

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

POMEN REVIDIRANJA PODROČJA POVEZANIH STRANK

Ljubljana, marec 2014

SIMONA JEVNIKAR

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Jevnikar Simona, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Pomen revidiranja področja povezanih strank, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko dr. Majo Zaman Groff.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorski in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo 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 magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne 20.3.2014

Podpis avtorice: _____

KAZALO

| | |
|---|-----------|
| UVOD..... | 1 |
| 1 POVEZANE STRANKE IN TRANSFERNE CENE | 4 |
| 1.1 Povezane stranke | 5 |
| 1.2 Transferne cene | 8 |
| 1.2.1 Poslovni vidik transfernih cen | 8 |
| 1.2.2 Davčni vidik transfernih cen..... | 9 |
| 1.2.3 Dokumentacija za transferne cene | 14 |
| 2 POMEN PODROČJA POVEZANIH STRANK V OKVIRU REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV | 15 |
| 2.1 Namen revidiranja področja povezanih strank | 15 |
| 2.2 Revidiranje področja povezanih strank | 17 |
| 2.2.1 Prepoznavanje povezanih strank..... | 17 |
| 2.2.2 Pregled poslov s povezanimi strankami z računovodskega in davčnega vidika ... | 20 |
| 2.2.2.1 Dolgoročna in kratkoročna posojila..... | 22 |
| 2.2.2.2 Opravljanje storitev..... | 24 |
| 2.2.3 Razkritja v letnem poročilu povezana z razmerji in posli s povezanimi strankami..... | 26 |
| 3 PROBLEMATIČNOST REVIDIRANJA POVEZANIH STRANK GLEDE NA UGOTOVITVE NADZORNIH ORGANOV | 28 |
| 3.1 Pregled obstoječih empiričnih študij s področja povezanih strank | 29 |
| 3.2 Pregled ugotovljenih nepravilnosti in izrečenih ukrepov povezanih s področjem povezanih strank v Sloveniji | 32 |
| 4 REVIDIRANJE PODROČJA POVEZANIH STRANK V IZBRANEM PODJETJU | 37 |
| 4.1 Spoznavanje izbranega podjetja in njegovega okolja..... | 37 |
| 4.1.1 Lastniška razmerja izbranega podjetja..... | 38 |
| 4.1.2 Splošne informacije o izbranem podjetju | 38 |
| 4.1.3 Pregled poslovanja izbranega podjetja | 40 |
| 4.2 Opredelitev povezanih strank in poslov s povezanimi strankami | 43 |
| 4.2.1 Revizijski postopki za prepoznavanje povezanih strank in poslov s povezanimi strankami..... | 44 |
| 4.2.2 Pregled poslov s povezanimi strankami | 47 |

| | | |
|--------------------------------|---|-----------|
| 4.2.2.1 | Nabava blaga | 47 |
| 4.2.2.2 | Prodaja blaga | 48 |
| 4.2.2.3 | Finančne storitve..... | 49 |
| 4.2.2.4 | Upravljaljske storitve | 49 |
| 4.3 | Predstavitev dokumentacije o transfernih cenah..... | 50 |
| 4.3.1 | Funkcijska analiza | 50 |
| 4.3.1.1 | Analiza funkcij | 50 |
| 4.3.1.2 | Analiza tveganj | 52 |
| 4.3.1.3 | Analiza uporabljenih sredstev | 53 |
| 4.3.1.4 | Povzetek analize | 54 |
| 4.3.2 | Izbrane metode za posamezne transakcije med povezanimi strankami | 54 |
| 4.3.2.1 | Nabava blaga | 54 |
| 4.3.2.2 | Prodaja blaga | 55 |
| 4.3.2.3 | Upravljaljske storitve | 55 |
| 4.3.2.4 | Finančne storitve..... | 56 |
| 4.4 | Revidiranje področja povezanih strank v izbranem podjetju..... | 56 |
| 4.4.1 | Preveritev ustreznosti obračunanih transakcij v skladu z neodvisnim tržnim načelom | 57 |
| 4.4.2 | Izvajanje preizkušanja podatkov na področju finančnih in upravljaljskih storitev ter nabave in prodaje blaga..... | 63 |
| 4.4.3 | Preveritev doslednosti izbrane metode za določitev transfernih cen na področju prodaje blaga | 67 |
| 4.4.4 | Preveritev obveznosti do družbenikov z ozirom na dobljena posojila..... | 68 |
| 4.4.5 | Razkrivanje povezanih strank in poslov s povezanimi strankami..... | 69 |
| 4.4.6 | Pridobitev pisnega zagotovila s strani posloводства..... | 71 |
| 4.4.7 | Poročanje | 71 |
| SKLEP..... | | 71 |
| LITERATURA IN VIRI..... | | 73 |

KAZALO SLIK

| | | |
|----------|---|----|
| Slika 1: | Lastniška razmerja podjetja »X« na dan 31.12.2012 | 38 |
|----------|---|----|

KAZALO TABEL

| | |
|---|----|
| Tabela 1: 10 najpogostejših nepravilnosti v preiskavah Komisije za vrednostnice in borze od 1987 do 1997 | 29 |
| Tabela 2: Analiza nepravilnosti revidiranja povezanih strank v obdobju 1983 - 2006 po področjih in glede na velikost revizijske družbe | 31 |
| Tabela 3: Podatki o opravljenih nadzorih, ki jih je opravil Slovenski inštitut za revizijo leta 2012..... | 32 |
| Tabela 4: Podatki o opravljenih nadzorih, ki jih je opravil Slovenski inštitut za revizijo leta 2011..... | 33 |
| Tabela 5: Število ugotovljenih pomembnejših nepravilnosti pri opravljanju nadzorov pooblaščenih revizorjev v obdobju od 2003 - 2012..... | 34 |
| Tabela 6: Izkaz poslovnega izida podjetja »X« za leto 2012, 2011 in 2010 | 40 |
| Tabela 7: Bilanca stanja na dan 31.12.2012, 31.12.2011 in 31.12.2010..... | 42 |
| Tabela 8: Pridobljen seznam povezanih strank in kumulativnega prometa v EUR s povezanimi strankami v letu 2012..... | 44 |
| Tabela 9: Priloga 16 k obračunu davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2012 | 46 |
| Tabela 10: Priloga 15 k obračunu davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2012 | 46 |
| Tabela 11: Tabelarični pregled prevzetih funkcij..... | 51 |
| Tabela 12: Tabelarični pregled prevzetih tveganj | 53 |
| Tabela 13: Tabelarični pregled uporabljenih sredstev..... | 53 |
| Tabela 14: Pregled operativne marže podjetja »X« za leto 2010, 2011 in 2012..... | 58 |
| Tabela 15: Prikaz nekaterih kazalnikov gospodarnosti za podjetje »X« in za podjetja v isti dejavnosti za leto 2010, 2011 in 2012 | 59 |
| Tabela 16: Prikaz nekaterih kazalnikov gospodarnosti za podjetje »X« in izbrana podjetja za leto 2012..... | 60 |
| Tabela 17: Variabilni del priznane obrestne mere za december 2011..... | 61 |
| Tabela 18: Variabilni del priznane obrestne mere za december 2012..... | 61 |
| Tabela 19: Priznana obrestna mera za posojilo v evrih, odobreno v decembru 2011 in 2012, z ročnostjo enega leta in za posojilojemalca, ki nima kreditne ocene | 61 |
| Tabela 20: Primerjalna analiza za urne postavke svetovalnih storitev | 63 |
| Tabela 21: Seznam prejetih računov od podjetja »C« za nabavo blaga v letu 2012 | 64 |
| Tabela 22: Delovni papir preveritve podatkov na področju nabave blaga | 64 |
| Tabela 23: Seznam izdanih računov podjetju »C« za prodano blago v letu 2012..... | 65 |
| Tabela 24: Delovni papir preveritve podatkov na področju prodaje blaga | 65 |
| Tabela 25: Delovni papir preveritve podatkov na področju finančnih storitev | 66 |

| | |
|--|----|
| Tabela 26: Pregled zaračunanih upravljavskih storitev po posameznih letih | 67 |
| Tabela 27: Delovni papir preveritve doslednosti uporabe izbrane metode na področju prodaje blaga | 68 |
| Tabela 28: Delovni papir preveritve doslednosti uporabe izbrane metode na področju prodaje blaga | 69 |
| Tabela 29: Delovni papir pregleda razkritij v zvezi z razmerji in posli s povezanimi strankami za leto 2012..... | 70 |

UVOD

Prepoznavanje povezanih strank in pomembnih poslov s povezanimi strankami je ključni element vsakega revidiranja. Ker povezane stranke niso neodvisne druga od druge, lahko v nekaterih okoliščinah narava razmerij in poslov s povezanimi strankami povzroči večja tveganja pomembno napačne navedbe kot posli z nepovezanimi strankami. Naloga revizorja je, da prepozna, oceni in se odzove na tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare ter da dovolj dobro spozna razmerja in posle podjetja s povezanimi strankami, da lahko ugotovi, ali računovodski izkazi, kolikor nanje vplivajo taka razmerja in posli, dosegajo merila za pošteno predstavitev. Različni okviri računovodskega poročanja pojem povezane stranke oziroma poslov s povezanimi strankami opredeljujejo različno, kar običajno vpliva na obseg podjetij in poslov, ki jih posamezna definicija opredeljuje (Mahnič, 2008, str. 5). V magistrskem delu z vidika opredelitve obsega podjetij in poslov uporabljam izraz povezane stranke, ki je opredeljen v Mednarodnem standardu revidiranja 550, Povezane stranke in v Mednarodnem računovodskem standardu 24, Razkrivanje povezanih strank.

Področje povezanih strank je po izbruhu največjih računovodskih škandalov (Enron, Adelphia, WorldCom in Tyco), ki so se zvrstili v zadnjih desetih letih, pritegnilo veliko pozornost javnosti, stroke in raziskovalcev (Zaman Groff, 2011, str. 1). Henry et al. (v Louwers, Henry, Reed, & Gordon, 2008, str. A10) so preučili 83 računovodskih prevar, ki so vključevale posle med povezanimi strankami in ugotovili, da posli s povezanimi strankami poslovodstvu družbe sicer nudijo priložnosti za zagrešitev prevare, vendar pa je potrebno njihovo pomembnost pri reviziji računovodskih izkazov obravnavati z vidika motivacije in odnosa poslovodstva družbe. Na splošno v znanstveni literaturi prevladujeta dve teoriji glede poslov s povezanimi strankami. Prva teorija zagovarja stališče, da gre pri poslih s povezanimi strankami za konflikt interesov, saj so posli s povezanimi strankami potencialno škodljivi in v korist poslovodstvu družbe (Jian & Wong, Aharony et al., Kohlbeck & Mayhew v Corlaciū & Tudor, 2011, str. 243), druga teorija pa zagovarja stališče, da so posli s povezanimi strankami dobičkonosni ter učinkovito zadovoljujejo gospodarske potrebe družbe. Gordon et al. (v Corlaciū & Tudor, 2011, str. 243) zagovarjajo stališče, da posli s povezanimi strankami predstavljajo posle znotraj rednega delovanja družbe in dejstvo, da je v družbi prisotno večje število transakcij med povezanimi strankami, ne sme samo po sebi voditi do zaključka, da družba izvaja prevarantsko računovodsko poročanje.

Revidiranje področja povezanih strank je izredno zahtevno zaradi različnih vzrokov: zahtevnosti pri prepoznavanju povezanih strank in zaznavanju poslov s povezanimi strankami, odvisnosti revizorja od poslovodstva družbe glede informacij o povezanih strankah in poslov s povezanimi strankami ter pomanjkljivosti notranjih kontrol pri prepoznavanju povezanih strank in poslov s povezanimi strankami (Gordon, Henry, Louwers, & Reed, 2007, str. 81). Glede prepoznavanja povezanih strank je temeljni

problem v tem, da revizor zaradi posebnosti področja ne more uporabljati nekaterih revizijskih postopkov, ki so mu sicer na razpolago. Eden izmed primerov je zagotovo pridobivanje zunanjih neodvisnih potrditev, saj je lahko posameznik v primeru povezanih strank udeležen na obeh straneh posla, s čimer neodvisna potrditev ni možna. Posledica tega je, da se revizor v večji meri zanaša na pisne poslovske predstavitve, ki pa same po sebi ne zagotavljajo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov (Zaman Groff, 2011, str. 1). Glede odkrivanja transakcij s povezanimi strankami pa je velik del problema povezan z neprimernimi notranjimi kontrolami, saj lahko zaradi velikega števila povezanih strank in poslov s povezanimi strankami ter morebitnega opravljanja brezplačnih storitev med povezanimi strankami, ki niso ustrezno računovodsko obravnavane, le-te odpovejo pri zaznavanju povezanih strank in poslov s povezanimi strankami (Gordon et al., 2007, str. 82).

Beasley, Carcello in Hermason (2001, str. 67) so na podlagi izvedene raziskave, v katero so zajeli vse primere preiskav zoper ameriške revizorje računovodskih izkazov, ki jih je v obdobju od leta 1987 do leta 1997 izvedla Komisija za vrednostnice in borze ugotovili, da je prav neustrezno prepoznavanje povezanih strank in nezadostno razkrivanje le-teh ena izmed 10 največjih nepravilnosti pri izvajanju revizijskih poslov. V Sloveniji raziskava s področja nepravilnosti ugotovljenih v procesu nadzora nad delom pooblaščenih revizorjev doslej še ni bila objavljena, vendar pa so določene informacije o opravljenih nadzorih nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji dostopne v javnem letnem poročilu o delu Slovenskega inštituta za revizijo, ki v Poročilu za leto 2012 kot eno izmed pomembnejših nepravilnosti v pregledani revizijski dokumentaciji posameznih revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev izpostavlja prav nezadostno razkrivanje in neustrezno obravnavanje povezanih strank.

Izraz povezane stranke je neločljivo povezan z izrazom transferne cene, kajti transferne cene so po opredelitvi cene med povezanimi strankami. Lahko bi torej rekli, da so transferne cene in povezane stranke dva med seboj neločljivo povezana pojma – eden brez drugega ne moreta obstajati ali povedano drugače: »če ne gre za transakcije med povezanimi osebami nimamo opravka s transfernimi cenami« (Kuhar, 2007, str. 1). Izraz transferne cene se nanaša na cene, ki so povezane s zaračunavanjem blaga in storitev med povezanimi osebami (O'Haver, 2012, str. 67), zato je za uporabo določil o transfernih cenah potrebno najprej ugotoviti, kateri subjekti sploh veljajo za povezane osebe. Problematika transfernih cen izhaja iz predpostavke, da si povezane osebe med seboj zaračunavajo sredstva ali storitve po cenah, ki ne odražajo nujno tržnih interesov ter tako dosegajo svoje cilje z določanjem transfernih cen v vrednostih, ki so lahko bistveno drugačne od cen, ki bi jih v primerljivih transakcijah in okoliščinah določile nepovezane osebe. S transfernimi cenami mednarodna podjetja zasledujejo različne cilje, med katerimi je najpomembnejši možni dobiček skupine kot celote (Kuhar, 2008, str. 10), drugi cilji, ki jih želijo podjetja doseči pa so lahko še povečanje tržnega deleža na izbranem trgu, znižanje stroškov uvoznih dajatev, izkoriščanje državnih subvencij ter zmanjšanje vpliva

ekonomskih omejitev. Zaradi čedalje večjega poudarka, ki ga dandanes dajejo transfernim cenam davčne uprave, velika večina mednarodnih podjetij oblikuje enotne transferne cene tako za poslovne kot tudi davčne namene, s tem pa predstavljajo transferne cene, ki so vključene v davčni obračun zavezanca, tudi transferne cene, ki so vključene v računovodske izkaze podjetja in zato tudi eno izmed pomembnejših področij, s katerim se soočajo revizorji pri revidiranju računovodskih izkazov. Revizor, ki v okviru revidiranja računovodskih izkazov izvaja revidiranje področja povezanih strank, mora poleg revizijskih postopkov vezanih na Mednarodne standarde revidiranja ter Slovenske in Mednarodne računovodske standarde poznati tudi različne predpise, ki urejajo delovanje povezanih strank in transfernih cen, med katerimi je z davčnega vidika pomemben predvsem Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Revizor praviloma ni specialist na davčnem področju, vendar pa je dolžan poznati okolje poslovanja, dejavnost v kateri naročnik revizije posluje in pa davčni sistem do te mere, da je sposoben oceniti tveganje pri delovanju, kontroliranju in odkrivanju v povezavi z izpolnjevanjem davčnih obveznosti (Jerman, 2006, str. 2). Da lahko revizor izda ustrezno mnenje, se mora prepričati o vseh materialno pomembnih postavkah v računovodskih izkazih, med katerimi je običajno ena izmed pomembnejših tudi postavka obračuna davka od dohodkov pravnih oseb, saj lahko nepravilni, namerni ali nenamerni obračun vpliva na izkazovanje pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, hkrati pa lahko privede tudi do visokih davčnih kazni. Zunanji revizor je dolžan opozoriti odgovorne osebe na morebitne napake pri obračunu davka od dohodkov pravnih oseb, vendar pa lahko, v nasprotju z davčnim inšpektorjem, ki ne sme tolerirati nobene nepravilnosti ali napake, manjše napake oziroma nepravilnosti, ki ne presegajo t.i. praga pomembnosti, zanemari. Povsem drugače pa je pri napakah oziroma nepravilnostih, ki presegajo t.i. prag pomembnosti in imajo za posledico izkazovanje pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih, saj je zunanji revizor dolžan v tem primeru podati mnenje s pridržkom oziroma negativno mnenje (Jerman, 2005, str. 50).

Namen magistrske naloge je predstaviti aktualnost področja povezanih strank ter izpostaviti osnovna izhodišča problematike poslovanja med povezanimi strankami v okviru revidiranja računovodskih izkazov.

Na podlagi izdelanega pregleda obstoječih empiričnih študij s področja povezanih strank je cilj naloge dopolniti izsledke raziskav na področju povezanih strank v slovenskem gospodarskem okolju ter na primeru izbranega podjetja predstaviti izvedene postopke na področju revidiranja povezanih strank, in sicer od prepoznavanja povezanih strank, pregleda poslov s povezanimi strankami do ustreznega razkritja povezanih strank. Izbrano podjetje je slovensko podjetje, ki se ukvarja z nespecializirano trgovino na debelo. Zaradi občutljivosti področja, ki ga v magistrskem delu obravnavam, podjetje ne želi biti imenovano. Dejstva in podatki, ki jih bom navedla v magistrskem delu so večinoma resnični in so spremenjeni le toliko, da onemogočajo prepoznavnost podjetja.

Pri proučevanju bom uporabila metodo deskripcije, ki obsega zbiranje, sistematično urejanje in primerjavo obstoječih dognanj. Magistrsko delo je zasnovano tako, da gre za logično sosledje poglavij in njihovo vsebinsko nadgradnjo, tako da je prejšnje poglavje vsebinska osnova naslednjemu. Literaturo in vire v magistrskem delu sestavljajo gradiva domačih in tujih avtorjev, Slovenski in Mednarodni računovodski standardi, Mednarodni standardi revidiranja ter zakonodaja, ki se dotika področja povezanih strank in transfernih cen. Magistrsko delo je razdeljeno v štiri poglavja. V prvem poglavju je najprej predstavljena opredelitev povezanih strank v različnih okvirih računovodskega poročanja ter v nekaterih zakonih v slovenski zakonodaji. Opredelitvi povezanih strank sledi opredelitev transfernih cen, saj je izraz povezane stranke neločljivo povezan z izrazom transferne cene ter zato tudi ustrezno obravnavan v okviru magistrskega dela. V nadaljevanju sledi opredelitev namena revidiranja področja povezanih strank ter obravnava revizorjevih nalog v zvezi z razmerji in transakcijami s povezanimi strankami pri reviziji računovodskih izkazov. Tretje poglavje se osredotoča na izpostavitve osnovnih izhodišč problematike revidiranja povezanih strank v znanstveni literaturi, ki je dopolnjena z izsledki izvedene raziskave v slovenskem gospodarskem okolju. Četrty in tudi zadnji del magistrskega dela pa zajema predstavitev izvedenih revizijskih postopkov v izbranem podjetju v zvezi s razmerji in posli s povezanimi strankami. Za zbiranje potrebnih podatkov za praktični del magistrskega dela sem uporabila interne dokumente podjetja ter nekatere javno dostopne podatke. Pri povezovanju posameznih vsebin, dodajanju ugotovitev in opažanj sem uporabila tudi znanja, ki sem jih pridobila tekom podiplomskega študija in dela v revizijski družbi.

V nadaljevanju magistrskega dela izmenično uporabljam izraza družba oziroma podjetje, pri čemer imata oba enak pomen. Razlika je le v tem, da je izraz »družba« pravni pojem, ki je definiran v Zakonu o gospodarskih družbah, izraz »podjetje« pa je ekonomski pojem, ki predstavlja združbo ljudi in sredstev, ki se organizira z namenom doseganja dobička (Guzina, 2003, str. 61).

1 POVEZANE STRANKE IN TRANSFERNE CENE

Eden izmed najpomembnejših in tudi zahtevnejših vidikov revidiranja računovodskih izkazov je prepoznavanje povezanih strank in poslov s povezanimi strankami (Levine, Fitzsimons, & Siegel, 1997, str. 47). Turk (2004, str. 512) povezane stranke opredeli kot stranke, med katerimi ena lahko obvladuje drugo ali bistveno vpliva na drugo pri finančnem ali poslovnem odločanju. Kontroliranje v skladu z MSR 550 (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009, str. 15-16) predstavlja »moč upravljanja finančnih in poslovnih usmeritev organizacije, tako da njene dejavnosti prinašajo koristi«, bistveni vpliv (ki ga je mogoče pridobiti z lastništvom deležev, po zakonu ali s pogodbo) pa predstavlja »moč sodelovanja pri odločitvah o finančnih in poslovnih usmeritvah organizacije, ne pa tudi nadzor nad temi usmeritvami«.

V nadaljevanju predstavljam najpogostejše opredelitve povezanih strank v različnih okvirih računovodskega poročanja in slovenski zakonodaji.

1.1 Povezane stranke

MSR 550 pri opredelitvi povezanih strank v odstavku 10 (b) v prvi vrsti napotuje na opredelitev, ki jo določa primerni okvir računovodskega poročanja. Kadar primerni okvir računovodskega poročanja za povezane stranke določa le minimalne zahteve ali pa nobenih, je povezana stranka (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009, str. 8):

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

Slovenski računovodski standardi (Ur.l. RS, št. 118/2005 (10/2006 popr., 112/2006 popr., 90/2010 popr.), št. 9/2006, 20/2006, 70/2006, 75/2006, 3/2007, 12/2008, 1/2010, 80/2011, 2/2012, v nadaljevanju SRS) ne vsebujejo posebnega standarda, ki bi obravnaval področje povezanih strank. V 13. točki Uvoda v SRS je sicer obravnavana skupina podjetij¹, in sicer kot gospodarska, ne pa tudi kot pravna enota, ter ni samostojna nosilka pravic in dolžnosti. Opredelitev skupine je v slednjem primeru pomembna izključno zaradi uskupinjevanja (konsolidiranja) računovodskih izkazov, ki pa ima pravno podlago že v Zakonu o gospodarskih družbah, zato te opredelitve ni mogoče upoštevati kot sodilo za prepoznavanje povezanih strank za potrebe revidiranja področja povezanih strank. Vse družbe, ki sestavljajo skupino podjetij, predstavljajo tudi povezane osebe za davčne namene, ker ne samo da imajo lahko vpliv na sprejemanje odločitev, ampak ta vpliv tudi dejansko izvajajo.

SRS vsebujejo posamezna konkretna napotila na neposredno uporabo Mednarodnih standardov računovodskega poročanja (v posameznih točkah Uvoda v SRS in v posameznih standardih), med njimi pa ni napotila za neposredno uporabo Mednarodnega računovodskega standarda 24 (v nadaljevanju MRS 24). V skladu z 9. točko MRS 24 je stranka povezana s podjetjem, če:

¹ Skupino sestavljajo (13. točka Uvoda v SRS):

- obvladujoče podjetje;
- podjetja, odvisna od njega zaradi deleža v kapitalu;
- podjetja odvisna od njega zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov.

- a. neposredno ali preko enega ali več posrednikov, stranka:
 - usmerja podjetje ali to podjetje usmerja ali je usmerjan skupaj z njim (sem spadajo tudi obvladujoča podjetja, odvisna podjetja in soodvisna podjetja), ali
 - ima delež v podjetju, kar ji zagotavlja pomemben vpliv na odločanje v podjetju, ali
 - izvaja skupno obvladovanje podjetja;
- b. je stranka pridruženo podjetje;
- c. predstavlja stranka skupna vlaganja, kjer je podjetje podvižnik²;
- d. je stranka ključen član vodilnega osebja podjetja ali njegovega obvladujočega podjetja, ki ima posredno ali neposredno oblast in odgovornost na področjih načrtovanja, usmerjanja in nadziranja dejavnosti podjetja, vključno z direktorjem tega podjetja;
- e. je stranka ožji član družine katerega koli posameznika iz točke a. ali d.;
- f. je stranka podjetje, ki ga neposredno ali posredno usmerja, skupno obvladuje ali ima v njem močan vpliv ali prednostno glasovalno pravico kateri koli posameznik iz točke d. ali e.; ali
- g. če je stranka program pozaposlitvenih zaslužkov za zaposlene v določenem podjetju ali katero koli podjetje, ki je povezana stranka tega podjetja.

Povezane osebe oziroma povezane družbe so opredeljene tudi v različnih zakonih v slovenski zakonodaji, med drugim tudi v 527. členu Zakona o gospodarskih družbah (Ur.l. RS, št. 65/2009-UPB3, 83/2009 Odl.US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011, 91/2011, 100/2011 Skl.US: U-I-311/11-5, 32/2012, v nadaljevanju ZGD-1), ki povezane družbe opredeli kot pravno samostojno družbe, ki so v medsebojnem razmerju tako, da:

- a. ima ena družba v drugi večinski delež (družba v večinski lasti in družba z večinskim deležem);
- b. je ena družba odvisna od druge (odvisna in obvladujoča družba);
- c. so koncernske družbe;
- d. sta dve družbi vzajemno kapitalsko udeleženi; ali
- e. so povezane s podjetniškimi pogodbami.

Slednji pri opredelitvi pojma povezane družbe nakazuje na obstoj lastninske in/ali upravljalvske povezave med sicer pravno samostojnimi družbami. Njihovo bistvo je v varstvu manjšinskih delničarjev oziroma družbenikov v povezanih družbah ter zunanjih delničarjev oziroma družbenikov in upnikov odvisnih družb. Potrebno je poudariti, da ZGD-1 v 527. členu opredeljuje zgolj povezane družbe, ki pa so ožji pojem kot povezane stranke, saj povezane stranke poleg družb vključujejo tudi posameznike. Povezanih strank ZGD-1 ne definira samostojno, temveč v okviru zahteve po razkrivanju transakcij s povezanimi strankami v 13. točki 69. člena napotuje na uporabo Mednarodnih standardov

² Podvižnik je stranka v skupnem podvigu, ki sodeluje pri obvladovanju skupnega podviga.

računovodskega poročanja, saj določa, da je »povezana stranka tista oseba, ki je kot taka opredeljena v mednarodnih standardih računovodskega poročanja«. Povezane družbe so po ZGD-1 tudi povezane osebe za potrebe davčne zakonodaje.

V slovenski zakonodaji povezane osebe z davčnega vidika zelo natančno opredeljuje Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (Ur.l. RS, št. 117/2006, 90/2007, 56/2008, 76/2008, 92/2008, 5/2009, 96/2009, 110/2009-ZDavP-2B (1/2010 popr.), 43/2010, 59/2011, 24/2012, 30/2012, 94/2012, 81/2013, v nadaljevanju ZDDPO-2). V ZDDPO-2 povezane osebe z vidika tako kapitalske kot tudi poslovne povezanosti opredeljujeta 16. in 17. člen. Poslovna povezanost je podrobneje opredeljena v 24. členu Pravilnika o transfernih cenah (Ur.l. RS, št. 141/2006, 4/2012, v nadaljevanju Pravilnik o transfernih cenah). Omenjeni člen določa, da se pogoji transakcij med pogodbenima stranema razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami, ko pri določanju pogodbenih pogojev ena stranka nasproti drugi izkoristi dejanski ali drug vpliv, pri čemer doseže pogoje, ki jih ni ali jih ne bi bilo mogoče doseči v enakih ali primerljivih okoliščinah med nepovezanimi osebami, in so ti pogoji v nasprotju z racionalnim ekonomskim ravnanjem ene od strank v poslu. Tak vpliv se doseže, ne da bi imela ena od strani najmanj 25% delnic oziroma deležev v kapitalu, upravljanju, nadzoru oziroma glasovalnih pravicah. Navedeni vpliv primeroma odražajo zlasti naslednji posamezni dejavniki ali njihova kombinacija:

- a. sklenjena podjetniška pogodba (pogodba o obvladovanju, pogodba o prenosu dobička in druga podjetniška pogodba);
- b. ekskluzivna pravica do prodaje proizvodov, ki jih proizvede druga pogodbeni stran;
- c. nesposobnost podjetja, da bi poslovalo brez kapitala, izdelkov in tehničnega sodelovanja, ki mu jih zagotavlja drugo podjetje v transakciji (to vključuje tudi skupne podvige);
- d. visoka stopnja finančne odvisnosti (visoka posojila in drugo);
- e. sodelovanje ene pogodbene strani pri nabavi in prodaji;
- f. sodelovanje pogodbenih strani v kartelih in konzorcijih;
- g. nadzor nad ponudniki ali trgovci;
- h. pogodbe, ki vodijo k monopolnemu položaju.

Glede na zgoraj opisane različne opredelitve povezanih strank v različnih okvirih računovodskega poročanja in povezanih družb oziroma povezanih oseb v slovenski zakonodaji ugotavljam, da MSR 550 zajema zelo široko obravnavo razmerij in poslov s povezanimi strankami, saj zajema vse povezane stranke, tako družbe kot tudi posameznike z možnostjo neposrednega ali posrednega nadzora ali bistvenega vpliva, zato se bom v empiričnem delu magistrskega dela osredotočila na opredelitev povezanih strank izbranega podjetja v skladu z MSR 550, saj je navedena opredelitev vsebinsko najprimernejša za prepoznavanje povezanih strank v okviru revidiranja računovodskih izkazov.

1.2 Transferne cene

Transferna cena je lahko enaka oziroma podobna tržni ceni, torej ceni, za katero bi se med seboj dogovorili dve nepovezani osebi. V tem primeru jo imenujemo neprilagojena transferna cena. V primeru, da transferna cena ni enaka oziroma podobna tržni ceni, torej ceni, za katero bi se med seboj dogovorili dve nepovezani osebi, jo imenujemo prilagojena transferna cena, saj je le-ta rezultat dejstva, da sta se zanjo dogovorili dve povezani osebi, ki zaradi možnosti vpliva na medsebojne odločitve lahko s postavitvijo transferne cene zasledujeta druge cilje (Guzina, 2007, str. 7-8). Eden izmed netržnih interesov je zagotovo prilagajanje davčne osnove, saj je temeljni cilj podjetij pri oblikovanju transfernih cen maksimiziranje dobička skupine podjetij kot celote in ne posamičnega podjetja ali njegovega dela. V nekaterih primerih mednarodna podjetja izkazani dobiček zmanjšujejo tako, da blago ali storitve izvažajo v države z relativno nižjo efektivno stopnjo obdavčitve dobička in uvažajo v države z relativno višjo stopnjo obdavčitve dobička (Dean, Feucht, & Smith, 2008, str. 13; Kuhar, 2008, str. 7), davčni zavezanci s sedežem v isti državi pa oblikujejo transferne cene predvsem glede na olajšave, ki jih lahko uveljavljajo posamezne pravne osebe ter glede na možnosti zmanjševanja davčne osnove na račun tekočih in preteklih izgub.

Transferne cene naj bi torej predstavljale tiste cene, ki zagotavljajo, da je dosežena raven cen enakih ali primerljivih proizvodov, blaga ali storitev taka, kot se v primerljivih okoliščinah poslovanja doseže med nepovezanimi osebami, kar pomeni upoštevanje tržnega načela oziroma pogojev popolnega trga v tržnih transakcijah, vse druge transakcije med povezanimi osebami pa lahko štejemo za »transakcije, ki se opravijo po cenah, ki jih posredno ali neposredno ne določa trg oziroma konkurenca, ampak gre za cene, ki jih oblikujejo povezane osebe« (Odar, 2012, str. 6).

1.2.1 Poslovni vidik transfernih cen

S čedalje večjim obsegom poslovanja in kompleksnostjo sprejemanja poslovnih odločitev se je v zadnjih desetletjih v podjetjih pojavila potreba po decentralizaciji, zato so začela velika podjetja v svojem organizacijskem ustroju ustanavljati poslovnoizidne enote, ki poleg odgovornosti za stroške prevzemajo tudi odgovornost za prihodke in s tem poslovni izid. Transferne cene so se torej pojavile kot sredstvo s katerim se poskuša meriti uspešnost izvedbe nalog, zaupanih posameznim podjetjem, saj je mogoče z njihovo pomočjo ovrednotiti transakcije s poslovnimi učinki med posameznimi podjetji v skupini oziroma med posameznimi enotami znotraj podjetja in ugotoviti, kakšen rezultat dosega posamezna enota, udeležena v povezani transakciji (Kuhar, 2008, str. 12).

Najpomembnejši cilj določitve pravih transfernih cen, ki se uporabljajo za vrednotenje transakcij med povezanimi podjetji, je s poslovnega vidika optimiranje dobička mednarodnega podjetja kot celote ter z njim povezano optimiranje efektivne svetovne

stopnje obdavčitve dobička (Nemec, Centa Debeljak, & Kavkler, 2005, str. 1). Transferne cene so torej cene, ki jih mednarodne skupine uporabljajo zato, da zasledujejo želene poslovne cilje, kar pomeni, da v svojem bistvu zasledujejo poslovni vidik. Nacionalne vlade so se začele odzivati na dogajanja z oblikovanjem natančne regulacije, ki zahteva dokumentiranje transfernih cen tudi z davčnega vidika, saj so davčni organi posameznih držav zasledili erozijo davčne osnove zaradi manipuliranja s transfernimi cenami za znižanje davčne obremenitve, zato morajo mednarodne družbe zasledovati tako poslovni kot davčni vidik transfernih cen, pri čemer pa večkrat naletijo na nasprotja med usklajenostjo z davčnimi zahtevami in usklajenostjo s poslovno politiko (Gabrijelčič & Marinovič, 2008, str. 6).

1.2.2 Davčni vidik transfernih cen

Vodilno vlogo pri določanju transfernih cen za davčne namene zaseda Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (angl. *Organization for Economic Cooperation and Development* – v nadaljevanju OECD), katere cilj je bil, z objavljenimi Smernicami o transfernih cenah za mednarodna podjetja in davčne uprave (v nadaljevanju Smernice OECD) leta 1995, zagotoviti upoštevanje neodvisnega tržnega načela pri oblikovanju transfernih cen med povezanimi podjetji. Smernice OECD predstavljajo priporočila naslovljena na mednarodna podjetja in vsebujejo načela ter standarde dobrega ravnanja v skladu z veljavno zakonodajo (Nemec, 2005, str. 1). V Sloveniji smo šele z uveljavitvijo Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v letu 2005 (Uradni list RS, št. 33/2006-UPB2, v nadaljevanju ZDDPO-1) dobili zakonodajo, ki ureja področje transfernih cen, primerljivo z razvitimi državami, saj so v njem prvič podrobneje določene povezane osebe, uvedene metode za njihovo ugotavljanje v smislu Smernic OECD in metodologija določanja primerljivih tržnih cen ter zahteve po ustreznem dokumentiranju. Osnovni namen zakonodaje in pravil glede oblikovanja transfernih cen je preprečiti neobdavčeno odlivanje dobičkov oziroma dohodkov preko povezanih oseb v tujino oziroma izogibanje izkoriščanja ugodnejšega davčnega položaja v poslovanju med subjekti, ki so rezidenti Republike Slovenije. Z davčno reformo, ki je bila uveljavljena v začetku leta 2007, je bila v ZDDPO-2 ohranjena davčna obravnava transfernih cen, pri čemer pa je prišlo do bolj ločene obravnave transakcij med rezidenti in nerezidenti ter med rezidenti Republike Slovenije in rezidenti ter drugimi osebami s sedežem v Republiki Sloveniji (Kuhar, 2008, str. 37).

Osnovno načelo smernic, ki jih podaja OECD za določanje transfernih cen, je torej neodvisno tržno načelo. Neodvisno tržno načelo predstavlja mednarodni standard za transferne cene, ki izhaja iz predpostavke, da odnose pri sodelovanju med podjetji določajo vplivi trga. Smernice OECD v točki 1.6. določajo, da v primeru, »če se prodajni ali finančni pogoji, dogovorjeni med povezanimi osebama, razlikujejo od pogojev, po katerih bi poslovali neodvisni podjetji, potem se dobiček, ki bi nastal iz tega razmerja, pa zaradi omenjenih pogojev ni, vključni v dobiček podjetja, kateremu pripada, in ustrezno obdavči«.

V skladu z napisanim se torej primerjajo komercialni in finančni pogoji poslovanja med povezanimi osebami s tistimi, ki vladajo na prostem trgu med nepovezanimi osebami. V kolikor obstajajo med obravnavanimi pogoji razlike (ni pa nujno, da obstajajo, saj tudi poslovanje med povezanimi osebami lahko poteka po tržnih pogojih), ki se odražajo na višini dobička enega izmed udeleženih podjetij, se v poslovnih knjigah dobički ustrezno popravijo in obdavčijo. Primerjava transfernih cen s cenami na trgu se ugotavlja s pomočjo različnih metod (ali njihove kombinacije) (Petauer, 2005, str. 18-19).

Podlaga za uporabo neodvisnega tržnega načela pri poslih med povezanimi osebami in osnova analize oblikovanja transfernih cen so ustrezne informacije o primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami, zato je potrebno izvesti primerjalno analizo bistvenih dejavnikov, ki določajo primerljivost med posameznimi transakcijami, pri čemer je »primerljiva transakcija med nepovezanimi osebami transakcija med dvema nepovezanima strankama, ki je primerljiva s povezano transakcijo, ki jo primerjamo« (Gospodarič, 2012, str. 3). Pri ugotavljanju stopnje primerljivosti je potrebno upoštevati dejstvo, da neodvisna podjetja pred sklenitvijo posla ovrednotijo možne alternative, ki so jim realno na razpolago, in da sklenejo posel le takrat, ko nimajo na razpolago druge, očitno privlačnejše možnosti (Kuhar, 2008, str. 52). V slednjem primeru gre lahko za notranje primerljivke, ki jih lahko najdemo v računovodskih izkazih podjetja ali za zunanje primerljivke, ki jih lahko najdemo med primerljivimi neodvisnimi transakcijami podjetij v domači regiji ali pa z uporabo visoko razvitih podatkovnih baz. Notranje primerljivke so običajno zanesljivejše, saj imajo neposreden in tesnejši odnos s transakcijo, ki se primerja, finančna analiza je lahko enostavnejša in zanesljivejša, saj se bo opirala na identične računovodske standarde, poleg tega pa je dostop do informacij o notranjih primerljivkah popolnejši in cenejši (Gospodarič, 2012, str. 4).

Pri izvajanju primerjalne analize je potrebno pridobiti podatke o transakcijah med nepovezanimi osebami, kar v praksi pogosto predstavlja težave, zato se primanjkljaj takih podatkov običajno nadomešča z različnimi statističnimi orodji in elektronskimi bazami podatkov. Pri tem se pojavlja problem dostopa do elektronskih baz podatkov, saj so te običajno plačljive, kakor tudi njihove sprejemljivosti z vidika zadostne stopnje primerljivosti. Ena najbolj razširjenih komercialnih baz v Evropi je baza Amadeus, ki vsebuje opisne in finančne podatke o več kot 10 milijonih podjetjih iz večine evropskih držav. Informacije iz elektronske baze podatkov Amadeus omogočajo vpogled v računovodske izkaze podjetja, njihove lastnike in povezane osebe ter analizo računovodskih izkazov in različnih kazalnikov podjetij, ki so potencialne primerljivke (Kuhar, 2008, str. 72-73). V Sloveniji se za osnovno analizo podatkov slovenskih podjetij lahko uporablja baza podatkov Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve, spletni servis poslovnih informacij Gvin ter baza podatkov iBON. Omenjene baze, poleg ostalih podatkov, omogočajo dostop do osnovnih podatkov in računovodskih izkazov slovenskih podjetij ter omogočajo analize računovodskih izkazov in kazalnikov

podjetij glede na izbrane kriterije (šifra statistične kode dejavnosti, regija, občina, število zaposlenih, skupni prihodki, sredstva, kapital, čisti dobiček, čista izguba).

V praksi določanja transfernih cen je razlikovanje med nalogami oziroma funkcijami mnogokrat pomembnejše od razlikovanja med izdelki, saj je podobnost med lastnostmi sredstev ali storitev pomembna zgolj pri uporabi metode primerljive proste cene, saj se leta osredotoča neposredno na tržno ceno izdelka, medtem ko so druge metode bolj usmerjene v primerjavo nalog (funkcij), ki jih opravi posamezen udeleženec v poslu. Vzrok za to je v dejstvu, da je pogosto težko najti primerljive tržne cene posameznih izdelkov, s katerimi bi dokazovali skladnost transfernih cen s primerljivimi tržnimi cenami (Kuhar, 2008, str. 55), zato je v takih primerih za pravilno določitev neodvisne tržne cene potrebno oceniti razlike med posli, sklenjenimi med povezanimi podjetji, kar lahko storimo s pomočjo funkcijske analize. Funkcijska analiza pomeni »analizo vseh ekonomsko pomembnih značilnosti transakcij med povezanimi osebami v povezavi s poslovnimi funkcijami, (u)porabljenimi sredstvi in prevzetimi tveganji« (Gabrijelčič & Marinovič, 2008, str. 8). V skladu z 3. odstavkom 11. člena Pravilnika o transfernih cenah (Ur.l. RS, št. 141/2006, 4/2012, v nadaljevanju Pravilnik o transfernih cenah) je potrebno pri analizi funkcij »ugotoviti glavne funkcije, ki jih izvaja oseba, pri kateri se proučujejo povezane transakcije, in izvesti prilagoditve za vse pomembne razlike glede na funkcije, ki jih prevzemajo v enakih ali primerljivih okoliščinah nepovezane osebe, s katerimi se oseba, pri kateri se proučujejo povezane transakcije, primerja«. Potrebno je poudariti, da je pri tem ključna ekonomska pomembnost funkcij, ki je odvisna od njihove pogostosti, narave in vrednosti za osebi, ki sodelujeta v transakciji. Ob analizi opravljenih funkcij je analiza prevzetih tveganj (tržno tveganje, obrestno in kreditno tveganje, tečajno tveganje, tveganja uspeha in neuspeha vlaganja v raziskave in razvoj, tveganja neplačil kupcev, tveganja povezana z zalogami, ...) najpomembnejši del funkcijske analize, saj mora podjetje natančno opredeliti, kako so tveganja porazdeljena med posameznimi člani skupine povezanih oseb. Da bi lahko določili stopnjo primerljivosti med povezanimi in nepovezanimi transakcijami, je treba preučiti tista tveganja, ki jih je prevzela posamezna stran, saj je za prosti trg značilno, da se prevzemanje večjega tveganja pokaže v večjih prihodkih in posledično v dobičkih (Kuhar 2008, str. 56). Del funkcijske analize predstavlja tudi opredelitev, katera izmed povezanih oseb poseduje in uporablja sredstva v poslovnih procesih, saj ni isto, če podjetje pri svojem delovanju razpolaga z lastno opremo in obratnimi sredstvi ali jih ima v najemu.

V primerjalni analizi je potrebno tudi ugotoviti, kako se dogovorjeni pogodbeni pogoji v povezani transakciji razlikujejo od pogojev v primerljivi nepovezani transakciji, saj za slednje velja, da so odgovornosti, tveganja in koristi v pogodbah natančno določeni in razdeljeni med obe strani (Kuhar, 2008, str. 63). Če pogodbeni pogoji v pisni obliki ne obstajajo, se ti pogoji med povezanimi osebami ugotovijo na podlagi njihovega ravnanja in v skladu z ekonomskimi načeli, ki običajno obstajajo in veljajo v enakih ali primerljivih okoliščinah med nepovezanimi osebami (3. odstavek 14. člena Pravilnika o transfernih

cenah, Ur.l. RS, št. 141/2006, 4/2012, v nadaljevanju Pravilnik o transfernih cenah). Dejstvo je, da povezane osebe pogosteje sklepajo različne pogodbe in sporazume, kot to delajo neodvisna podjetja, saj med slednjimi obstaja mnogo večji konflikt interesov, hkrati pa je potrebno tudi poudariti, da se pogodbe znotraj skupine povezanih podjetij na podlagi njene skupne strategije zlahka spreminjajo, ne upoštevajo, podaljšujejo ali odpovedujejo, in to tudi z retrogradnim delovanjem (Kuhar, 2008, str. 67). V primerjalni analizi je potrebno za namene ugotavljanja transfernih cen upoštevati tudi pogajalske veščine in prednosti, saj k pogajanju običajno vse strani pristopijo z dobro premišljenimi izhodišči, ki jih izoblikujejo na podlagi pričakovanega donosa, dobičkonosnosti, omejitev, drugih motivov in dejstva, da strani v medsebojnem poslovanju računajo na to, da bodo na določenem trgu sodelovale tudi v prihodnje. Zato mora analiza primerljivosti obravnavati tudi poslovne strategije, ki obsegajo različne vidike poslovanja, pri čemer je potrebno pri opredelitvi poslovnih strategij proučiti, kdo je zasnoval poslovne strategije (skupina povezanih oseb kot celota ali gre za strategijo enega od podjetij skupine, ki na trgu nastopa samostojno), kako so člani skupine povezanih oseb vključeni v njihovo uresničevanje, ali ravnanje povezanih oseb ni v nasprotju s sprejetimi strategijami in ali stroški navedenih strategij bremenijo povezane osebe na način, ki bi v enakih ali primerljivih okoliščinah veljal med nepovezanimi osebami (Kuhar 2008, str. 66).

Da bi pri preučevanju transfernih cen med povezanimi osebami lahko razumeli vse okoliščine povezane transakcije, je potrebno primerjati podatke o poslovanju iz preteklih let, ki lahko razkrijejo dejstva in okoliščine, ki so morda vplivali na določanje transferne cene, pri čemer je transfernim cenam potrebno nameniti posebno pozornost predvsem takrat, ko povezano podjetje trajno izkazuje izgube, medtem ko skupina podjetij kot celota dosega dobiček. Dejstvo je, da lahko tako povezana kot nepovezana podjetja zaradi neugodnih gospodarskih razmer, zagonskih stroškov in drugih vzrokov poslujejo z izgubo, vendar bo neodvisno podjetje, v primeru daljšega poslovanja z izgubo, spremenilo cenovno politiko, prodajni asortiment ali prenehalo poslovati, povezano podjetje pa bo poslovalo z izgubo vse dotlej, dokler bo to ugodno za skupino kot celoto (Kuhar, 2008, str. 70).

Metode za določanje transfernih cen se v skladu s Smernicami OECD kakor tudi v skladu z ZDDPO-2 v izhodišču delijo na standardne transakcijske metode (metoda primerjive proste cene, metoda preprodajne cene in metoda dodatka na stroške) in metode, ki temeljijo na transakcijskem dobičku (metoda porazdelitve dobička in metoda stopnje čistega dobička).

Značilnost transakcijskih metod je, da so se razvile pred drugo skupino metod, da je njihova uporaba enostavnejša in da so po svoji vsebini bližje neodvisnemu tržnemu načelu. Pravzaprav lahko trdimo, da so se razvile neposredno iz neodvisnega tržnega načela, saj na trgu iščejo situacije, ki ustrezajo neodvisnemu tržnemu načelu in skušajo značilnosti teh situacij uporabiti pri oblikovanju transfernih cen med dvema povezanima osebama ter pri tem, v svoji najenostavnejši različici, med seboj primerjajo cene, po katerih med seboj trgujejo nepovezane osebe, s cenami med povezanimi osebami oziroma, v svoji bolj

zapleteni različici, med seboj primerjajo razliko v ceni oziroma različne ravni dobička, ki ga dosegajo nepovezana podjetja, s tistimi v povezanih podjetjih (Guzina, 2007, str. 35-36).

Značilnost metod, ki temeljijo na transakcijskem dobičku je, da so se razvile kasneje od prve skupine metod, da je njihova uporaba bolj zapletena ter da po svoji vsebini ne ustrezajo popolnoma neodvisnemu tržnemu načelu. Vzrok za njihov nastanek se skriva v dejstvu, da se je na trgu v zadnjih desetletjih prejšnjega stoletja, ki ga je zaznamoval hiter razvoj storitev in naraščanje trgovanja z blagom, ki je ponavadi zelo specifično in za katerega težko najdemo primerljive situacije, začelo pojavljati vedno več primerov, za katere je bilo potrebno najti drugačne metode, ki ne temeljijo nujno na iskanju in primerjavi s podobnimi situacijami, ker takih situacij preprosto ni. Odmik od neodvisnega tržnega načela predstavlja dejstvo, da ni več mogoče določiti, za kakšno ceno sta se za določeno blago med seboj dogovorili dve nepovezani osebi, ampak za kakšno ceno bi se verjetno za določeno blago dogovorili dve nepovezani osebi. Medtem ko standardne transakcijske metode podatke za oblikovanje transfernih cen iščejo v drugih primerljivih situacijah, pa metode, ki temeljijo na transakcijskem dobičku, zaradi pomanjkanja podatkov na trgu, uporabljajo le podatke dosegljive znotraj obeh povezanih oseb. Tako se s pomočjo metod, ki temeljijo na transakcijskem dobičku, transferne cene oblikujejo na način, da se najprej določi ciljni dobiček vsake izmed povezanih oseb, nato pa se določi transferna cena, ki omogoči doseganje tako določenega ciljnega dobička (Guzina, 2007, str. 36 - 37).

Pri določanju transfernih cen dajejo Smernice OECD prednost standardnim transakcijskim metodam pred vsemi drugimi, znotraj njih pa še posebno metodi primerljivih prostih cen (Sakurai v Bateman, 2007, str. 116). V praksi je metodo primerljive proste cene možno uporabiti v primerih prodaje enostavnega blaga, ki ga na trgu prodaja več ponudnikov, vendar pa je dejstvo, da pogosto na trgu enostavno sploh ni podobnega ponudnika enakega blaga, kaj šele, da bi to blago prodajal v enakih ali podobnih razmerah, zato je potrebno v teh primerih razmisliti o uporabi bodisi metode preprodajne cene bodisi metode dodatka na stroške (Guzina, 2007, str. 40). Takrat ko gre za zelo zapletene in izjemne transakcije in ni mogoče uporabiti standardnih transakcijskih metod, se lahko uporabi tudi ena izmed metod transakcijskega dobička ali njihova kombinacija, s katero se lahko ugotovi primerljiva tržna cena (Kuhar, 2008, str. 76). Pri ugotavljanju primerljivih tržnih cen s pomočjo ene ali več metod podjetje dobi več različnih podatkov, zato je v 21. členu Pravilnika o transfernih cenah določeno, na kakšen način se izračuna tista prava primerljiva tržna cena, in sicer:

- a. če je rezultat uporabe metode ali metod za določanje primerljive tržne cene več enako verjetnih zneskov primerljive tržne cene (več cen, dodatkov na stroške, čistega dobička) oziroma razponov primerljivih tržnih cen, se, kadar so bili za določitev primerljivih tržnih cen uporabljeni razmeroma zanesljivi oziroma

- natančni podatki in dokumentacija, kot primerljiva tržna cena šteje tista vrednost v razponu primerljivih tržnih cen, ki najbolje odraža okoliščine in pogoje transakcije;
- b. če je rezultat uporabe metode ali metod za določanje primerljive tržne cene ugotovljen z uporabo manj zanesljivih oziroma natančnih podatkov in dokumentacije, se uporabi interkvartilni razpon, ki se ugotovi na način, da se iz celotnega ugotovljenega razpona primerljivih tržnih cen izloči 25% spodnjih zunanjih vrednosti in 25% zgornjih zunanjih vrednosti - primerljiva tržna cena se ugotovi kot mediana³ interkvartilnega razpona primerljivih tržnih cen.

1.2.3 Dokumentacija za transferne cene

Obseg in vsebina dokumentacije za transferne cene sta na podlagi 18. člena ZDDPO-2 podrobneje predpisana v 382. členu Zakona o davčnem postopku (Ur.l. RS, št. 13/2011-UPB4, 32/2012, v nadaljevanju ZDavP-2), ki določa, da mora podjetje zagotavljati naslednjo dokumentacijo o povezanih osebah, obsegu in vrsti poslovanja z njimi ter o določitvi primerljivih tržnih cen:

- a. splošno dokumentacijo, ki je lahko enotna za skupino povezanih oseb kot celoto, in mora vsebovati najmanj:
- opis davčnega zavezanca, organizacijsko strukturo na svetovni ravni in vrste povezanosti (kapitalska, pogodbeni, osebna), njegovega sistema določanja transfernih cen, splošnega opisa poslovanja in poslovnih strategij, splošnih ekonomskih in drugih dejavnikov ter konkurenčnega okolja ter
- b. posebno dokumentacijo, ki mora vsebovati najmanj:
- podatke v zvezi s transakcijami s povezanimi osebami (opis, vrsta, tip, vrednost, roki in pogoji),
 - podatke o izvedbi analize primerljivosti transakcij o lastnostih sredstev, izvedeni funkcijski analizi, pogodbenih pogojih, ekonomskih in drugih razmerah, ki vplivajo na transakcije, poslovnih strategijah in drugih vplivih, pomembnih za transakcije, podatke o uporabi metode oziroma metod za določitev transfernih cen in njihove določitve v skladu s primerljivimi tržnimi cenami ter drugo dokumentacijo, ki dokazuje skladnost transfernih cen s primerljivimi tržnimi cenami.

Davčni zavezanec mora dokumentacijo zagotavljati tekoče, vendar najpozneje do predložitve davčnega obračuna po posamezni transakciji. Davčni zavezanci morajo pripraviti dokumentacijo za transferne cene v skladu z določbo ZDavP-2, vendar pa so jo dolžni dati na razpolago davčnemu organu le na zahtevo v primeru inšpekcijskega pregleda. Davčni zavezanec mora dati davčnemu organu dokumentacijo na razpolago praviloma nemudoma, v primeru, da to ni mogoče, pa mu davčni organ določi rok, v

³ Mediana je vrednost, ki razdeli celoten oziroma interkvartilni razpon primerljivih tržnih cen na dve polovici. Pri lihem številu podatkov o primerljivih tržnih cenah je mediana srednja številka, pri sodem številu podatkov pa se mediana izračuna kot povprečje dveh srednjih vrednosti (3. odstavek 21. člena Pravilnika o transfernih cenah).

katerem to mora storiti. Določen rok je lahko najmanj 30 in največ 90 dni, odvisno od obsega in zahtevnosti podatkov. Ne glede na to pa morajo davčni zavezanci v skladu s določbami Pravilnika o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Ur.l. RS, št. 67/2010, 77/2012, 109/2013, v nadaljevanju Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb) dostaviti davčnemu organu nekatere podatke v povezavi s transfernimi cenami skupaj z obračunom davka od dohodkov pravnih oseb.

Priprava dokumentacije o transfernih cenah je dalj časa trajajoči proces, vendar je zavezanec za davek praviloma dolžan zagotavljati takšno dokumentacijo, ko se transakcije med povezanimi osebami opravljajo, saj na pravilnost opravljene analize primerljivosti odločilno vpliva ažurnost javno dostopnih podatkov o primerljivih osebah in primerljivih transakcijah (Gabrijelčič & Marinovič, 2008, str. 43).

2 POMEN PODROČJA POVEZANIH STRANK V OKVIRU REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

V okviru revidiranja računovodskih izkazov predstavlja področje povezanih strank področje z izjemno visoko ravno potencialnega tveganja, saj je zaradi specifične narave tega področja v podjetju težko vzpostaviti primerne notranje kontrole, ki bi učinkovito prepoznale posle s povezanimi strankami, po drugi strani pa gre za področje, ki je bolj dovzetno za nepravilnosti na področju računovodskega poročanja, ki so posledica prevar.

Namen revidiranja povezanih strank je v prvi vrsti pridobitev ustreznih in zadostnih revizijskih dokazov, da družba, ki poroča, ustrezno obračunava in razkriva povezane stranke in posle s povezanimi strankami. Razkrivanje povezanih strank in poslov s povezanimi strankami ima za uporabnika računovodskih izkazov izreden pomen, saj nerealno izkazani visoki dobički družbe ali pa nerealno izkazane vrednosti sredstev družbe, ki so posledica nerazkritih poslov s povezanimi strankami, potencialnemu investitorju kot uporabniku računovodskih izkazov dajejo zavajajoče informacije za sprejemanje investicijskih odločitev (Zaman Groff, 2011, str. 4).

2.1 Namen revidiranja področja povezanih strank

Kot sem že omenila je eden izmed pomembnejših in tudi težjih vidikov revizije računovodskih izkazov opredelitev povezanih strank in poslov s povezanimi strankami. Ta vidik revizije računovodskih izkazov je pomemben zaradi:

- a. zakonskih zahtev po razkritju povezanih strank in poslov s povezanimi strankami,
- b. visoke verjetnosti zavajajočih računovodskih izkazov v primeru neustreznega razkrivanja povezanih strank in poslov s povezanimi strankami ter

- c. visoke verjetnosti prevarantskega finančnega poročanja na najvišjih ravneh odgovornosti v posameznem podjetju.

Prvi vidik izhaja iz zakonskih zahtev po razkrivanju povezanih strank in poslov s povezanimi strankami. Podjetje je dolžno razkriti vrsto podatkov o tako imenovanih skupinah oseb, kot so člani uprave in drugi organi, zaposleni po individualnih pogodbah, notranji lastniki ter člani nadzornih svetov. Za te skupine se zahtevajo nekatera razkritja o razmerjih med podjetjem in njimi tako v 18. in 19. točki 1. odstavka 69. člena ZGD-1 (za velika in srednja podjetja) kot tudi v SRS 5.40, 9.40, 11.36 in 15.21. ZGD-1 ne zahteva razkritij za druge organe in notranje lastnike, SRS pa ne za zaposlene po individualnih pogodbah.

Drugi vidik je povezan z visoko verjetnostjo, da so računovodski izkazi, v katerih niso primerno razkrite povezane stranke in posli s povezanimi strankami zavajajoči, in kot taki ne predstavljajo primerne podlage za sprejemanje optimalnih poslovnih odločitev. Namen revizije je namreč povečati stopnjo zaupanja predvidenih uporabnikov v računovodske izkaze, zato je pomembno, da uporabniki računovodskih izkazov spoznajo naravo in dejanske ali morebitne vplive razmerij in poslov med povezanimi osebami.

Tretji vidik pa se nanaša na dejstvo, da so povezane stranke pogosto uporabljene kot orodje za izvedbo poslovske prevare. Mnogi posli s povezanimi strankami se izvajajo v okviru rednega poslovanja, zato pri njih tveganje pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih ni nič večje kot pri podobnih poslih z nepovezanimi strankami, kljub temu pa lahko narava razmerij in poslov s povezanimi strankami povzroči večja tveganja pomembno napačne navedbe kot posli z nepovezanimi strankami, predvsem ko povezane stranke poslujejo v okviru širokega in zapletenega razpona razmerij in organiziranosti, s čimer je povezana tudi večja zapletenost poslov, kadar so informacijski sistemi neučinkoviti pri prepoznavanju ali povzemanju poslov in neporavnanih saldov med podjetjem in njenimi povezanimi strankami ali ko se posli s povezanimi strankami ne opravljajo po običajnih tržnih pogojih (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009, str. 5). Poleg tega so kontrole nad razmerji in posli s povezanimi strankami v nekaterih podjetjih pomanjkljive ali pa jih iz številnih razlogov sploh ni, saj poslovodstvo prepoznavanju in razkrivanju razmerij in poslov s povezanimi strankami pogosto pripisuje premalo pomembnosti ali pa v nekaterih primerih namerno ne upošteva kontrol, saj lahko razkritja povezanih strank razkrijejo informacije, ki jih poslovodstvo ne želi razkriti. Zaradi navedenih razlogov spada področje revidiranja povezanih strank med področja z izredno visoko ravno potencialnega tveganja. Na eni strani je zaradi specifične narave tega področja težko vzpostaviti primerne notranje kontrole, ki bi učinkovito identificirale transakcije s povezanimi strankami (kar pomeni višje tveganje pri kontroliranju), na drugi strani pa gre za področje, ki je v primerjavi z drugimi področji bolj dovzetno za nepravilnosti na področju računovodskega poročanja (kar pomeni višje tveganje pri odkrivanju) zaradi možnih prevar. Povezane stranke namreč zaradi svoje zmožnosti, da

izvajajo kontroliranje ali bistven vpliv, lahko uveljavljajo prevladujoč vpliv na podjetje ali njegovo poslovanje, proučevanje takega ravnanja pa je pomembno pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009, str. 16). Revizor se na podlagi ocene tveganja odloči, katera od prepoznanih tveganj so bistvena tveganja, pri čemer velja poudariti, da se običajno »tveganje, v zvezi s posli sklenjenimi s povezanimi strankami, smatra kot bistveno tveganje« (Mahnič, 2008, str. 10).

Gordon et al. (2007, str. 81-102) so v ameriški reviji *Accounting Horizons* predstavili različne raziskave na področju povezanih strank in ugotovili, da sama prisotnost povezanih strank in poslov s povezanimi strankami za revizorja sama po sebi ne predstavlja višje ocene tveganja, kljub temu pa poudarjajo, da so, ko se prevara zgodi, prav posli med povezanimi strankami eno izmed glavnih področij, na katerih se ugotovijo pomembnejše nepravilnosti pri revizorjevih postopkih. Bonner et al. (v Hogan, Rezaee, Riley, & Velury, 2008, str. 243-244) so leta 1998 preučili vzorec 261 družb, ki so bile predmet nadzora Komisije za vrednostnice in borze v letih od 1982 do 1995 ter ugotovili, da je bilo kar 20% preučevanih primerov povezanih s prevarami, ki so vključevale posle s povezanimi strankami. Večina od teh primerov se je nanašala na neustrezna razkritja (17%), medtem ko sta se 2% primerov nanašala na fiktivne prodajne posle med povezanimi strankami.

2.2 Revidiranje področja povezanih strank

Revizor mora pri revidiranju povezanih strank in poslov s povezanimi strankami slediti trem fazam, ki vključujejo prepoznavanje povezanih strank, pregled poslov s povezanimi strankami ter preveritev ustreznih razkritij v povezavi s povezanimi strankami (Louwers et al., 2008, str. A11).

2.2.1 Prepoznavanje povezanih strank

Del postopkov ocenjevanja tveganj in z njimi povezanih dejavnosti vključuje poizvedbe revizorja pri poslovanju in drugih v podjetju o povezanih strankah podjetja, razmerjih s povezanimi strankami, o vrsti in namenu poslov s povezanimi strankami v revidiranem obdobju ter o kontrolah, ki jih je vzpostavilo poslovanje, da »prepozna, obračuna in razkrije razmerja in posle s povezanimi strankami v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, da odobri in potrdi pomembne posle in dogovore s povezanimi strankami ter da odobri in potrdi pomembne posle in dogovore zunaj rednega poslovanja« (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009, str. 9-10). Poslovanje mora vzpostaviti tako notranje kontroliranje, da je omogočena priprava računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, kar pomeni, da mora poslovanje za pripravo računovodskih izkazov vzpostaviti, uveljaviti in vzdrževati ustrezne kontrole nad razmerji in posli s povezanimi strankami, tako da so ti prepoznani ter ustrezno obračunani in razkriti v skladu z primernim okvirom

računovodskega poročanja (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009, str. 20).

Pozornost revizorja mora biti usmerjena na vse okoliščine, ki kažejo na to, da bi poslovodstvo utegnilo namerno opustiti notranje kontrole ali izkriviti računovodske izkaze, saj prevarantsko računovodsko poročanje pogosto vključuje »poslovodsko izogibanje kontrolam, ki sicer, kot je videti, uspešno delujejo« (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009, str. 22). Vpletenost poslovodstva v razmerja, ki vključujejo nadzor nad povezanimi strankami ali bistven vpliv na povezane stranke, s katerimi podjetje posluje, povečuje tveganje, da se poslovodstvo izogiba kontrolam, saj taka razmerja ponujajo poslovodstvu več spodbud in priložnosti za prevare (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009, str. 22). Zaradi naravnih omejitev revizije, ki je povezana z nezmožnostjo revizorjev, da bi jamčili za popolno natančnost računovodskih izkazov, morajo revizorji razmišljati o revizijskem tveganju v povezavi s pomembnostjo. Načrtovati morajo sprejemljivo revizijsko tveganje, ki so ga še pripravljeni sprejeti, da bi še lahko potrdili resničnost in poštenost revidiranih računovodskih izkazov, saj tudi če »100% pregledajo vse revizijske dokaze, se ne morejo izogniti obstoju določenih tveganj« (Nemec, 2011, str. 1).

Pomembnost je postavka, ki je povezana s strokovno presojo revizorja ter predstavlja področje obsežnih znanstvenih raziskav. Messier et al. (v Gordon et al., 2007, str. 93) so leta 2005 predstavili pregled empiričnih študij glede pomembnosti od leta 1982. Na podlagi pregleda so avtorji ugotovili, da prihodki predstavljajo najpomembnejši dejavnik za določanje revizorjeve pomembnosti. Kljub temu pa Gordon et al. (2007, str. 93) poudarjajo, da je pomembnost v okviru revidiranja povezanih strank potrebno bolj kot z vrednostnega vidika obravnavati z vidika prisotnosti oziroma obstoja povezanih strank, saj je dejstvo, da določeni posli s povezanimi strankami niso pripoznani v računovodskih izkazih, ker se določene storitve med povezanimi strankami izvajajo brezplačno in kot take niso vključene v računovodske izkaze.

Pomembno je, da revizor preveri, ali so pristojni za upravljanje preverili poslovno utemeljenost bistvenih poslov s povezanimi strankami ter da so opredeljene jasne smernice za odobritev poslov s povezanimi strankami, pri katerih gre lahko za dejansko ali dozdevno navzkrižje interesov (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009, str. 21). V skladu s 16. odstavkom MSR 550 mora revizor v primeru odkritja pomembnih poslov zunaj rednega poslovanja podjetja poizvedeti kakšni so ti posli ter ali so bile vanje vpletene povezane stranke, hkrati pa mora spoznati tudi poslovne razloge takšnega posla, saj mu to lahko pomaga bolje spoznati ekonomsko stvarnost posla in razloge za njegovo izvedbo, saj »poslovni razlogi z vidika povezane stranke, ki so videti neskladni z naravo njenega poslovanja, lahko predstavljajo dejavnik tveganja prevare« (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009, str. 31-32).

Revizor mora proučiti postopke, ki jih je podjetje uporabilo pri ugotavljanju povezanih strank, preveriti povezanost ključnih zaposlencev z drugimi podjetji ter pregledati obračun davka od dohodkov pravnih oseb kot tudi ostale podatke in evidence, ki jih je podjetje posredovalo vladnim agencijam. Med izvajanjem revizije mora biti revizor pozoren na posle, ki bi lahko, predvsem zaradi njihovega obsega in narave, kazali na obstoj povezanih strank, na primer (Mahnič, 2008, str. 9):

- a. brezobrestni kreditni posli ali posli z obrestno mero, ki je bistveno nad ali pod tržno stopnjo;
- b. prodaja sredstev, vključno nepremičnin, po ceni, ki se bistveno razlikuje od ocenjene ali poštene vrednosti;
- c. izmenjava nepremičnine za podobno nepremičnino v nadenarnem poslu;
- d. dodeljevanje posojil brez navedbe pogojev glede odplačevanja;
- e. posli z nenavadnimi pogoji (nenavadne cene, garancije, pogoji odplačevanja);
- f. posli sklenjeni brez logičnega poslovnega razloga;
- g. posli, pri katerih bistvo odstopa od oblike;
- h. večje število pomembnih poslov z določeno stranko ali dobaviteljem;
- i. neevidentirani posli (brezplačne računovodske, poslovodne ali druge storitve) in
- j. nenavadna izvedba poslov.

V primeru, ko primeren okvir računovodskega poročanja postavlja zahteve glede povezanih strank, so informacije glede povezanih strank poslovodstvu običajno takoj na voljo, saj morajo informacijski sistemi podjetja evidentirati, obdelati in povzeti razmerja in posle s povezanimi strankami, da lahko podjetje izpolni zahteve okvira za obračunavanje in razkrivanje povezanih strank, v nasprotnem primeru pa je velika verjetnost, da podjetje ne bo imelo vzpostavljenih ustreznih informacijskih sistemov, ki omogočajo evidentiranje in obdelavo razmerij in poslov s povezanimi strankami (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009, str. 18). V takih okoliščinah so revizorjeve poizvedbe za prepoznavanje povezanih strank del revizorjevih postopkov ocenjevanja tveganj in z njimi povezanih dejavnosti, izvedenih z namenom pridobitve informacij o lastništvu podjetja in upravljavskih strukturah, vrstah dejanskih in načrtovanih naložb podjetja ter načinu strukture podjetja in njenega financiranja (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009, str. 19).

Člani delovne skupine za posel morajo biti seznanjeni s pomembnimi informacijami o povezanih strankah podjetja, o vrsti razmerij in poslov s povezanimi strankami ter bistvenih ali zapletenih poslih s povezanimi strankami (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009, str. 26). V primeru, da revizor odkrije dogovore in informacije, ki kažejo na obstoj razmerij in poslov s povezanimi strankami, ki jih poslovodstvo ni prej ugotovilo ali razkrilo revizorju, mora to takoj sporočiti drugim članom delovne skupine za posel, od poslovodstva zahtevati, da ugotovi vse posle z novo odkritimi povezanimi strankami za nadaljnje ovrednotenje, poizvedeti, zakaj kontrole

podjetja niso omogočile ugotavljanja ali razkritja razmerij in poslov s povezanimi strankami, izvesti ustrezne postopke preizkušanja podatkov za novo ugotovljene povezane stranke, ponovno proučiti tveganje glede obstoja drugih še nerazkritih povezanih strank ter v primeru, da je bilo nerazkritje posloводства namerno, oceniti vpliv tega na revizijo (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009, str. 11-12).

2.2.2 Pregled poslov s povezanimi strankami z računovodskega in davčnega vidika

Za ugotavljanje obstoja poslov med povezanimi strankami mora revizor izvesti naslednje postopke (Lipnik, 2008, str. 17):

- a. izvajanje podrobnih preizkusov in saldov;
- b. preiskovanje zapisnikov sestankov delničarjev in pristojnih za upravljanje;
- c. preiskovanje poslovnih knjig pri velikih ali nenavadnih poslih ali saldi (posli konec leta);
- d. preiskovanje dokumentacije o danih in prejetih posojilih, garancijah ter
- e. preiskovanje naložbenih poslov (nakup ali prodaja deležev ali delnic).

Pri preverjanju poslov s povezanimi strankami mora revizor dobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da so posli pravilno knjiženi in ustrezno razkriti v računovodskih izkazih ter da so vsi vidiki posla enaki tistim iz neodvisnega posla. Slednje običajno v praksi predstavlja težave, saj je revizor pogosto omejen s pridobitvijo revizijskih dokazov o tem, da so vsi vidiki posla enaki tistim iz neodvisnega posla. Revizor lahko sicer potrdi, da je bil posel s povezano stranko izveden po tržni ceni, neizvedljivo pa utegne biti potrditi, da so tudi vsi drugi pogoji posla (kot so kreditni pogoji, nepredvideni izdatki in posebni obračunani stroški) enakovredni poslom med neodvisnimi strankami, zato lahko obstaja tveganje, da je uradna trditev posloводства, da je posel s povezano stranko izveden po enakih pogojih, kot pretežno veljajo pri neodvisnem poslu, lahko pomembno napačna (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009, str. 33). Naloga posloводства je, da z dokazi podpre uradno trditev, da je posel s povezano osebo izveden po enakih pogojih kot pretežno veljajo pri neodvisnem poslu, kar lahko vključuje (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009, str. 33):

- a. primerjavo pogojev posla s povezano stranko s pogoji enakega ali podobnega posla z eno ali več nepovezanimi strankami;
- b. najetje zunanjega veščaka, da določi tržno vrednost in potrdi tržne pogoje za posel;
- c. primerjavo pogojev posla z znanimi tržnimi pogoji za podobne posle na prostem trgu.

Revizorjeva naloga je, da za ovrednotenje uradne trditve posloводства prouči ustreznost postopkov, s katerimi posloводство podpira uradno trditev, preveri in potrdi vir notranjih ali zunanjih podatkov, ki podpirajo uradno trditev, in opravi preizkus podatkov, da določi

njihovo točnost, popolnost in ustreznost ter ovrednoti sprejemljivost vseh bistvenih predpostavk, na katerih temelji uradna trditev (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009, str. 33-34).

Revizor mora pridobiti zadostne in ustrezne dokaze o upoštevanju zakonov in drugih predpisov, za katere na splošno meni, da vplivajo na opredelitev pomembnih zneskov in razkritij v računovodskih izkazih. Revizor mora te zakone in druge predpise dovolj poznati, da jih upošteva pri revidiranju trditev, povezanih z opredelitvijo zneskov, ki jih je treba evidentirati, in potrebnih razkritij. Davki in davčna tveganja, povezana s področjem revidiranja transfernih cen, imajo neposreden vpliv na računovodske izkaze podjetja in lahko vplivajo na njihovo resnično in pošteno predstavitev ter s tem na presojo uspešnosti podjetja s strani vlagateljev in drugih zunanjih uporabnikov računovodskih informacij. Med razlogi za tveganja v računovodskih izkazih, ki se nanašajo na davke, so predvsem nezadostno poznavanje računovodskih predpisov, ki se nanašajo na davek od dohodkov pravnih oseb, nezadostno poznavanje davčnih tveganj in njihovega vpliva na računovodske izkaze, pomanjkljivosti v standardiziranih procesih in notranjih kontrolah, nezadostno dokumentiranje procesov in notranjih kontrol ter napačno izvajanje notranjih kontrol. V računovodskih izkazih so z davkom od dohodkov pravnih oseb povezane postavke terjatev in obveznosti za obračunane davke v bilanci stanja ter odhodek za davek od dohodka pravnih oseb v izkazu poslovnega izida. Pri pripravi letnih računovodskih izkazov je potrebno določiti konte, na katere se zapisujejo poslovni dogodki, ki vključujejo davke, pri čemer so predmet podrobnega pregleda pomembni konti, kar pomeni, da »obstaja več kot oddaljena verjetnost, da lahko ti posamično ali skupaj z drugimi podatki pomenijo pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih« (Franc, 2012, str. 4). Pomembnost se lahko določi tako s količinskimi kot kakovostnimi dejavniki, kot so višina in namen konte/navedbe, dovzetnost konta/navedbe za napake, visok promet na določenem kontu/visok končni saldo, kompleksnost povezanih poslov, obstoj poslov s povezanimi osebami, povečano tveganje za izgube, možnost prevar ter obstoj novih poslovnih dogodkov (Michelsen, v Franc, 2012, str. 4).

Poslovodstvo je odgovorno za preprečevanje in odkrivanje neskladnosti z zakoni ter za pravočasno oddajo popolnih in pravih davčnih obračunov. Poslovodstvo mora zagotoviti vodenje takšnih knjigovodskih evidenc, ki bodo zagotavljale pravih obračun davčnih obveznosti (Franc, 2012, str. 4), zato mora poznati tveganja, ki jim je podjetje izpostavljeno. Naloga poslovodstva je priprava in sprejem ustreznih ukrepov, s katerimi bo podjetje obvladovalo davčna tveganja, da se zavaruje njegovo poslovno premoženje, poslovanje v skladu s predpisi tako, da se nepravilnosti in napake pravočasno odkrijejo in preprečijo ter zagotovitev takšnega sistema računovodskega poročanja, da bo zagotavljal resničen in pošten prikaz premoženjskega, finančnega in poslovnoizidnega položaja podjetja (Annen, v Franc, 2012, str. 4). Podjetje je odgovorno za pripravo usmeritev za transferne cene in za ravnanje v skladu z njimi, za določitev metod oblikovanja transfernih cen, za dokumentiranje in vrednotenje sprememb v skupinah povezanih podjetij, za

pripravo pogodb med povezanimi strankami ter za izpolnjevanje obveznosti zagotavljanja podatkov v zvezi s transfernimi cenami v skladu z 382. členom ZDavP-2. V okviru revidiranja notranjih kontrol na področju transfernih cen mora revizor preveriti, ali zapisani modeli transfernih cen strokovno vzdržijo in se dejansko obračunavajo, kako so dodeljene pristojnosti za transferne cene in kako se izvajajo, kdo sodeluje pri določanju transfernih cen ter kakšne kontrole je vzpostavilo poslovodstvo v procesu transfernih cen (Franc, 2012, str. 25).

Poleg višjega tveganja pri kontroliranju in odkrivanju povezanih strank pa je revidiranje področja transfernih cen izpostavljeno predvsem davčnemu tveganju, saj lahko pri napačni določitvi transfernih cen in njihovem nezadostnem dokumentiranju pride do dvojne obdavčitve, nepravilno izkazanih davčnih prihodkov oziroma stroškov ter veliko naknadno odmerjenih davkov in glob (Franc, 2012, str. 25). Načeloma lahko vsak poslovni dogodek povzroči davčna tveganja, vendar pa velja, da bolj kot je poslovni dogodek kompleksen in neobičajen, bolj tvegan je (Franc, 2012, str. 3). Odhodki za davke so pogosto, poleg stroškov blaga, materiala in storitev ter stroškov dela, največja odhodkovna postavka v izkazu poslovnega izida, pomembna postavka v računovodskih izkazih pa so tudi terjatve in obveznosti za obračunane davke, zato je revidiranje transfernih cen v okviru revidiranja računovodskih izkazov še posebej pomembno, saj imajo davčne obveznosti iz tega naslova lahko pomemben vpliv na premoženjski, poslovnoizidni in finančni položaj podjetja in s tem tudi na resnično in pošteno predstavitev podatkov v računovodskih izkazih.

Posli med povezanimi strankami se pojavljajo predvsem na področju neopredmetenih sredstev, opredmetenih osnovnih sredstev (nakup, prodaja ali najem nepremičnin in opreme), dolgoročnih in kratkoročnih posojil, zalog blaga in proizvodov ter raznih storitev. V nadaljevanju podrobneje predstavljam dve transakciji, ki sta tudi predmet proučevanja v empiričnem delu magistrskega dela. Poleg spodaj navedenih transakcij v empiričnem delu magistrskega dela predstavljam tudi nabavo in prodajo zalog blaga.

2.2.2.1 Dolgoročna in kratkoročna posojila

Med povezanimi osebami denarna sredstva pogosto potujejo od podjetij, ki imajo presežek finančnih sredstev in jih zato lahko pretvorijo v finančne naložbe, do podjetij, ki imajo nezadosten denarni tok, saj je financiranje med povezanimi osebami pogosto ugodnejše v primerjavi s financiranjem bank. Pri ocenjevanju bonitete potencialnega posojilojemalca se banke pogosto osredotočijo na analizo bilance stanja in ocenjujejo kreditno sposobnost podjetja glede na trenutno neto premoženje, samo analizo pa zaračunajo posojilodajalcu kot storitev odobritve posojila, kar predstavlja dodaten strošek, ki se mu povezana podjetja izognejo. Posojilo med povezanimi osebami je pogosto tudi cenejše, saj obrestna mera ne vsebuje premije za tveganje, hkrati pa je obrestna mera zelo pogosto prilagojena davčno priznani obrestni meri, ki pa je praviloma precej nižja od veljavnih tržnih obrestnih mer (Jeraj, Erjavšek, Petrovič, Heinzer, Gaberšek, & Princ, 2007, str. 7). V skladu z 19. členom ZDDPO-2 se namreč pri ugotavljanju prihodkov upoštevajo obračunane obresti na

dana posojila povezanim osebam najmanj, pri ugotavljanju odhodkov pa največ, do višine zadnje objavljene, ob času odobritve znane priznane obrestne mere. Priznana obrestna mera predstavlja vsoto variabilnega dela obrestne mere za valuto, izraženega v odstotkih in pribitka, izraženega v bazičnih točkah, pri čemer ena bazična točka predstavlja 0,01%. Variabilni del priznane obrestne mere objavlja ministrstvo, pristojno za finance vsak tretji delovni dan v mesecu, za katerega se bo uporabljala, pri tem pa upošteva, da gre za obrestno mero, ki se v primerljivih okoliščinah doseže ali bi se dosegla na trgu med nepovezanimi osebam. Pribitek je sestavljen iz dela, ki je povezan z ročnostjo zadolžitve in dela, ki je povezan s kreditno oceno zavezanca, ki prejema posojilo od povezane osebe oziroma kreditne ocene povezane osebe, ki ji zavezanec daje posojilo. Metodologija za določanje priznane obrestne mere in priznana obrestna mera za obresti na posojila med povezanimi osebam, ki se upošteva pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov, je določena v Pravilniku o priznani obrestni meri (Ur.l. RS, št. 141/2006, v nadaljevanju Pravilnik o priznani obrestni meri), ki ga je sprejel minister, pristojen za finance. Ena izmed prednosti financiranja med povezanimi osebam v primerjavi s financiranjem bank je zagotovo, da povezane osebe ne zahtevajo zavarovanj za posojila. Banke praviloma zahtevajo poroštvo oziroma zavarovanje posojila s premičnim ali nepremičnim premoženjem, ki ga vsaj novoustanovljena podjetja običajno nimajo, zato financiranje s strani druge povezane osebe predstavlja njihovo edino možnost.

V teoriji transfernih cen se garancije matične družbe za kreditne posle delijo na implicitne in eksplicitne. V primeru implicitne garancije nepovezane osebe odobravajo kredite povezanim družbam in pri izračunu obrestne mere upoštevajo faktor, da je povezana družba del skupine, ki ima višjo kreditno oceno, kot jo ima povezana oseba – kreditojemalec, pri čemer matična družba ne predloži nobene garancije za izvedbo finančnega posla. Za implicitno garancijo, ki kreditojemalcu zagotavlja obvladovanje kreditnega tveganja, v skladu z določili in prakso Smernic OECD ni potrebno zaračunavanje. Povsem drugače pa je v primeru, ko matična družba povezani osebi eksplicitno ponudi garancijo zato, da lahko pri nepovezani osebi najame posojilo, saj Smernice OECD in praksa določata, da mora v tem primeru matična družba oportunitetni strošek izpostavljanja tveganja zaračunati povezani osebi – kreditojemalcu (Gabrijelčič & Marinovič, 2008, str. 29).

Z davčnega vidika pa je zelo pomembno, iz katerih virov se financira podjetje, saj se pri posojilojemalcu z rastjo tujih (dolžniških) virov financiranja povečujejo stroški obresti, ki so odbitna postavka pri ugotavljanju davčne osnove za davek od dohodkov pravnih oseb. Z davčnega vidika ima dolžniško financiranje prednost pred lastniškim financiranjem, zato imajo povezane osebe pogosto interes, da namesto da bi vložile kapital v povezano osebo, osebi zagotavljajo denarna sredstva z odobravanjem posojil in pri tem izkoriščajo davčni ščit obresti. Z namenom omejitve dolžniškega financiranja je v 32. členu ZDDPO-2 predstavljen institut t.i. tanke kapitalizacije. Institut tanke kapitalizacije, z določitvijo fiksnega razmerja med dolgom in kapitalom posojilojemalca, ureja pravila glede

nepriznavanja odhodkov od obresti iz naslova presežka posojil (z izjemo bank in zavarovalnic), prejetih od delničarjev oziroma družbenikov s 25-odstotno kvalificirano udeležbo. Obresti se v navedenem primeru priznajo kot odhodek le v primeru, če podjetje dokaže, da bi presežek posojil lahko dobilo od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba, kar pomeni, da je podjetju dopuščena možnost, da dokaže, da ne daje prednosti financiranju z dolgom zaradi doseganja ugodnejše davčne obravnave, ampak se je za tako financiranje odločil predvsem iz ekonomskih razlogov. Pomembno je torej, da podjetje lahko dokaže, da bi v enakih ali primerljivih okoliščinah lahko dobil posojilo od nepovezanega posojilodajalca oziroma da bi bil posojilodajalec pripravljen primerljivo posojilo ob primerljivih pogojih odobriti tudi nepovezani osebi, hkrati pa je potrebno upoštevati, da nepovezani posojilodajalci pri sklepanju posojilnih pogodb upoštevajo temeljno ekonomsko načelo, in sicer ne odobravajo posojil, ki bi pomenila čezmerno zadolžitev posojilojemalca in s tem veliko tveganje, da posojilo z obrestmi ne bo vrnjeno, hkrati pa zahtevajo tudi ustrezna zavarovanja ob neizpolnitvi poplačila posojila (Ministrstvo za finance, 2007).

2.2.2.2 Opravljanje storitev

Šteje se, da je storitev opravljena, če storitev zagotavlja prejemniku gospodarsko korist ali tržno vrednost, ki izboljšuje njegov poslovni položaj, kar z drugimi besedami pomeni, da gre za storitev, ki bi jo bila nepovezana oseba pripravljena naročiti in plačati drugi nepovezani osebi ali če bi jo bila ta pripravljena opraviti sama. Nepovezana oseba je pripravljena naročiti in plačati storitve, ki so opravljene in od katerih ima gospodarsko korist, in to po ceni, pri kateri pričakuje, da so koristi večje od stroškov in ki je po vrednosti primerljiva s cenami, ki veljajo na trgu (Kuhar, 2008, str. 135). Z namenom dokazovanja, da so bile storitve opravljene in da je prejemnik storitve imel koristi od opravljene storitve, je priporočljivo pripraviti natančen opis kvalitativnih in kvantitativnih koristi, ki jih ima prejemnik storitve s primeri takšnih koristi, ki so lahko predstavljene kot korespondenca, opomniki, priročniki ali navodila, ter opisi delovnih nalog izvajalca storitve. Poleg tega je priporočljivo izvesti tudi finančno analizo v obliki izkazov uspeha, ki kažejo finančne koristi od prejetih storitev (Gabrijelčič & Marinovič, 2008, str. 12).

Z vidika družbe, ki dobi zaračunane storitve v povezavi s svojim delovanjem, je ključnega pomena davčno priznavanje stroškov teh storitev, pri čemer je potrebno zagotoviti ustrezne podlage za odgovore na naslednja tri ključna vprašanja (Gabrijelčič & Marinovič, 2008, str. 9):

- a. katere storitve se lahko zaračunajo med povezanimi osebami;
- b. ali so bile storitve dejansko opravljene ter
- c. ali je bila cena za opravljene storitve pravilno določena za namene zagovarjanja transference cen.

Storitve se za namene transfernih cen navadno nanašajo na eno izmed naslednjih skupin (Gabrijelčič & Marinovič, 2008, str. 9-10):

- a. administrativne storitve (predvsem aktivnosti finančnega planiranja, koordinacije, nadzora nad porabo proračuna, finančnega svetovanja, računovodstva, revizije, odkupa terjatev, pravne storitve, storitve informatike in procesiranja podatkov), ki se lahko smatrajo kot skupne storitve, ki jih lahko uporabljajo povezane osebe, saj zanje velja, da bi jih bile posamezne povezane osebe pripravljene kupiti na prostem trgu oziroma jih izvajati v sklopu lastnih aktivnosti;
- b. finančne storitve (predvsem aktivnosti nadzora nad denarnimi tokovi in solventnosti, kreditiranja, upravljanja z obrestnimi merami in obvladovanja tečajnega tveganja);
- c. tehnične in komercialne storitve (pri izvajanju proizvodnih, nabavnih, prodajnih in marketinških aktivnosti);
- d. storitve upravljanja s človeškimi viri;
- e. storitve raziskav in razvoja ter
- f. storitve upravljanja z intelektualno lastnino.

Bistveno je, da so takšne storitve definirane kot storitve, ki jih je mogoče zaračunati, saj so kot takšne tudi davčno priznane. Pomembno je, da so natančno opredeljene v podporni dokumentaciji (na primer v pogodbi o izvajanju storitev) oziroma vezane na opis delovnih nalog in organizacijsko strukturo izvajalca storitev, če te storitve izvaja fizična oseba. Pri tem pride v praksi v poštev izvedba funkcijske analize, saj z izvedbo intervjujev odgovornih oseb posameznih področij dobimo odgovore na vprašanja glede tega, kdo opravlja storitve in za koga, kje izvajajo storitve, zakaj se izvajajo storitve, kako jih izvajajo ter katera sredstva pri tem uporabljajo, poleg tega pa se z natančno funkcijsko analizo identificirajo tudi tiste storitve, ki se ne smejo zaračunati povezanim osebam, saj se izvajajo zgolj z namenom zavarovanja lastniških interesov matične družbe (stroški matične družbe, ki so posledica pravne strukture skupine (stroški uprave, stroški skupščin delničarjev), stroški, ki nastanejo kot posledica zahtev za poročanje matične družbe (stroški konsolidacije) te stroški financiranja za prevzem deležev) in so zato z vidika odvisne družbe nepotrebne, stroški zanje pa davčno nepriznani (Gabrijelčič & Marinovič, 2008, str. 10).

Podjetje, ki zagotavlja storitve, lahko zaračunava storitve povezanim osebam neposredno za vsako storitev, ali posredno, preko ustreznih ključev za razdelitev stroškov (Kuhar, 2008, str. 138). Pri uporabi neposrednega določanja stroškov se morajo upoštevati dejanski stroški, ki nastanejo pri opravljanju storitev, na katere se določi primeren dodatek na stroške. Pri neposrednem zaračunavanju je pomembno, da se vodijo ustrezne evidence, iz katerih je mogoče ugotoviti, koliko časa in sredstev je bilo porabljenih za zagotavljanje neke storitve (kopije obračunov porabljenega časa, poročila o opravljenem delu in obračun stroškov, dokazila o opravljenih obiskih, periodična poročila o opravljenem delu, ...). Če

stroški niso neposredno določljivi, se za določanje primerljive tržne cene uporabi način posrednega določanja stroškov. V tem primeru se uporabi primerni ključ za porazdelitev stroškov, ki temelji na dejstvih in okoliščinah vsakega posameznega primera storitve ter realne porazdelitve stroškov (Gabrijelčič & Marinovič, 2008, str. 13). Slednji način zaračunavanja storitev je sprejemljiv le, če ponudnik ustrezno in zadovoljivo ovrednoti prodano storitev in če take vrste storitev obstajajo na prostem trgu, saj je takrat mogoča njihova primerjava po neodvisnem tržnem načelu, hkrati pa je pomembno, da imajo prejemniki oprijemljivo, predvidljivo korist od opravljene storitve, ključ delitve pa mora upoštevati pomen storitev za podjetje, zato mora biti sorazmeren s pričakovanimi koristmi (Kuhar, 2008, str. 138).

2.2.3 Razkritja v letnem poročilu povezana z razmerji in posli s povezanimi strankami

Za ugotavljanje in razkrivanje povezanih strank in transakcij s povezanimi strankami je odgovorno poslovodstvo, zato mora poslovodstvo vzpostaviti primerne notranje kontrole, s katerimi zagotovi, da so posli s povezanimi strankami v informacijskem sistemu ustrezno prepoznani in razkriti v računovodskih izkazih (Mahnič, 2011, str. 6). V primeru, da revizor ugotovi, da razkritja v letnem poročilu niso ustrezna in če meni, da je bilo nerazkritje namerno, prouči vpliv tega na celoten obseg revizije. Če ugotovi, da se na izjave poslovodstva ne more zanesti, razmisli o umiku iz postopka revizije in učinku tega na nadaljnje sodelovanje z revidiranim podjetjem (Mahnič, 2008, str. 12-13).

V skladu z Mednarodnim računovodskim standardom 24 (Mednarodni odbor za računovodske standarde, 2009, odstavki 12 do 17) je podjetje dolžno razkriti naslednje podatke:

- a. razmerja med obvladujočimi in odvisnimi podjetji ne glede na to, ali med povezanimi strankami pride do transakcij ali ne ter ime svojega obvladujočega podjetja in končne obvladujoče stranke, če ni ista kot obvladujoče podjetje;
- b. razmerja med povezanimi strankami, pri katerih gre za usmerjanje, ne glede na to, ali med njimi pride to transakcij ali ne;
- c. ustrezni seznam in opise večjih naložb v odvisna podjetja, pridružena podjetja in podjetja s skupnim obvladovanjem;
- d. višino nadomestil za ključno ravnateljsko osebje v skupni vrednosti ter po naslednjih skupinah: kratkoročni zaslužki zaposlencev, pozaposlitveni zaslužki, drugi dolgoročni zaslužki, odpravnine ter plačilo z delnicami;
- e. če med povezanimi strankami pride do transakcij, mora podjetje razkriti naravo razmerij med povezanimi strankami pa tudi informacije o transakcijah in neporavnanih obveznostih, ki so potrebne za razumevanje morebitnih učinkov razmerij na računovodske izkaze – razkritja morajo biti podana posebej za obvladujoče podjetje, podjetja s skupnim obvladovanjem ali s pomembnim

vplivom na podjetje, odvisna podjetja, pridružena podjetja, skupna vlaganja v katerem je podjetje podvižnik, ključno ravnateljsko osebje v podjetju ali v obvladujočem podjetju ter druge povezane stranke ter morajo zajemati vsaj:

- vrednost transakcij;
- višino neporavnanih obveznosti in veljavne pogoje, vključno s tem, ali so obveznosti zavarovane, ter vrsto plačila za poravnavo obveznosti ter podrobnosti o vseh izdanih in prejetih jamstvih;
- dolgoročne rezervacije dvomljivih dolgov v povezavi z višino neporavnanih obveznosti ter
- odhodke v obravnavanem obdobju, ki so nastali zaradi slabih ali dvomljivih dolgov, ki bi jih morale poravnati povezane stranke.

V 20. odstavku Mednarodnega računovodskega standarda 24 so navedeni primeri transakcij, ki jih je potrebno razkriti, če so opravljene s povezano stranko, in sicer:

- a. nakupi ali prodaje proizvodov (dokončanih ali nedokončanih);
- b. nakupi ali prodaje nepremičnin in drugih sredstev;
- c. opravljanje ali uporabljanje storitev;
- d. najemi;
- e. prenosi raziskovanja in razvijanja;
- f. prenosi po licenčnih pogodbah;
- g. prenosi po sporazumu o financiranju (tudi posojila in prispevki v lastniški kapital v gotovini ali v naravi);
- h. izdajanje jamstev in poroštev ter
- i. poravnava obveznosti do virov sredstev v imenu podjetja ali če to stori podjetje v imenu druge stranke.

Podjetje je v skladu z ZGD-1 in SRS dolžno razkriti (Vezjak, 2011, str. 161):

- a. poslovne terjatve do članov uprave, nadzornega sveta in notranjih lastnikov;
- b. dolgoročne in kratkoročne dolgove do članov uprave, nadzornega sveta in notranjih lastnikov;
- c. zaslužke in deleže v razširjenem dobičku, ki pripadajo upravi in drugim organom;
- d. skupni znesek vseh prejemkov, ki so jih za opravljanje nalog v poslovnem letu prejeli člani posloводства, drugi delavci družbe, zaposleni na podlagi individualnih pogodb in člani nadzornega sveta, ločeno za vsako od teh skupin oseb;
- e. predujme in posojila, ki jih je družba ali njena podrejena družba odobrila članom posloводства, članom nadzornega sveta, drugim delavcem na podlagi individualne pogodbe ter poročstva družbe za obveznosti teh oseb, z navedenimi podatki, ločeno za vsako od teh skupin oseb – razkriti je potrebno skupni znesek predujmov, neodplačanih posojil ali danih poroštev, obrestno mero in druge pomembnejše

pogoje posojila ter skupni znesek odplačil iz naslova vračil posojil v poslovnem letu.

V skladu s 13. točko 1. odstavka 69. člena ZGD-1 je podjetje dolžno razkriti transakcije, ki jih je začelo s povezanimi strankami, naravo razmerja z njimi, zneske takšnih transakcij in druge podatke o njih, ki so potrebni za razumevanje njegovega finančnega stanja. Zakonske zahteve veljajo le za transakcije, ki so pomembne in niso bile opravljene pod običajnimi tržnimi pogoji. V primeru, ko poslovodstvo ne razkrije posla s povezano stranko v letnem poročilu, je lahko v tem vsebovana posredna uradna trditev, da je posel izveden po enakih pogojih, kot pretežno veljajo pri neodvisnem poslu. Podatke o posameznih transakcijah lahko podjetje prikaže v zbirni obliki glede na njihovo vrsto, razen če je zaradi razumevanja učinka transakcij potrebno prikazati ločene podatke. Izjema velja za obvladujoče podjetje, ki je edini lastnik odvisnega podjetja, nobeno od njiju pa ne trguje na organiziranem trgu, saj le-temu ni potrebno prikazovati transakcij med obvladujočim in odvisnim podjetjem. Enako izjemo omogoča tudi takšnemu odvisnemu podjetju.

3 PROBLEMATIČNOST REVIDIRANJA POVEZANIH STRANK GLEDE NA UGOTOVITVE NADZORNIH ORGANOV

V Sloveniji raziskava s področja nepravilnosti ugotovljenih v procesu nadzora nad delom pooblaščenih revizorjev doslej še ni bila objavljena, vendar pa so določene informacije o opravljenih nadzorih nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji dostopne v javnih letnih poročilih o delu Slovenskega inštituta za revizijo (v nadaljevanju Inštitut). Preglede poslovanja revizijskih družb ter opravljanja nalog pooblaščenih revizorjev opravlja Inštitut v skladu s 74. členom Zakona o revidiranju (Ur.l. RS, št. 65/2008, v nadaljevanju ZRev-2), po katerem je vsaka revizijska družba, ki izvaja obvezne revizije subjektov, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organiziran trg vrednostnih papirjev katere koli države članice, nadzirana najmanj vsaka tri leta, ostale revizijske družbe pa so nadzirane najmanj vsakih šest let. V okviru nadzora nad vsemi revizijski družbami, ki se opravlja najmanj vsakih šest let, opravi Inštitut neposredni nadzor nad vsemi pooblaščenimi revizorji v revizijski družbi, tako da pri opravljanju nadzora s pregledom celotne revizijske dokumentacije, ki se nanaša na opravljeno revizijo računovodskih izkazov najmanj enega naročnika za eno od obračunskih obdobj, preteklih od zadnjega opravljenega nadzora, preveri kakovost dela vsakega posameznega pooblaščenega revizorja, ki je odgovoren za izdano poročilo o računovodskih izkazih. Naročnikov, za katere je v postopku nadzora pregledana revizijska dokumentacija, zaradi morebitnega navzkrižja interesov nikoli ne izberejo sami izvajalci nadzora, temveč v skladu s pooblastili Revizijskega sveta direktor Inštituta. Skupni zapisnik o opravljenem nadzoru nad revizijsko družbo predloži Inštitut revizijski družbi, posamezne zapisnike pa tudi nadziranim pooblaščenim revizorjem najkasneje v osmih dneh po opravljenem nadzoru s pozivom, da v petnajstdnevem roku predložijo pisne pripombe. O sumu morebitnih

pomembnejših nepravilnosti obvesti Inštitut Agencijo za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija).

V nadaljevanju predstavljam pregled obstoječih empiričnih študij s področja povezanih strank ter ugotovljenih nepravilnosti in izrečenih ukrepov, povezanih s področjem povezanih strank v slovenskem gospodarskem okolju v letih od 2009 do 2012.

3.1 Pregled obstoječih empiričnih študij s področja povezanih strank

Leta 2001 so avtorji Beasley, Carcello in Hermason (2001, str. 63-66) objavili rezultate raziskave, v katero so zajeli 45 primerov preiskav zoper ameriške revizorje računovodskih izkazov, ki jih je v obdobju od 1987 do 1997 izvedla Komisija za vrednostnice in borze. Največja nepravilnost, ki jo je ugotovila Komisija za vrednostnice in borze, se nanaša na neuspešnost pridobivanja zadostnih revizijskih dokazov, predvsem na področju vrednotenja sredstev, lastništva sredstev in pridobivanja ustreznih pisnih predstavitev s strani posloводства. Nekateri primeri so vključevali neuspešnost pri obravnavi ustrezne podporne dokumentacije ali pri izpolnitvi postopkov navedenih v revizijskem programu. Na splošno je ta nepravilnost vplivala na previsoko izkazano vrednost sredstev družbe, ki predstavlja tudi eno izmed bolj razširjenih vrst prevar v računovodskih izkazih. Nepravilnosti na področju prepoznavanja in razkrivanja pomembnih povezanih strank so bile v vzorcu uvrščene na deveto mesto, in sicer se revizor ali ni niti zavedal obstoja določene povezane stranke ali pa je celo sodeloval pri odločitvi stranke o nerazkritju poslov z določeno povezano stranko, kar je običajno vplivalo na previsoko izkazano vrednost sredstev.

Spodnja tabela prikazuje 10 najpogostejših nepravilnosti, ki jih je Komisija za vrednostnice in borze ugotovila v izvedenih preiskavah.

Tabela 1: 10 najpogostejših nepravilnosti v preiskavah Komisije za vrednostnice in borze od 1987 do 1997

| Vrsta nepravilnosti | Odstotek in število primerov |
|--|------------------------------|
| pridobivanje zadostnih revizijskih dokazov | 80% (36 primerov) |
| ravnanje v skladu s poklicno skrbnostjo | 71% (32 primerov) |
| ohranjanje zadovoljive ravni poklicne nezaupljivosti | 60% (27 primerov) |
| razumevanje in uporaba določil računovodskih standardov | 49% (22 primerov) |
| priprava revizijskih programov in načrtovanje revizijskega posla (področje tveganja, neobičajni posli) | 44% (20 primerov) |

se nadaljuje

nadaljevanje

| Vrsta nepravilnosti | Odstotek in število primerov |
|--|---|
| preveliko zanašanje na poizvedovanje kot metodo za pridobivanje revizijskih dokazov | 40% (18 primerov) |
| pridobivanje zadostnih revizijskih dokazov pri ocenah posloводства | 36% (16 primerov) |
| neodvisno potrjevanje terjatev | 29% (13 primerov) |
| prepoznavanje/razkrivanje pomembnih povezanih strank | 27% (12 primerov) |
| preveliko zanašanje na notranje kontrole in neustrezen odziv na opažene slabosti notranjih kontrol | 24% (11 primerov) |

Vir: M.S. Beasley, J.V. Carcello & D.R. Hermason, Top 10 Audit Deficiencies, 2001, str. 65.

Novejša raziskava, ki so jo objavili Louwers et al. (2008, str. 10-16), pa se osredotoča le na tiste nepravilnosti, ki jih je Komisija za vrednostnice in borze revizorjem izdala na področju revidiranja povezanih strank v obdobju od leta 1983 do leta 2006. Avtorji so se osredotočili na tri faze revidiranja povezanih strank, in sicer prepoznavanje povezanih strank, pregled poslov s povezanimi strankami ter preveritev ustreznih razkritij v povezavi s povezanimi strankami. V analizo so zajeli 43 primerov oziroma obvestil o izrečenem ukrepu na področju računovodstva in revizije (angl.: *Accounting and Auditing Enforcement Releases – v nadaljevanju AAERs*), ki so jih razdelili v tri skupine in sicer glede na to, na katero področje revidiranja povezanih strank se ugotovljena nepravilnost nanaša.

Povod za raziskavo so bili nekateri najbolj odmevni računovodski škandali, ki so vključevali posle s povezanimi strankami. Z raziskavo so avtorji želeli predvsem odgovoriti na vprašanje, ali bi morebitna sprememba revizijskih standardov na področju povezanih strank vplivala na zmanjšanje ugotovljenih nepravilnosti na tem področju. Avtorji so ugotovili, da so bile revizorjeve nepravilnosti v raziskavo vključenih primerov predvsem posledica pomanjkanja zadostne poklicne skrbnosti revizorja in prenizke ravni poklicne nezaupljivosti ne pa pomanjkljivosti v obstoječih računovodskih standardih, saj zgolj spremenjeni standardi na področju povezanih strank ne bi uspeli preprečiti tovrstnih revizijskih spodrseljav.

Tabela 2: Analiza nepravilnosti revidiranja povezanih strank v obdobju 1983 - 2006 po področjih in glede na velikost revizijske družbe

| Faze revidiranja povezanih strank | Veliki štirje (Big-4)⁴ | Ostale revizijske družbe | Samostojni revizorji | Število primerov skupaj |
|--|--|---------------------------------|-----------------------------|--------------------------------|
| prepoznavanje povezanih strank | 0 | 3 | 3 | 6 |
| pregled poslov s povezanimi strankami | 1 | 22 | 6 | 29 |
| razkrivanje povezanih strank | 4 | 4 | 0 | 8 |
| število primerov skupaj | 5 | 29 | 9 | 43 |

Vir: T.J. Louwers, E. Henry, B.J. Reed & E.A. Gordon, Deficiencies in Auditing Related-Party Transactions: Insights from AAERs, 2008, str. 12.

Zgornja tabela prikazuje analizo nepravilnosti revidiranja povezanih strank v obdobju od 1983 do 2006 po področjih in glede na velikost revizijske družbe. Glede na to, da je prav prepoznavanje povezanih strank prva in po mnenju mnogih tudi najtežja faza revidiranja povezanih strank, pa je raziskava pokazala, da je bil relativno majhen delež vseh primerov povezan s prvo fazo revidiranja povezanih strank, torej s prepoznavanjem le-teh. Največ nepravilnosti so avtorji ugotovili v drugi in tretji fazi revidiranja povezanih strank, torej po tem, ko so bile povezane stranke že prepoznane. Glede na ugotovljeno število nepravilnosti je najbolj problematična druga faza revidiranja, ki se nanaša na pregled poslov s povezanimi strankami. Avtorji so ugotovili, da v določenih primerih revizor v tej fazi ni izvedel nobenega postopka, ki bi se nanašal na pregled poslov s povezanimi strankami ali pa je revizor sicer izvedel preizkušanje podatkov, vendar z nezadostno poklicno skrbnostjo. Prav nezadostna poklicna skrbnost pa je vse prevečkrat razlog, da se revizorji v preveliki meri zanašajo na poslovske predstavitve, v katerih poslovodstvo potrjuje, da so vsi posli s povezanimi strankami ekonomsko upravičeni in povezani z zastavljenimi poslovnimi cilji ali da so pridobljena sredstva prek povezanih strank pravilno ovrednotena.

Na tretjo fazo, ki se nanaša na razkrivanje povezanih strank, se nanaša 8 od vseh primerov. Avtorji so ugotovili, da so v tej fazi pogosti primeri, ko poslovodstvo družbe prepriča revizorja, da opusti zahtevo po razkrivanju poslov s povezanimi strankami, kar zopet kaže na kršenje zahteve po poklicni skrbnosti revizorja.

⁴ Veliki štirje ne vključujejo le trenutno poznanih revizijskih družb pod tem imenom (Deloitte, Ernst&Young, KPMG and PricewaterhouseCoopers), ampak vključujejo tudi njihove predhodnike, med katerimi je bil tudi Arthur Andersen, ki je bil prav tako del velikih šestih oziroma velikih osmih.

3.2 Pregled ugotovljenih nepravilnosti in izrečenih ukrepov povezanih s področjem povezanih strank v Sloveniji

V nadaljevanju predstavljam podatke o opravljenih nadzorih, ki jih je opravil Inštitut v letu 2011 in 2012 ter pomembnejše nepravilnosti pri opravljanju nadzorov v izbranih letih.

Tabela 3: Podatki o opravljenih nadzorih, ki jih je opravil Slovenski inštitut za revizijo za leto 2012

| | Stanje 31.12.2012 | Opravljeni pregledi poslovanja | Delež nadziranih (v %) |
|---|------------------------------|---|---------------------------------------|
| Revizijske družbe | 56 | 11 | 19,6 |
| Število pooblaščenih revizorjev z dovoljenjem za delo | 211 | 24 | 11,4 |
| Ocenjeno število aktivnih pooblaščenih revizorjev | 135 | 24 | 17,8 |

Vir: Slovenski inštitut za revizijo, Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2012, 2012, tabela 1.

V letu 2012 je Inštitut pregledal 11 revizijskih družb in 24 pooblaščenih revizorjev. Pomembnejše nepravilnosti, ki jih je ugotovil Inštitut v pregledani dokumentaciji v letu 2012, predstavljajo zlasti (izvzete so nepravilnosti ugotovljene pri revidiranju gospodarskih javnih služb) (Slovenski inštitut za revizijo, 2012):

- a. neustrezni in nezadostni revizijski dokazi, povezani z vrednotenjem opredmetenih osnovnih sredstev, naložbenih nepremičnin, finančnih naložb in terjatev ter z njimi povezanih prihodkov in odhodkov;
- b. nezadostno razkrivanje in neustrezno obravnavanje povezanih strank;
- c. neustrezno obravnavanje problema delujočega podjetja.

V letu 2011 je Inštitut pregledal 10,7% vseh revizijskih družb in 12,8% vseh pooblaščenih revizorjev z dovoljenjem za delo.

Tabela 4: Podatki o opravljenih nadzorih, ki jih je opravil Slovenski inštitut za revizijo leta 2011

| | Stanje 31.12.2011 | Opravljeni pregledi poslovanja | Delež nadziranih (v %) |
|---|------------------------------|---|---------------------------------------|
| Revizijske družbe | 56 | 6 | 10,7 |
| Število pooblaščenih revizorjev z dovoljenjem za delo | 211 | 27 | 12,8 |
| Ocenjeno število aktivnih pooblaščenih revizorjev | 120 | 27 | 22,5 |

Vir: Slovenski inštitut za revizijo, Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2011, 2011, tabela 1.

Ugotovljene pomembnejše nepravilnosti v pregledani dokumentaciji za leto 2011 se nanašajo predvsem na neustrezne revizijske dokaze na različnih področjih revidiranja, na neustrezno revizijsko dokumentacijo, na neustrezno obravnavanje nerazkritih problemov v letnem poročilu, ki so se pojavili po datumu računovodskih izkazov in vzbujajo dvome o njihovi resnični in poštenih predstavitvi ter na dogodke in okoliščine ter z njimi povezana tveganja, ki lahko povzročijo precejšen dvom o sposobnosti družbe nadaljevati kot delujoče podjetje. Med pomembnejšimi nepravilnostmi za leto 2011 Inštitut izpostavlja tudi nepravilnosti, ugotovljene na področju revidiranja povezanih strank in sicer (Slovenski inštitut za revizijo, 2011):

- a. iz revizijske dokumentacije ni bilo razvidno, kako se je revizor v povezavi z razkivanjem podatkov o povezanih strankah, razkrivanjem števila in vsebine delnic v okviru kapitala družbe, pravic, ki izhajajo iz posameznega razreda delnic, in lastnih delnic prepričal o skladnosti predstavitve računovodskih izkazov in razkritij k računovodskim izkazom z zahtevami Mednarodnih standardov računovodskega poročanja in Zakona o gospodarskih družbah v povezavi z razkrivanjem;
- b. iz revizijske dokumentacije ni bilo razvidno, kako je revizor pri opravljanju revizije računovodskih izkazov upošteval določila MSR 550 (Povezane stranke).

V nadaljevanju predstavljam število ugotovljenih pomembnejših nepravilnosti pri opravljanju nadzorov pooblaščenih revizorjev v obdobju od leta 2003 do leta 2012. Razlika v prikazu med posameznimi obdobji je bolj tehnične kot vsebinske narave, kar pomeni, da lahko vse primere ugotovljenih nepravilnosti obravnavamo kot primere, za katere bi bilo potrebno izreči ustrezne sankcije, o čemer se je mogoče prepričati s pregledom poročil Agencije v delu, ki se nanaša na sankcioniranje po postopkih nadzora, ki jih je opravil Inštitut. Iz tabele je razvidno, da se je s kriznimi razmerami povečala tudi stopnja tveganja za kakovost revizijskih storitev. Dejstvo je, da so revizorji bolj kot kdajkoli prej podvrženi

pritisikom, da kljub slabšemu finančnemu položaju podjetjem še vedno omogočijo sprejemljiv poslovni izid.

Tabela 5: Število ugotovljenih pomembnejših nepravilnosti pri opravljanju nadzorov pooblaščenih revizorjev v obdobju 2003 - 2012

| | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Pooblašчени revizorji | | | | | | | | | | |
| Pomembnejše nepravilnosti | 10 | 6 | 2 | 3 | 4 | 2 | 9 | 7 | 11 | 9 |
| - opomini | 9 | 6 | 2 | 3 | 4 | 2 | - | - | - | - |
| - odvzemi | 1 | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| - strokovna mnenja | | | | | | | | | | |
| Agenciji za javni nadzor nad revidiranjem | - | - | - | - | - | - | 9 | 7 | 11 | 9 |

Vir: Slovenski inštitut za revizijo, Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2012, 2012, tabela 3.

Da bi lahko odgovorila na vprašanje, kako pogoste so pomanjkljivosti na področju revidiranja povezanih strank, sem pregledala javno dostopna Poročila o ukrepih Agencije za obdobje od 2009 do 2012, in sicer tisti del poročil, ki se nanaša na ukrepe zoper pooblašcene revizorje. Ta način je v določeni meri primerljiv s prej omenjenimi ameriškimi raziskavami, saj gre dejansko za izrečene ukrepe s strani Agencije kot organa nadzora, pri čemer pa je potrebno izpostaviti dejstvo, da je število pooblaščenih revizorjev, ki so v Sloveniji podvrženi nadzoru, neprimerljivo manjše kot število ameriških pooblaščenih revizorjev.

V letu 2012 je Agencija začela 12 nadzornih postopkov zoper pooblašcene revizorje. En postopek je bil s sklepom o prekinutvi postopka izreka opomina prekinjen, v 11-ih primerih pa je bil pooblaščenemu revizorju izrečen ukrep. V 7-ih primerih je bila vložena tožba na Vrhovno sodišče Republike Slovenije. V Poročilu o ukrepih Agencije za leto 2012 so predstavljeni 4 pravnomočni ukrepi, in sicer 1 odredba za odpravo kršitev ter 3 odločbe o izreku opomina, med katerimi ni omenjenih nepravilnosti na področju povezanih strank.

V letu 2011 je Agencija začela 12 nadzornih postopkov zoper pooblašcene revizorje, pri čemer je bil 1 postopek na podlagi predložene izjave pooblaščenega revizorja kasneje ustavljen, v 11-ih primerih pa je bil pooblaščenemu revizorju izrečen ukrep. V Poročilu Agencije za leto 2011 je predstavljenih 11 pravnomočnih ukrepov, in sicer 1 odločba o odvzemu dovoljenja, 5 odločb o izreku opomina ter 5 odredb o odpravi kršitev. V 4-ih primerih je bila vložena tožba na Vrhovno sodišče Republike Slovenije, ki je vse tožbe zavrnilo. Z nepravilnostmi na področju revidiranja povezanih strank v letu 2011 je

povezana 1 odločba o odvzemu dovoljenja, 1 odločba o izreku opomina ter 1 odredba o odpravi kršitev:

- a. v odločbi o odvzemu dovoljenja je kot eden izmed razlogov za izdajo odločbe navedeno, da iz revizijske dokumentacije ni razvidno, kako je pooblaščen revizor pri opravljanju revizije računovodskih izkazov v povezavi z MSR 230 (Revizijska dokumentacija) upošteval določila 2., 7., 9., 10. in 13. odstavka MSR 550 (Povezane stranke) in na kakšen način je v povezavi s tem na podlagi zahtev 2. odstavka MSR 720 (Druge informacije v listinah, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze), 31. odstavka MSR 250 (Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov) in Stališča 2 (Revizorjev pregled poročila o razmerjih z obvladujočo družbo, Ur.l. RS, št. 5/07) obravnaval vsebino Poročila o razmerjih z obvladujočo družbo, ki ga zahteva 545. člen Zakona o gospodarskih družbah (Ur.l. RS, št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo in 33/11) (Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2011, Odločba o odvzemu dovoljenja št. 10.00-5/2011-2).
- b. v opominu je kot eden izmed razlogov za izrek opomina navedeno, da iz revizijske dokumentacije v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov družbe naročnika ni razvidno, kako se je pooblaščen revizor prepričal o obstoju in vrednotenju kratkoročnih poslovnih terjatev do povezanih strank, kar ni v skladu z 2., 3., 7., 9., 10., 13. in 16. odstavkom MSR 550 (Povezane stranke), na podlagi katerih mora pooblaščen revizor izvesti revizijske postopke, ki so namenjeni pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v zvezi z ugotavljanjem in poslovodskim razkrivanjem povezanih strank ter posledic poslov s povezanimi strankami, ki so pomembni za računovodske izkaze ter se mora prepričati o ustreznosti razkrivanja letih (Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2011, Odločba o izreku opomina št. 10.00-7/2011-2).
- c. v odredbi je med drugim zapisano, da iz revizijske dokumentacije v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov družbe naročnika ni razvidno, kako je pooblaščen revizor pri opravljanju revizije računovodskih izkazov upošteval določila 2., 3., 7., in 9. odstavka MSR 550 (Povezane stranke) ter kako se je revizor prepričal o skladnosti predstavitve računovodskih izkazov in razkritij k računovodskim izkazov z zahtevami Mednarodnih standardov računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP) in Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06, 60/06 – popr., 26/07 – ZSDU-B, 33/07 – ZSReg-B, 67/07 – ZTFI, 10/08, 68/08, 42/09; v nadaljevanju ZGD-1) v povezavi z razkrivanjem podatkov o povezanih osebah in razkrivanjem števila in vsebine delnic v okviru kapitala družbe, pravic, ki izhajajo iz posameznega razreda delnic, in lastnic delnic (Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2011, Odločba o odpravi kršitev št. 10.00-55/2011).

V letu 2010 je Agencija začela 15 nadzornih postopkov zoper pooblaščenega revizorja. 2 postopka sta bila kasneje ustavljena, v 13-ih primerih pa je bil pooblaščenemu revizorju izrečen ukrep. V letu 2010 je Agencija predstavila 13 pravnomočnih ukrepov, in sicer 1 odločbo o pogojnem odvzemu dovoljenja, 10 odločb o izreku opomina ter 2 odredbi o odpravi kršitev. V letu 2009 pa je Agencija začela 1 nadzorni postopek, in sicer je izdala opomin zoper pooblaščenega revizorja, na podlagi katerega je bila vložena tožba, ki pa je bila s strani Vrhovnega sodišča Republike Slovenije zavrnjena. Z nepravilnostmi na področju revidiranja povezanih strank so v letu 2009 in 2010 povezane 3 odločbe o izreku opomina:

- a. v prvem opominu je navedeno, da je pooblaščen revizor pri revidiranju računovodskih izkazov naročnika kršil pravila revidiranja, in sicer 2. in 16. odstavek MSR 550 (Povezane stranke) v zvezi s 6. členom Stališča 2 – Revizorjev pregled poročila o razmerjih z obvladujočo družbo (Ur. l. RS, št. 23/04), ker v posebnem pojasnjevalnem odstavku ob reviziji računovodskih izkazov naročnika ni opozoril na to, da ji slednja ni predložila Poročila o razmerjih z obvladujočo družbo [...] skladno s tretjim odstavkom 478. člena Zakona o gospodarskih družbah (Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leti 2009 in 2010, Odločba o izreku opomina št. 10.00-9/2009-2).
- b. v drugem opominu je kot eden izmed razlogov za izdajo opomina navedeno, da iz revizijske dokumentacije ni razvidno, da bi pooblaščen revizor izvedel ustrezne revizijske postopke, namenjene ugotavljanju in razkrivanju povezanih strank, ter posledic poslov s povezanimi strankami, pomembnih za računovodske izkaze, kakor tudi o ustreznosti razkrivanja poslov s povezanimi strankami v letnem poročilu, kar ni v skladu z 2. in 8. odstavkom MSR 550 (Povezane stranke), na podlagi katerih mora revizor izvesti revizijske postopke, ki so namenjeni pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v zvezi z ugotavljanjem in poslovodskim razkrivanjem povezanih strank ter posledic poslov s povezanimi strankami, ki so pomembni za računovodske izkaze ter se mora revizor prepričati o ustreznosti razkrivanja le-teh (Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leti 2009 in 2010, Odločba o izreku opomina št. 10.00-36/2010-2).
- c. v tretjem opominu pa je med drugim zapisano, da iz revizijske dokumentacije ni razvidno, kako je pooblaščen revizor pri opravljanju revizije računovodskih izkazov v povezavi z MSR 230 (Revizijska dokumentacija) upošteval določila 2., 7., 9., 10. in 13. odstavka MSR 550 (Povezane stranke) in na kakšen način je v povezavi s tem na podlagi zahtev 2. odstavka MSR 720 (Druge informacije v listinah, ki vsebuje revidirane računovodske izkaze), 31. odstavka MSR 250 (Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov) in Stališča 2 (Revizorjev pregled poročila o razmerjih z obvladujočo družbo) obravnaval vsebino Poročila o razmerjih z obvladujočo družbo, ki ga zahteva 545. člen ZGD-1« (Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leti 2009 in 2010, Odločba o izreku opomina št. 10.00-37/2010-2).

Podatki, povzeti iz Poročil o ukrepih Agencije za obdobje od 2009 do 2012, kažejo na to, da je področje revidiranja povezanih strank problematično tudi v Sloveniji, saj so bili neustrezni revizijski postopki glede prepoznavanja povezanih strank in poslov s povezanimi strankami ter ustreznih razkritij le-teh pogosto eden izmed razlogov za izdajo opominov. Glede na to, da podatki o postopkih, ki niso pravnomočni, niso javno dostopni, pa obstaja možnost, da bo izrečenih ukrepov nadzora na tem področju še več.

4 REVIDIRANJE PODROČJA POVEZANIH STRANK V IZBRANEM PODJETJU

Glede na problematičnost in izredno zahtevnost revidiranja področja povezanih strank v nadaljevanju predstavljam podrobnejši prikaz postopkov revidiranja povezanih strank v izbranem podjetju, in sicer od lastniške strukture in splošnih informacij o podjetju do preveritve ustreznih razkritij glede povezanih strank in poslov s povezanimi strankami.

Cilj v nadaljevanju predstavljenih revizijskih postopkov na področju revidiranja povezanih strank je pridobitev zadostnega zagotovila, da:

- a. računovodski izkazi, kolikor nanje vplivajo razmerja in posli s povezanimi strankami, dosegajo merila za pošteno predstavitev ter ne zavajajo;
- b. so cene med povezanimi strankami v podjetju »X« skladne z neodvisnim tržnim načelom in usmeritvami davčne zakonodaje ter
- c. so bili razmerja in posli s povezanimi strankami ustrezno evidentirani in razkriti v letnem poročilu podjetja »X«.

V okviru posameznih faz revidiranja letnih računovodskih izkazov bodo na primeru izbranega podjetja sistematično prikazani postopki, ki jih revizor izvaja na področju povezanih strank. S tem bo magistrska naloga ponudila konkretne praktične usmeritve ter doprinesla k razumevanju celovitosti revidiranja tega področja.

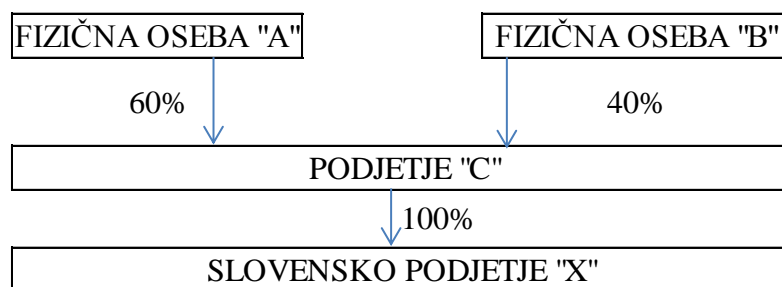
Podjetje zaradi občutljivosti področja, ki ga v magistrskem delu obravnavam, ne želi biti imenovano. Dejstva in podatki, ki sem jih uporabila v magistrskem delu, so večinoma resnični, spremenjeni so le toliko, da onemogočajo prepoznavnost podjetja.

4.1 Spoznavanje izbranega podjetja in njegovega okolja

S spoznavanjem podjetja in njegovega okolja si revizor zagotovi osnovo za načrtovanje in izvajanje odzivov na ocenjena tveganja, saj je cilj revizorja prepoznati in oceniti tveganja pomembno napačne navedbe povezana z razmerji in posli s povezanimi strankami (Mednarodni standard revidiranja 315 – Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja, 2009, 3. odstavek).

4.1.1 Lastniška razmerja izbranega podjetja

Slika 1: Lastniška razmerja podjetja »X« na dan 31.12.2012



Podjetje »X« je bilo ustanovljeno leta 2003 za prodajo in distribucijo blaga na tržišču Slovenije. Podjetje »X« je v 100% lasti podjetja »C« s področja bivše Jugoslavije, ki se prav tako kot slovenska družba ukvarja z veleprodajo trgovskega blaga. Lastnika in direktorja podjetja »C« sta fizični osebi. Lastnika podjetja »C« in posredno tudi lastnika podjetja »X« nista zaposlena v podjetju »X«, niti ne zastopata omenjene družbe v pravnem prometu.

4.1.2 Splošne informacije o izbranem podjetju

Podjetje »X« je družba z omejeno odgovornostjo s sedežem v Sloveniji, ki se ukvarja s nespecializirano trgovino izdelkov široke potrošnje in je v skladu z Zakonom o gospodarskih družbah zavezano k reviziji računovodskih izkazov v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi. Podjetje se v skladu z Zakonom o gospodarskih družbah uvršča med srednja podjetja. Trenutno revizijsko podjetje opravlja revizijo letnega poročila od leta 2010.

Podjetje je razdeljeno na oddelek marketinga, oddelek prodaje, oddelek logistike ter oddelek financ. Podjetje nima pravnega oddelka, temveč sodeluje pogodbeno z zunanjo odvetniško pisarno. Podjetje nima oddelka za notranjo revizijo.

Podjetje na dan 31.12.2012 zaposluje 25 zaposlencev. Ključni zaposleni so visoko izobraženi in so v podjetju prisotni že od njegove ustanovitve. Obveznosti in pristojnosti vseh zaposlenih v podjetju so natančno opredeljene v opisu delovnih mest in pogodbi o zaposlitvi. Za vse zaposlene, razen za direktorico podjetja, ki je zaposlena na podlagi individualne pogodbe, veljajo določila Zakona o delovnih razmerjih in Kolektivne pogodbe o načinu usklajevanja plač, povračilu stroškov v zvezi z delom in regresu za letni dopust. Plača direktorice podjetja je dogovorjena v fiksnem znesku. V primeru, da podjetje v posameznem poslovnem letu doseže dobiček pred obdavčitvijo v višini nad 300.000 EUR, je direktorica v skladu z individualno pogodbo o zaposlitvi upravičena do letnega bonusa. Letni bonus direktorice se potrdi s sklepom skupščine. Na skupščini v začetku leta 2013 je bil sprejet sklep, da je direktorica na podlagi doseženega dobička pred obdavčitvijo

za leto 2012 upravičena do letnega bonusa. Strošek letnega bonusa je bil vključen v računovodske izkaze leta 2012.

V podjetju imajo poleg opisa delovnih mest še druge vrste notranjih predpisov, kot so pravilnik o računovodstvu, šifrant vrst stroškov, kontni načrt in seznam stroškovnih mest. Poslovni dogodki se evidentirajo na konte, ki so določeni v sklopu priporočenega kontnega načrta s strani Slovenskega inštituta za revizijo.

Poslovodstvo podjetja »X« odloča o strateških ciljih podjetja v okviru celotne politike in strategije prodajnih programov, o organiziranosti poslovanja družbe, najemu, napredovanju, premeščanju in odpuščanju zaposlenih ter o finančnem in blagovnem poslovanju družbe. Poslovodstvo podjetja »X« je odgovorno za pripravo plana ciljnega prometa, stroškov ter financiranja zalog na osnovi minulega leta in pričakovanj. Slovenska družba »X« je dolžna družbi »C« mesečno posredovati računovodske izkaze za pretekli mesec. Družba »C« na podlagi pridobljenih podatkov mesečno primerja dejanske rezultate s planiranimi ter v primeru odstopanj zahteva od poslovodstva obrazložitev razlogov za odmike od plana in ustrezno ukrepanje.

Za vzdrževanje informacijskega sistema ter nakup ustrezne strojne in programske opreme je odgovorno podjetje »X«, vendar ob predhodnem posvetovanju z družbo »C«, saj je zaradi sodelovanja med družbama na tem področju potrebno usklajevanje. Del aktivnosti podjetja »X« se zaradi poenostavitve postopkov izvaja preko družbe »C«, poleg tega pa se IT infrastruktura nahaja na ozemlju družbe »C«. Za opravljene storitve v zvezi z nudenjem IT infrastrukture podjetje »X« plačuje družbi »C« nadomestilo v obliki dela plačila za upravljalne storitve. Dostopi do osebnih računalnikov so zaščiteni z gesli, ki se morajo menjavati na vsake 3 mesece. Prav tako je omejen dostop do posameznih programov. Programi so po mnenju zaposlenih ustrezni in zadovoljujejo potrebe podjetja.

Funkcije načrtovanja in oblikovanja izdelkov (raziskave in razvoj) družba »X« ne opravlja, saj družba nastopa v vlogi trgovca na debelo. Za načrtovanje, oblikovanje ter razvoj novih in obstoječih izdelkov ter tehnologij so odgovorni proizvajalci kot dobavitelji podjetja »X«. Blago podjetje »X« nabavlja predvsem pri dveh neodvisnih zunanjih dobaviteljih (proizvajalcih) iz tujine, delno pa tudi pri podjetju »C«, dobavitelje osnovnih sredstev in storitev pa predstavljajo predvsem podjetja s področja Slovenije.

Podjetje na področju prodaje blaga posluje z domačimi kupci, delno pa tudi s podjetjem »C«. V vlogi kupcev se pojavljajo predvsem trgovske družbe v Sloveniji, ki izdelke nato prodajajo končnim potrošnikom.

Najemno pogodbo ima podjetje sklenjeno z neodvisnim podjetjem. Dostop v poslovne prostore podjetja je omejen, saj v poslovne prostore lahko vstopijo samo pooblaščen osebe s kartico, ki jim omogoča vstop. Obiskovalci podjetja morajo za vstop v poslovne

prostore pozvoniti na vratih in se zglasti pri receptorki, ki jih nato pospremi k osebi, h kateri so namenjeni.

4.1.3 Pregled poslovanja izbranega podjetja

V nadaljevanju predstavljam pregled in obrazložitev pomembnejših postavk izkaza poslovnega izida in bilance stanja podjetja »X« za leto 2012, 2011 in 2010. Ker želi biti podjetje »X« kljub razkritju svojih finančnih podatkov neprepoznavno, so zneski v finančnih izkazih preračunani tako, da so v celoti ohranjena le razmerja med njimi. Podjetje »X« ima poslovno leto enako koledarskemu.

Tabela 6: Izkaz poslovnega izida podjetja »X« za leto 2012, 2011 in 2010

| v EUR | 2012 | 2011 | 2010 |
|---|-------------------|-------------------|-------------------|
| Čisti prihodki od prodaje | 23.441.469 | 25.871.789 | 25.533.111 |
| Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi prihodki) | - | 4.500 | 9.125 |
| Stroški blaga, materiala in storitev | 21.765.749 | 23.694.859 | 23.131.000 |
| Nabavna vrednost prodanega blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala | 17.404.266 | 19.518.406 | 18.842.950 |
| Stroški storitev | 4.361.483 | 4.176.453 | 4.288.050 |
| Stroški dela | 1.188.136 | 1.294.525 | 1.380.509 |
| Stroški plač | 935.035 | 1.035.074 | 1.098.805 |
| Stroški socialnih zavarovanj | 159.033 | 160.846 | 185.574 |
| Drugi stroški dela | 94.068 | 98.605 | 96.130 |
| Odpisi vrednosti | 20.526 | 35.241 | 79.721 |
| Amortizacija | 18.798 | 29.117 | 55.483 |
| Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih | 1.728 | 6.124 | 24.238 |
| Drugi poslovni odhodki | 79.399 | 65.084 | 87.463 |
| Finančni prihodki iz poslovnih terjatev | 5.990 | 5.888 | 5.599 |
| Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do družb v skupini | 835 | 368 | 629 |
| Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih | 5.155 | 5.520 | 4.970 |
| Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti | 6.458 | 6.600 | 1.408 |

se nadaljuje

nadaljevanje

| v EUR | 2012 | 2011 | 2010 |
|---|----------------|----------------|----------------|
| Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti do družb v skupini | 3.475 | 2.533 | 746 |
| Finančni odhodki iz obveznosti do dobaviteljev in meničnih obveznosti | 2.551 | 3.996 | 624 |
| Finančni odhodki iz drugih poslovnih obveznosti | 432 | 71 | 38 |
| Drugi prihodki | 2.145 | 2.396 | 2.283 |
| Drugi odhodki | 3.650 | 3.129 | 3.259 |
| Davek iz dobička | 63.305 | 155.931 | 172.015 |
| Čisti poslovni izid obračunskega obdobja | 248.930 | 570.550 | 665.893 |

Vir: Podjetje »X« d.o.o., Letno poročilo podjetja »X« za leto 2010, 2010; Podjetje »X« d.o.o., Letno poročilo podjetja »X« za leto 2011, 2011; Podjetje »X« d.o.o., Letno poročilo podjetja »X« za leto 2012, 2012c.

Kot je razvidno iz tabele 6, je podjetje v letu 2012 doseglo 23 mio EUR čistih prihodkov od prodaje. Čisti prihodki od prodaje so bili v letu 2012 v primerjavi z letom 2011 za 9% nižji, dobiček iz poslovanja pa za dobrih 50% nižji kot leto poprej, kar je predvsem rezultat povišanja cen surovin za nekatere izdelke široke potrošnje in posledično tudi nabavnih cen podjetja »X« ter nadaljevanja upada in racionalizacije potrošnje na slovenskem maloprodajnem trgu. Med stroški storitev podjetje izkazuje tudi zaračunane stroške upravljaljskih storitev podjetja »C«. Stroški dela so se v primerjavi z letom 2011 zmanjšali za 8%, kar je predvsem posledica manjšega števila zaposlenih (na dan 31.12.2011 27 zaposlenih, na dan 31.12.2012 25 zaposlenih). Odpisi vrednosti podjetja se pretežno nanašajo na stroške amortizacije, v manjšem delu pa tudi na odhodke, povezane s prodajo oziroma odpisom predvsem opredmetenih osnovnih sredstev. Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do družb v skupini ter finančni odhodki iz poslovnih obveznosti do družb v skupini se nanašajo na tečajne razlike, finančni odhodki iz posojil prejetih od družb v skupini pa na obračunane obresti iz naslova prejetega posojila od podjetja »C«. Za leto 2013 podjetje predvideva doseganje rezultatov iz leta 2012. V letu 2013 podjetje načrtuje tudi predstavitev nekaterih novih izdelkov, ki bodo ustrezno marketinško in prodajno podprti.

Podjetje »X« na dan 31.12.2012 v bilanci stanja v okviru opredmetenih osnovnih sredstev izkazuje predvsem pohištvo in računalniško opremo. V preteklosti je podjetje med opredmetenimi osnovnimi sredstvi izkazovalo tudi osebna službena vozila, ki jih je v letih 2009 in 2010 prodalo ter službena vozila pričelo najemati pri zunanjem dobavitelju. Podjetje ob vsakoletnem popisu osnovnih sredstev presoja obrabljenost in tehnično zastarelost opreme. Na podlagi ugotovitev inventurne komisije in odpisov opreme v posameznem letu finančna direktorica naredi plan nabave osnovnih sredstev za naslednje

leto, ki ga da v pregled in potrditev poslovodstvu podjetja »C«. Med planom in dejansko nabavo osnovnih sredstev običajno ni večjih odstopanj. Kratkoročne poslovne terjatve se nanašajo predvsem na kratkoročne terjatve do domačih kupcev. Plačilni roki kupcev se v skladu z dogovori v pogodbah gibljejo od 30 do 60 dni. Podjetje ima občasne težave s plačilno sposobnostjo kupcev, saj nekateri kupci zamujajo tudi po nekaj tednov, vendar plačilno-sposobnostno tveganje obvladuje z pospešeno izterjavo zapadlih terjatev iz poslovanja, načrtovanjem in spremljanjem denarnih tokov ter spremljanjem zadolženosti. V okviru kratkoročnih obveznosti do družb v skupini podjetje izkazuje kratkoročne finančne obveznosti do podjetja »C« iz naslova prejetega posojila ter kratkoročne poslovne obveznosti do podjetja »C« iz naslova dobavljenega blaga in obračunanih storitev.

Tabela 7: Bilanca stanja na dan 31.12.2012, 31.12.2011 in 31.12.2010

| v EUR | 31.12.2012 | 31.12.2011 | 31.12.2010 |
|--|-------------------|-------------------|-------------------|
| SREDSTVA | 9.550.803 | 10.574.444 | 9.217.949 |
| <i>Dolgoročna sredstva</i> | 18.537 | 37.885 | 66.296 |
| Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitve | 2.324 | 10.876 | 19.851 |
| Dolgoročne premoženjske pravice | 2.324 | 10.876 | 19.851 |
| Opredmetena osnovna sredstva | 16.213 | 27.009 | 46.445 |
| Druge naprave in oprema | 16.213 | 27.009 | 46.445 |
| <i>Kratkoročna sredstva</i> | 9.497.455 | 10.528.184 | 9.143.018 |
| Zaloge | 2.959.286 | 3.411.010 | 2.909.504 |
| Proizvodi in trgovsko blago | 2.959.286 | 3.411.010 | 2.909.504 |
| Kratkoročne poslovne terjatve | 6.513.394 | 7.058.323 | 6.187.988 |
| Kratkoročne poslovne terjatve do družb v skupini | 11.048 | 3.293 | - |
| Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev | 6.378.435 | 6.844.081 | 6.112.960 |
| Kratkoročne poslovne terjatve do drugih | 123.911 | 210.949 | 75.028 |
| Denarna sredstva | 24.775 | 58.851 | 45.526 |
| <i>Kratkoročne aktivne časovne razmejitve</i> | 34.811 | 8.375 | 8.635 |
| OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV | 9.550.803 | 10.574.444 | 9.217.949 |
| <i>Kapital</i> | 1.802.124 | 1.943.194 | 1.397.644 |
| Vpoklicani kapital | 9.378 | 9.378 | 9.378 |
| Osnovni kapital | 9.378 | 9.378 | 9.378 |
| Rezerve iz dobička | 938 | 938 | 938 |
| Zakonske rezerve | 938 | 938 | 938 |
| Preneseni čisti poslovni izid | 1.542.878 | 1.362.328 | 721.435 |
| Čisti poslovni izid poslovnega leta | 248.930 | 570.550 | 665.893 |

se nadaljuje

nadaljevanje

| v EUR | 31.12.2012 | 31.12.2011 | 31.12.2010 |
|--|-------------------------|-------------------------|-------------------------|
| <i>Kratkoročne obveznosti</i> | <i>7.687.053</i> | <i>8.577.879</i> | <i>7.781.835</i> |
| Kratkoročne finančne obveznosti | 2.500.000 | 2.500.000 | 1.875.000 |
| Kratkoročne finančne obveznosti do družb v skupini | 2.500.000 | 2.500.000 | 1.875.000 |
| Kratkoročne poslovne obveznosti | 5.187.053 | 6.077.879 | 5.906.835 |
| Kratkoročne poslovne obveznosti do družb v skupini | 180.601 | 145.502 | 112.385 |
| Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev | 4.802.788 | 5.789.111 | 5.553.911 |
| Druge kratkoročne poslovne obveznosti | 203.664 | 143.266 | 240.539 |
| <i>Kratkoročne pasivne časovne razmejitve</i> | <i>61.626</i> | <i>53.371</i> | <i>38.470</i> |
| Izvenbilančna evidenca | - | - | - |

Vir: Podjetje »X« d.o.o., Letno poročilo podjetja »X« za leto 2010, 2010; Podjetje »X« d.o.o., Letno poročilo podjetja »X« za leto 2011, 2011; Podjetje »X« d.o.o., Letno poročilo podjetja »X« za leto 2012, 2012c.

Vsebina, ki se nanaša na revidiranje področja povezanih strank v podjetju »X« in je sestavni del besedila v nadaljevanju, je oblikovana tako, da sledi vrstnemu redu revizijskih postopkov, ki jih navaja program revidiranja.

4.2 Opredelitev povezanih strank in poslov s povezanimi strankami

Za prepoznavanje povezanih strank in poslov s povezanimi strankami v podjetju »X« sem v skladu s programom revidiranja izvedla naslednje postopke:

- pregled lanskega gradiva z navedbo povezanih strank in z njimi povezanih poslov;
- pregled postopkov, ki jih je podjetje uporabilo pri ugotavljanju povezanih strank;
- pregled povezave direktorice podjetja in fizične osebe »A« in »B« z drugimi podjetji;
- poizvedbe pri poslovodstvu za ugotavljanje novih povezanih strank in poslov s povezanimi strankami;
- pregled zapisnikov skupščine in uprave;
- pridobitev seznama povezanih strank ter z njimi povezanih poslov s strani poslovodstva;
- pregled obračuna davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2012.

4.2.1 Revizijski postopki za prepoznavanje povezanih strank in poslov s povezanimi strankami

Od posloводства sem v okviru revizijskih postopkov pridobila seznam povezanih strank in poslov s povezanimi strankami v letu 2012. Pridobljen seznam povezanih strank sem primerjala s pridobljenim seznamom v preteklih letih in ugotovila, da na področju povezanih strank in poslov s povezanimi strankami v letu 2012 ni prišlo do sprememb glede na leto 2011 in 2010. V letu 2012 pridobljen seznam povezanih strank in poslov s povezanimi strankami predstavljam v tabeli 8.

Tabela 8: Pridobljen seznam povezanih strank in kumulativnega prometa v EUR s povezanimi strankami v letu 2012

| | kumulativni promet poslovnih terjatev | kumulativni promet poslovnih obveznosti | kumulativni promet danih posojil | kumulativni promet prejetih posojil | drugo |
|----------------------|--|--|---|--|--------------|
| direktorica podjetja | - | 91.526 | - | - | - |
| fizična oseba "A" | - | - | - | - | - |
| fizična oseba "B" | - | - | - | - | - |
| podjetje »C« | 36.047 | 267.275 | - | 2.500.000 | - |

Vir: Podjetje »X« d.o.o., Dokumentacija za transferne cene podjetja »X« za leto 2012, 2012a.

Kot je razvidno iz tabele 8, znaša kumulativni promet poslovnih obveznosti do direktorice podjetja 91.526 EUR. Poslovne obveznosti se nanašajo na obveznosti iz naslova obračunanih plač in regresa v letu 2012 ter obračunanega bonusa za leto 2012, do katerega je direktorica upravičena v skladu z določili v pogodbi o zaposlitvi. Opis poslov s podjetjem »C« podrobneje predstavljam v nadaljevanju magistrskega dela.

Direktorica podjetja »X« je v skladu z določbami MSR 550 povezana stranka podjetja »X«, saj predstavlja članico ključnega posloводства, ki ima pristojnost za načrtovanje, usmerjanje in nadziranje dejavnosti podjetja. V skladu z MSR 550 je ustrezna tudi opredelitev podjetja »C«, saj ima podjetje »C« neposredni lastniški delež v podjetju »X«, kar kaže na prisotnost nadzora in bistvenega vpliva. Prav tako je v skladu z MSR 550 ustrezna tudi opredelitev fizične osebe »A« in fizične osebe »B«, saj sta podjetje »X« in podjetje »C« pod skupnim nadzorom zaradi skupnega obvladujočega lastništva fizične osebe »A« in fizične osebe »B«.

Po opravljenih poizvedbah pri poslovodstvu in pregledu zapisnikov skupščine in uprave nisem odkrila povezanih strank, ki jih poslovodstvo ni ugotovilo oziroma razkrilo. Prav tako sem s pomočjo podatkovne baze gvin.com preverila povezave direktorice podjetja s drugimi podjetji, pri čemer nisem odkrila nerazkritih povezav. Od fizične osebe »A« in »B« sem pridobila uradno zagotovilo, da ne izvajata nadzora ali bistvenega vpliva, tako posrednega kot neposrednega, v nobeni drugi družbi, razen v družbi »C« in družbi »X«. Za preveritev uradne trditve sem izvedla preiskavo lastnikov na spletnih straneh, pri čemer nisem ugotovila nobenih informacij, ki bi izpodbijale uradno trditev.

V knjigovodskih razvidih podjetja »X« so posli s povezanimi strankami izkazani v okviru posebnih postavk, zato so informacije o kumulativnem prometu ter stanju na posameznih kontih poslovodstvu takoj na voljo. Podjetje »X« na podlagi potrditve terjatev in obveznosti najmanj enkrat letno preveri, da se stanje terjatev in obveznosti v knjigovodskih razvidih do podjetja »C« ujema z dejanskim stanjem.

V skladu s postopki za prepoznavanje povezanih strank in poslov s povezanimi strankami sem pregledala tudi obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2012. Podjetje je v obračunu davka od dohodkov pravnih oseb v skladu z določbami Pravilnika o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb izpolnilo naslednje podatke:

| | |
|--|----|
| Davčni zavezanec posluje s povezanimi osebami po 16. členu ZDDPO-2: | DA |
| Davčni zavezanec posluje s povezanimi osebami rezidenti po 17. členu ZDDPO-2: | NE |
| Davčni zavezanec posluje s povezanimi osebami rezidenti po 17. členu ZDDPO-2 in mora v skladu s šestim odstavkom 17. člena ZDDPO-2 prilagajati davčno osnovo: | NE |
| Davčni zavezanec prejema ali daje posojila ali izkazuje obresti s povezanimi osebami iz 16. člena ZDDPO-2: | DA |
| Davčni zavezanec prejema ali daje posojila ali izkazuje obresti s povezanimi osebami rezidenti iz 17. člena ZDDPO-2 in mora v skladu s šestim odstavkom 19. člena ZDDPO-2 prilagajati davčno osnovo: | NE |

Podjetje »X« v skladu s 16. členom ZDDPO-2 posluje s povezanim podjetjem »C«, zato je podjetje »X« izpolnilo Prilogo 16 k obračunu davka od dohodkov pravnih oseb.

Tabela 9: Priloga 16 k obračunu davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2012

| Naziv povezane osebe | Država sedeža | Davčna številka | Oznaka povezanosti | Kumulativni promet terjatev v EUR | Kumulativni promet obveznosti v EUR |
|---------------------------------|--------------------------|----------------------------|-------------------------------|--|--|
| podjetje "C" | X | 0000000000 | B ⁵ | 36.047 | 267.275 |

Vir: Podjetje »X« d.o.o., Obračun davka od dohodkov pravnih oseb podjetja »X« za leto 2012, 2012b.

V skladu z Metodologijo za izpolnjevanje Priloge 16 se v preglednico vpiše skupna vrednost vzpostavljenih terjatev oziroma obveznosti iz naslova prometa s sredstvi, vključno z neopredmetenimi sredstvi, in storitve (ne glede na njihovo plačilo) v obdobju, za katero se sestavlja obrazec obračuna davka od dohodkov pravnih oseb. Znesek, naveden v prilogi 16, sem preverila s podatki iz knjigovodskih evidenc, iz katerih je bilo razvidno, da je podjetje »X« prilogo 16 pravilno izpolnilo in v postavko kumulativnega prometa obveznosti navedlo ustrezen znesek obveznosti iz naslova nabave blaga, obračunanih obresti iz naslova prejetih posojil ter znesek obveznosti iz naslova zaračunanih upravljaljskih storitev v letu 2012.

Podjetje »X« v skladu z določbami ZDDPO-2 v letu 2012 izkazuje tudi obveznosti iz naslova prejetih posojil od povezane osebe »C«, zato je podjetje »X« v skladu s Pravilnikom o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb izpolnilo tudi Prilogo 15 k obračunu davka od dohodkov pravnih oseb.

Tabela 10: Priloga 15 k obračunu davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2012

| Naziv povezane osebe | Država sedeža | Davčna številka | Oznaka povezanosti | Skupna vrednost danih posojil | Skupna vrednost prejetih posojil |
|-------------------------------------|--------------------------|----------------------------|-------------------------------|--|---|
| podjetje "C" | X | 0000000000 | B | - | 2.500.000 |

Vir: Podjetje »X« d.o.o., Obračun davka od dohodkov pravnih oseb podjetja »X« za leto 2012, 2012b.

V skladu z Metodologijo za izpolnjevanje Priloge 15 se v preglednico vpiše skupna vrednost prejetih oziroma danih posojil v obdobju, za katero se sestavlja obračun davka od dohodkov pravnih oseb (ne glede na vrednosti plačil v zvezi z njimi), in sicer se vpišejo podatki o posojilih s posamezno povezano osebo za obdobje za katero se sestavlja obračun, če njihova skupna vrednost s posamezno povezano osebo v obdobju presega 50.000 EUR. Podjetje »X« je v skladu z Metodologijo za izpolnjevanje Priloge 15 le-to pravilno

⁵ Oznaka povezanosti B pomeni, da ima tuja oseba neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% odstotkov vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju, nadzoru oziroma glasovalnih pravic v zavezancu ali obvladuje zavezanca na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcij razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami.

izpolnilo in v postavko skupne vrednosti prejetih posojil v letu 2012 navedlo ustrezen znesek. Slednje sem preverila na podlagi podatkov iz knjigovodskih evidenc.

4.2.2 Pregled poslov s povezanimi strankami

Podjetje »X« posluje s povezano stranko na področju nabave in prodaje blaga ter finančnih in upravljaljskih storitev. Pregled poslov s povezano stranko predstavljam v nadaljevanju.

4.2.2.1 Nabava blaga

Podjetje »X« je distributer vodilnih blagovnih znamk široke potrošnje, za katere je značilno, da jih potrošnik uporablja za zadovoljitev osebnih in gospodinjskih potreb ter jih porabi v kratkem času. Prodajni program podjetja vsebuje tri vrste izdelkov široke potrošnje, od katerih dve vrsti izdelkov nabavlja od dobavitelja »D«, tretjo vrsto izdelkov pa od dobavitelja »L«. Občasno družba »X« nabavlja trgovsko blago tudi od povezane družbe »C«, in sicer le v izredno kratkem časovnem obdobju v primeru nepredvidenih dodatnih potreb.

Podjetje »X« ima s podjetjem »D« sklenjeno Pogodbo o ekskluzivni pravici do prodaje in distribucije blaga na tržišču Slovenije. Pogodba je sklenjena za obdobje 15 let z odpovednim rokom 6 mesecev. V zameno za podeljeno pravico ekskluzive je podjetje »X« obvezano komercialno obdelovati potencialne kupce blaga ter pridobivati naročila. Obveznost podjetja »D« je, da izvrši naročilo, če je naročilo pisno in dobava blaga potrjena z njegove strani. Družba »X« naroča izdelke od družbe »D« po postopku dolgoročnega in kratkoročnega planiranja z uporabo programske opreme »MC«. Podjetje »X« na podlagi vnaprej dogovorjenih aktivnosti s kupci pošilja podatke o naročeni količini družbi »C«, slednja pa tedensko pošilja dobavitelju »D« kratkoročen plan, kar pomeni, da so naročene količine 4 do 8 tednov vnaprej fiksno določene. Trajanje obdelave je odvisno od posameznega izdelka, vendar je v praksi dobavljivost izdelka od 5 do 7 tednov. Poleg kratkoročnega plana se dobavitelju »D« posreduje tudi dolgoročni plan, in sicer za eno leto vnaprej, saj lahko le tako dobavitelj »D« zagotovi dobavljivost izdelkov. V primeru večjih odstopanj naročil od letnega plana, se dobavitelj »D« in podjetje »X« uskladita o dobavah in po potrebi prilagodita letni plan. Dobavitelj »D« tedensko potrjuje količine za dobavo družbi »X«, saj le-ta na osnovi prejetih podatkov organizira prevoz blaga. Podjetje »D« prodaja blago po veljavnem ceniku z upoštevanjem incoterms trgovinske klavzule EXW, kar pomeni, da podjetje »X« prevzema stroške prevzema, transporta in zavarovanja blaga od skladišča dobavitelja »D« dalje ter z njimi povezana tveganja. Podjetje »X« nosi tudi vse stroške in tveganja s skladiščenjem teh izdelkov v najetih skladiščih pred prodajo kupcem. Morebitne spremembe cen podjetje »D« spreminja enostransko, vendar s predhodno najavo najmanj 30 dni pred spremembo cen. Za prodajo blaga velja 60 dnevni plačilni rok od dneva izdaje blaga. V primeru zamude plačila, ki traja od naslednjega dne po zapadlosti do dneva plačila, tečejo zamudne obresti po obrestni meri 10% letno. Podjetje »D« je dolžno podjetju »X« zagotavljati trgovsko blago, ki je opremljeno v skladu

z slovensko zakonodajo, razpoložljivo propagandno-promocijsko gradivo, vzorce blaga ter ga sprotno obveščati o novih proizvodnih programih, podjetje »X« pa je dolžno na svoje stroške poskrbeti za promocijo in reklamiranje proizvodov. Morebitne reklamacije blaga je podjetje »X« dolžno javljati podjetju »D« ter mu omogočiti pregled, če podjetje »D« izrazi to zahtevo. V primeru upravičenosti reklamacije podjetje »D« na svoje stroške blago zamenja.

Podjetje »X« ima sklenjeno distribucijsko pogodbo za nabavo blaga tudi z dobaviteljem »L«. Podjetje »X« je odgovorno za izpolnjevanje vseh zakonskih in drugih zahtev v zvezi s prodajo pogodbeno določenih izdelkov ter za promocijo in reklamiranje proizvodov v skladu s strategijo in načeli dobavitelja »L«. Podjetje »L« nabavlja blago po veljavnem ceniku ob upoštevanju incoterms klavzule DDU, kar pomeni, da pogodbene cene vključujejo stroške pakiranja izdelkov, ne vključujejo pa stroške carinjenja, dostave in razlaganja blaga. Sam proces nabave poteka enako kot pri dobavitelju »D«, le s to razliko, da se nabava ne vrši tedensko, ampak mesečno.

4.2.2.2 Prodaja blaga

Podjetje »X« prodaja izdelke predvsem kupcem na slovenskem trgu, le izjemoma prodaja izdelke družbi »C«. Podjetje »X« sklepa s kupci letne pogodbe o sodelovanju, ki vključujejo pogoje sodelovanja ter hkrati določajo tudi popuste in bonuse, ki jih družba »X« nudi kupcem. Prodajna funkcija se v celoti izvaja v Sloveniji, medtem ko se obdelave in analize podatkov o prodaji izvajajo v družbi »C«. Družba »X« je s kupci večinoma povezana preko računalniške izmenjave podatkov, možno pa je tudi naročilo preko običajne naročilnice, elektronske pošte ali faksa. Od kupcev se ne zahteva, da naročila posredujejo vnaprej, zato je odločilno, da ima podjetje »X« ustrezne zaloge, ki ustrezajo zahtevam kupcev in so v skladu z sklenjenimi pogodbami o sodelovanju. V skladu z določili v pogodbah je družba »X« dolžna prevzeti blago, ki ga kupec ni uspel prodati in za vrnjeno blago izdati ustrezen dobropis. Kupci imajo v skladu s pogodbo tudi možnost, da blago neustrezne količine in kakovosti vrnejo. V primeru, da se določeni izdelki zaradi krajšega roka uporabe ali zaradi spremembe prodajnega programa ne prodajo, se cena blaga ustrezno zniža. Če izdelkov ni mogoče prodati kljub znižanju cene, se izdelki poskusijo prodati na trg bivše Jugoslavije preko družbe »C« in sicer po nabavni ceni, povečani za manipulativne stroške. Če tudi to ni mogoče, se izdelki, seveda ob izpolnjevanju zahtevanih standardov, podarijo različnim organizacijam, v nasprotnem primeru pa se uničijo.

Oblikovanje prodajne cene izvaja podjetje »X«, prav tako podjetje »X« samostojno odloča o popustih in bonusih kupcem. Ne glede na to pa podjetje »C« skupaj s podjetjem »X« cenovno pozicionira izdelke glede na cene izdelkov konkurentov ter na osnovi zbranih informacij o cenah konkurence na slovenskem trgu pripravi izračun prodajnih cen za podjetje »X«.

4.2.2.3 Finančne storitve

Podjetje »X« je s povezano osebo »C« dne 11.12.2011 sklenilo Pogodbo o kratkoročnem posojilu v višini 2.500.000 EUR. V Pogodbi je določeno, da del glavnice v višini 340.000 EUR zapade dne 11.2.2012, preostali del glavnice pa v 10 mesečnih obrokih po 216.000 EUR, pri čemer zadnji obrok zapade 11.12.2012. Posojilo ni zavarovano. Obrestna mera določena v pogodbi znaša 2,90%.

Dne 15.12.2012 je podjetje »X« sklenilo s podjetjem »C« novo Pogodbo za kratkoročno posojilo v višini 2.500.000 EUR z datumom zapadlosti 15.12.2013. V pogodbi je dogovorjeno, da prvi del glavnice v višini 500.000 EUR zapade dne 15.3.2013, preostanek glavnice pa v enakih mesečnih obrokih po 222.222 EUR. Posojilo ni zavarovano. Obrestna mera določena v pogodbi znaša 1,50%.

Namen posojila je financiranje tekočega poslovanja podjetja »X«, predvsem zaradi zamud pri plačilih kupcev, s katerimi se sooča slovensko podjetje. Vsa določila v pogodbi so v celoti prepuščena podjetju »C« in niso rezultat pogajanj. Podjetje »C« enkrat letno pošlje podjetju »X« obračun obresti, in sicer 5.1. za preteklo leto. Datum zapadlosti na obračunu obresti znaša 30 dni.

Podjetje »X« svoje obveznosti izpolnjuje v skladu z določili v Pogodbi. Do dneva izdaje revizorjevega poročila (30.4.2013) je slovensko podjetje vrnilo podjetju »C« glavnico v višini 722.222 EUR.

4.2.2.4 Upravljaljske storitve

Podjetje »C« za podjetje »X« opravlja določene podporne storitve, ki omogočajo podjetju »X« lažje in bolj učinkovito poslovanje. Podporne storitve so določene v Pogodbi o opravljanju upravljaljskih storitev, v kateri so podrobno opredeljene tudi posamezne urne postavke zaposlenih v podjetju »C«, ki omenjene storitve izvajajo. Pogodba je sklenjena za nedoločen čas. Storitve, ki jih družba »C« nudi podjetju »X« vključujejo IT storitve, planiranje in poročanje, marketing ter projektne storitve. Družba »C« se zavezuje, da poseduje vsa potrebna znanja in izkušnje za izvajanje pogodbeno dogovorjenih storitev, družba »X« pa se obvezuje, da bo storitve družbe »C« koristila, saj so potrebne za njeno uspešno delovanje. Hkrati gre tudi za najbolj ekonomično rešitev, saj bi družba »X« morala zaposliti dodatne delavce ali najti tretje osebe, če bi želela te storitve zagotavljati sama. Družbi se skupaj dogovorita, katera sredstva so potrebna za izvajanje omenjenih storitev, pri čemer je družba »X« dolžna zagotoviti družbi »C« vse potrebne informacije za uspešno izvedbo dogovorjenih aktivnosti.

Družba »C« zaračuna storitve na podlagi števila opravljenih ur po urni postavki glede na zahtevnost dela oziroma glede na raven vključenih svetovalcev.

4.3 Predstavitev dokumentacije o transfernih cenah

Podjetje »X« ima pripravljeno dokumentacijo v skladu s 382. členom ZDavP-2. V nadaljevanju predstavljam funkcijsko analizo, ki predstavlja temelj za osnivanje metodologije transfernih cen na podlagi principa prostih tržnih cen, opisanega v Smernicah OECD ter izbrane metode podjetja »X« za posamezne transakcije med povezanimi strankami.

4.3.1 Funkcijska analiza

Na podlagi funkcijske analize lahko dosežemo primerljivost s podobnimi transakcijami, ki določajo primerljive tržne cene (analiza primerljivosti), poleg tega pa lahko ugotovimo, ali nagrajevanje povezanih oseb odraža funkcije in prevzeta tveganja ter relativni doprinos povezanih oseb v medsebojnih transakcijah (Gabrijelčič & Marinovič, 2008, str. 8).

4.3.1.1 Analiza funkcij

Glavni cilj podjetja »X« je ustvarjanje neprekinjenega in ustreznega poslovnega rezultata za doseganje katerega je odgovorno lokalno poslovodstvo. Lokalno poslovodstvo odloča tudi o strateških ciljih podjetja, organiziranosti poslovanja družbe ter o kadrovskih vprašanjih, v okviru svojih pristojnosti pa je odgovorno za sklepanje in urejanje zavarovanj za trgovsko blago na poti in v skladišču, za pravočasnost in točnost pripravljenih finančnih podatkov, za upravljanje finančnih virov in stroškov, za obračun plač in drugih prejemkov, za pripravo davčnih in drugih poročil, za upravljanje likvidnosti, za knjigovodsko upravljanje neopredmetenih in opredmetnih osnovnih sredstev ter v okviru svojih pristojnosti tudi za nakup ustrezne strojne in programske ter druge opreme.

Nekatere marketinške in prodajne aktivnosti se izvajajo neposredno na ozemlju družbe »C«. Gre predvsem za storitve priprave letnega plana marketinških aktivnosti, storitve obdelave in analize podatkov o prodaji ter cenovno pozicioniranje. Podjetje »X« je samostojno pri izvajanju lokalnih marketinških aktivnosti ter pri pogajanju s kupci glede pogodbениh pogojev in cen.

Glede na prodajni program družbe »X« pomembno funkcijo predstavlja tudi ustrezen transport in skladiščenje zalog. Podjetje »X« pri tem zavezujejo zakonske določbe glede ustreznega skladiščenja, prav tako pa mora biti zagotovljen ustrezen in varen transport izdelkov. Podjetje »X« dobavlja blago kupcem po pogodbeno določenih incoterms klavzulah, med katerimi prevladuje »franco skladišče kupca«, kar pomeni, da podjetje »X« nosi stroške in tveganje nakladanja ter transporta do skladišča kupca. Podjetje »X« skrbi za pravočasno odpremo zalog, predvsem zaradi kratkih rokov uporabe. Tako ne prihaja do nekurantnih zalog, če pa že do njih pride, so le-te v majhnih količinah.

Tabela 11: Tabelarni pregled prevzetih funkcij

| FUNKCIJE | družba "X" | družba »C« |
|---|-----------------------|-----------------------|
| Podporne storitve | | |
| strateško upravljanje | X | |
| poslovanje družbe | X | |
| finančne in računovodske aktivnosti | X | |
| zavarovanje | X | |
| informacijska tehnologija | X | (X) |
| investicije in nabava | X | (X) |
| kadrovske funkcije | X | |
| Prodaja in marketing | | |
| organiziranje marketinških aktivnosti | X | |
| zbiranje podatkov o prodaji | X | |
| obdelave in analize podatkov o prodaji | | X |
| priprava letnega plana marketinških aktivnosti | | X |
| cenovno pozicioniranje | (X) | X |
| organiziranje priprave promocijskih materialov | X | |
| izvajanje trženjskih aktivnosti s kupci, sodelovanje pri pospeševanju prodaje | X | |
| zbiranje podatkov o dejavnostih konkurentov | X | |
| reklamacije, vračila blaga | X | |
| planiranje prodaje kupcem | X | |
| Nabava | | |
| načrtovanje prodaje posameznih izdelkov na podlagi trendov in uvajanja novih izdelkov | X | (X) |
| načrtovanje zahtevane ravni zalog na lokalni ravni | X | (X) |
| naročanje izdelkov | X | (X) |
| organiziranje logistike | X* | |
| prejem in obdelava naročil kupcev | X | |
| lokalno skladiščenje | X | |
| reševanje reklamacij v zvezi z nabavo blaga | X | |

Legenda: X – glavni nosilec posamezne funkcije
 (X) – omejeni nosilec posamezne funkcije
 X* – v odvisnosti od incoterms klavzule

Vir: Podjetje »X« d.o.o., Dokumentacija za transferne cene podjetja »X« za leto 2012, 2012a.

4.3.1.2 Analiza tveganj

Distribucijska pogodba podjetju »X« sicer zagotavlja pravico do distribuiranja izdelkov na ozemlju Slovenije, vendar je pogodba sklenjena za določen čas. Iz navedenega izhaja največje tveganje družbe, t.j. izguba dobavitelja, s čimer bi bil resno ogrožen obstoj družbe.

Tržno tveganje je tveganje povezano z razmerami na trgu. Zaradi negotovih razmer na trgu obstaja tudi veliko tveganje izgube katerega izmed ključnih kupcev. V kolikor bi se nad katerim kupcem začel insolvenčni postopek, bi družba »X« kupca zelo težko nadomestila, kar bi lahko vodilo v zmanjšan obseg dobav in posledično v zmanjšanje števila zaposlenih.

Za storitve, ki jih opravlja družba »X«, je značilen fleksibilen in strokoven kader. Ohranitev strokovno usposobljenega kadra je še toliko bolj pomembna, saj zaposleni tesno sodelujejo z naročnikom ter dobro poznajo miselnost in delovanje naročnika, hkrati pa je delavca s takšnim znanjem in usposobljenostjo težko nadomestiti v kratkem času.

Kreditno tveganje je tveganje, povezano z neplačili kupcev. Glede na zaostrene razmere na trgu vse bolj prihaja do plačilne nediscipline dobaviteljem ter s tem do povečanega tveganja, da družba »X« ne bo prejela plačil za vsa izpolnjena naročila. Nezmožnost plačil kupcev, ki porajajo tveganja neplačil, bremenijo družbo »X«. Plačila obveznosti iz naslova dobave blaga niso pogojena s predhodnimi plačili kupcev podjetja »X«.

Tveganje v zvezi z prodajnim programom in nekurantnimi zalogami nosi podjetje »X«, ki pa s spremljanjem in ustreznim načrtovanjem to tveganje zmanjšuje na minimalno raven.

Valutno tveganje je finančno tveganje in pomeni nevarnost pred finančno izgubo zaradi sprememb vrednosti ene valute v primerjavi z drugo. Ker cena za izdelke in storitve nabavljene od povezane družbe »C« temelji na denarni valuti družbe »C«, je podjetje »X« izpostavljeno valutnemu tveganju.

Glavni dobavitelj podjetja prodaja blago podjetju »X« po veljavnem ceniku z upoštevanjem incoterms trgovinske klavzule EXW, ki določa, da prodajalec da na razpolago blago kupcu v svojem skladišču, kar pomeni, da vse stroške prevoza in odgovornost za poškodbe prevzame kupec in sicer v trenutku, ko mu je blago dano na razpolago. Podjetje »X« je torej v skladu z določili Pogodbe o ekskluzivni pravici do prodaje in distribucije blaga na tržišču Slovenije z dobaviteljem »D« zadolženo za organizacijo prevoza in plačilo nakladanja blaga, transporta, manipulacij, zavarovanja, carinjenja, dostave ter razkladanja blaga v svojem skladišču.

Družba »X« opravlja funkcijo sprejemanja in obravnavanja pritožb in reklamacij v zvezi z dobavljenim blagom in tako nosi vsa tveganja povezana z reklamacijami.

Tabela 12: Tabelarični pregled prevzetih tveganj

| TVEGANJA | družba "X" | družba "C" | dobavitelj |
|---------------------------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------|
| tveganje izgube dobavitelja | X | | |
| tržno tveganje | X | | |
| kadrovsko tveganje | X | | |
| kreditno tveganje | X | | |
| tveganje povezano z zalogami blaga | X | | |
| valutno tveganje | X | | |
| tveganje povezano s transportom blaga | X | | |
| tveganje reklamacij | X | | |

Legenda: X – glavni nosilec posamezne funkcije
 (X) – omejeni nosilec posamezne funkcije
 X* – v odvisnosti od incoterms klavzule

Vir: Podjetje »X« d.o.o., Dokumentacija za transferne cene podjetja »X« za leto 2012, 2012a.

4.3.1.3 Analiza uporabljenih sredstev

Podjetje »X« nima v lasti poslovnih in skladiščnih prostorov. Najemno pogodbo za poslovne prostore ima sklenjeno z nepovezanim dobaviteljem, kateremu plačuje mesečno najemnino. Najemni pogodbi za skladiščne prostore ima podjetje sklenjeni z dvema različnima dobaviteljema, katerima plačuje pogodbeno določeni mesečni strošek najemnine. Podjetje uporablja službena vozila, ki niso v njegovi lasti, saj jih najema pri zunanjem dobavitelju. Last podjetja »X« predstavlja pisarniška in računalniška oprema, ki jo izkazuje v okviru opredmetenih osnovnih sredstev (z izjemo dveh serverjev, ki sta locirana na ozemlju družbe »C«) ter licence za uporabljene programe, ki jih izkazuje v okviru neopredmetenih sredstev.

Tabela 13: Tabelarični pregled uporabljenih sredstev

| SREDSTVA | družba "X" | družba "C" |
|-----------------------------|-------------------|-------------------|
| Opredmetena sredstva | | |
| poslovni prostori | (X) | |
| vozni park | (X) | |

se nadaljuje

nadaljevanje

| SREDSTVA | družba "X" | družba "C" |
|--------------------------------------|------------|------------|
| Neopredmetena sredstva | | |
| Licence za uporabo programske opreme | X | |

Legenda: X – lastno sredstvo

(X) – najeto sredstvo

Vir: Podjetje »X« d.o.o., Dokumentacija za transferne cene podjetja »X« za leto 2012, 2012a.

4.3.1.4 Povzetek analize

Iz opravljene funkcijske analize je razvidno, da podjetje »X« spada med t.i. polne distributerje, saj opravlja vse bistvene funkcije ter prevzema glavna tveganja, kar pomeni, da je posledično upravičen tudi do večje nagrade oziroma možnosti za ustvarjanje dobička kot t.i. omejeni distributer.

4.3.2 Izbrane metode za posamezne transakcije med povezanimi strankami

V nadaljevanju predstavljam izbrane metode za posamezne transakcije med povezanimi osebami.

4.3.2.1 Nabava blaga

Prednostna metoda za zagotavljanje tržnega načela pri transakcijah med povezanimi osebami je metoda primerljivih prostih cen. Osnovna dejavnost družbe »X« je prodaja trgovskega blaga na ozemlju Slovenije, za namen katere kupuje blago od nepovezanih dobaviteljev, v določenih primerih pa tudi istovrstno blago od povezanega podjetja »C«. Navedena načina nakupa trgovskega blaga med seboj, kljub istovrstnosti, nista primerljiva, saj gre pri nakupu trgovskega blaga od nepovezanih dobaviteljev za redne nakupe trgovskega blaga, ki so namenjeni osnovni dejavnosti družbe, to je trgovini na debelo, pri nakupu trgovskega blaga od povezane osebe pa gre zgolj za občasne nakupe v primeru dodatnih, nepredvidenih potreb. Poleg tega so nakupi od nepovezanih dobaviteljev, za razliko od nakupa od povezanega podjetja, natančno marketinško podprti. Zaradi navedenih razlogov neposredna uporaba metode primerljivih prostih cen ni možna, zato je v skladu s politiko transfernih cen družba izbrala metodo dodatka na stroške. Transferne cene za izdelke, ki se kupujejo od povezane osebe, se v skladu z internim dogovorom med povezanimi družbama, določajo na podlagi nabavne cene, povečane za 4% maržo, ki predstavlja stroške manipulacije z blagom in transportom. Ustreznost višine marže z vidika transfernih cen in doslednost uporabljene metode preverjam v nadaljevanju magistrskega dela.

Načeloma se v skladu s politiko transfernih cen transferne cene za gotove proizvode določajo po metodi preprodajnih cen, ki zagotavlja, da prodajne družbe dosegajo ustrezno plačilo (maržo) za prevzete funkcije in tveganja. Kljub temu menim, da je z vidika družbe »X« ustrežnejša izbrana metoda dodatka na stroške kot pa metoda preprodajnih cen, saj podjetje »X« kupuje od povezane osebe trgovsko blago le primerih dodatnih potreb in le v kratkem obdobju. Nabava blaga od povezanega podjetja »X« je v letu 2012 znašala 95.674 EUR oziroma 0,67% vsega prometa nabave blaga v letu 2012.

4.3.2.2 Prodaja blaga

Družba »X« prodaja povezani družbi »C« trgovsko blago le v primerih nekurantnih zalog posameznih izdelkov, kar pomeni, da se prodajni pogoji razlikujejo glede na pogoje dogovorjene z ostalimi kupci, poleg tega pa družba »X« v zvezi s preprodajo nekurantnega trgovskega blaga ne opravlja istih funkcij in ne prevzema enake ravni tveganj kot v primeru preprodaje trgovskega blaga. Pri prodaji trgovskega blaga povezanemu podjetju gre torej zgolj za občasno prodajo, ki je namenjena poskusu prodaje manj kurantnega blaga na trgu bivše Jugoslavije, s čimer želi slovensko podjetje zmanjšati stroške zalog ali celo uničenja in doseči obdavčljive prihodke. V letu 2012 je znesek prodaje blaga povezanemu podjetju »C« znašal 36.047 EUR, kar predstavlja 0,15% vseh doseženih čistih prihodkov od prodaje v letu 2012.

Ker se navedena prodaja razlikuje od prodaje trgovskega blaga ostalim kupcem, izbira metode primerljivih prostih cen ni možna, zato je družba »X« v skladu s politiko transfernih cen izbrala metodo dodatka na stroške, ki se mi, tako kot v primeru nabave blaga, zdi primernejša kot metoda preprodajnih cen. Transferna cena se določi na podlagi nabavne cene posameznega izdelka, ki se ji prišteje 4% marža. Ustreznost višine marže z vidika transfernih cen in doslednost uporabljene metode preverjam v nadaljevanju magistrskega dela.

4.3.2.3 Upravljske storitve

Smernice OECD in Pravilnik o transfenih cenah priporočajo uporabo metode primerljive proste cene, ker ta metoda omogoča neposreden in najbolj zanesljiv način za zagotavljanje tržnega načela. Kljub temu pa je v praksi uporabnost te metode za storitve med povezanimi podjetji vprašljiva, predvsem zaradi odsotnosti transparentnega trga za podobne storitve. Ocena proste cene na podlagi hipotetične predpostavke obstoja transparentnega trga, na katerem nastopata kupec in prodajalec, ki imata željo skleniti posel, je zato pogosto subjektivna. Slednje je prav gotovo razlog, da lahko za storitve nastanejo različne ocene in mnenja o primerljivosti cene na odprtem trgu, saj lahko različni ljudje, ki sicer delujejo razumno, pošteno in objektivno, pridejo do rezultatov, ki se med seboj bistveno razlikujejo. Metoda primerljivih prostih cen zahteva visoko stopnjo primerljivosti, vendar pa je zahtevani standard primerljivosti za kompleksne storitve v praksi zelo težko dosegljiv. Svetovalne storitve, ki jih družba »C« zagotavlja družbi »X«, so lahko kratkoročne ali

dolgoročne narave, v vsakem primeru pa so namenjene predvsem podpori poslovanja družbe »X«. Prav zaradi narave opravljenih storitev ter odsotnosti zanesljivih podatkov o primerljivih prostih cenah za svetovalne storitve, metoda primerljivih prostih cen ni primerna, zato je bila v skladu s politiko transfernih cen izbrana metoda dodatka na stroške. Glede na naravo opravljenih storitev menim, da je izbrana metoda za upravljaljske storitve ustrezna, saj je le-ta v praksi najbolj primerna pri merjenju vrednosti opravljenih funkcij, ki so značilne za družbe, ki opravljajo storitve drugim povezanim družbam, hkrati pa so v teh primerih tveganja, povezana s poslovanjem, relativno majhna, zato je tudi dodatek na stroške nižji, nižji dodatek na stroške pa pomeni tudi manjšo možnost napak.

4.3.2.4 Finančne storitve

Kot sem že omenila v poglavju 2.2.2.1 se v skladu z 19. členom ZDDPO-2 pri ugotavljanju odhodkov upoštevajo obračunane obresti na prejeta posojila povezanim osebam največ do višine zadnje objavljene, ob času odobritve znane priznane obrestne mere. Slednje pomeni, da morajo biti odhodki od obresti na prejeta posojila med povezanimi osebami največ enaki (lahko so nižji) priznani obrestni meri. Priznana obrestna mera, ki naj bi predstavljala obrestno mero, ki se v primerljivih okoliščinah doseže ali bi se dosegla na trgu med nepovezanimi osebami, je sestavljena iz variabilnega dela obrestne mere, pribitka za kreditno oceno in pribitka na ročnost.

Davčnemu zavezancu je dana tudi možnost, da ne prilagaja prihodkov oziroma odhodkov iz naslova obračunanih obresti na dana in prejeta posojila na priznano obrestno mero, vendar le v primeru, če dokaže, da bi v enakih ali primerljivih okoliščinah:

- a. dal posojilo nepovezani osebi po obrestni meri, ki je nižja od priznane obrestne mere;
- b. dobil posojilo od nepovezane osebe po obrestni meri, ki je višja od priznane obrestne mere.

Ustreznost uporabljene obrestne mere z vidika ZDDPO-2 preverjam v nadaljevanju magistrskega dela.

4.4 Revidiranje področja povezanih strank v izbranem podjetju

Na področju povezanih strank v podjetju »X« sem izvedla naslednje revizijske postopke:

- a. preveritev ustreznosti obračunanih transakcij s povezanimi strankami na področju preprodaje trgovskega blaga ter finančnih in upravljaljskih storitev v skladu z neodvisnim tržnim načelom;
- b. izvajanje podrobnih preizkusov poslov in saldov na področju finančnih in upravljaljskih storitev ter nabave in prodaje blaga;

- c. preveritev doslednosti uporabe izbrane metode za določitev transfernih cen na področju prodaje blaga;
- d. preveritev obveznosti do družbenikov z ozirom na dobljena posojila, ki lahko nadomeščajo lastniški kapital;
- e. preučitev ustreznosti upoštevanja sprejetih revizijskih standardov in zakonodaje pri evidentiranju in razkrivanju povezanih strank in poslov s povezanimi strankami.

Pridobljeni revizijski dokazi v zvezi s povezanimi strankami in z njimi sklenjenimi posli so bili ustrezno dokumentirani v revizijski dokumentaciji.

4.4.1 Preveritev ustreznosti obračunanih transakcij v skladu z neodvisnim tržnim načelom

Da bi lahko izvedli ekonomsko analizo, je potrebno odgovoriti na dve vprašanji: katera metoda bo uporabljena ter ali so transferne cene primerljive s cenami med nepovezanimi osebami. Slednje pomeni, da je potrebno izvesti analizo primerljivosti, na podlagi katere se ugotovi, ali so transferne cene skladne s tržnim načelom. Odgovor na zgoraj postavljeni vprašanji pa je odvisen od izsledkov funkcijske analize in narave transakcij med povezanimi osebami.

A) PREPRODAJA TRGOVSKEGA BLAGA

Analiza primerljivosti preprodaje trgovskega blaga je opravljena z namenom pridobitve zanesljivih informacij o nepovezanih družbah, katerih dejavnosti so primerljive s preprodajo trgovskega blaga, ki jo izvaja družba »X« na slovenskem trgu. Takšni podatki namreč omogočajo neposredno primerjavo in s tem potrditev, da transferne cene družbe »X« izpolnjujejo neodvisno tržno načelo.

V dokumentaciji o transfernih cenah je družba »X« v ekonomsko analizo preprodaje trgovskega blaga po izvedbi vseh korakov vključila 13 družb. Za namene identifikacije in analize dobičkonosnosti primerljivih družb, ki izvajajo podobne funkcije kot družba »X«, je bila analiza narejena s pomočjo komercialne podatkovne baze Amadeus. Izvedena ekonomska analiza je potrdila, da marža iz opravljanja funkcije distribucije izpolnjuje test tržnega načela v skladu z Smernicami OECD in Pravilnikom o transfernih cenah, saj dodatek na celotne stroške⁶ družbe »X« v višini 4% leži na interkvartilnem razponu. Izvedena analiza primerljivosti je namreč pokazala, da je interkvartilni razpon dodatka na celotne stroške za primerljive družbe na slovenskem trgu med 1,63% in 6,63%, z mediano 3,38%. Poleg tega je analiza tudi potrdila, da družba »X« izpolnjuje neodvisno tržno načelo pri celotni preprodaji trgovskega blaga. V slednjem primeru je izvedena analiza primerljivosti pokazala, da je interkvartilni razpon operativne marže⁷ (znane tudi kot stopnja dobičkovnosti poslovnih prihodkov) za primerljive družbe na slovenskem med

⁶ Dodatek na celotne stroške predstavlja razmerje med poslovnim dobičkom in celotnimi stroški.

⁷ Operativna marža oziroma stopnja dobičkovnosti poslovnih prihodkov je razmerje med poslovnim dobičkom in poslovnimi prihodki.

1,63% in 6,33%, z mediano 3,35%. Operativno maržo podjetja »X« za leto 2010, 2011 in 2012 predstavljam v spodnji tabeli.

Tabela 14: Pregled operativne marže podjetja »X« za leto 2010, 2011 in 2012

| Leto | Operativna marža družbe »X« v % |
|-------------|--|
| 2010 | 3,38 |
| 2011 | 3,04 |
| 2012 | 1,65 |

Analiza primerljivosti pomeni poskus iskanja verjetne cene ali marže, ki jo lahko pričakujemo v transakcijah med nepovezanimi osebami. Ob upoštevanju, da analiza primerljivosti sloni na približkih, Smernice OECD v odstavku 3.62 navajajo, da so vse vrednosti interkvartilnega razpona enakovredne, različne vrednosti v razponu pa le nakazujejo, da bi nepovezane družbe sklenile podobne transakcije v podobnih pogojih, vendar ne nujno ob enaki ceni ali marži.

Za preveritev poslovanja družbe »X« na področju preprodaje trgovskega blaga v skladu z neodvisnim tržnim načelom sem v okviru revizijskih postopkov izvedla samostojno ekonomsko analizo z namenom potrditve uradne trditve, ki jo predstavlja pridobljena dokumentacija o transfernih cenah. Ekonomsko analizo predstavljam v nadaljevanju.

Na podlagi poznavanja dejavnosti podjetja »X« in njegovih najpomembnejših konkurentov sem opravila primerjalno analizo poslovanja podjetja »X« s celotno panogo ter s posameznimi podjetji v panogi. Podatke sem pridobila s pomočjo javno dostopne baze podatkov Agencije za javnopravne evidence in storitve.

Podjetje je v skladu s standardno klasifikacijo dejavnosti (SKD) registrirano za dejavnost 46.900 – nespecializirana trgovina na debelo. Poslovni izid podjetja »X« v zadnjih štirih letih ne kaže na morebitno neusklajenost poslovanja z neodvisnim tržnim načelom, kljub temu pa ostaja vprašanje, ali je poslovni izid podjetja izkazan v ustrezni velikosti. V ta namen sem opravila primerjavo s povprečjem podjetij v isti dejavnosti. V analizo sem za vsako posamezno leto od leta 2010 do 2012 zajela podatke več kot 1.600 podjetij, ki poslujejo v isti dejavnosti. V tabeli 15 so prikazani nekateri kazalniki gospodarnosti za podjetje »X« in podjetja v isti dejavnosti za posamezno leto, saj lahko uspešnost poslovanja posameznega podjetja, ki je lahko eden izmed pokazateljev ustreznosti oziroma neustreznosti oblikovanja transfernih cen, preučimo tudi s pomočjo izračuna računovodskih kazalnikov⁸.

⁸ Računovodski kazalniki so v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi (Slovenski računovodski standard 2006, str. 243) relativna števila, ki se nanašajo na gospodarske kategorije, o katerih obstajajo računovodskih podatki. Lahko so koeficienti, stopnje, udeležbe ali indeksi in se dobijo s primerjavo dveh kategorij. Če se količnik pomnoži s 100, se govori o odstotnem koeficientu, odstotku udeležbe ali odstotnem indeksu.

Tabela 15: Prikaz nekaterih kazalnikov gospodarnosti za podjetje »X« in za podjetja v isti dejavnosti za leto 2010, 2011 in 2012

| Vrsta kazalnika | Formula za izračun | Podjetje "X" | | | Podjetja v panogi | | |
|---|--------------------------------------|--------------|------|------|-------------------|------|------|
| | | 2012 | 2011 | 2010 | 2012 | 2011 | 2010 |
| Koeficient gospodarnosti poslovanja | poslovni prihodki / poslovni odhodki | 1,02 | 1,03 | 1,04 | 1,02 | 1,03 | 1,03 |
| Koeficient celotne gospodarnosti | prihodki / odhodki | 1,01 | 1,03 | 1,03 | 1,03 | 1,02 | 1,02 |
| Stopnja dobičkovnosti poslovnih prihodkov | poslovni dobiček / poslovni prihodki | 0,02 | 0,03 | 0,04 | 0,03 | 0,03 | 0,03 |

Vir: FI-PO-Finančni podatki, 2013.

V tabeli 15 prikazani kazalniki gospodarnosti podjetja »X« so primerljivi s ostalimi podjetji v dejavnosti, v kateri podjetje »X« posluje. Poslovni izid podjetja »X« po primerjavi podatkov ne kaže na morebitno neusklajenost poslovanja z neodvisnim tržnim načelom.

V okviru postopkov revidiranja transfernih cen sem opravila tudi primerjalno analizo poslovanja s primerljivimi podjetji v panogi, ki so po izvajanju najpomembnejših funkcij, glede na razpoložljive podatke, najbolj primerljivi. Izbrana podjetja se ukvarjajo z distribucijo nespecializiranih izdelkov široke potrošnje na slovenskem trgu. Podjetja so bila vključena v primerjavo tudi na podlagi seznanitve z njihovim poslovanjem iz različnih virov, na podlagi primerljive velikosti in na podlagi deleža posameznega družbenika, ki ni smel biti večji od 25%. Slednje je bilo preverjeno z vpogledom v lastniško strukturo podjetja v Poslovnem registru Slovenije, saj je z vidika ustreznosti izbora podjetij nujno, da primerljiva podjetja niso povezane osebe v skladu z ZDDPO-2. V tabeli 16 so prikazani nekateri kazalniki gospodarnosti za podjetje »X« in izbrana primerljiva podjetja za leto 2012.

Tabela 16: Prikaz nekaterih kazalnikov gospodarnosti za podjetje »X« in izbrana podjetja za leto 2012

| Vrsta kazalnika | Formula za izračun | Podjetje "X" | Podjetje "1" | Podjetje "2" | Podjetje "3" |
|---|--------------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Koeficient gospodarnosti poslovanja | poslovni prihodki / poslovni odhodki | 1,02 | 1,02 | 1,03 | 1,02 |
| Koeficient celotne gospodarnosti | prihodki / odhodki | 1,01 | 1,02 | 1,02 | 1,02 |
| Stopnja dobičkovnosti poslovnih prihodkov | poslovni dobiček / poslovni prihodki | 0,02 | 0,02 | 0,03 | 0,02 |

Vir: FI-PO-Finančni podatki, 2013.

V tabeli 16 prikazani kazalniki gospodarnosti podjetja »X« so primerljivi s ostalimi izbranimi podjetji, saj se kazalniki gospodarnosti poslovanja gibljejo v razponu kazalnikov ostalih primerljivih podjetij. Poslovni izid podjetja »X« po primerjavi podatkov ne kaže na morebitno neusklajenost poslovanja z neodvisnim tržnim načelom.

b) FINANČNE STORITVE

Naloga revizorja je, da preveri, ali je pogodbeno dogovorjena obrestna mera skladna z obrestno mero, ki bi se dosegla na trgu med nepovezanimi osebami. V letu 2012 sta bili veljavni dve Pogodbi o kratkoročnem posojilu sklenjeni s podjetjem »C«, in sicer:

- a. Pogodba o kratkoročnem posojilu sklenjena dne 11.12.2011, z zapadlostjo posojila dne 11.12.2012 in dogovorjeno fiksno obrestno mero v višini 2,90% ter
- b. Pogodba o kratkoročnem posojilu sklenjena dne 15.12.2012, z zapadlostjo posojila dne 15.12.2013 in dogovorjeno fiksno obrestno mero v višini 1,50%.

Za ugotovitev, ali je obrestna mera, določena v pogodbi, skladna s tržno obrestno mero, so bili v teku revizije pridobljeni podatki o priznani obrestni meri v mesecu decembru 2011 in 2012, ko sta bili sklenjeni omenjeni Pogodbi. Podatki o variabilnem delu priznane obrestne mere so javno dostopni na spletni strani Davčne uprave Republike Slovenije (<http://www.durs.gov.si>). Tabeli 17 in 18 predstavljata variabilni del priznane obrestne mere za mesec december 2011 in 2012.

Tabela 17: Variabilni del priznane obrestne mere za december 2011

| | EUR | USD | JPY | GBP | CHF |
|-----------------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| Do vključno 1 meseca | 1,2050% | 0,2714% | 0,1438% | 0,7429% | 0,0317% |
| Do vključno 3 mesecev | 1,4690% | 0,5272% | 0,1975% | 1,0383% | 0,0517% |
| Do vključno 6 mesecev | 1,6970% | 0,7472% | 0,3363% | 1,3307% | 0,0992% |
| 12 mesecev | 2,0300% | 1,0649% | 0,5550% | 1,8225% | 0,3250% |

Vir: Ministrstvo za finance, Priznane obrestne mere za obresti na posojila med povezanimi osebami, 2013.

Tabela 18: Variabilni del priznane obrestne mere za december 2012

| | EUR | USD | JPY | GBP | CHF |
|-----------------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| Do vključno 1 meseca | 0,1130% | 0,2150% | 0,1337% | 0,4963% | 0,0050% |
| Do vključno 3 mesecev | 0,1900% | 0,3105% | 0,1843% | 0,5219% | 0,0300% |
| Do vključno 6 mesecev | 0,3420% | 0,5260% | 0,2986% | 0,6788% | 0,1120% |
| 12 mesecev | 0,5740% | 0,8600% | 0,5087% | 1,0319% | 0,3084% |

Vir: Ministrstvo za finance, Priznane obrestne mere za obresti na posojila med povezanimi osebami, 2013.

Na način iz zgornjih tabel so objavljene vrednosti za ročnost do enega leta, za posojila z ročnostjo nad enim letom, pa se skladno s Pravilnikom o priznani obrestni meri uporablja variabilni del priznane obrestne mere za ročnost 12 mesecev, tej vrednosti pa se prišteje pribitek za ročnost. Obrestni meri je potrebno v skladu s Pravilnikom o priznani obrestni meri prišteti še pribitek za kreditno tveganje, ki je odvisen od kreditne ocene zavezanca, ki prejema posojilo od povezane osebe, oziroma kreditne ocene povezane osebe, ki ji zavezanec daje posojilo. V primeru, da zavezanec nima kreditne ocene, se variabilnemu delu priznane obrestne mere doda pribitek v višini 1%.

Tabela 19: Priznana obrestna mera za posojilo v evrih, odobreno v decembru 2011 in 2012, z ročnostjo enega leta in za posojilojemalca, ki nima kreditne ocene

| Mesec | Variabilni del priznane obrestne mere | Pribitek na ročnost | Pribitek, če zavezanec nima kreditne ocene | Priznana obrestna mera |
|---------------|--|----------------------------|---|-------------------------------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 = 1+2+3 |
| december 2011 | 2,030% | 0,000% | 1,000% | 3,030% |
| december 2012 | 0,574% | 0,000% | 1,000% | 1,574% |

Iz predstavljenih podatkov v tabeli 19 je razvidno, da je obrestna mera, določena v obeh veljavnih Pogodbah o kratkoročnem posojilu med podjetjem »X« in podjetjem »C«, nižja od obrestne mere, ki se v primerljivih okoliščinah doseže ali bi se dosegla na trgu med

nepovezanimi osebami, kar pomeni, da podjetju »X« v davčnem obračunu iz naslova obračunanih obresti ni potrebno popravljati davčno osnovo, saj mora biti v skladu z ZDDPO-2 obračunana obrestna mera na prejeta posojila nižja ali največ enaka zadnji objavljeni, ob času odobritve posojila znani priznani obrestni meri.

c) UPRAVLJAVSKE STORITVE

Kot sem že omenila v poglavju 4.2.2.4 opravlja podjetje »C« za podjetje »X« IT storitve, storitve planiranja in poročanja, storitve marketinga in druge projektne storitve, ki omogočajo podjetju »X« lažje in bolj učinkovito poslovanje. V pogodbi o opravljanju upravljaljskih storitev so podrobno opredeljene urne postavke, in sicer:

- a. IT storitve: 75 EUR/uro;
- b. finančno svetovanje – manj zahtevno: 100 EUR/uro;
- c. finančno svetovanje – bolj zahtevno: 130 EUR/uro.

Omenjene storitve se zaračunajo podjetju »X« na podlagi specifikacije opravljenih ur po urni postavki, ki je skladna z zahtevnostjo dela vključenih svetovalcev v podjetju »C«. Naloga revizorja je preveritev ali so bile storitve dejansko opravljene ter ali pogoji in cene zaračunanih storitev ustrezajo tržnim pogojem.

Preveritev, da so bile storitve dejansko opravljene, sem preverila s pridobitvijo:

- a. elektronske komunikacije (usklajevanje, posredovanje podatkov, predlogi);
- b. letnega plana marketinških aktivnosti, ki se izvaja na ozemlju podjetja »C«.

V okviru upravljaljskih storitev družba »C« zaračunava družbi »X« tudi letno najemnino dveh serverjev, ki sta locirana na ozemlju podjetja »C« in ju uporablja slovensko podjetje.

V dokumentaciji o transfernih cenah je družba »X« izvedla primerjavo zaračunanih urnih postavk s strani podjetja »C« z urnimi postavkami neodvisnih svetovalcev glede na zahtevnost dela. Primerjalno analizo predstavljam v tabeli 20.

Tabela 20: Primerjalna analiza za urne postavke svetovalnih storitev

| Zahtevnost dela | Zaračunana urna postavka s strani podjetja "C" | Urna postavka zaračunana s strani nepovezanih podjetij | Podlaga za primerjavo |
|--|--|--|--|
| IT storitve: Programer II, Analitik, Spletni oblikovalec, Sistemski inženir I | 75 EUR | 79 EUR | Referenčni cenik storitev združenja za informatiko in telekomunikacije (dostopno na spletnem naslovu: http://www.gzs.si/slo/panoge/zdruzenje_za_informatiko_in_telekomunikacije/storitve/referencni_cenik_storitev_zit_za_storitve_s_podrocja_it/aktualni_cenik_) |
| Finančne storitve: Consultant, Senior, Partner | 100 EUR – 130 EUR | 100 EUR - 200 EUR | Cenik storitev Taxgroup Skupina (dostopno na spletnem naslovu: http://www.taxgroup.si/si/skupina-taxgroup/cenik-in-dokumenti/) |

Vir: Podjetje »X« d.o.o., Dokumentacija za transferne cene podjetja »X« za leto 2012, 2012a.

Na podlagi podatkov iz tabele 20 lahko zaključimo, da družba »X« pri prejemanju storitev izpolnjuje tržno načelo, saj so zaračunane cene podjetja »C« primerljive s cenami nepovezanih podjetij za podobne storitve. Za preveritev uradne trditve družbe »X« sem v okviru revizijskih postopkov preverila podatke, ki jih je družba navedla v dokumentaciji. Pri preveritvi nisem ugotovila nepravilnosti.

4.4.2 Izvajanje preizkušanja podatkov na področju finančnih in upravljaljskih storitev ter nabave in prodaje blaga

Pri preverjanju ugotovljenih poslov s povezanimi strankami mora revizor pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da so bili posli pravilno knjiženi in obravnavani v računovodskih izkazih, kar vključuje preizkušanje notranjih kontrol in preizkušanje podatkov. Odločitev, katere postopke bo revizor izvedel, je odvisna od njegove presoje, saj vrsto revizijskih postopkov določi glede na višino in vrsto ocenjenih tveganj, izbira revizijskega postopka pa je odvisna tudi od same narave poslov. V primeru rutinskih, redno ponavljajočih se poslov, se revizor najprej in predvsem odloči za preizkus notranjih

kontrol, v nasprotnem primeru pa se osredotoči na postopke preizkušanja podatkov, ki obsegajo preizkuse podrobnosti, analitične postopke preizkušanja podatkov ali kombinacijo obojih. Glede na majhno število transakcij na področju finančnih in upravljaljskih storitev ter nabave in prodaje blaga sem za testiranje omenjenih področij izbrala preizkušanje podatkov.

a) NABAVA BLAGA

Tabela 21: Seznam prejetih računov od podjetja »C« za nabavo blaga v letu 2012

| Št. računa | Dobavitelj | Datum računa | Datum zapadlosti | Znesek v EUR |
|------------|--------------|--------------|---------------------|--------------|
| 220-XXXX | Podjetje "C" | 17.2.2012 | 17.3.2012 | 41.016 |
| 220-XXXX | Podjetje "C" | 29.3.2012 | 29.4.2012 | 45.658 |
| 220-XXXX | Podjetje "C" | 27.12.2012 | 27.1.2013 | 9.000 |
| | | | SKUPAJ: | 95.674 |

Glede na to, da pri poslih med podjetjem »C« in podjetjem »X« v primeru nabave blaga ne gre za rutinske posle, sem se odločila za preizkus podrobnosti v okviru postopkov preizkušanja podatkov. V vzorec testiranja sem vključila vse prejete račune v letu 2012.

V spodnji tabeli predstavljam delovni papir preveritve podatkov na področju nabave blaga. Kot je razvidno iz tabele v okviru preizkušanja podatkov nisem zasledila nepravilnosti.

Tabela 22: Delovni papir preveritve podatkov na področju nabave blaga

| Št. računa | Datum prejema | Datum dokumenta | Datum zapadlosti | Znesek v EUR | Dobavnica | Knjiženje zalog | Knjiženje obveznosti |
|------------|---------------|-----------------|------------------|--------------|-----------|-----------------|----------------------|
| 220-XXXX | 22.2.2012 | 17.2.2012 | 17.3.2012 | 41.016 | ✓ | ✓ ✓ | ✓ ✓ |
| 220-XXXX | 4.4.2012 | 29.3.2012 | 29.4.2012 | 45.658 | ✓ | ✓ ✓ | ✓ ✓ |
| 220-XXXX | 4.1.2013 | 27.12.2012 | 27.1.2013 | 9.000 | ✓ | ✓ ✓ | ✓ ✓ |

Legenda: ✓ – količina na dobavnici je skladna s količino na računu
 ✓ ✓ – zaloge in obveznosti so knjižene v pravih zneskih in na pravilne konte

b) PRODAJA BLAGA

Tabela 23: Seznam izdanih računov podjetju »C« za prodano blago v letu 2012

| Št. računa | Kupec | Datum računa | Datum zapadlosti | Znesek v EUR |
|-------------|--------------|--------------|------------------|--------------|
| 120-XXXXXXX | Podjetje "C" | 30.4.2012 | 30.5.2012 | 5.339 |
| 120-XXXXXXX | Podjetje "C" | 3.6.2012 | 3.7.2012 | 6.852 |
| 120-XXXXXXX | Podjetje "C" | 8.8.2012 | 7.9.2012 | 7.139 |
| 120-XXXXXXX | Podjetje "C" | 15.10.2012 | 14.11.2012 | 5.669 |
| 120-XXXXXXX | Podjetje "C" | 12.12.2012 | 11.1.2013 | 11.048 |
| | | | SKUPAJ: | 36.047 |

Glede na to, da pri poslih med podjetjem »C« in podjetjem »X« v primeru prodaje blaga ne gre za rutinske posle, sem se odločila za preizkus podrobnosti v okviru postopkov preizkušanja podatkov. V vzorec testiranja sem vključila vse izdane račune v letu 2012.

V spodnji tabeli predstavljam delovni papir preveritve podatkov na področju prodaje blaga. Kot je razvidno iz tabele v okviru preizkušanja podatkov nisem zasledila nepravilnosti.

Tabela 24: Delovni papir preveritve podatkov na področju prodaje blaga

| Št. računa | Datum računa | Datum zapadlosti | Znesek v EUR | Dobavnica | Knjiženje prihodkov | Knjiženje terjatev |
|-------------|--------------|------------------|--------------|-----------|---------------------|--------------------|
| 120-XXXXXXX | 30.4.2012 | 30.5.2012 | 5.339 | ✓ | ✓ ✓ | ✓ ✓ |
| 120-XXXXXXX | 3.6.2012 | 3.7.2012 | 6.852 | ✓ | ✓ ✓ | ✓ ✓ |
| 120-XXXXXXX | 8.8.2012 | 7.9.2012 | 7.139 | ✓ | ✓ ✓ | ✓ ✓ |
| 120-XXXXXXX | 15.10.2012 | 14.11.2012 | 5.669 | ✓ | ✓ ✓ | ✓ ✓ |
| 120-XXXXXXX | 12.12.2012 | 11.1.2013 | 11.048 | ✓ | ✓ ✓ | ✓ ✓ |

Legenda: ✓ – računu je priložena ustrezno podpisana dobavnica, ki je skladna s količino na računu
 ✓ ✓ – prihodki in terjatve so knjiženi v pravih zneskih in na pravilne konte

Referentka v finančnem oddelku je odgovorna, da najmanj enkrat letno (31.12.) odprto stanje na kontu poslovnih terjatev do kupcev uskladi z odprtimi postavkami podjetja »C«. V okviru revizijskih postopkov sem pridobila potrditev stanja kratkoročnih poslovnih

terjatev do družb v skupini v višini 11.048 EUR, ki se nanaša na znesek zaračunane prodaje blaga.

Na podlagi opravljenih revizijskih postopkov lahko potrdim, da kratkoročne poslovne terjatve do družb v skupini, predstavljene v računovodskih izkazih podjetja »X«, dosegajo merila za pošteno predstavitev ter ne zavajajo.

c) **FINANČNE STORITVE**

V spodnji tabeli predstavljam delovni papir preveritve podrobnosti podatkov na področju finančnih storitev. Kot je razvidno iz tabele v okviru preizkušanja podatkov nisem zasledila nepravilnosti.

Tabela 25: Delovni papir preveritve podatkov na področju finančnih storitev

| Št. računa | Datum prejema | Datum dok. | Datum zapadlosti | Znesek v EUR | Obresti | Pogodba | Knjiženje obveznosti za obresti | Knjiženje odhodkov |
|------------|---------------|------------|------------------|--------------|---------|---------|---------------------------------|--------------------|
| 250-x | 9.1.2013 | 4.1.2013 | 3.2.2013 | 73.451 | ✓ | ✓ ✓ | ☑ | ☑ |

Legenda: ✓ – obresti na prejetem računu so pravilno obračunane
 ✓ ✓ – obrestna mera na prejetem računu za obresti je skladna z obrestno mero dogovorjeno v pogodbi
 ☑ – obveznosti za obresti in odhodki iz naslova obresti so pravilno knjiženi

Znesek prejetega posojila v višini 2.500.000 EUR je bil nakazan na bančni račun podjetja »X« dne 17.12.2012. V okviru revizijskih postopkov sem znesek posojila preverila z bančnim izpiskom. Pri preveritvi nisem ugotovila nepravilnosti.

Referentka v finančnem oddelku je odgovorna, da najmanj enkrat letno odprto stanje na kontu prejetih posojil ter obveznostih iz naslova obresti uskladi z odprtimi postavkami podjetja »C«. V okviru revizijskih postopkov sem pridobila:

- a. potrditev stanja finančnih obveznosti iz naslova prejetega posojila na dan 31.12.2012 v višini 2.500.000 EUR ter
- b. potrditev stanja obveznosti iz naslova obresti na dan 31.12.2012 v višini 73.451 EUR.

Na podlagi opravljenih revizijskih postopkov lahko potrdim, da kratkoročne finančne obveznosti do družb v skupini ter kratkoročne poslovne obveznosti iz naslova obresti, predstavljene v računovodskih izkazih podjetja »X«, dosegajo merila za pošteno predstavitev ter ne zavajajo.

d) UPRAVLJAVSKE STORITVE

V okviru analitičnih postopkov sem preverila znesek zaračunanih svetovalnih storitev po posameznih letih. Glede na to, da podjetje »C« že od same ustanovitve družbe »X« opravlja podobne storitve, nisem pričakovala bistvenih odstopanj v znesku zaračunanih upravljaljskih storitev, kar je razvidno tudi iz tabele 26.

Tabela 26: Pregled zaračunanih upravljaljskih storitev po posameznih letih

| | 2012 | 2011 | 2010 |
|---|-------------|-------------|-------------|
| Znesek v EUR | 98.150 | 82.800 | 76.450 |
| % upravljaljskih storitev v primerjavi s celotnimi stroški storitev | 2,25 | 1,98 | 1,78 |

Referentka v finančnem oddelku je odgovorna, da najmanj enkrat letno (31.12.) odprto stanje na kontu poslovnih obveznosti do dobaviteljev uskladi z odprtimi postavkami podjetja »C«. V okviru revizijskih postopkov sem pridobila potrditev stanja kratkoročnih poslovnih obveznosti do družb v skupini:

- a. v višini 98.150 EUR, ki se nanaša na znesek zaračunanih upravljaljskih storitev ter
- b. v višini 9.000 EUR, ki se nanaša na znesek zaračunane nabave blaga.

Na podlagi opravljenih revizijskih postopkov lahko potrdim, da kratkoročne poslovne obveznosti do družb v skupini, predstavljene v računovodskih izkazih podjetja »X«, dosegajo merila za pošteno predstavitev ter ne zavajajo.

4.4.3 Preveritev doslednosti izbrane metode za določitev transfernih cen na področju prodaje blaga

Kot sem že omenila družba »X« prodaja povezani družbi »C« trgovsko blago v primeru nekurantnih zalog posameznih izdelkov. Transferna cena se v slednjem primeru določi na podlagi nabavne cene izdelka, ki se ji prišteje 4% marža. V okviru revizijskih postopkov sem preverila doslednost uporabe izbrane metode na izbranem vzorcu. V letu 2012 je družba »X« prodala družbi »C« blago v vrednosti 36.047 EUR.

V spodnji tabeli predstavljam delovni papir preveritve doslednosti uporabe izbrane metode na področju prodaje blaga. Kot je razvidno iz tabele v okviru preizkušanja podatkov nisem zasledila nepravilnosti, kar pomeni, da družba »X« izbrano metodo dosledno uporablja.

Tabela 27: Delovni papir preveritve doslednosti uporabe izbrane metode na področju prodaje blaga

| Št. računa | Vrsta blaga | Količina | Nabavna vrednost blaga v EUR | Vrednost blaga na izdanem računu v EUR | Izračun marže | Doslednost pri uporabi izbrane metode |
|-------------|-------------|----------|------------------------------|--|---------------|---------------------------------------|
| 120-XXXXXXX | A | 100 | 4.632 | 4.817 | 4% | ✓ |
| | B | 90 | 501 | 521 | 4% | ✓ |
| 120-XXXXXXX | D | 250 | 3.693 | 3.841 | 4% | ✓ |
| | F | 325 | 1.532 | 1.593 | 4% | ✓ |
| | G | 135 | 1.364 | 1.419 | 4% | ✓ |
| 120-XXXXXXX | I | 300 | 534 | 555 | 4% | ✓ |
| | J | 202 | 6.100 | 6.344 | 4% | ✓ |
| | K | 100 | 230 | 239 | 4% | ✓ |
| 120-XXXXXXX | D | 402 | 5.451 | 5.669 | 4% | ✓ |
| 120-XXXXXXX | M | 195 | 8.432 | 8.769 | 4% | ✓ |
| | N | 120 | 1.411 | 1.467 | 4% | ✓ |
| | P | 110 | 781 | 812 | 4% | ✓ |

Legenda: ✓ – izbrana metoda je dosledno uporabljena

4.4.4 Preveritev obveznosti do družbenikov z ozirom na dobljena posojila

V 32. členu ZDDPO-2 je določeno, da se kot odhodek ne priznajo obresti od posojil, razen pri posojilojemalcih bankah in zavarovalnicah, ki so prejeta od delničarja oziroma družbenika, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic v zavezanca, če kadarkoli v davčnem obdobju ta posojila presegajo štirikratnik (od leta 2012 naprej) zneska deleža tega delničarja oziroma družbenika v kapitalu zavezanca (v nadaljnjem besedilu: presežek posojil), ugotovljene glede na znesek in obdobje trajanja presežka posojil v davčnem obdobju, razen če zavezanec dokaže, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba. Znesek deleža delničarja oziroma družbenika v kapitalu prejemnika posojila se določi za davčno obdobje kot povprečje na podlagi stanja

vplačanega kapitala, prenesenega čistega dobička in rezerv na zadnji dan vsakega meseca v davčnem obdobju.

Družba »C« je v skladu ZDDPO-2 povezana s družbo »X«, saj ima družba »C« v družbi »X« 100% delež, zato sem v okviru revizijskih postopkov izvedla preveritev obveznosti do družbenikov z ozirom na dobljena posojila, ki lahko nadomeščajo lastniški kapital. V spodnji tabeli predstavljam delovni papir preveritve t.i. instituta tanke kapitalizacije. Kot je razvidno iz tabele 28 prejeta posojila v letu 2012 niso nikoli presegla štirikratnik zneska deleža podjetja »C« v kapitalu podjetja »X«, kar pomeni, da so kot odhodek priznane vse obresti, seveda največ do višine zadnje objavljene, ob času odobritve znane priznane obrestne mere.

Tabela 28: Delovni papir preveritve doslednosti uporabe izbrane metode na področju prodaje blaga

| Stanje na dan | Vplačani kapital | Rezerve | Preneseni čisti dobiček | Štirikratnik | Stanje posojila | Presežek posojil |
|----------------------|-------------------------|----------------|--------------------------------|---------------------|------------------------|-------------------------|
| 31.1.2012 | 9.378 | 938 | 1.932.878 | 7.772.776 | 2.500.000 | NE |
| 29.2.2012 | 9.378 | 938 | 1.932.878 | 7.772.776 | 2.160.000 | NE |
| 31.3.2012 | 9.378 | 938 | 1.932.878 | 7.772.776 | 1.944.000 | NE |
| 30.4.2012 | 9.378 | 938 | 1.932.878 | 7.772.776 | 1.728.000 | NE |
| 31.5.2012 | 9.378 | 938 | 1.932.878 | 7.772.776 | 1.512.000 | NE |
| 30.6.2012 | 9.378 | 938 | 1.932.878 | 7.772.776 | 1.296.000 | NE |
| 31.7.2012 | 9.378 | 938 | 1.542.878 | 6.212.776 | 1.080.000 | NE |
| 31.8.2012 | 9.378 | 938 | 1.542.878 | 6.212.776 | 864.000 | NE |
| 30.9.2012 | 9.378 | 938 | 1.542.878 | 6.212.776 | 648.000 | NE |
| 31.10.2012 | 9.378 | 938 | 1.542.878 | 6.212.776 | 432.000 | NE |
| 30.11.2012 | 9.378 | 938 | 1.542.878 | 6.212.776 | 216.000 | NE |
| 31.12.2012 | 9.378 | 938 | 1.542.878 | 6.212.776 | 2.500.000 | NE |

4.4.5 Razkrivanje povezanih strank in poslov s povezanimi strankami

Program pregleda razkritij v zvezi z razmerji in posli s povezanimi strankami predstavljam v spodnji tabeli.

Tabela 29: Delovni papir pregleda razkritij v zvezi z razmerji in posli s povezanimi strankami za leto 2012

| Kontrola opravila | Ustreznost |
|--|-------------------|
| poslovne terjatve do članov uprave, nadzornega sveta in notranjih lastnikov (SRS 5.40) | N/A |
| dolgoročne in kratkoročne dolgovi podjetja do članov uprave, nadzornega sveta in notranjih lastnikov (SRS 9.40 in 11.36) | ✓ |
| skupni znesek vseh prejemkov, ki so jih za opravljanje nalog v poslovnem letu prejeli člani uprave, člani nadzornega sveta ter zaposleni po individualnih pogodbah oziroma razkritje zaslužkov in deležev v dobičku, ki pripadajo članom uprave in drugim organom (16. točka prvega odstavka 69. člena Zakona o gospodarskih družbah in SRS 15.21) | ✓ |
| podatki o predujmih in posojilih (ki jih je podjetje ali njegovo podrejeno podjetje odobrilo) ter poročila podjetja za obveznosti članov uprave, članov nadzornega sveta ter zaposlenih po individualnih pogodbah (17. točka prvega odstavka 69. člena Zakona o gospodarskih družbah) | N/A |

Legenda: ✓ – razkritja so ustrezna
 N/A – razkritje ni uporabno

Podjetje na dan 31.12.2012 ne izkazuje terjatev do članice uprave in lastnikov podjetja, zato jih v letnem poročilu tudi ne razkriva. Prav tako podjetje v letu 2012 članici uprave in lastnikom podjetja ni odobrilo nobenih predujmov in posojil. Podjetje »X« je v letnem poročilu za leto 2012 ustrezno razkrilo znesek kratkoročnega dolga do direktorice podjetja na dan 31.12.2012 ter skupni znesek vseh prejemkov, ki jih je za opravljanje nalog v poslovnem letu 2012 prejela direktorica podjetja, ki je hkrati tudi edina zaposlena po individualni pogodbi.

Podjetje v letnem poročilu za leto 2012 ni razkrilo transakcij s podjetjem »C«, saj mora podjetje v skladu z 13. točko 1. odstavka 69. člena ZGD-1 v zvezi s povezanimi strankami razkriti le pomembne transakcije in transakcije, ki niso bile opravljene pod običajnimi tržnimi pogoji, zato so poimenska razkritja glede transakcij s povezanimi strankami podjetja z vidika zakonskih zahtev neobvezna.

Na osnovi zgoraj izvedenih kontrolnih opravil sem zbrala primerno zagotovilo, da so razkritja v letnem poročilu za leto 2012 ustrezna.

4.4.6 Pridobitev pisnega zagotovila s strani posloводства

V okviru revizijskih postopkov sem s strani posloводства pridobila pisno zagotovilo o popolnosti prejetih informacij o obstoječih povezanih strankah, ter o primernosti razkritij o povezanih strankah v računovodskih izkazih.

4.4.7 Poročanje

Pri izvedbi revizijskih postopkov na področju povezanih strank in transakcij s povezanimi strankami niso bile ugotovljene pomanjkljivosti, ki bi jih bilo potrebno predstaviti poslovodu.

SKLEP

Tako obstoječe empirične študije s področja povezanih strank kot tudi opravljena raziskava s področja nepravilnosti ugotovljenih v procesu nadzora nad delom pooblaščenih revizorjev v Sloveniji, kažejo na izredno problematičnost tega področja, zato je pomembno, da revizorji k revidiranju tega področja pristopijo z veliko mero poklicne skrbnosti in nezaupljivosti ter so pri tem ves čas pozorni na informacije, ki lahko nakazujejo na obstoj poslov s povezanimi strankami. Ne glede na vse opravljene postopke pa je potrebno izpostaviti dejstvo, da se revizor zaradi naravnih omejitev revizije ne more izogniti tveganju, da nekatere pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih ne bodo odkrite, kljub temu, da revizijo pravilno načrtuje in jo izvede.

Odgovornost revizorja pri reviziji računovodskih izkazov zajema izvedbo revizijskih postopkov na podlagi katerih pridobi zadostne in primerne revizijske dokaze v zvezi z ugotovitvami in razkritji posloводства podjetja o povezanih strankah in učinkih poslov s povezanimi strankami, ki so bistvene za računovodske izkaze, saj je za uporabnike le-teh izjemno pomembno razumevanje narave poslov s povezanimi strankami ter dejanskih ali morebitnih vplivov razmerij in poslov med povezanimi strankami. Pri tem je pomembno, da revizor pozna in razume vrsto in obseg poslov s povezanimi strankami v povezavi z dejavnostjo podjetja ter da prepozna motive oziroma dejavnike, ki vplivajo na oblikovanje politike transfernih cen podjetja. Na podlagi opravljenih revizijskih postopkov na področju povezanih strank v izbranem podjetju sem pridobila zadostno in ustrezno zagotovilo glede povezanih strank in transakcij, razmerij in poslov s povezanimi strankami ter ustreznosti razkritij, ki se nanašajo na povezane stranke.

V magistrskem delu predstavljeni revizijski postopki se nanašajo le na eno, zelo pomembno področje revidiranja računovodskih izkazov, in sicer na področje povezanih strank, saj lahko prav narava razmerij in poslov s povezanimi strankami povzroči večja tveganja pomembno napačne navedbe kot posli z nepovezanimi strankami. Zaradi slednjega je pomembno, da revizor preuči značilnosti okolja kontroliranja, ki so

pomembne za zmanjševanje tveganj pomembno napačne navedbe, da je pri pregledovanju zapisov, evidenc in dokumentov ves čas pozoren na dogovore in informacije, ki nakazujejo na obstoj razmerij in poslov s povezanimi strankami ter da revizijo načrtuje in izvaja s poklicno nezaupljivostjo in skrbnostjo.

LITERATURA IN VIRI

1. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2010). Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor na revidiranjem za leti 2009 in 2010. Najdeno 24. julija 2013 na spletnem naslovu
http://www.anr.si/f/docs/Porocanje_Agencije/Porocilo_o_ukrepih_Agencije_za_leti_2009_in_2010.pdf
2. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2011). Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor na revidiranjem za leto 2011. Najdeno 24. julija 2013 na spletnem naslovu
http://www.anr.si/f/docs/Obvescanje_o_nadzorih/Porocilo_o_ukrepih_Agencije_za_javni_nadzor_nad_revidiranjem_za_leto_2011.pdf
3. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2012). Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor na revidiranjem za leto 2012. Najdeno 24. julija 2013 na spletnem naslovu
http://www.anr.si/f/docs/Obvescanje_o_nadzorih/Porocilo_o_ukrepih_2012_28.6.2013.pdf
4. Bateman, C. R. (2007). Minimizing risk of transfer pricing audit and awakening the giant of corporate stewardship: An ethical decision making model for multinational enterprise transfer pricing. *Journal of Legal, Ethical & Regulatory Issues*, 10(2), 109-127.
5. Beasley, M. S., Carcello, J. V., & Hermason, D. R. (2001). Top 10 Audit Deficiencies. *Journal of Accountancy*, 191(4), 63-66.
6. Corlaci, A., & Tudor, A.T. (2011). Related party transactions – overview. *Annales Universitatis Apuensis: Series Oeconomica*, 13(2), 241-248.
7. Dean, M., Feucht, F. J., & Smith, L. M. (2008). International transfer pricing issues and strategies for the global firm. *Internal auditing – Boston – Warrwn Gorhan and Lamont Incorporated*, 23(1), 12-19.
8. FI-PO-Finančni podatki. (b.l.) V Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve. Najdeno 12. januarja 2013 na spletnem naslovu
<http://www.ajpes.si/fipo/dejavnosti.asp>
9. Franc, B. (2012). *Preveritev delovanja davčnih notranjih kontrol*. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni računovodja in preizkušeni davčnik. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
10. Gabrijelčič, I., & Marinovič, D. (2008): *Praktična obravnava pomembnejših vprašanj s področja transfernih cen*. Seminar, 5.2.2008. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
11. Gordon, E. A., Henry, E., Louwers, T. J., & Reed, B. J. (2007): Auditing Related Party Transactions: A literature Overview and Research Synthesis. *Accounting Horizons*, 21(1), 81-102.
12. Gospodarič, D.B. (2012): *Transferne cene*. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni davčnik. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

13. Guzina, B. (2003): *Vpliv davčne zakonodaje na oblikovanje prenosnih cen* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
14. Guzina, B. (2007): *Priročnik transferne cene*. Ljubljana: Davčna hiša Bilans d.o.o.
15. Hogan, C.E., Rezaee Z., Riley R.A., & Velury U.K. (2008): Financial Statement Fraud.: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), 231-252.
16. Jeraj, D., Erjavšek, K., Petrovič, U., Heinzer, A., Gaberšek, S., & Princ B. (2007). *Obresti med povezanimi osebami*. Ljubljana: Verlag Dashofer.
17. Jerman, S. (2005): *Davčno revidiranje*. Študijsko gradivo za predmet davčna revizija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
18. Jerman, S. (2006): *Revidiranje – davek od dohodkov pravnih oseb*. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščen revizor. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
19. Kuhar, Š. (2007): *Določanje transfernih cen po primerljivih tržnih cenah*. Delavnica, 12.6.2007. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
20. Kuhar, Š. (2008): *Transferne cene: poslovni in davčni vidik*. Ljubljana: Časnik Finance.
21. Levine, M. H.; Fitzsimons, A. P.; Siegel, J. G. (1997). Auditing related party transactions. *CPA Journal*, 67(3), 46-50.
22. Lipnik, J. (2008): *Dokazi za uradne trditve v računovodskih izkazih*. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
23. Louwers, T. J., Henry, E.; Reed, B. J., & Gordon, E. A. (2008). Deficiencies in Auditing Related-Party Transactions: Insights from AAERs. *Current Issues in Auditing*, 2(2),10-16.
24. Mahnič, M. (2008): *Revidiranje povezanih oseb*. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščen revizor. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
25. Mednarodni odbor za računovodske standarde (2009). *Mednarodni računovodski standard 24 – Razkrivanje povezanih strank*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
26. Ministrstvo za finance. (2007). Pojasnilo DURS, št. 4200-24/2007-2. Najdeno 12. januarja 2013 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_pojasnila/davcna_osnova/odhodki/tanka_kapitalizacija_dokazovanje_da_bi_zavezanec_lahko_dobil_presezek_posojil_od_posojilodajalca_ki_je_nepovezana_oseba/
27. Ministrstvo za finance. (2013). Priznane obrestne mere za obresti na posojila med povezanimi osebami. Najdeno 12. januarja 2013 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/aktualno/obrestne_mere_za_obresti_na_posojila_med_povezanimi_osebami_na_podlagi_pravilnika_o_priznani_obrestni_meri/

28. Nemec, A. (2011): *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščen revizor. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
29. Nemec, A., Centa Debeljak, M., & Kavkler, N. (2005): *Davčne posledice transfernih cen med povezanimi osebami*. Seminar, 7.11.2005. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
30. Odar, M. (2012): *Davčni prihodki in davčni odhodki ter ugotavljanje davčne osnove*. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in pooblaščenega ocenjevalca vrednosti podjetij ter strokovnega naziva preizkušeni računovodja in preizkušeni davčnik. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
31. Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (2009). *Mednarodni standard revidiranja 550 – Povezane stranke*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
32. Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (2009). *Mednarodni standard revidiranja 315 – Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
33. OECD (2010). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. b.k.: OECD 2010.
34. O'Haver, R.R. (2012). Identifying Transfer Price Exposures. *Internal Auditor*, 69(4), 67-70.
35. Petauer, B. (2005): *Transferne cene. Eden največjih davčnih problemov sodobnega časa*. Lesce: Legat.
36. Podjetje »X« d.o.o. (2010). *Letno poročilo podjetja »X« za leto 2010*. Ljubljana: Podjetje »X« d.o.o.
37. Podjetje »X« d.o.o. (2011). *Letno poročilo podjetja »X« za leto 2011*. Ljubljana: Podjetje »X« d.o.o.
38. Podjetje »X« d.o.o. (2012a). *Dokumentacija za transferne cene podjetja »X« za leto 2012 (interno gradivo)*. Ljubljana: Podjetje »X« d.o.o.
39. Podjetje »X« d.o.o. (2012b). *Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2012*. Ljubljana: Podjetje »X« d.o.o.
40. Podjetje »X« d.o.o. (2012c). *Letno poročilo podjetja »X« za leto 2012*. Ljubljana: Podjetje »X« d.o.o.
41. Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 67/2010, 77/2012, 109/2013.
42. Pravilnik o priznani obrestni meri. *Uradni list RS* št. 141/2006.
43. Pravilnik o transfernih cenah. *Uradni list RS* št. 141/2006, 4/2012.
44. Slovenski inštitut za revizijo. (2011). Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2011. Najdeno 24. julija 2013 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/o_siru/dokumenti/porocilo_o_delu_2011.pdf

45. Slovenski inštitut za revizijo. (2012). Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2012. Najdeno 24. julija 2013 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/o_siru/dokumenti/porocilo_o_delu_2012.pdf
46. Slovenski računovodski standardi. *Uradni list RS* št. 118/2005 (10/2006 popr., 112/2006 popr., 90/2010 popr.), št. 9/2006, 20/2006, 70/2006, 75/2006, 3/2007, 12/2008, 1/2010, 80/2011, 2/2012.
47. Sodin, R. (2011): *Revidiranje davka od dobička pravnih oseb*. Zaključno delo za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
48. Turk, I. (2004). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
49. Vezjak, B. (2011): Razkritja k bilanci stanja in izkazu poslovnega izida za podjetja, zavezana reviziji. *Revija IKS*, 38 (1-2/11), 146-162
50. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS* št. 117/2006, 24/2008-ZDDKIS, 125/2008, 20/2009-ZDoh-2D, 47/2009 Odl.US: U-I-54/06-32 (48/2009 popr.), 110/2009 (1/2010 popr.), 43/2010, 97/2010, 13/2011-UPB4, 32/2012.
51. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 117/2006, 90/2007, 56/2008, 76/2008, 92/2008, 5/2009, 96/2009, 110/2009-ZDavP-2B (1/2010 popr.), 43/2010, 59/2011, 24/2012, 30/2012, 94/2012, 81/2013.
52. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 42/2006 (60/2006 popr.), 26/2007-ZSDU-B, 33/2007-ZSReg-B, 67/2007-ZTFI (100/2007 popr.), 10/2008, 68/2008, 23/2009 Odl.US: U-I-268/06-35, 42/2009, 65/2009-UPB3, 83/2009 Odl.US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011, 91/2011, 100/2011 Skl.US: U-I-311/11-5, 32/2012.
53. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS* št. 65/2008.
54. Zaman Groff, M. (2011): *Revidiranje področja povezanih strank na primeru izbrane družbe*. Zaključno delo za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.