

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**POMEN REVIZORJEVEGA PISMA POSLOVODSTVU ZA POSLOVODNO
IN LASTNIŠKO ODLOČANJE**

Ljubljana, november 2011

FRANCI HOČEVAR

IZJAVA

Študent FRANCI HOČEVAR izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom prof. dr. MARKA HOČEVARJA, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne_____

Podpis:_____

KAZALO

UVOD	1
1 ZUNANJE REVIDIRANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV	2
2 REVIZORJEVO POROČANJE ORGANOM GOSPODARSKE DRUŽBE...	3
2.1 Opredelitev organov gospodarske družbe	3
2.1.1 Uprava	4
2.1.2 Nadzorni svet.....	5
2.1.3 Upravni odbor.....	6
2.1.4 Revizijska komisija	7
2.2 Pregled zakonodaje in drugih predpisov, ki opredeljujejo revizorjevo poročanje organom gospodarske družbe	8
2.3 Pregled mednarodnih standardov revidiranja, ki zahtevajo revizorjevo poročanje organom organizacije	8
2.3.1 MSR 260 – Obveščanje pristojnih za upravljanje	8
2.3.2 MSR 265 – Obveščanje pristojnih za upravljanje in posloводства o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju	14
2.3.3 Drugi MSR-ji, ki dopolnjujejo MSR 260 in zahtevajo revizorjevo obveščanje organov organizacije o določenih zadevah	18
2.3.4 Tabelarni povzetek.....	26
3 PREDSTAVITEV REVIZORJEVEGA PISMA POSLOVODSTVU VKLJUČUJOČ ANALIZO INTERVJUJEV S TREMI POOBlašČENIMI REVIZORJI.	27
3.1 Namen in priprava pisma.....	27
3.1.1 Kaj je osnovni namen pisma?	27
3.1.2 Kakšna je vsebina pisma?	28
3.1.3 V kateri fazi revizije se pogosto pojavljajo zadeve (npr. napake, pomanjkljivosti, itd.), ki jih je možno vključiti v pismo?	29
3.1.4 Kdo opredeli vsebino pisma?	29
3.1.5 Kdaj in kolikokrat v poteku revizije se pismo izda?	29
3.1.6 Kdo je odgovoren za posredovanje pisma družbi in na kakšen način se to stori?	30
3.1.7 Ali je potrebno pismo arhivirati?	30
3.2 Predaja pisma.....	30
3.2.1 katerim organom družbe je pismo namenjeno?	30
3.2.2 Ali je pismo javno?	30
3.2.3 Ali bi bilo potrebno pismo predstaviti lastnikom oz. delničarjem družbe in ali bi lahko lastniki na osnovi pisma ocenjevali delo uprave?	31
3.3 Proces obdelave pisma.....	31
3.3.1 Kako poteka proces obravnave pisma po oddaji?	31
3.3.2 Ali je vsebina pisma zavezujoče za družbo?	32
3.4 Posledični vplivi pisma	32

3.4.1	Kaj se zgodi, če uprava ne izvede ustreznih ukrepov za zadeve izpostavljene v pismu? Ali ima to vpliv na revizorjevo mnenje?	32
3.4.2	Ali je pismo lahko izhodišče za nadaljnje poslovske oz. lastniške odločitve?	33
3.4.3	Kakšno dodano vrednost ima pismo za družbo?	33
3.4.4	Kakšno dodano vrednost ima pismo za revizorja?	33
3.4.5	Namen podjetja je povečanje njegove vrednosti in ustvarjanje dobička. To velja tudi za revizijske hiše. Ali ima to dejstvo vpliv na vsebino pisma?	34
SKLEP		34
LITERATURA IN VIRI		36

KAZALO TABEL

<i>Tabela 1: Povzetek bistvenih zadev iz MSR, o katerih je treba obvestiti pristojne za upravljanje in poslovanje</i>	<i>26</i>
---	-----------

UVOD

Besedi revizija in revizor je dandanes mogoče zaslediti skoraj na vsakem koraku. Slišimo ju po radiu, televiziji, zasledimo v časopisih in na internetnih straneh. Največkrat sta povezani z gospodarskimi družbami in preverjanjem njihovih računovodskih izkazov.

Za velike in srednje gospodarske družbe ter tiste, ki kotirajo na borzi in druge, ki jih določa Zakon o gospodarskih družbah, je revizija računovodskih izkazov s strani zunanjega revizorja postala stalnica poslovnega leta ali, kot včasih sami pravijo, nujno zlo. Gospodarskim družbam zagotavlja resnično in pošteno predstavitev računovodskih izkazov in s tem morebiten uspeh pri sklepanju novih poslov s kupci in dobavitelji, uspeh pri natečajih različnih projektov ali odobritev posojila za uresničitev nove poslovne priložnosti. Razlog za revizijo je lahko tudi potreba lastnikov gospodarskih družb, da pridobijo resnično in pošteno sliko finančnega stanja in vpogled v uspešnost dela uprave.

Poleg revizorjevega poročila, ki vsebuje mnenje o računovodskih izkazih, lahko revizor pripravi dokument z nazivom »pismo poslovodstvu«. V njem organom gospodarske družbe in njenim lastnikom predstavi svoje ugotovitve in opažanja ter poda tveganja in priporočila. To je dokument, ki ga tako uprava kot tudi lastniki pogosto označujejo kot »bistvena dodana vrednost revizije.«

Cilj diplomskega dela je predstavitev revizorjevega pisma poslovodstvu. Preveril bom tudi ali je pismo poslovodstvu primerno merilo za sprejemanje lastniških in poslovodnih odločitev.

Diplomsko delo je sestavljeno iz dveh delov.

V prvem delu predstavljam na osnovi proučitve kvalitativnih sekundarnih virov naslednje vsebine:

- zunanje revidiranje računovodskih izkazov;
- organe upravljanja in nadzora gospodarskih družb, ki jih mora revizor obveščati o svojih opažanjih in ugotovitvah pri reviziji računovodskih izkazov;
- zakonodajo, ki nakazuje način, kako mora revizor obveščati določen organ v gospodarski družbi in
- mednarodne standarde revidiranja, ki zahtevajo revizorjevo obveščanje organov gospodarske družbe o določenih zadevah in predpisujejo način ter čas obveščanja.

Drugi del diplomskega dela predstavlja revizorjevo pismo poslovodstvu. Pri tem sem uporabil kvalitativno metodo raziskovanja v obliki individualnega intervjuja s tremi pooblaščenimi revizorji. Za omenjeno metodo raziskovanja sem se odločil, ker kljub današnjemu napredku v tehnologiji in neskončnim možnostim dostopanja do informacij, podrobnih sekundarnih podatkov o pismu poslovodstvu ni na voljo.

1 ZUNANJE REVIDIRANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

V slovenski zakonodaji urejata revidiranje letnega poročila oz. računovodskih izkazov:

- Zakon o gospodarskih družbah (Ur.l. RS, št. 65/2009-UPB3, 83/2009 Odl.US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011, v nadaljevanju ZGD-1) in
- Zakonu o revidiranju (Ur.l. RS, št. 65/2008, v nadaljevanju ZRev-2).

Pojem revidiranja računovodskih izkazov opredeljuje 3. člen ZRev-2, in sicer kot »preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.« Revidiranje mora potekati v skladu s pravili, ki jih določajo mednarodni standardi revidiranja (v nadaljevanju MSR), drugi mednarodni standardi, okvirna določila, stališča in kodeks etike, ki jih izdaja Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (ZRev-2).

V skladu z ZGD-1 je revizija letnega poročila oz. računovodskih izkazov v nekaterih primerih obvezna, seveda pa se lahko tudi gospodarske družbe, katerih revizija letnega poročila ni obvezna, odločijo za revizijo svojih računovodskih izkazov. ZGD-1 določa, da morajo biti revidirana letna poročila naslednjih gospodarskih družb (57. člen ZGD-1):

- velikih in srednje velikih kapitalskih družb;
- dvojnih družb;
- majhnih kapitalskih družb, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu in
- družb, ki morajo v skladu z ZGD-1 pripraviti konsolidirano letno poročilo.

V okviru revidiranja letnega poročila gospodarske družbe mora revizor opraviti (I) revizijo računovodskega poročila, t.j. bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala in priloge s pojasnili k izkazom (razkritja) ter (II) pregledati poslovno poročilo v takem obsegu, da lahko preveri, ali je njegova vsebina v skladu z drugimi sestavinami letnega poročila (ZGD-1).

Revizorjev cilj pri opravljanju revizije računovodskih izkazov je (MSR 200.11):

- pridobiti sprejemljivo zagotovilo, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo nobene pomembne napačne navedbe zaradi prevare ali napake, kar revizorju omogoča, da izrazi mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja in
- poročati o računovodskih izkazih in obveščati v skladu z revizorjevimi ugotovitvami, kot to zahtevajo MSR.

Revizor mora po opravljeni reviziji računovodskih izkazov in pregledu poslovnega poročila, pripraviti t.i. revizorjevo poročilo, ki mora vsebovati (57. člen ZGD-1):

- uvod, v katerem je navedeno računovodsko poročilo, ki je bilo revidirano, skupaj z računovodskim okvirom, ki je bil uporabljen pri sestavljanju;
- opis namena in obsega revidiranja, ki vsebuje tudi navedbo, na podlagi katerih revizijskih standardov je bila opravljena revizija;
- revizijsko mnenje, v katerem mora biti jasno navedeno, ali računovodsko poročilo kaže resničen in pošten prikaz finančnega položaja, v skladu z ustreznim računovodskim okvirom poročanja, in kadar je to potrebno, ali je računovodsko poročilo skladno s predpisi;
- pojasnjevalni odstavek, v katerem revizor na poseben način opozarja ali se sklicuje na katerokoli zadevo, za katero meni, da je to potrebno, ne da bi pri tem izrazil mnenje s pridržki;
- mnenje o usklajenosti ali neusklajenosti poslovnega poročila z računovodskim poročilom istega poslovnega leta in
- datum in revizorjev podpis.

Revizorjevo mnenje iz tretje alineje prejšnjega odstavka je lahko (ZRev-2):

- mnenje brez pridržkov, ki ga revizor izda, kadar oceni, da so računovodski izkazi prikazani resnično in pošteno;
- mnenje s pridržki, če revizor izrazi pridržke v povezavi z resničnostjo in poštenostjo posameznih kategorij v računovodskih izkazih;
- odklonilno mnenje, kadar oceni, da računovodski izkazi niso prikazani resnično in pošteno ali
- zavrne izdelavo mnenja, kadar družba ne vodi poslovnih knjig, spisov in računalniških zapisov v skladu z računovodskimi standardi in revizor zato ali iz kateregakoli drugega razloga ne more zanesljivo oceniti resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov, ali če družba revizorju ne zagotovi ustreznih pogojev za opravljanje revizije, ki so določeni v prvih treh odstavkih 37. člena ZRev-2.

Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih sestavi in podpiše revizor, ki ima veljavno dovoljenje Slovenskega inštituta za revizijo za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja (pooblaščen revizor) (ZRev-2).

2 REVIZORJEVO POROČANJE ORGANOM GOSPODARSKE DRUŽBE

2.1 Opredelitev organov gospodarske družbe

V slovenski zakonodaji ureja organe gospodarskih družb ZGD-1.

Organi vodenja in nadzora so v ZGD-1 opredeljeni v 253. členu. Ti vključujejo upravo, upravni odbor in nadzorni svet. ZGD-1 tako delniški družbi dopušča izbiro med dvotirnim

sistemom upravljanja, ki vključuje upravo in nadzorni svet ter enotirnim sistemom upravljanja, ki vključuje upravni odbor.

Člani organov vodenja in nadzora so v delniški družbi imenovani za obdobje, ki je določeno v statutu in ni daljše od šestih let z možnostjo ponovnega imenovanja. Organa vodenja in nadzora morata biti sklicana vsak vsaj enkrat v četrtletju oz. v krajšem obdobju, če tako določa statut gospodarske družbe (ZGD-1).

V skladu s 54. členom ZGD-1 mora uprava gospodarske družbe voditi poslovne knjige in jih enkrat letno zaključiti ter izdelati letno poročilo. Člani organov vodenja in nadzora morajo v skladu s 60. a členom ZGD-1 zagotavljati, da je letno poročilo gospodarske družbe (vključno z vsemi sestavnimi deli letnega poročila in izjavo o upravljanju gospodarske družbe) sestavljeno in objavljeno v skladu z določili ZGD-1, slovenskimi računovodskimi standardi ali mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

2.1.1 Uprava

V dvotirnem sistemu upravljanja vodi posle delniške družbe uprava, ki mora ravnati s profesionalno skrbnostjo poslovno-finančne stroke in si pri tem prizadevati, da je gospodarska družba kratkoročno in dolgoročno plačilno sposobna (Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju, Ur.l. RS, št. 126/2007, št. 40/2009, 59/2009, 52/2010, 106/2010, 26/2011, 47/2011, 28. člen, v nadaljevanju: ZFPPIPP).

Člane in predsednika uprave imenuje nadzorni svet. Nadzorni svet lahko posameznega člana uprave ali predsednika odpokliče v primeru, kadar ta (268. člen ZGD-1):

- huje krši obveznosti;
- ni sposoben voditi poslov;
- mu skupščina izreče nezaupnico, razen če je nezaupnico izrekla iz očitno neutemeljenih razlogov ali
- iz drugih ekonomsko-poslovnih razlogov (pomembnejše spremembe v strukturi delničarjev, reorganizacija in podobno).

Naloge uprave, ki jih določa ZGD-1, so:

- vodenje poslov samostojno in na lastno odgovornost;
- zastopanje in predstavljanje gospodarske družbe;
- izvrševanje pristojnosti in odgovornosti do skupščine, ki so:
 - pripravljane ukrepov iz pristojnosti skupščine (na zahtevo skupščine),
 - pripravljane pogodb in drugih aktov, za veljavnost katerih je potrebno soglasje skupščine,
 - uresničevanje sklepov skupščine;
- poročanje nadzornemu svetu o (ZGD-1, 272. člen):
 - načrtovani poslovni politiki in drugih načelnih vprašanjih poslovanja,
 - donosnosti gospodarske družbe, še posebej donosnosti lastnega kapitala,

- poteku poslov, še posebej o prometu in finančnem stanju gospodarske družbe,
- poslih, ki lahko pomembno vplivajo na donosnost ali plačilno sposobnost gospodarske družbe;
- obveščanje nadzornega sveta o vprašanjih, ki se nanašajo na poslovanje gospodarske družbe in z njo povezanih gospodarskih družb;
- predložitev letnega poročila gospodarske družbe nadzornemu svetu. Če je letno poročilo potrebno revidirati, ga mora uprava predložiti nadzornemu svetu skupaj z revizorjevim poročilom. K letnemu poročilu mora uprava priložiti tudi predlog za uporabo bilančnega dobička, ki ga bo predložila skupščini in
- odgovori na vprašanja nadzornega sveta, ki so povezana s poslovanjem gospodarske družbe in pomembneje vplivajo na položaj družbe ali je zanje razumno pričakovati, da bodo pomembneje vplivale nanj.

V skladu z ZRev-2 mora uprava v okviru revizije letnega poročila revizorju posredovati vso zahtevano dokumentacijo, mu omogočiti vpogled v poslovne knjige, spise in računalniške zapise družbe in revizorju dati na razpolago ustrezne prostore in opremo za delo.

2.1.2 Nadzorni svet

V dvotirnem sistemu upravljanja delniške družbe izvaja funkcijo nadzora nadzorni svet, ki mora redno preverjati ali je gospodarska družba kratkoročno in dolgoročno plačilno sposobna in ali poslovodstvo ravna v skladu s pravili o finančnem poslovanju gospodarskih družb, kot so določena v ZFPPIPP.

Nadzorni svet sestavljajo najmanj trije člani. V skladu z 274. členom ZGD-1 člane nadzornega sveta, ki zastopajo interese delničarjev oz. lastnikov voli skupščina. Skupščina lahko pred potekom mandatne dobe člane nadzornega sveta tudi odpokliče. Za odpoklic je potrebna tričetrtinska večina oddanih glasov, statut družbe pa lahko določi višjo večino ali druge zahteve (275. člen ZGD-1).

Naloge nadzornega sveta, ki jih določa ZGD-1, so:

- nadzor vodenja poslov gospodarske družbe, v okviru katerega lahko:
 - pregleduje knjige in dokumentacijo družbe, njeno blagajno, shranjene vrednostne papirje in zaloge blaga ter druge stvari in
 - zahteva od uprave družbe kakršnekoli informacije, ki so potrebne za izvajanje nadzora;
- pristojnost sklicati skupščino in podati predlog za imenovanje (zunanjega) revizorja na podlagi predloga revizijske komisije;
- preverjanje sestavljenega letnega poročila in predloga za uporabo bilančnega dobička, ki ju predloži uprava, pri čemer mora o svojih ugotovitvah sestaviti pisno poročilo za skupščino družbe. V poročilu mora nadzorni svet:
 - opisati kako in v kakšnem obsegu je med poslovnim letom preverjal vodenje družbe,
 - če je k letnemu poročilu priloženo revizorjevo poročilo, zavzeti stališče do le-tega in
 - po preveritvi letnega poročila navesti morebitne pripombe in ali letno poročilo potrjuje;

- imenovanje ene ali več komisij, ki pripravljajo predloge sklepov nadzornega sveta, skrbijo za njihovo uresničitev in upravljajo druge strokovne naloge;
- predsednik nadzornega sveta zastopa gospodarsko družbo proti članom uprave in
- če tako določa statut gospodarske družbe, dajanje soglasja posameznim vrstam poslov.

2.1.3 Upravni odbor

V enotirnem sistemu upravljanja opravlja funkcijo vodenja in nadzora gospodarske družbe upravni odbor. Člane upravnega odbora voli skupščina gospodarske družbe (ob smiselni uporabi določb ZGD-1 o volitvah članov nadzornega sveta).

Naloge upravnega odbora, ki jih določa ZGD-1, so:

- vodenje in nadzorovanje poslov gospodarske družbe;
- v razmerju do skupščine:
 - pripravljanje ukrepov iz pristojnosti skupščine (na zahtevo),
 - pripravljanje pogodb ter drugih aktov, za veljavnost katerih je potrebno soglasje skupščine,
 - uresničevanje sklepov skupščine,
 - predlog skupščini o imenovanju (zunanjega) revizorja, ki mora temeljiti na predlogu revizijske komisije;
- zastopanje in predstavljanje gospodarske družbe, pri čemer v primeru da je upravni odbor imenoval izvršne direktorje, družbo zastopajo člani;
- sestavljanje, preverjanje in potrjevanje letnega poročila, pri čemer enako kot v dvotirnem sistemu nadzorni svet, pripravi pisno poročilo za skupščino z enako vsebino (glej točko 2.1.2). ZGD-1 dopušča možnost, da letno poročilo gospodarske družbe z enotirnim sistemom upravljanja sprejme skupščina, če tako določa njen statut.

Upravni odbor lahko imenuje enega ali več izvršnih direktorjev, ki niso nujno člani upravnega odbora. ZGD-1 sicer določa omejitve glede izvršnih direktorjev gospodarskih družb s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu. Upravni odbor imenuje izvršne direktorje, ko želi nanje prenesti sledeče naloge (ZGD-1):

- vodenje tekočih poslov gospodarske družbe;
- prijava vpisov in predložitve listin sodnemu registru;
- skrb za vodenje poslovnih knjig in
- sestavo letnega poročila, h kateremu mora izvršni direktor, če je treba letno poročilo gospodarske družbe revidirati, priložiti revizorjevo poročilo in predlog za uporabo bilančnega dobička za skupščino ter ga nemudoma predložiti upravnemu odboru.

Delo izvršnih direktorjev je podrejeno navodilom in omejitvam, ki jih določi skupščina gospodarske družbe, upravni odbor, statut družbe in poslovnik o delu izvršnih direktorjev (290. člen ZGD-1).

2.1.4 Revizijska komisija

Pomembno nalogo pri nadzoru računovodskega poročanja gospodarske družbe in pripravi letnega poročila opravlja revizijska komisija. Revizijska komisija je organ, ki ga v dvotirnem sistemu upravljanja lahko oblikuje nadzorni svet, v enotirnem sistemu pa upravni odbor. Pravila ZGD-1 o revizijski komisiji se smiselno uporabljajo tudi za oblikovanje revizijske komisije v enotirnem sistemu upravljanja. V nadaljevanju bom predstavil ureditev revizijske komisije v dvotirnem sistemu upravljanja in ob tem navedel posebnosti revizijske komisije, ki jih prinaša enotirni sistem upravljanja.

Oblikovanje revizijske komisije je obvezno v tistih družbah, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu. V enotirnem sistemu upravljanja je oblikovanje revizijske komisije obvezno tudi v družbah, katerih delavci, v skladu z Zakonom o sodelovanju delavcev pri upravljanju (Ur.l. RS, št. 42/2007-UPB1, 23/2009 Odl.US: U-I-268/06-35), sodelujejo v organih družbe (ZGD-1).

Člane revizijske komisije imenuje nadzorni svet. Imeti mora najmanj tri člane - predsednika in najmanj dva člana. Vsaj en član komisije mora biti neodvisen strokovnjak, ki je usposobljen za računovodstvo oz. revizijo. Ostali člani revizijske komisije so lahko le člani nadzornega sveta, oz. v enotirnem sistemu le tisti člani upravnega odbora, ki niso izvršni direktorji (ZGD-1).

V skladu z ZDG-1 so naloge revizijske komisije (280. člen ZGD-1):

- spremljanje postopka računovodskega poročanja;
- spremljanje učinkovitosti notranje kontrole v gospodarski družbi, notranje revizije, če obstaja, in sistemov za obvladovanje tveganja;
- spremljanje obvezne revizije letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov;
- pregledovanje in spremljanje neodvisnosti revizorja za letno poročilo družbe, zlasti zagotavljanja dodatnih nerevizijskih storitev;
- predlaganje nadzornemu svetu imenovanje kandidata za revizorja letnega poročila družbe;
- nadzorovanje neoporečnosti finančnih informacij, ki jih daje družba;
- ocenjevanje sestavljanja letnega poročila, vključno z oblikovanjem predloga za nadzorni svet;
- sodelovanje pri določitvi pomembnejših področij revidiranja;
- sodelovanje pri pripravi pogodbe med revizorjem in družbo;
- opravljanje drugih nalog, določenih s statutom ali sklepom nadzornega sveta in
- sodelovanje z revizorjem pri opravljanju revizije letnega poročila družbe, še zlasti z medsebojnim obveščanjem o glavnih zadevah v zvezi z revizijo.

Kodeks upravljanja javnih delniških družb (2009, str. 16) določa kot nalogo revizijske komisije tudi preverjanje odzivnosti organov vodenja na izpostavljene navedbe v pismu poslovodstvu, ki ga pripravi revizor.

Revizijska komisija o svojem delu poroča nadzornemu svetu, pri tem pa kljub širokemu spektru svojih nalog ne sme odločati o vprašanjih, ki so v pristojnosti nadzornega sveta. Z revizijsko komisijo mora sodelovati zunanji revizor. Obveščati jo mora o zadevah, povezanih z revizijo letnega poročila, zlasti o pomembnih pomanjkljivostih notranjih kontrol, vezanih na postopke računovodskega poročanja (ZGD-1).

2.2 Pregled zakonodaje in drugih predpisov, ki opredeljujejo revizorjevo poročanje organom gospodarske družbe

Trenutna zakonodaja ne ureja načina in oblike revizorjevega poročanja organom gospodarske družbe, vendar pa podzakonski akti s področja posameznih reguliranih dejavnosti (npr. zavarovalnice, investicijski skladi in družbe za upravljanje) nakazujejo, kako mora revizor o svojih ugotovitvah poročati organom gospodarske družbe in v nekaterih primerih tudi regulatorju posameznega sektorja.

Podzakonski akti o revidiranju poslovanja zavarovalnic, investicijskih skladov in družb za upravljanje določajo da, če revizor v okviru revizijskega pregleda letnega poročila ugotovi pomanjkljivosti oz. nepravilnosti, pripravi pismo poslovodstvu, v katerem navede ugotovljene pomanjkljivosti oz. nepravilnosti in svoja priporočila. Sklep o podrobnejši obliki in najmanjšem obsegu ter vsebini revizijskega pregleda in revizorjevega poročila zavarovalnice (Ur. l. RS, št. 6/2001, št. 108/2001, 129/2003, 118/2007), Sklep o revizijskem pregledu letnega poročila investicijskega sklada (Ur. l. RS, št. 55/2009) in Sklep o revizijskem pregledu letnega poročila družbe za upravljanje (Ur. l. RS, št. 42/2008) so podlaga za pripravo pisma poslovodstvu. Pismo je namenjeno:

- poslovodstvu družbe;
- Agenciji za zavarovalni nadzor v primeru revidiranja letnega poročila zavarovalnic in
- Agenciji za trg vrednostnih papirjev v primeru revidiranja letnega poročila investicijskih skladov in družb za upravljanje.

2.3 Pregled mednarodnih standardov revidiranja, ki zahtevajo revizorjevo poročanje organom organizacije

V diplomski nalogi se osredotočam na revizorjevo poročanje organom gospodarskih družb. Glede na to, da MSR namesto termina »gospodarska družba« uporabljajo termin »organizacija«, ki je širši, bom v tem poglavju namesto izraza gospodarska družba uporabljal pojem organizacija.

2.3.1 MSR 260 – Obveščanje pristojnih za upravljanje

Mednarodni standard revidiranja »Obveščanje pristojnih za upravljanje« opredeljuje revizorjevo nalogo obveščanja pristojnih za upravljanje pri reviziji računovodskih izkazov. Standard predstavlja poglobitni okvir revizorjevega obveščanja pristojnih za upravljanje:

opredeljuje nekatere posebne zadeve, o katerih je potrebno obveščati, določa oz. priporoča obliko ter čas poteka medsebojnega obveščanja in podaja navodila za ovrednotenje ustreznosti le-tega. Dodatne zadeve, o kateri je revizor dolžan poročati in dopolnjujejo MSR 260, so opredeljene v drugih MSR (MSR 260.1; MSR 260.3).

Za namene razumevanja vsebine MSR 260 in vseh nadaljnjih standardov je potrebno opredeliti termina »pristojni za upravljanje« in »poslovodstvo«

Pristojni za upravljanje (in nadzor) so v 10. odstavku MSR 260 opredeljeni kot ena ali več oseb ali organizacij, katerih naloga je nadziranje strateškega vodenja organizacije in obveznosti, ki izhajajo iz njene odgovornosti. To vključuje tudi nadziranje postopka računovodskega poročanja. V primeru enotirnega sistema upravljanja lahko pristojni za upravljanje vključujejo tudi poslovodsko osebje (npr. izvršne člane upravnega odbora ali lastnika organizacije, ki ob tem opravlja tudi nalogo vodenja poslovanja iste družbe).

Poslovodstvo predstavlja eno ali več oseb, katerih naloga je vodenje poslovanja organizacije. Pri enotirnem sistemu upravljanja lahko poslovodstvo vključuje nekatere ali vse pristojne za upravljanje, npr. izvršne člane upravnega odbora ali lastnika poslovodjo (MSR 260.10b).

Nadzorni svet organizacije v dvotirnem sistemu upravljanja ustreza opredelitvi pojma »pristojni za upravljanje«. Uprava organizacije predstavlja »poslovodstvo«. V enotirnem sistemu upravljanja pa upravni odbor izvaja tako funkcijo »pristojnih za upravljanje«, kot funkcijo »poslovodstva«.

Revizorjevi cilji pri obveščanju pristojnih za upravljanje so (MSR 260.9):

- jasno obveščanje pristojnih za upravljanje o revizorjevih nalogah v zvezi z revizijo računovodskih izkazov ter o preglednem načrtu obsega in časa revizije;
- pridobivanje za revizijo pomembnih informacij od pristojnih za upravljanje;
- **pravočasno obveščanje pristojnih za upravljanje o spoznanjih pri reviziji, ki so bistvena in pomembna za njihovo nalogo nadziranja postopka računovodskega poročanja;**
- podpiranje uspešnega obojestranskega obveščanja med revizorjem in pristojnimi za upravljanje.

Po MSR 260 revizor ni obvezan izmenjavati informacije s poslovodstvom ali z lastniki organizacije, če le-ti niso pristojni tudi za upravljanje. Revizorju omenjeni standard ne prepoveduje obveščanja o katerikoli drugih oz. dodatnih zadevah, ki jih je opazil med opravljanjem revizijskih postopkov in niso nujno povezane z nadzorom postopka računovodskega poročanja, vendar so lahko bistvene za njihovo nadziranje strateškega vodenja organizacije ali njenih obveznosti, ki izhajajo iz njene odgovornosti. Primer takšnih zadev so lahko sprejete odločitve ali že izvedeni ukrepi višjega poslovodstva brez ustreznega pooblastila pristojnih za upravljanje (MSR 260.1; MSR 260.3; MSR 260.A25).

V primeru, da revizor pristojne za upravljanje obvesti o dodatnih zadevah odkritih pri reviziji, je od revizorja primerno, da sočasno opozori (MSR 260.A27):

- da prepoznavanje in sporočanje takih zadev sodi k namenu revizije, da revizor oblikuje mnenje o računovodskih izkazih;
- da razen postopkov, ki so potrebni za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih v povezavi s temi zadevami, niso bili opravljeni nobeni postopki, in da niso bili opravljeni nobeni postopki, da bi ugotovili, ali obstajajo še druge take zadeve.
- MSR od revizorja ne zahtevajo, da bi opravljal posebne postopke za prepoznavanje morebitnih drugih zadev, o katerih bi obveščal pristojne za upravljanje (MSR 260.6).

Zadeve, o katerih mora revizor obveščati pristojne za upravljanje in jih opredeljuje MSR 260, so:

- bistvene ugotovitve pri reviziji;
- revizorjeva neodvisnost;
- revizorjeve naloge v zvezi z revizijo računovodskih izkazov in
- načrtovani obseg in čas revizije.

Za predstavitev vsebine revizorjevega pisma je pomembna predvsem prva točka, torej bistvene ugotovitve pri reviziji, zato jo bom natančneje opredelil. Vsebina preostalih treh točk je del drugih dokumentov, ki nastanejo pri reviziji (npr. listina o revizijskem poslu, pogodba o revidiranju računovodskih izkazov, izjava o revizorjevi neodvisnosti in revizorjevo mnenje) in jih v nadaljevanju ne bom podrobneje predstavljal.

Bistvene ugotovitve pri reviziji vključujejo (MSR 260.16; MSR 260.A18; MSR 260.A19; MSR 260.A20; MSR 580.10; MSR 580.11; MSR 580.13):

- **revizorjevo stališče o bistvenih kakovostnih vidikih računovodskih postopkov organizacije**, ki vključujejo:
 - računovodske usmeritve uporabljene pri pripravi računovodskih izkazov,
 - računovodske ocene vključene v računovodskih izkazih in
 - razkritja v računovodskih izkazih;
- **morebitne bistvene težave, ki jih je revizor nepričakovano odkril pri reviziji** in se lahko kažejo kot:
 - bistveno odlašanje posloводства pri zagotavljanju zahtevanih informacij ali tudi njihova nedosegljivost,
 - omejitve pri izvajanju revizijskih postopkov, ki jih revizorju postavi posloводство,
 - nepričakovano velik napor, potreben za pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov,
 - nepotrebno kratek rok za dokončanje revizije,
 - nepripravljenost posloводства, da pripravi ali razširi oceno sposobnosti organizacije za nadaljevanje kot delujoče podjetje, kadar se to zahteva;
- **morebitne druge zadeve, ki se pojavijo pri reviziji in so po revizorjevi strokovni presoji bistvene za nadziranje postopka računovodskega poročanja** in obsegajo:

- pomembno napačne navedbe dejstev ali
- pomembne neskladnosti informacij, ki spremljajo revidirane računovodske izkaze in so bile popravljene;
- **kadar niso vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovanje organizacije**, jih mora revizor obvestiti o:
 - morebitnih bistvenih zadevah, ki so se pojavile pri opravljanju revizije in o katerih je revizor razpravljal, oz. o njih obveščal poslovodstvo. Med bistvene zadeve lahko sodijo:
 - pogoji poslovanja organizacije, njeni poslovni načrti in usmeritve, ki bi lahko vplivale oz. predstavljale tveganje za pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih,
 - revizorjeve presoje o sodelovanju poslovodstva z drugimi računovodskimi strokovnjaki glede računovodskih in revizijskih zadev;
 - pisnih predstavitev, ki jih revizor želi pridobiti od poslovodstva, katerih namen so zagotovila:
 - da je poslovodstvo izpolnilo svojo odgovornost za pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja in njihovo pošteno ter resnično predstavitev,
 - da je poslovodstvo revizorju zagotovilo dostop do vseh ustreznih informacij,
 - da so bili vsi poslovni dogodki pravilno knjiženi in izkazani v računovodskih izkazih in
 - da z njimi revizor podpre druge revizijske dokaze ter eno ali več uradnih trditev v računovodskih izkazih.

Vzpostavitev postopka medsebojnega obveščanja se prične s tem, da revizor sporoči pristojnim za upravljanje obliko, čas in predvideno vsebino obvestil. Jasno obveščanje pristojnih za upravljanje (o predvidenem obsegu in času revizije ter o pričakovani vsebini obveščanja) je temelj za uspešno in učinkovito obojestransko komunikacijo. Postopek medsebojnega obveščanja se razlikuje glede na velikost organizacije, upravljalni ustroj, delovanje pristojnih za upravljanje v organizaciji in revizorjevo presojo o bistvenosti zadev, ki naj bi jih sporočil. Tako lahko revizor pri reviziji manjših organizacij obvešča pristojne za upravljanje na manj podroben način kot pri reviziji srednje velikih in velikih organizacij ter organizacij, ki kotirajo na borzi (MSR 260.18; MSR 260.A28; MSR 260.A30; MSR 260.A31).

Obveščanje poslovodstva je v MSR 260 opredeljeno v odstavkih A32 in A33. Njuna vsebina določa, da revizor lahko med opravljanjem revizije s poslovodstvom razpravlja o mnogih zadevah, vključno o zadevah, za katere MSR 260 zahteva sporočanje pristojnim za upravljanje. Takšne razprave s poslovodstvom potrjujejo njegovo izvršilno odgovornost za vodenje organizacije in odgovornost za pripravo računovodskih izkazov. Razpravljanje daje poslovodstvu priložnost, da revizorju zagotovi nadaljnje informacije in pojasnila o ugotovljenih zadevah, preden ta o njih obvesti pristojne za upravljanje. Neprimerno pa je s poslovodstvom razpravljati o njegovi sposobnosti vodenja organizacije ali njegovi neoporečnosti. Predno revizor obvesti pristojne za upravljanje, lahko o zadevah razpravlja tudi z notranjim revizorjem.

Obveščanje tretjih oseb (npr. banke, dobavitelji, kupci, različni regulatorji, itd.) je lahko posledica želje pristojnih za upravljanje, da se jim zagotovi kopije revizorjevih pisnih obvestil. Kadar se pisno obvestilo, ki je bilo pripravljeno za pristojne za upravljanje, preda tretjim osebam, je te potrebno obvestiti oz. jim sporočiti, da obvestilo ni bilo pripravljeno zanje. V pisno obvestilo se doda navedba (MSR 260.A34):

- da je bilo pisno obvestilo pripravljeno za izključno uporabo pristojnih za upravljanje in da se tretje osebe nanj ne smejo zanašati;
- da revizor ne prevzema nobene odgovornosti do tretjih oseb in kakršnihkoli omejitev za razkrivanje in posredovanje tretjim osebam.

Omeniti je potrebno, da v nekaterih pravnih ureditvah zakoni ali drugi predpisi zahtevajo, da revizor obvesti oz. opozori regulativne organe o določenih zadevah, izpostavljenih v revizorjevem obvestilu pristojnim za upravljanje (npr. napačne navedbe v računovodskih izkazih, ki jih poslovodstvo in pristojni za upravljanje niso popravili, ali ugotovljene pomanjkljivosti v notranjem kontrolnem okolju); ali pa mora revizor regulativnim organom ali organom, ki financirajo organizacijo, predložiti kopije poročil, ki jih je pripravil in posredoval pristojnim za upravljanje; lahko pa predpisi ali zakoni zahtevajo, da revizor omogoči javni dostop do teh poročil (MSR 260.A35). V primeru, da takih zahtev ni, mora revizor pred posredovanjem kopije svojih pisnih obvestil tretjim osebam pridobiti soglasje pristojnih za upravljanje (MSR 260.A36).

Oblika obveščanja pristojnih za upravljanje je v MSR 260 določena v odstavkih 19 in 20. Odstavek 19 revizorju priporoča, da obvešča pristojne za upravljanje o bistvenih ugotovitvah pri reviziji pisno, če po njegovi strokovni presoji ustno obveščanje ne bi bilo primerno. Drugi odstavek od revizorja zahteva, da pri organizacijah, ki kotirajo na borzi, pristojnim za upravljanje sporoči oz. poda pisno izjavo, da delovna skupina, ki opravlja revizijo, izpolnjuje etične zahteve o neodvisnosti.

Za uspešno medsebojno obveščanje MSR 260 revizorju priporoča uporabo strukturiranih in manj strukturiranih predstavitev, pisnih poročil in uporabo razprave z organi družbe (MSR 260.A37).

Pri pisnem obveščanju pristojnih za upravljanje o zadevah, ki so se pojavile med revizijo, letih ni potrebno v celoti vključiti v poročilo. Izbor zadev, ki so dovolj bistvene, da je o njih potrebno obvestiti pristojne za upravljanje, je odvisen od revizorjeve strokovne presoje (MSR 260.19).

Poleg pomembnosti posamezne zadeve lahko na obliko medsebojnega obveščanja, naj bo ustno ali pisno, in na strukturo ter podrobnost vplivajo naslednji dejavniki (MSR 260.A38):

- vrsta, občutljivost in pomembnost zadeve;
- ali je bila ugotovljena zadeva zadovoljivo rešena;
- ali je poslovodstvo o zadevi predhodno poročalo pristojnim za upravljanje;

- velikost organizacije, njen poslovni in pravni ustroj ter kvaliteta notranjega kontrolnega okolja;
- zakonske zahteve (v nekaterih pravnih ureditvah je obvezno obveščanje pristojnih za upravljanje v obliki, ki jo predpiše zakon);
- pričakovanja pristojnih za upravljanje, vključno z dogovori z revizorjem glede občasnih sestankov ali sporočil;
- obseg stikov in razgovorov, ki jih ima revizor s pristojnimi za upravljanje;
- ali je prišlo do bistvenih sprememb v sestavi organa upravljanja;
- pri reviziji računovodskih izkazov za poseben namen tudi dejstvo ali revizor v tej organizaciji hkrati izvaja tudi revizijo računovodskih izkazov za splošni namen.

Pomembno je poudariti, da revizorjevo obveščanje o zadevah, ki jih MSR zahteva, posloводства ne oprosti njegove dolžnosti poročanja pristojnim za upravljanje o zadevah, ki so pomembne za upravljanje. Prav tako obveščanje posloводства pristojnih za upravljanje o zadevah, ki jih mora sporočiti revizor, revizorja ne oprosti njegove odgovornosti, da o njih obvešča. Lahko pa obveščanje posloводства o teh zadevah vpliva na obliko in čas revizorjevega obveščanja pristojnih za upravljanje (MSR 260.5).

Revizor mora pristojne za upravljanje obveščati pravočasno. Termin pravočasnosti oz. primernosti časa za obveščanje je odvisen od okoliščine revizijskega dela. Primeren čas za obveščanje je tako odvisen od vrste in pomembnosti zadeve o kateri se obvešča ter pričakovanih ukrepov, ki naj bi jih pristojni za upravljanje izvedli (npr. primerno je, da revizor o odkritju bistvene težave takoj oz. čimprej obvesti pristojne za upravljanje, da lahko le-ti pomagajo revizorju odstraniti težavo ali če ta morebiti vodi v prilagoditev revizorjevega mnenja) (MSR 260.21; MSR 260.A40).

Dejavniki, ki lahko pomembno vplivajo na časovno usklajevanje obveščanja obsegajo (MSR 260.A41):

- pričakovanja pristojnih za upravljanje, vključno z dogovori z revizorjem glede občasnih sestankov ali sporočil;
- kakršnekoli zakonske obveze za sporočanje določenih zadev v določenem časovnem okviru;
- velikost organizacije, njen poslovni in pravni ustroj ter kvaliteto notranjega kontrolnega okolja;
- čas, ko revizor ugotovi določene zadeve (npr. lahko, da revizor ne ugotovi določene zadeve pravočasno, da bi se izvedel preprečevalni ukrep, vendar utegne obveščanje o zadevi omogočiti izvajanje popravljalnih ukrepov).

Uspešno dvostransko obveščanje je pomembno, saj pomaga (MSR 260.4):

- revizorju in pristojnim za upravljanje, da spoznajo zadeve povezane z revizijo in da razvijejo uspešen in odkrit delovni odnos, pri tem pa revizor ohrani svojo neodvisnost in nepristranskost;

- revizorju, da od pristojnih za upravljanje pridobi informacije, ki so pomembne pri opravljanju revizije. Na primer:
 - pomoč pristojnih za upravljanje pri revizorjevem spoznavanju organizacije, njenega poslovnega okolja in notranjega kontroliranja,
 - pomoč pristojnih za upravljanje pri iskanju ustreznih virov za pridobivanje revizijskih dokazov,
 - pomoč pristojnih za upravljanje pri zagotavljanju informacij o posebnih poslih ali dogodkih;
- pristojnim za upravljanje pri nadziranju računovodskega poročanja in s tem pri zmanjševanju tveganj pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih.

2.3.2 MSR 265 – Obveščanje pristojnih za upravljanje in posloводства o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju

Mednarodni standard revidiranja »Obveščanje pristojnih za upravljanje in posloводства o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju« obravnava odgovornost revizorja, da pristojne za upravljanje in posloводство ustrezno obvešča o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju, ki so bile ugotovljene pri reviziji računovodskih izkazov. Revizorju standard narekuje o katerih ugotovljenih pomanjkljivostih mora obveščati. Hkrati pa revizorja ne zavezuje k dodatnim nalogam glede spoznavanja notranjega kontroliranja in izvajanja preizkusov v večjem obsegu, kot je potrebno, da revizor zagotovi osnovo za prepoznavanje in ocenitev tveganj pomembno napačnih navedb na ravni računovodskih izkazov (MSR 265.1; MSR 265.2; MSR 315.5).

Cilj preučevanja in preverjanja notranjega kontrolnega okolja je nadaljnje načrtovanje revizijskih postopkov in ne izražanje mnenja o uspešnosti in učinkovitosti notranjega kontroliranja (MSR 265.2).

Revizorjev cilj je, da ustrezno obvešča pristojne za upravljanje in posloводство o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju, ki jih je ugotovil med opravljanjem revizijskih postopkov in so po njegovi strokovni presoji dovolj pomembni, da se o njih obvesti ustrezne organe organizacije. MSR 265 revizorju ne preprečuje obveščanja pristojnih za upravljanje in posloводства tudi o drugih zadevah notranjega kontroliranja, ki jih je ugotovil med revizijo (MSR 265.3; MSR 265.5).

Za razumevanje nadaljnje vsebine in zahtev MSR 265 je potrebno opredeliti termina »pomanjkljivosti« in »bistvene pomanjkljivosti« pri notranjem kontroliranju.

O **pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju** govorimo, kadar (MSR 265.6a):

- je kontroliranje v organizaciji zasnovano oz. vzpostavljeno, vendar deluje tako, da ne more preprečiti ali pravočasno odkriti in popraviti napačnih navedb v računovodskih izkazih;

- ni zasnovanega oz. vzpostavljenega potrebnega kontroliranja, ki bi pravočasno preprečilo ali odkrilo in popravilo napačne navedbe v računovodskih izkazih.

Bistvena pomanjkljivost pri notranjem kontroliranju predstavlja tisto pomanjkljivost ali kombinacijo pomanjkljivosti, ki je po revizorjevi strokovni presoji dovolj pomembna, da se o njej obvesti pristojne za upravljanje. Pomembnost posamezne pomanjkljivosti ali kombinacije pomanjkljivosti ni odvisna le od tega, ali je do napačne navedbe dejansko prišlo, ampak tudi od verjetnosti, da bi do napačne navedbe lahko prišlo, in od možne velikosti napačne navedbe. Tako lahko bistvena pomanjkljivost obstaja tudi kadar revizor med opravljanjem revizijskih postopkov ni ugotovil napačnih navedb (MSR 265.6b; MSR 265.A5).

Standard zahteva, da **revizor pravočasno pisno obvešča pristojne za upravljanje o bistvenih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju** ugotovljenih med revizijo. Odločitev revizorja, kdaj izda pisno obvestilo, je odvisna od njegove strokovne presoje, ali bi bil prejem takega obvestila pomemben dejavnik, ki bi pristojnim za upravljanje omogočal opravljati njihove nadzorne naloge. Revizorjevo pisno obvestilo o bistvenih pomanjkljivostih je sestavni del končnega revizijskega spisa, ki ga mora revizor sestaviti pravočasno in v celoti. Rok za dokončanje pisnega obvestila praviloma ni daljši od 60 dni od datumu izdaje revizorjevega mnenja v revizorjevem poročilu (MSR 265.9; MSR 265.A13).

Ne glede na čas pisnega obvestila mora revizor takoj oz. čimprej ustno obvestiti o bistvenih pomanjkljivostih odkritih pri notranjem kontroliranju najprej poslovodstvo in, kadar je to primerno, tudi pristojne za upravljanje. S tem revizor pomaga pri pravočasnih popravljivih ukrepih in zmanjša tveganje pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih na najnižjo možno raven. Standard opozarja tudi na pomanjkljivosti, ki se jih poslovodstvo morda do tedaj še ni zavedalo oz. jih ni opazilo. Ustno obveščanje revizorja ne odvezuje njegove dolžnosti, da pisno obvešča pristojne za upravljanje in poslovodstvo o bistvenih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju (MSR 260.A40; MSR 265.A1; MSR 265.A14).

Podrobnost obveščanja o bistvenih pomanjkljivostih je odvisna od revizorjeve strokovne presoje v času opravljanja revizije. Pri odločanju o primerni stopnji podrobnosti lahko revizor upošteva naslednje dejavnike (MSR 265.A15):

- vrsta organizacije; pri organizacijah javnega sektorja oz. organizacijah, ki kotirajo na borzi, so lahko potrebna drugačna obvestila kot pri manjših organizacijah;
- velikost in zapletenost organizacije;
- narava bistvenih pomanjkljivosti, ki jih je revizor ugotovil;
- sestava upravljanja organizacije; več podrobnosti bo na primer morda potrebnih, če so med pristojnimi za upravljanje člani, ki nimajo veliko izkušenj v panogi organizacije ali na področjih, na katerih so ugotovljene pomanjkljivosti;
- zakonske zahteve ali zahteve regulatorjev glede obveščanja o posebnih vrstah pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju;

- upoštevanje posebnosti manjših organizacij, kjer lahko revizor obvešča pristojne za upravljanje na manj strukturiran način kot pri večjih organizacijah (MSR 265.A18).

Včasih želijo biti **pristojni za upravljanje seznanjeni tudi z drugimi pomanjkljivostmi pri notranjem kontroliranju**, ki jih je revizor ugotovil med revizijo in o njih obvestil poslovodstvo. Po drugi strani pa lahko revizor na podlagi strokovne presoje meni, da bi bilo o njih primerno obvestiti pristojne za upravljanje. V obeh primerih lahko **revizor** o njih **poroča ustno ali pisno** (MSR 265.A25).

Standard od revizorja zahteva, da o **pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju pravočasno obvešča tudi poslovodstvo** na ustrezni ravni pristojnosti. Pri tem termin »ustrezna raven pristojnosti« predstavlja tisto raven poslovodstva, ki je odgovorna in pristojna za ovrednotenje pomanjkljivosti in za sprejetje potrebnega popravljalnega ukrepa. Za poročanje o bistvenih pomanjkljivostih je ustrezna raven obveščanja glavni izvršni direktor ali finančni direktor oz. enakovredni vodilni delavec. Za druge pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju pa lahko ustrezno raven predstavlja operativno poslovodstvo, ki bolje pozna zadevno področje kontroliranja in je pristojno za sprejetje ustreznega popravljalnega ukrepa (MSR 265.10; MSR 265.A19).

Obveščanje poslovodstva o bistvenih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju, o katerih je revizor obvestil ali namerava obvestiti pristojne za upravljanje, **mora biti v pisni obliki**, razen če o tem v danih okoliščinah ne bi bilo primerno neposredno obveščati poslovodstva zaradi dvoma o neoporečnosti ali sposobnosti poslovodstva (npr. obstajajo dokazi o prevari ali namernem neupoštevanju zakonov in predpisov s strani poslovodstva, ali pa se izkaže, da poslovodstvo ni zmožno nadzorovati priprave računovodskih izkazov) (MSR 265.10a; MSR 265.A20).

Revizor lahko med opravljanjem revizije ugotovi tudi **druge pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju**, ki sicer niso bistvene, so pa na podlagi revizorjeve strokovne presoje dovolj pomembne, da si **zaslužijo pozornost poslovodstva** in o njih poslovodstvo ni bilo obveščeno od drugih strank. Pri revizorjevi odločitvi o tem, katere pomanjkljivosti si zaslužijo pozornost poslovodstva, se upošteva verjetnost, da bi do napačne navedbe v računovodskih izkazih prišlo in možne posledice, ki jih napačna navedba lahko prinese. **Obveščanje poslovodstva o drugih pomanjkljivostih** pri notranjem kontroliranju **ni nujno pisno in je lahko ustno** (MSR 265.10b; MSR 265.A22; MSR 265.A23).

Standard v 11. odstavku določa, **da mora revizor v pisno obvestilo o bistvenih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju vključiti** (MSR 265.11; MSR 265.A28):

- **opis** ugotovljenih **pomanjkljivosti** in **pojasnilo o njihovih** morebitnih **učinkih** ter predloge oz. **priporočila za njihovo odpravo**. Pri tem revizorju ni potrebno učinkov pri bistvenih pomanjkljivostih opredeliti količinsko. Vključi lahko tudi dejanske ali predlagane odzive poslovodstva in izjavo o tem, ali je revizor kaj ukrenil, da bi preveril, ali so bili odzivi poslovodstva dejansko izvedeni;

- **dovolj informacij, da pristojni za upravljanje in posloводство lahko razumejo namen in vsebino pisnega obvestila.** Pri tem revizor izpostavi (MSR 265.11; MSR 265.A29):
 - da je namen revizije izraziti mnenje o računovodskih izkazih in da je obvestilo o bistvenih pomanjkljivostih pripravljeno za namene pristojnih za upravljanje in morda ni primerno za druge namene,
 - da je revizija vključevala proučitev notranjega kontroliranja, pomembnega za pripravo računovodskih izkazov zato, da bi revizor lahko določil okoliščinam primerne revizijske postopke in ne zato, da bi izrazil mnenje o uspešnosti in učinkovitosti notranjega kontroliranja. Pri tem revizor poudari, da bi morda našel še več pomanjkljivosti in o njih poročal, v kolikor bi izvedel obsežnejše postopke za pregled notranjega kontroliranja. Lahko pa bi tudi ugotovil, da o nekaterih sporočenih pomanjkljivostih ne bi bilo potrebno poročati,
 - da so zadeve, o katerih poroča, omejene na tiste pomanjkljivosti, ki jih je revizor ugotovil med revizijo in sklepa, da so dovolj pomembne, da o njih obvesti pristojne za upravljanje.

Standard revizorju dopušča, da v pisnem obvestilu o bistvenih pomanjkljivostih navede imena regulativnih organov, ki so od posloводства ali revizorja prejeli en izvod tega pisnega obvestila zaradi zakonskih zahtev ali drugih veljavnih predpisov (MSR 265.A30).

Kljub temu, da je revizor pristojne za upravljanje in posloводство o bistvenih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju že obvestil pri eni od prejšnjih revizij, to ne pomeni, da revizorju takega obvestila ni potrebno ponovno izdati, če popravni ukrepi še niso bili izvedeni. V takšnem primeru lahko revizor v obvestilu tekočega leta samo ponovi opis iz prejšnjega obvestila, oz. se nanj preprosto sklicuje. Neukrepanje pristojnih za upravljanje in posloводства brez utemeljenega pojasnila že samo po sebi lahko predstavlja bistveno pomanjkljivost (MSR 265.A17).

Revizor obvestila o drugih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju, o katerih je v prejšnjem obdobju že obvestil posloводство in se je posloводство odločilo, da jih zaradi stroškov oz. drugih razlogov ne bo odpravilo, v tekočem obdobju ni potrebno ponovno izdati. Prav je, da o njih ponovno obvesti, če je prišlo do sprememb v poslovodu (npr. kadrovske spremembe oz. sprememba položaja zaposlenih v poslovodu), ali če je revizor dobil nove informacije, ki spremenijo prejšnje ugotovitve o teh pomanjkljivostih. Neukrepanje posloводства za odpravo drugih pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, o katerih je revizor že obveščal, lahko postane bistvena pomanjkljivost, o kateri je potrebno obvestiti pristojne za upravljanje (MSR 265.A24).

2.3.3 Drugi MSR-ji, ki dopolnjujejo MSR 260 in zahtevajo revizorjevo obveščanje organov organizacije o določenih zadevah

MSR 240 – Revizorjeve naloge povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov

Standard obravnava revizorjeve naloge povezane z obravnavanjem prevar pri izvajanju revizije računovodskih izkazov. Podrobno opisuje, kako revizor prepozna, oceni in se odzove na tveganja, ki jih povzročajo pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare (MSR 240.1).

Napačne navedbe v računovodskih izkazih so lahko posledica prevare ali napake. Dejavnik razlikovanja med prevaro ali napako je namernost ali nenamernost dejanja, ki povzroči napačno navedbo v računovodskih izkazih (MSR 240.2).

O **prevari** govorimo, kadar gre za namerno dejanje enega ali več članov posloводства, pristojnih za upravljanje, zaposlenih ali tretjih oseb, da z goljufijo pridobijo neupravičene ali nezakonite koristi. Pri revizijah računovodskih izkazov se upoštevajo le take prevare, ki imajo pomemben vpliv na računovodske izkaze (MSR 240.11; MSR 240.3).

Prevare, ki imajo pomemben vpliv na računovodske izkaze vključujejo (MSR 240.A3 – A5):

- prevarantsko računovodstvo, kjer je možno:
 - prirojevanje, prirejanje, ponarejanje ali spreminjanje računovodskih evidenc ali podporne dokumentacije, na podlagi katere so pripravljeni računovodski izkazi,
 - napačno prikazovanje ali namerno izpuščanje poslovnih dogodkov in drugih bistvenih informacij v računovodskih izkazih,
 - namerna napačna uporaba računovodskih načel (npr. vrednotenje, razvrščanje, način predstavljanja ali razkrivanje sredstev in obveznosti) v računovodskih izkazih in
 - poslovodsko izogibanje tistim kontrolam, ki bi lahko bile učinkovite pri preprečevanju prevar;
- poneverbo sredstev, ki obsega krajo sredstev organizacije in je največkrat zagrešena s strani zaposlenih ali posloводства. Pri tem pogosto nastanejo ponarejene ali zavajajoče vknjižbe in listine, katerih namen je prikriti prevaro. Možni načini so:
 - utaja prejemkov (npr. prikritje plačila kupca oz. preusmeritev prejemkov odpisanih terjatev na osebni transakcijski račun),
 - kraja opredmetenih sredstev ali intelektualnega premoženja (npr. kraja zalog za osebno uporabo ali nadaljnjo prodajo, dogovori s konkurenti o razkrivanju tehnoloških podatkov za plačilo),
 - plačilo za proizvode in storitve, ki jih organizacija ni prejela (npr. plačila namišljenim dobaviteljem, plačila namišljenim zaposlenim ali bivšim zaposlenim),
 - uporaba sredstev organizacije za osebne potrebe (npr. uporaba oz. zastavitev sredstev organizacije kot zavarovanje pri najemu osebnega posojila).

Standard zahteva da, **kadar revizor prepozna prevaro** in je o njej pridobil dokaze, ali je prijel informacije, ki nakazujejo, da prevara utegne obstajati, **o tem čimprej obvesti primerno raven posloводства**. To je potrebno tudi, če revizor zadevo ocenjuje kot nepomembno (npr. manjša prevara, ki jo zagreši zaposleni na nižji ravni). Odločitev o tem, katera je primerna raven posloводства, je odvisna od revizorjeve strokovne presoje in dejavnikov, kot so (MSR 240.40; MSR 240.A60):

- verjetnost skrivnega (tajnega) dogovora;
- vrsta in velikost pričakovane prevare;
- običajno predstavlja primerno raven posloводства najmanj ena raven nad osebami, za katere kaže, da so vpletene v prevaro.

Revizor mora pravočasno obvestiti pristojne za upravljanje, kadar ugotovi ali sumi, da so v prevaro vpleteni (MSR 240.41):

- posloводство;
- zaposleni, ki imajo pomembno vlogo pri notranjem kontroliranju;
- drugi, kadar prevara povzroča pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih in
- druge zadeve, ki so povezane s prevarami in so po revizorjevi strokovni presoji koristne za pristojne za upravljanje pri izvrševanju njihovih nalog. Take zadeve lahko vključujejo (MSR 240.42; MSR 240.A64):
 - revizorjeve pomisleke o vrsti, obsegu in pogostosti poslovodskega ocenjevanja kontrol za preprečevanje in odkrivanje prevar ter tveganje, da utegnejo računovodski izkazi vključevati oz. vsebovati napačne navedbe,
 - neuspeh posloводства, da bi primerno obravnavalo prepoznane bistvene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, ali da bi se primerno odzvalo na prepoznano prevaro,
 - revizorjevo oceno okolja kontroliranja v organizaciji, vključno z vprašanji o sposobnosti in neoporečnosti posloводства,
 - ravnanje posloводства, ki utegne nakazovati prevarantsko računovodsko poročanje (npr. uporaba računovodskih usmeritev, ki nakazujejo napore posloводства, da vpliva na višino dobička z namenom zavajanja uporabnikov računovodskih izkazov in vplivanja na njihovo dojetje dosežkov in dobičkonosnosti organizacije),
 - pomisleke o ustreznosti in popolnosti odobritev poslov, ki se zdijo zunaj normalnega poteka poslovanja.

Obveščanje pristojnih za upravljanje je lahko ustno ali pisno. Revizor mora o prevarah, ki vključujejo višje posloводство in pri prevarah, ki povzročijo pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih, poročati čimprej (MSR 240.A61).

V določenih primerih lahko revizor oceni, da je primerno pristojne za upravljanje obvestiti tudi o ugotovljenih prevarah, ki vključuje zaposlene (razen posloводство) in ne povzročajo pomembno napačnih navedb. Tako obveščanje je lahko tudi želja pristojnih za upravljanje. (MSR 240.A62).

Glavno odgovornost pri preprečevanju in odkrivanju prevar nosijo pristojni za upravljanje in posloводство organizacije. Velik poudarek mora biti na preprečevanju prevar. Takšno delovanje lahko zmanjšuje priložnosti zanje in prepriča posameznike, da teh ne zagrešijo, saj obstaja velika verjetnost, da bodo odkrite in ustrezno kaznovane (MSR 240.4).

Odgovornost revizorja je, da pri izvajanju revizije v skladu z MSR, pridobi sprejemljivo zagotovilo, da so računovodski izkazi kot celota prikazani resnično in pošteno in, da ne vsebujejo pomembno napačnih navedb zaradi napak ali prevar (MSR 240.5).

MSR 250 – Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov

Mednarodni standard revidiranja (MSR 250 – Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov) obravnava odgovornost revizorja, da pri izvajanju revizije računovodskih izkazov upošteva zakone in druge veljavne predpise (MSR 250.1).

Zakoni in drugi predpisi, ki jih mora organizacija pri svojem poslovanju upoštevati in se po njih ravhati, tvorijo zakonsko-regulativni okvir. Njihovi učinki na računovodske izkaze so lahko različni. Določila nekaterih zakonov ali drugih predpisov imajo lahko neposreden učinek na računovodske izkaze tako, da določajo zneske, ki morajo biti izkazani, in razkritja, ki so potrebna. Medtem ko drugi zakoni in predpisi nimajo neposrednega učinka na računovodske izkaze organizacije, vendar pa določajo pogoje poslovanja organizacije oz. se mora posloводство po njih ravhati. Ravno tako nekatere organizacije (npr. banke, zavarovalnice, borznoposredniške hiše, družbe za upravljanje, investicijski skladi, itd.) delujejo v močno reguliranih panogah, za druge pa veljajo samo zakoni in drugi predpisi, ki se splošno nanašajo na obratovalne vidike poslovanja. Neupoštevanje zakonov in predpisov se kaznuje in prinaša pravne ali druge posledice, ki imajo lahko pomemben učinek na računovodske izkaze (MSR 250.2).

Odgovornost, da poslovanje organizacije poteka v skladu z zakoni in drugimi predpisi (vključno z upoštevanjem določb zakonov in drugih predpisov, ki določajo izkazane zneske in razkritja v računovodskih izkazih organizacije), nosi posloводство pod nadzorom pristojnih za upravljanje (MSR 250.3).

Revizor ni odgovoren za preprečevanje neupoštevanja zakonov ali drugih predpisov in se od njega tudi ne pričakuje, da bi odkril neupoštevanje vsakega od zakonov oz. drugih predpisov. Njegova naloga je, da upoštevajoč veljavne zakone in predpise, pridobi sprejemljivo zagotovilo, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake (MSR 250.4; MSR 250.5).

Za namene razumevanja vsebine MSR 250 je potrebno opredeliti izraz »neupoštevanje«.

Neupoštevanje pomeni namerne ali nenamerne opustitve ali storitve dejanj, ki niso v skladu z veljavnimi zakoni ali drugimi predpisi. Kažejo se kot transakcije organizacije ali transakcije,

ki so jih v imenu organizacije oz. po naročilu organizacije izvedli pristojni za upravljanje, poslovodstvo ali zaposleni. Termin ne vključuje zasebnih kršitev pristojnih za upravljanje, poslovodstva ali zaposlenih, ki niso povezane s poslovanjem organizacije (MSR 250.11).

MSR 250 revizorju narekuje, da **v primeru suma** na obstoj **neupoštevanja zakonov** oz. veljavnih predpisov o zadevi **razpravlja s poslovodstvom**. Če je po revizorjevi strokovni presoji **neupoštevanje namerno in pomembno**, mora revizor **o tem takoj**, ko je to mogoče, **obvestiti pristojne za upravljanje** (MSR 250.19; MSR 250.23).

V primeru, da **revizor sumi, da poslovodstvo ali pristojni za upravljanje ne upoštevajo zakonov** in drugih predpisov, **mora o tem obvestiti** naslednjo oz. **višjo raven** odločanja v organizaciji (npr. revizijska komisija). Če take ravni ni in revizor ni prepričan komu mora poročati, mora revizor presoditi, ali je potrebno pridobiti pravni nasvet (MSR 250.24).

Kadar revizorju poslovodstvo oz. pristojni za upravljanje ne zagotovijo zadostnih informacij, ki zagotavljajo, da organizacija posluje v skladu z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi in je učinek tega neupoštevanja lahko pomemben za računovodske izkaze, mora revizor presoditi, ali je potrebno pridobiti pravni nasvet (MSR 250.19).

MSR 450 – Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb

Mednarodni standard revidiranja »Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb« obravnava odgovornost revizorja, da ovrednoti učinek ugotovljenih napačnih navedb na revizijo in morebitnih nepopravljenih napačnih navedb na računovodske izkaze (MSR 450.1).

Napačna navedba je razlika med zneskom, razvrstitvijo, predstavitvijo ali razkritjem postavke, o kateri organizacija poroča v računovodskih izkazih, in med zneskom, razvrstitvijo, predstavitvijo ali razkritjem te iste postavke, kot to zahteva primeren okvir računovodskega poročanja (MSR 450.4a).

Napačna navedba lahko nastane zaradi (MSR 450.A1):

- nenatančnosti pri zbiranju in obdelavi podatkov, na osnovi katerih se pripravi oz. so pripravljeni računovodski izkazi;
- opustitve kakega zneska ali razkritja;
- napačne računovodske ocene, nastale zaradi spregleda ali očitno napačne razlage dejstev; poslovske presoje računovodskih ocen, za katere revizor meni, da so nesprejemljive oz. uporabe računovodskih usmeritev, ki jih revizor oceni kot nesprejemljive;
- prevare, ki sem jih predstavil v razdelku MSR 240 – Revizorjeve naloge povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov.

Nepopravljene napačne navedbe so skupek med revizijo ugotovljenih napačnih navedb, ki niso bile popravljene (MSR 450.4b).

Dolžnost revizorja je, da pravočasno obvesti primerno raven posloводства o vseh napačnih navedbah, ki jih je ugotovil med opravljanjem revizijskih postopkov in zahtevati, da posloводство omenjene napačne navedbe popravi. Primerna raven posloводства je tista raven, ki je odgovorna in pooblaščen za ovrednotenje napačnih navedb in izvedbo potrebnih ukrepov (MSR 450.8; MSR 450.A7).

Standard zahteva, da **revizor pisno obvesti pristojne za upravljanje** o naslednjih zadevah (MSR 450.12; MSR 450.13):

- nepopravljenih napačnih navedbah, ki so bile ugotovljene med revizijo in tako posamično kot tudi skupaj niso pomembne z vidika računovodskih izkazov kot celote;
- vsaki posamezni pomembni nepopravljeni napačni navedbi, pri čemer revizor zahteva, da se le-ta popravi;
- učinku nepopravljenih napačnih navedb, povezanih s predhodnimi obdobji, na ustrezne vrste poslov, salde kontov ali razkritja in na računovodske izkaze kot celoto;
- naknadno popravljenih napačnih navedbah, ki so bile ugotovljene med opravljanjem revizijskih postopkov in je njihova vrednost presegala tolerančno napako (MSR 260.16; MSR 265.7).

MSR 505 – Zunanje potrditve

Mednarodni standard revidiranja »Zunanje potrditve« obravnava revizorjevo uporabo postopkov za zunanje potrjevanje z namenom pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ki mu omogočajo sprejeti oz. oblikovati primerne sklepe oz. zaključke, na katerih utemelji revizorjevo mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov (MSR 505.1).

Pod pojmom **zunanja potrditev** razumemo revizijski dokaz, ki ga revizor pridobi kot neposreden pisni odgovor stranke, od katere se zahteva potrditev. Stranki jo lahko pošlje v pisni obliki, elektronski obliki ali v obliki drugega medija (MSR 505.6A). Stranke so kupci, dobavitelji, banke in drugi subjekti, s katerimi organizacija posluje.

Revizor lahko uporabi postopek zunanje potrditve za potrditev (MSR 330.A48):

- uradnih trditev povezanih s saldi na kontih in njihovimi sestavnimi deli;
- določb v pogodbah in sporazumih ter pogojih poslovanja sklenjenih med organizacijo in tretjimi strankami;
- odsotnosti določenih okoliščin (npr. revizor lahko išče potrditev, da ni »stranskega sporazuma«, ki bi bil lahko povezan z uradno trditvijo o razmejevanju prihodkov);
- saldov, izkazanih v razmerju do bank in druge informacije pomembne za ta razmerja;
- terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev ter z njimi povezanih pogojev;
- zalog pri tretjih strankah (npr. konsignacija ali zaloge v carinskem skladišču);
- pravnih prenosov premoženja odvetnikom ali financerjem zaradi skrbništva ali zavarovanja;

- naložb, danih v varno hrambo tretjim strankam, ali kupljenih od borznih posrednikov in še ne izročenih na dan bilance stanja;
- zneskov, dolgovanih posojilodajalcem, vključno z veljavnimi pogoji vračila in drugimi omejitvenimi pogoji.

V primeru, da **poslovodstvo revizorju ne dovoli poslati zahtevka za zunanjo potrditev** in revizor presodi, da odklonitev ni sprejemljiva, ali v primeru, da revizor ne more pridobiti ustreznih in zanesljivih revizijskih dokazov na osnovi drugih revizijskih postopkov, tedaj **revizor o tem pisno obvesti pristojne za upravljanje** skladno z MSR 260.16 (bistvene nepričakovane omejitve pri izvajanju revizijskih postopkov, ki jih revizorju postavi poslovodstvo) (MSR 505.9).

MSR 510 – Začetni revizijski posli – Začetna stanja

Mednarodni standard revidiranja »Začetni revizijski posli« obravnava odgovornost revizorja v povezavi z začetnimi stanji v začetnem revizijskem poslu. Začetna stanja obsegajo zneske v računovodskih izkazih in zadeve (npr. pogojne postavke in obveze), ki so obstajale na začetku obdobja in se zanje zahteva ustrezno razkritje (MSR 510.1).

Revizor mora pri izvajanju začetnega revizijskega posla o začetnih stanjih pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze ali (MSR 510.3):

- so v začetnih stanjih vključene napačne navedbe, ki imajo pomemben vpliv na računovodske izkaze tekočega obdobja;
- so bile primerne računovodske usmeritve, ki se izražajo v začetnih stanjih, dosledno uporabljene tudi pri pripravi računovodskih izkazov tekočega obdobja in ali so bile njihove spremembe pravilno upošteevane in ustrezno predstavljene in razkrite v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Začetni revizijski posel je posel, pri katerem je revizija računovodskih izkazov opravljena prvič ali pa je računovodske izkaze prejšnjega obdobja revidiral drug revizor oz. revizijska hiša (MSR 510.4a).

Pojem **začetna stanja** predstavlja zadeve, ki so obstajale ob začetku obdobja in jih je potrebno razkriti (pogojne postavke, obveze) in tista stanja na kontih, ki so obstajala na začetku obdobja. Ta temeljijo na končnih stanjih prejšnjega obdobja in odražajo v prejšnjem obdobju uporabljene računovodske usmeritve, sprejete poslovne odločitve ter nastale dogodke (MSR 510.4b).

Standard predpisuje, da mora **revizor v primeru revizijskega dokaza, da začetna stanja vsebujejo napačne navedbe, ki bi lahko imele pomemben vpliv na računovodske izkaze tekočega obdobja, o tem obvesti ustrezno raven poslovodstva in pristojne za upravljanje** (MSR 510.7). Obveščanje mora biti izvedeno v skladu z zahtevami obveščanja, ki jih

predpisuje MSR 450 in sem jih predstavil v razdelku MSR 450 – Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb.

MSR 550 – Povezane stranke

Mednarodni standard revidiranja »Povezane stranke« obravnava revizorjeve naloge v povezavi z razmerji in transakcijami s povezanimi strankami pri opravljanju revizije računovodskih izkazov (MSR 550.1).

Povezano stranko opredeljuje primeren okvir računovodskega poročanja. V primeru minimalnih zahtev ali njihove odsotnosti v primernem okviru računovodskega poročanja je povezana stranka lahko (MSR 550.10b):

- oseba ali druga organizacija, ki neposredno ali posredno prek enega posrednika ali več posrednikov nadzira organizacijo, ki poroča, ali ima bistven vpliv nanjo, ali
- druga organizacija, ki jo organizacija, ki poroča, neposredno ali posredno prek enega ali več posrednikov nadzira ali ima bistven vpliv nanjo, ali
- druga organizacija, ki je skupaj z organizacijo, ki poroča, pod skupnim nadzorom zaradi:
 - skupnega obvladujočega lastništva,
 - lastnikov, ki so v ožjem sorodstvu ali
 - skupnega ključnega posloводства.

Revizorjevi cilji v povezavi s povezanimi strankami so (MSR 550.9):

- da dovolj dobro spozna razmerja in posle organizacije s povezanimi strankami neodvisno od tega, ali okvir računovodskega poročanja navaja zahteve ali ne. S tem revizor zagotovi, da:
 - prepozna morebitne dejavnike tveganja prevare, ki izhajajo iz razmerij in poslov s povezanimi strankami in so pomembni za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare in
 - na osnovi pridobljenih revizijskih dokazov ugotovi, ali računovodskih izkazi dosegajo merila resnične in poštene predstavitve, oz. ne zavajajo uporabnika zaradi vpliva teh razmerij in poslov;
- da kadar primerni okvir računovodskega poročanja postavlja zahteve glede povezanih strank, revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali so bila razmerja in posli s povezanimi strankami ustrezno obračunani in razkriti v računovodskih izkazih.

Standard zahteva, da **revizor obvesti pristojne za upravljanje o bistvenih zadevah**, ki jih je med opravljanjem revizijskih postopkov ugotovil **v zvezi s povezanimi strankami organizacije** (MSR 550.27).

Bistvene zadeve v zvezi s povezanimi strankami lahko vključujejo (MSR 550.A50):

- namerno ali nenamerno nerazkritje povezanih strank ali pomembnih poslov s povezanimi strankami revizorju s strani posloводства. Obveščanje pristojnih za upravljanje o takšnih

zadevah lahko le-te seznaniti in opozoriti na bistvena razmerja ter posle s povezanimi strankami, za katere pred tem morda niti niso vedeli;

- prepoznavanje bistvenih poslov s povezanimi strankami, ki niso bili ustrezno odobreni in potrjeni. Takšno ravnanje lahko vzbudi sum prevare;
- nesoglasje s poslovođstvom glede obračunavanja in razkrivanja bistvenih poslov s povezanimi strankami v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- neupoštevanje ustreznih zakonov ali drugih predpisov, ki prepovedujejo ali omejujejo posebne vrste poslov s povezanimi strankami;
- težave pri prepoznavanju stranke, ki dejansko obvladuje organizacijo.

MSR 570 – Delujoče podjetje

Mednarodni standard revidiranja »Delujoče podjetje« obravnava revizorjeve naloge pri reviziji računovodskih izkazov glede ustrezne uporabe poslovske predpostavke o »delujočem podjetju« (MSR 570.1).

O terminu **delujoče podjetje** govorimo, kadar organizacijo obravnavamo kot organizacijo, ki bo v prihodnosti nadaljevala poslovanje (predvidoma vsaj leto dni). Kadar je predpostavka o delujočem podjetju ustrezna, so sredstva in obveznosti izkazana na osnovi dejstva, da bo organizacija sposobna svoja sredstva unovčevati in svoje obveznosti poravnati v sklopu običajnega poslovanja (MSR 570.2).

Revizor mora pri opravljanju revizije pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o ustrezni uporabi poslovske predpostavke o delujočem podjetju. Pri tem mora revizor ugotoviti, ali obstaja pomembna negotovost glede sposobnosti organizacije, da nadaljuje poslovanje kot delujoče podjetje. Revizor mora to nalogo opraviti tudi kadar uporabljen okvir računovodskega poročanja pri pripravi računovodskih izkazov ne vključuje zahteve, da mora poslovođstvo pripraviti posebno oceno o tem ali je organizacija sposobna nadaljevati kot delujoče podjetje (MSR 570.6).

Standard zahteva, da **revizor obvesti pristojne za upravljanje o ugotovljenih dogodkih ali okoliščinah, ki nakazujejo bistven dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje**. Revizorjevo obveščanje obsega informacije o tem (MSR 570.23):

- ali predstavljajo ugotovljeni dogodki ali okoliščine pomembno negotovost;
- ali je uporaba predpostavke delujočega podjetja pri pripravi računovodskih izkazov primerna in
- ali so bile vse informacije povezane s tem v računovodskih izkazih ustrezno razkrite.

2.3.4 Tabelarični povzetek

Tabela 1 prikazuje povzetek bistvenih zadev iz MSR, ki jih je revizor ugotovil pri reviziji računovodskih izkazov in mora o njih obvestiti pristojne za upravljanje ter poslovodstvo.

Tabela 1: Povzetek bistvenih zadev iz MSR, o katerih je treba obvestiti pristojne za upravljanje in poslovodstvo

Zadeva obveščanja	Oblika in vsebina obveščanja	MSR
Bistvene ugotovitve	Pisno, če ustno obveščanje ni primerno: • stališče o uporabljenih računovodskih postopkih; • bistvene težave odkrite pri reviziji; • druge zadeve, ki so po revizorjevi strokovni presoji bistvene za nadziranje postopka računovodskega poročanja; • bistvene zadeve odkrite pri reviziji, o katerih je revizor razpravljaj oz. obveščal poslovodstvo.	260
Bistvene pomanjkljivosti	Pisno: • bistvene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju.	265
Prevare	Pisno, če ustno obveščanje ni primerno: • sum ali ugotovitev, da prevara utegne obstajati, oz. se je zgodila.	240
Neupoštevanje zakonov in drugih predpisov	Pisno, če ustno obveščanje ni primerno: • sum ali ugotovitev, da obstaja neupoštevanje zakonov ali drugih predpisov.	250
Napačne navedbe	Pisno: • nepopravljene napačne navedbe (posamično ali skupaj), ki niso pomembne z vidika računovodskih izkazov; • vsaka posamezna pomembno napačna navedba in zahteva, da se ta popravi; • učinek nepopravljenih napačnih navedb povezanih s predhodnimi obdobji; • naknadno popravljene napačne navedbe, katerih vrednost presega tolerančno napako.	450
Zunanje potrditve	Pisno, če ustno obveščanje ni primerno: • poslovodska zavrnitev revizorjeve zahteve, da strankam organizacije pošlje zahtevek za zunanjo potrditev; • nezmožnost pridobitve zanesljivih revizijskih dokazov na podlagi drugih revizijskih postopkov.	505

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Zadeva obveščanja	Oblika in vsebina obveščanja	MSR
Začetna stanja	Pisno, če ustno obveščanje ni primerno: • začetna stanja vsebujejo napačne navedbe, ki bil lahko imele pomemben vpliv na računovodske izkaze tekočega obdobja.	510
Povezane stranke	Pisno, če ustno obveščanje ni primerno: • nenamerno ali namerno nerazkritje povezanih strank s strani posloводства; • neustrezna odobritev in potrditev pomembnih poslov s povezanimi strankami; • nesoglasje s poslovodstvom o ustreznosti razkrivanja bistvenih poslov s povezanimi strankami v skladu s primernim okvirjem računovodskega poročanja; • neupoštevanje zakonodaje ali drugih predpisov, ki omejujejo ali prepovedujejo posebne vrste poslov s povezanimi strankami; • težave pri prepoznavanju povezane stranke, ki obvladuje organizacijo.	550
Delujoče podjetje	Pisno, če ustno obveščanje ni primerno: • dogodki ali okoliščine, ki nakazujejo bistven dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.	570

3 PREDSTAVITEV REVIZORJEVEGA PISMA POSLOVODSTVU VKLJUČUJOČ ANALIZO INTERVJUJEV S TREMI POOBLAŠČENIMI REVIZORJI.

Intervjuje z revizorji sem opravil v Ljubljani v mesecu septembru 2011. Intervjuvani revizorji so želeli ostati anonimni, zato jih bom v nadaljnjem tekstu poimenoval s črkami A, B in C. Za izraz pismo poslovodstvu bom v tekstu uporabljal besedo pismo.

3.1 Namen in priprava pisma

3.1.1 Kaj je osnovni namen pisma?

Osnovni namen revizorjevega pisma je jasno in pravočasno obveščanje organov upravljanja in nadzora družbe o pomanjkljivostih, napačnih navedbah in drugih zadevah, ki jih je revizor ugotovil med opravljanjem revizije in bi lahko imele pomemben vpliv na računovodske izkaze ali poslovanje družbe. S takšnim obveščanjem želi revizor zagotoviti resnično in pošteno poročanje družbe, ki je predmet revizije računovodskih izkazov.

Pismo je tudi oblika potrditve, da je revizor izpolnil zahteve MSR, ki mu narekujejo, o katerih zadevah mora obveščati poslovodstvo in pristojne za upravljanje. Obenem pa pismo predstavlja zadnjo uradno pisno obliko komunikacije s stranko.

3.1.2 Kakšna je vsebina pisma?

Pismo je sestavljeno iz dveh vsebinskih delov, uvoda in glavnega dela.

Uvod pisma vključuje:

- datum izdaje pisma;
- ime in naslov revidirane družbe;
- odstavek, iz katerega je razvidno, da je pismo namenjeno upravi družbe in nadzornemu svetu (oz. poslovodstvu in pristojnim za upravljanje, ki ju opredeljujejo MSR);
- odstavek, v katerem je podanih dovolj informacij, da lahko uprava in nadzorni svet razumejo namen in vsebino pisma, in sicer (MSR 265.11; MSR 265.A29):
 - da je namen revizije, da revizor izrazi mnenje o računovodskih izkazih,
 - da je revizija vključevala proučitev notranjega kontroliranja, pomembnega za pripravo računovodskih izkazov zato, da bi revizor lahko določil okoliščinam primerne revizijske postopke in ne zato, da bi izrazil mnenje o uspešnosti in učinkovitosti notranjega kontroliranja,
 - da so zadeve o katerih poroča, omejene na tiste pomanjkljivosti, ki jih je revizor ugotovil med revizijo in sklepa, da so dovolj pomembne, da o njih obvesti poslovodstvo in nadzorni svet družbe,
 - opis strukture ugotovljenih zadev, ki so predstavljene v glavnem delu pisma;
- odstavek, ki pojasnjuje:
 - da je pismo pripravljeno za namene uprave in nadzornega sveta in se ne sme uporabljati za katerekoli druge namene,
 - da pismo ni namenjeno javnosti in se brez predhodnega pisnega dovoljenja revizijske hiše ne sme citirati, se nanj sklicevati oz. ga posredovati tretjim osebam razen v primeru zahteve sodišča ali pristojnih organov in
 - da revizijska hiša ne prevzema kakršnikoli odgovornosti v zvezi z ali zaradi vsebine pisma do katerekoli osebe razen do revidirane družbe;
- podpis (podpisnik pisma je oseba, ki je pooblaščen za zastopanje revizijske hiše kot družbe, direktor družbe).

Glavni del pisma vključuje posamezne točke, razvrščene po pomembnosti. Točke obsegajo:

- opažanja (vsebuje opis opravljenega revizijskega postopka, opažanja, ugotovitev oz. opis dejstev),
- tveganje (možen vpliv ugotovitve ali opažanja na računovodske izkaze oz. poslovanje družbe),
- priporočila (kjer revizor poda možne rešitve, ki so splošne in ne vsebujejo točno določenih ukrepov, saj revizor ne sme opravljati svetovalnih storitev, kadar v isti družbi opravlja revizijo računovodskih izkazov),

- odgovor posloводства na predstavljen problem.

Revizor lahko v pismo vključi vse zadeve, za katere MSR narekujejo, da je o njih treba obveščati posloводство in pristojne za upravljanje. Te zadeve so natančneje predstavljene v drugem poglavju diplomskega dela in povzete ter prikazane v obliki tabele v podpoglavju 2.3.4 Tabelarični povzetek.

3.1.3 V kateri fazi revizije se pogosto pojavljajo zadeve (npr. napake, pomanjkljivosti, itd.), ki jih je možno vključiti v pismo?

Zadeve, ki jih revizor lahko vključi v pismo oz. mora o njih obvestiti posloводство in pristojne za upravljanje, se pojavljajo tako v predreviziji kot v glavni reviziji. V času predrevizije so v pismo vključene predvsem bistvene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju in druge pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, ki sicer niso bistvene pomanjkljivosti, so pa na podlagi revizorjeve strokovne presoje dovolj pomembne, da si zaslužijo pozornost posloводства ali celo pristojnih za upravljanje. V času glavne revizije so v pismo pogosto vključene ugotovitve povezane z vrednotenjem in merjenjem ter prikazovanjem postavk v računovodskih izkazih (npr. sredstva, obveznosti do virov sredstev, prihodki, stroški in odhodki).

3.1.4 Kdo opredeli vsebino pisma?

Vsebino pisma predlagajo izkušeni člani revizijske ekipe, ki niso nujno (že) pooblašteni revizorji. Dokončno pa vsebino pisma presodi in potrdi pooblašteni revizor v sodelovanju z direktorjem revizijske hiše.

Kriteriji pri določanju vsebine pisma so: pomembnost posamezne točke oz. njen (morebitni) vpliv na računovodske izkaze, revizorjeva strokovna presoja in njegovo poznavanje revidirane družbe. Poleg tega je potrebno pri določanju vsebine upoštevati tudi zahteve MSR, ki revizorju narekujejo, o katerih zadevah mora obveščati posloводство in pristojne za upravljanje.

3.1.5 Kdaj in kolikokrat v poteku revizije se pismo izda?

Revizor običajno pri izvajanju revizije računovodskih izkazov pismo izda dvakrat, tj. po opravljeni predreviziji in ob koncu glavne revizije. Vendar pa revizor pismo lahko izda kadarkoli oz. po mnenju revizorja A: »Časovno se pismo lahko izda kadarkoli, idealno pa je takoj, ko se zadeve oz. težave ugotovijo.«

Izpostavil bi mnenji revizorja A in B, da je pismo »pomembno« oz. »nujno« pripraviti po končani predreviziji in v njem izpostaviti čimveč zadev. S tem lahko revizor zagotovi upravi dovolj časa za ustrezno ukrepanje.

Število pisem, ki jih revizor lahko izda oz. posreduje poslovodstvu med opravljanjem revizije ni niti predpisano niti omejeno. V pogodbi o revidiranju računovodskih izkazov, ki jo priporoča Slovenski inštitut za revizijo tudi ni določeno, da mora revizor izdati pismo. Navedeno pa je, da bo: »izvajalec revizije v skladu s strokovno presojo za naročnika na podlagi MSR po potrebi pripravil pismo poslovodstvu« (Navodilo za delovanje revizijskih družb 1, 2011).

3.1.6 Kdo je odgovoren za posredovanje pisma družbi in na kakšen način se to stori?

Za posredovanje pisma poslovodstvu je odgovoren pooblaščen revizor, ki opravi revizijo računovodskih izkazov družbe ali direktor revizijske hiše.

Pismo se poslovodstvu lahko preda bodisi pisno (osebno ali po pošti) bodisi v obliki PDF dokumenta preko elektronske pošte. Pismo lahko odpošlje tajnica ali izkušen sodelavec revizijske ekipe po predhodni odobritvi pooblaščenega revizorja. Ne glede na izbrani način posredovanja dokumenta pa mora biti pismo zaščiteno pred kakršnemkoli posegu vanj. Pismo mora biti ustrezno oštevilčeno, vezano, ožigosano in podpisano. V primeru pošiljanja pisma preko elektronske pošte mora biti le-to elektronsko zaklenjeno. Revizor obdrži en izvod pisma, kakršno je bilo predano poslovodstvu. S tem ohrani pregled nad vsebino pisma in ve o katerih zadevah je bilo poslovodstvo obveščeno.

3.1.7 Ali je potrebno pismo arhivirati?

Pismo je sestavni del revizijske dokumentacije, ki jo je potrebno v skladu z 39. členom (5. odstavek) ZRev-2 hraniti šest let.

V revizijskih hišah, kjer sta zaposlena Revizor B in C, se pismo hrani v elektronski obliki, medtem, ko se v revizijski hiši kjer je zaposlen Revizor A, pismo hrani v pisni obliki.

3.2 Predaja pisma

3.2.1 Katerim organom družbe je pismo namenjeno?

Pismo poslovodstvu, kot že samo ime pove, je v primeru dvotirnega sistema upravljanja namenjeno upravi in nadzornemu svetu družbe, katerega člane imenujejo lastniki (delničarji) družbe. V primeru enotirnega sistema upravljanja je pismo namenjeno upravnemu odboru družbe. Kadar nadzorni svet ali upravni odbor oblikuje revizijsko komisijo, je pismo namenjeno tudi njej. Posredno je pismo namenjeno tudi lastnikom družbe.

3.2.2 Ali je pismo javno?

Pismo ni javno! Na to kaže odstavek, ki ga revizor vključi v uvod pisma. V odstavku je navedeno, da poročilo ni namenjeno javnosti in se brez predhodnega pisnega dovoljenja

revizijske hiše ne sme citirati, se nanj sklicevati oz. ga posredovati tretjim osebam, razen v primeru zahteve sodišča ali pristojnih organov. Tretja oseba bi lahko brez popolnih informacij neustrezno tolmačila vsebino pisma in posledično sprejela napačne odločitve za družbo in njene lastnike.

3.2.3 Ali bi bilo potrebno pismo predstaviti lastnikom oz. delničarjem družbe in ali bi lahko lastniki na osnovi pisma ocenjevali delo uprave?

Revizor A meni, da imajo lastniki oz. delničarji možnost seznanitve s pismom kljub temu, da pismo ni neposredno namenjeno njim. To lahko storijo z uvrstitvijo točke o seznanitvi s pismom na dnevni red zasedanja skupščine. Lahko pa se o vsebini pisma seznani tudi preko svojih predstavnikov v nadzornem svetu družbe. Revizor A je mnenja, da so »drugi mehanizmi mnogo bolj primerni« za ocenjevanje dela uprave.

Revizor B je mnenja, da je potrebno lastnike oz. delničarje družbe seznanimi z vsebino pisma. Poudari, da je postopek komunikacije v delniških družbah ustaljen. Pooblaščen revizor posreduje pismo upravi, nadzornemu svetu in revizijski komisiji. Naloga nadzornega sveta pa je, da vsebino pisma predstavi na skupščini družbe. Revizor je lahko prisoten na skupščini družbe, kjer odgovarja na morebitna vprašanja delničarjev v zvezi s pismom. Revizor B meni, »da je pismo dobro potrdilo ustreznega dela uprave« saj veliko število izpostavljenih zadev v njem nakazuje, da bi uprava lahko svoje delo opravljala bolje.

Nasprotno pa revizor C meni, da pismo ni najboljše merilo za ocenjevanje uprave in ga »načeloma« ni potrebno predstaviti lastnikom oz. delničarjem družbe. Pravi, da je ustrežnejše poročilo notranje revizije, ki je lahko natančnejše in vsebuje primernejše informacije za ocenjevanje dela uprave. Notranja revizija je običajno ustanovljena znotraj podjetja in posledično bolje pozna družbo ter njeno poslovanje.

3.3 Proces obdelave pisma

3.3.1 Kako poteka proces obravnave pisma po oddaji?

Revizor pripravi osnutek pisma, ga posreduje upravi in jo povabi, da poda odgovore oz. komentarje na v pismu izpostavljene zadeve.

Uprava družbe pripravi odgovore, ki so kot navaja Revizor A, v primeru velikih družb in pogosto tudi manjših družb podrobni in vključujejo predviden načrt, časovni okvir ter odgovorne osebe za izvedbo ukrepov. Osnutek pisma s podanimi odgovori uprava vrne revizorju, katerega naloga je, da le-te preveri in presodi njihovo ustreznost:

- če revizor meni, da so pripravljeni odgovori uprave primerni in se z njimi strinja, osnutek predstavlja končno različico pisma;
- v primeru, da uprava družbe v svojem odgovoru navede, da je revizor narobe razumel določeno področje in se z izpostavljenimi zadevami ne strinja, so s strani revizorja

potrebni dodatni postopki za ustrezno razumevanje izpostavljene zadeve. Z njimi lahko revizor zaključi:

- da je njegovo razumevanje ustrezno in je izpostavljena zadeva po njegovi strokovni presoji pomembna, jo pusti v pismu skupaj z odklonilnim odgovorom uprave,
- da je bilo njegovo razumevanje neustrezno in popravi posamezno točko,
- da je bilo njegovo razumevanje napačno in izpostavljeno zadevo iz pisma umakne;
- kadar uprava družbe ne želi pripraviti odgovorov na izpostavljene zadeve, revizor osnutek pisma brez odgovorov uredi v končno različico in jo posreduje organom družbe. Uprava je v nadaljevanju dolžna nadzornemu svetu pojasniti razloge za zavrnitev priprave odgovorov.

Revizor nato osnutek uredi v končno različico pisma, ki jo posreduje upravi družbe. Dolžnost uprave je, da pismo posreduje nadzornemu svetu in revizijski komisiji. Lahko pa se z revizorjem dogovori, da le-ta sam posreduje pismo vsem trem organom družbe. Poleg tega lahko revizijska komisija še dodatno zaprosi revizorja za ustno obrazložitev v pismu izpostavljenih zadev.

3.3.2 Ali je vsebina pisma zavezujoče za družbo?

Vsi trije revizorji so enotnega mnenja, da vsebina pisma za družbo ni zavezujoča.

3.4 Posledični vplivi pisma

3.4.1 Kaj se zgodi, če uprava ne izvede ustreznih ukrepov za zadeve izpostavljene v pismu? Ali ima to vpliv na revizorjevo mnenje?

Revizor mora med opravljanjem revizije poskrbeti, da so vse zadeve, ki imajo pomemben vpliv na računovodske izkaze, razrešene pred izdajo revizorjevega mnenja.

V primeru, da imajo zadeve izpostavljene v pismu pomemben vpliv na računovodske izkaze, uprava pa ne izvede ustreznih ukrepov za njihovo odpravo, sledi prilagoditev revizorjevega mnenja v revizorjevem poročilu.

Če je vpliv nepopravljenih oz. nerazrešenih zadev nepomemben z vidika računovodskih izkazov, revizor nanje ponovno opozori v naslednjem obdobju opravljanja revizije. Takrat jih revizor ponovno presodi z vidika pomembnosti vplivanja na računovodske izkaze tekočega obdobja in se odloči ali jih bo vključil v pismo tekočega obdobja. Izpostavil bi navedbo revizorja A, ki pravi: »da se določene točke ponovijo, [...], ker včasih sploh procesne izboljšave trajajo nekaj časa ali pa so stroškovno zelo zahtevne.«

3.4.2 Ali je pismo lahko izhodišče za nadaljnje poslovske oz. lastniške odločitve?

Revizor A ocenjuje, da pismo lahko preko opozarjanja na določeno problematiko v družbi vpliva na nadaljnje poslovske in lastniške odločitve. Družba lahko najame svetovalca, ki pomaga odpraviti oz. izboljšati s strani revizorja izpostavljene zadeve. Potrebno pa je opozoriti, da revizor, ki opravlja revizijo računovodskih izkazov, v družbi ne sme opravljati storitve svetovanja.

Revizor B je mnenja, da je pismo dobra, včasih ključna osnova za poslovske oz. lastniške odločitve.

Revizor C meni, da je to možno v kolikor so opažanja v pismu izvedljiva za družbo. Izkušnje v reviziji kažejo, da večje družbe resneje upoštevajo revizorjeve ugotovitve in izvedejo ustrezne izboljšave.

3.4.3 Kakšno dodano vrednost ima pismo za družbo?

Revizor A meni, da pismo: »Podaja strokovno perspektivo glede zadev, ki so pomembne ali z vidika procesov, ki so del delovanja podjetja, ali pa z vidika računovodskega pripoznavanja. Opozori na zadeve, ki lahko predstavljajo problem ali z vidika računovodskega poročanja ali z vidika notranjega kontrolnega okolja.«

Revizor B meni, da je dodana vrednost pisma odvisna od kvalitete vsebine. Revizor B poudari da: »se včasih izpostavijo pomanjkljivosti, za katerih obstoj se poslovodstvo niti ne zaveda oz. se jih ni zavedalo.«

Mnenje revizorja C je, da: »Revizor stvari vidi z lastnimi očmi, ker ni vpleten v samo poslovanje družbe, hkrati pa poseduje dovolj znanj in izkušenj, da identificira pomanjkljivosti na katere družba morda do sedaj ni bila pozorna.« V kolikor so v pismu navedena »pametna« opažanja in poslovodstvo ceni revizorjevo delo potem po mnenju revizorja C pismo »definitivno lahko predstavlja dodano vrednost.«

3.4.4 Kakšno dodano vrednost ima pismo za revizorja?

Intervjuvani revizorji A,B in C vidijo dodano vrednost za revizorja v naslednjih točkah:

- pismo omogoča pravočasno reševanje zadev, ki bi sicer podaljšale roke izvedbe revizije za podjetje in revizorja;
- omogoča širjenje znanja, pridobivanje novih izkušenj in osebno rast revizorja;
- pismo predstavlja zaščito za revizorja;
- pismo je poleg revizorjevega poročila primeren zaključek dela oziroma kot pravi revizor C: »da damo nekaj več od sebe kot le samo revizorjevo mnenje v revizorjevem poročilu, da upravičimo ceno in se za stranko potrudimo.«

3.4.5 Namen podjetja je povečanje njegove vrednosti in ustvarjanje dobička. To velja tudi za revizijske hiše. Ali ima to dejstvo vpliv na vsebino pisma?

Revizor A: »Odvisno od posameznika, kako se loteva revizije. Zame je pismo poslovodstvu odsev strokovne presoje pomembnih ugotovitev za naslovnika in menim, da je pismo poslovodstvu zelo pomemben dokument. Praksa je pokazala, da so v zadnjem času tudi uporabniki pisma poslovodstvu (zlasti revizijske komisije v zadnjem času) bolj osredotočene na kvaliteto opravljene storitve revizorja in podana opozorila in priporočila z njegove strani. Pri odgovornih organih upravljanja naj ne bi bila zgolj cena ključni dejavnik presoje pri izbiri revizorja.«

Revizor B: »Na žalost na trgu revizijskih storitev zaradi neusklajenega nastopa revizijskih družb dobički padajo. Bolj kot padanje dobičkov je zaskrbljujoče padanje cen, kar posledično lahko predstavlja potrebo po zniževanju revizijskih ur na projektu, in to bi lahko povzročilo slabšo kvaliteto pisma poslovodstvu. Dejstvo pa je, da se pomembne ugotovitve iz računovodskih izkazov razberejo že zelo zgodaj, neodkrite bi lahko ostale manj pomembne zadeve, vendar bi se njihov vpliv skozi leta in leta podobnega obravnavanja akumuliral.«

Revizor C: »Velja, seveda velja. Obstaja tveganje, da zaradi želje po ohranitvi dobrih odnosov s stranko revizor ne vključi v pismo poslovodstva določenih opažanj. To tveganje zmanjšujejo predvsem drugi udeleženci v ekipi, ki imajo možnost neopažene ali izpuščene ugotovitve izpostaviti vodji ekipe. Pomembna potencialna opažanja se po mojem mnenju ne bi izpustila, to je moje osebno mnenje.«

SKLEP

Namen zunanje revizije računovodskih izkazov je podati mnenje o njihovi resničnosti in poštenosti. Pri revidiranju lahko revizor pripravi dokument z nazivom »pismo poslovodstvu«, v katerem organe upravljanja in nadzora opozori na zadeve, ki bi lahko imele pomemben vpliv na računovodske izkaze ali poslovanje družbe. Cilj diplomskega dela je bila predstavitev revizorjevega pisma poslovodstvu in presoja ali je pismo primerno merilo za sprejemanje lastniških in poslovodskih odločitev.

S pregledom mednarodnih standardov revidiranja, zakonskih predpisov, ki opredeljujejo revizorjevo obveščanje organov družbe in analizo opravljenih intervjujev s tremi pooblaščenimi revizorji ter pridobljenimi delovnimi izkušnjami v revizijski hiši v diplomskem delu ugotavljam, da:

- vsebina pisma ni strogo določena in revizorju omogoča precejšno »svobodo«. Revizor lahko vanj vključi vse zadeve za katere mednarodni standardi revidiranja narekujejo, da je o njih treba obveščati organe upravljanja in nadzora;
- se zadeve, ki jih revizor lahko vključi v pismo, pojavljajo v predreviziji in glavni reviziji;

- vsebino pisma predlagajo izkušeni člani revizijske ekipe, dokončno pa jo potrdi pooblaščen revizor v sodelovanju z direktorjem revizijske hiše. Njuna odgovornost je predaja pisma ustreznim organom družbe;
- revizor lahko izda pismo kadarkoli, običajno pa dvakrat (po opravljeni predreviziji in ob koncu glavne revizije). Število pisem, ki jih lahko revizor izda, ni omejeno;
- je pismo namenjeno organom upravljanja in nadzora družbe;
- pismo ni javno;
- vsebina pisma za družbo ni zavezujoča, lahko pa ima vpliv na revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih.

V pismu poslovodstvu se lahko izpostavijo pomanjkljivosti oz. zadeve, ki jih organi upravljanja oz. nadzora niso prepoznali ali se jih niso zavedali. Njihova prepoznavnost s strani revizorja lahko pomembno vpliva na lastniške in poslovske odločitve. Menim, da bi morali biti lastniki družb, tako kot organi upravljanja in nadzora, seznanjeni z vsebino pisma.

Revizor opravlja revizijo v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja ob upoštevanju strokovne presoje. Menim, da bi glede na relativno svobodo pri določanju vsebine pisma, pismo poslovodstvu moralo vključevati več zadev – tudi tiste, ki se revizorju ne zdijo pomembne z vidika računovodskih izkazov, vendar pa lahko predstavljajo ključni dejavnik za nadaljnje poslovne in lastniške odločitve.

Diplomsko delo zaključujem z mislijo enega od predsednikov revizijske komisije, da so revizorji njegove oči in ušesa na zemlji.

LITERATURA IN VIRI

1. Slovenski inštitut za revizijo. (b.l.). *Mednarodni standard revidiranja 200 2009*. Najdeno 11. septembra 2011 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/msr/prirocnik_medn_objav/2009/msr_200.pdf
2. Slovenski inštitut za revizijo. (b.l.). *Mednarodni standard revidiranja 240 2009*. Najdeno 28. septembra 2011 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/msr/prirocnik_medn_objav/2009/msr_240.pdf
3. Slovenski inštitut za revizijo. (b.l.). *Mednarodni standard revidiranja 250 2009*. Najdeno 28. septembra 2011 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/msr/prirocnik_medn_objav/2009/msr_250.pdf
4. Slovenski inštitut za revizijo. (b.l.). *Mednarodni standard revidiranja 260 2009*. Najdeno 28. septembra 2011 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/msr/prirocnik_medn_objav/2009/msr_260.pdf
5. Slovenski inštitut za revizijo. (b.l.). *Mednarodni standard revidiranja 265 2009*. Najdeno 28. septembra 2011 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/msr/prirocnik_medn_objav/2009/msr_265.pdf
6. Slovenski inštitut za revizijo. (b.l.). *Mednarodni standard revidiranja 315 2009*. Najdeno 28. septembra 2011 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/msr/prirocnik_medn_objav/2009/msr_315.pdf
7. Slovenski inštitut za revizijo. (b.l.). *Mednarodni standard revidiranja 330 2009*. Najdeno 28. septembra 2011 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/msr/prirocnik_medn_objav/2009/msr_330.pdf
8. Slovenski inštitut za revizijo. (b.l.). *Mednarodni standard revidiranja 450 2009*. Najdeno 28. septembra 2011 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/msr/prirocnik_medn_objav/2009/msr_450.pdf
9. Slovenski inštitut za revizijo. (b.l.). *Mednarodni standard revidiranja 505 2009*. Najdeno 28. septembra 2011 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/msr/prirocnik_medn_objav/2009/msr_505.pdf
10. Slovenski inštitut za revizijo. (b.l.). *Mednarodni standard revidiranja 510 2009*. Najdeno 28. septembra 2011 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/msr/prirocnik_medn_objav/2009/msr_510.pdf
11. Slovenski inštitut za revizijo. (b.l.). *Mednarodni standard revidiranja 550 2009*. Najdeno 28. septembra 2011 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/msr/prirocnik_medn_objav/2009/msr_550.pdf
12. Slovenski inštitut za revizijo. (b.l.). *Mednarodni standard revidiranja 570 2009*. Najdeno 28. septembra 2011 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/msr/prirocnik_medn_objav/2009/msr_570.pdf
13. Slovenski inštitut za revizijo. (b.l.). *Mednarodni standard revidiranja 580 2009*. Najdeno 28. septembra 2011 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/msr/prirocnik_medn_objav/2009/msr_580.pdf

14. *Kodeks upravljanja javnih delniških družb*. (2009, 8. december). Najdeno 11. oktobra 2011 na spletnem naslovu http://www.zdruzenje-ni.si/db/doc/upl/kodeks_veljaven_8_12_2009_-_popravki_24.12.09.pdf
15. *Navodilo za delovanje revizijskih družb I*. (2011, 27. januar). Najdeno 19. oktobra 2011 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/navodilo_1-pogodba.pdf
16. Sklep o podrobnejši obliki in najmanjšem obsegu ter vsebini revizijskega pregleda in revizorjevega poročila zavarovalnice. *Uradni list RS št.* 6/2001, 108/2001, 129/2003, 118/2007.
17. Sklep o revizijskem pregledu letnega poročila družbe za upravljanje. *Uradni list RS št.* 42/2008.
18. Sklep o revizijskem pregledu letnega poročila investicijskega sklada. *Uradni list RS št.* 55/2009.
19. Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju. *Uradni list RS št.* 126/2007, 40/2009, 59/2009, 52/2010, 106/2010, 26/2011, 47/2011.
20. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS št.* 42/2006, 60/2006 popr., 26/2007-ZSDU-B, 33/2007-ZSReg-B, 67/2007-ZTFI (100/2007 popr.), 10/2008, 68/2008, 23/2009 Odl.US: U-I-268/06-35, 42/2009, 65/2009-UPB3, 83/2009 Odl.US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011.
21. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS št.* 65/2008.
22. Zakon o sodelovanju delavcev pri upravljanju. *Uradni list RS št.* 42/2007-UPB1, 23/2009 Odl.US: U-I-268/06-35.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

PRILOGA 1: Intervju z revizorjem A.....	1
PRILOGA 2: Intervju z revizorjem B.....	6
PRILOGA 3: Intervju z revizorjem C.....	11

PRILOGA 1: Intervju z revizorjem A

F: Kaj je osnovni namen pisma?

A: Osnovni namen pisma poslovodstvu je formalizirana jasna in pravočasna komunikacija med revizorjem in organi upravljanja, da bi se v končni fazi zagotovilo resnično in pošteno poročanje družbe, ki je predmet revidiranja računovodskih izkazov.

F: Kdo je odgovoren za pripravo pisma in v koliko izvodih se le-ta pripravi?

A: Za pripravo pisma poslovodstvu je odgovoren vodja revizijske ekipe, ki je pooblaščen revizor, vpisan v register pooblaščenih revizorjev pri Slovenskem inštitutu za revizijo. V mednarodnih revizijskih mrežah je odgovoren tudi partner, ki sodeluje pri reviziji. Podpisnik pisma poslovodstvu je oseba, ki je pooblaščen za zastopanje revizijske hiše kot družbe, navadno direktor, saj vsi pooblaščen revizorji družbe niso pooblaščen za zastopanje.

A: Število pripravljenih izvodov je različno. Idealno je, da so vsi originalni izvodi oštevilčeni zaradi lažje sledljivosti. Pripravijo se za poslovodstvo, nadzorni svet in revizijsko komisijo, lahko pa tudi za regulatorja, če tako določajo zakonski ali podzakonski predpisi. Revizor pismo preda oziroma pošlje poslovodstvu. Poslovodstvo pa je najpogosteje zadolženo, da ga posreduje ostalim nadzornim organom.

A: Pisma poslovodstvu se ne sme uporabljati za katerekoli druge namene, poleg osnovnega namena obveščanja poslovodstva in nadzornega sveta. Pismo poslovodstvu ni namenjeno javnosti in se brez revizorjevega predhodnega pisnega dovoljenja ne sme citirati, se nanj sklicevati oziroma ga posredovati tretjim osebam, razen v primeru zahteve sodišča ali pristojnih organov.

F: Kdaj in kolikokrat v poteku revizije se pismo izda?

A: Lahko se izda večkrat, naj bi se izdalo, kadar je potrebno oz. zahtevano. Izdalo naj bi se vsaj enkrat pri reviziji. Tudi, če ni bilo ugotovljenih pomembnih zadev, na katere bi bilo potrebno opozoriti, se pogosto uporablja formalen dopis, kjer revizijska hiša poda poslovodstvu izjavo o tem dejstvu.

A: Časovno se pismo lahko izda kadarkoli, idealno pa je takoj, ko se zadeve oz. težave ugotovijo. S tem je omogočeno poslovodstvu, da lahko čimprej prične razreševati zadeve oz. uvajati izboljšave.

F: katerim organom družbe je pismo namenjeno in ali je pismo javno?

A: Pismo je v osnovi namenjeno upravi, kot organu upravljanja podjetja in nadzornemu svetu, kot organu nadzora in predstavniku lastnikov.

A: Namenjeno je tudi revizijski komisiji, kot podrejenemu organu nadzornega sveta. Revizijska komisija pričakuje od uprave, da jim ta posreduje pismo. V praksi se revizijska komisija sestane z revizorjem in ga ob tej priliki navadno zaprosi za ustne obrazložitve o točkah navedenih v pismu.

A: Kar se tiče samega pisma poslovodstvu, med lastniki in revizorji ni neposredne komunikacije, lastniki niso neposredni naslovnik. Lastniki komunicirajo z nadzornim svetom. Ali nadzorni svet o vsebini pisma naprej obvesti lastnike, je stvar njihove presoje. Če bi lastniki želeli izvedeti za vsebino pisma, bi lahko to storili z uvrstitvijo te točke na dnevni red zasedanja skupščine.

A: Neposreden naslovnik pisma poslovodstvu so uprava, nadzorni svet in revizijska komisija, če je ta ustanovljena. Revizor se dogovori z organi upravljanja, ali bo posebej pošiljal pismo upravi, nadzornemu svetu in revizijski komisiji, ali pa bo izvode pisma naprej nadzornemu svetu in revizijski komisiji posredovala uprava.

A: Pismo v osnovi ni javno! V pismu je vsebovan člen, ki pravi, da se pismo brez revizorjevega soglasja ne sme posredovati tretjim osebam. Razlog zakaj je tako, je med drugim v tem, da brez popolnih informacij tretje osebe lahko narobe razumejo vsebino in posledično sprejmejo napačne odločitve za družbe in nadalje lastnike (npr. panika med kupci ali dobavitelji zaradi morda narobe nerazumljenega in sicer dokaj nepomembnega opazanja in podanega priporočila za izboljšanje). Kot sem že omenila, je pismo neposredno namenjeno upravi in nadzornemu svetu in posredno lastnikom preko nadzornega sveta.

F: Ali bi bilo potrebno pismo predstaviti lastnikom oz. delničarjem družbe in ali bi lahko lastniki na osnovi pisma ocenjevali delo uprave?

A: Delničarji oz. lastniki imajo možnost seznanitve s pismom preko institutov, ki so zakonodajno določeni. Večinoma so predstavniki glavnih lastnikov prisotni v nadzornem svetu in posledično lastniki poznajo vsebino pisma.

A: Za ocenjevanje dela uprave so drugi mehanizmi mnogo bolj primerni. Nadzorni svet je odgovoren in presoja delo uprave. Potrebno je izpostaviti, da ocenjevanje dela uprave ni del revidiranja računovodskih izkazov. Revizorjeva naloga je podati mnenje na računovodske izkaze na podlagi opravljene revizije.

A: Kot primer bi navedla, da uprava lahko sklene slabo pogodbo in ima na podlagi le-te podjetje izgubo. Revizor mora preveriti, da sta izkaz poslovnega izida in bilanca stanja resnično in pošteno izkazana, torej, da je izguba prikazana v računovodskih izkazih. Nadzorni svet pa na primer naprej presoja ali so rezultati uprave ustrezni.

F: Ali je pismo lahko izhodišče za nadaljnje poslovske oz. lastniške odločitve?

A: Pismo poslovodstvu lahko ponuja dragocene informacije, predvsem glede notranjega kontrolnega okolja.

A: Pismo poslovodstvu lahko pomaga opozoriti na določeno problematiko v družbi. Uprava lahko potem najame svetovalca, ki jim pomaga odpraviti oz. izboljšati izpostavljene zadeve, na katere je opozoril revizor. Revizor ne sme svetovati glede neposredne izvedbe. Svetovanje in revizija ne smeta biti opravljena s strani istega revizorja. To določa tudi Zakon o revidiranju.

A: Priporočilo v pismu priporoča, kaj je smotrno narediti ali upoštevati, revizor pa v pismu poslovodstvu ne podaja točnih navodil in vrednostnih izračunov, ki bi vplivali na računovodske izkaze revidirane družbe, saj revizor ne sme svetovati. Odločitev in izvedba sta na strani uprave.

A: Pismo lahko opozori poslovodstvo in nadzorni svet na ugotovljene pomanjkljivosti oz. možne izboljšave.

F: V kateri fazi revizije se pogosto pojavljajo zadeve (npr. napake, pomanjkljivosti, itd.), ki jih je možno vključiti v pismo?

A: V vseh se lahko pojavijo. Pri velikih družbah so v času pred-revizije pogosta opozorila na kontrolne pomanjkljivosti v procesih. V času glavne so pogosta poudarjanja zahtev standardov glede vrednotenja in prikazovanja postavk (npr. če je naložena nepremičnina vrednotena po nabavni vrednosti potem računovodski standard zahteva, da se razkrije njena poštena vrednost, revizor pa ugotovi, da poslovodstvo ne spremlja tega podatka, potem o tej zahtevi računovodskih standardov opozori poslovodstvo, da ve, da mora zbrati te informacije, in jih pričenja čimprej zbirati.

A: Pomembno je, da se čimveč zadev poda v pred-reviziji, da ima uprava dovolj časa za ukrepanje.

F: Kakšna je vsebina pisma in kaj vse lahko revizor vanj vključi?

A: Pomanjkljivosti v notranjem kontrolnem okolju, vidiki vrednotenja in razkrivanja računovodskih postavk v računovodskih izkazih (vključno z napačnimi navedbami ugotovljenimi pri poročanju), opozorila glede zakonodajnih zahtev in sprememb. V primeru suma prevare se o tem obvesti pristojne organe.

F: Ali revizor v pismo vključi vse ugotovitve, ki jih je opazil pri reviziji?

A: Lahko ja, lahko ne. Pri tem je pomembna revizorjeva strokovna presoja z vidika pomembnosti ugotovitev in glede tega, za katere zadeve je pismo poslovodstvu primeren dokument poročanja.

F: Kdo opredeli vsebino pisma?

A: Izkušeni člani revizijske ekipe prispevajo točke, pri tem ni nujno, da so ti člani že pooblašteni revizorji. Na koncu vsebino pisma presodijo in dokončno potrdijo odgovorne osebe za revizijo. To so pooblašteni revizorji in direktor revizijske družbe.

A: Kriterij določanja vsebine je strokovna presoja in poznavanje družbe, ki jo revizor revidira. Poleg tega moraš upoštevati tudi zahteve Mednarodnih standardov revidiranja, saj mora biti strokovna presoja v skladu s standardi.

F: Kdo je odgovoren za posredovanje pisma družbi in na kakšen način se to stori?

A: Pismo poslovodstvu posreduje odgovorna oseba za revizijo, pooblašteni revizor ali direktor revizijske družbe. Fizično razpošiljanje lahko uredijo npr. tajnice, vendar po odobritvi in ob vednosti pooblaščenega revizorja. Pri posredovanju je pomembno, da je pismo originalno in zaščiteno pred posegi vanj (npr. vezano, ožigosano in podpisano ali zaklenjeno, če je skenirano in poslano v obliki PDF dokumenta). Revizor obdrži en izvod, kot je bil poslan, in s tem zagotovi, da ima natančen pregled, kaj je predal poslovodstvu.

F: Kako poteka proces obdelave pisma po njegovi oddaji ustreznim organom družbe?

A: Najprej se določijo točke in se jih posreduje v komentar poslovodstvu. Potem revizor presodi komentarje poslovodstva in jih ponovno preveri, zlasti če poslovodstvo v odgovoru navaja, da je revizor narobe razumel določeno področje. Takrat revizor opravi dodatne postopke, da se prepriča o razumevanju izpostavljenе zadeve. V primeru, da gre po strokovni presoji revizorja za pomembne zadeve, s katerim pa se uprava ne strinja, a revizor še vedno meni, da so pomembne in morajo biti navedene v pismu poslovodstvu, ostane zadeva navedena v pismu. Priložen pa je odklonilen komentar poslovodstva.

A: Če poslovodstvo ne želi sodelovati pri podajanju odgovorov, se lahko revizor obrne na nadzorni svet oz. na revizijsko komisijo.

A: V praksi sem imela že konkreten primer, ko se z našim opažanjem uprava ni strinjala, a smo po ponovni presoji ugotovili, da je točka pomembna in smo tako v pismu vključili našo točko in odklonilen odgovor uprave. Pismo je bilo nato posredovano nadzornemu svetu s strani poslovodstva, tako je lahko nadzorni svet o tem presojal.

F: Ali morajo organi družbe pripraviti kakršnekoli odgovore na revizorjevo pismo?

A: Vedno je poslovodstvo/uprava naprošena, da poda odgovore na točke iz pisma poslovodstvu. Če ne želi sodelovati, lahko revizor v okviru pristojnosti ukrepa naprej.

F: Kakšen vpliv imajo odgovori poslovodstva na potek nadaljnje revizije (npr. na revizorjevo mnenje)?

A: Odgovori poslovodstva so predmet ponovne presoje revizorja o ugotovljeni zadevi. V kolikor revizor ugotovi, da je bilo njegovo razumevanje neustrezno lahko popravi točko. Če pa je bilo revizorjevo razumevanje neustrezno in se je o tem prepričal s ponovnim pregledom zadeve, lahko točko iz pisma umakne.

F: Kaj se zgodi, če uprava ne izvede ustreznih ukrepov za zadeve izpostavljene v pismu? Ali ima to vpliv na revizorjevo mnenje?

A: Če gre za pomembno napačno navedbo z vidika računovodskih izkazov, sledi modifikacija revizorjevega mnenja v revizorjevem poročilu. Če je učinek nepopravljenih zadev nepomemben za izkaze, pa navadno na te zadeve ponovno opozorimo v naslednjem obdobju, ko opravljamo revizijo. Takrat ponovno presojamo vidik pomembnosti glede na novo poročevalsko obdobje ki ga revidiramo. Pogosto je, da se določene točke ponovijo, tudi zato, ker včasih sploh procesne izboljšave trajajo nekaj časa ali pa so stroškovno zelo zahtevne.

F: Ali je vsebina pisma zavezujoče za družbo?

A: Napake se navajajo v listi revizijskih razlik in tiste se presojajo glede na pomembnost, ki jo imajo za računovodske izkaze kot celoto. Lahko opozoriš na nekaj, kar ni pomembno in lahko postane pomembno v prihodnosti. Revizor lahko v fazi pred-revizije opozori na zadeve, ki imajo lahko pomemben učinek ob zaključevanju računovodskih izkazov (npr. napačno knjiženje, neustrezno vrednotenje glede na zahteve računovodskih standardov). V glavni reviziji se vse ugotovljene napake presojajo z vidika računovodskih izkazov kot celote in se navedejo v listi revizijskih razlik. V pismu lahko opozarjaš na revizijske razlike, ki imajo lahko pomemben vpliv na izkaze in na koncu na revizorjevo mnenje.

A: Če gre za revizijsko razliko ki je z revizijskega vidika pomembna in je sporočena poslovodstvu, je nato odločitev poslovodstva, ali jo bo upoštevalo v izkazih ali ne. Glede na to, ali poslovodstvo upošteva pomembno revizijsko razliko ali ne, da revizor pritrdilo mnenje ali mnenje s pridržkom. Revizorjeva naloga je, da poda mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov. Stvar organov upravljanje pa je, do katere mere so točke pisma zavezujoče z njihove perspektive (npr. nadzorni svet lahko zahteva, da se upoštevajo vse točke navedene v pismu).

F: Ali je potrebno pismo arhivirati oz. kako se pismo hrani?

A: Pismo je sestavni del obveznega arhiva revizijske dokumentacije, ki ga zahteva Zakon o revidiranju. Paziti je potrebno, da ima revizor zadnji izvod, tak kot je bil poslan poslovodstvu.

A: Pri nas pismo hranimo v papirnati obliki.

F: Kakšno dodano vrednost ima pismo za družbo?

A: Podaja strokovno perspektivo glede zadev, ki so pomembne ali z vidika procesov, ki so del delovanja podjetja, ali pa z vidika računovodskega priznavanja. Opozori na zadeve, ki lahko predstavljajo problem ali z vidika računovodskega poročanja ali z vidika notranjega kontrolnega okolja.

F: Kakšno dodano vrednost ima pismo za revizorja?

A: Revizorju je v interesu, da je poročanje družbe resnično in pošteno in, da se pri poročanju upoštevajo vsa določila standardov in zakonodaje. Z dovolj zgodnjim obvestilom glede potrebnih izboljšav lahko uprava pravočasno odpravi pomanjkljivosti v izogib težavam zaradi časovne stiske ob zaključevanju računovodskih izkazov, na katere revizor poda mnenje. Pravočasno se lahko rešijo zadeve, ki bi podaljšale roke izvedbe revizije za podjetje in revizorja. Poleg tega je formalno pismo poslovodstvu tudi zaščita za revizorja, da je dokumentirano, da je na določene zadeve opozoril (sploh kadar te zadeve postanejo pomemben problem v npr. naslednjih poročevalskih obdobjih).

F: Namen vsake družbe je povečanje njene vrednosti in ustvarjanje dobičkov, to velja tudi za revizijske hiše. Ali ima to dejstvo vpliv na vsebino pisma?

A: Odvisno od posameznika, kako se loteva revizije. Zame je pismo poslovodstvu odsev strokovne presoje pomembnih ugotovitev za naslovnika in menim, da je pismo poslovodstvu zelo pomemben dokument. Praksa je pokazala, da so v zadnjem času tudi uporabniki pisma poslovodstvu (zlasti revizijske komisije v zadnjem času) bolj osredotočene na kvaliteto opravljene storitve revizorja in podana opozorila in priporočila z njegove strani. Pri odgovornih organih upravljanja naj ne bi bila zgolj cena ključni dejavnik presoje pri izbiri revizorja.

PRILOGA 2: Intervju z revizorjem B

F: Kaj je osnovni namen pisma?

B: Pismo je za moje pojme en organiziran dokument, ki potrjuje našo komunikacijo glede revizorjevih ugotovitev o delovanju notranjega kontrolnega okolja in posameznih postavk v računovodskih izkazih, kot tudi mogoče vplive, ki niso neposredno izkazani v izkazih. Nikjer

ni podano, da ga moraš dati. V pogodbi je dogovorjeno, da se bo pismo izdalo, če pridemo do pomembnih ugotovitev.

B: Pismo predstavlja zadnjo uradno formalizirano obliko komunikacije s stranko. Je naš dokument, ki prikazuje, da smo izvedli postopek komunikacije.

F: Kdo je odgovoren za pripravo pisma in v koliko izvodih se le-ta pripravi?

B: Za pripravo pismo so odgovorni vsi člani revizijske skupine in sicer, da posredujejo svoje ugotovitve pooblaščenemu revizorju, on pa se potem na podlagi strokovne presoje (pomembnosti) odloči, katere točke se bodo vključile v pismo in te prediskutira oz. uskladi s partnerjem oz. direktorjem družbe.

B: Revizor podpiše samo mnenje. Partner oz. direktor podpiše pismo.

F: Kdaj in kolikokrat v poteku revizije se pismo izda?

B: Praviloma dvakrat. Se je pa tudi zgodilo, da smo ga izstavili kasneje, če je v vmesnem času prišlo do takšnih okoliščin, ki so bile bistvenega pomena za računovodske izkaze. (npr. v času pred-revizije se je revizorju predpostavka delujočega podjetja zdela ustrezna, potem pa je še pred časom opravljanja revizije prišlo do dejavnikov, ki so ogrozili obstoj podjetja kot na primer izguba najpomembnejšega kupca in se je nato ugotovitev izpostavila v ločenem pismu).

B: Ni predpisano, kolikokrat se izda. Pogodbe so usklajene s pogodbo instituta, ki navaja izdajo pisma ob ugotovitvah pomembnih nepravilnosti.

F: katerim organom družbe je pismo namenjeno in ali je pismo javno?

B: Pismo je namenjeno naročniku revizije. Pogodba se sklene z družbo, vendar je o izboru revizorja vsaj za d.d. potreben sklep skupščine.

B: Osnutek pisma najprej pošljemo upravi, da poda svoje komentarje in svoja stališča. Ob upoštevanju tega pa podamo končno verzijo ponovno upravi. Na povabilo revizijske komisije pooblaščen revizor poroča o ugotovitvah v pismu poslovodstvu, lahko poroča tudi neposredno nadzornemu svetu (lahko pa tudi revizijska komisija poroča nadzornemu svetu in nato nadzorni svet o ugotovitvah poroča na skupščini delničarjev). Za posredovanje pisma organom družbe je odgovorna uprava. Nadzorni svet je v osnovi odgovoren za seznanitev s pismom in mora zahtevati pismo od uprave.

B: Če povzamem, je pismo namenjeno vsem organom upravljanja in nadzora in ni javno. Lahko pa ga družba objavi, če to sama želi.

F: Ali bi bilo potrebno pismo predstaviti lastnikom oz. delničarjem družbe in ali bi lahko lastniki na osnovi pisma ocenjevali delo uprave?

B: Da! Ampak praksa vsaj v delniških družbah je, da je način komunikacije utečen. To pomeni, da pooblaščen revizor poroča upravi, revizijski komisiji in nadzornemu svetu. Prisoten pa je tudi na skupščini za morebitno pojasnitev vprašanj, ki bi jih imeli delničarji v zvezi s pismom posloводства.

B: V praksi revizijska komisija pridobi pismo od uprave ter pooblaščenega revizorja prosi za podrobnejše poročanje v zvezi v ugotovitvah. V pismu je navedeno vse živo, ene stvari so bolj pomembne, druge manj in revizijska komisija želi poznati ozadje zadev in njihov vpliv na računovodske izkaze. In tudi uprava je potem odgovorna za fizično posredovanje pisma nadzornemu svetu. Nadzorni svet potem predstavi pismo na skupščini.

B: Mislim, da je pismo dobro potrdilo ustreznega dela uprave, saj na primer veliko št. točk pisma poslovodstvu kaže na možnost, da bi uprava svoje delo lahko izvedla bolje.

F: Ali je pismo lahko izhodišče za nadaljnje poslovodske oz. lastniške odločitve?

B: Da! Včasih ključno. V smislu delujočega podjetja, kriteriji izpolnjevanja finančnih obveznosti. Pomembnost IT-ja (informacijskega sistema) saj mogoče ne vedno, da imajo težave v IT-ju. To velja tako za poslovodske kot tudi lastniške odločitve.

F: V kateri fazi revizije se pogosto pojavljajo zadeve (npr. napake, pomanjkljivosti, itd.), ki jih je možno vključiti v pismo?

B: Mislim, da je dobro oz. nujno pismo poslovodstvu sestaviti po pred-reviziji, da s tem zagotoviš družbi čas za ustrezno ukrepanje.

F: Kakšna je vsebina pisma in kaj vse lahko revizor vanj vključi?

B: Najprej, pismo je sestavljeno iz več segmentov. Najprej uvod, kjer opredelimo namen pisma. Potem glavni del, kjer si po posameznih točkah sledijo ugotovitve, razvrščene po pomembnosti. Točke vključujejo splošne ugotovitve oz. opis dejstev, navedbo tveganja in možen vpliv na računovodske izkaze ter priporočilo revizorja in odgovor posloводства.

B: Sledi podpis direktorja oz. partnerja revizijske družbe.

B: Vanj lahko revizor vključi ugotovitve glede notranjih kontrol (ali je vse podpisano oz. vse prešteto, itd.), ugotovitve glede kontrolnega okolja (ali imajo kodeks obnašanja, pravilnik opravljanja štetja pri inventuri, računovodski pravilnik, davčne pravilnike, pravilnik o transfernih cenah, itd.), ugotovitve pri preverjanju posameznih postavk računovodskih izkazov in ostalo po presoji (kriterij pomembnost).

F: Ali revizor v pismo vključi vse ugotovitve, ki jih je opazil pri reviziji?

B: Ne! Zato ker nepomembne ugotovitve skomunicira ustno. Poveš jim vse oz. obvestiš jih o vsem.

F: Kdo opredeli vsebino pisma?

B: Pooblaščen revizor v sodelovanju z direktorjem družbe. Kriterij je pomembnost.

F: Kdo je odgovoren za posredovanje pisma družbi in na kakšen način se to stori?

B: Pooblaščen revizor. Osnutek se po navadi pošlje po elektronski pošti. Original v pisni obliki po pošti, da je zabeležena oddaja pisma. Jaz pošiljam pismo svojim strankam v pisni obliki.

F: Kako poteka proces obdelave pisma po njegovi oddaji ustreznim organom družbe?

B: Najprej se upravi pošlje osnutek pisma, oni podajo svoje komentarje, nato preveriš smiselnost njihovih odgovorov in, če so primerni, to razumeš kot končno verzijo poročila oz. pisma. Pismo natisneš, ožigosaš, podpišeš in po pošti posreduješ upravi družbe.

F: Ali morajo organi družbe pripraviti kakršnekoli odgovore na revizorjevo pismo?

B: Ja, uprava to naredi. Odgovori so konkretni s predvidenim planom izvedbe, zadolžitvijo oseb in terminskim rokom izvedbe (v primeru velikih družb in pogosto tudi manjših družb).

B: Če uprava ne bi hotela odgovoriti na ugotovitve v pismu, bi pismo upravi posredoval brez njenih odgovorov in naj potem uprava odgovarja nadzornemu svetu, zakaj ni podala odgovorov. Moja odgovornost v funkciji revizorja je obvestiti družbo o pomanjkljivostih in o ugotovljenih nepravilnostih. Oblika pisma ni formalizirana oz. predpisana.

B: Če poslovodstvo ne bi želelo odgovoriti na ugotovitve, bi pismo definitivno poslala v pisni obliki.

F: Kakšen vpliv imajo odgovori poslovodstva na potek nadaljnje revizije (npr. na revizorjevo mnenje)?

B: Neprimerni ali neustrezni odgovori na pismo poslovodstva vplivajo na nadaljnje revizijske postopke in bi konec koncev lahko vplivali tudi na revizorjevo mnenje.

F: Kaj se zgodi, če uprava ne izvede ustreznih ukrepov za zadeve izpostavljene v pismu? Ali ima to vpliv na revizorjevo mnenje?

B: Če bi to rezultiralo v pomembnih napakah ali opustitvah v računovodskih izkazih, bi to vplivalo na revizorjevo mnenje. Če so izpostavljene zadeve nepomembne z vidika računovodskih izkazov, bi jih ponovno vključili v pismo. Odgovornost revizorja je, da vsako leto preveri status točk pisma predhodne revizije oz. ali so bili ukrepi za odpravo pomanjkljivosti izvedeni.

F: Ali je vsebina pisma zavezujoče za družbo?

B: Ni! Nobena zadeva ni zavezujoča, ampak, če je vpliv neupoštevanja pisma pomemben za računovodske izkaze, ima lahko to vpliv na mnenje.

F: Ali je potrebno pismo arhivirati oz. kako se pismo hrani?

B: Ja. Pismo predstavlja sestavni del revizijske dokumentacije in se hrani na sprejet način hranjenja revizijske dokumentacije, kar je v našem podjetju v elektronski obliki.

F: Kakšno dodano vrednost ima pismo za družbo?

B: Odvisno od kvalitete pisma. Iz prakse pa lahko povem, da se včasih izpostavijo pomanjkljivosti, za katerih obstoj se poslovodstvo niti ne zaveda oz. se jih ni zavedalo.

F: Kakšno dodano vrednost ima pismo za revizorja?

B: Širjenje znanja in pridobivanje novih izkušen za revizorja. Pogosto so to zadeve, o katerih se je potrebno dodatno izobraževati oz. si o njih prebrati v literaturi.

B: Če stranki pošljem kvalitetno pismo, potem stranka to opazi in me vidi kot kompetentnega revizorja. Predvsem pa je dodana vrednost osebni napredek in dober občutek pri vsej stvari.

F: Namen vsake družbe je povečanje njene vrednosti in ustvarjanje dobičkov, to velja tudi za revizijske hiše. Ali ima to dejstvo vpliv na vsebino pisma?

B: Na žalost na trgu revizijskih storitev zaradi neusklajenega nastopa revizijskih družb dobički padajo. Bolj kot padanje dobičkov je zaskrbljujoče padanje cen, kar posledično lahko predstavlja potrebo po zniževanju revizijskih ur na projektu, in to bi lahko povzročilo slabšo kvaliteto pisma poslovodstvu.

B: Dejstvo pa je, da se pomembne ugotovitve iz računovodskih izkazov razberejo že zelo zgodaj, neodkrite bi lahko ostale manj pomembne zadeve, vendar bi se njihov vpliv skozi leta in leta podobnega obravnavanja akumuliral.

PRILOGA 3: Intervju z revizorjem C

F: Kaj je osnovni namen pisma?

C: Mislim, da je namen pisma opozoriti poslovodstvo družbe o nekaterih pomanjkljivosti, ki smo jih ugotovili in bi lahko pomembno vplivalo na izkaze družbe in poslovanje družbe.

F: Kdo je odgovoren za pripravo pisma in v koliko izvodih se le-ta pripravi?

C: Za pripravo pisma je odgovoren vodja terenske ekipe (senior). Pripravi se v elektronski obliki za prvi osnutek stranki, na koncu se ponavadi (ni pa nujno) natisne in pošlje stranki. Število izvodov je odvisno od želje stranke. Moja izkušnja je, da pošljemo dva izvoda stranki, enega obdržimo.

F: Kdaj in kolikokrat v poteku revizije se pismo izda?

C: Načeloma, pri svojih strankah, ki so banke, pismo izdamo že po opravljeni pred-reviziji, kot nekakšen osnutek, da nam lahko uprava banke zagotovi odgovore oz. da lahko popravijo izpostavljene zadeve.

C: Definitivno pa ga izdamo ob koncu revizije, približno do 1 meseca po izdaji mnenja.

C: Število izdanih pisem ni omejeno, je pa na koncu pripravljen enoten dokument z vsemi (še aktualnimi) ugotovitvami in podanimi odgovori.

F: katerim organom družbe je pismo namenjeno in ali je pismo javno?

C: Mi naslovimo pismo na upravo, nadzorni svet in revizijsko komisijo. Pismo pošljemo upravi in ona posreduje pismo preostalim organom. Ob povabilu na sejo revizijske komisije predstavimo glavne točke pisma oz. podamo preostala pojasnila.

C: Pismo ni javno. V nobenem primeru ni objavljeno. V uvodu pisma se sklicujemo, da je pripravljeno za namene naslovnika in se brez naše vednosti ne sme distribuirati.

F: Ali bi bilo potrebno pismo predstaviti lastnikom oz. delničarjem družbe in ali bi lahko lastniki na osnovi pisma ocenjevali delo uprave?

C: Pismo poslovodstvu je bolj naravnano samemu opozarjanju na pomanjkljivosti pri poslovanju. Je bolj operativna zadeva. Načeloma ne. Lahko bi prišlo do tega, da bi podjetja začela negativno gledati na pismo, če bi lastniki sodili delo uprave na podlagi pisma.

C: Definitivno si nadzorni svet lahko ustvari mnenje na podlagi pisma poslovodstvu, saj pomanjkljive kontrole npr. predstavljajo operativno tveganje. Mislim pa, da pismo ni najbolj

primerno sodilo. Boljša izbira bi bila poročilo notranje revizije, ker so ta lahko bolj detajlna in notranja revizija podjetje bolje pozna. Poleg tega zunanji revizor ne sme svetovati, podaja opažanja, ki niso nujno pravo merilo presojanja dela uprave.

F: Ali je pismo lahko izhodišče za nadaljnje poslovske oz. lastniške odločitve?

C: Odvisno, kakšna so opažanja v pismu poslovodstvu. Ali so opažanja sploh izvedljiva za stranko. Večje firme opažanja jemljejo resneje (npr. notranje kontrole) in so ob naslednji reviziji vidne izboljšave.

F: V kateri fazi revizije se pogosto pojavljajo zadeve (npr. napake, pomanjkljivosti, itd.), ki jih je možno vključiti v pismo?

C: Se mi zdi, da predvsem v predreviziji, ko spoznavamo kontrolno okolje stranke, se pojavljajo opažanja pomanjkljivih kontrol in te so te, na katere ponavadi opozarjamo.

C: In tudi v glavni reviziji. Tu opažamo pomanjkljivosti uporabe standardov (napačno pripoznavanje nečesa). V primeru, da je ugotovljena zadeva nepomembna z vidika računovodskih izkazov kot celote, ampak vseeno predstavlja revizijsko razliko, tudi to vključimo v pismo poslovodstvu, predvsem, da opozorimo, da se to ne ponavlja in podamo podrobnejši opis zadeve.

F: Kakšna je vsebina pisma in kaj vse lahko revizor vanj vključi?

C: Pismo ima uvod, kjer se predstavi, kaj se je opravilo (postopki pred-revizije in revizije), nato preidemo na posamezne točke. Točka je sestavljena iz štirih delov. Opažanje pomanjkljivosti, kjer opišemo, kaj smo naredili in kaj smo ugotovili. Drugi del je (potencialno) tveganje, ki nastane zaradi ugotovitve. Tretji del je priporočilo, kar predstavlja nekako našo dodano vrednost, kjer razmislimo, kaj bi lahko storili, da bi nekaj izboljšali. Pri priporočilih je revizor težko zelo konkreten, saj ne sme opravljati svetovalne funkcije, saj revizor podaja mnenje na resničnost in poštenost izkazov. Kot revizor jim v priporočilih podaš možne rešitve. Četrti oz. zadnji del pa predstavlja odgovor poslovodstva.

C: Sledi še podpis direktorja oz. partnerja družbe.

C: Pismo ni mišljeno kot zagotovilo oz. mnenje, ima bolj smisel oz. obliko dopisa.

F: Ali revizor v pismo vključi vse ugotovitve, ki jih je opazil pri reviziji?

C: Ne. Vključi pomembne ugotovitve na podlagi strokovne presoje.

F: Kdo opredeli vsebino pisma?

C: Vsebino pisma določi manager oz. pooblaščen revizor ob posvetovanju s partnerjem. Točke pisma pa pripravijo pomočniki v revizijski ekipi.

C: Kriterij izbire je pomembnost oz. vključijo se zadeve, ki za naročnika revizije predstavljajo tveganje.

F: Kdo je odgovoren za posredovanje pisma družbi in na kakšen način se to stori?

C: Iz mojih izkušenj senior uredi tisk pisma in posredovanje ob vednosti pooblaščenega revizorja. Pismo se lahko pošilja v pisni obliki, lahko tudi elektronsko.

F: Kako poteka proces obdelave pisma po njegovi oddaji ustreznim organom družbe?

C: Osnutek pisma brez odgovorov se posreduje kontaktni osebi, ki je lahko računovodstvo ali notranja revizija, ki potem uredi pridobitev odgovorov na naša opažanja. Potem, ko dobimo odgovore, odgovore preverimo. Če ugotovimo, da nismo ustrezno razumeli določenih zadev, potem se po navadi ponovno prepričamo o našem razumevanjem in obstaja možnost, da popravimo naše točke ali pa jih izključimo v primer našega popolnega napačnega razumevanja. Če pa je naše razumevanje o.k. in se stranka ne strinja, ugotovitve pustimo in skupaj z odgovori uredimo osnutek pisma v končno verzijo in jo pošljemo upravi. Uprava nato posreduje pismo nadzornemu svetu in potem se stvari urejajo oz. rešujejo znotraj podjetja.

F: Ali morajo organi družbe pripraviti kakršnekoli odgovore na revizorjevo pismo?

C: Ja. Predvsem v primeru večjih družb vedno pridobimo odgovore. V primeru manjših družb obstaja tveganje, da odgovorov ne pridobimo v dovolj kratkem času, da bi pismo lahko imelo kako dodano vrednost za stranko.

F: Kakšen vpliv imajo odgovori posloводства na potek nadaljnje revizije (npr. na revizorjevo mnenje)?

C: Če govorimo o pismu po končani predreviziji, ima družba čas, da določene zadeve popravi in potem mi, ko pridemo v glavno revizijo, preverimo, če so bile te stvari ustrezno rešene. V tem primeru ima vpliv na revizijo. Če niso bile uspešno rešene, se preveri njihov vpliv na računovodske izkaze in se na podlagi tega odločiš, kaj to pomeni za revizorjevo mnenje.

C: V glavni reviziji v pismo vključimo zadeve, ki so tvegane, vendar ne vplivajo pomembno na revidirane računovodske izkaze, bi pa lahko v prihodnosti. Pred pismom mora revizor razrešiti vse pomembne zadeve z vidika računovodskih izkazov. Pismo poslovodstvu po

glavni reviziji je podano ponavadi po izdaji mnenja, kar pomeni, da so vse pomembne zadeve že razrešene.

F: Kaj se zgodi, če uprava ne izvede ustreznih ukrepov za zadeve izpostavljene v pismu? Ali ima to vpliv na revizorjevo mnenje?

C: Pomembne zadeve, ki imajo pomemben vpliv na računovodske izkaze, morajo biti razrešene pred izdajo mnenja in niso vključene v pismo, ker so ustrezno razrešene. Če niso ustrezno razrešene, revizorjevo poročilo (mnenje) to odraža (mnenje s pridržkom, zavrnitev mnenja ali negativno mnenje).

C: V pred-reviziji se preveri ali so točke lanske revizije razrešene, če niso, jih preverjamo z vidika vpliva na poslovanje in računovodske izkaze tekoče revizije. Lahko jih ponovno vključimo v pismo oz. lahko tudi, da kakšna zadeva ni več aktualna.

F: Ali je vsebina pisma zavezujoče za družbo?

C: Ne. V Sloveniji ni zavezujoče.

F: Ali je potrebno pismo arhivirati oz. kako se pismo hrani?

C: Pismo je del revizijske dokumentacije in se pri nas po navadi hrani v elektronski obliki.

F: Kakšno dodano vrednost ima pismo za družbo?

C: Revizor stvari vidi z lastnimi očmi, ker ni vpleten v samo poslovanje družbe, hkrati pa poseduje dovolj znanj in izkušenj, da identificira pomanjkljivosti na katere družba morda do sedaj ni bila pozorna.

C: Mislim, da če so v pismu navedena pametna opažanja in poslovodstvo ceni njegovo delo in nanj ne gleda kot nujno zlo, potem definitivno lahko predstavlja dodano vrednost.

F: Kakšno dodano vrednost ima pismo za revizorja?

C: Najpomembnejša točka je, da se izkažemo pred stranko, da pokažemo svoje znanje, da znamo razmišljati, kaj je dobro za družbo. Radi bi nekaj doprinesli. Druga stvar je, da se zavarujemo, da smo ugotovili določene zadeve in tveganja, ki trenutno ne vplivajo pomembno na računovodske izkaze, vendar bi lahko vplivala v prihodnosti in družbo tako opozorili, da jih popravi. Tretja zadeva je, da damo nekaj več od sebe kot le samo revizorjevo mnenje v revizorjevem poročilu, da upravičimo ceno in se za stranko potrudimo.

F: Namen vsake družbe je povečanje njene vrednosti in ustvarjanje dobičkov, to velja tudi za revizijske hiše. Ali ima to dejstvo vpliv na vsebino pisma?

C: Velja, seveda velja. Obstaja tveganje, da zaradi želje po ohranitvi dobrih odnosov s stranko revizor ne vključi v pismo posloводства določenih opažanj. To tveganje zmanjšujejo predvsem drugi udeleženci v ekipi, ki imajo možnost neopažene ali izpuščene ugotovitve izpostaviti vodji ekipe. Pomembna potencialna opažanja se po mojem mnenju ne bi izpustila, to je moje osebno mnenje.