

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

POSEBNOSTI REVIDIRANJA INVALIDSKIH PODJETIJ

Ljubljana, junij 2017

KLAVDIJA HOČEVAR

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Klavdija Hočevar, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Posebnosti revidiranja invalidskih podjetij, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem red. prof. dr. Markom Hočevarjem,

IZJAVLJAM,

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja in pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu prek Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne _____

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 POSEBNOSTI POSLOVANJA INVALIDSKEGA PODJETJA	6
1.1 Opredelitev invalidskega podjetja	8
1.2 Umestitev invalidskega podjetja v sistem zaposlovanja invalidov v Sloveniji	10
1.3 Kronološki pregled urejenosti invalidskih podjetij	11
1.4 Vpliv statusno-pravnega položaja invalidskega podjetja na računovodsko poročanje.....	13
1.5 Analiza invalidskih podjetij v Sloveniji	15
2 POSEBNOSTI REVIDIRANJA INVALIDSKEGA PODJETJA	18
3 KRITIČNA PRESOJA REVIZIJE INVALIDSKEGA PODJETJA	27
3.1 Splošno o podjetju	28
3.2 Analitični postopki.....	32
3.3 Preveritev vzpostavljenih notranjih kontrol.....	36
3.4 Preveritev postavk bilance stanja.....	37
3.5 Preveritev postavk izkaza poslovnega izida	47
4 UGOTOVITVE IN PRIPOROČILA Z VIDIKA REVIZORJA IN RAČUNOVODJE	52
SKLEP	55
LITERATURA IN VIRI	56
PRILOGE.....	59

KAZALO TABEL

Tabela 1: Mednarodna razvrstitev organizacij neprofitnega sektorja	7
Tabela 2: Osnovni kazalniki invalidskih podjetij v Sloveniji	15
Tabela 3: Primerjava med podpornimi sredstvi, ki jih država nameni zazaposlovanje invalidov v IP, in sredstvi, katere prejme skozi davčne terjatve (2009–2014)...	16
Tabela 4: Število invalidskih podjetij v obdobju 2008–2015, število vseh zaposlenih, zaposlenih invalidov in neinvalidov	17
Tabela 5: Primer izračuna kvote za kategorije SKD: zdravstvo in socialno varstvo (6 %) za delodajalca XXX, d.o.o.	23
Tabela 6: Skupna izplačila upravičencem za izvajanje programov invalidskega sklada v letu 2015	25
Tabela 7: Primer razumevanja internih kontrol v povezavi s kontrolnim okoljem podjetja, tveganji, kontrolnimi aktivnostmi, obvladovanjem kontrol.....	31
Tabela 8: Celotna vrednost izločenih postavk – scoped out	32
Tabela 9: Izračun pomembnosti (angl. materiality) z upoštevanjem odstotka.....	34
Tabela 10: Tveganje posla za določitev odstotka pri izračunu izvedbene pomembnosti ...	35
Tabela 11: Faktorji pomembnosti	35
Tabela 12: Izračuni pomembnosti, izvedbene pomembnosti in vsota nepomembne postavke.....	35
Tabela 13: Število sekcij za pregled delovanja vzpostavljenih kontrol v podjetju glede na naravo kontrole in njeno frekvenco izvedbe	36
Tabela 14: Preveritev postavk v bilanci stanja – faza načrtovanja: dolgoročna in kratkoročna sredstva.....	37
Tabela 15: Cilji pri preizkušanju podatkov o neopredmetenih osnovnih sredstvih v bilanci stanja.....	38
Tabela 16: Tabela evidentiranja neodvisne pridobitve izkazanosti terjatev do kupcev	41
Tabela 17: Delež terjatev glede na kriterij povezanih subjektov	41
Tabela 18: Preveritev postavk v bilanci stanja – faza načrtovanja: kratkoročne in dolgoročne obveznosti do virov sredstev	43
Tabela 19: Vodilna tabela za primer rezervacij	44
Tabela 20: Tveganje na postavki rezervacij, uradne trditve, ki jih tveganje pokriva, ter revizijski postopki.....	45
Tabela 21: Preveritev postavk izkaza poslovnega izida.....	47
Tabela 22: Analitični pregled stroškov materiala in storitev	49
Tabela 23: Učinek razporeditve čistega dobička.....	51

KAZALO SLIK

Slika 1: Sistem revizorjevega znanja.....	2
Slika 2: Prevladujoče formalne oblike socialne ekonomije.....	6
Slika 3: Prikaz možnosti statusno-pravnega položaja invalidskega podjetja	13
Slika 4: Gibanje skupnega rezultata IP s pomočjo in brez pomoči v letih 2008–2014	15
Slika 5: Dobiček države z invalidskimi podjetji v letih 2008–2014	17
Slika 6: Analitični postopki v načrtovanju revizijskih nadaljnjih postopkov – gibanje tekočih prihodkov glede na predhodno leto	30
Slika 7: Prikaz knjiženja	46

UVOD

V letu 2010 je strokovna komisija Ministrstva za delo, družino in socialne zadeve (v nadaljevanju Ministrstvo) opravila 67 nadzorov, status invalidskega podjetja so odvzeli dvanajstim družbam, kar je slabih 20 % pregleda. Ferlič Žgajnar (2011) navaja, da je to posledica v večji meri zaradi nedoseganja izpolnjevanja kadrovskih pogojev, in sicer nezaposlovanja 40-odstotnega deleža invalidov skozi vse leto. Naslednje leto so opravili pregled 22 podjetij in vzeli status dvema družbama. Ob branju takšnega članka v časopisu Delo se javnost najverjetneje vpraša, zakaj imamo revizorje in ali so le-ti sploh nujni za vpogled v poslovanje invalidskih podjetij, da ob morebitnih nadzorih s strani Ministrstva do takšnih podobnih odvzemov statusov ne bi prihajalo. In marsikdaj se vloge revizorja in organa, ki nadzoruje invalidsko podjetje, v očeh javnosti ne primerja, ampak enači. Temu pa ni tako, saj v pristojnosti revizorja ni odvzem statusa invalidskega podjetja, ampak, kot tudi članek nadalje navaja, poročanje ob koncu poslovnega leta, ali računovodski izkazi odražajo pošteno sliko poslovanja podjetja. V danem primeru, ki ga članek navaja, je obrazloženo, da obstaja negotovost glede porabe sredstev rezervacij in da je na to pooblaščen revizor v svojem poročilu tudi predhodno opozoril.

Zato sem ob vsem slišanjem in prebranjem prišla do zaključka, da je treba javnost še dodatno izobraziti o tem, kaj je revizorjevo delo na primeru invalidskega podjetja in kaj se skriva pod trditvijo v članku, da v svojih knjigah podjetje evidentira razmejene prihodke, torej dolgoročne rezervacije za namene pokrivanja stroškov v povezavi s porabo odstopljenih prispevkov in kako revizor pride do sklepov, kot je mnenje, v katerem opozarja na napake, ki so »alarm« za organ nadzora, v našem primeru Ministrstva.

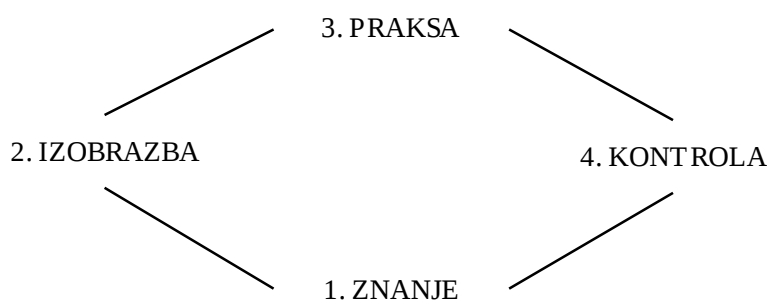
Dimitris (2001, str. 5–9) v svojem delu navaja, da so bili začetki izvedbe revizije sprva namenjeni preverjanju poslovnih knjig in računov, vključno s finančnimi ali pravnimi evidencami. Levji delež revizijskega dela je bil samo v računovodstvu, vendar se je kasneje revizija razvila tudi v notranje kontrole in posledično v organizacijske in operativne izvedbe. Čeprav je morda revidiranje v očeh laika le pregledovanje knjig in pomembnih postavk, v širšem pogledu revidiranje pomeni tudi področje temeljitega proučevanja organizacije, ki prispeva k izboljšanju njenega upravljanja, kar pomeni notranjih kontrol in operativnih funkcij. Njen namen je določitev celovitosti in skladnosti delovanja vseh aktivnosti znotraj podjetja, ki so zajete v pregled. V primeru računovodskega vidika je torej treba resnično finančno stanje potrditi z uradnim mnenjem v poročilu revizorja.

Whittington in Pany (2001, str. 4) v svojem delu navajata, da v reviziji računovodskih izkazov revizorji zbirajo revizijske dokaze in s tem zagotavljajo visoko raven zaupanja, da so finančni podatki sestavljeni v skladu z računovodskimi standardi. Ko se omenja izraz revizija računovodskih izkazov, to pomeni, da so vključeni v pregled bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnega toka in izkaz gibanja kapitala, skupaj s pojasnili.

Avtorja (2001, str. 11) Whittington in Pany nato nadaljujeta, da je glavni cilj dognati, ali so bili izkazi v letnem poročilu pripravljeni usklajeno z računovodskimi standardi. Te revizije so opravljene s strani pooblaščenih revizorjev oz. s potrjenim računovodjem s strani izdajatelja licence (angl. *certified public accountants*), tudi t.i. *accountants in business*. Uporabniki izkazov pa so poslovodstvo, investitorji, banke, finančni analitiki in ministrstva. Revizija računovodskih izkazov je neke vrste svetovalna oblika pomoči, kjer revizor izda pisno poročilo, s katerim izrazi svoje mnenje o tem, ali so izkazi pravilno izkazani v skladu s splošnimi sprejetimi standardi (Arens, A., Elder, J. R., & Beasley, S. M., 2004, str. 5).

Ricchiute (1992, str. 27) v svojem delu Auditing navaja, da status revidiranja kot cenjene stroke temelji na dejstvu, da tako poslovni svet kot tudi celotna javnost ustvarjata visoka pričakovanja do revizorjev, da le-ti tudi vedno zadostijo kriteriju neodvisnosti. Torej, da so finančne informacije revidirane neodvisno in da so revizorji neodvisni v razmerju do pripravljalca teh informacij, kajti točno ta neodvisnost prispeva k temu, da se kredibilnost revizorja in njegovega mnenja, hkrati pa celotne stroke revizorjev v očeh javnosti povečuje. To pa je po besedah avtorja nujno, kajti uporabniki teh informacij ne morejo priti do internih dokumentov na tak način, kot je to omogočeno revizorju, ki o ugotovitvah poroča in v zvezi s tem tudi izrazi svoje mnenje. Poleg izraza neodvisnost (angl. *independence*) avtor Ricchiute (1992, str. 108) navaja tudi poštenost (angl. *integrity*) in objektivnost (angl. *objectivity*) kot osnovo za opravljanje danega poklica. V svojem članku, ki je del zbirne knjige Governance and auditing, Power (1996, str. 72–75) omenja t.i. sistem revizorjevega znanja (angl. *the system of auditing knowledge*), ki je sestavljen iz štirih temeljnih elementov oz. stopenj.

Slika 1: Sistem revizorjevega znanja



Vir: P. Moizer, *Governance and auditing*, 2005, str. 72.

Prva stopnja je **znanje** (angl. *knowledge*), ki predstavlja preplet znanja pravil, predpisov za dosego primernih postopkov revizije in vedenja, ki ga revizor razvija in za katerega je potreben svoj čas. Takšna pravila obstajajo v strokovni literaturi, publikacijah znotraj podjetja ali pa so celo predpisana na ravni strokovnih institucij. Ta pravila praviloma vsebujejo primere revizij dobre prakse. Na drugi stopnji obstajajo različni mehanizmi razširjenja prve stopnje znanja, ki vključujejo različne stopnje formalne ali neformalne **izobrazbe, specializacije** (angl. *education*). Določeni stili vedenja, govorjenja, delovanja

revizorja so predvideni in že ustvarjeni. Tretja stopnja je **praksa** sama zase (angl. *level of practice*). Na tej stopnji sistema so narejena določena mnenja in kritike, kjer je revizijski proces produkt izpopolnjevanja notranjih povezav znotraj samih revizorjevih postopkov. Zadnja stopnja so t.i. **kontrole kakovosti** izvedbe revizije (angl. *quality controls*), ki obstajajo zato, ker tudi revizorji lahko delajo napake v praksi, namen vzpostavitve te kontrole pa je v tem, da te napake pred podpisom podpisnik tudi najde.

Arens et al. (2004, str. 194–195) v svojem delu navajajo tri glavne razloge, zakaj mora revizor ustrezno načrtovati revizijski posel (angl. *audit planning*), in sicer s tem omogoči pridobiti zadostno in ustrezno dokumentacijo, preudarno razporedi revizorjeve stroške glede na določen čas in izogne se nesporazumom s stranko. V delu načrtovanja torej revizor sprejme stranko in naredi začetno načrtovanje, pri tem mora razumeti njegovo dejavnost in industrijo, v kateri stranka deluje. V tem delu mora revizor določiti sprejemljivo tveganje stranke (angl. *acceptable audit risk*) glede na dosedanje ugotovitve, izvede začetne analitične postopke, določi materialnost in dognati mora vzpostavljene interne kontrole ter oceniti tveganja z vidika kontrol. Zbrati mora informacije, s katerimi ovrednoti tveganje prevare, in zaključiti splošni del načrtovanja.

Izvedbeni del revizije temelji na dognanjih iz faze načrtovanja, ker je revizor ocenil tveganje za vsako uradno trditev posebej. Glede na sekcijo, ki je bila izbrana za pomembno z vidika tveganj, jo v nadaljnjih postopkih vključi v testiranje in poglobljeno preveritev, vsak konto posebej (angl. *substantive tests of details*). Na koncu revizor zaključi postopke in projekt z izdajo revizijskega mnenja (Ricchiute, 1992, str. 447–450 in str. 667).

Kot je navedeno v splošnem delu revije SIR (2013, str. 146–148), Iz prakse za prakso, iz leta 2013, opravi revizor pri invalidskem podjetju dogovorjene postopke, s katerimi preveri, ali je poraba sredstev skladna z določili 41. in 42. člena Uredbe Komisije 800/2008 z dne 6. avgusta 2008, hkrati pa se tudi dogovori z naročnikom v pogodbi, da revizor ne bo preverjal ustreznosti višine in vira javnih sredstev, ki so prejeta za zaposlene invalide. Revizor mora upoštevati standard 4000, ki govori o poslih opravljanja dogovorjenih postopkov, kjer je treba v skladu z določili Uredbe upravičene stroške podpreti z dokumentiranimi dokazili. V sklopu revidiranja računovodskih izkazov mora revizor upoštevati vse mednarodne standarde revidiranja, tudi MSR 250, ki napotuje revizorja na upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov. V tem primeru gre tu za Zakon o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov, ki opredeljuje ustanovitvene določbe tovrstnega podjetja in ugodnosti, ki iz tega sledijo.

Slovenski inštitut za revizijo je izdal tudi Stališče 17, kjer predlaga revizorjem in skuša olajšati sprejemanje odločitev pri revidiranju računovodskih izkazov in opravljanju teh dogovorjenih postopkov v invalidskih podjetjih.

Glede na to, da so se dosedanje raziskave dotikale računovodskega in davčnega vidika invalidskih podjetij v Sloveniji, gledano na diplomska in magistrska dela oz. naloge,

področje revizije proučujem zaradi lastnega zanimanja, hkrati pa dodajam še en dodaten vidik, kajti invalidska podjetja so zelo zanimiva slovenska specifika ureditve podjetja tako s pravnega kot ekonomsko-socialnega in na koncu revizijskega vidika, ki ga želim v svojem delu predstaviti. Podlagi za raziskovanje sta slovenska zakonodaja in metodologija revizijske družbe Deloitte Touche Tohmatsu Limited. V samem delu pa ravno zaradi predhodno raziskanih področij z naslova invalidskih podjetij, njihovega davčnega in računovodskega vidika predpostavljam, da je to področje že razumljeno in se lahko tako osredotočam le na vidik revizije.

Namen mojega pisanja je, da se javnost izobrazí v tem, da tudi invalidsko podjetje *zavezujejo* določeni standardi in zakonodaja glede računovodskega poročanja ter revizija računovodskih izkazov in letnega poročila. Delo je namenjeno tudi računovodjem teh podjetij, da povsem iz praktičnega vidika vidijo, kaj je delo revizorja, ko je le-ta z ekipo prisoten na terenu, in tudi revizorjem, saj lahko prek dela najdejo pri svojih strankah, ki so invalidsko podjetje, možnosti izboljšave svoje obstoječe revizije.

Cilj magistrskega dela je predstaviti širši javnosti revizijske postopke, s katerimi se srečujemo v zunanji reviziji invalidskega podjetja, in dodatne revizijske postopke, ki obstajajo kot posledica posebnosti ureditve teh podjetij. Da lahko javnosti, računovodjem in revizorjem osvetlim to področje, bom skozi delo odgovorila na naslednja vprašanja:

Ali so invalidska podjetja zavezana k reviziji računovodskih izkazov?

Ali revizorjevo mnenje pomembno vpliva na status invalidskega podjetja in kakšne so posledice?

Ali obstajajo posebni postopki pri zunanji reviziji računovodskih izkazov zaradi statusne posebnosti, kot je invalidsko podjetje?

Kakšen je pomen revizije letnega poročila invalidskega podjetja?

Metodologija magistrskega dela je razdeljena na dva dela. Prvi del je t.i. teoretični del, pri katerem sem s proučevanjem strokovne domače in tuje literature ter tudi z razpoložljivimi internetnimi viri revizijskih standardov in zakonodaje naredila okvir magistrskega dela, ki je osnova, da lahko nadaljnji del razširim tudi na praktični primer. Proučevanje temelji na metodi analize vsebine, pri tem sem si pomagala tudi s pridobljenim znanjem na dodiplomskem in podiplomskem programu Ekonomske fakultete v Ljubljani, v pomoč pa so mi prišle prav tako dosedanje izkušnje ter aktualno delo, ki ga opravljam v eni izmed revizijskih hiš v Sloveniji. Drugi, praktično-empirični del pa temelji na tehniki raziskovalnega dela in opravljenih posvetovanj znotraj revizijske hiše. Tudi primeri, ki bodo predstavljeni v zadnjem delu (3. poglavje), so rezultati resničnega projekta, na katerem sem imela možnost sodelovanja, tako da je delo rezultat prepletanja teoretičnega znanja, praktičnega znanja, pridobljenega pri delu, in strokovne literature.

Struktura dela je razdeljena na način, da bralcu omogoča najlepšo predstavitev zunanje revizije invalidskega podjetja v povezavi s splošno teorijo in predstavitvijo izbrane oblike

gospodarske družbe. V uvodnem delu je tako sprva opredeljen problem raziskovanja, njegov namen in cilji, katere želim z delom doseči. Prvo poglavje se nato nadaljuje z opredelitvijo problema v zbiru teorij, praktičnih raziskovalnih študij s strani Evropskega parlamenta, zakona na splošno in analiz invalidskih podjetij v Sloveniji za potrebe opredelitve in umestitve invalidskega podjetja v sistem zaposlovanja invalidov v Sloveniji. Drugo poglavje nadaljuje v regulativno okolje, kjer je opredeljeno invalidsko podjetje in revidiranje. Poglavje je namenjeno predstavitvi temeljnega zakona, ki ureja tovrstno ureditev podjetij in je treba razumeti celoten, še širši okvir, v katerem so invalidska podjetja pozicionirana. Poglavja, ki sledijo, so namenjena izključno vidiku revizije. V istem poglavju je zajeta tudi urejenost revizije v Sloveniji in pa postopki revizije invalidskega podjetja. Tretje poglavje razkriva praktični primer zunanje revizije invalidskega podjetja, ki bo sicer ostalo anonimno, na katerem sem imela možnost sodelovati in je namenjen bolj osebni komunikaciji z uporabnikom dela. Magistrsko delo na koncu zaokrožim z ugotovitvenim poglavjem, kjer uporabnikoma, torej računovodji in revizorju, podajam praktične napotke za olajšanje njunega dela. Sklepni del povzame odgovore na uvodna zastavljena vprašanja in hkrati s tem tudi tretjemu deležniku, javnosti, poda znanje, ki ga čez celotno delo predstavljam.

1 POSEBNOSTI POSLOVANJA INVALIDSKEGA PODJETJA

Po Šuštaršiču, Brumnič-Smrekar, Šauperl-Fridau (2016, str. 7–10) je t.i. izraz socialna ekonomija (angl. *social economy*) zelo razširjen in prepleten z različnimi spreminjajočimi področji. V javnosti je predvsem problem uporabe terminov, saj se velikokrat socialno podjetništvo (angl. *social entrepreneurship*) ali socialno podjetje (angl. *social enterprise*) enači z družbeno socialno ekonomijo, temu pa ni tako, saj je le-ta nadkategorija še drugih številnih posameznikov in različnih interesnih skupin, kot je prikazano na Sliki 2.

Slika 2: Prevladujoče formalne oblike socialne ekonomije



Vir: R. Zidar, *Socialno podjetništvo: Trend mnogih obrazov*, 2013, str. 292.

Zanimiva je tudi opredelitev po Gaudianiju (2003, v Zidar, 2013, str. 291), mimo katere ne gre, saj poudarja razčlenitev v:

- socialno ekonomijo: zagovarja demokracijo v odločanju v delovnih skupinah in poudarja zaščito zaposlenih pred lastniki, ter
- tržno ekonomijo: maksimizacija profita za interesno skupino lastnikov.

Socialna oblika tako poudarja tudi interese okolja, v katerem proizvaja medsebojne odnose, solidarnost, državno blaginjo. Obe obliki temeljita na konceptu »za pravično delo, pravično plačilo« ter uporabi modelov vodenja. Iz tega sledi, da pridemo do tematike invalidskih podjetij, ki uporabljajo načela socialne ekonomije v praksi, vendar je njihov namen predvsem v usposabljanju in zaposlovanju invalidov zaradi njihovih specifičnih delovnih hib in osebnih potreb ter so zato omejeni zaradi invalidnosti pri zaposlovanju. Na drugi strani imamo državo, ki skuša z različnimi programi spodbujati zaposlovanja invalidov in omogočati enakopravnejši položaj invalidov na trgu dela.

Kavčič in Kovač (1999, str. 113–117) menita, da je sodobna organizacija deljena na dve področji, upoštevajoč dejavnosti organizacij in financiranja njihovih outputov:

- področje državnih dejavnosti, t.i. državni oz. javni oz. neprofitni sektor, torej tisti, ki jih financira tudi država, poleg tega pa tudi koordinira, ter
- področje tržnih dejavnosti, t.i. tržni oz. zasebni oz. profitni sektor, ki se financira s prodajo svojih produktov in storitev na trgu.

Mednarodna klasifikacija organizacij neprofitnega sektorja iz leta 1990 opredeljuje 12 skupin organizacij, ki so prikazane v Tabeli 1.

Tabela 1: Mednarodna razvrstitev organizacij neprofitnega sektorja

Kultura in rekreacija	Zakonodaja, odvetništvo, politika
Vzgoja in raziskovanje	Človekoljubne organizacije in organizacije za pospeševanje prostovoljnega dela
Zdravstvo	Mednarodna dejavnost
Socialne službe	Verske organizacije
Okolje	Poslovne in poklicne asociacije
Stanovanjske organizacije	Drugo

Vir: Kavčič, B. in Kovač, J. et al. Sodobna razlaga organizacije, 1999, str. 113–116.

Invalidska podjetja se v tem primeru megljeno uvršča med socialne službe, katere se med drugim opredeljuje kot splošne storitve za invalide, in pa stanovanjske organizacije, kamor sodijo tudi zaposlovanje in usposabljanje invalidov za delo, poklicno sodelovanje, poklicna rehabilitacija in invalidske delavnice. Ravno zaradi pomanjkljivih opredelitev, kaj točno je nepridobitni sektor, pa pride do razhajanj opredeljevanja pojma invalidskega podjetja. Pojasnilo, ki ga najdemo v delu Svetlika (1989, str. 52–55) in s katerim skuša razširiti samo vsebino, kaj je nepridobitni sektor, vsebuje strukturo pluralnega sistema blaginje:

- javni sektor zagotavlja izmed vseh nadaljnjih sektorjev edini pravico dostopa in uporabe; država je neposredno odgovorna, kako se izvajajo gospodarske in negospodarske javne službe;
- tržni sektor zasleduje maksimizacijo dobička, kar ima za posledico, da je učinkovit in uspešen, vsakodnevno se bojuje na trgu ponudbe in povpraševanja;
- volonterski sektor obstaja neodvisno od države v finančnem in pravnem smislu;
- neformalni sektor, ki je nadpomenka za prijateljsko in sosedsko pomoč, družino ipd.

Nadalje pridemo do novega izraza, t.i. tretji sektor oz. socialno-ekonomski sektor, ki ga omenja Ovsenik (1999, str. 90–92) in vključuje različne organizacije, ki niso usmerjene v maksimizacijo dobička in niso vladne organizacije, ampak se uvrščajo v zasebni ali javni sektor. Obstajajo torej organizacije, ki, čeprav delujejo v zasebni lasti in imajo lastnike, ki bi si želeli za primer visoko izplačane dividende, delujejo za zadovoljevanje javnih oz. socialnih potreb.

Osborne in Gaebler (1993; str. 44) opredeljujeta omenjeni sektor kot družbeni mehanizem za zagotavljanje kolektivnih dobrin.

Pri vsem tem pa je bistveno, da so organizacije tretjega sektorja obvezne profitno zasledovati neprofitno predhodno definirano poslanstvo, profit, če ga dosegajo, pa porabijo v celoti za svoje delovanje v imenu definiranega poslanstva za lasten razvoj in rast ter ga ne delijo med lastnike ali zaposlene. Tako pridemo do zaključka, da invalidska podjetja spadajo v tretji sektor, kar jih razporeja v to, pa je poslanstvo, ki je neprofitno naravnano (Ovsenik & Ambrož, 1999, str. 110).

Ovsenik in Čufer (2002, str. 173–181) navajata, da sta pri tem pomembni dve komponenti: specifična dejavnost in delovna sila. Pomembno je torej, da invalidna oseba v tem okolju pridobi varno delovno mesto ob strokovni pomoči osebja, ki ga drugače ne bi bila deležna, saj gre za posebno ranljivo skupino na trgu dela. Vse to pa se lahko uresniči, če management teh podjetij pelje v smeri tržnih zakonitosti in sestavlja konkurenčni storitveni in produktni program oddelkov.

1.1 Oprelitev invalidskega podjetja

Študija Evropskega parlamenta (2015, str. 21–33) Direktorata za notranje zadeve za Odbor EMPL¹ (angl. *EMPL Committee*) definira invalidska podjetja z angleškim izrazom »*sheltered workshops for people with disabilities*«. Glavni namen raziskave oz. poročila je pogledati stroške in koristi investicij za dane podpore v namen olajšanja zaposlovanja invalidov. Raziskava ugotavlja, da poleg tega, da so to delavnice oz. podjetja, ki posebej zaposlujejo invalide, ni neke skupne opredelitve invalidskih podjetij v državah Evropske unije (v nadaljevanju: EU). Obstajata dve vrsti invalidskih podjetij:

- tradicionalna delavnica (angl. *traditional sheltered workshop*): zaposluje predvsem invalide s hudo invalidnostjo, ki ne morejo biti vključeni na odprti trg dela;
- prehodna delavnica (angl. *traditional sheltered workshop*) poskrbi za prehod ljudi iz varne, pokrite zaposlitve (angl. *sheltered employment*) v nepokrito, običajno zaposlitev (angl. *non-sheltered employment*).

Nekatere članice opredeljujejo invalidska podjetja kot del močnega pravnega okvirja, predvsem tiste, kjer je bila sprejeta Konvencija o pravicah invalidov (angl. *Convention on the right of persons with disabilities*). Generalna skupščina Združenih narodov je leta 2006 sprejela to konvencijo in tudi Izbirni protokol h Konvenciji o pravicah invalidov. Slovenija je oboje podpisala leta 2007, sedaj poteka njena ratifikacija. Status zaposlovanja in nagrajevanja podjetij, ki zaposlujejo invalide, se razlikuje po vsej EU. Nekatere članice izdajo invalidski status zaposleni osebi z invalidnostjo v invalidskih podjetjih, kar jih določi,

¹ Committee on Employment and Social Affairs

da imajo pravico do minimalne plače. Vendar večina invalidskih podjetij je takih, kjer osebe niso zaposlene kot invalidi, ampak za to prejemajo različne ravni nagrajevanja.

Raziskava je pokazala, da iz finančne perspektive tradicionalna podjetja niso stroškovno učinkovita (ne ustvarjajo dodane vrednosti), čeprav obstajajo nematerialne koristi, kot je izboljšana kakovost življenja invalidne osebe in njihovih družin, kar pa ima tudi večje gospodarske pozitivne učinke. Poleg tega pa, če primerjamo podjetja z alternativo, ki je, dati osebo le v nego, pomeni, da podjetja vseeno ustvarjajo neko vrednost, saj mu je omogočena zaposljivost. Evidence kažejo, da obstaja trend premika v EU proti drugemu, prehodnemu modelu. Ta tip predstavlja celovit pristop zaposleni osebi, ki je invalid, saj pogosto vključuje poklicno usposabljanje (angl. *vocational education and training*) in tudi podporo za prehod na redni trg (angl. *support for transition*).

Definicija, ki jo med drugimi najpogosteje najdemo, je, da so invalidska podjetja (angl. *sheltered companies*) organizacije, ki zaposlujejo invalide. Podjetja v zameno za zmanjšano produktivnost zaposlenih dobijo subvencijo. Pomembno vlogo igrajo pri usposabljanju invalidnih oseb, da se pridružijo na odprti trg dela. Delujejo po vsej EU v različnih obsegih. Evropska komisija podaja uradno definicijo za t.i. *sheltered employment*, ki je zaposlitev v podjetje, kjer je vsaj 50 % zaposlenih invalidov. Celovita opredelitev je podana s strani organizacije IGOS (angl. *Group on Occupational Services*), ki v prej omenjeni raziskavi navaja (2015, str. 21–33), da so invalidska podjetja (angl. *sheltered workshops*) storitve, na voljo za osebe s posebnimi potrebami, ki zaradi njihove oslabilave trenutno niso sposobni za delo na odprtem trgu dela. Invalidnost jih ovira za spopadanje s pravilom konkurenčnosti na trgu dela. Glede na vrsto in stopnjo invalidnosti se te osebe zanašajo delno na shemah trajnostne, strukturirane in trajne podpore. V nekaterih državah članicah je priznan poseben delovni status. Skupno za vse pa je, da invalidi potrebujejo vsakodnevno strukturirano podporo, ki je povprečni delodajalci na odprtem trgu dela niso sposobni zagotoviti. Ta zelo pogosto vsebuje terapevtske in druge dodatne podpore za stabilizacijo in nadaljnji razvoj socialnih in osebnih veščin. Evropsko združenje ponudnikov storitev za ljudi s posebnimi potrebami (angl. *European Association of Service Providers for Persons with Disabilities*²) je opredelilo naslednje vrste dela v invalidskih podjetjih (2013, str. 1–8):

- na samem kraju (angl. *on-site work*), kamor spadajo dela, ki se izvajajo na točno določenem delovnem mestu, ki je lahko odprto za širšo javnost, kot so restavracije, pralnice, vrtci itd.;
- napotitev (angl. *secondment*), ki je začasna ali trajna premestitev osebe na drugo delovno mesto ali lokacijo;
- podporne storitve (angl. *outplacement*), kjer gre za iskanje zaposlitvenih možnosti na odprtem trgu dela v okviru pogojev invalidskih organizacij;

² Tudi najdeno kot EASPD.

- mobilne enote (angl. *mobile units*), kjer gre za majhne skupine delavcev, zaposlenih s strani zunanjih organizacij ali javnih inštitucij za namen skrbi različnih storitev v dobro skupnosti, npr. vrtnarjenje, čiščenje javnih površin itd.

1.2 Umestitev invalidskega podjetja v sistem zaposlovanja invalidov v Sloveniji

Sistem zaposlovanja invalidov v Republiki Sloveniji oblikuje Ministrstvo³. Le-to oblikuje politiko na področju zaposlovanja invalidov, načrtuje potrebna sredstva za izvajanje te politike in pripravlja zakonodajo za sprejem v državnem zboru ter podzakonske akte, na podlagi katerih se politika izvaja. Vse informacije v povezavi z invalidi najdemo torej na njihovi spletni strani. Ministrstvo je tudi odgovorno za koordinacijo med ostalimi povezanimi institucijami, ki delujejo na tem področju, za spremljanje in nadzor izvajanja politike (Računsko sodišče, 2011, str. 26–36). Na predlog Ministrstva je vlada 9. 1. 2014 sprejela Akcijski program za invalide 2014–2021 (v nadaljevanju APZ), katerega namen je spodbujati in zagotavljati polnopravno uživanje pravic kot invalid.

Na operativni ravni imamo v sistemu zaposlovanja invalidov Javni jamstveni, preživitinski in invalidski sklad Republike Slovenije (v nadaljevanju: Sklad), ki, kot beremo v letnem poročilu Sklada (2015, str. 41), nadzira sistem izpolnitve kvote za zaposlene invalide, odloča o pravicah za invalide in delodajalce, ki zaposlujejo invalide, ter tudi o obveznostih za tiste, ki ne izpolnjujejo kvot zaposlovanja invalidov. Sledi Zavod Republike Slovenije za zaposlovanje (v nadaljevanju: ZRSZ), ki napotuje invalide v programe prej omenjenega APZ in pa zaposlitvene rehabilitacije, ki jih izvajajo javne službe in koncesionarji. Oceno zaposlitvene možnosti izdelava po zaključeni rehabilitaciji, iz katere sledi:

- možnost zaposlitve invalida v običajnem delovnem okolju;
- možnost zaposlitve v okviru podporne ali zaščitne zaposlitve.

Opredeljen je tudi obseg del, za katere je bila oseba usposobljena, ter kakšne so podporne storitve znotraj organizacije v času, ko je oseba zaposlena in jih invalid potrebuje. V letu 2015, brano v letnem poročilu, je ZRSZ realiziral 22.960 vključitev 20 programov (2015, str. 32–33). Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Republike Slovenije (v nadaljevanju ZPIZ) deluje bolj kot pasivni člen v strukturi, saj skrbi za izplačilo nadomestil delovnim invalidom, ki niso aktivni iskalci zaposlitve na trgu dela, ter brezposelnim delovnim invalidom, ki so pridobili pravico iz pokojninsko-invalidskega zavarovanja, ne glede na status zaposlenosti oz. brezposelnosti in jim je na ta način zagotovljena socialna varnost (2015, str. 18–19).

³ Glej tudi Prilogo 1

1.3 Kronološki pregled urejenosti invalidskih podjetij

Uršič (1996, str. 56) navaja, da invalidska podjetja obstajajo v Republiki Sloveniji že več kot šestdeset let, prva so bila ustanovljena takoj po drugi svetovni vojni, osnova za to je bila Uredba Vlade FLRJ o gospodarskih podjetjih invalidskih organizacij. V takratni Ljudski republiki Sloveniji, petdeseta leta prejšnjega stoletja, so obstajale določene organizacijske oblike na podlagi Zakona o socialnih zavodih. Njihovo glavno poslanstvo je bilo zaposlovati in posredovati delo invalidom. V letu 1976 je bil sprejel Zakon o usposabljanju in zaposlovanju invalidnih oseb, po katerem so bile ustanovljene t.i. delavnice »workshops«. Po njih so se usposabljali in zaposlovali najtežji invalidi, ki sicer pod rednimi pogoji niso zaposljivi. Po 29. členu zakona so morali zaposlovati najmanj 40 % invalidov od skupnega števila zaposlenih. Po osamosvojitvi je prišel Zakon o gospodarskih družbah, ki je v 11. poglavju določal, da so invalidska podjetja družbe z omejeno odgovornostjo, delniške družbe in komanditne delniške družbe, ki med celim poslovnim letom usposabljujejo in zaposlujejo vsaj 40 % invalidnih oseb od vseh zaposlenih v podjetju s pridobitvijo soglasja Republike Slovenije. V letu 2004 pa je začel veljati Zakon o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov. Največja sprememba zakona se je zgodila v letu 2011 z uskladitvijo Uredbe komisije št. 800/2008 z dne 6. 8. 2008, kasneje pa v letu 2014 z uskladitvijo Uredbe Komisije EU št 651/2014 z dne 17. 6. 2014 in fiskalnih ciljev proračuna Republike Slovenije. Med spremembami poročanj o porabi državnih pomoči je bila najpomembnejša sprememba tudi oprostitve prispevkov zaposlenih neinvalidov v invalidskih podjetjih, ki je bila omejena na trikratnik vsakokratne minimalne plače, v primeru, ko podjetje zaposluje nad 50 % invalidov (sprva le ukrep za leto 2015, ki je kasneje postal trajen) (Šuštaršič, B., Brumnič-Smrekar, T., & Šauperl-Fridau, J, 2016, str. 9). Invalidska podjetja srečamo v večjem delu kot odvisna podjetja znotraj gospodarske družbe, saj se jih tiče določena davčna ugodnost, po drugi strani pa se na ta način reši problematika zaposlovanja invalidov, t.i. prerazporeditev zaposlenih.

Invalidsko podjetje je po slovenski zakonodaji, 52. členu ZZZR, gospodarska družba, ki je organizirana in deluje kot kapitalska družba in katere primarni cilj ni ustvarjanje dobička, temveč usposabljanje in zaposlovanje invalidov, ustvarjanje novih delovnih mest za invalide ter njihovo ohranjanje. Poleg tega mora kapitalska družba v skladu s 53. členom tega zakona izpolnjevati naslednje pogoje delovanja:

- skozi celotno poslovno leto zaposluje in usposablja najmanj 40 % invalidov glede na vse zaposlene v družbi;
- imeti mora izdelan poslovni načrt;
- zaposlovati in usposablja mora invalide, ki se zaradi invalidnosti ne morejo zaposliti ali zadržati zaposlitve pri delodajalcih v običajnem delovnem okolju, ker jim ne morejo zagotoviti ustreznih delovnih mest;
- zaposlovati morajo najmanj enega strokovnega delavca v primeru, če zaposlujejo in usposabljuje več kot tri invalide, sicer pa na vsakih 20 zaposlenih invalidov enega strokovnega delavca.

Na eni strani torej invalidska podjetja zaposlujejo in vključujejo delavce v proces dela in jim s tem omogočajo najti ustrezno delovno mesto, na drugi strani pa jih za delo usposablja. Status invalidskega podjetja po 54. členu podeli z odločbo Ministrstvo na podlagi predhodnega mnenja vlade. Pred tem mora izpolnjevati pogoje po 5. členu Pravilnika o invalidskih podjetjih. Vlogo za pridobitev statusa invalidskega podjetja lahko pridobi tudi gospodarska družba ali druga pravna ali fizična oseba, ki želi ustanoviti gospodarsko družbo, ki bi poslovala kot invalidsko podjetje, s tem, da mora biti registrirana kot družba z omejeno odgovornostjo, delniška družba ali komanditna družba.

Po 57. členu zakona ZZRZI mora invalidsko podjetje deliti dobiček poslovnega leta, in sicer:

- najmanj 80 % dobička poslovnega leta morajo nameniti za povečanje osnovnega kapitala družbe, povečanje zakonskih rezerv ali ga porabiti za namen, kot so finančna sredstva z naslova oprostitev in olajšav iz 61. člena zakona;
- del dobička lahko izplača delavcem skladno z zakoni, ki urejajo udeležbe delavcev pri delitvi dobička.

Vsa invalidska podjetja so obvezujoča revidirati računovodske izkaze, četudi po določbah Zakona o gospodarskih družbah k temu niso zavezana. Tu imamo dve možnosti:

- invalidska podjetja se po 59. členu ZZRZI revidira vsako leto, če se po ZGD-1 uvrščajo med srednja ali velika;
- če se uvrščajo med mala podjetja, pa na vsake tri leta.

Gospodarski družbi se lahko po 60. členu ZZRZI odvzame status invalidskega podjetja in sicer če je ugotovljeno, da:

- ne izpolnjuje več pogojev za ohranitev statusa po ZZRZI;
- da poraba javnih sredstev, prejeta zaradi zaposlovanja invalidov, ni porabljena namensko;
- krši določbe glede delitve dobička (57. člen) ali se ne drži rokov glede posredovanja vseh zahtevanih podatkov, nanašajočih na poslovanje invalidskega podjetja (64. člen);
- da se izogiba nadzoru in ne obvešča o spremembi lastništva;
- druge hujše kršitve.

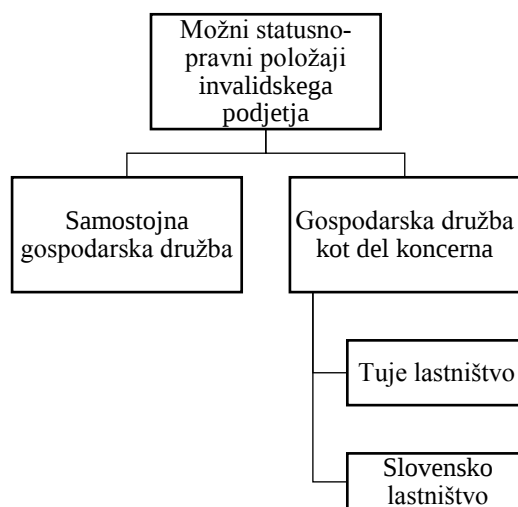
Da pa izpostavimo revizorjevo vlogo, ki je bolj podrobno opisano v petem poglavju med posebnimi postopki, ki jih izvaja revizor, da poda mnenje, pa se odvzame status kot posledica:

- revizorjevega mnenja, da računovodski izkazi niso resničen in pošten prikaz finančnega stanja pravne osebe, ki je predmet revidiranja;
- da po revizorjevem mnenju pravna oseba ne prikazuje in porablja sredstev, prejetih zaradi zaposlovanja invalidov v skladu s tem zakonom.

1.4 Vpliv statusno-pravnega položaja invalidskega podjetja na računovodsko poročanje

Kot omenjeno v prejšnjem poglavju, so invalidska podjetja po slovenski zakonodaji (52. členu ZZRZI) gospodarske družbe, ki so organizirane in delujejo kot kapitalske družbe. Katere gospodarske družbe so kapitalske družbe, opredeljuje Zakon o gospodarskih družbah v 3. členu, in sicer: družba z omejeno odgovornostjo, delniška družba, komanditna družba in evropska delniška družba.

Slika 3: Prikaz možnosti statusno-pravnega položaja invalidskega podjetja



Glede na statusno-pravni položaj ločimo invalidsko podjetje kot samostojno gospodarsko družbo in invalidsko podjetje kot del koncerna v tujem ali domačem lastništvu. Tu lahko takoj dodam, da invalidskih podjetij ne bomo našli v tujem lastništvu, saj so nastala v Sloveniji predvsem zaradi pre zaposlitve ljudi, ki so bili do sedaj zaposleni v obstoječi slovenski matični družbi, kjer pa ne morejo več opravljati svojega dela kot neinvalidi, na primer zaradi težjih poškodb, ki so posledica dolgotrajnega dela v proizvodnji.

Kot samostojna gospodarska družba s sedežem v Sloveniji se lahko invalidsko podjetje odloči, da uporablja slovenske računovodske standarde ali da uporablja mednarodne standarde računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP), kar je v praksi zagotovo bolj verjetno, saj je za celo skupino podjetij lažje narediti na koncu poslovnega leta tudi konsolidacijo izkazov. MSRP so v splošnem obvezni za kotirajoče družbe (skupine) in finančne organizacije (banke, zavarovalnice ipd.).

527. člen opredeljuje vrste povezanih družb, ki se štejejo za pravne in samostojne družbe in so v medsebojnem razmerju na način, da:

- ima ena družba v drugi večinski delež (družba, ki je v večinski lasti, in družba z večinskim deležem);
- je zato družba odvisna od druge družbe (odvisna in obvladujoča družba);
- so to koncernske družbe;
- sta dve družbi vzajemno kapitalsko udeleženi ali pa sta
- povezani s podjetniškimi pogodbami.

V kolikor je invalidska družba del koncerna, se šteje po ZGD-1 za povezano družbo v odnosu do drugih družb znotraj koncerna. Koncern lahko po 529. členu ZGD-1 sestavljajo:

- ena obvladujoča in ena ali več odvisnih družb, povezanih pod enotnim vodstvom obvladujoče družbe (t.i. dejanski koncern);
- družbe, povezane s pogodbo o obvladovanju (t.i. pogodbeni koncern);
- pravne samostojne družbe, povezane z enotnim vodstvom, ne da bi bile pri tem družbe medsebojno odvisne (t.i. koncern z razmerjem enakopravnosti).

To pomeni, da mora družba z letom 2016 v skladu s 56. členom ZGD-1 s sedežem v Republiki Sloveniji, ki je obvladujoča eni ali več družbam s sedežem v Republiki Sloveniji ali izven nje (odvisne družbe), pripraviti konsolidirano letno poročilo, kar pomeni, da morajo vse družbe, ki so del koncerna, poročati obvladujoči družbi z enakimi standardi poročanja v skladu z MSRP, kot jih je sprejela Evropska unija. Konsolidirano letno poročilo izkazuje pošteno in resnično sliko finančnega položaja (bilanca stanja), izkaza poslovnega izida, denarnih tokov in gibanja kapitala vseh družb skupaj, ki so vključene v konsolidacijo kot celoto. Za vsako družbo, ki je vključena v konsolidacijo, je treba navesti, kakšni so razlogi, da je družba vključena. Enako je treba navesti za vse tiste družbe, ki se jih v konsolidacijo ne vključi, in to pomembno ne vpliva na resničen in pošten prikaz prej navedenih izkazov. Odvisne družbe so tiste, v katerih ima obvladujoča družba po drugem odstavku 46. člena:

- večino glasovalnih pravic;
- imenuje ali odpokliče večino članov uprave ali nadzornega sveta;
- prevladujoč vpliv na podlagi podjetniške pogodbe;
- je družbenik, ki na podlagi pogodbe z drugimi družbeniki nadzoruje večino glasovalnih pravic.

Konsolidirano letno poročilo je treba sestaviti v štirih mesecih po koncu poslovnega leta in po tem členu pomeni, da je sestavljeno iz konsolidiranega računovodskega poročila in konsolidiranega poslovnega poročila skupine družb, ki so vključene v konsolidacijo. Konsolidirano računovodsko poročilo sestavljajo konsolidirana bilanca stanja, konsolidiran izkaz poslovnega izida, konsolidiran izkaz denarnih tokov in konsolidiran izkaz gibanja kapitala ter dodatne priloge h konsolidaciji izkazom. S tega naslova ugotavljam, da zaradi statusa invalidskega podjetja ne najdemo posebnosti v računovodskem poročanju v smislu, da bi bila tovrstni obliki podjetja zaradi statusa invalidskega podjetja naložena zahteva po prilagojenem načinu uporabe standarda ali drugega dodatnega standarda.

1.5 Analiza invalidskih podjetij v Sloveniji

Zavod invalidskih podjetij Slovenije povezuje vsa včlanjena invalidska podjetja. Pri analizi in zbiranju podatkov pa si želijo vključiti tudi druga podjetja, ki niso včlanjena.

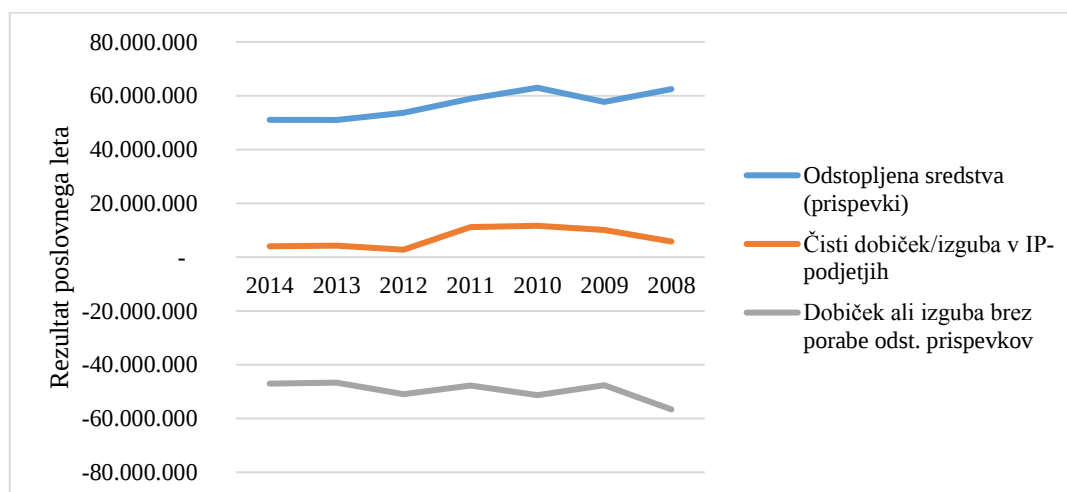
Tabela 2: Osnovni kazalniki invalidskih podjetij v Sloveniji

Leto	2014	2013	2012	2011
Število vseh zaposlenih	9.707	9.344	9.625	10.688
Število zaposlenih invalidov	4.911	4.739	4.930	4.935
Delež invalidov (%)	51	51	51	46
Odstopljena sredstva (prispevki)	51.092.544	50.988.431	53.677.224	58.937.921
Čisti dobiček/izguba v IP-podjetjih	4.009.618	4.313.901	2.755.373	11.218.320
Dobiček ali izguba brez porabe odst. prispevkov	-47.082.926	-46.674.530	-50.921.851	-47.719.601

Vir: Brumnič-Smrekar, T., Šauperl-Fridau, J., Šuštaršič, B., *Razvojna strategija invalidskih podjetij v RS*, 2016, str. 22.

Tako so za leto 2014 pridobili bilančne podatke 137 invalidskih podjetij, podatke o državnih pomočeh pa 115 invalidskih podjetij, kajti to je tretje leto po uveljavitvi določb ZZRI o revidiranju. Prav tako se je izteklo obdobje, ko morajo delodajalci porabiti sredstva za namene invalidov ali pa jih vrniti državi s pripisanimi obrestmi. Za leto 2013 je posredovalo podatke 111 podjetij in 113 za leto 2012. Za leto 2011 je posredovalo 115 invalidskih podjetij, 129 za leto 2010, 128 pa za leto 2009 in 135 za leto 2008 (Šuštaršič, Brumnič-Smrekar, Šauperl-Fridau, 2016, str. 22–25).

Slika 4: Gibanje skupnega rezultata IP s pomočjo in brez pomoči v letih 2008–2014



Vir: Brumnič-Smrekar, T., Šauperl-Fridau, J., Šuštaršič, B., *Razvojna strategija invalidskih podjetij v RS*, 2016, str. 22–25.

S Slike 4 je razvidno, da so invalidska podjetja poslovala med letoma 2008 in 2014 vedno pozitivno ob povečanju števila zaposlenih invalidov, kar je bilo po letu 2011 tudi zahteva

ZZRZI-2. Razvidno pa je tudi, da bi brez državne pomoči invalidska podjetja poslovala negativno.

Tabela 3: Primerjava med podpornimi sredstvi, ki jih država nameni za zaposlovanje invalidov v IP, in sredstvi, katere prejme skozi davčne terjatve (2009–2014)

Vrsta plačanega davka	2014	2013	2012	2011	2010	2009
DDV	37.188.626	34.138.234	34.947.073	37.591.198	39.306.954	40.422.505
DDPO	1.712.715	1.388.696	1.233.464	1.413.508	1.630.120	1.057.489
DOHODNINA – plače	14.023.789	13.989.320	15.047.675	19.528.378	17.666.781	20.482.216
Skupaj	52.925.130	49.516.250	51.228.212	58.533.085	58.603.854	61.962.210
	2014	2013	2012	2011	2010	2009
Odstopljena sredstva – ODLIV države	51.092.544	50.988.431	53.677.224	58.937.921	62.979.170	57.750.608
Plačani davki – PRILIV državi	52.925.130	49.516.250	51.228.212	58.533.085	58.603.854	61.962.210
Delež plačanih davkov v odst. prispevkov (%)	104	97	95	99	93	107
Dejanski strošek države za IP-podjetja	-1.832.586	1.472.181	2.449.012	404.836	4.375.316	-4.211.602
*letni strošek na zaposlenega invalida	-373	311	497	82	933	-800
*mesečni strošek na zaposlenega invalida	-31	26	41	7	78	-67

Vir: Brumnič-Smrekar, T., Šauperl-Fridau, J., Šuštaršič, B., Šuštaršič, B., *Razvojna strategija invalidskih podjetij v RS*, 2016, str. 23.

V danem primeru je ocena davčne stopnje znižana za 30 %, saj ZIPS ne razpolaga s točnimi podatki. Iz analize ZIPS⁴ je tudi razvidno, da je neto dobiček 137 podjetij znašal 500.201 EUR, kar pomeni po njihovih ugotovitvah, da se je položaj invalidskih podjetij izboljšal v letu 2014 glede na leto 2013, čeprav ne razpolagajo z vsemi podatki (tri podjetja niso posredovala informacij).

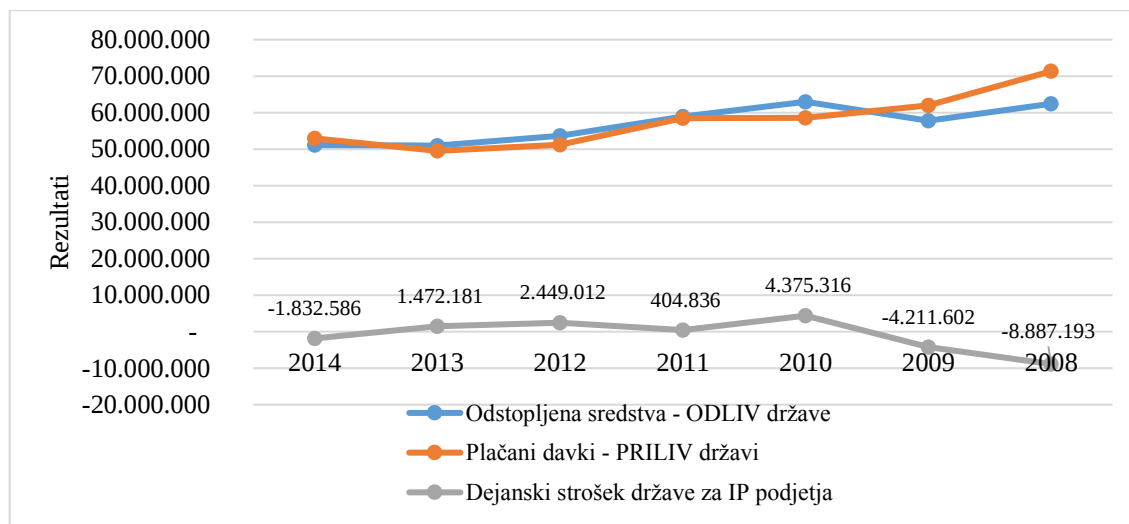
Na Sliki 5 krivulja s sivo barvo pomeni neto znesek oz. razliko med prilivi (vplačila invalidskih podjetij v davčno blagajno), ki so ponazorjeni z rdečo krivuljo, in odlivi države (državne pomoči), ki so ponazorjeni z modro krivuljo, na vse zaposlene invalide v teh podjetjih. Kot lahko vidimo, je po trendu med letoma 2010 in 2013, ko so podjetja več dobila kot plačala, znova prišlo leto 2014, ko so podjetja več vplačala skozi davke in manj prejela skozi državno pomoč (1.832.586 EUR). Z drugimi besedami, dejansko so vrnila celotni znesek pomoči v tem letu in vrnila 3,46 % več kot pridobila.

Po podatkih prve objave analize Statističnega urada Republike Slovenije za leto 2015, ki jih objavijo vsako leto v septembru, je znašala povprečna mesečna bruto plača v invalidskih podjetjih 1.197,05 EUR, kar predstavlja dobrih 77 % povprečne plače v Sloveniji, s tem pa je bila, gledano samo znotraj invalidskih podjetij na preteklo leto, višja realno za 1,3 % oz.

⁴ Glej Prilogo 5.

nominalno za 0,8 %. Povprečna neto plača zaposlenih je znašala 804,03 EUR, kar je dobrih 80 % povprečne mesečne neto plače ali realno za 1,2 % glede na prejšnje leto oz. za 0,7 % nominalno.

Slika 5: Dobiček države z invalidskimi podjetji v letih 2008–2014



Vir: Brumnič-Smrekar, T., Šauperl-Fridau, J., Šuštaršič, B., Razvojna strategija invalidskih podjetij v RS, 2016, str. 22.

V registru je bilo konec leta 2015 vpisanih 144 invalidskih podjetij. Po številu zaposlenih po navedbah (Čuk, 2015) prevladujejo majhna (43,6 %) in srednje velika (41,4 %) podjetja,⁵ sledijo mikro (11,4 %) in velika (3,6 %) podjetja. Prevladujoča dejavnost je predelovalna dejavnost (49,3 %), sledijo druge raznovrstne poslovne dejavnosti (22,9 %) in 17,9 % invalidskih podjetij je imelo registrirano kot glavno dejavnost – preostalo dejavnost. Kot vidimo iz Tabele 4, je vseskozi zaposlenih 50 % invalidov, saj morajo po ZZRZI-2 med celim poslovnim letom usposablјati najmanj 40 % invalidov od vseh zaposlenih. Večina invalidskih podjetij je delovala v zasebnem sektorju (129), preostali pa v javnem (13).

Tabela 4: Število invalidskih podjetij v obdobju 2008–2015, število vseh zaposlenih, zaposlenih invalidov in neinvalidov

Leto	Število invalidskih podjetij	Število zaposlenih	Zaposleni invalidi	Zaposleni neinvalidi	Delež invalidov (%)
2008	165	14.599	6.358	8.241	44
2009	159	13.266	5.706	7.560	43
2010	153	12.343	5.364	6.979	43
2011	142	11.795	5.449	6.346	46
2012	144	11.320	5.672	5.648	50
2013	139	11.070	5.528	5.542	50
2014	140	10.565	5.323	5.242	50
2015	144	10.707	5.398	5.309	50

Vir: Javni jamstveni, preživninski in invalidski sklad RS, 2015, str. 46.

⁵ Več o podrobnejši opredelitvi velikosti podjetja v poglavju 2.1.

2 POSEBNOSTI REVIDIRANJA INVALIDSKEGA PODJETJA

Koletnik (2008, str. 9–11) opredeljuje zunanjo revizijo kot gospodarsko dejavnost, ki podaja mnenje na primernost delovanja poslovnih procesov v podjetju, ki imajo za posledico izkazovanje poštene in resnične podobe njegovega gospodarjenja. Zunanji revizorji tako niso neposredno vpeti v nastanek poslovnih dogodkov znotraj podjetja, ampak presojujejo o načinu poslovanja, ki predstavlja finančni položaj, denarno in poslovno uspešnost. Boynton in Johnson (2006, str. 6–21) navajata v svojem delu definicijo, ki jo je določil ameriški odbor za koncepte osnovne revizije ameriških računovodskih združb (angl. *Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association*), in sicer da je revizija sistematičen proces objektivnega pridobivanja in ocenjevanja dokazov glede na uradne trditve in dogodke z namenom preveriti stopnjo korespondence med uradnimi trditvami in vzpostaviti kriterij za poročanje rezultatov javnosti in interesnim skupinam. Dennis (2015, str. 38–55) razmišlja v svojem delu, da večina knjig govori o dveh izrazih, o revidiranju (angl. *auditing*) in reviziji (angl. *audit*), in da to sicer ni problem, dokler je revidiranje razumljeno kot aktivnost, kjer je revizija izid te aktivnosti in s katero se razume, da obstajajo določeni cilji, ki jih revizor želi doseči. Koletnik (2008, str. 11) nadaljuje, da se od zunanje revizije pričakuje pomembno korist, saj dviguje raven zaupanja in razkriva slabosti v poslovanju. Svoje poslanstvo in obstoj upravičuje zunanja revizija z uresničevanjem nalog nosilcev zunanjega revidiranja, ki pa morajo biti višje od načrtovanih nalog.

V nadaljevanju je treba poznati dva krovna zakona v Sloveniji, ki predpisujeta obvezno revidiranje določenih podjetij, bank, zavarovalnic in drugih poslovnih oseb, to sta Zakon o gospodarskih družbah in Zakon o revidiranju. Glavne točke obeh so predstavljene v Prilogi 13. Poleg teh dveh imamo še ostale predpise o revidiranju in stališča, vendar se za potrebe magistrskega dela omejim na ta dva zakona in Stališče 17, ki je v veljavi ravno zaradi posebnosti pri podjetjih, ki zaposlujejo invalide. Poleg tega pa mora revizor poznati zelo dobro širšo vsebino zakona iz poglavja 2.1 – ZRZI, ki je krovni zakon za ustanovitev takega podjetja in ga mora revizor razumeti zato, da se lahko osredotoči na pomembnejša tveganja, ki obstajajo pri tovrstni reviziji.

Za osvetlitev področja je treba predstaviti zakon, ki ureja pravice do zaposlitvene rehabilitacije in nekatera vprašanja zaposlovanja invalidov. V njem najdemo tudi določene druge oblike, ukrepe in spodbude zaposlovanja ter načine financiranja le-teh. Zakon po 1. členu določa vrste nadzora, organe in institucije, ki so pristojne za operativno izvajanje tega zakona. Podrobneje v nadaljevanju, saj je ta zakon, navaja Ebežnik (2008, str. 28), sprejetem v letu 2004, od tedaj pa je bil deležen že kar nekaj sprememb, pomembno vplival na ureditev zaposlovanja invalidov v Sloveniji. Z izvajanjem tega zakona se je implementirala direktiva Sveta Evropske unije št. 2000/78/EC v slovensko zakonodajo o urejanju splošne politike za enako obravnavo in zaposlovanje. Dejansko se je zakon začel izvajati v celoti po 1. 1. 2006, ko so bili sprejeti še ostali podzakonski predpisi:

- Pravilnik o invalidskih podjetjih (Uradni list RS, št. 117/05);
- Pravilnik o zaposlitvenih centrih (Uradni list RS, št. 117/2005, 57/12);
- Uredba o določitvi kvote za zaposlovanje invalidov (Uradni list RS, št. 32/07, 21/08, 21/14);
- Pravilnik o merilih in postopku za določitev višine subvencije plače za invalide (Uradni list RS, št. 117/05);
- Pravilnik o merilih za priznanje statusa invalida, za priznanje pravice do zaposlitvene rehabilitacije za ocenjevanje zaposlitvenih možnosti invalidov in delo rehabilitacijskih komisij (Uradni list RS, št. 117/05).

Opredelitev namena najdemo v 2. členu zakona, in sicer povečati zaposljivost invalidov in vzpostaviti pogoje za enakovredno udeležbo na trgu dela z odstranjevanjem ovir in ustvarjanjem novih možnosti. Republika Slovenija z namenom ohranjanja delovnih mest in ustvarjanja novih delovnih mest zagotavlja delodajalcem, ki zaposlujejo invalide nad kvoto, predpisano z uredbo, ki določa kvoto za invalide, invalidskim podjetjem in zaposlitvenim centrom pomoč v obliki materialnih spodbud, katerih višina je odvisna od stopnje invalidnosti zaposlenih invalidov in njihovega deleža v skupnem številu vseh zaposlenih delavcev.

Opredelitev osebe invalida najdemo v 3. členu tega zakona in je predpisano, da je to oseba, ki pridobi status invalida po tem zakonu, kar pomeni, da je treba pridobiti odločbo, v kateri so ugotovljene trajne posledice, bolezni oz. telesne ali duševne okvare, kar pa ima za posledico tudi bistveno manjše zaposlitvene možnosti in napredek v zaposlitvi.

Zelo pomemben je 4. člen tega zakona, ki opredeljuje zaposlitveno rehabilitacijo. Njen pomen je predvsem v tem, da s svojimi storitvami usposobi invalida za ustrezno delo, ga zaposli in poskrbi, da zaposlitev obdrži, v njej napreduje in ga ob tem usmerja, če se izkaže potreba po spremembi svoje poklicne kariere.

Nadalje o zaposlitveni rehabilitaciji govori četrto poglavje zakona, členi 13–18, kjer so opredeljene pravice do zaposlitvene rehabilitacije, merila za njeno priznanje, določene so storitve in izvajanje zaposlitvene rehabilitacije ter pravice in obveznosti invalida v zaposlitveni rehabilitaciji ter denarni prejemki z njenega naslova. Po 18. členu se izvaja zaposlitvena rehabilitacija kot javna služba v okviru mreže izvajalcev zaposlitvene rehabilitacije, pri čemer se pri vzpostavitvi mreže upošteva število in potrebe invalidov glede na vrsto invalidnosti in regionalno pokritost z izvajalci storitev. Do sedaj so bile sprejete tri mreže izvajalcev, zadnja velja za obdobje januar 2014–december 2020. Nadalje člen razlaga, da morajo fizične in pravne osebe, ki niso javni zavodi, za izvajanje storitev zaposlitvene rehabilitacije pridobiti koncesijo za izvajanje zaposlitvene rehabilitacije po tem zakonu, ki je podrobneje opredeljena od 19. do 25. člena.

Zaposlitvena rehabilitacija se po 18. členu ZZRI financira na dva načina:

- iz proračuna Republike Slovenije, če je napotitelj v storitve zaposlitvene rehabilitacije ZRSZ;
- po veljavnem ceniku, ki velja od aprila 2014 – Sklep o cenah storitev zaposlitvene rehabilitacije in podpornih storitev, če je napotitelj ZPIZ, delodajalec ali kdo drug.

Sam postopek za pridobitev statusa invalida in pravice do zaposlitvene rehabilitacije (peto poglavje zakona) je opredeljen od 26. do 34. člena tega zakona, na podlagi 12. člena tega zakona pa je izdan Pravilnik o merilih in postopkih za pridobitev statusa invalida, za priznavanje pravice do zaposlitvene rehabilitacije in za ocenjevanje zaposlitvenih možnosti invalidov ter o delu rehabilitacijskih komisij, za izvrševanje prej omenjenih členov, ki jih pripravi Razvojni center za zaposlitveno rehabilitacijo Univerzitetnega rehabilitacijskega inštituta Republike Slovenije – Soča (njegove naloge so opredeljene v 8. členu ZZRZI), sprejme pa minister, pristojen za invalidsko varstvo.

Če govorimo o zaposlitveni rehabilitaciji, naj omenimo še poklicno rehabilitacijo, ki je druga oblika pomoči, poznana v Sloveniji kot način usposabljanja za delo pod posebnimi pogoji za pridobitev te pravice. Dolžan jo je zagotoviti delodajalec, pri katerem je bil delovni invalid ob nastanku invalidnosti v delovnem razmerju, v tem primeru se podpisuje pogodbo o poklicni rehabilitaciji z delovnim invalidom, ZPIZ-om in delodajalcem. V tem času zavarovanec ne prejema plače, ampak nadomestilo za čas poklicne rehabilitacije, ki znaša 130 % invalidske pokojnine. Povprečno nadomestilo v letu 2014 je bilo glede na letno poročilo ZPIZ 416,64 EUR, kar je 4,2 % več od povprečja predhodnega leta (2013: 397,42 EUR) kot posledica novosti ZPIZ-2. Če zavarovanec ob nastanku invalidnosti ni bil zaposlen pri dotičnem delodajalcu ali pa je bil brezposeln, mu poklicno rehabilitacijo zagotovi ZPIZ v sodelovanju z ZRSZ, ki namesto delodajalca podpiše pogodbo. Čas, prebit na poklicni rehabilitaciji, se delovnemu invalidu šteje v zavarovalno dobo. S pogodbo se natančno določi način poklicne rehabilitacije, roki za nastop in trajanje (omogočene so tudi poklicne rehabilitacije za krajši delovni čas od polnega, najmanj štiri ure), natančnejši pogoji za usposabljanje zavarovanca za delo ipd. (2014; str. 30–31).

Posebna oblika vključevanja invalidov so tudi Programi socialne vključenosti, ki jih opredeljuje 35. člen ZZRZI oz. šesto poglavje zakona. Gre za socialne programe, namenjene podpori in ohranjanju invalidov delovnih sposobnosti, saj zaradi invalidnosti niso zaposljivi. Programe izvajajo izvajalci, izbrani na javnem razpisu, zadnji javni razpis je za obdobje od 2015 do vključno 2019, ki jih sofinancira Ministrstvo, izbranih je bilo 21 izvajalcev. Programi se sofinancirajo iz proračuna.

Sedmo poglavje zakona opredeljuje zaposlovanje invalidov s podpoglavji, ki so oblike in načini zaposlovanja. Invalidi se zaposlujejo po ZZRZI v:

- običajnem delovnem okolju;
- zaščitni zaposlitvi na delih, ki ustrezajo njihovim sposobnostim, v tem primeru ni zaposljiv na običajnem delovnem mestu (ta oblika je možna le v zaposlitvenem centru);

- podporni zaposlitvi (gre za običajno delovno okolje s strokovno in tehnično podporo invalidu, delodajalcu in delovnemu okolju);
- invalidskih podjetjih.

Podporne storitve invalidu in delodajalcu se zagotavljajo z različnimi pristopi, kot so na primer s svetovanjem in usposabljanjem, spremljanjem pri delu, osebnim spremstvom, razvojem osebnih metod dela in ocenjevanjem njegove delovne uspešnosti ter tehnično podporo s prilagoditvijo delovnega mesta in sredstev za delo (Erbežnik, 2008, str. 28).

- Zaščitna zaposlitev (41.–47. člen): po tem zakonu je zaposlitev invalida na delovnem mestu in v delovnem okolju, prilagojenem delovnim sposobnostim in potrebam invalida, ki ni zaposlitev na običajnem delovnem mestu. Zaščitena delovna mesta zagotavljajo predvsem zaposlitveni centri, lahko pa tudi invalidska podjetja, ki določijo zaščitna delovna mesta na način, lahko pa je tudi delo invalida na domu. Na podlagi sklenjene pogodbe ima invalid pravico do subvencije plače, ki je odvisna od stopnje invalidnosti. Kaj pa je potem zaposlitveni center? Zakon v 43. členu določa, da je to pravna oseba, ki se ustanovi zaradi zaposlovanja invalidov izključno na zaščitanih delovnih mestih in izpolnjuje kadrovske, organizacijske, tehnične in druge pogoje ter ima izdelan poslovni načrt. Vsaka občina zase skrbi za spodbujanje ustanavljanja in delovanja zaposlitvenih centrov. Na spletni strani Ministrstva lahko najdemo tudi seznam vseh zaposlitvenih centrov v Sloveniji. Teh je na dan 29. 10. 2016 50.
- Za zaposlitev v podporni zaposlitvi (48.–51. člen) morajo biti izpolnjeni sledeči pogoji:
 - usposobljenost invalida za opravljanje del na konkretnem delovnem mestu;
 - motiviranost invalida za opravljanje del, ki zagotavljajo uspešno delo;
 - izdelan individualiziran načrt podpore invalidu in delodajalcu;
 - pripravljenost delodajalca za sodelovanje in prilagoditev delovnega okolja ter delovnega mesta v skladu z načrtom iz prejšnje alineje.

V Letnem poročilu Sklad (2015, str. 35) navaja, da je v letu 2015 prejel osem vlog za povrnitev stroškov v podporni zaposlitvi in vse odobril ter izplačal znesek v višini 19.203 EUR.

- Invalidska podjetja so tretje podpoglavje in so opredeljena od 52. do 61. člena.

Sistem kvotnega zaposlovanja je posebna oblika zaposlovanja, v Evropi se je začel razvijati prvič v obdobju prve svetovne vojne in po njej, v Nemčiji in Avstriji sta državi vpeljali v sistem zaposlovanja predpise za vključevanje vojnih invalidov in veteranov. Presen (2004, str. 103–122) navaja, da je Mednarodna organizacija za delo (ILO) priporočila v letu 1920 članicam, naj imajo kvotno zaposlovanje invalidov, ki so bivši vojaki, vendar pa tiste delodajalce, ki ne zaposlujejo določenega števila, obvezuje plačilo davka.

Z 1. januarjem 2006 so v Sloveniji začeli veljati Uredba o določitvi kvote za zaposlovanje invalidov in drugi podzakonski akti, pripravljeni na podlagi ZZRZI (osmo poglavje zakona, 62.–66. člen). Na ta način je Slovenija implementirala kvotni sistem zaposlovanja invalidov.

Uredba določa delež zaposlenih invalidov od celotnega števila zaposlenih pri posameznem delodajalcu, dokazila o izpolnjevanju kvote, obračunavanje in plačevanje obveznosti ter spodbude za zaposlovanje invalidov, pomoč delodajalcem zaradi zaposlenih invalidov in sam nadzor.

V kvoto se štejejo invalidi iz prej omenjenega 3. člena zakona ZZRZI, ki imajo pogodbo o zaposlitvi za najmanj 20 ur tedensko in jih delodajalci prijavijo v zavarovanje kot invalide skladno z Navodilom za izpolnjevanje obrazca prijave v zavarovanje za invalide za isti mesec, v katerem delodajalec opravi prijavo podatkov invalidnosti na ZZZS. Iz tega sledi, da se podatki lahko tudi razlikujejo, saj prihaja do razlik med bazo ZZZS, ki mesečno posreduje podatke Skladu, in podatki delodajalca, zato je potrebna uskladitev delodajalca z ZZZS in poročanje Skladu do 15. za pretekli mesec. Podatki o številu zaposlenih in številu invalidov pri delodajalcu so dostopni na spletnem mestu SVZI.net, do katerega dostopa podjetje z digitalnim potrdilom s strani pooblaščenice osebe.

Če zaposleni še ni pridobil odločbe o invalidnosti oz. odločba o invalidnosti še ni pravnomočna, ga delodajalec ne more všteti v kvoto. Tudi če delodajalec zaposluje invalide, na ZZZS pa niso prijavljeni kot invalidi, delodajalec ne more uveljavljati vštevanja v kvoto, saj niso ustrezno prijavili zaposlenih invalidov. Med zaposlene štejejo prijavljeni v zavarovanje na obrazcih M-1 (podlage 01, 02, 05, 13, 16, 19, 29, 34, 40, 51, 52, 64, 65, 84, 85) ne glede na število ur delovne obveznosti. V skupno število zaposlenih se štejejo tudi družbeniki zasebnih družb in zavodov v Republiki Sloveniji, ki so poslovodne osebe na podlagi pogodbe o zaposlitvi pri istem delodajalcu, samostojni podjetniki posamezniki in druge osebe, ki na območju Republike Slovenije samostojno opravljajo poklicno oz. drugo dovoljeno dejavnost ter so na teh podlagah zavarovani (Na spletna stran Invalidskega sklada, Kvota in kvotni sistem, 2016). Zavezanec za izpolnjevanje kvote je vsak delodajalec, ki je pravna ali fizična oseba, registrirana v Republiki Sloveniji in zaposluje najmanj 20 zaposlenih, razen tujih diplomatskih in konzularnih predstavništev, invalidskih podjetij in zaposlitvenih centrov. Invalid, zaposlen v podporni zaposlitvi, se šteje za dva zaposlena invalida. Kot je razvidno s Priloge 2 ima delodajalec tri možnosti, ki so opisane v nadaljevanju:

- Kvota⁶ – dolžnost zaposlovanja invalidov je glede na registrirano področje glavne dejavnosti SKD delodajalca lahko različna, vendar ne more biti nižja od 2 % in ne višja od 6 % od skupnega števila zaposlenih delavcev. V primeru, da tako izračunana kvota ne predstavlja celega števila, se vrednosti do 0,5 % zaokrožijo navzdol in vrednosti od vključno 0,5 % zaokrožijo navzgor. Delodajalec, ki je zavezan k plačilu kvote, kvote pa ne izpolnjuje, je po 65. členu ZZRZI zavezan vplačati v Sklad prispevek za spodbujanje zaposlovanja invalidov v višini 70 % minimalne plače za vsakega invalida, ki bi ga moral zaposlovati, da bi izpolnil predpisano kvoto.

⁶ Kvota in kvotni sistem zaposlovanja za lažji pregled v Prilogi 3.

Prve analize od leta 2006 kvotnega sistema so pokazale na pozitivne učinke pri zaposlovanju invalidov. Delodajalci v večini sprejemajo sistem kot ustrezen način za spodbujanje zaposlovanja invalidov (Projektni svet za vprašanja usposabljanja in zaposlovanja invalidov, 2007, str. 1–5). Medtem pa Peterlin (2015, str. 40) navaja, da se po uvedbi kvotnega sistema zaposlovanja invalidov kažejo pozitivni rezultati in da sistem funkcionira. Podatki ZRSZ kažejo, da se je število brezposelnih aktivnih iskalcev, ki so invalidi, zmanjšalo. Minimalna plača od 1. 1. 2015 dalje znaša 790,73 EUR, kar pomeni, da je 70 % le-te 553,51 EUR.

Tabela 5: Primer izračuna kvote za kategorije SKD:⁷ zdravstvo in socialno varstvo (6 %) za delodajalca XXX, d.o.o.

Datum	Število zaposlenih	Število zaposlenih invalidov	Kvota po Uredbi	Potrebno število invalidov	Zaokrožitev*	Manjkajoče število invalidov**	Znesek vplačila v Sklad***
31. 1. 2016	88	3	6 %	5,28	5	2	70 % min. pl.*2
29. 2. 2016	93	5	6 %	5,58	5	0	-
31. 3. 2016	98	4	6 %	5,88	5	1	70 % min. pl.*1

Zaokrožitev*: potrebno število invalidov ni celo število, vrednosti do 0,5 % se zaokrožijo navzdol

Manjkajoče število zaposlenih**: razlika med obstoječim številom zaposlenih invalidov in potrebnim številom po Uredbi

70 % minimalne plače za vsakega manjkajočega invalida, ki jo delodajalec nakaže na TRR Sklada (za mesec januar bo nakazano 15. 2. 2016 1.107,02 EUR = 553,51 EUR *2)

- Če ima delodajalec najmanj 20 zaposlenih, ima dve možnosti po izračunu deleža invalidov:
 - delež invalidov je manjši od kvote (%): potrebno plačilo je treba obračunati in plačati v Sklad zaradi neizpolnjene kvote (65. člen po ZZRZI) ali
 - delež invalidov ni manjši od kvote (%): spodbude za zaposlovanje invalidov (67.–76. člen).

Spodbude za zaposlovanje invalidov so lahko:

- subvencije plač invalidom: v primeru neupravičeno izplačanih subvencij plač Sklad delodajalcu izda odločbo po 71. členu, s katero mu naloži vračilo neupravičeno izplačanih subvencij skupaj z obrestmi, skladno z Zakonom o davčnem postopku, od dneva izplačila neupravičeno izplačanih subvencij do vračila teh Skladu v roku 30 dni od vročitve odločbe. Kot beremo v letnem poročilu (2015, str. 44), je Sklad

⁷ Tabelo SKD po dejavnostih za določitev deleža kvote najdemo v Prilogi 2.

izplačal za 6.631.489 EUR subvencij plač invalidom, kar je 99 % od načrtovanega v letu 2015;

- druge vrste finančnih spodbud (plačilo stroškov prilagoditve delovnega mesta in sredstev za delo, plačilo stroškov podpornih storitev, oprostitve plačil prispevkov, nagrade za preseganje kvote, letne nagrade za dobro prakso).
- Če ima delodajalec zaposlenih manj kot 20 ljudi in ima zaposlene invalide, pa imamo še tretjo možnost – spodbude za zaposlovanje invalidov: posebne spodbude so namenjene za delodajalce, ki zaposlujejo več invalidov, kot je določeno s kvotami po ZZRZI, razen za neposredne in posredne proračunske uporabnike, in sicer:
 - oprostitvev plačila prispevkov za invalidsko in pokojninsko zavarovanje za tiste invalide, ki jih delodajalec zaposluje nad določeno kvoto in njihova invalidnost ni posledica poškodbe pri delu ali poklicne bolezni pri tem delodajalcu po 74. členu. Sklad je v letu 2015 izdal 713 odločb o oprostitvi plačil prispevkov, od tega je bilo 93 % pozitivno rešenih;
 - nagrade za preseganje kvote prejme delodajalec, ki zaposluje več invalidov, kakor je določeno s kvoto, in delodajalec, ki zaposluje manj kot 20 zaposlenih in ima zaposlene invalide, katerih invalidnost ni nastala zaradi poškodbe pri delu ali poklicne bolezni pri tem delodajalcu, delodajalec je upravičen do nagrade v višini 22 % minimalne plače za mesec za vsakega zaposlenega invalida nad predpisano kvoto po 75. členu. V letnem poročilu Sklad (2015, str. 48) navaja, da je v letu 2015 izdal 3.999 odločb o nagradi za preseganje kvote, od tega je bilo 3.926 pozitivnih in 73 zavrženih odločb.

Delodajalec, ki ne izpolnjuje kvote po 64. členu z zaposlenimi invalidi ter ima sklenjeno in realizirano pogodbo o poslovnem sodelovanju z invalidskim podjetjem ali zaposlitvenim centrom, lahko zniža obveznost plačila prispevka za spodbujanje invalidov z realizirano nadomestno izpolnitvijo kvote (NDM). Po pogodbi se priznajo stroški dela v višini najmanj 15 minimalnih plač v 12 mesecih za vsakega invalida, ki bi ga moral zaposliti delodajalec v okviru predpisane kvote. Upoštevajo se le dejansko realizirane pogodbe in plačilo po realiziranih pogodbah. Predmet pogodbe ne smejo biti posredniške, posredovalne in storitve preprodaje blaga.

Primer:

Vrednost realizirane pogodbe je 12.600 EUR, stroški dela po pogodbi znašajo 45 %, torej nam ostane 5.670 EUR. To število delimo s 790,73 EUR (vrednost minimalne plače) in dobimo število sedmih (7) minimalnih plač. V tem primeru delodajalec pokriva maksimalno enega invalida in obdobje sedmih mesecev oz. sedmih invalidov za obdobje enega meseca. Sklad glede na to, kako se podjetje odloči, mesečno v obračun vnese terjatev do podjetja.

V letnem poročilu Sklad (2015, str. 28–29) razkriva, da je prejel 1.339 vlog in pogodb za NDM, od tega so izdali 1.203 pozitivnih in 53 zavrnenih odločb.

Kot že prej omenjene vse možne pravice z naslova invalidnosti, v Tabeli 6 prikazujem rezultate oz. izplačila Sklada v poslovnem letu 2015.

Tabela 6: Skupna izplačila upravičencem za izvajanje programov invalidskega sklada v letu 2015

Postavka	Realizacija 2014	FN 2015	Realizacija 2015	Indeks R15/R14
Izplačilo nagrad*	13.153.548	13.200.000	11.859.398	90
Izplačilo subvencij**	6.552.784	6.700.000	6.631.489	101
Izplačilo PZ*	16.588	50.000	19.203	116
Izplačilo PDM*	0	50.000	45.088	–
Izplačilo javnih razpisov	2.333	0	3.000	129
Izplačilo ZIMI*	0	20.000	191.914	–
Skupaj	19.725.253	20.020.000	18.750.092	95
Pobrani prispevek za kvoto, vračila vzp., zam. Obresti	25.325.717	22.117.900	22.754.977	90

Vir: Javni jamstveni, preživninski in invalidski sklad RS, 2015, str.28-29.

Komentarji:

*Trend števila vloženih vlog za izplačilo nagrade za preseganje kvote se povečuje, znesek izplačila pa zmanjšuje (10 %), kar pomeni, da zahtevke vse več vlagajo manjši delodajalci, vendar le-ti zaposlujejo manjše število invalidov, za katere želijo nagrade za preseganje kvote. Realizacija za leto 2015 je znašala 11.859.398 EUR. To pa je močno povezano s pravico do oprostitve plačila prispevkov za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, ki po odločbi Sklada velja za ves čas preseganja kvote in ne le za 12 mesecev, kot to velja za nagrade za preseganje kvote, zato se število vlog ni povečalo.

Delodajalec, ki ima z invalidom sklenjeno pogodbo o podporni zaposlitvi in izdelan načrt le-teh, ki jih invalid potrebuje, lahko zahteva povrnitev podpornih storitev. Izplačano je bilo za 19.203 EUR stroškov podpornih storitev. Večina teh storitev se nanaša na psihosocialno podporo, ki pa jo izvajajo koncesionari zaposlitvene rehabilitacije.

Za izplačila prilagoditev delovnih mest invalidom vidimo porast, saj so v letu 2014 prejeli dve vlogi, od tega je Sklad eno zavrnil, od ene je delodajalec odstopil sam. V letu 2015 so financirali štiri vloge od petih prejetih.

Zakon o izenačevanju možnosti invalidov določa, da Sklad, ki sicer ne vodi postopka in ne odloča o pravici prilagoditve možnosti za invalide (o tem odloča upravna enota), zagotavlja sredstva za prilagoditev vozila za zaposlenega ali samozaposlenega invalida. Torej ob prejetju ustrezne dokumentacije vsoto le izplača in vodi evidence. V letu 2015 je prejel 31 vlog, skupna višina izplačanih sredstev za 28 vlog (ena iz leta 2014, 27 iz leta 2015) je 191.914 EUR (Letno poročilo, 2015, str. 31).

**** Izplačila za subvencije plačam invalidov izpostavljam posebej, ker se tičejo invalidskih podjetij, saj gre za pravico invalida, ki je med drugim zaposlen v invalidskem podjetju. Sklad je v letu 2015 prejel 330 vlog, od tega je bilo 318 vlog zavrnjenih. Skupno izplačilo je dosegalo 6.631.489 EUR, kar je 99 % načrtovanega.**

Nadzor nad izvajanjem kvotnega sistema ima Sklad za spodbujanje zaposlovanja invalidov, ki je v desetem poglavju zakona (od 77. do 81. člena) opredeljen kot finančni sklad, ki ga z namenom spodbujanja razvoja zaposlovanja invalidov ustanovi Republika Slovenija. Soustanovitelj sta še ZPIZ in Zavod. Sklad pridobiva namenska denarna sredstva iz:

- plačil delodajalcev zaradi neizpolnjevanja predpisane kvote;
- sredstev ZPIZ, namenjenih za pospeševanje zaposlovanja nezaposlenih delovnih invalidov;
- namenskih prihodkov proračuna Republike Slovenije z naslova plačanih glob za storjene prekrške in odvzeto premoženjsko korist po tem zakonu;
- sredstev proračuna Republike Slovenije, namenjenih za subvencioniranje plač invalidov;
- donacij in
- drugih virov.

Sredstva za delo Sklada se po 79. členu tega zakona zagotavljajo iz proračuna Republike Slovenije, višina se opredeli v finančnem načrtu Sklada. Sklad mora vire voditi ločeno.

3 KRITIČNA PRESOJA REVIZIJE INVALIDSKEGA PODJETJA

Sam potek revizije računovodskih izkazov je enak v vseh primerih, naj gre za večje ali manjše podjetje ali pa za gospodarski in javni sektor. V vsakem primeru moramo proces začeti z načrtovanjem revizije, kjer se spoznavamo s celotno strategijo revizije, sledita spoznavanje in preizkus delovanja notranjih kontrol revidiranega podjetja, ki poteka v času predrevizije, npr. če je presečni datum poslovnega leta revidiranega podjetja 31. 12., bo potekala predrevizija v času meseca septembra do konca meseca decembra. Tretji del, preizkušanje podatkov, pride na vrsto v končni reviziji, kjer s pomočjo različnih pristopov določimo vzorce, ki jih potestiramo. Glede na najdene izsledke v zaključku pooblaščen revizor izda revizijsko poročilo. Več o tem je napisano v Prilogi 14.

Stališče 17 določa vsebino dogovorjenih postopkov, ki je opredeljena v 4. členu, in sicer da je opravljena v skladu z Mednarodnim standardom sorodnih storitev 4400⁸ (angl. *agreed upon procedures*), pri čemer je namen tega standarda podati pravila in navodila za poklicne dolžnosti revizorja, kadar sprejme posel opravljanja dogovorjenih postopkov. Le-ta lahko od njega zahteva izvajanje nekaterih postopkov v povezavi s posameznimi računovodskimi podatki (na primer oblikovanje rezervacij, obveznosti do zaposlenih), pri čemer je treba posebno pozornost nameniti 4. členu Uredbe Komisije (ES) št. 800/2008 z dne 6. avgusta 2008, ki v 4. členu tretjega odstavka določa, da se morajo upravičeni stroški podpreti z dokumentacijo, ki mora biti ustrezno evidentirana in razumno predstavljena.

Na drugi strani invalidskemu podjetju nalaga pridobitev tega poročila v ZZRZI, in sicer v drugem odstavku 59. člena. Določeno je, da morajo vsa invalidska podjetja to pridobiti vsako leto od revizijske družbe, ki ureja revidiranje, ne glede na to, ali so zavezana k reviziji ali ne. Ta družba mora ugotoviti, ali so javna sredstva, prejeta zaradi zaposlovanja invalidnih oseb, prikazana na posebnem kontu in je pri tem zagotovljena namenska poraba.

Celostna izvedba revizijskega postopka invalidskega podjetja, ki je del koncerna, temelji na treh pogodbenih podlagah, priporočljivo, da pri istem izvajalcu revizije:

- pogodba za revidiranje letnega poročila (zadostitev zakonski določbi po ZZRZI in ZGD-1);
- pogodba za Poročilo o opravljenih dogovorjenih postopkih (zadostitev zakonski določbi po ZZRZI);
- pogodba za Poročilo o odnosih do povezanih družb (zadostitev zakonski določbi po ZGD-1).

V nadaljevanju dela predstavljam revizijo podjetja, pri kateri sem imela možnost sodelovati. Predstavljene so torej postavke, vezane na to podjetje.

⁸ Priloga 13: Primer revizorjevega Poročila z mnenjem na Poročilo posloводства o opravljenih dogovorjenih postopkih.

3.1 Splošno o podjetju

V nadaljevanju so predstavljene osnovne informacije o družbi, katera je bila vzeta v primer za prikaz revizije in njenih postopkov.

Poslovna strategija in dejavnosti

Družba je bila ustanovljena leta 1993 (pregled Akta o ustanovitvi). Strategije podjetja so:

- nadaljevanje uspešnega razvoja in rasti na vseh področjih svoje dejavnosti;
- nadaljnja osredotočenost na osnovne dejavnosti;
- ohranjanje in zagotavljanje konkurenčnosti z izvajanjem aktivnosti za dvig produktivnosti, kakovosti in oskrbe;
- uspešno sledenje razvojnim programom kupca in učinkovito zadovoljevanje njihovih potreb, večanje deleža prodaje izven matične družbe;
- izpolnjevanje zahtev in pričakovanj družbenika ter spoštovanje načel trajnostnega razvoja in družbeno-odgovornega ravnanja.

Za razumevanje delovanja družbe je super pripomoček tudi organizacijska shema podjetja.

Dejavnost in sestava družbe

- izdelava stiroporne embalaže, navodil in tiskovin;
- proizvodnja kablskih vezij in sestava podsklopov.

Na vseh štirih poslovnih enotah obstaja pomembno tveganje napihovanja prihodkov, saj mora poslovodstvo doseči plan. Sicer poslovanje poteka v celoti znotraj skupine, vendar je poslovodstvo prav tako nadzorovano z vidika doseganja plana. Izven skupine so prihodki na nizki ravni, zato tam tveganje fiktivnih prihodkov ni ocenjeno kot pomembno, saj so prihodki s tretjimi v celoti nepomembni.

Zakonodaja in regulativa, industrija

Takoj po sprejetju Zakona o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov (ZZRZI) so pričeli z aktivnostmi, povezanimi s prilagoditvami na nove zahteve poslovanja. Skozi celotno leto so vzdrževali delež invalidov nad 50 %. V povprečju so zaposlovali 431 ljudi s statusom invalida oz. 51,24 %. S tem so ohranjali vir sredstev z naslova odstopljenih prispevkov.

Lastništvo, povezane osebe in transakcije

Družbo X, d.o.o., zastopa in predstavlja direktor družbe. Upravljanje družbe X, d.o.o., je vodeno prek skupščine – edini družbenik. Pri tem ugotavljamo lastniško strukturo družbe

znotraj koncerna. Družba je s povezanimi osebami poslovala na osnovi sklenjenih kupoprodajnih pogodb, kjer so bile v medsebojnem prometu povezanih oseb uporabljene tržne cene izdelkov in storitev. Posamezni posli s povezanimi osebami so razkriti pri posameznih bilančnih postavkah.

Investicije in investicijske aktivnosti

Investicije se nanašajo na investicije v proizvodjalno opremo, računalniško opremo, pisarniško opremo, transportna sredstva in drugo opremo.

Financiranje

Družba ni izpostavljena kreditnemu tveganju. Finančna politika, ki opredeljuje metode in načine poslovanja na področju kreditov in finančnih naložb, se izvaja enotno na nivoju skupine.

Računovodska politika poročanja

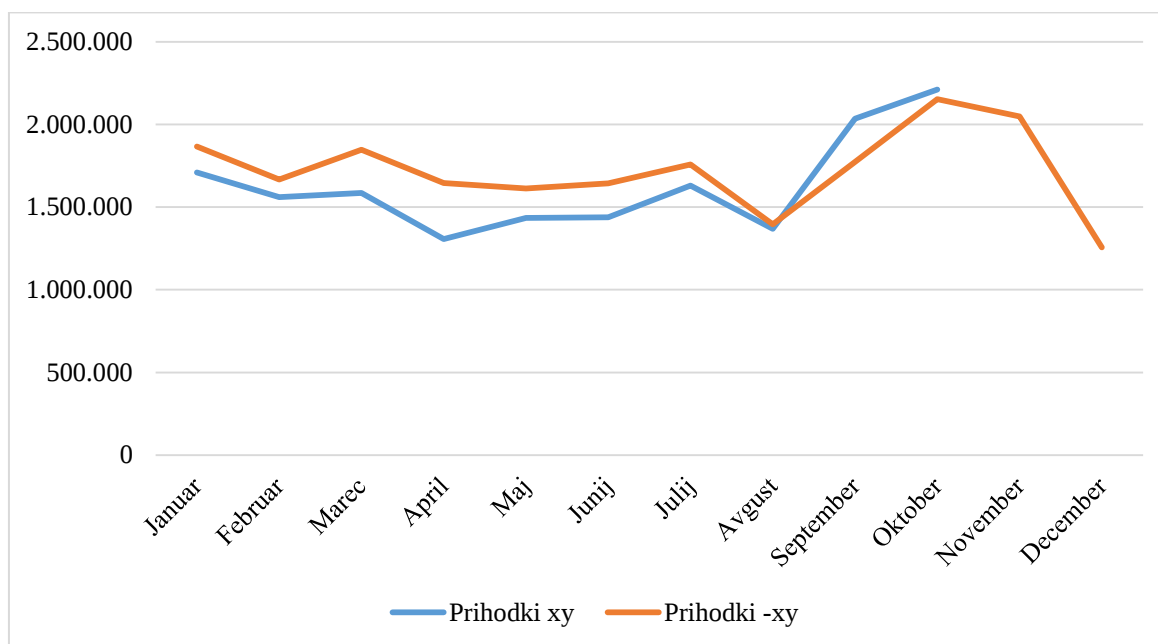
Računovodski izkazi so sestavljeni v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

Ocenjevanje in pregled finančne politike do bank

Izvajanje finančne politike do bank in drugih finančnih institucij je v domeni matične družbe. Na področju zavarovalništva ureja, vodi in sklepa pogodbe le matična družba. Za primer razumevanja vzpostavljenih kontrol izpostavljamo Tabelo 7, ki je v pomoč revizorju, kot vodilo, na kaj mora biti pozoren, da se s procesi natančno spozna.

Najlažji in tudi najbolj primeren prikaz gibanja prihodkov, kot primer, kjer je grafični prikaz zelo dobrodošlo orodje za hitro analizo poslovanja podjetja, glej Sliko 6.

Slika 6: Analitični postopki v načrtovanju revizijskih nadaljnjih postopkov – gibanje tekočih prihodkov glede na predhodno leto



Primer argumentacije gibanja prihodkov s Slike 6:

Prihodki se proti koncu poslovnega leta povečujejo, kar je pričakovati tudi v letošnjem letu. To je posledica večje proizvodnje v skupini, predvsem matičnem podjetju, saj ustvarja večinski delež z matičnem podjetjem, skoraj 98 %. V decembru se namerava proizvajati sicer samo 13 (delovnih) dni, tako da sta oktober in november proizvodno bolj intenzivna meseca (delajo se tudi vikendi). Prihodki bodo po planih tudi na letni ravni nekoliko višji. Družba, kot že prej omenjeno, ustvari 98 % prihodkov z matično družbo, in sicer proizvajajo sestavne dele za proizvodnjo, dostava na tekoči trak, tako da je proizvodnja v celoti podrejena matični družbi.

Na podlagi primerljivih podatkov in primerjav med njimi se identificira nenavadne in nepričakovane transakcije, ki so vplivale na bistvena odstopanja od plana. K identifikaciji pričakovanih dogodkov do konca leta je pripomogel tudi sestanek z vodjo računovodstva in direktorjem podjetja. Ti dogodki bi lahko vplivali na odstopanja s predvidenim planom.⁹ Vsebinsko je treba povezovati s pridobljenimi kratkimi izkazi na datum predrevizije (npr. 30. 9.), revizije (npr. 31. 12.) in revizije poslovnega predhodnega leta.

⁹ Izračun pomembnosti izvedbene pomembnosti glej na straneh 34–38.

Tabela 7: Primer razumevanja internih kontrol v povezavi s kontrolnim okoljem podjetja, tveganji, kontrolnimi aktivnostmi, obvladovanjem kontrol

Procesi in kontrole posloводства, ki se izvajajo	Naši postopki v zvezi z izvedbo procesov in kontrol
KONTROLNO OKOLJE	
O notranjih kontrolah, njihovem delovanju, ustreznosti poročanja, izkazih se diskutira na rednih sestankih. Matična družba je vpeta v poslovanje. Redno je tudi poročanje matični družbi.	Pripravljeni so testi implementiranja nastavljenih kontrolnih aktivnosti. Dodatno v tem letu testirane kontrole na sekciji prihodkov. Preveriti zapisnike vseh sestankov uprave. Prisotnost na sestankih revizijske komisije.
TVEGANJA	
Obvladovanje finančnega tveganja Družba je izpostavljena naslednjim tveganjem, ki izhajajo iz uporabe finančnih instrumentov: • kreditno tveganje; • likvidnostno tveganje. Kreditno tveganje je tveganje, da bo družba utrpela finančno izgubo, če stranka ali pogodbenica, vključena v pogodbo o finančnem instrumentu, ne izpolni pogodbenih obveznosti. Kreditno tveganje nastane predvsem z naslova terjatev družbe do strank. Izpostavljenost družbe kreditnemu tveganju je odvisna zlasti od značilnosti posameznih strank. Likvidnostno tveganje je tveganje, da bo družba pri izpolnjevanju naletela na težave pri poravnavi svojih finančnih obveznosti, ki jih poravnava z denarnimi ali drugimi finančnimi sredstvi. Likvidnost družba zagotavlja tako, da ima vselej dovolj likvidnih sredstev za poravnavanje svojih obveznosti v roku.	Tveganja se preveri v okviru preizkušanja posameznih sekcij na končni reviziji.
KONTROLNE AKTIVNOSTI DRUŽBE	
Kontrolne aktivnosti ima družba na vsakem poslovnem procesu. Največji poudarek ima na procesu spremljanja prihodkov, kjer so v kontrolne aktivnosti vpleteni posamezni vodje programov.	Kontrolne aktivnosti se preveri v sklopu opisa posameznega poslovnega procesa. Oblikovanje in izvedbo kontrol preverimo na obveznostih do zaposlenih in obračunavanju plač, saj gre za specifiko (invalidsko podjetje) in preizkušanje kontrol na prihodkih.
OBVLADOVANJE KONTROL	
Sestanki na tedenski ravni: proizvodnja, produkti vodje. Sestanki na mesečni ravni: razširjeni kolegij. Sestanki na kvartalni ravni: direktor, zbor delavcev. Mesečno poročanje lastniku.	Pregledati in preveriti zapisnike.

3.2 Analitični postopki

Kot je prikazano v Tabeli 8, se je v reviziji v fazi načrtovanja izločilo za 268.318 EUR postavk iz aktive in 129.550 EUR vrednosti postavk na pasivni strani bilance stanja. V izkazu poslovnega izida se je izločilo v višini 119.907 EUR. To so postavke, ki se jih že na začetku določi po *strokovni presoji*, da so za revizijo nepomembne. Argumenti posameznih postavk za izločitev na praktičnem primeru so prikazani v Tabeli 8.

Tabela 8: Celotna vrednost izločenih postavk

Celotna vrednost izločenih postavk		Revizija	Pomembnost	Predrevizija	Revizija
	Sredstva:	268.318	Pomembnost:	210.000	220.000
	Obveznosti do virov sredstev:	-129.550	Izvedbena pomembnost:	189.000	198.000
	Izkaz poslovnega izida:	119.907	CTT:	9.500	10.000

SREDSTVA (268.318 EUR):

- neopredmetena osnovna sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve: 1.378 EUR, kar je zneskovno zanemarljivo, kar je tudi manjše od CTT;
- nedokončana proizvodnja: 6.000, kar je tudi manjše od CTT;
- druge terjatve (terjatve za DDV, refundacije nadomestil): 259.470 EUR, kjer je primerljiv podatek glede na predhodno leto;
- aktivne časovne razmejitve: 1.470 EUR, kar je kvalitativno in zneskovno nepomembno.

OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV (skupaj – 129.550 EUR):

- obveznosti za neizkoriščen dopust: -129.550 EUR, saj ni bistvenih odstopanj med leti.

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA (skupaj 119.907 EUR):

- stroški prodanih proizvodov: 57.907 EUR;
- prevrednotevalni odhodki: 120 EUR, ki je nematerialna postavka;
- drugi stroški, nanašajoč na takse in dajatve: 61.880 EUR.

Enak analitični postopek po MSR 520 je tudi v predrevizijskem delu, kjer revizor predvidi plan dela za postopke v končni reviziji ob predpostavki, da je poslovanje družbe na enaki ravni kot celotno leto brez večjih sprememb oziroma je opozorjeno na tej točki na določene predvidene spremembe.

Glavne ocene določenih postavk, ki v fazi načrtovanja iz tega sledijo, so:

- *rezervacije za odpravnine in jubilejne nagrade*, pri katerih družba naredi izračun po navodilih matične družbe. Izračun se izvede za vsakega zaposlenega tako, da upošteva stroške odpravnin ob upokojitvi in stroške vseh pričakovanih jubilejnih nagrad do upokojitve. Izračun z uporabo metode projicirane enote pripravi pooblaščen aktuar praviloma vsaka tri leta. V primeru, da se okoliščine pomembno spremenijo, se izračun

opravi tudi pogostejše. Za tekoče poslovno leto je predviden aktuarski izračun. Preveritev postavke se opravi v testu podatkov na končni reviziji;

- *rezervacije iz državnih podpor*, kjer se vse državne podpore v začetku pripoznajo v računovodskih izkazih kot odloženi prihodki, ko obstaja sprejemljivo zagotovilo, da bo družba podpore prejela in da bo izpolnila pogoje v zvezi z njimi, in se v izkazu poslovnega izida pripoznavajo strogo dosledno med drugimi prihodki iz poslovanja v dobi koristnosti posameznega sredstva. Državne podpore, prejete za kritje stroškov, se pripoznavajo strogo dosledno kot prihodki v obdobjih, v katerih nastajajo zadevni stroški, ki naj bi jih le-te nadomestile. Oblikovanje rezervacij iz državnih podpor predstavljajo neplačani prispevki iz bruto plač. Črpanje mora potekati v skladu z zakonom ZZRZI za pokritje stroškov plač invalidov, mentorjev, urejanje delovnih mest in amortizacijo. Preveritev postavke se opravi v testu podatkov na končni reviziji;
- *odložene terjatve za davek*, ki se izkazujejo ob upoštevanju začasnih razlik med knjigovodsko vrednostjo sredstev in obveznosti za potrebe finančnega poročanja in zneskov za potrebe davčnega poročanja. Odloženi davek se izkaže v višini, v kateri se pričakuje, da ga bo treba plačati ob odpravi začasnih razlik na podlagi zakonov, uveljavljenih ob koncu poročevalskega obdobja. Odložena terjatev za davek se pripozna v obsegu, za katerega obstaja verjetnost, da bo na razpolago prihodnji obdavčljiv dobiček, v breme katerega bo v prihodnje mogoče uporabiti odloženo terjatev. Odložene terjatve za davek se zmanjšajo za znesek, za katerega ni več verjetno, da bo mogoče uveljaviti davčno olajšavo, povezano s sredstvom. Preveritev te postavke se opravi v končni reviziji pri testu podatkov.

Primer izračuna pomembnosti, izvedbene pomembnosti, kjer sledijo trije koraki:

- izbor primernega primerjalnega merila (dobiček, kapital, sredstva ipd.);
- izbor ustreznega odstotka;
- določitev izvedbene pomembnosti.

Če nadaljujem z uvodnim primerom, smo prihodke uporabili kot merilo, ker je najbolj stabilna in reprezentativna komponenta podjetja. Skoraj 100 % prihodkov se ustvari znotraj skupine. Ostali kupci so nepomembni in ne generirajo pomembnega zneska prihodkov, zato postavke niso smiselne. To so konti 760, 761 in 762. Za obdobje januar–avgust smo naredili oceno glede na celotno leto. Za izračun pomembnosti se opremo na priporočeno metodologijo, ki jo je izdal Inštitut, ki napotuje za družbe, kjer je dobiček preveč nestanovitno, prihodke pa ustvarjajo z naslova prodaje povsem običajne tržne dejavnosti, da se za izračun pomembnosti upoštevajo prihodki od prodaje, uporabi pa odstotke v razponu od 0,8 do 5,0 %. Odstotek se praviloma povečuje z upadanjem prihodkov. Upoštevati je treba tudi kvalitativne informacije. Kot pravi stališče Inštituta (2014, str. 3), lahko revizor sklene, da je določena navedena navedba pomembna, čeprav ne presega določene ravni pomembnosti, ki smo jo izračunali. Dolžnost revizorja je, da opozori naročnika na napake v primeru, če najmanjši znesek napake presega 5 % pomembnosti na celotne revizijske izkaze.

Prihodki od prodaje so ocenjeni na celotno leto in znašajo približno 11.000.000 EUR (zaokroževanje), kar najdemo med 10. in 11. razredom. Pomembnost se na podlagi

strokovne presoje določi na 2-odstotne kritične komponente (gre za družbo, katere 100-odstotni lastnik je matična družba, ki ima popoln nadzor nad poslovanjem, pri kateri ni tveganja oškodovanja manjšinskih delničarjev). Prav tako družba nima pomembnejših upnikov. Poleg tega v preteklem letu niso bile ugotovljene napake in pomanjkljivosti v notranjih kontrolah. Določena pomembnost je 220.000 EUR.

Pričakovana napaka znaša 10 %. Za določitev izvedbene pomembnosti (angl. *performance materiality*) se vzame odstotek, ki je podan znotraj metodologije podjetja Deloitte Touche Tohmatsu Limited in znaša 90 %. To za izračun pomeni, da je izvedbena pomembnost 198.000 EUR (220.000 EUR x 0,9). Odstotek je določen glede na tveganje pri poslu revidiranega podjetja. Enako sledi za določitev zneska, ki izraža vsoto nepomembne postavke. V tem primeru je to zmnožek izvedbene materialnosti in določenega odstotka iz Tabele 9, ki znaša 5 %, skupaj 10.000 EUR. V nobenem primeru znesek izvedbene pomembnosti ne sme biti višji od 75 % zneska pomembnosti, ki je določena za celotne revizijske izkaze.

Tabela 9: Izračun pomembnosti (angl. materiality) z upoštevanjem odstotka

Razred	Prihodki od prodaje	Uporabljen %
1.	do 350.000	4,8–5,0
2.	450.000	4-3–4,8
3.	550.000	3,8–4,3
4.	620.000	3,5–3,8
5.	700.000	3,2–3,5
6.	800.000	3,0–3,2
7.	1.500.000	2,7–3,0
8.	4.000.000	2,5–2,7
9.	8.000.000	2,0–2,5
10.	12.000.000	1,7–2,0
11.	25.000.000	1,5–1,7
12.	40.000.000	1,3–1,5
13.	80.000.000	1,2–1,3
14.	200.000.000	1,0–1,2
15.	800.000.000 in več	0,8–1,0

Vir: Slovenski inštitut, *Pomembnost pri izvajanju in načrtovanju revizije*, 2014, str. 2.

Tabela 10: Tveganje posla za določitev odstotka pri izračunu izvedbene pomembnosti

Tveganje posla v %				
Nizko	Srednje nizko	Srednje	Srednje visoko	Visoko
90	85	80	75	70

Vir: Deloitte Touche Tohmatsu Services, Inc., b.l.

Tabela 11: Faktorji pomembnosti

Faktorji pomembnosti v %	
<i>Dobiček pred davki</i>	5–10
<i>Prihodki</i>	0,8–5
<i>Kapital</i>	3
<i>Čista vrednost sredstev</i>	3

Vir Deloitte Touche Tohmatsu Services, Inc., b.l.

Predhodno navedeni izračuni so zbrani v Tabeli 12.

Tabela 12: Izračuni pomembnosti, izvedbene pomembnosti in vsota nepomembne postavke

Finančni izkazi kot celota	Predrevizija	Revizija
Izbran kriterij oz. merilo	Vsi prihodki	Vsi prihodki
Izbrana vsota	10.500.000	11.000.000
Izbran odstotek	2 %	2 %
Izračun materialnosti (angl. <i>materiality</i>)	210.000	220.000
Izbrana materialnost	210.000	220.000
Odstotek izvedbene pomembnosti	90 %	90 %
Izračunana izvedbena pomembnost	189.000	198.000
Izbrana izvedbena pomembnost (angl. <i>performance materiality</i>)	189.000	198.000
Odstotek pomembno napačne navedbe	5 %	5 %
Izračunana mejna vrednost	9.450	9.900
Izbrana mejna vrednost (angl. <i>clearly trivial misstatement threshold</i>)	9.500¹⁰	10.000

¹⁰ Vse, kar je nad tem zneskom, gre v pismo poslovodstvu na listo napak.

3.3 Preveritev vzpostavljenih notranjih kontrol

V delu predpostavim, da so prihodki od prodaje v tem primeru prepoznani kot največje tveganje (angl. *significant risk*),¹¹ vendar se je zaradi značilne urejenosti podjetja treba seznaniti tudi posebej s ciklom osnovnih sredstev, področjem plač in kadrovanja. Gledamo torej dva vidika:

- prvi vidik: oblikovanje in izvedba notranjih kontrol (angl. *design and implementation*), kjer se revizor seznani s sistemom notranjih kontrol v računovodstvu, jih razume in s pomočjo grafičnega prikaza preveri pravilnost notranjih kontrol, torej se prepriča, ali je pravilno razumel delovanje opazovanega procesa in kontrol, ki so vzpostavljene, in oceni stopnjo zanesljivosti delovanja notranjih računovodskih kontrol;
- drugi vidik: ali to, kar je oblikovano in izpeljano, tudi dejansko deluje (angl. *operation effectiveness*), dodatno preverimo. Treba je ugotoviti, ali je delovanje vgrajenih kontrol popolno in zanesljivo, s pomočjo ponovnega opravljanja kontrolnih postopkov, lahko tudi z opazovanjem ali raziskovanjem dokazov, t.i. testom kontrol.

Primer: v podjetju imajo vzpostavljeno kontrolo pri izdaji faktur, torej da obstaja naročilo ali pogodba, da obstaja dobavnica oz. odpremnica, potrjen cenik ter da se na vse dokumente podpisuje pooblaščen oseba. Ta kontrola se izvaja večkrat na dan, saj izdaja fakture poteka na dnevni ravni. Predstavljam Tabelo 13, ki nam je lahko v pomoč pri izboru vzorca. Po metodologiji revizijskega podjetja se na postavki prihodkov za namen preizkušanja delovanja kontrol v procesu prodaje izbere 25 naključnih izdanih faktur s podporno dokumentacijo. Število 25 izberemo zaradi frekvence izvedbe kontrole, ki je ročna in se izvede večkrat na dan. To pomeni, da je treba pregledati proces od izstavitve listine do njenega zapisa v poslovnih knjigah, hkrati pa tudi pogledati kontrole, ki so bile ugotovljene v procesu poizvedbe pri različnih ključnih osebah in so vzpostavljene znotraj podjetja.

Tabela 13: Število sekcij za pregled delovanja vzpostavljenih kontrol v podjetju glede na naravo kontrole in njeno frekvenco izvedbe

Narava kontrol	Frekvenca izvedbe kontrole	Število sekcij
Ročna	Večkrat na dan	25
Ročna	Dnevno	15
Ročna	Tedensko	5
Ročna	Mesečno	2
Ročna	Kvartalno	1
Ročna	Četrletno	1
Avtomatska	Avtomatsko	1

Vir: Metodologija Deloitte Touche Tohmatsu Services, Inc.

¹¹ V Prilogi 7 predstavljam sicer celo vrsto tveganj različnih postavk.

Podporna dokumentacija v tem primeru obsega *dobavnice* (gledano njihovo številčenje, podpise pooblaščenih oseb, evidenco dobavnic, za katero še niso bile izdane fakture), *izdane račune* (treba je pogledati za vsako fakture, ali so priložene naročilnice oz. če obstaja predhodno sklenjena pogodba, treba je pogledati, če je ob izdaji prišlo do dejanskega zmanjšanja zaloge gotovih izdelkov, preveri se pravilnost podpisov pooblaščenih oseb in številčenja računov, preveri se tudi knjiženje prihodka ipd.).

Naključni izbor vzorca (angl. *random sampling*) je lahko statistični, pri katerem ima vsaka kombinacija vzorčnih enot enako verjetnost, da bo izbrana, ali pa nestatistični, kjer se po strokovni presoji izbere naključni vzorec. Za izvedbo tega izbora vzorcev v primeru 25 faktur se lahko izbere naključni vzorec z ujemanjem naključnih števil, ki jih ustvari računalniška aplikacija, npr. številka dokumenta.

3.4 Preveritev postavk bilance stanja

Tabela 14: Preveritev postavk v bilanci stanja – faza načrtovanja: dolgoročna in kratkoročna sredstva

Postavka v izkazu	Prilagojeni izkazi	Komentar v fazi načrtovanja	Pregled?
Neopredmetena sredstva	1.378	Proizvajalna in ostala oprema: - v letu 2016 je družba imela za 317.000 EUR novih nabav, kjer je bila največja nabava stroja (robotska celica). Ostalo so manjše nabave za proizvodnjo; - na 31. 10. 2016 in 31. 12. 2016 ni investicije v teku; - odpisi v letu 2016 za 104.000 EUR NV. SV ni.	NE
Zgradbe, zemljišča in oprema	772.804	OS so: oprema, dolg, odloženi stroški poslovanja, ki se nanašajo na rekonstrukcije in ureditve proizvodnih hal in druge pravice. NOS so: programska oprema.	DA
Odložene terjatve za davek	155.809	Odložene terjatve za davek iz odpravnin in jubilejnih napak ter za koriščenje državnih olajšav za OS. Izračun konec leta.	DA
ZALOGE	184.912	Zaloge imajo le pri dveh programih. Zaloge so nizke po vrednosti, ker sproti za posamezna naročila pridobijo material iz matične družbe. Preverjali bomo samo obstoj zalog, vrednotenje ni tvegano, saj se ves material porabi za proizvodnjo v matični družbi. Rahlo povečanje glede na leto 2015, pri dodatni OE (dodani leta 2015 – vzdrževanje – ki je bilo pod matično družbo), s tega naslova imajo tudi zaloge, na katerih je mat. za vzdrževanje strojne opreme v proizvodnji.	
Material	145.384		DA
Nedokončana proizvodnja	6.000		NE
Proizvodi	33.529		DA
Finančne naložbe	3.494.307	Celotni znesek se nanaša na dano posojilo matični družbi. Pogleda se Pogodbo o okvirnem kratkoročnem posojilu za financiranje tekočega poslovanja. OM nižja glede na lansko leto.	DA

se nadaljuje

Preveritev postavk v bilanci stanja – faza načrtovanja: dolgoročna in kratkoročna sredstva
(nad.)

Postavka v izkazu	Prilagojeni izkazi	Komentar v fazi načrtovanja	Pregled?
TERJATVE	2.954.921		
Terjatve do kupcev	2.695.451	Terjatve do kupcev, večina odprtih terjatev (99 %) je odprtih do družb v celotni skupini. Od vseh terjatev je 8.000 EUR zapadlih, od tega 2.000 EUR več kot leto dni. Terjatve med njimi in matično družbo se zapirajo s kompenzacijami. Razlika se pokrije s povečanjem ali zmanjšanjem kredita. Stanje terjatev se mesečno usklajuje! Popravka terjatev družba za povezane osebe ne oblikuje. Ker gre za nezapadle terjatve in v večini za povezane družbe, tudi popravek terjatev ne predstavlja tveganja.	DA
Druge terjatve	259.470	Ostale terjatve se nanašajo na terjatve za DDV in terjatve, ki obsegajo terjatve za refundacije nadomestil. Postavka je na nivoju preteklih let. Glede na to, da bistvenih sprememb v poslovanju ni bilo, je stanje pričakovano.	NE
Denarna sredstva	19.355	Stanje na TRR, odvisno od denarnih prilivov med letom, stanje, potrjeno z banke IOP.	DA
Aktivne časovne razmejitev	1.470	Postavka v predreviziji visoka, vendar je na koncu leta poravnava in je na enaki ravni kot v lanskem letu. Postavka je kvalitativno in zneskovno nepomembna.	NE

- Opredmetena osnovna sredstva

Tabela 15: Cilji pri preizkušanju podatkov o neopredmetenih osnovnih sredstvih v bilanci stanja

Cilji revidiranja	C1: Obstoje in lastništvo sredstev	C2: Vrednotenje sredstev	C3: Razmejitev sprememb med poslovnimi obdobji	C4: Kakovost (kurantnost) sredstev

Vir: F. Koletnik, Zunanje revidiranje, 2008, str. 130.

Na podlagi pridobljenih podatkov na dan 31. 12. je treba preveriti, ali obstaja pomembno napačna izkaznost postavke opredmetenih osnovnih sredstev na presečni datum, saj obstaja tveganje napačnega evidentiranja v register in ker so kapitalizirane fakture, ki se ne nanašajo na osnovno sredstvo ali ker se investicije niso pravočasno aktivirale. Od stranke je treba pridobiti tabelo gibanja osnovnih sredstev na dan 31. 12., ki se jo uskladi s pridobljenimi analitičnimi knjigami, ki so: Register osnovnih sredstev, seznam novih nabav, seznam izločitev (v tem primeru je bil znesek zelo majhen), seznam investicij v teku (jih ni bilo). Po tem, ko je analitika, gibanje zneskovno usklajeno s podatki v knjigah (bruto bilanca), se za nove nabave, odpise in osnovna sredstva v gradnji pogleda podrobneje. Po strokovni presoji se je za pregled novih nabav običajno že v predreviziji izbralo dve večji postavki, preverilo se je, na kaj se le-te nanašajo in kako podjetje obračunava amortizacijo. Strošek amortizacije se oceni analitično glede na izbrano tveganje.

Ker v tekočem letu, za katero se opravlja revizija, v odpisu ni bilo prodaj, sedanja vrednost pa znaša na 31. 12. 0 EUR, se detajlnih pregledov ne naredi. Odpisi so bili tudi zaradi

nabavljanja nove opreme in pripravljeni na podlagi poročila komisije o popisu osnovnih sredstev. Pridobljeno poročilo je treba ustrezno preveriti in dokumentirati.

V revidiranem letu je prišlo do prenosa iz investicije v teku na osnovno sredstvo. Pogledati je treba datum aktivacije in obračun amortizacije s tega naslova. V kolikor bi bilo na 31. 12. xy osnovno sredstvo v gradnji, se preveri dokumentacijo in predvsem ozadje, zakaj to še ni aktivirano. Tabela gibanja osnovnih sredstev mora biti usklajena z gibanjem v bruto bilanci.

- Dolgoročne odložene terjatve

Tukaj je v preverjanje vključena postavka dolgoročnih odloženih terjatev z naslova aktuarskega izračuna postavk odpravnin in jubilejnih nagrad. Po 20. členu Zakona o davku od dohodka pravnih oseb pri ugotavljanju davčne osnove oz. priznavanju odhodkov se oblikovanje rezervacij prizna v 50-odstotnem znesku oblikovanih rezervacij, med njimi se štejejo v tem primeru torej rezervacije za odpravnine in jubilejne nagrade. Na tej postavki obstaja tveganje, da ima družba napačno evidentirane odložene davke zaradi napačnega izračuna (napačna izbrana osnova za izračun, družba ni obračunala odloženega davka od vseh razlik oziroma ga je obračunala od osnov, za katere se odloženi davek ne obračunava). Treba je pridobiti aktuarski izračun pooblaščenega aktuarja in preveriti, na kakšen način je narejeno knjiženje v glavno knjigo.

- Zaloge

Predmet revidiranja te postavke so v splošnem lahko zaloge surovin, materiala, blaga, nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov. Povsem odvisno, kakšna je dejavnost podjetja. Preveriti je treba vrednotenje zalog in nedokončane proizvodnje, razmejevanje zalog in nedokončane proizvodnje ter usklajenost nabavne, proizvodne in prodajne dejavnosti. V dotičnem primeru se vrednotenja ne opazuje, kar je bilo ugotovljeno že pri analitičnem pregledu, se pa zato potrjujeta obstoj in celovitost knjiženja zalog materiala. To pomeni za revizijske postopke naslednje:

1. Uskladiti stanje zalog v glavni knjigi s stanjem zalog z analitiko po identih na 31. 12. xy in izbrati ustrezen vzorec za preveritev obstoja zaloge s prisotnostjo na inventuri.
2. Uskladitev prometov: Uskladiti je potrebno kreditni promet razreda 3 (poraba surovin) z razredom 4, kjer nastanejo stroški materiala in surovin. Surovine, ki so bile na zalogi, se prenesejo v porabo, pri čemer nastane strošek. Uskladiti je treba tudi kreditni promet na postavki zalog 63 (proizvodi) in 66 (zaloge blaga) z nabavno vrednostjo prodanega blaga razreda 70 (odhodki) v izkazu poslovnega izida. Za artikle, ki so bili prodani (in so naredili prihodke), je treba preveriti, ali so pravilno razknjiženi iz zaloge (kreditni promet na zalogah je enak prodaji) in so med poslovnimi odhodki na razredu 70 po I. različici izkaza poslovnega izida (debetni promet na nabavni vrednosti prodanega blaga).

3. Preveriti gibanje zalog od inventurnega popisa do 31. 12. xy: Za idente, ki so bili izbrani za popis na inventuri je potrebno pogledati posamezno gibanje po datumu popisa in preveriti ustrezno dokumentacijo. S tem se dodatno potrdi obstoj zaloge.

- Finančne naložbe

Med kratkoročnimi finančnimi naložbami družba izkazuje kratkoročno posojilo dano matični družbi. Cilji revidiranja te postavke so preveritev obstoja, popolnosti, točnosti in vrednosti kratkoročnih naložb. Pregledati je treba pogodbe, ki se vežejo na dano posojilo. Stanje na 31. 12. xy se potrdi z izpisom odprtih postavk od matične družbe. Z istim izpisom se tudi potrdi konto kratkoročnih terjatev za obresti (konto 150) z naslova obresti posojil do podjetja v skupini in konto v izkazu poslovnega izida, prihodkov od obresti od drugih podjetij (konto 770). S temi postopki se pokrije tveganje, da je izkazano posojilo napačno izkazano zaradi napak pri knjiženju ali neknjiženih terjatev z naslova obresti.

Koletnik (2008, str. 139) navaja postopke v revidiranju finančnih naložb, ki so:

- preveritev in ocena notranjih kontrol pri kratkoročnih finančnih naložbah (predrevizija);
- preveritev in ekonomska analiza kratkoročnih finančnih naložb;
- preveritev popisa kratkoročnih finančnih naložb;
- preveritev povečanja in zmanjšanja, torej gibanja kratkoročnih finančnih naložb;
- preveritev morebitnih oslabitev, okrepitev kratkoročnih finančnih naložb;
- preveritev obračunavanja anuitet, kapitalskih donosov, obresti.

- Kratkoročne terjatve

Kratkoročne terjatve v našem primeru delimo na:

- kratkoročne terjatve do kupcev;
- popravek kratkoročnih terjatev;
- kratkoročne terjatve iz financiranja, ki so opisane v postavki med kratkoročnimi finančnimi naložbami zaradi potrjevanja IOP-jev;
- kratkoročne terjatve do državnih institucij;
- druge kratkoročne terjatve, ki se nanašajo na terjatve do države za namene subvencij.

Glede na načrtovanje postopkov se je v pregled vzelo le kratkoročne terjatve do kupcev. Preizkusiti je treba terjatve na dan 31. 12. xy s cilji, kot so: preveriti, ali so izkazane terjatve resnične in obstajajo, so popolne in točne, ali so vrednosti terjatev pravilno izkazane in če so dvomljive in sporne terjatve pravilno izkazane. Podjetje v danem primeru slednjih nima, zato tudi ni večjega tveganja za slabljenje teh terjatev, saj je večinski delež poslovanja s povezanimi osebami.

Namen izvedbe postopka je preizkušanje kratkoročnih terjatev iz poslovanja za pomembno napačno izkazanost na dan 31. 12. s t.i. testom konfirmacij. Pridobiti je treba saldakonte kupcev na dan 31. 12. oz. spisek poslovnih partnerjev, uskladiti saldakonte z glavno knjigo in na tej osnovi izbrati postavke za potrditev (npr. pri desetih največjih partnerjih, ki skupno predstavljajo 70 % knjigovodske vrednosti odprtih terjatev). Terjatve do povezanih oseb se vedno preizkuša 100-odstotno in so pri izbiri vzorca za nepovezane osebe izločene. Povezane osebe morajo poročati tudi o medsebojnem prometu. Predlagana tabela delovnega papirja je predstavljena s Tabelo 16.

Tabela 16: Tabela evidentiranja neodvisne pridobitve izkazanosti terjatev do kupcev

#	Kupec	Saldakonti 31. 12. xy	Potrjeno stanje 31. 12. xy	Referenca na dokument	Razlika	Napaka stranke	Napaka kupca
	*povezane osebe						
1	ABC, d.o.o.						
	*nepovezane osebe						
2	DEF, d.o.o.	10.000	10.002		-2	-2	

Primer za izbor vzorcev v neodvisno potrditev kupcev:

Odpрте terjatve na dan 31. 12. xy znašajo 2.695.450 EUR, od tega je izkazanih do povezanih oseb v znesku 1.000.000 EUR, ki se potrjujejo 100-odstotno. Razlika je izkazana do nepovezanih oseb in se ne potrjuje v 100-odstotnem obsegu. 70 % (v vrednosti 486.815 EUR) celotne knjigovodske vrednosti predstavlja 10 največjih kupcev, preostali del se preizkusi z vzorcem, 30 % – 200 kupcev.

Tabela 17: Delež terjatev glede na kriterij povezanih subjektov

Delež	Znesek terjatev do nepovezanih oseb
70 %	486.815
30 %	208.635
100 %	695.450

$$\text{Vzorec: } \frac{\text{vrednost preostalih terjatev}}{\text{sprejemljiva napaka}} = \frac{486.815}{10.000} = 48 \text{ enot} \quad (1)$$

$$\text{Ocena napake} = \frac{\text{ugotovljena napaka v vzorcu}}{\frac{\text{knjigovodska vrednost vzorca}}{\text{knjigovodska vrednost množice}}} = \frac{2}{\frac{10.000}{486.815}} = 100 < 17.500 \quad (2)$$

Izmed 200 kupcev bo treba potrditi stanje na strani terjatev do nepovezanih oseb po izračunu iz enačbe (1) 48 kupcev. Ugotovljena napaka za en primer po potrjenem stanju iz enačbe (2) ne presega izračunane sprejemljive oz. pričakovane napake, zato je zaključek v tem primeru, da je izkazano stanje pravilno.

Preveriti je treba tudi gibanje starostne strukture terjatev. Uporabljena je ista datoteka saldakontov kupcev na dan 31. 12. Preveriti je treba znesek terjatev, katerih zapadlost presega 211 dni, ter tako oceniti, kakšen bi moral biti oblikovan popravek vrednosti terjatev.

Za konto 129 – za popravek terjatev je treba pogledati politiko oblikovanja popravka terjatev in gibanje popravka (začetno stanje, zmanjšanja, povečanja, končno stanje). Starostno strukturo terjatev je treba preveriti analitično in tudi detajlno (npr. za vsako obdobje po starostni lestvici izberemo vzorec faktur, na katerih pogledamo, ali sovпада datum opravljene storitve, datum valute, datum računa s podatki v sistemu, in se izračuna zamudo ter usklajuje s členitvijo v dnevno razdelitev obdobja).

Nadalje je treba na podlagi strokovne presoje iz seznama izbrati račune in dobropise okoli presečnega datuma 31. 12., del izdanih računov, poslanih v januarju, in drugi del izdanih dobropisov pred koncem leta v decembru ter iskati morebitne nepravilnosti pri knjiženju v napačno obdobje s t.i. *cut off* testom. Za izbran vzorec je treba pridobiti vso podporno dokumentacijo, ki se tiče izbranega dokumenta na postavkah vknjižb med prihodke.

- Denarna sredstva v blagajni in na računih

V predhodnih postopkih revidiranja denarnih sredstev je treba oceniti zanesljivost notranjih kontrol, vključno s popisom denarnih sredstev. Temeljni postopki sledijo po zaključku izsledkov analize denarnih sredstev, torej preizkušanje in ocenjevanje obstoja, popolnosti, točnosti in vrednosti denarnih sredstev, ki so izkazani na aktivni strani bilance stanja. Lahko gre za gotovino v blagajni, na transakcijskih ali drugih računih pri bankah. Pregledati je treba podatke na postavki denarna sredstva na dan 31. 12. xy za pomembno napačno izkazanost. Uskladiti je treba stanje na transakcijskem računu stranke in ga potrditi s TRR-izpiskom o stanju na dan 31. 12., ki je pridobljen neodvisno s strani banke.

Tabela 18: Preveritev postavk v bilanci stanja – faza načrtovanja: kratkoročne in dolgoročne obveznosti do virov sredstev

Postavka v izkazu	Znesek – prilagojen	Opisni pregled v fazi načrtovanja	Vključeno v pregled?
Rezervacije	–2.058.777	Glavnino postavke predstavljajo rezervacije za odpravnine in jubilejne nagrade – izračun konec leta na podlagi aktuarskega izračuna. Rezervacije iz državnih podpor za zaposlovanje invalidov predstavljajo neplačani prispevki iz bruto plač. Črpanje poteka v skladu z Zakonom ZZRZI za pokritje stroškov plač invalidov in mentorjev, za urejanje delovnih mest in amortizacijo odstopljenih OS. Novo oblikovanje rezervacij je na osnovi bruto plač. Če presegajo kvoto 50 % invalidov, so upravičeni do vračila prispevkov za vse zaposlene, spremembe za plačila prispevkov za zaposlene, ki niso invalidi.	DA
OBVEZNOSTI	–1.763.901		
Obveznosti do dobaviteljev	–1.194.496	Obveznosti do dobaviteljev znašajo dobrih mio. EUR, od tega jih je 60 % do matične družbe. Obveznosti med njimi in matično družbo se zapirajo s kompenzacijami. Stanje obveznosti se mesečno usklajuje! Konec leta se pričakuje nižje stanje in brez posebnosti. Zapadlih obveznosti nimajo.	DA
Obveznosti do zaposlenih	–457.977	Obveznosti do zaposlenih znašajo več glede na konec leta 2016. Število zaposlenih je večje, povprečno 842, v letu 2016 jih je bilo 832, predvsem se je zaradi narave poslovanja povečalo število od avgusta do oktobra, in sicer za približno 30 zaposlenih.	DA
Druge obveznosti	–111.429	Ostalo so obveznosti do države za DDV, za katere se pričakuje, da jih konec leta ne bo oz. bodo veliko nižje in le-te so nižje. Nezaračunano blago se nanaša v večini na storitve in za blago, ki so ga prejeli, pa še ni računa, zato se konec leta pričakuje nižje zneske. Ostanejo še obveznosti za odtegljaje zaposlenih.	DA
PČR	–129.551	Obveznosti za neizkoriščene dopuste, ki se med letom niso spremenile, poračun je konec leta. Ne pričakujemo bistvenega odstopanja, gre za vsakoletno knjižbo za dopuste, ki jih delavci prenašajo v naslednje leto. Bistvenega odstopanja med leti ni.	NE

- **Kratkoročni dolgovi do dobaviteljev**

Obveznosti so tako rekoč podobna zgodba kakor terjatve. Testirati je treba obveznosti do domačih in tujih dobaviteljev za pomembno napačno izkazanost na dan 31. 12. Od stranke je treba pridobiti seznam obveznosti na dan 31. 12. in stanje uskladiti s stanjem v bruto bilanci. Pri tej postavki je treba gledati, da se v vzorec vzame tudi saldakonte po prometu, torej, da so zajeti tudi tisti dobavitelji, s katerimi je imela stranka veliko prometa. Stanje se potrjuje z IOP-obrazci, ki se jih pošlje večjim dobaviteljem po prometu in vsem povezanim osebam (skupno). Potrjene zneske se primerja s strankinimi evidencami. Za določene povezane osebe se stanja uskladi s stanji povezanih družb, ki jih revizijska družba tudi revidira. Za tiste dobavitelje, od katerih se IOP ne more pridobiti, je treba narediti alternativni test potrjevanja odprtih postavk obveznosti. Ta je na primer pregledati vse fakture in zapiranja do tega dobavitelja in jih zdokumentirati.

V sklopu obveznosti se testira tudi knjiženje le-teh na presečni datum za morebitno nepravilno knjiženje obdobja, t.i. *cut off test*. Na podlagi strokovne presoje je treba izbrati vzorec prejetih računov in dobropisov okoli presečnega datuma (31. 12.) ter iskati morebitne nepravilnosti pri knjiženju obdobja.

Pri tej postavki se uporablja tudi obratna pot testiranja ustreznosti evidentiranja obveznosti, t.i. *cash disbursement*, s katerim se za izbrane večje odlive v letu 2017 preverja vzpostavitev obveznosti in če bi le-ta morala obstajati glede na podporno dokumentacijo.

- Pasivne časovne razmejitve in rezervacije za državne pomoči – posebnosti

Tabela 19: Vodilna tabela za primer rezervacij

Konto	Naziv konta	31. 12. xy	Povečanje ali zmanjšanje	31. 12. xy
290	Vnaprej vračunani stroški oz. odhodki			
291	Kratkoročno odloženi prih. iz razmerja do drugih podjetij			
961	Dolgoročne rezervacije za odpravnine			
966	Rezervacije v zvezi z državnimi podporami			
	Skupaj rezervacije in PČR			

Rezervacije za jubilejne nagrade in odpravnine so knjižene na podlagi aktuarskega izračuna v letu. Tukaj obstaja tveganje, da stranka nima knjiženih rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine v ustreznem znesku in na ustreznem kontu, ker je aktuarski izračun neustrezen v smislu napačno uporabljenih aktuarskih predpostavk in previsoke diskontne stopnje. V tem primeru je treba preveriti zadostnost knjiženja rezervacij in pravilnost knjiženja aktuarskega izračuna.

Oblikovanje rezervacij je na podlagi prispevkov. Črpanje pa mora biti v skladu z zakonodajo, in sicer za plače, plače mentorjev – torej zaposlene, ki namenijo delovni čas za invalide, za prilagoditve delovnih mest ter investicije, katerih namen je olajšati in omogočiti delovna mesta invalidom. Črpanje lahko podjetje koristi tudi pri amortizaciji osnovnega sredstva. Črpanje in oblikovanje rezervacij za prejete državne pomoči se preveri s posameznimi analitikami in podpornimi dokumentacijami. Porabo je treba gledati skupaj s protiknjižbo na izkazu poslovnega izida (766). Pri rezervacijah je treba pokriti uradne trditve, ki so obstoj, popolnost, pravilnost vrednotenja in razporeditve ter pravice in obveze.

Tabela 20: Tveganje na postavki rezervacij, uradne trditve, ki jih tveganje pokriva, ter revizijski postopki

Postavka	Tveganje	Trditve				Postopki
		Obstoj	Pravice in obveze	Popolnost	Vrednotenje in razporeditev	
Bilanca stanja						
Rezervacije	Tveganje, da stranka ni evidentirala razmejenih prihodkov z naslova odstopljenih prispevkov ter da ni ustrezno črpala le-teh.	x	x	x	x	Na podlagi poznavanja stranke in preteklih ugotovitev oceni upravičene rezervacije z naslova odstopljenih prispevkov ter ugotoviti ustreznost črpanja le-teh.

Pri črpanju za plače mora računovodja voditi analitiko plač invalidov. Na podlagi tega se oceni letni znesek črpanja rezervacij (na primer povprečje januarske in decembrske plače). Za enega zaposlenega je treba tudi pogledati celotne podatke. Torej njegove podatke v analitičnih, kadrovskih evidencah in potem, kako je urejen prenos iz kadrovskih v računovodske evidence. Pogleda se tudi Odločbo z naslova potrditve invalidnosti.

Za črpanje plač mentorjev mora računovodja voditi analitiko izračuna. V tem primeru gre za odstotek, ki je določen s strani Pravilnika znotraj podjetja v zvezi mentorstvom in se izračuna od plače mentorja v proizvodnji. Analitiko je treba uskladiti s knjiženim stanjem. Enako kot pri invalidu pa je treba preveriti tudi pri mentorju način vnosa v kadrovskih evidencah, določitev odstotka in nato prenos v računovodski oddelek ter vključitev v analitiko.

V ozadju analitike za črpanje urejanja delovnih mest pri invalidih obstajajo računi. Črpanje poteka po denarnem toku. Preverjanje evidenc je 100-odstotno.

V primeru investicije gre za nakup osnovnega sredstva. V danem primeru gre ob nakupu za prenos s konta 9663 in povečanje na 9665, na ta način računovodja potem črpa rezervacije za pokritje stroška amortizacije ločeno glede na ostala črpanja na kontu 9663 in ga prikazuje na kontu 9665. Kljub temu da je amortizacija analitično pregledana v sklopu testiranj osnovnih sredstev, se v danem primeru pregleda za vsako osnovno sredstvo pravilnost amortiziranja vseh osnovnih sredstev in nato knjiženje le-teh pri črpanju.

Navodila za obračun obresti za neporabljena javna sredstva oz. državne pomoči je treba z letom 2016 obrestovati le enkrat na leto na dan 31. 12. xy po referenčni obrestni meri, ki je veljavna ta dan in je objavljena na spletni strani Ministrstva ali pa na spletnih straneh Evropske komisije. Za prejeta sredstva tudi velja triletni rok porabe (5). Predlog Ministrstva je uporaba metode fifo po časovnem zaporedju.

Knjižba, ki se v tem primeru preverja za primer črpanja pokritja amortizacije:

- (1) oblikovanje rezervacije;
- (2) nakup opreme;
 - a) obračun amortizacije;
- (3) poraba rezervacije;
- (4) obračun obresti za neporabljen del rezervacij (končno stanje na 31. 12. xy);
- (5) vračilo neporabljenega dela po treh letih skupaj z obrestmi.

Slika 7: Prikaz knjiženja

040	220	966	47	766
(2)	(2)	(3) (1)	(1)	(3)
		(5) (4)		
160		050	266	450
(2)	430	(2a)	(5)	(4)
	(2a)			

• Kapital¹²

V zvezi s postavko revidiranja kapitala je treba po besedah Koletnika (2008, str. 141) zasledovati dva cilja:

- preveritev obstoja, popolnosti, točnosti in vrednosti kapitala v bilanci stanja;
- preveritev pravilnega knjigovodenja stanj in sprememb kapitala.

V sklopu kapitala obstaja tveganje, da čisti poslovni izid po kritju izgube ni razporejen v skladu s 57. členom ZZRZI, in tveganje, da so razkritja v zvezi s kapitalom, vključno z izkazom gibanja kapitala, neustrezno in nepopolno prikazana. Kapital je postavka, ki je najpogostejše tudi deležen najmanjših sprememb čez leto. Ker je eden izmed delovnih korakov revidiranja tudi pripoznavanje in merjenje kapitala v skladu z veljavnimi pravili, standardi, računovodskimi usmeritvami in zakonodajo, gre v tem primeru za posebnost pri invalidskem podjetju. Preveriti je treba ustreznost razporeditve čistega dobička:

1. invalidska podjetja in zaposlitveni centri morajo najmanj 80 % dobička poslovnega leta nameniti za povečanje osnovnega kapitala družbe, povečanje zakonskih rezerv ali ga porabiti za enak namen kakor finančna sredstva z naslova oprostitev in olajšav iz 61. člena tega zakona;
2. ne glede na določbo prejšnjega odstavka lahko invalidsko podjetje del dobička poslovnega leta izplača delavcem skladno z zakonom, ki ureja udeležbo delavcev pri dobičku.

¹² Glej stran 51.

3.5 Preveritev postavk izkaza poslovnega izida

Tabela 21: Preveritev postavk izkaza poslovnega izida

Postavka izkazu	v	Prilagojen znesek	Opisni pregled v fazi načrtovanja	Vključeno ?
Prihodki od prodaje	od	-10.731.495	Prihodki se proti koncu leta povečujejo, kar je pričakovati tudi v letošnjem letu, kar je posledica večje proizvodnje v matični družbi, v decembru se namerava proizvajati samo 13 (delovnih) dni, tako da sta oktober in november proizvodno bolj intenzivna meseca (delajo se tudi vikendi). Prihodki bodo po planih tudi na letni ravni nekoliko višji. Družba ustvari 98 % prihodkov z matično družbo, in sicer proizvajajo sestavne dele za proizvodnjo, dostava na tekoči trak, tako da je proizvodnja v celoti podrejena. Proizvodnja poteka v štirih poslovnih enotah, od katerih so vse pomembne.	DA
Drugi prihodki		-2.534.073	Med drugimi prihodki je največji del prihodkov od porabe in odprave dolgoročnih rezervacij (prispevki), preostali del se nanaša na prihodke z naslova subvencij, dotacije.	DA
Stroški prod. proiz.		57.907		NE
Stroški proiz.		4.459.601		
Stroški materiala		2.480.043	Stroški materiala, blaga, storitev in energije so na enaki ravni kot ocenjeni stroški enakega obdobja preteklega leta. So pa malo nižji stroški materiala prav zaradi pocenitve surovine za izdelavo stiroporne embalaže. Nabavna cena materiala za izdelavo stiroporne embalaže je določena s strani matične družbe, ki dobavlja tudi material.	DA
Stroški storitev		1.979.559	Med storitvami so stroški vzdrževanja, najemnine in zakup motornih vozil.	DA
Stroški dela		8.278.375	Zaradi povečane proizvodnje se je pojavila večja potreba po zaposlenih, tako je v letu 2016 v povprečju zaposlenih 12 ljudi več kot preteklo leto, posledično so tudi stroški dela višji.	DA
Izguba zaradi oslabitve		308.574		
Amortizacija		308.453	Amortizacija bo primerljiva preteklemu letu, čeprav je bila v letu 2016 aktivacija nove investicije, ki je bila aktivirana poleti 2016. Sprememb amortizacijskih stopenj v 2016 ni bilo. Analitični test na končni.	DA
Prevrednotovani odhodki		120	Nematerialna postavka.	NE
Drugi stroški		61.880	Drugi stroški se nanašajo na takse in dajatve, stroški, ki se knjižijo na podlagi letnih obračunov s strani države. Nepravilnosti pri tem ne pričakujemo, zato je postavka nepomembna.	NE
S. rezervacij		94.223	Rezervacije se nanašajo na odpravnine in jubilejne nagrade.	DA
Finančni prihodki		-120.867	Celoten znesek se nanaša na dani kredit matični družbi, prihodki so nižji, ker se je obrestna mera znižala.	DA
Fin. stroški		54.164	Nematerialna postavka.	NE

- **Prihodki od prodaje** (angl. *sales*)

Prihodke od prodaje smo že v načrtovalni fazi opredelili kot najbolj tvegano postavko. Treba jih je pogledati analitično in testirati detajlno. Razdelitev prihodkov je z naslova storitev in z naslova dobavljenih zalog, ker gre tudi za različne podlage kreiranja faktur (preverjeno v testu kontrol). Poročilo o izdanih fakturah vodijo v oddelku komerciale. Poročilo se uporablja za potrebe poročanja poslovodstvu o stanju fakturirane realizacije. Prav tako služi kot kontrola računovodstvu, da so vse izdane fakture tudi poknjižene. Poročilo se v začetku tekočega meseca dopolni s podatki za pretekli mesec. Podatki o fakturirani realizaciji se pridobijo iz programa fakturiranja. Ker je 98 % prihodkov ustvarjenih z matičnim podjetjem, bi lahko le-te potrjevali tudi z IOP-obrazcem.

- **Ostali prihodki in stroški** (angl. *other income and expenses*)

Stanje na kontu 770 je usklajeno z obrestmi, nastalimi od danega posojila matični družbi. To se je potrdilo že na postavki bilance stanja v sklopu finančnih naložb. Dodatno je treba preveriti prihodke od odprave rezervacij, kjer je tveganje, da so drugi prihodki, konto 766, napačno izkazani, ker so evidentirani v napačnem znesku oziroma so evidentirani brez ustrezne podlage, kar se preverja v sklopu obveznosti za rezervacije. Konto, kamor poknjižijo plače zaradi prejetja raznih subvencij, konto 768 pa se pogleda detajlno skladno z metodologijo.

- **Stroški materiala in storitev** (angl. *operating expenses*)

Stroške materiala se na podlagi DTTmetodologije in strokovne presoje testira analitično. Primerja se dejanske knjižene stroške tekočega leta z ocenjenimi na podlagi preteklega leta. Na teh dveh postavkah obstaja tveganje, da so stroški materiala in storitev pomembno napačno knjiženi, ker se knjiženi stroški ne nanašajo na družbo oziroma ker stroški niso knjiženi ali so knjiženi v napačnem znesku in obdobju. Za prilagoditev ocene se uporabi tudi indeks povečanja prihodkov med preteklim in tekočim letom, kjer je to potrebno. Odstopanja je treba pojasniti.

Tabela 22: Analitični pregled stroškov materiala in storitev

Konto	Naziv konta	Dejansko knjiženi stroški –xy	Dejansko knjiženi stroški xy	Ocenjeni stroški xy z driver of change	TH	Razlika	Znotraj thresholda ?
400	Stroški materiala	C1	D1	BA x C1 = E1	Izračun po metodologiji	D1-E1	da/ne
401	Stroški pomožnega materiala	C2	D2	BA x C2 = E2		D2-E2	da/ne

Pojasnilo za primer, ko dejanska vknjižba stroškov za tekoče poslovno leto pomembno odstopa od ocenjenih stroškov s pomočjo indeksa povečanja prihodkov na konto 400 – stroški materiala: za dani konto, kot tudi ostale, je bila izračunana ocena stroškov za tekoče poslovno leto na podlagi stroškov iz predhodnega leta. Prihodki med letoma so se zmanjšali za 15 % (uporabljeni prihodki zmanjšani za dane rabate), kar pomeni, da se je proizvodnja zmanjšala in posledično tudi stroški materiala. Cena materiala se v tekočem letu ni spremenila. Kljub temu da sprememba v stroških materiala ne pade v threshold, je razlika do thresholda nizka. Na podlagi poznavanja stranke in na podlagi strokovne presoje je zaključna ocena, da stroški materiala niso pomembno napačno izkazani.

- **Stroški dela** (angl. *payroll*)

Stroške dela je treba po metodologiji DTT za tekoče poslovno leto pogledati analitično. Obstaja tveganje, da so stroški plač napačno izkazani, ker niso evidentirane vse plače in drugi stroški dela, ter niso knjiženi pravilno. Primerjati je treba s prilagojeno oceno glede na predhodno poslovno leto. Ocena je prilagojena za spremembo števila zaposlenih. Odstopanja je treba vedno vsebinsko pojasniti. Na podlagi obračuna plače za mesec december in individualne pogodbe je treba izračunati in analizirati tudi letno plačo bruto prejemka posloводства, ki se jo primerja z rekapitulacijo direktorja za tekoče poslovno leto. Razkritje v letnem poročilu mora biti skladno z dejanskimi prejemki posloводства.

- **Amortizacija** (angl. *amortization and depreciation*)

Postavka amortizacije nosi tveganje, da je strošek amortizacije napačno izkazan zaradi napačnega obračunavanja le-te. Tveganje je nižje, saj se sistemsko obračunava na podlagi vnaprej nastavljenega algoritma. Postavko se pregleda analitično v sklopu preverjanja registra osnovnih sredstev in bruto bilance, skupaj s tabelo gibanja osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev.

- **Stroški rezervacij** (angl. *costs of provisions*)

Obstaja tveganje, da stranka nima knjiženih rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine v ustreznem znesku in kontih zaradi neustrezne aktuarske predpostavke in previsoke diskontne stopnje. Gledano skupaj s postavko na obveznostih za dotične rezervacije.

- **Finančni stroški** (angl. *financial expenses*)

Tukaj se preverja druge finančne odhodke za čiste obresti – odpravnine, skupaj s postavko stroškov rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine.

- **Obračun davka od dobička pravnih oseb za tekoče poslovno leto**

Davek od dohodka pravnih oseb ureja Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). Zavezanci so po tem zakonu vse pravne osebe, domačega in tujega prava, razen Republike Slovenije in samoupravnih lokalnih skupnosti. Predmet obdavčitve je po 11. členu tega zakona in tudi za primer tega podjetja dobiček rezidenta ali nerezidenta, ki je dosežen z opravljanjem registrirane dejavnosti oz. poslov oz. prek poslovne enote, ki se nahaja v Sloveniji. Obdavčitev je narejena na podlagi davčnega obračuna davka od dohodkov pravnih oseb, stopnja za obračun davka je znašala v letu 2016 17 %.

Da je obračun davka od dobička pravnih oseb in s tem oddan obrazec na davčni urad obračunan v pravem znesku na datum 31. 12., je treba v zvezi s tem pregledati, *kaj* je bilo upoštevano pri izračunu za davčno osnovo, v *kakšnih zneskih* in če *pod ustrezno postavko* na obračunskem obrazcu. V nekaterih primerih je treba v to vključiti tudi davčnega veščaka.

Preverjanje podatkov v izkazu gibanja kapitala in izkazu denarnih tokov

Pri revidiranju denarnega toka in njegovih stanj se je treba osredotočiti na štiri ključne cilje, ki so po Koletniku (2008, str. 155):

- **popolnost in točnost:** vsi denarni toki, ki so nastali v obravnavanem obdobju, so vključeni v revidiran izkaz denarnega izida za tekoče poslovno leto;
- **obstoj:** vsi denarni tokovi so vključeni v revidiran izkaz denarnega toka kot posledica resničnih poslovnih dogodkov v tekočem letu;
- **lastništvo:** vsi pritoki in odtoki, ki so izkazani, pripadajo revidirani družbi;
- **vrednotenje:** vsi prikazani denarni tokovi so pravilno pripoznani in vrednoteni.

V tem delu prikazujem učinek razporeditve čistega dobička v izkazu gibanja kapitala. Pri revidiranju kapitala je predmet gibanja lastni vir financiranja, ki se ga presoja z vidika povečanj, zmanjševanj in stanj. Ena izmed postavk znotraj kapitala so tudi zakonske rezerve. Pri invalidskem podjetju se upošteva torej razporeditev čistega dobička med zakonske rezerve v višini 80 % čistega dobička, kateri znesek se najde tudi v izkazu gibanja kapitala v postavki zakonskih rezerv kot povečanje (predpostavka: imamo dobiček poslovnega leta) in zmanjšanje na poslovnem izidu tekočega leta.

Tabela 23: Učinek razporeditve čistega dobička

	Osnovni kapital	Kapitalske rezerve	Zakonske rezerve	Druge rezerve	Prenešeni poslovni izidi	Prevrednotenja	Poslovni izidi tekočega leta	Skupaj
Začetno stanje 1. 1. xy								
Čisti poslovni izid poslovnega leta								
Aktuarski primanjkljaj								
Odloženi davki								
Prerazporeditev dobička			A ¹³				-A	
Končno stanje 31. 12. xy								

¹³ Čisti dobiček tekočega leta x 0,80.

4 UGOTOVITVE IN PRIPOROČILA Z VIDIKA REVIZORJA IN RAČUNOVODJE

V tem poglavju podajam ugotovitve in priporočila.

- **Vzpostavitev aktivnega sodelovanja med revidirano stranko in revizijsko družbo**

Pred prihodom na teren običajno revizijska družba vnaprej predstavi seznam želenih informacij in dokumentov za izvedbo končnih postopkov revizije za poslovno leto. Da bi revizija potekala čim bolj uspešno in učinkovito, je treba stranko kontaktirati, da do datuma prihoda pripravi dokumente in informacije. Vnaprej pripravljene informacije bodo olajšale delo revizorjev kot tudi zaposlenih v revidirani družbi, saj bo njihovo delo med samo revizijo tako manj moteno. Navsezadnje je naročnik revidirana stranka, ki je plačnik storitve, izvajalec pa je revizijska družba, zato ne sme biti samo v interesu revizijske ekipe, da je delo dobro opravljeno, ampak je tudi na strani stranke, da sodeluje in je odzivna pri pripravi dokumentacije. Vnaprej pripravljen seznam dokumentacije je okvir za dano stranko. Večkrat se znajdemo revizorji v dveh scenarijih na terenu, in sicer prvi je ta, da na samem terenu dodatno prosimo za dokumentacijo, ki je izven vnaprej poslanega okvirja, in dobimo povratno informacijo, da tega nismo naročili vnaprej – seveda, v komunikacijsko zelo slabem smislu, drugi pa je ta, da glede na poslani okvir, ki je lahko s strani revizorjev, predvsem, ko je stranka prvo leto in jo še spoznavamo, preširoko zastavljen, odziv tudi zelo oster. Priporočilo revidiranim družbam je na tem mestu predvsem v smislu, da na ekipo ne gleda zgolj z vidika opravljanja storitve, za katero plača izstavljeno fakturo, ampak tudi z vidika, kako pridobiti dodatno znanje, mnenje glede določenih vprašanj, ki se jim zastavljajo skozi celotno poslovno leto. Računovodje so v podjetjih, če le-to nima organiziranih izobraževanj, tudi zelo omejeni, kar se tega tiče, zato so ekipe lahko prava priložnost zanje s tega vidika.

- **Izboljšanje tehnologije za izboljšanje zunanje revizije**

Izboljšanje revizije vidim kot posledico uporabe še boljše tehnologije, IT-orodij oz. izobraževanja iz teh področjih. Predvsem, če se navežem na prejšnjo točko, olajša delo t.i. sharepoint na strežniku, kamor lahko odlaga stranka vso dokumentacijo, ki jo pred prihodom ekipa naroči. Iz prakse lahko povem, da sta obe strani na boljšem, saj s sprotnim odlaganjem, tudi če je dokument res obsežen, tja posega oseba, ki je pisana na projekt, če pa je potreba po dodatnem veččaku ugotovljena med samim projektom na novo, pa enostavno vse pridobi z dodelitvijo pravic do dokumentov. S tem se izognemo množičnemu pošiljanju elektronske pošte, izgubljanju prenosnih ključkov, nepotrebnemu iskanju in ponovnemu pošiljanju ipd.

- **Izobraževanje kadra v revizijskih družbah**

Izobraževanje kadra v revizijski družbi je ključnega pomena, da je revizija kakovostna in izpeljana v dobrobit revidirane družbe. Predvsem tudi kadar je primer specifična podjetja, kot je tudi invalidsko podjetje, kjer je treba dodatno poznati zakonodajno ozadje urejenosti podjetja. Predlagala bi dodatne interne posvete znotraj družbe, s tem bo spodbujeno medsebojno obveščanje, širjenje znanj, izkušenj in predvideno delo bo že na tem mestu skladno z metodologijo.

- **Izboljšanje metodologije revizijske družbe**

Izboljšanje metodologije v revizijski družbi za še boljšo in bolj kakovostno izvedbo revizije vidim kot dodatno priložnost za revizijska podjetja, da se osredotočijo na bistvene dele v postopkih revizije in področja. Treba se je osredotočiti na konkretna tveganja in posledično postopke, ki sledijo iz teh tveganj, da se revizor resnično osredotoči, tako vsebinsko kot tudi časovno, le na najbolj tvegana področja. V tem vidim tudi splošne pozitivne učinke za celoten revizijski projekt, kajti čas, ki je bil prej razporejen na revidiranje vsega, ne glede na to, ali je tveganje nizko ali visoko, bi v tem primeru skrajšali in skoncentrirali le na visoka in najpomembnejša. Kot je vidno iz dela, kjer se prepletata zakonodajni in praktični vidik, sam postopek revizije invalidskega podjetja ne predstavlja drugačnosti izvedbe kot take, vendar pa obstajajo dodatni postopki, ki jih je treba narediti, da je zagotovljena ustrezna revizija in posledično izdaja mnenja, pri čemer je treba imeti znanje iz določenih področij, katerim je treba posvetiti več pozornosti.

- **Tri pogodbe in ena revizijska družba**

Kot že prej omenjeno v danem primeru, obstajajo tri pogodbe, da je zadoščeno zakonskim predpisom. S časovnega vidika in vidika kakovostne izvedbe je za tovrstne družbe, ki morajo imeti podpisane vse tri pogodbe, saj so sicer v prekršku, najboljše, da za vse tri izpolnitve zakonskih določb uporabijo revizijsko družbo, ki bo opravila postopke za izpolnitev tovrstnih zahtev.

- **Ustrezno vodenje računovodskih listin za namene črpanja sredstev**

Računovodjem bi ob tem dala nasvet, da imajo pri sebi vzpostavljen ustrezen sistem vodenja črpanj z naslova oblikovanih rezervacij. Kot tudi slovenski računovodski standardi definirajo, naj analitične evidence vsebujejo razčlenitvene konte, ki pojasnjujejo glavne konte iz glavne knjige, ali pa druge pomožne knjige, ki dopolnjujejo konte glavne knjige. Ni vsaka evidenca ustrezna evidenca. Tudi vtis, ki ga dobimo revizorji v primeru nevzpostavljenih ali pa delno vzpostavljenih analitik, vzbudi pozornost in negotovost glede

urejenosti notranjega računovodskega nadziranja. Uporabite lahko preprosto orodje, kot je na primer kreiranje tabele v Excelovi datoteki.

- **Problematika ugotavljanja ustreznosti črpanja, kjer je podlaga prejeti račun s strani dobavitelja**

Z vidika ugotavljanja upravičenosti črpanja, pri čemer je podlaga prejeti račun, vidim problem v tem, da na račun lahko dobavitelj vpiše tudi opis opravljene storitve ali pa dobave po predhodnem dogovoru s poslovodstvom družbe. Četudi revizorji pogledamo usklajenost računovodskih vknjižb s podporno dokumentacijo, je treba tu dodati, da operiramo z danimi podatki s strani poslovodstva in tako težko ugotovimo, ali je bila določena storitev oz. dobava neupravičeno evidentirana. Kako bi še lahko izboljšali revizijske postopke s tega vidika, je lahko predlog za diskusijo, s tem apeliram na Inštitut v sodelovanju z Ministrstvom in okroglo mizo preizkušenih revizorjev. Navsezadnje revizorji nismo inšpektorji in tudi ne policaji.

SKLEP

Priporočilo Komisije z dne 6. maja 2008 (2008, str. 1) o zunanjem zagotavljanju kakovosti za zakonite revizorje in revizijska podjetja, ki opravljajo revizije subjektov javnega interesa, navaja, da je bistvenega pomena za zagotavljanje visoke kakovosti revizije zunanje zagotavljanje kakovosti obvezne revizije. Njen pomen je v zagotavljanju verodostojnih objavljenih finančnih informacij za zagotovitev zaščite delničarjev, vlagateljev, upnikov in drugih deležnikov, v danem primeru tudi Ministrstva. Nujna je zunanja vloga pooblaščenega revizorja, da potrdi in izda mnenje, ki Ministrstvu zagotavlja neodvisnost in nepristranskost pri dajanju zagotovila in s tem pomembno vpliva tudi na to, ali bo invalidsko podjetje v nadaljevanju obdržalo status invalidskega podjetja.

V magistrskem delu sem se osredotočila na tri glavne vidike, in sicer zakonodajni vidik, ki se tiče ustanavljanja invalidskega podjetja in umešča njegovo obliko v sam sistem zaposlovanja invalidov v Sloveniji, nato zakonodajni vidik, ki se dotika ureditve revidiranja v Sloveniji, ter na koncu tudi praktične izkušnje s projekta, kjer sem bila deležna revizije invalidskega podjetja znotraj večje skupine povezanih podjetij v Sloveniji.

Analiza zakonodaje kot take se sliši morda povsem samoumevna in lahka, vendar ob prepletu s prakso le-ta odpira marsikatero vprašanje. Predvsem v smislu oblikovanja rezervacij, ali so v to vključeni na primer tudi prispevki za jubilejne nagrade, pa potem črpanje rezervacij, ali je podjetje upravičeno do črpanja rezervacij v primeru izplačila nagrade za mentorja. Stroka si ni enotna, med računovodji obstajajo dvomi, ki pa jih zaradi morebitnega slabega zaključka do invalidskih podjetij raje zadržijo zase. Revizorji smo tukaj zato, da informacije pridobimo neobremenjeno in s svojo svetovalno vlogo pomagamo računovodjem do lažje odločitve pri ugotavljanju ustreznosti porabe sredstev.

Če se mi je v času študija zdel pomen revizije računovodskih izkazov kompleksen in mi nisem pripisovala posebne pozornosti, pa reviziji sedaj, tudi zaradi prakse, vse bolj pripisujem pozitiven pomen in ugotavljam, da je za uporabnika letnega poročila informacija, ki je razkrita, res zelo pomembna. Javnost se mora zavedati, da smo tu zato, da podajamo mnenje na to, ali so izkazi resničen in pošten prikaz stanja podjetja in da je za uporabnika to lahko edini razlog, da bo v izbrano podjetje vložil svoja sredstva ali pa da bo z izbranim podjetjem navsezadnje posloval. Pri invalidskem podjetju je to tudi toliko bolj pomembno, kajti vse podpore, ki jih je deležen, lahko v primeru mnenja, ki ni pozitivno, odpadejo in ne more poslovati s statusom, ki ga je užival do takrat, ko je še imel pozitivno mnenje in kakor smo v začetnih poglavjih ugotovili, bi imela vsa invalidska podjetja za posledico tudi poslovno izgubo. Vsem nam, kot družbi, pa je v interesu, da taka podjetja obstajajo, saj na tak način kot družba zaposlimo najranljivejšo skupino ljudi, ki bi bila drugače brezposelna.

LITERATURA IN VIRI

1. Arens, A., Elder, J. R., & Beasley, S. M. (2004). *Auditing and assurance services: An integrated approach* (10th ed.). New Jersey: Pearson Education.
2. Boynton, W. C. (2006). *Modern auditing: Assurance services and the integrity of financial reporting*. Hoboken (N.J.): J. Wiley, cop.
3. Brumnič-Smrekar, T., Šauperl-Fridau, J., & Šuštaršič, B., (2016). *Mednarodna konferenca pod častnim pokroviteljstvom predsednika Vlade RS dr. Mira Cerarja: Razvojna strategija invalidskih podjetij v RS* (interno gradivo konference). Ljubljana: ZIPS.
4. Cosserrat, Graham W., & Rodda, N. (2009). *Modern auditing*. Chichester (UK); Hoboken (N.J.): J. Wiley.
5. Dimitris, C., N. (2001). *Implementing and auditing the internal control system*. Basingstone, New York: St. Martin's Press LLC Scholarly and Reference Division and Palgrave Publishers Ltd.
6. Deloitte Touche Tohmatsu Services, Inc. (b.l.). *Metodologija podjetja* (interno gradivo podjetja). Ljubljana: Deloitte.
7. Čufer, A., & Ovsenik, M. (2002). Organizacija in menedžment v invalidskih podjetjih v Sloveniji. *Socialno delo*, 41(3/4), 173-181.
8. Čuk, J. (2015). Invalidska podjetja, Slovenija, 2015: Invalidska podjetja v Sloveniji so konec leta 2015 zaposlovala 16,2 % delovno aktivnih invalidov. Najdeno 26. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://www.stat.si/StatWeb/News/Index/6182>
9. Ferlič Žgajnar, B. (2011, 3. november). Invalidska podjetja pod drobnogledom. *Delo*. Najdeno 26. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://www.delo.si/novice/slovenija/invalidska-podjetja-pod-drobnogledom.html>
10. Hayes, R. S., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (2005). *Principles of auditing : an introduction to international standards on auditing*. (2th ed.). Harlow (Essex) [etc.]: Prentice Hall/Financial Times, cop.
11. Ian, D. (2015). *Auditing theory*. New York; London: Routledge, Taylor & Francis Group.
12. Invalidski sklad – Javni jamstveni in preživninski sklad (2016). *Invalidski sklad*. Najdeno 16. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://www.jpi-sklad.si/skladi/invalidski-sklad/>
13. Javni jamstveni, preživninski in invalidski sklad RS. (2015). *Letno poročilo Javnega jamstvenega, preživninskega in invalidskega sklada RS*. Ljubljana: Javni jamstveni, preživninski in invalidski sklad RS.
14. Kavčič, B., Kovač, J., Ivanko, Š., Kajzer, Š., Kanjuo-Mrčela, A., Mihelčič, M., Mulej, M., Ovsenik, J., Rozman, R., Uršič, D., & Vila, A. (1999). *Sodobna razlaga organizacije*. Kranj: Moderna organizacija.
15. Koletnik, F. (2008). *Zunanje revidiranje*. Maribor: Univerza v Mariboru - poslovna fakulteta.
16. Mallender, J., Liger, Q., Tierney, R., Beresford, D., Eager, J., Speckesser, S., & Nafilyan, V. (2015). Study for EMPL Committee: Reasonable Accommodation and Sheltered Workshops for People with Disabilities: Costs and Returns of Investments. Najdeno 26. decembra 2016 na spletnem naslovu [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/536295/IPOL_STU\(2015\)536295_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/536295/IPOL_STU(2015)536295_EN.pdf)

17. Marcon, P. (2006, 23. oktober). Pogodba z invalidskimi podjetji prinaša prihranek. *Finance*. Najdeno 26. decembra 2016 na spletnem naslovu <https://www.finance.si/166369>
18. Mccreevy, C. (2008, 6. maj). *Priporočilo Komisije z dne 6. maja 2008 o zunanjem zagotavljanju kakovosti za zakonite revizorje in revizijska podjetja, ki opravljajo revizije subjektov javnega interesa*. Najdeno 26. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:120:0020:0024:SL:PDF>.
19. Ministrstvo za delo in socialne zadeve (2007). *Zapis 11. seje. Projektni svet za vprašanja usposabljanja in zaposlovanja invalidov*. Najdeno 26. decembra 2016 na spletnem naslovu http://www.mddsz.gov.si/fileadmin/mddsz.gov.si/pageuploads/dokumenti__pdf/proj_svet_seja11_zapis.pdf
20. Osborne, D., & Gaebler, T. (1993). *Reinventing government: how the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*. New York: Penguin Books: Plume.
21. Ovsenik, J. (1999). *Stebri nove doktrine organizacije, menedžmenta in organizacijskega obnašanja*. Kranj: Moderna organizacija.
22. Ovsenik, M., & Ambrož, M. (1999). *Neprofitni avtopoietični sistemi*. Škofja Loka: Inštitut za samorazvoj.
23. Praznik, K., T., & Kadunc, K. (2015). Vloga nadzornih organov pri zunanji in notranjih revizijah ter drugih sorodnih storitvah. *SIR IUS*, 6 (4/15), 25-37.
24. Presen, D. (2004). Kvotni sistem. V *Pravica do enakih možnosti in enake obravnave: usposabljanje in zaposlovanje invalidov v Evropski uniji in Sloveniji (str. 103-122)*. Ljubljana: Inštitut Republike Slovenije za rehabilitacijo: Zveza delovnih invalidov.
25. Power, M. (1996). Making things auditable. V *Governance and auditing*. (2005). Cheltenham, UK: MPG Books LTD, Bodmin, Cornwall.
26. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2011). *Revizijsko poročilo: Zaposlovanje invalidov v Sloveniji*. Ljubljana: Računsko sodišče.
27. Ricchiute, D., N. (1992). *Auditing* (3rd ed.). United States of America: American Institute of Certified Public Accountants, Inc.
28. Slovenski inštitut za revizijo. (2014). *Pomembnost pri načrtovanju revizije*. Najdeno 26. decembra 2016 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/revizorji/pomembnosti-nacrtovanje.pdf>
29. Slovenski inštitut za revizijo. (b.l). *IFAC – Priročnik Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti – 2009, 2013, 2014. Odbor za mednarodne standard revidiranja in dajanja zagotovil*. Najdeno 3. julija 2016 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/standardi/mednarodni-standardi-revidiranja-msr>
30. Soltani, B. (2007). *Auditing: An International Approach*. Harlow: Prentice Hall (Pearson Education).
31. Svetlik, I. (1989). Pluralni sistem blaginje - evolucija ali prelom razvojne paradigme družbenih dejavnosti. *Družboslovne razprave*, 6(8), 51-55.
32. Šafran, A. (2014). *Predavanje 3*. Zagreb: Zagrebačka škola ekonomije i menadžmenta.
33. Taylor, D. H., Glezen, G. W., & Černe, A. (1996). *Revidiranje: Zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
34. Uredba Komisije (ES) št. 800/2008 z dne 6. avgusta 2008 o razglasitvi nekaterih vrst pomoči za združljive s skupnim trgom z uporabo členov 87 in 88 Pogodbe (Uredba o splošnih skupinskih izjemah) (Besedilo velja za EGP). Najdeno 11. januarja 2016 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=OJ:L:2008:214:TOC>
35. Uredba o določitvi kvote za zaposlovanje invalidov od 1.3.2008 dalje, Ur. l. RS št. 21/08.

36. Uršič, C. (1996). *Zaposlovanje invalidov v IP: Raziskovalna naloga*. Ljubljana: Inštitut RS za rehabilitacijo.
37. Uršič, C., Fatur-Videtič, A., Vidmar, J., Tabaj, A., Dolinšek, T., Presen, D., Hočevvar, T., Rojšek, T., Slatinšek, A., & Žnidarčič, D. (2004). *Pravica do enakih možnosti in enake obravnave - usposabljanje in zaposlovanje invalidov v Evropski uniji in Sloveniji: raziskovalna naloga*. Ljubljana: Inštitut Republike Slovenije za rehabilitacijo: Zveza delovnih invalidov.
38. Uršič, C. (2015). *Vodnik po pravicah invalidov*. Ljubljana: Ministrstvo za delo, družino, socialne zadeve in enake možnosti.
39. Wolfgang, L., Pammer, I., Lenger, E., Karny, T., Wltavsky, Z., Plasonik, B., & tim OZARA d.o.o. (2011). *Poklicna integracija-dostopnejša! Program podpornih storitev za mala in srednja velika podjetja*. Najdeno 26. decembra 2016 na spletnem naslovu http://www.ozara.si/wp-content/uploads/2012/12/TrainProCoop_brosura_SI.pdf
40. Wolfmay, F. (2013). *The evolving concept of sheltered workshops in the EU: Realities and future developments*. Najdeno 26. decembra 2016 na spletnem naslovu http://www.easpd.eu/sites/default/files/sites/default/files/newsletters/newsletter_en_2012.pdf
41. Whittington, O., R., & Kur, P. (2001). *Thirteenth Edition: Principles of Auditing and Other Assurance Services*. Singapore: The McGraw-Hill Companies, Inc.
42. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Uradni list RS št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15 in 68/16.
43. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1). Uradni list RS, št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13 in 55/15.
44. Zakon o revidiranju (ZRev-2). Uradni list RS, št. 65/08 in 63/13 – ZS-K.
45. Zakon o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov (ZZRZI). Uradni list RS, št. 16/07 – uradno prečiščeno besedilo, 87/11, 96/12 – ZPIZ-2 in 98/14.
46. Zaman, G. M. (2015). Predavanji 2 in 3 z rešitvami. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, str. 40.
47. Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Republike Slovenije. (2014). *Letno poročilo Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Republike Slovenije*. Ljubljana: Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Republike Slovenije.
48. Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Republike Slovenije. (2015). *Letno poročilo Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Republike Slovenije*. Ljubljana: Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Republike Slovenije.
49. Zavod za zaposlovanje RS. (2015). *Letno poročilo Zavoda za zaposlovanje RS*. Ljubljana: Zavod za zaposlovanje RS.
50. Zidar, R. (2013). Socialno podjetništvo: Trend mnogih obrazov. *Socialno delo*, 52(5), 291-349.

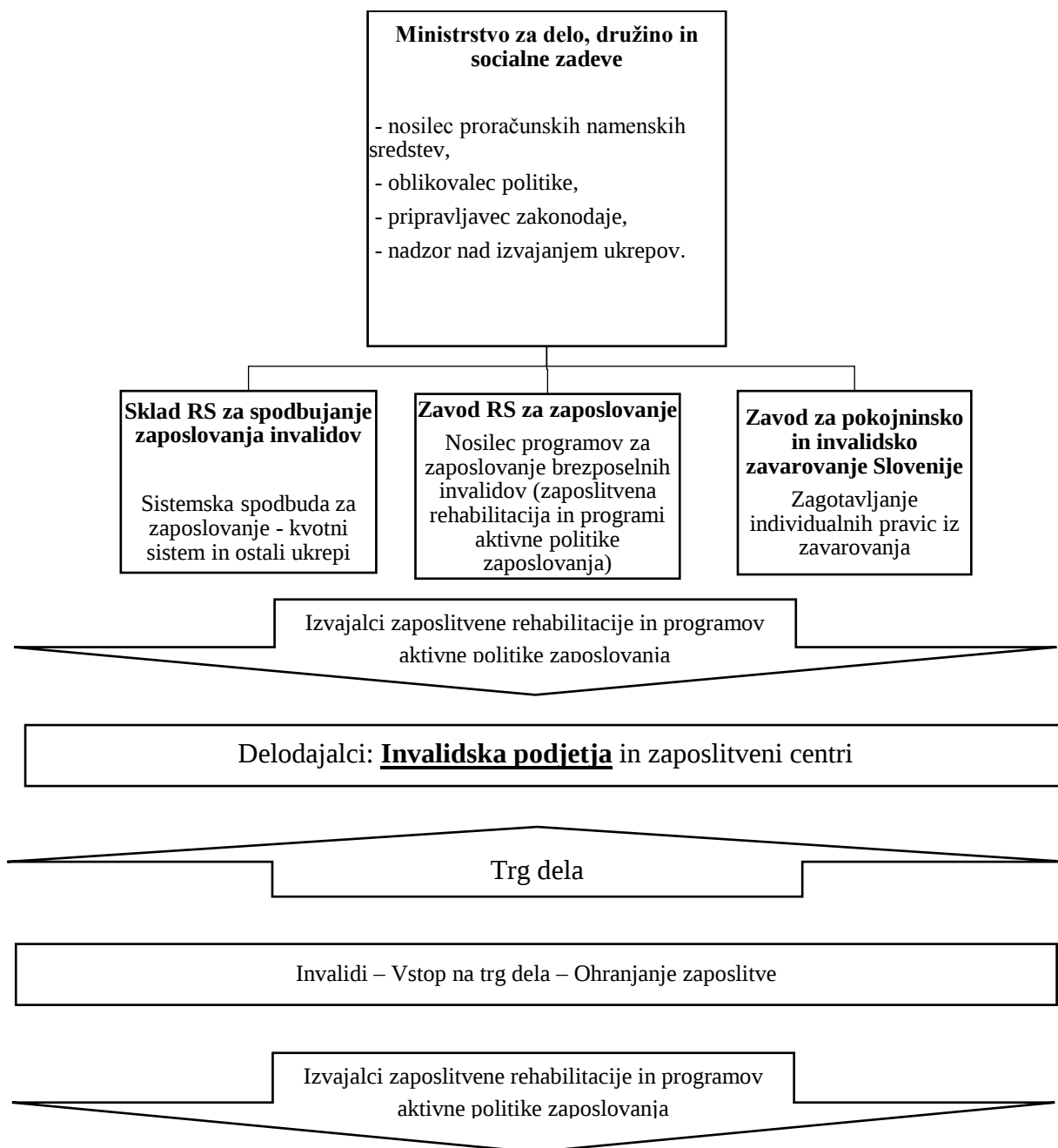
PRILOGE

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Grafični prikaz sistema zaposlovanja invalidov v Republiki Sloveniji	1
Priloga 2: Deleži kvot po SKD dejavnostih.....	2
Priloga 3: Kvotno zaposlovanje v Sloveniji	3
Priloga 4: Grafični prikaz cikla prodaje	4
Priloga 5: Podatki iz izkaza poslovnega izida v obdobju 1.1.2014 do 31.12.2014 (137 IP)	5
Priloga 6: Primer Poročila o dogovorjenih razmerjih po 545. členu ZGD-1	6
Priloga 8: Določitev velikosti vzorca za testiranje podatkov	12
Priloga 9: Prilagojena bruto bilanca izbranega podjetja.....	13
Priloga 10: Primer Poročila neodvisnega revizorja lastnikom družbe na računovodske izkaze	16
Priloga 11: Primer Poročila z omejenim zagotovitom in brez pridržka, ki ga predstavlja Inštitut v Stališču 2.....	18
Priloga 12: Primer revizorjevega poročila z mnenjem na Poročilo o opravljenih dogovorjenih postopkih	21
Priloga 13: Zakon o gospodarskih družbah in Zakon o revidiranju – glavne iztočnice	22
Priloga 14: Postopki revizije invalidskega podjetja	24

PRILOGA 1: Grafični prikaz sistema zaposlovanja invalidov v Republiki Sloveniji

Slika 1: Zaposlovanje invalidov v Sloveniji – sistemska umestitev



Vir: Računsko sodišče Republike Slovenije, Revizijsko poročilo: Zaposlovanje invalidov v Sloveniji.2011, str. 27.

PRILOGA 2: Deleži kvot po SKD dejavnostih

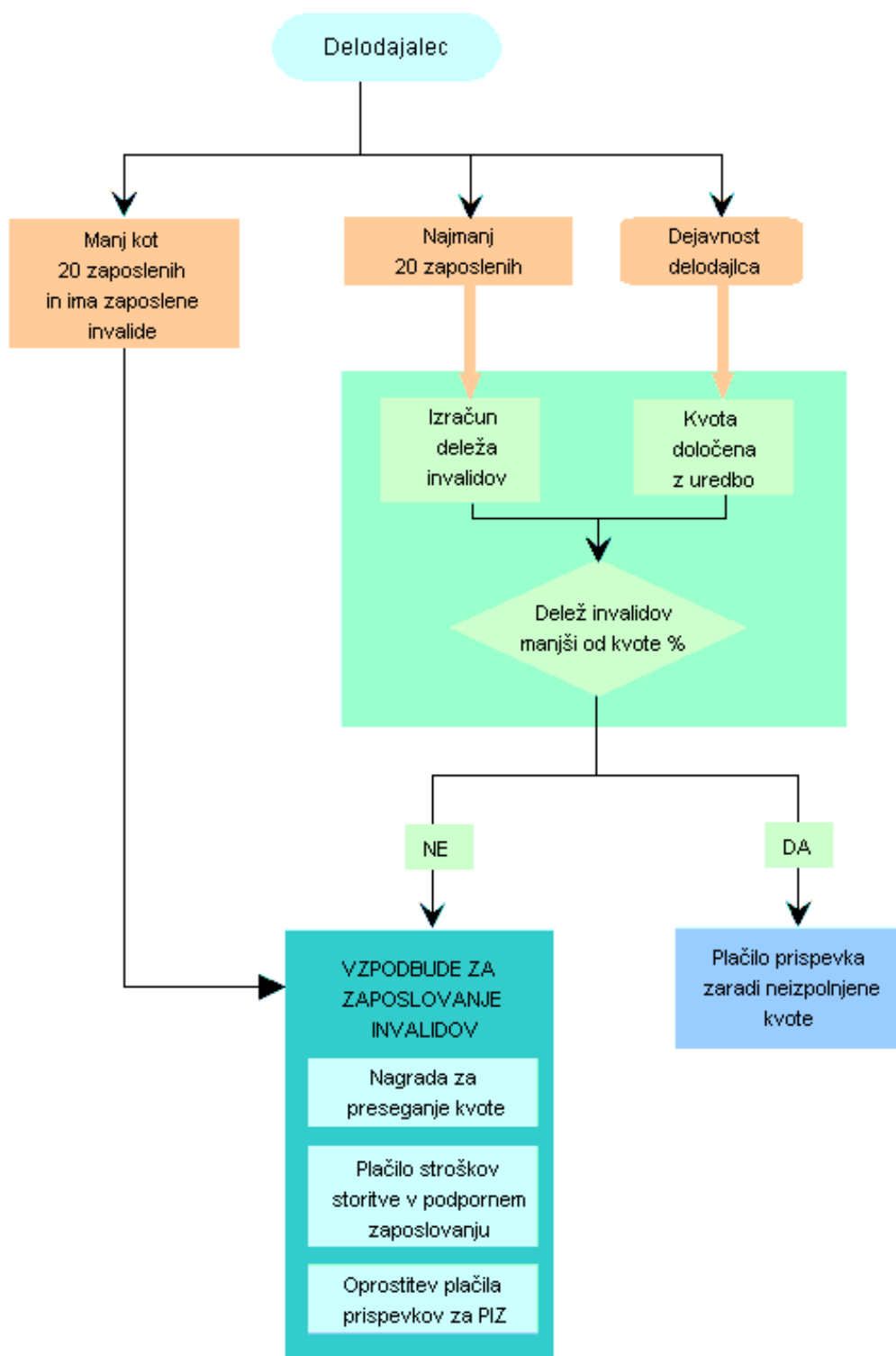
Tabela 1: SKD dejavnosti in deleži kvote

% kvote	Šifra	Dejavnost
2	45-47	G - trgovina, vzdrževanje in popravila motornih vozil
	55-56	I – gostinstvo
	58-63	J - informacijske in komunikacijske dejavnosti
	64-66	K - finančne in zavarovalniške dejavnosti
	69-75	M - strokovne, znanstvene in tehnične dejavnosti
	84	O - dejavnosti javne uprave in obrambe, dejavnost obvezne socialne varnosti
	90-93	R - kulturne, razvedrilne in rekreacijske dejavnosti
	94-96	S - druge dejavnosti
3	41-43	F – gradbeništvo
	49-53	H - promet in skladiščenje
	68	L - poslovanje z nepremičninami
	85	P – izobraževanje
6	01-03	A - kmetijstvo in lov, gozdarstvo in ribištvo
	05-09	B – rudarstvo
	10-33	C - predelovalne dejavnosti
	35	D - oskrba z električno energijo, plinom, paro
	36-39	E - oskrba z vodo, ravnanje z odplakami in odpadki
	77-82	N - druge raznovrstne poslovne dejavnosti
	86-88	Q - zdravstvo in socialno varstvo

Vir: Uredba o določitvi kvote za zaposlovanje invalidov od 1.3.2008 dalje, Ur. l. RS št. 21/08.

PRILOGA 3: Kvotno zaposlovanje v Sloveniji

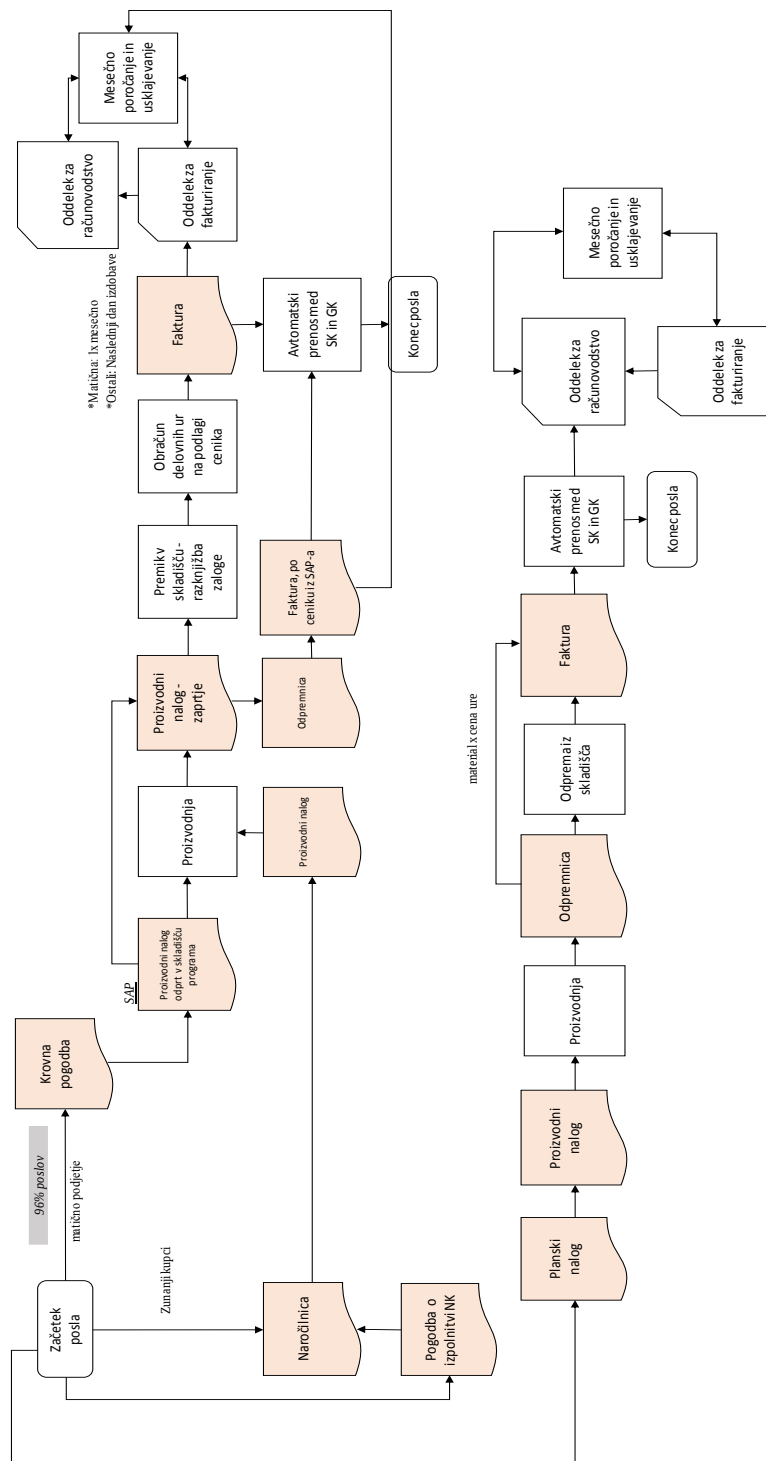
Slika 2: Kvotno zaposlovanje v Sloveniji



Vir: Javni Jamstveni, preživninski in invalidski sklad republike Slovenije, b.l.

PRILOGA 4: Grafični prikaz cikla prodaje

Slika 3: Cikel prodaje



PRILOGA 5: Podatki iz izkaza poslovnega izida v obdobju 1.1.2014 do 31.12.2014 (137 IP)

Tabela 2: 137 IP in njihovi podatki izkaza poslovnega izida za poslovno leto 2014

Besedilo	Znesek
A. ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE	421.416.447
B. POVEČANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	1.322.834
C. ZMANJŠANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	4.610.574
Č. VREDNOST USREDSTVENIH LASTNIH PROIZVODOV, STORITEV, BLAGA IN MATERIALA	627.557
D. SUBVENCije, DOTACIJE, REGRESI	36.453.206
E. DRUGI PRIHODKI IZ POSLOVANJA	37.312.936
F. KOSMATI DONOS IZ POSLOVANJA	492.522.406
G. POSLOVNI ODHODKI	485.329.371
I. STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV	243.711.537
II. STROŠKI DELA	206.753.793
I. Plače - bruto	148.628.040
III. ODPISI VREDNOSTI	31.837.141
IV. DRUGI ODHODKI IZ POSLOVANJA	3.026.900
H. DOBIČEK IZ POSLOVANJA	13.938.197
I. IZGUBA IZ POSLOVANJA	6.745.162
J. FINANČNI PRIHODKI	1.827.519
K. FINANČNI ODHODKI	6.398.607
L. DRUGI PRIHODKI	1.967.910
M. DRUGI ODHODKI	427.608
N. CELOTNI DOBIČEK	10.768.100
O. CELOTNA IZGUBA	12.307.049
P. DAVEK IZ DOBIČKA (IZGUBA)	716.445
R. ODLOŽENI DAVKI	976.252
S. ČISTI DOBIČEK OBRAČUNANGEA OBDOBJA	13.061.221
Š. ČISTA IZGUBA OBRAČUNANGEA OBDOBJA	12.561.020
Povprečno število zaposlenih delavcev (delovne ure)	8.985
Število mesecev poslovanja (povprečje 137 IP)	12
Povprečna mesečna bruto plača na zaposlenega (v eur)	
(148.628.040/8.985/12)	1.378

Vir: Brumnič-Smrekar, T., Šauperl-Fridau, J., Šuštaršič, B., Razvojna strategija invalidskih podjetij v RS, 2016, str. 29.

PRILOGA 6: Primer Poročila o dogovorjenih razmerjih po 545. členu ZGD-1

Na osnovi ter v skladu s 545. in 546. členom Zakona o gospodarskih družbah ZGD-1 (Ur. list RS, št. 42/06 in spremembe) izdajamo

Obvladujoča družba XXX, sedež podjetja, je imela v letu 20xy v družbi X IP, d.o.o., sedež podjetja, (v nadaljevanju: odvisna družba) poslovni delež, ki predstavlja 100 % osnovnega kapitala odvisne družbe. Obvladujoča družba je svoje upravljaljske pravice, ki izhajajo iz imetništva poslovnega deleža v odvisni družbi, uveljavlja preko skupščine družbe, s sklepi skupščine, ki so v skladu z veljavno zakonodajo vpisani v knjigo sklepov, ki se hrani na sedežu družbe. Obvladujoča družba ali z njo povezane družbe v letu 2015 niso vplivale na odvisno družbo X IP, d.o.o. z namenom, da bi odvisna družba zase opravila škodljiv pravni posel ali da bi nekaj storila ali opustila v svojo škodo. Izjavljamo, da so bili vsi pravni posli z obvladujočo družbo in z njo povezanimi družbami, ki so bili sklenjeni ali realizirani v letu 20xy, sklenjeni in realizirani pod pogoji in na način, ki v odvisni družbi velja v primeru sklepanja in realizacije pravnih poslov s tretjimi, neodvisnimi osebami. V skladu z navedenim izjavljamo, da odvisna družba pri pravnih poslih sklenjenih in ali realiziranih v poslovnem letu 20xy ni bila prikrajšana, zato nismo zahtevali in tudi ne prejeli nobenih nadomestil s strani obvladujoče in z njo povezanih družb. Družba je v poslovnem letu 20xy imela z obvladujočo družbo ali z njo povezanimi družbami naslednje posle (v eur):

a) Prihodki od prodaje

DRUŽBA	Storitve	Proizvodi	Material in blago	SKUPAJ
Skupaj				

b) Prihodki iz financiranja

DRUŽBA	
Skupaj	

c) Odhodki poslovanja

DRUŽBA	Material	Storitve	Najemnine	SKUPAJ
Skupaj				

d) Odhodki financiranja

DRUŽBA	
Skupaj	

e) Terjatve, obveznosti in posojila

DRUŽBA	Terjatve	Obveznosti	Krat. dana posojila
Skupaj			

V _____, dne: dd.mm.yyyy

Direktor odvisne

družbe

Vir: Deloitte Touche Tohmatsu Services, Inc., b.l.

PRILOGA 7: Primeri tveganj, uradnih trditvev in postopkov po vrsti postavke

Tabela 3: Tveganja, uradne trditve in postopki glede na postavko

Postavka	Tveganje	Trditve	Postopki
Osnovna sredstva	Tveganje, da osnovna sredstva niso ustrezno prikazana v letnem poročilu.	Occur + R&O (D) Completeness (D) Class & Und (D) Accur & Val (D)	Pridobiti analitike (nove nabave, izločitve, investicije v teku), tabele gibanja, ter le-te uskladiti z glavno knjigo.
Osnovna sredstva	Tveganje, da so nove nabave pomembno napačno izkazane ker: - so kapitalizirane - OS, - se investicije niso ustrezno aktivirale, - ni upoštevana pravilna amortizacijska stopnja.	Existence (B) Rights&Oblig (B) Valua & Alloc (B)	Pridobitev analitike novih nabav in na podlagi metodologije izračunati vzorec in preveriti dokumentacijo, aktivacije OS, ter narediti oceno pravilnosti izračuna amortizacije.
Odloženi davki	Tveganje, da ima družba napačno evidentirane odložene davke zaradi napačnega izračuna.	Existence (B) Rights&Oblig (B) Completeness (B) Valua & Alloc (B)	Preveriti ustreznost izračunanih odloženih davkov.
Terjatve	Tveganje, da so terjatve do kupcev napačno izkazane, ker družba izdanih računov ni ustrezno evidentirala.	Existence (B) Rights&Oblig (B) Completeness (B)	Pridobiti je potrebno salda konte na 31.12. ter le-te uskladiti z glavno knjigo. Za izbrani vzorec pridobiti potrditev stanja neposredno od kupcev ter primerjati s stanjem, izkazanem v knjigah družbe. Terjatve do povezanih družb se potrjuje 100 %.
Denar	Tveganje, da denarna sredstva na TRR, ki so evidentirana v evidencah družbe, ne obstojijo, ker denarne stranke niso bile ustrezno evidentirane	Existence (B) Rights&Oblig (B)	Pridobiti potrditev stanja sredstev na TRR s strani banke/TRR izpiski.

se nadaljuje

Tveganja, uradne trditve in postopki glede na postavko (nad.)

Postavka	Tveganje	Trditve	Postopki
Kapital	Tveganje, da čisti poslovni izid (po kritiju izgube) ni razporejen skladno s 57. členom ZZZRZL.	Rights&Oblig (B) Completeness (B) Valua & Alloc (B)	Preveri ustreznosti razporeditve čistega dobička 57. člen (delitev dobička) (1) Invalidska podjetja in zaposlitveni centri morajo najmanj 80 % dobička poslovnega leta nameniti za povečanje osnovnega kapitala družbe, povečanje zakonskih rezerv ali ga porabiti za enak namen kakor finančna sredstva iz naslova oprostitve in olajšav iz 61. člena tega zakona. (2) Del dobička poslovnega leta lahko izplača delavcem skladno z zakonom, ki ureja udeležbo delavcev pri dobičku.
Kapital	Tveganje, da IGK ni prikazan skladno s knjiženimi postavkami.	Occur + R&O (D) Completeness (D) Class & Und (D) Accur & Val (D)	Preveritev posamezne postavke izkaza gibanja kapitala v letnem poročilu.
Rezervacije	Tveganje, da stranka ni evidentirala razmejenih prihodkov iz naslova odstopljenih prispevkov, ter da ni ustrezno črpala le teh.	Existence (B) Rights&Oblig (B) Completeness (B) Valua & Alloc (B)	Na podlagi poznavanja stranke in preteklih ugotovitev oceni upravičene rezervacije iz naslova odstopljenih prispevkov ter ugotoviti ustreznost črpanja le teh.
Rezervacije	Tveganje, da stranka nima knjiženih rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine v ustreznem znesku ter na ustrezne konte.	Completeness (B) Valua & Alloc (B)	Pridobiti aktuarski izračun, preveriti zadostnost knjiženja rezervacij za jubilejne nagrade ter odpravnine ter pravilnost knjiženja aktuarskega izračuna
Obveznosti do zaposlenih	Tveganje, da obveznosti iz naslova plač niso izkazane v celotnem znesku, ker družba obveznosti do drugih ni evidentirala v ustreznem znesku.	Rights&Oblig (B) Completeness (B)	Pridobiti bančne izpiske, ter preveriti ustreznost izplačila obveznosti do zaposlenih.

se nadaljuje

Tveganja, uradne trditve in postopki glede na postavko (nad.)

Postavka	Tveganje	Trditve	Postopki
Vračunani stroški	Tveganje, da stranka ni evidentirala neizkoriščenih dopustov.	Completeness (B) Valua & Alloc (B)	Na podlagi podatkov o neizkoriščenih dopustih po posameznih zaposlenih ter podatka o številu delovnih dni v letu 20xy, ter stroških dela, oceniti potrebne v kalkilirane stroške *IPE: Podatki na vzorcu: da so le-ti, ki vstopajo v izračun pravilni.
Prihodki	Tveganje neustreznega pripoznavanja prihodkov (fraud) zaradi prikazovanja višjega rezultata: Knjiženje prihodkov ne da bi bila storitev opravljena.	Occurrence (T)	Pridobi dokumentacijo za vzpostavljenost kontrole med računovodskim oddelkom in oddelkom fakturiranja za uskladiitev mesečne realizacije s knjiženimi prihodki. Preveri, da je za mesec oktober in na končni reviziji, december, usklajeno stanje.
Prihodki	Tveganje, da družba ni evidentirala vseh prihodkov: da so bile storitve opravljene, pa prihodki niso bili pripoznani	Completeness (T)	Pridobi obe poročani tabeli, tako iz strani oddelka fakturiranja kot tudi oddelka računovodstva za oktober 2016.
Prihodki	Tveganje, da družba ni evidentirala vseh prihodkov pravilno, torej da fakturirani artikli niso enaki izdani dobavnici, ter da faktura ni pravilno knjižena v glavno knjigo.	Accuracy (T)	Za avtomatsko kontrolo: D&I: Spremljamo potek fakturiranja in med procesom preverimo, da se faktura ne more kreirati brez dobavnice ter da se cena in količina v procesu ne moreta spremeniti. Preverimo, da se je faktura ob kreiranju tudi poknjžila. OE: Na enem primeru pogledamo ujemanje cen v ceniku, na dobavnici in na fakturi. Pogledamo tudi ujemanje zneska fakture in glavne knjige. Za ročno kontrolo: Izvedbo vzpostavljene kontrole se preveri na vzorcu 25 izdanih faktur. (random sample)

se nadaljuje

Tveganja, uradne trditve in postopki glede na postavko (nad.)

Postavka	Tveganje	Trditve	Postopki
Prihodki	Tveganje neustreznega pripoznavanja prihodkov – knjiženje na napačne konte in napačno obdobje.	Cutoff (T)	Pridobi obe poročani tabeli, tako iz strani oddelka fakturiranja kot tudi oddelka računovodstva za oktober 2016.
Prihodki	Vsa štiri tveganja, ki veljajo tudi pri kontrolah.	Cutoff (T) Occurrence (T) Completeness (T) Accuracy (T)	Prihodke potestiramo na podlagi potrjeni prometov z matično družbo, ter promete z ostalimi družbami v skupini. Skupno se preveri tako več kot 98 % prihodkov.
Stroški poslovanja	Tveganje, da je strošek amortizacije napačni izkazan zaradi napačnega obračunavanja amortizacije.	Accuracy (T)	Analitični test amortizacije.
Stroški poslovanja	Tveganje, da so stroški storitev knjiženi v napačno obdobje.	Cutoff (T)	Cut off test prejetih računov in dobropisov: prejeti računi in dobropisi v januarju 20yy.
Stroški poslovanja	Tveganje, da so stroški materiala in storitev pomembno napačno izkazani.	Occurrence (T) Completeness (T) Accuracy (T) Classification (T)	Analitični test stroškov materiala in storitev - Stroški materiala – se testira analitično - Stroške storitev – se testira analitično, razen konto 419 (detaljno) - Drugi stroški (konto 48) – scope out.
Stroški plač	Tveganje, da so stroški plač napačni izkazani, kr niso evidentirane vse plače (oziroma drugi stroški dela) in niso knjižene pravilno.	Completeness (T) Accuracy (T) Classification (T)	Analitični test stroškov dela na ravni celotnih stroškov dela z upoštevaje indeksa rasti števila zaposlenih.
Ostali prihodki	Tveganje, da so finančni prihodki iz naslova danega posojila precejšeni.	Occurrence (T) Accuracy (T)	Pridobiti zadnjo pogodbo, na podlagi podatkov o glavnici ter obrestni preveriti obračune obresti po vzorcu.

se nadaljuje

Tveganja, uradne trditve in postopki glede na postavko (nad.)

Postavka	Tveganje	Trditve	Postopki
Davek od dobička pravnih oseb	Tveganje, da je income tax napačno izračunan zaradi napake v izračunu.	Accuracy (T)	Test obračuna davka od dobička za tekoče leto.
Management override of controls	Tveganje da družba manipulira z poslovnim rezultatom družbe zaradi zahtev lastnika ali lastnih interesov.	FS Level	1. Na podlagi razumevanja samega procesa identificirati riske, ter skladno s tem izbrati populacijo vključbe, katere se detaljno preveri 2. Preveritev neobičajnih transakcij 3. Management bias
Transakcije povezanih oseb	Tveganje da družba ustrezno ne razkriva transakcij med povezanimi družbami skladno z ZGD in, da je razkritje (ne)očkodovanja neustrezno.	FS Level	Pridobiti podrobno analitiko vseh transakcij med povezanimi družbami ter podpisano poročilo po 545. členu ZGD. Opraviti pregled poročila skladno z ZGD; pojasnilom SIR.
Razkritja	Tveganje pomanjkljivih razkritij: - IDT, BS, IPI, IKG zaradi napačne klasifikacije posameznih prejemkov - neusklajenost analitik z izkazi, razkritja po ZGD - pomembna razkritja po MSRP (potencialne obveznosti) - matematična pravilnost razkritij.	Occur + R&O (D) Completeness (D) Class & Und (D) Accur & Val (D)	Preveritev ustreznosti razkritij v letnem poročilu.

Vir: Deloitte Touche Tohmatsu Limited., b.l.

PRILOGA 8: Določitev velikosti vzorca za testiranje podatkov

Tabela 4: Vzorec za testiranje podatkov

Velikost populacije - večkratnik izvedbene materialnosti	Nezanašanje na kontrole		Zanašanje na kontrole	
	Nizko tveganje	Visoko tveganje	Nizko tveganje	Visoko tveganje
1x	1	2	1	1
2x	2	3	1	1
3x	2	5	1	2
4x	3	6	1	2
5x	3	8	1	3
6x	4	9	2	3
7x	5	11	2	4
8x	5	12	2	4
9x	6	14	2	5
10x	6	15	2	5
15x	9	23	3	8
20x	12	30	4	10
25x	15	38	5	13

Vir: Deloitte Touche Tohmatsu Services, Inc., b.l.

PRILOGA 9: Prilagojena bruto bilanca izbranega podjetja

Tabela 5: Bruto bilanca izbranega podjetja po trimestnih kontih

KONTO	NAZIV	SALDO - prilagojeno
005	Druga neopredmetena dolgoročna sredstva	53.511
008	Popr.vrednosti drugih neopreddmetenih sredstev	-52.133
021	Nabavna vrednost proizvodnih zgradb	1.705.151
035	Popravek vrednosti proizv. zgradb-amortizacije	-1.666.876
040	Nabavna vrednostorodij	10.108.763
041	Drobni inventarv uporabi	342.991
045	Nadomestni deli	20.930
050	Popravek vrednosti orodij-amortiziranje	-9.379.209
051	Popravek vrednosti drobnega inventarja-amortiziranje	-338.015
055	Popravek vrednosti nadomestnih delov	-20.930
087	Dolgoročno odložene terjatve za davke	155.809
110	Prehodni račun za kompenzacije	19.354
120	Kratkoročne terjatve - ostali	2.692.612
121	Kratkoročne terjatve od prodaje povezanih podjetij	2.838
130	Dani predujmi za OS tujim drugim podjetjem	116.888
150	Kratk. terj. iz nasl. obr. od posojil do podjetij v skupini	8.816
160	Terjatev za DDV	24.186
165	Kratkoročne terjatve do države-subvencije	118.393
180	Kratkoročna dana posojila podjetim v skupini	3.485.489
190	Kratk. odloženi stroški regresa	1.470
220	Kratk. obv. za zam. obr. do drug. dom. podjetij	-1.122.264
221	Kratkoročne obv.do drugih tujih podj. kot dobavit.	-71.958
224	Kratk.obv. za nezar. blago in storitve do drug. podjetij	-272
251	Obveznosti za dodatno pokojninsko zavarovanje	-307.837
253	Neplačani prispevki	-2.116
254	Obveznosti za davke iz kosmatih plač in nad. plač	-45.106
255	Obveznosti za druge prejemke iz delov. razmerja	-99.856
256	Obv. za prispevke iz drugih prejemkov iz del. raz.	-20
257	Obv. za davek izdrug.prej.iz delovnega razmerja	-3.039

se nadaljuje

Bruto bilanca izbranega podjetja po trimestnih kontih (nad.)

KONTO	NAZIV	SALDO - prilagojeno
260	Obvez. za DDV-samoobdavčitve-EU-višja stop.	-18.343
262	Ne plačani prispevki	-1.432
282	Obveznosti za odteglj. delavcev-prehrana med delom	-91.652
290	Vkalkulirani regres	-129.315
291	Kratk. odloženi prih. iz razmerja do drug. podj. DT	-235
310	Material zaščito in higieno	145.383
400	Stroški materiala na DN	1.870.872
401	Stroški režijskega in potrošnega materiala	39.768
402	Drugi stroški energentov	380.484
403	Material za vzdrž.dobavljen od drugih podj.	103.983
404	Odpis drobnega inventarja in embalaže	18.260
405	Popr. pri materialu	8
406	Stroški strokovne literature	5.779
407	Drugi stroški mat.	60.883
410	Stor.pri izd.proizv.koop.-ročni	10.987
411	Transp. stor. pri prodaji-kamion. prev.	23.791
412	Stroški storitev tekočeha vzdrževanja – druga podjetja	725.088
413	Najemnine - ostalo-dr.podj.	728.902
414	Potni stroški, dnevnice in drugo iz izobraževanja	49.222
415	Druge zavarovalne premije	39.157
416	Stroški računalniških storitev-podj.v skupini	30.626
417	Stroški reprezentance/pogostitve druga podj.	12.797
418	Izplačila po pogodbi o delu za izobraževanje	90.821
419	Stroški storitevinženiring poslov -druga podjetja	268.163
430	Amortizacija neopredmetenih dolg. sredstev	137
431	Amortizacija zgradb	15.879
432	Amortizacija opreme in nadomestnih delov	288.201
433	Amortizacija drobnega inventarja	4.234
470	Dodatki za place uslužbencev	4.249.576
471	Druga nadomestila plač uslužbencev	1.182.540
472	Stroški dod. pokojninskega zavar. zaposlenih	227.256
473	Drugi prejemki zaposlencev	1.686.243
474	Prispevek za starševsko varstvo	932.759
479	Rezervacije za odpravnine ob upokojitvi in jubilejne	94.222

se nadaljuje

Bruto bilanca izbranega podjetja po trimestnih kontih (nad.)

KONTO	NAZIV	SALDO - prilagojeno
480	Takse za obremenjevanje zraka	48.331
481	Izdatki za druge storitve v zvezi z varstvom okolja	5.345
482	Nagrade dijakom in štud. na del.praksi z dajatvami	2.318
483	Štipendije dijakom in študentom	2.674
489	Drugi stroški poslovanja - izravnave	506
490	Prenos stroškov v zaloge-polizdelki	-3.922.048
602	Polizdelki	6.0000
630	Gotovi proizvodi	33.528
700	Stroški prodanih proizvodov	3.855.559
701	Vrednost usredstvenih lastnih proizv.in storitev	4.373
702	Nabavna vrednost prodanega materiala	61.795
703	Drugi poslovni stroški	58.226
720	Prevr.posl.odhodki opredmetena OS-druga podjetja	120
740	Odhodki za zamudne obresti dobav. drugih podj.	4.284
742	Odhodki za negativne tečajne razlike	106
743	Drugi finančni odhodki za čiste obresti - odpravnine	49.880
753	Odškodnine	2.703
760	Prihodki od prodaje storitev – skupina	-10.437.518
761	Prihodki od prodaje storitev – podjetja	-11.276
762	Prihodki od prod.odp.mat.- podjetja	-282.700
766	Prihodki od odprave in porabe dolg.rezervacij	-2.388.243
768	Drugi prihodki-subvencije	-142.388
769	Prevr. prih. zalog razreda vrednosti 6	-3.440
770	Prihodki od obresti od drugih podjetij	-120.974
813	Odloženi davki	-14.339
821	Zakonske rezerve	57.368
903	Osnovni kapital-kapitalska vloga	-51.456
916	Splošni prevrednotovalni popravek kapitala	-78.885
920	Zakonske rezerve	-585.701
923	Druge rezerve iz dobička	-1.383.354
930	Preneseni čisti dobiček iz prejšnjih let	-1.571.159
957	Poseb. prev. popr. kapitala-odpravnine	66.510
961	Dolgoročne rezervacije za odpravnine	-1.288.000
966	Rezervacije v zvezi z državnimi podporami	-770.776
993	Druge izvenbilančne terjatve-sprememba vred. zal.	-3.888
997	Druge izvenbilančne obv.-sprem.vred.zalog	3.888

PRILOGA 10: Primer Poročila neodvisnega revizorja lastnikom družbe na računovodske izkaze

POROČILO O RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

Revidirali smo priložene računovodske izkaze gospodarske družbe X IP, d.o.o., ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. december 201xy, izkaz poslovnega izida, izkaz drugega vseobsegajočega donosa, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne opombe.

Odgovornost posloводства za računovodske izkaze

Posloводство je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, kot jih je sprejela EU, ter z zahtevami Zakona o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov (ZZRZI), in za takšen notranji nadzor, ki je po mnenju posloводства potreben za pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Revizorjeva odgovornost

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

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

Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše revizijsko mnenje.

Mnenje

Po našem mnenju računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo finančni položaj družbe X d.o.o. na dan 31. decembra 20xy ter njen poslovni izid in denarne tokove za tedaj končano leto v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, kot jih je sprejela EU, in z zahtevami Zakona o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov (ZZRZI).

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah:

Poslovodstvo je odgovorno tudi za pripravo poslovnega poročila v skladu z zahtevami Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1). Naša odgovornost je podati oceno o tem, ali je poslovno poročilo skladno z revidiranimi računovodskimi izkazi. Naši postopki v zvezi s tem so opravljeni v skladu z mednarodnim standardom revidiranja 720 in omejeni zgolj na oceno skladnosti poslovnega poročila z revidiranimi računovodskimi izkazi. Po našem mnenju je poslovno poročilo skladno z revidiranimi računovodskimi izkazi.

[Registrirana revizijska družba-naziv]

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

Vir: Deloitte Touche Tohmatsu Services, Inc., b.l.

PRILOGA 11: Primer Poročila z omejenim zagotovitom in brez pridržka, ki ga predstavlja Inštitut v Stališču 2

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA O OMEJENEM ZAGOTOVILU

Poslovodstvo družbe ABC

Na podlagi pogodbe, sklenjene z družbo ABC z dne __. __. ____, smo pregledali priloženo poročilo o odnosih do povezanih družb, ki ga je pripravilo poslovodstvo družbe ABC dne __. __. ____, in ki prikazuje vse pravne posle, ki jih je družba ABC sklenila v poslovnem letu, ki se je končalo na dan __. __. ____, z obvladujočo družbo ali z njo povezanimi družbami ali na pobudo ali v interesu teh družb, in vsa druga dejanja, ki jih je storila ali opustila na pobudo ali v interesu teh družb v preteklem poslovnem letu (odslej poročilo), kot to zahtevajo tretji, četrti in peti odstavek 545. člena ZGD-1.

Odgovornost poslovodstva za poročilo

Poslovodstvo je odgovorno za navedbe in ugotovitve v poročilu, pripravljenem v skladu s 545. členom ZGD-1, in za tako notranje kontroliranje, kot je potrebno v skladu z odločitvijo poslovodstva, da omogoči njegovo pripravo na način, da ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Revizorjeva odgovornost

Naša odgovornost je, da izrazimo sklep o omejenem zagotovitlu za poročilo o odnosih do povezanih družb na podlagi postopkov, ki smo jih opravili, in dokazov, ki smo jih pridobili. Naš posel dajanja omejenega zagotovila smo opravili v skladu z Mednarodnim standardom dajanja zagotovil 3000 – *Posli dajanja zagotovil razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti (MSZ 3000)*, ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil. Ta standard zahteva, da posel načrtujemo in izvajamo tako, da pridobimo omejeno zagotovilo o tem, da nismo opazili ničesar, zaradi česar bi verjeli, da poročilo o odnosih do povezanih družb vsebuje pomembno napačne navedbe, med drugim z vidika skladnosti z zahtevami 545. člena Zakona o gospodarskih družbah, točnosti navedb transakcij ali navedb o nesorazmerno visoki vrednosti izpolnitve družbe glede na okoliščine, ki so bile znane v času, ko so bili ti posli sklenjeni, in nadomestilu prikrajšanja oziroma drugih dejanjih ali navedbah o obstoju okoliščin, ki nakazujejo bistveno drugačno presojo, kot jo je v poročilu izrazilo poslovodstvo, vse ob upoštevanju opredeljenih sodil v nadaljevanju.

Opredelitev sodil

Pri izvajanju postopkov točnosti (ustreznosti razkritja) navedbe transakcij z obvladujočo družbo ali z njo povezanimi družbami ali na pobudo in v interesu teh družb opravljenih transakcij in drugih dejanj smo opredelitev obvladujoče družbe in z njo povezanih družb presojali na podlagi 527. člena ZGD-1. Ustreznost razkritij smo primerjali tudi z razkritji v letnem poročilu družbe ABC za obravnavano obdobje.

Pri primernosti vrednosti izpolnitve posameznega posla z obvladujočo družbo in z njo povezanimi družbami oziroma za navedbe v poročilu glede nesorazmerno visoke vrednosti

izpolnitve posameznega posla družbe smo upoštevali kriterije v času sklenitve posla, ki veljajo za določanje transfernih cen, z eno od petih metod ali s kombinacijo teh metod, kot jih določata zakon, ki ureja obdavčitev dohodkov pravnih oseb, in Pravilnik o transfernih cenah.

Za posle ali druga dejanja, ki so bili na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe ali z njo povezanih družb sklenjeni oziroma opravljeni z nepovezanimi osebami, smo za presojo primernosti vrednosti njihove izpolnitve, razkritih v poročilu oziroma za presojo navedb glede nesorazmerno visoke vrednosti izpolnitve posameznega posla družbe, upoštevali pogoje na trgu, ki bi veljali v času sklenitve posla za istovrstne ali primerljive proizvode ali storitve in bi bili doseženi v prostovoljnih transakcijah.

Za druga dejanja, ki so bila opravljena na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe in z njo povezanih družb in ta dejanja ne predstavljajo pravnega posla, ampak gre za neskladje računovodskih izkazov s standardi računovodskega poročanja oziroma ali za navedbe v poročilu, obstajajo okoliščine, ki nakazujejo bistveno drugačno presojo, kot jo je dalo poslovodstvo, smo kot kriterij upoštevali določila SRS-jev oziroma MSRP-jev.

Omejitve

Za prepoznavanje poslov ali drugih dejanj, ki so bili sklenjeni oziroma opravljeni na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe ali z njo povezanih družb in nasprotna stranka pri poslu ni obvladujoča družba ali z njo povezana družba oziroma/ali za navedbe v poročilu obstajajo okoliščine, ki nakazujejo bistveno drugačno presojo, kot jo je dalo poslovodstvo, smo opravili le postopke poizvedovanja pri družbi ABC in pridobili pisne potrditve poslovodstva družbe ABC.

Naša neodvisnost in obvladovanje kakovosti

Delovali smo v skladu z zahtevami glede neodvisnosti in etičnimi zahtevami Kodeksa etike za računovodske strokovnjake (Code of Ethics for Professional Accountants), ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (International Ethics Standards Board for Accountants). Kodeks je zasnovan na temeljnih načelih integritete, objektivnosti, strokovne usposobljenosti in dolžne skrbnosti, zaupnosti ter strokovnega vedenja.

Naše podjetje deluje v skladu z Mednarodnimi standardi obvladovanja kakovosti (MSOK 1) in skladno z njimi vzdržuje celovit sistem obvladovanja kakovosti, vključno z dokumentiranimi politikami in postopki glede skladnosti z etičnimi zahtevami, poklicnimi standardi in veljavnimi pravnimi ter regulativnimi zahtevami.

Povzetek opravljenega dela

V okviru obsega opravljenega dela smo med drugim izvedli naslednje postopke:

- Na podlagi razgovora s poslovodstvom in drugimi osebami v družbi smo se seznanili s postopki, ki jih družba ABC uporablja za prepoznavanje pogodb in poslov s povezanimi osebami, ki jih je treba vključiti v poročilo, ter z načinom določanja višine nadomestil in povračil pri poslih, ki so predstavljeni v poročilu, in ugotavljanja morebitnega prikrajšanja.
- Analitične postopke za preverjanje skladnosti navedb v poročilu s poslovnimi knjigami družbe ABC.

- Poizvedovali smo pri članih nadzornega sveta družbe ABC (oziroma organih upravljanja družbe, če ni nadzornega sveta) glede navedb v poročilu ter tveganjih, povezanih z njim.
- (... *navedba morebitnih opravljenih dodatnih postopkov ...*)

Narava in obseg naših postopkov sta bila določena glede na oceno tveganja in našo strokovno presojo, da bi pridobili omejeno zagotovilo, in ne vključuje mnenja o ustreznosti politike transfernih cen.

Pri poslih dajanja omejenega zagotovila so postopki zbiranja dokazov bolj omejeni kot pri poslih dajanja sprejemljivega zagotovila, zato je danega manj zagotovila kot pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila oziroma revidiranja. Menimo, da pridobljeni dokazi zadoščajo in so ustrezna podlaga za naš sklep.

Sklep

Na podlagi opravljenih postopkov in pridobljenih dokazov potrjujemo, da nismo opazili ničesar, zaradi česar ne bi verjeli:

- da so v poročilu o odnosih do povezanih družb za leto, ki se je končalo __.__.____, navedbe v vseh pomembnih pogledih točne;
- da ni bila pri pravnih poslih, navedenih v poročilu, glede na okoliščine, ki so bile znane ob sklenitvi teh poslov, vrednost izpolnitve družbe v pomembnem pogledu nesorazmerno visoka;
- da ne obstajajo okoliščine, ki bi glede drugih dejanj, navedenih v poročilu, kazale bistveno drugačno oceno prikrajšanosti od tiste, ki jo je dalo poslovodstvo, vse ob upoštevanju zgoraj opredeljenih sodil.

–

Omejitev distribuiranja in uporabe

Naše poročilo je namenjeno nadzornemu svetu in/ali lastnikom družbe ABC ter ga ni dovoljeno posredovati ali dajati v uporabo drugim strankam.

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

Vir: Deloitte Touche Tohmatsu Services, Inc., b.l.

PRILOGA 12: Primer revizorjevega poročila z mnenjem na Poročilo o opravljenih dogovorjenih postopkih

POROČILO O DEJANSKIH UGOTOVITVAH, NAMENJENO UPRAVI za podjetje X IP
d.o.o.

Na podlagi 59. člena Zakona o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov (Uradni list RS, št. 16/07 – uradno prečiščeno besedilo, z vsemi spremembami in dopolnitvami; odslej Zakon), smo opravili postopke, za katere smo se dogovorili z vami in jih navajamo v nadaljevanju. To so postopki v zvezi z izpolnjevanjem skladnosti porabe sredstev iz naslova oprostitve plačila prispevkov za poslovno leto, ki se je končalo 31. decembra 20xy. Posel je bil opravljen v skladu z Mednarodnim standardom sorodnih storitev 4400 – Posli opravljanja dogovorjenih postopkov v zvezi z računovodskimi informacijami. Edini namen postopkov je bil, da bi vam pomagali pri presoji upoštevanja določil 33. in 34. člena Uredbe Komisije (ES) št. 651/2014 z dne 17. junija 2014 o razglasitvi nekaterih vrst pomoči za združljive z notranjim trgom pri uporabi členov 107 in 108 Pogodbe v poslovnem letu, ki se je končalo 31. decembra 2015.

Opravljenе postopke povzemamo takole:

1. Prejeli in preverili smo izpis porabe sredstev, ki prikazuje porabo sredstev iz naslova oprostitve plačila prispevkov na dan 31.12.20xy, ki ga je pripravila družba X invalidsko podjetje, d.o.o.; njegov seštevek smo primerjali z bilanco stanja in ustreznim kontom v glavni knjigi.
2. Preverili smo skladnost v prvi točki omenjenega izpisa porabe sredstev iz naslova oprostitve plačila prispevkov z določili 33. in 34. člena Uredbe Komisije (ES) št. 651/2014 z dne 17. junija 2014 o razglasitvi nekaterih vrst pomoči za združljive z notranjim trgom pri uporabi členov 107 in 108 Pogodbe.

Poročamo o ugotovitvah:

- a) V zvezi s točko 1 nismo ugotovili odstopanj med izpisom porabe sredstev in bilanco stanja oziroma ustreznim kontom v glavni knjigi.
- b) V zvezi s točko 2 nismo ugotovili odstopanj od izpolnjevanja zahtev 33. in 34. člena Uredbe Komisije (ES) št. 651/2014 z dne 17. junija 2014 o razglasitvi nekaterih vrst pomoči za združljive z notranjim trgom pri uporabi členov 107 in 108 Pogodbe.

Ker opravljeni postopki niso niti revizija niti preiskava v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja ali Mednarodnimi standardi poslov preiskovanja v povezavi z izpolnjevanjem pravil o upravljanju s tveganji v tem poročilu ne dajemo nikakršnega zagotovila.

Naše poročilo služi izključno namenu, predstavljenemu v prvem odstavku, ter je za vašo informacijo in se ne sme uporabljati za kak drug namen ali posredovati drugim strankam. Poročilo se nanaša izključno na navedene konte in postavke in ne obsega celotnih računovodskih izkazov gospodarske družbe X, invalidsko podjetje, d.o.o.

[Naziv registrirane revizijske družbe]

[Podpis pooblaščenega revizorja]

[Datum poročanja]

Vir: Deloitte Touche Tohmatsu Services, Inc., b.l.

PRILOGA 13: Zakon o gospodarskih družbah in Zakon o revidiranju

Že v poglavju 1.4 sem se dotaknila zakonodaje, ki opredeljuje kateri standard poročanja slovenska invalidska podjetja lahko uporabljajo. To je določeno v 54. členu zakona, kjer zakonodajalec napotuje družbe in podjetnike, da morajo uporabljati ene ali druge, Slovenske ali Mednarodne standarde računovodskega poročanje, če ni določeno drugače z drugim zakonom. Slovenski Inštitut za revizijo v Sloveniji izdaja prve, drugi pa so določeni z dvema Uredbama in sicer 1606/2002/ES in 1725/2003/ES. Zakon na začetku določa, da je beseda »revizor« revizijska družba ali samostojni revizor ali samostojna revizorka, ki ima po zakonu, ki ureja revidiranje, dovoljenje za opravljanje revidiranja. Zakon tudi določa, da je »Slovenski inštitut za revizijo« Slovenski inštitut za revizijo po zakonu, ki ureja revidiranje in, da morajo vse družbe uporabljati kontni okvir za glavno knjigo, ki ga sprejme Inštitut v soglasju z ministroma za gospodarstvo in finance. Kontni okvir določa razrede kontov od 0 do 9 in tudi skupine kontov od 00 do 99. V 55. členu tega zakona so jasno določeni tudi kriteriji za katere družbe velja obveznost revidiranja računovodskih izkazov v skladu s slovensko zakonodajo ob uporabi treh meril na bilančni presečni dan letne bilance stanja:

- povprečno število zaposlenih v poslovnem letu,
- čisti prihodki od prodaje, in
- vrednost aktive.

Mikro družba je družba, ki izpolnjuje dve od teh meril:

- povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega deset,
- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 700.000 eurov, in
- vrednost aktive ne presega 350.000 eurov.

Majhna družba je družba, ki ni mikro družba po prejšnji opredelitvi, in ki izpolnjuje dve od teh meril:

- povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega 50,
- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 8.000.000 eurov, in
- vrednost aktive ne presega 4.000.000 eurov.

Srednja družba je družba, ki ni mikro družba in niti ne majhna družba po prejšnjih dveh opredelitvah, in ki izpolnjuje dve od teh meril:

- povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega 250,
- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 40.000.000 eurov, in
- vrednost aktive ne presega 20.000.000 eurov.

Velika družba je družba, ki ni mikro, majhna družba ali srednja družba. V vsakem primeru pa zavarovalnice, banke, borza vrednostnih papirjev, družbe, ki morajo pripraviti konsolidirano letno poročilo po 56. členu tega zakona. Po novem stroške revizije razkrivajo samo velika podjetja.

Te določbe so določene po tem zakonu, in kot vemo iz poglavja o posebnostih invalidskega podjetja 1.2, drug zakon, ZZRZI, določa dodatno, da se majhna in mikro podjetja revidirajo na vsake tri leta, srednja in velika pa so zavezana k reviziji vsako leto.

Nadalje v 57. členu zakon napotuje na uporabo Zakona o revidiranju, kajti narekuje, da letna poročila velikih in malih družb pregleda revizor na način in pod pogoji, ki jih določa zakon, ki ureja področje revidiranja. Revizor mora pregledati poslovno poročilo in revidirati računovodsko poročilo. Poslovno poročilo pregleda v obsegu, da lahko potrdi skladnost z računovodskim delom letnega poročila. To velja tudi za konsolidirana letna poročila. Revizija mora biti opravljena v šestih mesecih po koncu poslovnega leta, javna objava revidiranega letnega poročila skupaj z revizorjevim poročilom pa mora biti objavljena v osmih mesecih po koncu poslovnega leta. Če je družba zavezana k reviziji po tem členu mora ločeno razkriti v letnem poročilu celotni znesek, porabljen za revizorja in ločeno znesek, porabljen za revidiranje letnega poročila, druge storitve dajanja zagotovil, storitve davčnega svetovanja in druge nerevizijske storitve.

Izpostavila bi še 545. člen ZGD-1, ki ureja poročilo posloводства v primeru koncerna¹⁴. Gre za koncernske družbe, kjer ni sklenjene pogodbe o obvladovanju. V tem primeru obvladujoča družba ne sme uporabiti svojega vpliva, da bi s tem prisilila odvisno družbo v to, da bi se zase opravila škodljiv pravni posel, ali storila kaj v svojo škodo, tudi opustila. To ne velja, če obvladujoča družba nadomesti prikrajšanje. V primeru, da se prikrajšanje ne nadomesti po drugem odstavku tega člena, je potrebno najkasneje ob koncu poslovnega leta določiti kako in kdaj se bo nadomestilo. Posloводство odvisne družbe mora zato po tem členu sestaviti poročilo o razmerjih s povezanimi družbami oz. obvladujočo družbo. V njem se navedejo vsi pravni posli, ki jih je družba opravila v preteklem poslovnem letu z obvladujočo družbo ali drugimi povezanimi družbami. Razkriti mora katere posle je opustila, storila na pobudo ali v interesu teh družb. Če jih ni bilo je potrebno to tudi izjaviti. Potrebno je navesti plačila in vračila pri pravnih poslih, za primer dejanj pa razloge, ki so privedli to njih, prikrajšanja in koristi za družbo. V primeru prej omenjenih nadomestil je potrebo navesti kako so le-ta potekala in ali je imela družba zagotovljeno pravico do ugodnosti, ter katere so to bile. Na koncu tega poročila, ki je tudi del poslovnega poročila v letnem poročilu, je potrebno navesti, če je dobila ustrezno povračilo v primeru, ko je bil opravljen posel ali storjeno ali opuščeno dejanje in, ali je bila prikrajšana s tem, ko ji je bilo storjeno ali opuščeno to dejanje, ter ali je bilo prikrajšanje nadomeščeno. Poročilo o odnosih s povezanimi osebami mora po naslednjem členu, 546. členu, revizorju, ki pregleda letno poročilo, predložiti tudi to poročilo, revizor pa ga mora pregledati in preveriti, na koncu pa tudi izdati revizijsko poročilo na Poročilo o odnosih s povezanimi osebami. Preveriti mora:

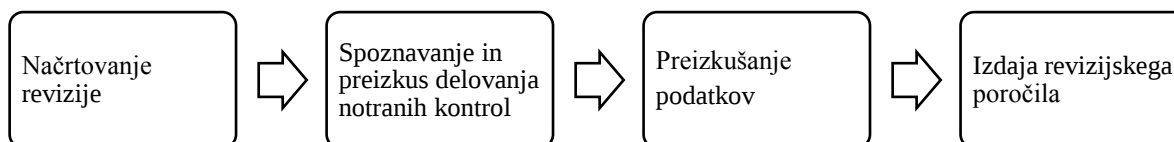
- če so navedbe v danem poročilu točne in resnične,
- če morda pri drugih dejanjih obstajajo okoliščine, ki kažejo na drugačno presojo, kot pa jo je izrazilo posloводство in,
- če glede na okoliščine, ki so bile znane, vrednost izpolnitve družbe ni nesorazmerno visoka, ki jo razkriva posloводство v poročilu in, za primer nadomestitve, da ni prišlo do prikrajšanja.

¹⁴ Priloga 12: Poročilo o dogovorjenih razmerjih s povezanimi osebami

PRILOGA 14: Postopki revizije invalidskega podjetja

Sam potek revizije računovodskih izkazov je enak v vseh primerih, naj gre za večje ali manjše podjetje, ali pa za gospodarski, ter javni sektor. V vsakem primeru moramo proces začeti z *načrtovanjem* revizije, kjer se spoznavamo s celotno strategijo revizije, *sledi spoznavanje in preizkus delovanja notranjih kontrol revidiranega podjetja*, ki poteka v času predrevizije, npr. če je presečni datum poslovnega leta revidiranega podjetja 31.12., bo potekala predrevizija v času meseca septembra do konca meseca decembra. V tem obdobju navežemo stik s stranko in v splošnem določimo največja tveganja, ki pa lahko, ko opravimo najpomembnejše sestanke s ključnimi osebami v podjetju, izgubijo na pomenu ali pa, če pri tem zaznamo, tudi dodamo novo tveganje, ki ga moramo v preizkušanju procesa kontrol, preveriti. Tretji del, *preizkušanje podatkov* pride na vrsto v končni reviziji, kjer s pomočjo različnih pristopov določimo vzorce, ki jih potestiramo. Glede na najdene izsledke v zaključku pooblaščen revizor *izda revizijsko poročilo*.

Slika 4: Potek revizije računovodskih izkazov



Vir: M. Zaman Grof, Predavanji 2 in 3 z rešitvami, 2015, str. 40.

Načrtovanje revizije

Faza načrtovanja je prva faza v procesu revizije. V tej fazi je potrebno vzpostaviti celotno strategijo revizije, ki bo določala obseg, čas in smer revizije in, ki bo usmerjala razvoj celotnega revizijskega načrta. Pri vzpostavitvi strategije je potrebno predvsem prepoznati značilnosti posla, zaradi katerega moramo pravilno načrtovati obseg revizije in način komunikacije, spoznati moramo revidirano podjetje in s tem pridobiti primeren vpogled v notranje okolje podjetja. Koletnik v svojem delu navaja (Zunanje revidiranje, 2008, str.74), da je to pomembno zlasti v prvem revidiranem letu, ko si želi revizor spoznati poslovno kulturo, zato mora pregledati najpomembnejše pogodbe, zapisnike, sklepe in interne akte. V tem delu se lahko opremo na:

- MSR 200, ki opredeljujejo glavne cilje neodvisnega revizorja in izvajanje revizije,
- MSR 210, ki opredeljujejo dogovarjanje o pogojih za revizijske posle, in
- MSR 300, ki napotujejo revizorja s ponavljajočimi revizijskimi posli, da oceni tveganje pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih s spoznavanjem organizacije in pa tudi njenega okolja, vključno z notranjim kontroliranjem, ki ga je vzpostavilo poslovodstvo in s tem močno vpliva na učinkovitost, delovanje računovodskega sistema, s tem pa pomembno vpliva na to, kako zanesljivi so podatki v računovodskih izkazih in pomembno za nas, tudi na končno sliko v letnem poročilu. Postopki, ki jih standard predvideva:

- poizvedovanje pri poslovodstvu in drugih zaposlenih znotraj organizacije (običajno so to vodje oddelkov), ki utegnejo imeti po revizorjevi presoji ključne informacije s katerimi si bo revizor pomagal v nadaljnjih postopkih revizije spoznavanja notranjih kontrol podjetja,
- analitični postopki – s katerimi revizor ugotavlja odstopanja v izkazih glede na obdobje predhodne revizije enakega obdobja in se poglobljeno loti ugotavljanja razlik in pa
- opazovanje in pregledovanje organizacije in okolja, več o tem v nadaljevanju.

Revizor se mora seznaniti nato z notranjimi kontrolami podjetja (*ang. understand the internal control*), ki so pomembna za revizijo v primerih, ko prepozna in oceni tveganje za pomembno napačno navedbo. Standard MSR 265 obravnava njegovo odgovornost o tem, da pristojne za upravljanje in poslovodstvo obvesti o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju. Notranje kontrole so po MSR 315, proces na katerega ima vpliv poslovodstvo, kateri ima namen razumno zagotoviti uresničevanje ciljev v naslednjih kategorijah:

- uspešnost in učinkovitost poslovanja,
- zanesljivost finančnega poročanja,
- skladnost z veljavnimi zakoni in predpisi.

Skladno s standardom MSR 260 je revizorjeva naloga, da organu nadzora pojasni odgovornost revizorja, ga obvesti o načrtih revizije in razporeditvi časa, sporoči tudi bistvene ugotovitve pri reviziji, ter poroča o svoji neodvisnosti. Zunanji revizor pa se mora, po besedah Praznikove in Kadunčeve (2015, str. 25-37), v okviru zunanje revizije z organom nadzora pogovoriti najmanj enkrat letno tudi o obvladovanju prevar. Tisti, ki imajo zelo dobre vzpostavljene linije obveščanja in zavedanje o tem kako pomembna informacija je to za revizorja, bodo le-tega o tem tudi obvestili, da lahko presodi o morebitnem vplivu dogodkov na računovodske izkaze in oceni tveganja pri revidiranju. Ljudje na vseh ravneh organizacije vplivajo na notranji nadzor. Vsi v podjetju so odgovorni za izvajanje notranjih kontrol: poslovodstvo, notranji revizorji in drugi. Če je le-ta čim bolj učinkovita in je sistem tudi čim bolj popolnejši to pomeni, da bo revizor preizkusil manjše število podatkov (Taylor, D. H., Glezen, G. W., & Černe, A., 1996, str 412). Uspešna notranja kontrola je vgrajena v del procesa upravljanja (načrtovanje, organiziranje, vodenje in nadzor). Notranji nadzor ohranja organizacijo na poti proti svojim ciljem in uresničevanju njenega poslanstva.

Koletnik (2008, str. 79-81) v svojem delu opredeljuje pet ciljev oz. trditev (*ang. assertion*), ki jih mora imeti računovodski sistem podjetja, oz. je za izgradnjo le-tega odgovorno poslovodstvo ki pa pozneje postanejo tudi osrednji cilj revizorjeva preizkušanja. Uradne trditve se nanašajo na salde na kontih na koncu obdobja, na materialne transakcijske postavke in dogodke v revidiranem obdobju, ter na predstavitev in druga razkritja. V nadaljevanju predstavljamo uradne trditve, ki jih podrobneje navaja Računsko sodišče v priročniku kot pomoč revizorjem pri preučevanju različnih vrst napačnih navedb ali

neskladnostih z zakonodajo, predpisi. Revizor lahko uporablja tudi drugačno klasifikacijo, vendar morajo biti zajeti vsi omenjeni vidiki.

Tabela 6: Revizijske uradne trditve (ang. assertions)

Revizijske trditve	Bilanca stanja	Izkaz poslovnega izida	Predstavitev in razkritja
Nastanek		✓	✓
Popolnost	✓	✓	✓
Točnost		✓	✓
Časovna uvrstitev		✓	
Razvrstitev		✓	✓
Obstoj	✓		
Pravice in obveze	✓		✓
Vrednotenje in razporeditev	✓		✓

Vir: Prirejeno po Priročnik za revizije računovodskih izkazov in skladnosti poslovanja s predpisi, 2012, str. 18-20.

Za podrobnejši prikaz podajamo primere tveganj (T) na izbranem primeru invalidskega podjetja glede na izbrano računovodsko postavko, hkrati pa katero trditev v zvezi s tem pokrivamo in kakšni revizijski postopki (P) sledijo v zvezi z njimi¹⁵.

Glede na to kakšne so naše ugotovitve v povezavi s kontrolnim ustrojem podjetja, pri katerem se s kontrolnim okoljem revizor le seznani, s sistemom pa dejansko spozna in preveri njegovo delovanje opredelimo nadaljnje postopke v zvezi s kontrolami. V velikih sistemih je potrebna tudi pomoč drugih veščakov, na kar napotuje tudi MSR 620, kot so recimo veščaki za sisteme računovodskih programov. Potrebno je testirati kontrole na ciklu, ki smo ga določili kot najbolj kritično oz. tvegano.

Potrebno je opredeliti **posredne** in **neposredne** kontrole znotraj notranje računovodske kontrole. Zaman opredeljuje (2015, str. 70), da prve obsegajo kontrolne postopke, ki so neposredno povezani s poslovnimi dogodki, kamor kategoriziramo kontrole pravilnosti vnosa podatkov, kar pomeni, da so podatki pravilno odobreni in vneseni v pravih zneskih, ter kontrole popolnosti obdelave vnesenih podatkov, ki zagotavljajo, da vse kar bi morale biti evidentirano tudi je evidentirano, kamor štejemo kontrolo številčenja poslovnih listin in kontrolo nad nedodelanimi dokumenti.

Druge, posredne kontrole, pa Zamanova navaja (2015, str. 73), da so vzpostavljene z namenom, da nadzirajo izvajanje in delovanje neposrednih kontrol. Mednje štejemo:

- razmejitev dolžnosti, ki pomaga razdeliti posel na način, da ni v pristojnosti le ene osebe,
- materialno odgovornost, ki preprečuje preventivno, da dejanja niso izvršena,

¹⁵ Zaradi večjega obsega glej Prilogo št 7. – tudi v pomoč pri kasnejšem pregledu kategorij finančnih izkazov.

- omejitev pristopa, preprečuje dostop nepooblaščenim osebam do določenih listin,
- preprečevanje trgovanja z notranjimi informacijami.

Za potrebe celotnega pregleda in spoznavanja podjetja je potrebno razumeti računovodske ureditve in poslovni proces (ang. *understand the accounting and business process*), ki ga podjetje ima. V tem primeru pridobimo dokumentacijo, kot so računovodski pravilniki, pravilnik o kadrovanju in drugi interni akti. Pri procesih je potrebno nameniti posebno pozornost ciklom prodaje¹⁶, zaradi katerega se generirajo prihodki v podjetje, stroškom, zalogam, osnovnim sredstvom, finančnemu računovodstvu in sistemu plač v podjetju. Skozi pogovor s ključnimi osebami v podjetju skušamo zaznati posebna tveganja, ki bi morda obstajala v procesih, hkrati pa je potrebno eliminirati tveganja za katere že v vmesnem času zaznamo, da le-ta ne obstajajo, čeprav smo jih v procesu načrtovanja tudi predvidevali. V tej fazi tudi tehtamo možnost vključitve drugega veččaka, kot je na primer IT revizor, ki bi dodano pogledal sistem podjetja, to je značilno predvsem za večje in kompleksnejše sisteme.

Predrevizijski analitični postopki (ang. *the analytical review process*) so potrebni zato, da se revizor analitično spozna s podatki v izkazih in se tudi vsebinsko ukvarja s postavkami pri katerih opazno prihaja do odstopanj predvidenih vrednosti na postavkah. V tej fazi tudi določimo katere postavke v izkazih bomo izločili v nadaljnjih revizijskih postopkih. Tudi MSR 540 zahteva od revizorja potrebne postopke za oceno tveganja pri vseh pomembnih računovodskih ocenah.

Hayes, R. S., Dassen, R., Schilder, A. in Wallage, P. (2005, str. 319-345) predstavljajo v svojem delu štirifazni okvir postopkov:

- prva faza: Oblikovanje pričakovanj,
- druga faza: Primerjava pričakovanih vrednosti z zapisanimi vrednostmi,
- tretja faza: Poizvedba možnih razlag za dobljene razlike med pričakovano in dejansko vrednostjo,
- četrta faza: Ocena vpliva dobljene razlike med pričakovano in dejansko vrednostjo na revizijo in finančne izkaze.

Določene informacije so pomembno napačne v trenutku, ko bi za uporabnika računovodskih izkazov vplivale v njegovi odločitvi. V tem primeru se lahko za splošne usmeritve, ki bodo v nadaljevanju tudi uporabljene, opremo na:

- MSR 315, ki opredeljuje prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja,
- MSR 320, ki opredeljuje pomembnosti pri načrtovanju in izvajanju revizije,
- MSR 330, ki obravnava revizorjevo odgovornost na odziv na tveganje pomembno napačne navedbe, ki jih revizor oceni v skladu z MSR 312,
- MSR 450, ki opredeljuje ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb.

¹⁶ Priloga št. 4: Cikel prodaje, ki ga je potrebno gledati skupaj z opredelitvijo kontrol in zaznanih tveganj.

Rodda in Cosserat v svojem delu navajata (2008, str. 150-182), da je potrebno razločevati med napačnimi trditvami in sicer nekatera zahtevajo večjo pozornost kot druge. Primer napake nekaj evrov v potrjevanju vrednosti zalog katere postavka je v milijonih je brezpredmetno za nadaljnjo preiskavo v primerjavi z izpustitvijo zgradb v postavki opredmetenih osnovnih sredstvih, kar je vsekakor resnejše. Izraz »pomembnost« je torej uporabljen za lažjo razločitev pomembno napačnih navedb od tistih, ki to niso. MSR 320 se tako nanaša na koncept pomembnosti v fazi načrtovanja in kasneje izvedbe revizijskega programa.

Koletnik pravi (2008, str. 96), da revizor pri svojem delu vedno tvega, da bo izdal na koncu neustrezno mnenje, in, da mora zato oceniti tudi tveganje pomembno napačne navedbe na štirih ravneh: Na ravni računovodskih izkazov kot celote, na ravni vrste posle, na ravni saldov na kontih in na ravni razkritij. Revizorji s svojimi postopki ne morejo preveriti vsakega poslovnega dogodka, ki se zgodi v poslovnem letu, saj je to neizvedljivo (Taylor, D. H., Glezen, G. W., & Černe, A., 1996, str. 224-225), lahko pa na podlagi izvedenih postopkov v reviziji dajo zagotovilo, ki lahko uporabnikom pomagajo pri odločitvah, na primer:

- podajajo zagotovilo oz. mnenje v revizijskem poročilu, da so računovodski izkazi resničen in pošten prikaz finančnega stanja revidirane družbe in, da zaradi napak ali nepravilnosti ne vsebujejo pomembno napačnih navedb (kriterij za pomembnost opredeljujemo v nadaljevanju),
- podajajo zagotovilo, da so zbrali zadostne dokaze, na podlagi katerih podajajo mnenje,
- s tem, ko beremo mnenje in vemo, da so zbrali zadostne dokaze, pa tudi podajajo zagotovilo, da razumejo razkrite zneske in razkritja, njihovo obravnavo in razvrstitve v izkazih.

Napačna navedba je pomembna takrat, ko bi pomembno vplivala na odločitev uporabnika letnega poročila.

*Celotna pomembnost na ravni finančnih izkazov (ang. materiality) **

Okviri računovodskega poročanja sicer predvidevajo in obravnavajo koncepte pomembnosti v okviru priprave in predstavitve računovodskih izkazov. Čeprav se lahko razpravlja o pomembnosti v različnih terminologijah se na splošno lahko opredeljujejo, da:

- se napačne navedbe, vključno z opustitvami, štejejo za bistvene in se pričakujejo kot take, če lahko posamično ali zbirno vplivajo na poslovne odločitve uporabnika,
- so sodbe o pomembnosti narejene v luči okoliščin, in so odvisne od velikosti, narave napačne navedbe, ali kombinacije obojega,
- so sodbe o zadevah ki so pomembne za uporabnike računovodskih izkazov narejene na predpostavki, razmisleku o skupnih informacijskih potrebah kot skupini uporabnikov.

Določitev pomembnosti je stvar strokovne presoje na katero vpliva perspektiva uporabnika finančnih informacij. Pomembno je razumeti, da je ne izračunamo, ampak *določimo*. Odstotek je pogosto uporabljen za izbrano merilo (ang. *benchmark*) kot izhodišče pri določanju pomembnosti. Dejavniki, ki lahko vplivajo na določitev ustreznega merila so lahko:

- elementi računovodskega poročanja kot so: sredstva, obveznosti, lastniški kapital, prihodki, odhodki,
- narava podjetja, oz. faza življenjskega cikla v katerem se podjetje nahaja, tudi industrija in gospodarsko okolje v katerem podjetje posluje,
- lastniška struktura podjetja, in način kako se podjetje financira, npr. v primeru, ko se podjetje financira več z dolgovi kakor s kapitalom, uporabnike bolj zanimajo sredstva, kakor pa dobičkonosnost podjetja,
- relativna nestanovitnost izbranega merila.

Pomembnost je v tem primeru izražena torej kot znesek za celotno revizijo računovodskih izkazov. Večja kot bo materialnost, manjši količino enot v vzorec bomo vzeli. V primeru, da je vsota ugotovljenih napak na listi napak večja od vrednosti pomembnosti pomeni, da bo sledilo mnenje s pridržkom.

*Izvedbena pomembnost (ang. performance materiality) ***

Izvedbena pomembnost je določena za potrebe ocenjevanja tveganj pomembno napačnih navedb in določitev vrste, časa in obsega nadaljnjih revizijskih postopkov. To je znesek oz. vsota zneskov, ki so določeni iz strani revizorja in je nižji od zneska celotne pomembnosti. S tem revizor zmanjša verjetnost na najnižjo primerno raven, da bi skupen znesek nepopravljenih in neodkritih napačnih navedb presegel pomembnost za računovodske izkaze kot celote.

*Mejna vrednost (ang. clearly trivial misstatements threshold) ****

Določitev zneska v sklopu katerega so napačne navedbe tako neznatno majhne, da jih ni potrebno upoštevati v pismu poslovodstvu, torej ne gredo ti zneski na listo napak. Očitno je, da ne bi imeli bistvenega vpliva na računovodske izkaze. To ne smemo enačiti z izrazom nematerialnost.

$$\text{pomembnost} - \text{izvedbena pomembnost} = \text{pričakovana napaka} \quad (3)$$

S tem, ko smo znižali pomembnost na izvedbeno pomembnost, razvidno iz enačbe (3), smo dobili tudi pričakovano napako.¹⁷ V primeru, da je na koncu dejanska napaka večja od pričakovane pomeni, da smo v testiranje vzeli premajhen vzorec.

Na izbiro primerjalnega merila vplivajo nekateri dejavniki v skladu z MSR 320:

- postavke, na katere je osredotočena pozornost uporabnikov,
- panoga v kateri je revidirana družba in vrsta revidirane družbe,
- način kako se družba financira in kakšna je lastniška struktura,
- primerjalnost različnih primerjalnih kriterijev med seboj.

Izvedba revizijskega programa

Pomembnost določitve vzorca

Na obseg preizkušanja podatkov vplivajo ugotovitve, ki izvirajo iz preizkušanja notranjih kontrol. Če revizor oceni, da kontrole ustrezno delujejo, lahko zmanjša obseg preverjanja podatkov (v poglavju 3.3. smo preizkusili kontrole, ugotovili smo, da so kontrole ustrezne in se lahko zanašamo na njih, kar nam bo kasneje pomagalo pri zmanjšanju obsega preizkušanja podatkov). Če revizor oceni, da se na notranje kontrole ne more zanesti, pa bo v fazi preverjanja podatkov opravljal večji obseg preizkušanja podatkov.

Zanesljivost revizijskih dokazov je po MSR 500 povečana:

- če je pridobljena od neodvisnih virov zunaj organizacije,
- če jih revizor pridobi neposredno (primer opazovanja štetja zalog),
- kadar je dokaz pridobljen v pisni obliki, kakor pa ustno,
- kadar ima stranka vzpostavljen zanesljiv sistem kontroliranja in računovodenja.

Revizijsko vzorčenje po MSR 530 je uporaba revizijskih postopkov na manj kot 100 % postavk na celotni populaciji. To pomeni, da imajo vse vzorčne enote enako možnost biti izbrane v postopek vzorčenja, s tem pa revizor zagotovi razumno podlago za zaključke glede na celotno populacijo. Ne glede na to kako sposobni smo in kakšnje naša tehnologija moramo razumeti, da obstajajo okoliščine, ko je preučevanje vseh postavk nemogoče. Četudi lahko testiramo 100 % včasih stroški testiranja presegajo pričakovane koristi, zato testiranje celotne populacije ni učinkovito. Da pridobi revizor razumno zagotovilo, mora pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da zmanjša revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven to pa omogoča, da pripravi utemeljene sklepe, na osnovi katerih pripravi revizorjevo mnenje. Revizijsko tveganje je tveganje, da revizor izrazi neprimerno revizijsko mnenje, kadar so računovodski izkazi pomembno napačni.

¹⁷ Primer izračuna na strani 34-38, kjer je vzeta 10 % pričakovana napaka. Odstotek pričakovane napake je vzet zaradi odstopanj med vrednostmi postavk v računovodskih izkazih v letnem poročilu in vrednostih v poročevalskem paketu. Glede na pretekle izkušnje s stranko je predvidevanje tudi za letošnje poslovno leto, da se bo stranka zmotila za 10 % določene pomembnosti.

Obstaja veliko vrst tveganj v okviru revizijskih postopkov, vsak od njih ima poseben vpliv na celotno revizijo. Tveganje pri odkrivanju je tveganje, da s postopki, ki jih je revizor opravil, da se zmanjša revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven, ne bo odkril obstoj pomembno napačne navedbe, bodisi samostojno ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami. Tveganje pri odkrivanju vključuje tveganje pri postavkah, ki so del vzorčenja in tveganja postavk, ki niso vzorčena. V našem primeru se osredotočimo se na tveganje z vzorčenjem. Pričakuje se lahko dva možna napačna zaključka do katerih privede tveganje za vzorčenje, kar pomeni, da se naše ugotovitve, ki temeljijo na preizkušenem vzorcu, razlikujejo glede na zaključke posamezne postavke, ki je bila preizkušena.

- pomembno napačna navedba ne obstaja, čeprav v resnici obstaja – kar vpliva na revizorjevo učinkovitost in vodi v izdajo neprimernega mnenja,
- pomembno napačna navedba obstaja, čeprav v resnici ne obstaja – kar vpliva na revizorjevo zmožljivost in vodi v dodatno delo, da se prvotne zaključke dokaže kot neprimerne.

Na praktičnem primeru bo izbrana statistična metoda vzorčenja testiranja podatkov. Za primer testiranja kontrol pa bodo uporabljeni nestatistični načini vzorčenja, in bomo skozi spoznavanje celotnega procesa naključno in s prisotnostjo preiskovali kako notranje kontrole delujejo, kar je eden iz med sedmih možnih revizijskih postopkov preizkušanja podatkov. Zaman navaja naslednje možne postopke (2015, str. 86):

- opazovanje,
- potrjevanje,
- izračunavanje,
- analiziranje,
- povpraševanje,
- preiskovanje,
- primerjanje.

Kontrole

Pri revidiranju računovodskih finančnih izkazov je potrebno upoštevati izbrano strategijo, ki jo revizor izbere na začetku revizije, ki ga bo vodila do prepričljivih dokazov o primernosti ali pa neprimernosti računovodskih procesov, poslovnih dogodkov z najmanjšim možnim tveganjem in, da bo po tem lahko strokovno izrazil mnenje na revidirane računovodske izkaze.

Po tem, ko je določeno¹⁸ katere postavke predstavljajo največje tveganje, je potrebno pregledati vzpostavljene notranje kontrole. Potrebno je pogledati ali le-te delujejo v podjetju in, če se lahko na njih tudi zanesemo. To je zelo pomembno iz vidika strategije za katero se bo revizor v nadaljevanju odločil, lahko za strategijo pretežnega preizkušanja podatkov, ko ni vzpostavljenega primernege ustroja notranjega kontroliranja, ali pa manjšega preizkušanja podatkov, za katero se navadno odloči v primeru manjšega podjetja, v končni reviziji. V primeru, da po preizkušanju kontrol ugotovimo, da le-te delujejo in v njih zaupamo, lahko trdimo, da se na njih zanesemo in se s tem tudi odločimo za strategijo manjšega tveganja pri odkrivanju pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih. V obeh primerih strategij pa se je potrebno seznaniti s politiko podjetja, urejenostjo računovodenja in notranjega kontroliranja.

Na podlagi ugotovitev, torej potrditve obstoja in pravilnosti delovanja notranjih računovodskih kontrol, revizor poroča poslovodstvu glede kakovosti teh kontrol in hkrati določi vrsto, obseg, čas postopkov za preverjanje podatkov v samih računovodskih izkazih. Če se potrdi, da je vgrajena notranja kontrola uspešna, ustrezna in zanesljiva revizor določi manjšo količino preverbe podatkov, saj se zanaša na delovanje notranjih kontrol, ki že s svojim obstojem preventivno preprečujejo in odkrivajo nastanek napake ali prevare. V nasprotnem primeru se obseg preverjanja podatkov v zaključni reviziji poveča.

Preverjanje podatkov

Pri izbiri vzorca za detaljno preverjanje podatkov uporabljamo statistično metodo izbiranja (ang. *monetary unit sampling*) pri kateri je verjetnost, da bo izbrana določena transakcija ali stanje znotraj populacije sorazmerna z njeno velikostjo oz. vrednostjo postavke. Koraki, ki sledijo pri metodi: Določiti populacijo in velikost vzorca, izbrati vzorec, izvesti revizijske postopke, oceniti rezultate in zaključiti postopke.

Primer: Izbrana populacija obsega več transakcij, ki so večje od intervala vzorčenja 1 mio eur. Če je velikost vzorca 30 in je 50 enot večjih od 1 mio eur potem bo MUS izbral le 30 enot od 50 enot, ki so večje od enega milijona eur. Zato 20 enot, ki so večje od 1 mio eur ne bo izbranih razen, če bo revizijska skupina povečala vzorec za MUS. Vsak znesek znotraj enote ima enako možnost, da je izbran, pri tem pa je potrebno upoštevati spoznanja in ugotovitve iz predrevizije in sicer kakšni so izsledki v zvezi z notranjimi kontrolami v podjetju, ali le-te delujejo in se na njih lahko zanašamo ali ne. Od tega in velikosti izvedbene materialnosti je odvisno kakšen vzorec bomo dobili¹⁹. Gledano prilogo 8, če je v preizkušanje podatkov vzeta postavka osnovnih sredstev v vrednosti 2.000.000 eur, izvedbena pomembnost pa je določena kot 500.000 eur, je rezultat tak, da je to štirikratnik

¹⁸ Interpretacijo postopkov ocenjevanja tveganj ter spoznavanje notranjega kontroliranja najdemo v MSR 315 – Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe.

¹⁹ Priloga št. 8 : Primer tabele Audit Sampling Sample Size Table – Lower, Higher, Significant Risk. Deloitte Touche Tohmatsu Services, Inc.

izvedbene materialnosti, zato gledano v tabelici, je možnost vzorca treh, šestih, ene ali dveh faktur, v odvisnosti od tega ali se zanašamo na kontrole, ki so vzpostavljene v podjetju za zagotavljanje ustreznega evidentiranja poslovnih dogodkov v računovodskih razvidih.

Potrebno je opredeliti tudi izraz, ki predstavlja največjo možno razliko med pričakovano oz. ocenjeno in dejansko vrednostjo na postavki, ki je sprejemljiva brez nadaljnje raziskave, t.i. ang. *the appropriate threshold*. To ni merska enota dejanske pomembno napačne navedbe postavke v izkazu poslovnega izida, bilance stanja ali pri razkritjih, ampak je sprejemljiva vsota negotovosti. Vsota mora biti dovolj majhna, in manjša od izvedbene materialnosti, da lahko določi pomembno napačno navedbo, individualno ali zbirno, z drugimi pomembno napačnimi navedbami, ki lahko povzročajo napačno navedbo finančnih izkazov v celoti. Pri tem obstaja več opcij v zvezi z definicijo pragov v tabeli, ki poenostavljeno prikazuje dejavnike zaradi katerih je izvedbena pomembnost znižana, zato, da določa »threshold«. Poenostavljen primer izračuna v tabeli.

Tabela 7: Kriteriji za izračun thresholda

Threshold, ne sme presegati najnižjega od sledečega:	Tveganje (not significant)				Tveganje (significant) ²⁰
	Nizko tveganje napake		Visoko tveganje napake		Zanašajoč na kontrole
	Zanašajoč na kontrole	Nezanašajoč na kontrol	Zanašajoč na kontrole	Nezanašajoč na kontrol	
% posamezne zabeležene transakcije	35 %	22 %	25 %	15 %	20 %
% izvedbene materialnosti	95 %	65 %	90 %	45 %	50 %

Vir: Metodologija Deloitte Touche Tohmatsu Services, Inc., b.l.

Knjižena vrednost na postavki prispevkov za celotno poslovno leto je 3.700.000. Na kontrole se zanašamo, tveganje pa je opredeljeno kot normalno (ang. *not significant*), kar pomeni, da v izračunu dobimo rezultat 283.500 eur za naš izbrani threshold za izbrano postavko. Razlika med oceno za celotno leto, izračunano na podlagi knjiženih prispevkov v mesecu december in dejansko vknjižbo na dan 31.12. je 100.000 eur, kar je manj od vrednosti *thresholda* in v tem primeru ne pomeni tako velikega odstopanja, da bi vključili to v nadaljnje postopke. Tak način revizorju pri oceni postavk predvsem olajša delo v smislu, da se osredotoča na pomembnejše postavke.

²⁰ Za populacije, ki so označene kot "significant risk" je potrebno izvesti posebne postopke

Zaključek revizije in revizijsko poročanje

Revizija se zaključi s fazo poročanja, v kateri revizor izda revizijsko poročilo v katerem poroča o izsledkih revizije. V nadaljevanju predstavljamo obvezne sestavine, ki so del poročila, ki jih opredeljuje Soltani v svojem delu (2007, str. 336-261):

- *naslov*, ki jasno prikazuje, da gre za poročilo neodvisnega revizorja (na primer: Neodvisno revizorjevo poročilo),
- *naslovnik* na katerega mora biti poročilo naslovljeno. Zakonodaja in regulacija bolj podrobno napotujeta kdo naj bi to bil. Običajno je to poslovodstvo, saj oni pripravijo računovodske izkaze, lahko pa so tudi lastniki, vlada in ostali pomembni deležniki,
- *predstavitveni odstavek*, v katerem revizor prepozna čigave finančne izkaze se revidira in kjer navede, da so bili finančni izkazi revidirani. V tem delu tudi opredeli naslov vsakega izkaza, ki sestavlja finančne računovodske izkaze in predstavi kateri računovodski standardi so upoštevani v obdobju na katerega se revizija nanaša,
- *odstavek v zvezi z odgovornostjo poslovodstva za računovodske izkaze*, ki opiše odgovornost tistih v organizaciji, ki so odgovorni za pripravo računovodskih izkazov. Potrebno je poudariti, da je poslovodstvo tisto, ki je odgovorno za pripravo finančnih izkazov v okviru uporabljenega računovodskega okvirja in tudi za interne kontrole, ki omogočajo, da ti izkazi prikazujejo pošteno sliko in so brez pomembno napačnih navedb,
- *odstavek v zvezi z odgovornostjo pooblaščenega revizorja*, v katerem je opredeljena le-ta kot izraziti mnenje na finančne izkaze, temelječ na reviziji. Opredeljeno mora biti, da je revizija opravljena v skladu z Mednarodnimi računovodskimi izkazi,
- *revizorjevo mnenje*, kjer se revizor opredeli to tega ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljeni (štiri možna mnenja),
- *odstavek o drugi zadevi*, če je potrebno, kjer revizor širše predstavi pomembnejši del za katerega meni, da ima vpliv na uporabnika ali pa lažje razumevanje pri branju letnega poročila,
- *ostale odgovornosti poročanja*, če obstajajo in v našem primeru je to Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah,
- *podpis pooblaščenega revizorja, dan revizorjeva poročila, naziv, naslov revizijske družbe*.

Stališče 17 je bilo sprejeto na podlagi napotitve zakonodajalca in sicer za podrobnejšo opredelitev posebnih zakonskih zahtev v povezavi s podjetji, ki zaposlujejo invalide. Priporoča in opredeljuje obliko, ter vsebino *poročila revizorja o računovodskih izkazih in dogovorjenih postopkih* pri teh delodajalcih. To pomeni, da mora revizor pri svojem delu upoštevati vse Mednarodne standarde revidiranja, vključno MSR 250, ki opredeljuje odgovornost revizorja, da pri tovrstni reviziji upošteva zakone in ostale predpise. To pomeni, da mora dodatno preizkusiti skladnost ravnanja z določenimi zakoni ali drugimi predpisi in zaradi tega tudi ustrezno ločeno poročati v svojem poročilu²¹, kar ima za posledico, da

²¹ Primer Poročila neodvisnega revizorja na računovodske izkaze najdemo v Prilogi št. 10

revizor prilagodi svoje mnenje, ki je tudi ena iz med posebnosti pri reviziji invalidskega podjetja (predpostavka je, da ni ugotovil pomembnejših nepravilnosti), citiram:

»Po našem mnenju so računovodski izkazi družbe ABC za leto, končano 31. decembra 20XX, v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu z *Zakonom o zaposlitveni rehabilitaciji in zaposlovanju invalidov in s Slovenskimi računovodskimi standardi*.«

Hkrati se pri poročanju revizor opira na naslednje standarde revidiranja:

- MSR 700: Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih,
- MSR 705: Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja,
- MSR 706: Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja,
- MSR 250: Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov,
- MSR 560: Kasnejši dogodki,
- MSR 570: Delujoče podjetje.

MSR 700 opredeljuje vrste mnenj, ki jih revizor lahko izrazi, in sicer:

- nespremenjeno mnenje (ang. *unmodified opinion*) oz. pozitivno mnenje,
- spremenjeno mnenje (ang. *modified opinion*), kjer imamo mnenje s pridržkom in negativno mnenje, ter zavrnitev mnenja.

Neprilagojeno mnenje bo revizor izrazil v primeru, ko ugotovi, da so računovodski izkazi poštena slika podjetja in so narejeni v skladu z računovodskimi merili. Dodatno lahko mnenju doda tudi pojasnila oz. zadeve, ki bi samo dodatno pojasnjevala določene ugotovitve, a na mnenje ne vplivajo. Dodatni odstavek sledi odstavku z mnenjem. Na *prilagojena mnenja* pa vplivajo različni dejavniki. Spodnja tabela prikazuje kombinacijo le-teh z izidom ustreznega mnenja.

Tabela 8: Vpliv dejavnikov na vrsto prilagojenih mnenj

Dejavniki, ki vplivajo na spremenjeno mnenje	Revizorjeva presoja o možnosti učinka na finančne izkaze	
	Pomembno vendar ne vsesplošno razširjeno	Pomembno in vsesplošno razširjeno
Finančni izkazi so pomembno napačno izkazani	Mnenje s pridržkom	Negativno mnenje
Nezmožnost prejetja ustreznih in dovoljšnjih revizijskih dokazov	Mnenje s pridržkom	Zavrnitev mnenja

Vir: A. Šafran, Predavanje 3, 2014, str. 21.

MSR 706 opredeljuje poseben način dodatnega komuniciranja v revizorjevem poročilu v primeru, ko revizor oceni, da je tako potrebno, t.i. odstavek (ang. *emphasis of matter paragraphs*), in s tem:

- opozoriti uporabnika na določeno razkritje, ki je pomembno zaradi osnov razumevanja finančnih izkazov,
- opozoriti na katerokoli zadevo, ki ni posebno razkrita v finančnih izkazih, ki pa so pomembni za uporabnikovo razumevanje revizije, revizorjeve odgovornosti in njegovega poročila.

V zvezi s *Poročilom o odnosih s povezanimi osebami* obstaja na revizorjevi strani, poleg 546. člena ZGD-1, obstaja še Stališče 2, ki je bilo je v letu 2016 dopolnjeno s strani Inštituta, kateri pojasnjuje kakšne dodatne revizijske postopke naj revizor opravi, da pridobi zagotovilo glede poročila o odnosih s povezanimi osebami, ki ga vedno predstavi poslovodstvo odvisne družbe (prestavljeno v poglavju 3.1) v povezavi z 545. členom ZGD-1. Opredeljeno je kakšna je vsebina poročila, ki ga predstavi poslovodstvo, kakšne so sestavine posebne pogodbe v pisni obliki, da revizor poroča skladno s Stališčem 2, kakšni so postopki pregleda revizorja o pravilnostih poročila²², ki ga pripravi poslovodstvo. Revizor mora pregledati poročilo o razmerjih s povezanimi družbami, ki ga je pripravilo poslovodstvo družbe in ki prikazuje vse pravne posle, ki jih je družba sklenila v obravnavanem poslovnem letu z obvladujočo družbo ali z njo povezanimi družbami ali na pobudo ali v interesu teh družb, in vsa druga dejanja, ki jih je storila ali opustila na pobudo ali v interesu teh družb v preteklem poslovnem letu, kot to zahtevajo tretji, četrti in peti odstavek 545. člena ZGD-1 in ugotovitve poročati v svojem poročilu²³.

MSR 580 pa še posebej določa, da mora revizor na datum izdaje revizijskega poročila tudi pridobiti pisno predstavitev od poslovodstva, kjer je to primerno. To je pisna izjava poslovodstva oz. tistih, ki so odgovorni za pripravo računovodskih izkazov, ki jo izroči revizorju, s tem pa potrdi trditve, ki so dovoljšni revizijski dokaz.

Stališče 2 podrobneje še določa, da mora pridobiti ustrezne pisne predstavitve poslovodstva, in tudi predstavitve revizijske komisije, nadzornega sveta in drugih, če obstajajo, da v njej potrdijo, da ne obstajajo drugi pravni posli oz. dejanja, ki bi morala biti dodatno razkrita v letnem poročilu, povezane predvsem:

- s pravilnostjo in popolnostjo predstavljeni poslov z obvladujočo in z njenimi povezanimi družbami (tudi kot jih opredeljuje ZGD-1),
- na pobudo in v interesu obvladujoče družbe ali drugih povezanih oseb predstavljenih poslov in njihovo pravilnostjo, ter popolnostjo,
- predstavljenih drugih dejanj, zaradi pobude ali interesa obvladujoče ali drugih povezanih družb in njihovo pravilnostjo, ter popolnostjo,
- morebitnostjo prevar, kršitev zakonodaje, pogodbenih določil, ter odgovornostjo za pripravo in sestavo poročila z upoštevanjem načela vestnosti, ter verodostojnosti.

²² Revizor opravi pregled pravilnosti poročanja v skladu z Mednarodnimi standardi poslov dajanja zagotovil 3000 – Posli dajanja zagotovil razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti.

²³ Priloga 11: Primer Poročila z omejenim zagotovitvom in brez pridržka, ki ga predstavlja Inštitut v Stališču 2.

Za preveritev podatkov v letnem poročilu so revizorju v pomoč ponovno uradne trditve, katerih utemeljitev posloводства revizor preizkuša z izvajanjem ustreznih revizijskih postopkov. Za namene razkritij v letnem poročilu obstajajo tako uradne trditve:

- **nastanek** (ang. *occurence*): Razkrite transakcije in dogodki v finančnih izkazih obstajajo in so pripadajoče revidiranemu podjetju,
- **popolnost** (ang. *completeness*): Vse transakcije in poslovni dogodki, ki se tičejo revidiranega podjetja so tudi razkrite v finančnih izkazih,
- **razvrstitev in razumljivost** (ang. *classification and understandability*): Razkriti dogodki, transakcije, vknjižbe v bilanci stanja so ustrezno razvrščene in so predstavljene jasno, tako, da so lahko zunanjemu bralcu tudi pravilno razumljene.
- **točnost in razporeditev** (ang. *accuracy and valuation*): Razkriti dogodki, transakcije, vknjižbe v bilanci stanja so ustrezno razkrite v pravih zneskih.