

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

Darinka Kamenšek

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

**ODGOVORNOST IN SODELOVANJE REVIZORJEV PRI
REVIDIRANJU KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV Z
ODVISNIMI PODJETJI V TUJINI**

Ljubljana, julij 2002

Darinka Kamenšek

IZJAVA

Študentka Darinka KAMENŠEK izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Ivan TURKA in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

Kazalo vsebine:

1.	UVOD.....	1
1.1	Poblematika – področje proučevanja.....	1
1.2	Namen dela.....	2
1.3	Cilji dela.....	3
1.4	Metode dela.....	3
1.5	Predpostavke in omejitve.....	4
2.	POMEN KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH POROČIL ZA POSAMEZNE UDELEŽENCE V POSLOVNEM PROCESU.....	5
2.1	Udeleženci.....	5
2.1.1	Lastniki.....	6
2.1.2	Poslovodstvo.....	7
2.1.3	Zaposleni.....	8
2.1.4	Upniki in država.....	8
2.1.5	Obvladovanje tveganja.....	9
2.2	Računovodska poročila in konsolidacija.....	10
2.2.1	Opredelitev računovodskih poročil.....	10
2.2.2	Opredelitev konsolidacije.....	15
2.2.3	Pravni okvir konsolidiranja.....	15
2.2.4	Metode konsolidiranja.....	17
3.	REVIZIJA KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV.....	26
3.1	Pravna podlaga revidiranja.....	27
3.1.1	Zakon o gospodarskih družbah.....	27
3.1.2	Zakon o revidiranju.....	28
3.2	Načrtovanje revizije konsolidiranih računovodskih izkazov.....	30
3.2.1	Sprejem revizijskega dela.....	31
3.2.2	Predstavitev naročnika in ažuriranje arhiva naročnika.....	32
3.2.3	Izdelava revizijskega načrta.....	33
3.3	Revizijski postopki.....	36
3.3.1	Preizkušanje notranjih kontrol.....	37
3.3.2	Preizkušanje skupine podjetij.....	41
3.3.3	Preizkušanje računovodskih izkazov podrejenih podjetij.....	42
3.3.4	Revizijski program.....	44
3.4	Konsolidiranje v večstopenjskih skupinah.....	44
3.5	Revizija posameznih računovodskih izkazov.....	45
4.	ODGOVORNOSTI REVIZORJEV PRI REVIZIJI KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH.....	47
4.1	Razvoj revizorjeve odgovornosti skozi čas.....	48
4.2	Podlage za opravljanje revizije konsolidiranih računovodskih izkazov.....	51
4.2.1	Zakon o revidiranju.....	52
4.2.2	Temeljna revizijska načela.....	52
4.2.3	Druga pravila pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazih.....	55
4.2.4	Načela poklicnega delovanja v Avstriji in primerjava z našimi.....	58
4.2.5	Mednarodni standardi revidiranja.....	60
4.3	Predstavitev rezultatov revizije - poročanje.....	62
4.4	Opredelitev škode, vzroki za njen nastanek in predpostavke odgovornosti pri reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov.....	68
4.4.1	Opredelitev škode.....	68
4.4.2	Vzroki za nastalo škodo.....	72

4.4.3	Predpostavke odgovornosti.....	74
4.5	Odgovornost revizorja konsolidiranih računovodskih izkazov do posameznih udeležencev v poslovnem procesu	79
4.5.1	Odgovornost revizorja do naročnika – skupine povezanih podjetij	79
4.5.2	Odgovornost revizorja do tretjih	85
4.6	Omejitev odgovornosti revizorja pri reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov	87
4.7	Razširitev odgovornosti revizorja pri reviziji konsolidiranih računovodskih izkazih	90
4.8	Odgovornost drugih revizorjev, ki sodelujejo pri reviziji odvisnih podjetij, ki se zajamejo v konsolidacijo.....	90
5.	SODELOVANJE REVIZORJEV PRI KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH.....	92
5.1	Povezava med primarnim in sekundarnim revizorjem	92
5.2	Operativni postopki (prevedba računovodskih izkazov I v računovodske izkaze II).....	93
5.3	Vprašalnik za revizorja, ki izvaja revizijo v odvisnem podjetju, ki bo zajeto v konsolidaciji	94
6.	ZAKLJUČEK	96
7.	LITERATURA IN VIRI	98

Kazalo slik:

Slika 1:	Udeleženci v poslovnem procesu.....	5
Slika 2:	Zgradba letnega poročila	11
Slika 3:	Računovodske predpostavke konsolidiranja	18
Slika 4:	Metode konsolidiranja	22
Slika 5:	Razvrstitev družb po velikosti.....	28
Slika 6:	Faze revizije konsolidiranih računovodskih izkazov	31
Slika 7:	Primerjava revizije leta 1915 in danes	49
Slika 8:	Temeljna revizijska načela	53
Slika 9:	Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev	56
Slika 10:	Mednarodni revizijski standardi, ki opredeljujejo odgovornost revizorja	61
Slika 11:	Oblike revizorjevega poročila	64
Slika 12:	Predpostavke odgovornosti	74
Slika 13:	Listina o nameri za sklenitev revizijskega posla	82

Seznam prilog:

Priloga 1:	Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev
Priloga 2:	Listina o nameri za sklenitev revizijskega posla
Priloga 3:	Vprašalnik revizorja matičnega podjetja revizorju odvisnega podjetja

1. UVOD

1.1 Problematika – področje proučevanja

Revidiranje računovodskih izkazov gospodarskih družb iz leta v leto postaja pomembnejše. Vsi, ki na kakršenkoli način sodelujejo s podjetjem (ang. Stakeholderji), se želijo pri poslovanju izogniti tveganju s tem, da pridobijo čimveč informacij o partnerju, s katerim sodelujejo. Predvsem posojilodajalci in vlagatelji želijo spoznati pravo finančno stran poslovanja podjetja. Te informacije so dostopne vsem, saj jih lahko razberejo iz letnih računovodskih izkazov podjetja, ki morajo biti na voljo javnosti.

Ko govorimo o računovodskih izkazih, imamo v mislih predvsem izkaz poslovnega izida in bilanco stanja. Izkaz poslovnega izida kaže ekonomsko uspešnost podjetja v obdobju, bilanca stanja pa stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev v določenem trenutku.

Investitorji in drugi poslovni partnerji si od poslovanja obetajo predvsem denar, in sicer več, kot so ga vložili v podjetje. Želijo pridobiti popolne informacije, ki omogočajo sprejem ustreznih poslovnih odločitev. Tako jih zanimajo predvsem naslednje informacije:

- lastnike možnost izplačevanja dividend,
- posojilodajalce zmožnost vračila dolga,
- dobavitelje plačevanje v rokih.

Zaradi tega želijo imeti stalen in občasen pogled v resničen ekonomski položaj družbe. Mislimo na stanje in na spremembe sredstev ter obveznosti do virov sredstev ter na poslovno uspešnost. Vpogled v poslovne knjige je lahko neposreden ali posreden preko računovodskih poročil. Zaradi obilice poslovnih dogodkov so interesentom potrebna redna letna in medletna poročila. Za upnike in lastnike pridejo največkrat v poštev letna poročila, ki jih izdela poslovodstvo ob pomoči računovodskih služb. Letno poročilo je treba narediti skladno s pravili stroke, to je z računovodskimi načeli in standardi ter predpisi države.

Kadar se pojavljajo kapitalske odvisnosti med podjetji, se skupina povezanih podjetij obravnava kot eno podjetje. V tem primeru je zanesljivost informacij iz temeljnih računovodskih izkazov vprašljiva, saj posamezni računovodski izkazi zajemajo medsebojne poslovne dogodke. Da bi dosegli čim bolj realno sliko poslovanja celotne

skupine, se je razvila konsolidacija. S postopki konsolidiranja zagotovimo izločitev medsebojnega poslovanja in s tem dosežemo, da je skupina povezanih podjetij resnično obravnavana kot eno podjetje.

Zaradi tega je posebna pozornost namenjena revidiranju letnega poročila. Z obveznim revidiranjem letnih poročil kapitalskih družb dobijo sedanji in potencialni lastniki ter ostali upniki zagotovilo, da računovodski izkazi na realen in objektivni način prikazujejo premoženjsko-finančni položaj in poslovno uspešnost v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi.

Pri skupini povezanih podjetij so nekatera odvisna podjetja v tujini in bodo ravno tako imela vpliv na računovodske izkaze skupine. V takšnih primerih je potrebno opraviti tudi revizijo teh odvisnih podjetij. Revizor obvladujočega podjetja se v tem primeru poslužuje dela drugih revizorjev iz držav, kjer odvisno podjetje posluje. Problem oz. področje proučevanja bo zato usmerjeno na sodelovanje primarnega revizorja (revizorja obvladujočega podjetja) s sekundarnim revizorjem (revizor odvisnega podjetja) in odgovornost posameznih revizorjev pri reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov skupine.

1.2 Namen dela

Namen dela je predstaviti odgovornost revizorja pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov s poudarkom na primeru, ko primarni revizor (revizor obvladujočega podjetja) uporablja druge revizorje za revidiranje odvisnih podjetij. Namen dela je tudi predstaviti način sodelovanja med primarnim revizorjem in sekundarnimi revizorji.

Najprej bomo predstavili osnovne pojme, s katerimi se srečujemo pri konsolidiranju in revidiranju. Nato bomo predstavili pravni okvir konsolidiranja in revidiranja. S pravnim okvirjem mislimo zakonodajo, ki podpira obravnavano področje.

V osrednjem delu bomo predstavili odgovornosti primarnega revizorja (revizorja obvladujočega podjetja) in sekundarnih revizorjev odvisnih podjetij pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov tako do skupine povezanih podjetij kot do tretjih oseb. V nadaljevanju osrednjega dela bomo predstavili način sodelovanja vseh revizorjev pri izdelavi revidiranih konsolidiranih računovodskih izkazih.

1.3 Cilji dela

Cilj revizije konsolidiranih računovodskih izkazov je revizorjevo poročilo o resnični in poštenu sliki poslovanja skupine povezanih podjetij. Z izdajo poročila nastopijo vse odgovornosti revizorja do vseh uporabnikov njegovega poročila.

Iz tega izhaja, da sta cilja dela predvsem dva:

- proučiti odgovornosti revizorjev, ki sodelujejo pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov,
- prikazati način sodelovanja vseh sodelujočih revizorjev.

Zastavljen cilj bomo uresničevali postopoma tako, da v prvem delu naloge predstavimo udeležence v poslovnem procesu in računovodska poročila kot osnova odločanja. Nadalje pomen in potek revizije konsolidiranih računovodskih izkazov.

V osrednjem delu bomo predstavili odgovornost revizorja in sicer tako da bomo proučevali podlage za opravljanje revizijskih storitev, oblike poročil, ki jih lahko revizor izdela na osnovi opravljene revizije, vzroke za nastalo škodo, predpostavke odgovornosti in nato odgovornost revizorja do naročnikov in tretjih udeležencev oz. uporabnikov revizorjevega poročila. Osrednji del bomo zaključili s proučevanjem, v katerih primerih se lahko revizorjeva odgovornost omeji oziroma razširi.

V zaključnem delu bomo proučevali način sodelovanja revizorjev v primeru revizije konsolidiranih računovodskih izkazov z odvisnimi podjetji v tujini in tudi kakšna je odgovornost teh revizorjev v primerjavi z revizorjem, ki revidira konsolidirane računovodske izkaze skupine.

1.4 Metode dela

Glede na izbrano tematsko področje, namen in cilje naloge bodo uporabljeni naslednji metodološki prijemi:

- raziskovanje teoretičnih okvirjev odgovornosti revizorjev pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov,
- uporaba metod sodelovanja revizorjev pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov.

Proučevanje predstavljene teme bo tesno povezano z raziskovanjem teoretičnih spoznanj, ki so v literaturi pogosto podprta s primeri iz prakse. Seveda se bomo v delu v največji možni meri opirali na strokovno literaturo tujih in domačih avtorjev, ki

so že v preteklosti ali pa v novejšem času objavili aktualne knjige, članke in prispevke na temo revizije in odgovornosti revizorja pri svojem delu.

Glede na to, da zunanja revizija še ni tako dolgo prisotna v našem slovenskem prostoru, imamo malo izkušenj s področja odgovornosti revizorja. Zato bomo pri proučevanju tega področja uporabljali predvsem tujo literaturo.

Pri proučevanju navedene problematike bomo primerjali način dela v Sloveniji in nekaterih državah Evropske unije (Avstrija in Nemčija) in Združenih državah Amerike. Predvsem na področjih, kjer se v Sloveniji sklicujemo na uporabo mednarodnih revizijskih standardov, bom poskušali proučiti način obravnave te problematike v nekaterih državah Evropske unije in Združenih držav Amerike.

Predstavili bomo primer vprašalnika, ki ga uporabi primarni revizor v odnosu do sekundarnega revizorja, da preveri njegovo delo. Sklepe, do katerih se bomo dokopali, bomo strnjeno prikazali v zaključnem poglavju.

1.5 Predpostavke in omejitve

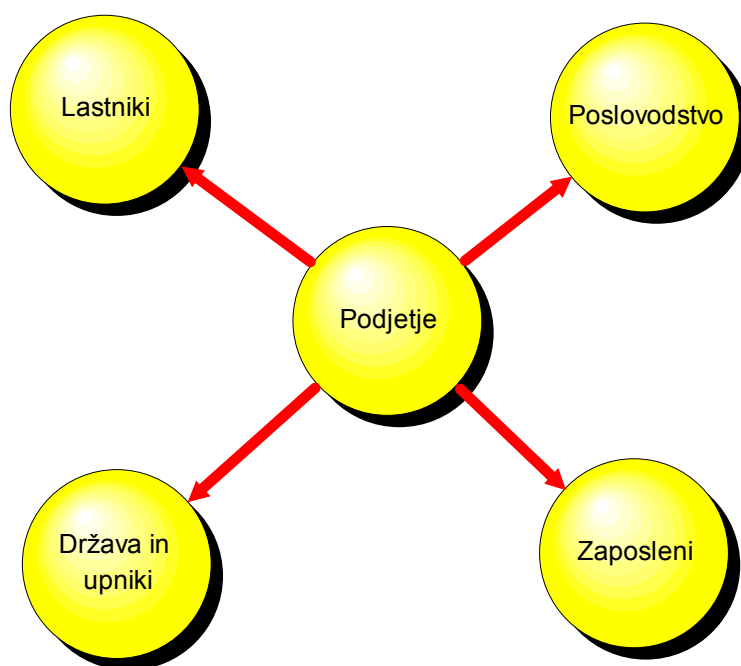
Pri pripravi dela nismo izhajali iz posebnih predpostavk. Omejili smo se na proučevanje odgovornosti in sodelovanja revizorjev pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov z odvisnimi podjetji v tujini. Pri proučevanju smo si postavili skupna izhodišča: proučevanje pravnih in strokovnih podlag za ugotavljanje revizorjeve odgovornosti pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov.

2. POMEN KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH POROČIL ZA POSAMEZNE UDELEŽENCE V POSLOVNEM PROCESU

2.1 Udeleženci

Udeleženci so vsi sodelujoči v poslovnem procesu, ki se odločijo za neko poslovno dejavnost in se zavedajo, da bodo lahko imeli koristi le, če bodo uspešno obvladovali prisotna tveganja. Zato morajo nenehno usmerjati in uravnavati vsa poslovna opravila, sicer ne bodo imeli pričakovanih koristi. Tveganje je prisotno pri vseh sodelujočih v poslovnem procesu.

Slika 1: Udeleženci v poslovnem procesu



Vir: Koletnik, 2000a, str. 130

V poslovnem življenju nihče ne more z gotovostjo računati na uspehe, marveč mora vedeti, da pot k uspehu vodi preko nešteto čeri, ki lahko kaj hitro povzročijo neuspeh. Takšne težnje izvirajo iz narave poslovne osebe, ki je nenaravna oziroma umetna tvorba, strokovno temu rečemo, da je podjetje umetni poslovni sistem, ki ga je ustanovil človek. V sebi nosi nenehno težnjo po razkroju. Preprečevati ali vsaj omejevati ga je mogoče s stalnim usmerjanjem in uravnavanjem. To vlogo imajo organi upravljanja in vodenja, ki bdijo nad njegovim delovanjem in ga krmilijo s

pomočjo sprejemanja strateških in operativnih poslovnih odločitev. Potrebujejo stalno in jasno sliko ekonomskega položaja podjetja, druge poslovne osebe ter dober nadzorni sistem, ki preprečuje nastajanje ovir in odpravlja že nastale nepravilnosti. Pri zaupnosti v podatke v računovodskih poročilih ima revizor pomembno vlogo (Koletnik, 2000a, str. 130).

V gospodarskih okoljih, kjer so bili doseženi najboljši ekonomski in družbeni napredki, se poslovanje podjetij odvija povsem avtonomno. To se kaže v samostojni izbiri gospodarskih dejavnosti in poslovnih oblik ter v tveganju in prevzemanju odgovornosti za poslovno aktivnost.

Udeleženci v poslovnem procesu pri svojih odločitvah uporabljajo tako posamezna računovodska poročila kot tudi konsolidirana (v nadaljevanju računovodska poročila). Konsolidirana računovodska poročila pridejo v poštev takrat, kadar je več podjetij med seboj kapitalsko ali drugače povezanih. S pomočjo konsolidacije izločimo medsebojno poslovanje med temi povezanimi podjetji in predstavimo skupino kot eno podjetje v odnosu do tretjih udeležencev. Več o samih metodah konsolidacije bomo govorili v nadaljevanju. Sedaj želimo predstaviti predvsem katere informacije poskušajo posamezni udeleženci v poslovnem procesu dobiti iz računovodskih poročil in kako zanesljive so te informacije kot podlaga za odločanje.

2.1.1 Lastniki

Lastniki podjetij izpostavijo tveganju svoje denarne prihranke, želje po dobrem imenu in nasploh svoj ekonomski položaj. Lastniki se zavedajo priložnosti, da lahko s svojo poslovno ambicijo ustvarijo v kratkem ali v daljšem času ekonomski napredek v obliki pridobitve dodatnega premoženja in ugleda. Takim ljudem pravimo, da obogatijo, ker so poslovno spretni oziroma podjetni. Takšni ljudje morajo prebroditi nešteto poslovnih pasti, ki jih ovirajo pri tovrstnih strmljenjih in lahko zaradi tega izgubijo obstoječe premoženje, ki so ga vložili v gospodarsko dejavnost, istočasno pa so še lahko ob dobro ime in ob ustvarjen ekonomski ter socialni položaj. Poslovno neuspešnim ljudem pravimo, da so imeli premalo sreče v poslovnem življenju ali so bili premalo podučeni za poslovno igro in so preveč tvegali. Pravimo tudi, da so doživeli poslovni zlom z različnimi ekonomskimi posledicami. Najhujši je tisti, ki se kaže v izgubi vsega premoženja, ki so ga vložili v tvegano poslovanje in so se znašli v popolnem zlomu oziroma bankrotu.

Interes lastnikov je torej doseganje čim večjega donosa. Donos, ki ga dosega skupina povezanih podjetij, lahko lastniki dokaj enostavno razberejo iz računovodskih poročil. V nekaterih računovodskih poročilih so te informacije že razkrite z izračunom ustreznih kazalnikov, v nasprotnem primeru pa je mogoče donos izračunati s

pomočjo bilance stanja in izkaza poslovnega izida. Presoja o tem s kakšnim donosom na kapital bodo zadovoljni lastniki je njihova.

Tudi potencialni vlagatelji bodo na enak način lahko dobili informacije o višini donosa. Le-te bo tudi zanimalo, ali podjetje oziroma skupina povezanih podjetij sploh rabi nov svež kapital. To ugotovijo s presojanjem ustrezne strukture financiranja sredstev. Na splošno lahko rečemo, da če so dolgoročna sredstva financirana z dolgoročnimi viri, da je podjetje ustrezno financirano. Ker pa vemo, da so dolgoročni viri lahko lastni ali tuji, se analiza še ne zaključi. Kakšno je ustrezno razmerje med lastnimi in tujimi viri financiranja bo naslednje vprašanje, ki si ga bo zastavil potencialni vlagatelj. To razmerje je odvisno od dejavnosti podjetja in tveganosti posla s katerim se ukvarja. Načeloma spet lahko rečemo, da so lastni viri – kapital varnejši vir financiranja in zato dražji, na drugi strani pa so tuji viri financiranja bolj tvegani in cenejši. Eden od kriterijev, ki pomaga pri presoji, ali podjetje rabi nov kapital, je tudi ta, da bi naj bila osnovna sredstva financirana s kapitalom (Koletnik, 1992, str. 43-45).

Iz tega lahko povzamemo, da bo lastnike in potencialne vlagatelje zanimal predvsem donos na kapital in ustreznost financiranja. Nekatere te podatke pa lahko dobijo iz računovodskih poročil.

2.1.2 Poslovodstvo

Podjetja lahko vodijo sami lastniki ali pa si priskrbijo strokovno pomoč, ki mu pravimo poslovodstvo. To prevzame vodstvene naloge, od katerih je odvisen obstoj in razvoj podjetja. Dolžno je usmerjati in uravnavati poslovanje v skladu s poslovno politiko lastnikov podjetja. Ti mu zaupajo vodenje v pričakovanju, da bo njihovo delo dovolj zanesljivo, učinkovito in uspešno. Pri tem tvegajo lastniki že s samo izbiro poslovodij, čeprav so razmerja med njimi urejena z individualno pogodbo. Poslovodje izpostavi svoje znanje in poslovna strmljenja, ugled in osebni ekonomski ter socialni položaj. Vedo namreč, da bo uspešnosti pri vodenju sledila tudi primerna nagrada za opravljeno delo, v okolju si bodo ustvarili ime uglednega poslovneža ter možnost za hitro napredovanje v zahtevnejša in za njih donosnejša vodenja istih ali drugih poslovnih oseb.

Interes poslovodstva je uspešno vodenje podjetja in uresničevanje ciljev lastnikov, saj jih le-ti izberejo in delajo v njihovem interesu.

Poslovodstvo pripravlja računovodska poročila in razpolaga z vsemi podatki v podjetju. Z računovodskimi poročili oziroma letnimi poročili poslovodstvo predstavi rezultate družbe navzven.

2.1.3 Zaposleni

Med te udeležence uvrščamo redne in občasno zaposlene, ki si s fizičnim ali umskim delom želijo ustvarjati ekonomske in socialne koristi. V mislih imamo tiste zaposlene, katerih delo usmerjajo in uravnavajo poslovodje. V poslovni proces vlagajo svoje delovne sposobnosti in od tega pričakujejo osebne koristi v obliki plač. Te so odvisne na eni strani od delovnih pogojev, na drugi strani pa od same učinkovitosti in uspešnosti podjetja. Če bo podjetje učinkovito in uspešno, tedaj si je mogoče nadejati boljše plače in druge prejemke, še posebej je mogoče pričakovati trajno zaposlitev in ekonomsko-socialni obstoj in napredek zaposlenega. Torej je tudi zaposleni neke vrste upnik, ker verjame v obstoj in razvoj podjetja ter zato vlaga svoje umske in fizične sposobnosti v uresničevanje proizvodnih ali neproizvodnih dejavnosti v podjetju.

Tudi vsi zaposleni lahko dobijo vse informacije o učinkovitosti in uspešnosti podjetja v računovodskih poročilih. Zaposlene zanima predvsem učinkovitost in uspešnost, saj jim dajejo te informacije varnost glede njihove eksistence. Uspešnost podjetja razberejo s pomočjo kazalnikov uspešnosti, kot na primer donosnost kapitala.

2.1.4 Upniki in država

Kot udeleženci v poslovnem procesu se pojavljajo tudi upniki, ki imajo s podjetjem denarne in blagovne povezave. Podjetju posodijo denar v pričakovanju, da jim ga bo vrnilo skupaj z dogovorjenim donosom. Največkrat so ta donos zaračunane realne obresti in nadomestila za razvrednotena sredstva v času posojila. Njihovo tveganje se kaže v tem, da lahko izgubijo del ali celo vsa posojena sredstva, če bo podjetje zabredlo v krizo. Zato jim ni vseeno, kdo je lastnik in kako ta jamči za uspešnost poslovanja podjetja.

Razen posojilodajalcev je tu veliko drugih upnikov, ki prodajajo podjetju material, storitve ali imajo z njim druge poslovne odnose. Njihovo tveganje se kaže v nepravočasnem ali pa v nikakršnem denarnem nadomestilu za dobavljene stvari. Če je podjetje uspešno, potem bo gotovo doslednejše izpolnjevalo svoje obveznosti do tovrstnih upnikov, ker je plačilno sposobnejše od drugih. Upniki se srečujejo s solidnimi in nesolidnimi podjetji, ki jih razlikujejo po sposobnosti poravnave denarnih obveznosti.

Vsaka država nosi del poslovnega tveganja. Podjetja so tudi njeni dolžniki, saj so ji dolžna obračunavati in odvajati takšne ali drugačne vrste davkov in prispevkov. Učinkovita in uspešna država potrebuje čimveč lojalnih davčnih plačnikov in vsak

stečaj ali likvidacija podjetja pomeni zanjo tudi manj sredstev za javne potrebe. Zato je država zainteresirana, da ima ekonomsko močna in davčno lojalna podjetja.

Povzamemo lahko, da je glavni interes upnikov, da dobijo poplačane svoje terjatve oziroma povedano drugače, da bo podjetje sposobno poplačati svoje obveznosti v dogovorjenem roku. Te informacije lahko upniki dobijo tudi iz računovodskih poročil. Predvsem jih bo zanimala likvidnost kot kazalnik sposobnosti poravnavanja obveznosti. Že če na hitro pogledamo bilanco stanja, ki je temeljni računovodski izkaz in sestavni del vsakega računovodskega poročila, lahko hitro razberemo, kakšno je razmerje med terjatvami in obveznostmi podjetja, s katerim želimo navezati poslovni odnos. Če je to razmerje ugodno (kadar so terjate večje ali približno enako velike kot obveznosti) bomo pri sklepanju posla zahtevali manj zavarovanj oziroma bomo bolj pomirjeni. Če je to razmerje neugodno (kadar so terjatve manjše od obveznosti), bomo stopili v poslovni odnos s tem podjetjem samo pod določenimi pogoji zavarovanja plačila.

Analiza računovodskih poročil na način, kot smo ga opisali zgoraj, je pomembna predvsem, kadar upniki prvič stopajo v stik s podjetjem.

2.1.5 Obvladovanje tveganja

Celotno poslovno življenje je prežeto s tveganjem. Vsakdo želi svoje tveganje zmanjšati, zato uporablja razne rešitve in pripomočke. Med njimi ima vidno mesto zunanje nadziranje v obliki revizije.

Lastniki denarnih prihrankov največkrat naložijo denar v različne vrste poslovnih dejavnosti in v različne poslovne osebe ter s tem razpršijo oziroma znižajo tveganje. V podjetjih poskrbijo za kakovostno sestavo nadzornih organov, za prodorno ter zaupanja vredno poslovodstvo in za redna ali občasna mnenja revizijskih strokovnjakov o ekonomskih zadevah v podjetju.

Poslovodstvo je odgovorno za obstoj in razvoj podjetja, zato si vzpostavi učinkovit sistem in ustrezne strokovne službe, posebej še ustvarjalne vodje teh služb. Zaposleni zmanjšajo svoje tveganje z delovnimi pogodbami in učinkovitim delom, ki jim ga opredeljuje poslovni proces v podjetju. Tisti, ki bo vložil več umskega in fizičnega napora, ima praviloma tudi večje možnosti za napredovanje in za zagotovitev dela ter posledično boljšo ekonomsko in socialno varnost.

Upniki podjetja si bodo svoje tveganje zmanjševali s pravočasnim spoznavanjem položaja dolžnika, to je podjetja. Zato potrebujejo izgrajen sistem informacij o poslovnih partnerjih. Čim več denarja, blaga in drugih dobrin zaupajo nekemu

podjetju, več verodostojnih informacij potrebujejo, da bi se lahko izognili delnim ali celotnim izgubam, ki bi jih utrpeli zaradi neuspeha poslovnega partnerja. Glavni tvorci takih informacij so izvajalci notranje in zunanje revizijske dejavnosti. Zato bodo udeleženci v poslovnem procesu, da bi se izognili tveganju uporabljali računovodska poročila, ki so jih pregledali zunanji revizorji, ki so nespristranski in neodvisni ocenjevalci resničnosti in poštenosti poročanja v računovodskih poročilih.

Država si lahko zmanjša poslovno tveganje s stalnim in občasnim nadziranjem davčne lojalnosti podjetij ter z vodenjem takšne davčne politike, ki bo utrjevala ekonomsko moč ter stalno in naraščajočo davčno sposobnost podjetij.

2.2 Računovodska poročila in konsolidacija

Do sedaj smo spoznali udeležence v poslovnem procesu in kakšne informacije iščejo v računovodskih poročilih. Povedali smo tudi nekaj o povezavah in odvisnostih podjetij, ki so razlog, da računovodska poročila posameznih podjetij ne kažejo prave slike poslovanja. Ker pa je cilj vsake predstavitve resnična in poštena slika poslovanja, je potrebno posamezna odvisna in povezana podjetja obravnavati kot skupino, kot da bi šlo za eno podjetje.

V tem poglavju želimo predstaviti vsebino tako posameznih računovodskih kot tudi konsolidiranih računovodskih poročil. Nadalje želimo predstaviti opredelitev konsolidacije in nekaj povedati o pravnem okvirju konsolidiranja, o metodah, ki se pri konsolidaciji lahko uporabljajo.

2.2.1 Opredelitev računovodskih poročil

Računovodsko poročilo je skupek poročil, katerih vsebina so računovodski podatki in računovodske informacije, a tudi njihove ocene in razlage. Poleg računovodskih izkazov vsebujejo še razčlenbe in druga pojasnila posameznih računovodskih postavk. Računovodska poročila so osnova za poslovne odločitve.

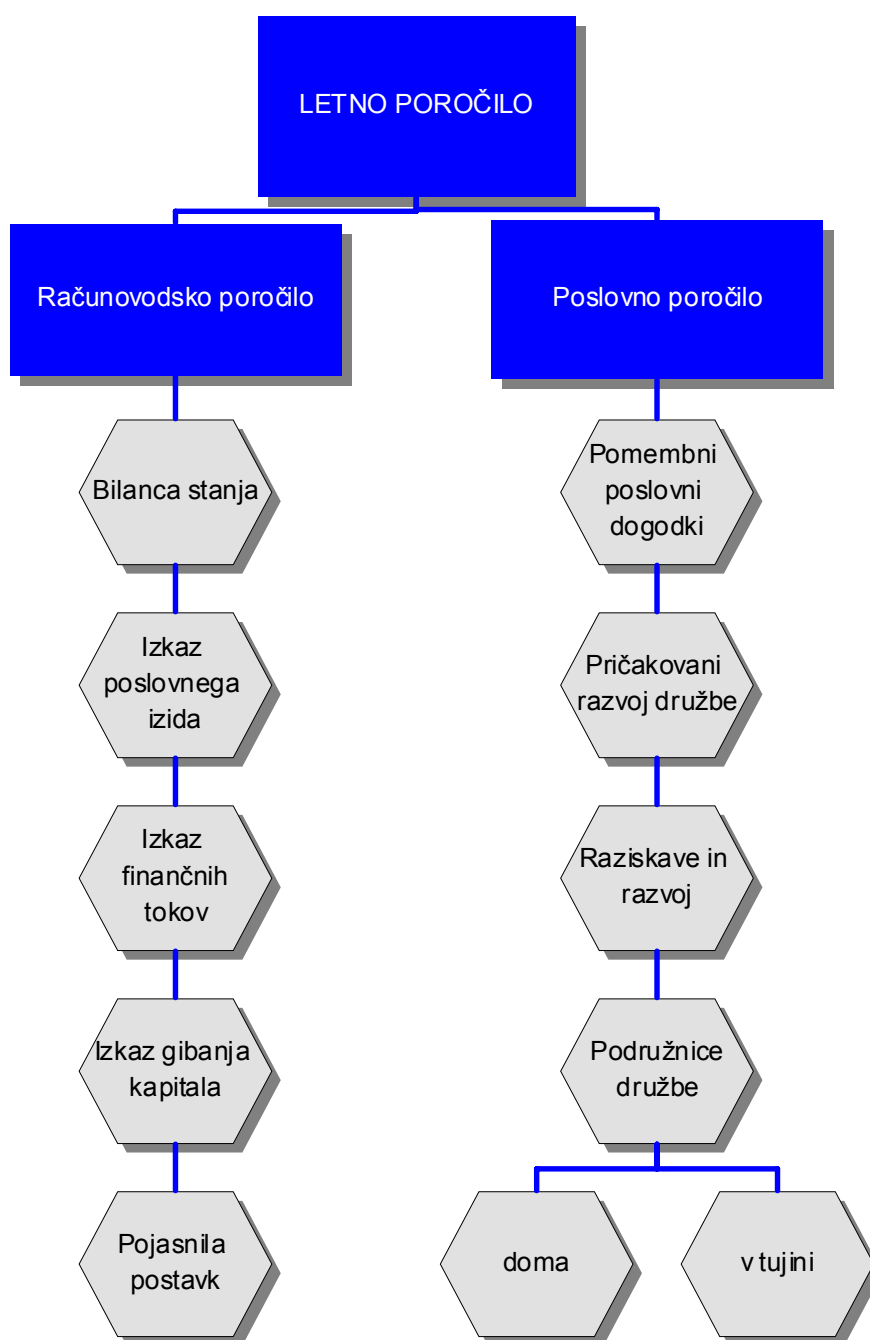
Opredelitve računovodskih poročil najdemo v:

- Zakonu o gospodarskih družbah v 56. členu in 53. členu za konsolidirano letno poročilo (Zakon o gospodarskih družbah, 2001) in
- Slovenskem računovodskem standardu 24, 25, 26 in 27 (Slovenski računovodski standardi, 2001), oba opredeljujeta oblike izkaza stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza finančnega izida in izkaza gibanja kapitala izključno za računovodsko poročanje za poslovne potrebe.

Zakon o gospodarskih družbah (2001) opredeljuje letno in poslovno poročilo. Letno poročilo je sestavljeno iz bilance stanja, izkaza poslovnega izida, priloge s pojasnili k izkazu in dodatnih izkazov ter poslovnega poročila. Dodatni izkazi so izkaz finančnega izida in izkaz gibanja kapitala. Posebej opredeljuje tudi konsolidirano letno poročilo.

Če vsebinsko razbijemo letno poročilo, bi lahko rekli, da je le-to sestavljeno tako, kot je to prikazano na sliki 2.

Slika 2: Zgradba letnega poročila



Vir: Zakon o gospodarskih družbah, 2001

Enako velja za konsolidirano računovodsko poročilo, le da so sestavni del konsolidirani računovodski izkazi in pojasnila h konsolidiranim izkazom.

Letnega poročila ne pojasnjujemo, ker se bomo osredotočili samo na računovodska poročila.

Bilanca stanja

Opredelitve bilance stanja najdemo v Slovenskem računovodskem standardu 24, ki pravi, da je bilanca stanja dvostranski računovodski izkaz, v katerem je na levi strani prikazano stanje sredstev in na desni strani v enakem znesku stanje obveznosti do virov sredstev (Slovenski računovodski standardi, 2001).

Pred tem opredeljuje isti standard tudi izkaz stanja, ki je računovodski izkaz stanja in obveznosti do njihovih virov v določenem trenutku. Po obliki je lahko bilanca stanja ali zaporedni ali stopenjski izkaz stanja.

Isti standard opredeljuje konsolidirano bilanco stanja kot bilanco stanja, ki je sestavljena za skupino podjetij, ki jo vodi obvladujoče podjetje, kot da bi šlo za eno samo podjetje.

V Zakonu o gospodarskih družbah pa najdemo naslednjo opredelitev:

Bilanca stanja prikazuje stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev ob koncu poslovnega leta (Zakon o gospodarskih družbah, 2001).

Izkaz poslovnega izida

Ta računovodski izkaz ureja Slovenski računovodski standard 25. V poglavju C, ki opredeljuje ključne pojme, ne najdemo nobene opredelitve izkaza poslovnega izida. Pojasnjene so samo postavke, ki sestavljajo ta računovodski izkaz.

Izkaz poslovnega izida pa je opredeljen v Zakonu o gospodarskih družbah kot izkaz, ki prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid v poslovnem letu (Zakon o gospodarskih družbah, 2001).

Pojmovnik računovodstva, financ in revizije bi lahko razumeli kot dopolnilo Slovenskih računovodskih standardov, zato je smiselno pojme, ki niso opredeljeni v Slovenskih računovodskih standardih, poiskati v Pojmovniku.

Opredelitev izkaza poslovnega izida je naslednja (Turk, 2000, str. 160):

Izkaz poslovnega izida, izkaz uspeha je računovodski izkaz, v katerem so predstavljeni prihodki in odhodki v izbranem obdobju ter poslovni izid v njem, ki je glede na svojo obliko lahko bilanca poslovnega izida ali stopenjski izkaz poslovnega izida.

Priloga s pojasnili k izkazom

Priloga s pojasnili k izkazom je delno opredeljena v Zakonu o gospodarskih družbah oziroma podrobneje v Slovenskih računovodskih standardih. Zakon namreč v 51. členu opredeljuje, kaj podrobneje določajo Slovenski računovodski standardi. Med drugim navaja tudi (Zakon o gospodarskih družbah, 2001):

- Pravila o vrednotenju računovodskih postavk
- Pravila o vsebini posameznih postavk v računovodskih izkazih in pojasnil teh postavk v prilogi k izkazom

7. oddelek sedmega poglavja Zakona o gospodarskih družbah opredeljuje vsebino priloge k izkazom. Iz zakona lahko razberemo, da so ta pojasnila ali razkritja zelo bogata in iz tega izhaja, da ima ta priloga veliko informacijsko vrednost.

Izkaz gibanja kapitala

Izkaz gibanja kapitala ureja Slovenski računovodski standard 27. Tudi tukaj ne najdemo opredelitve tega računovodskega izkaza.

Izkaz gibanja kapitala prikazuje gibanje posameznih sestavin kapitala v poslovnem letu, vključno z uporabo čistega dobička in pokrivanjem izgube (Zakon o gospodarskih družbah, 2001).

V pojmovniku računovodstva, financ in revizije ne najdemo opredelitve izkaza gibanja kapitala. Pojavlja pa se opredelitev izkaza sprememb kapitala, ki bi glede na vsebino ustrezala opredelitvi izkaza gibanja kapitala.

Izkaz sprememb kapitala je opredeljen kot računovodski izkaz, v katerem so predstavljene spremembe osnovnega kapitala, kapitalskih rezerv, rezerv iz dobička, prenesenega čistega poslovnega izida prejšnjih let, prevrednotevalnih popravkov kapitala in razdelitev čistega poslovnega izida obravnavanega leta; spremembe se lahko pojavijo zaradi premikov v okvir kapitala, premikov v okviru kapitala ali premikov iz okvirov kapitala. Upoštevanje ustreznih sprememb privede pri vsaki sestavini kapitala do njenega končnega stanja (Turk, 2000, str. 162).

Izkaz finančnega izida

Ta računovodski izkaz opredeljuje Slovenski računovodski standard 26. V poglavju C, kjer so opredeljeni ključni pojmi, ne najdemo posebne opredelitve tega računovodskega izkaza, zato povzemamo opredelitev iz Zakona o gospodarskih družbah.

Izkaz finančnega izida prikazuje gibanje prejemkov in izdatkov ali pritokov in odtokov v poslovnem letu ter pojasnjuje spremembe v stanju denarnih sredstev (Zakon o gospodarskih družbah, 2001).

Povzemamo tudi opredelitev iz Pojmovnika računovodstva, financ in revizije (Turk, 2000, str.160)

Izkaz finančnega izida, izkaz pobotnega denarnega toka, izkaz neto denarnega toka, izkaz denarnih tokov, izkaz finančnih tokov je računovodski izkaz, v katerem so predstavljene spremembe stanja denarnih sredstev, ki jih lahko predstavimo:

- a) po neposredni metodi s prejemki in izdatki, razčlenjenimi na tiste v zvezi s poslovanjem, vlaganjem (financiranjem) in naložbenjem (investiranjem),
- b) po posredni metodi z izračunanimi pritoki in odtoki, razčlenjenimi na tiste v zvezi s poslovanjem, vlaganjem (financiranjem) in naložbenjem (investiranjem).

Razlika med prejemki in izdatki oziroma med pritoki in odtoki v obdobju je tedanji finančni izid, ki skupaj z začetnim stanjem denarnih sredstev ustvarja njihovo končno stanje.

Konsolidirani računovodski izkazi

V Zakonu o gospodarskih družbah najdemo opredelitev konsolidiranih letnih poročil in njihovo vsebino, kot to opisujemo na začetku tega poglavja. Zakon opredeljuje, da so Slovenski računovodski standardi tisti, ki določajo podrobnosti glede konsolidacije.

V Uvodu v Slovenske računovodske standarde je 9. poglavje namenjeno konsolidiranim računovodskim izkazom. V konsolidiranih računovodskih izkazih je skupina predstavljena, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Konsolidirani računovodski izkazi so sestavljeni na podlagi izvirnih računovodskih izkazih upoštevanih podjetij z ustreznimi konsolidacijskimi popravki, ki pa niso predmet knjiženja v računovodskih izkazih upoštevanih podjetij (Slovenski računovodski standardi, 2001). O konsolidacijskih popravkih bomo govorili kasneje v poglavju Metode konsolidiranja.

Opredelitev konsolidiranih računovodskih izkazov najdemo tudi v Pojmovniku računovodstva, financ in revizije (Turk, 2000, str. 671). Konsolidirani računovodski izkazi so skupinski računovodski izkazi, ki so sestavljeni za skupino podjetij, ki jo vodi obvladujoče podjetje, kot da bi šlo za eno samo podjetje; obsegajo skupinsko bilanco stanj, skupinski izkaz poslovnega izida, skupinski izkaz finančnega izida ter skupinski izkaz sprememb kapitala.

2.2.2 Opredelitev konsolidacije

Preden predstavimo zakonski okvir konsolidiranja in metode konsolidiranja je prav da pojasnimo, da če dve samostojni podjetji poslujeta neodvisno drugo od drugega, so informacije o njunem finančnem položaju in poslovnem izidu razvidne iz računovodskih izkazov vsake posamezne družbe. Če eno podjetje kontrolira drugo in je to kontrolo pridobilo z nakupom deležev ali ustanovitvijo tega podjetja, ima možnost, da svojo naložbo izkazuje v nabavni vrednosti. S tem prikrije pravo naravo povezave in svojega vpliva na obseg sredstev in obveznosti ter na dobičke odvisnega podjetja. Namen konsolidiranih računovodskih izkazov je razkriti tovrstne povezave in prikazati skupino kot gospodarsko enoto, kar smo zapisali že pri opredelitvi konsolidiranih računovodskih izkazih.

Opredelitev konsolidacije najdemo v Pojmovniku računovodstva, financ in revizije (Turk, 2000, str. 786) in sicer na sledeči način.

Konsolidacija pomeni uskupinjenje. Opredeljena je kot spojitev istovrstnih računovodskih podatkov, ki se nanašajo na obvladujoče podjetje in od njega odvisna podjetja tako, da se izločajo podatki iz njihovih medsebojnih razmerij. Posledica konsolidiranja, uskupinjenja je:

- konsolidirana bilanca stanja – skupinska bilanca stanja,
- konsolidiran izkaz poslovnega izida – skupinski izkaz poslovnega izida,
- konsolidiran izkaz finančnih tokov – skupinski izkaz finančnega izida
- in drugi izkazi.

2.2.3 Pravni okvir konsolidiranja

Zakonska podlaga za sestavljanje konsolidiranih računovodskih izkazov je Zakon o gospodarskih družbah. Podrobnejša merila in postopki izdelave pa so opredeljeni v Slovenskih računovodskih standardih.

2.2.3.1 ZAKON O GOSPODARSKIH DRUŽBAH

Družba s sedežem v Republiki Sloveniji, ki je obvladujoča družba¹ eni ali več družbam s sedežem v Republiki Sloveniji ali izven nje (odvisne družbe²) mora izdelati

¹ Obvladujoče družba je matična družba; gospodarska družba, ki zaradi svojega deleža v kapitalu drugih gospodarskih družb ali zaradi česa drugega neposredno ali posredno vpliva na odločitve v njih, tako da so odvisne družbe (Turk, 2000, str. 385).

tudi konsolidirano letno poročilo, če so bodisi obvladujoča družba bodisi ena ali več odvisnih družb organizirane kot kapitalske družbe oziroma drugi istovrstni pravnoorganizacijski obliki po pravu družbe sedeža družbe (Zakon o gospodarskih družbah, 2001).

Družba je obvladujoča družba drugi družbi, če ima:

- večino glasovalnih pravic v drugi družbi,
- pravico imenovati oziroma odpoklicati večino glasov uprave in nadzornega sveta druge družbe,
- pravico izvrševati prevladujoči vpliv nad drugo družbo in na podlagi podjetniške pogodbe oziroma na podlagi drugega pravnega temelja,
- v drugi družbi najmanj 20 % glasovalnih pravic in je bila večina članov uprave ali nadzornega sveta te družbe, ki so opravljali to funkcijo v preteklem poslovnem letu in jo še opravljajo takrat, ko je treba izdelati konsolidirana poročila, imenovana izključno zaradi izvrševanja glasovalnih pravic obvladujoče družbe,
- delničar oziroma družbenik v drugi družbi in če na podlagi dogovora z drugim delničarjem oziroma družbenikom te družbe nadzoruje večino glasovalnih pravic v tej družbi,
- udeležena v kapitalu druge družbe z najmanj 20%,
- dejansko prevladujoči vpliv v tej družbi.

V konsolidacijo se vključijo obvladujoča družba in vse odvisne družbe, ki so organizirane kot kapitalske družbe (Zakon o gospodarskih družbah, 2001).

V konsolidacijo ni treba vključiti odvisne družbe, če to ni pomembno za resničen in pošten prikaz finančnega položaja in poslovnega izida vseh družb.

Slovenski računovodski standardi določajo (2001):

- podrobnejša merila za opredelitev odvisnih družb,
- primere, v katerih obvladujoča družba, ki je odvisna družba druge obvladujoče družbe s sedežem zunaj Republike Slovenije, ni dolžna izdelati konsolidiranega letnega in poslovnega poročila,
- druge primere, v katerih obvladujoča družba ni dolžna izdelati konsolidiranega letnega in poslovnega poročila oziroma ni dolžna vključiti v konsolidacijo posameznih odvisnih družb,
- način in obseg konsolidacije ter vsebino konsolidiranega letnega in poslovnega poročila.

² Odvisna družba je podrejena družba; gospodarska družba, katere kapital je večinoma v rokah druge gospodarske družbe (obvladujoče družbe) ali v kateri druga družba zaradi česa drugega neposredno ali posredno vpliva na odločitve v prvi (Turk, 2000, str. 420).

2.2.3.2 SLOVENSKI RAČUNOVODSKI STANDARDI

Skupina podjetij je gospodarska, ne pa tudi pravna enota ter ni samostojna nosilka pravic in dolžnosti.

Skupino sestavljajo:

- obvladujoče podjetje,
- podjetja, odvisna od njega zaradi deleža v kapitalu,
- podjetja, odvisna od njega zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov - pridružena podjetja, v katerih ima pomemben, ne pa tudi prevladujoč vpliv;
- podjetja, obvladovana skupaj z drugimi lastniki.

Šteje se, da ima obvladujoče podjetje v pridruženem podjetju pomemben vpliv, če je udeleženo v njegovem kapitalu z najmanj 20 % (Slovenski računovodski standardi, 2001).

Za takšno skupino sestavlja obvladujoče podjetje konsolidirane računovodske izkaze. Iz konsolidiranja pa so izključena:

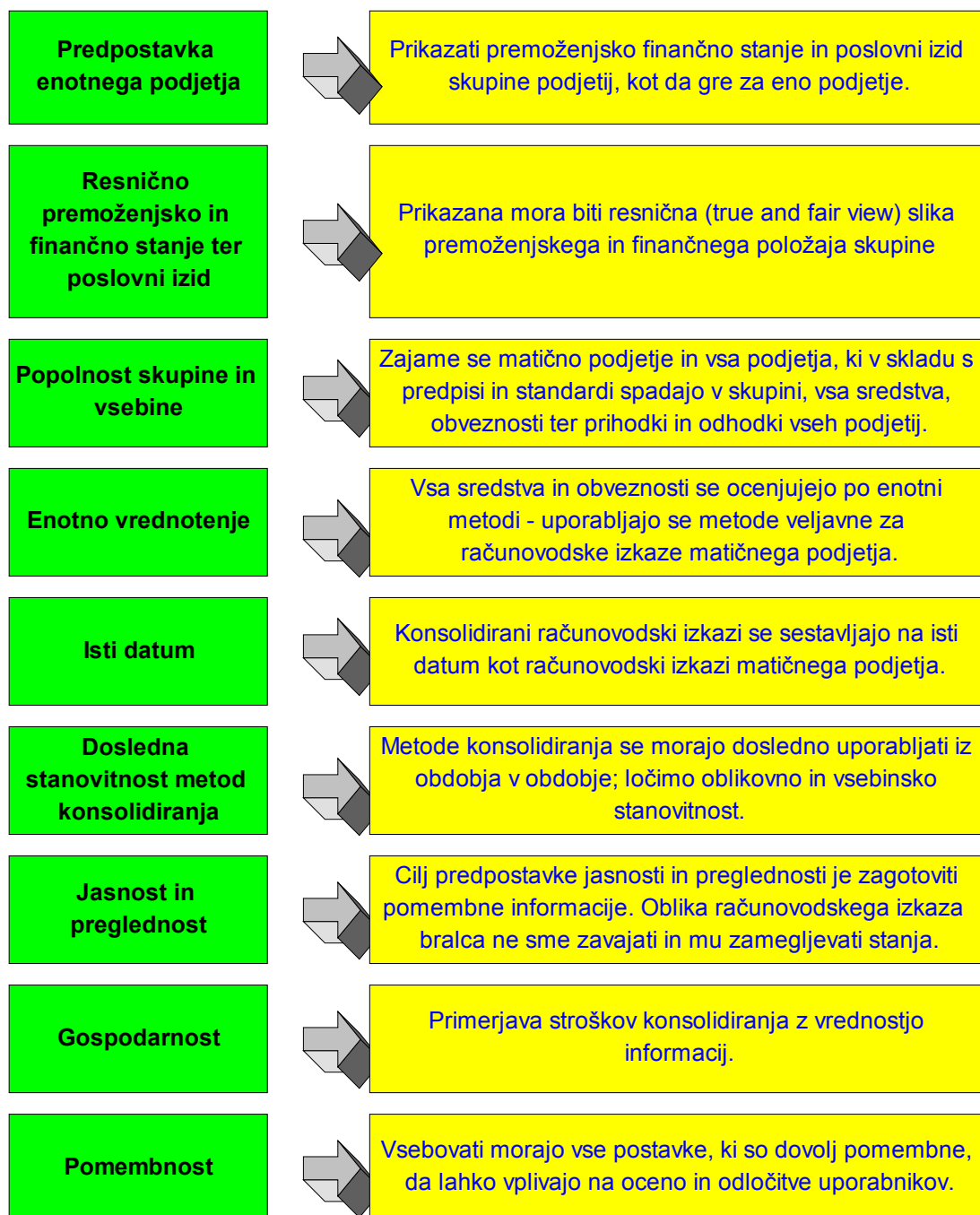
- odvisna podjetja, ki jih namerava obvladujoče podjetje usmerjati le začasno, ker jih ima v svoji lasti zgolj z namenom, da jih bo v bližnji prihodnosti odtujilo;
- odvisna podjetja, poslujoča v okviru strogih dolgoročnih omejitev, ki pomembno zmanjšujejo njihovo zmožnost, da bi svoja sredstva prenesla na obvladujoče podjetje.
- obvladujočemu podjetju, ki je samo odvisno podjetje, in mu ni treba sestavljati skupinskih računovodskih izkazov, če pridobi privolitev manjšinskih lastnikov kapitala; mora pa pojasniti razloge, zaradi katerih jih ni sestavilo, skupaj s podlagami, na katerih so zasnovani računovodski izkazi odvisnih podjetij v njihovih ločenih računovodskih izkazih.
- obvladujočemu podjetju, ki skupaj z odvisnimi podjetji, ki sestavljajo skupino, v seštevku zbirno ne dosega zakonsko določenih pogojev za razvrstitev med srednja podjetja (srednje družbe), in mu ni treba sestavljati konsolidiranih računovodskih izkazov; mora pa razkriti zakonsko določene informacije in podatke o podjetjih v skupini.

2.2.4 Metode konsolidiranja

Konsolidirani računovodski izkazi imajo predvsem informacijsko funkcijo za posamezne udeležence v poslovnem procesu. Za njihovo oblikovanje so potrebni določeni postopki, ki jih imenujemo konsolidiranje. Pojem konsolidacije smo opredelili v poglavju 2.2.2. Zanje ne obstaja posebno knjigovodstvo, temveč nastanejo z združitvijo računovodskih izkazov posameznih gospodarskih družb (Vrankar, 1995, str. 13). Tako kot pri sestavljanju posameznih računovodskih izkazov je treba tudi pri

konsolidiranju upoštevati računovodske predpostavke o merilih za konsolidiranje, zlasti glede vprašanj, ki niso rešena v zakonskih določilih ali standardih. Prav tako so lahko izhodišča za odločanje med posameznimi možnimi konsolidacijskimi postopki. Predstavljamo tudi temeljne računovodske predpostavke konsolidiranja, ki jih najdemo v 7. smernici Evropske unije (Sedma smernica, 1991, stran 8-12)

Slika 3: Računovodske predpostavke konsolidiranja



Vir: Vrankar, 1995, str. 21-25

Na levi strani prikazuje slika 3 osnovne predpostavke konsolidiranja, na desni pa kratko vsebino posamezne predpostavke.

Predpostavka enotnega podjetja kot prva omenjena predpostavka je opredeljena kot generalna klavzula konsolidiranja, iz katere izhajajo vse ostale predpostavke.

Za prikaz skupine kot enotno podjetje so potrebni postopki, ki preprečujejo dvojno zajemanje sredstev in obveznosti in ki poslovne dogodke med podjetji v skupini obravnavajo kot poslovne dogodke znotraj enega podjetja ter s tem nevtralizirajo njihov vpliv na poslovni izid skupine.

Ti postopki so:

- konsolidacija kapitala³
- konsolidacija terjatev in dolgov⁴
- izločitev dobičkov in izgub iz medsebojnih poslovnih dogodkov
- izločitev prihodkov in odhodkov

Šele ko opravimo te postopke konsolidiranja, lahko govorimo o skupini povezanih podjetij kot o enotnem podjetju.

Druga predpostavka, izkazovanje resničnega premoženjskega in finančnega stanja ter poslovnega izida, je pomembna za sprejemanje poslovnih odločitev na osnovi konsolidiranih računovodskih izkazih.

Če konsolidirana bilanca stanja in izkaz uspeha ne podajata resnične slike, morajo biti v dodatku pojasnjeni vzroki ter njihov vpliv na premoženjski, finančni položaj in poslovni izid.

Tretja predpostavka popolnost skupine in vsebine računovodskih izkazov, je ravno tako pomembna za pravilno sprejemanje poslovnih odločitev. Zagotovi nam, da so v konsolidacijo zajeta vsa podjetja, ki v vanjo sodijo, in vsa sredstva, obveznosti ter prihodki in odhodki vseh podjetij, ki sestavljajo skupino, ne glede na to, kako so obravnavani v računovodskih izkazih posameznih podjetij.

³ Konsolidacija kapitala – uskupinjenje kapitala; ugotovitev kapitala (lastniškega kapitala) v konsolidirani bilanci stanja, ki je manjši od seštevka kapitala v izvirnih bilancah stanja v skupino vključenih podjetij za zneske, ki ustrezajo deležu drugih podjetij v skupini, predvsem deležu obvladujočega podjetja v kapitalu odvisnih podjetij; pri podjetjih v skupini je treba izločiti ustrezne dele osnovnega kapitala, kapitalske rezerve iz dobička, prenesenega čistega poslovnega izida prejšnjih let, nerazdeljenega čistega poslovnega izida poslovnega leta in prevrednotevalnih popravkov kapitala, ki so bili pridobljeni s finančnimi naložbami drugih podjetij v skupini (Turk, 2000, str. 787).

⁴ Konsolidacija terjatev in dolgov – uskupinjevanje terjatev in dolgov; spojitev podatkov o terjativah in dolgovih v izvirnih bilancah stanja obvladujočega podjetja, od njega odvisnih podjetij in skupaj obvladovanih podjetij, pri čemer uskupinjene terjatve in dolgovi po svojem znesku niso enaki seštevku terjatev in dolgov iz izvirnih bilanc stanja v skupino vključenih podjetij zaradi prilagoditve, ki se nanašajo na prevedbo v poročevalno valuto obvladujočega podjetja, na upoštevanje zgolj sorazmernega dela terjatev in dolgov skupaj obvladovanih podjetij, na izločitev medsebojnih finančnih razmerij v skupini in na prevrednotevanje v zvezi z uskupinjevanjem (Turk, 2000, str. 787-789).

Četrta predpostavka, enotno vrednotenje je pomembna predvsem zato, da so računovodski izkazi skupine med seboj primerljivi, kajti šele v tem primeru bodo nadaljnji konsolidacijski postopki zagotovili vsebinsko pravilne informacije.

Predpostavka o enotnem vrednotenju je kot ena glavnih predpostavk konsolidiranja opredeljena v 29. členu 7. smernice (1991, str.16-17).

Pri vrednotenju⁵ je treba uporabljati metode, ki so dopustne v državi obvladujočega podjetja. Te metode se lahko razlikujejo od metod uporabljenih v uradnih računovodskih izkazih odvisnega podjetja. V dodatku h konsolidiranim računovodskim izkazom morajo biti te razlike zabeležene in obrazložene.

Peta predpostavka, isti datum je pomembna zato, da se doseže primerljivost računovodskih izkazov, ki se zajemajo v skupino.

7. smernica omogoča državam članicam Evropske unije, da dovolijo konsolidiranje tudi na podlagi računovodskih izkazov povezanih podjetij, sestavljenih največ tri mesece pred datumom konsolidiranih računovodskih izkazov, v nasprotnem primeru mora povezano podjetje sestaviti vmesne računovodske izkaze. Slovenski računovodski standardi določajo, da je treba, če računovodski izkazi, ki so predmet konsolidiranja, niso sestavljeni na isti datum, učinke pomembnih poslov ali drugih poslovnih dogodkov, ki nastanejo od teh datumov, do datuma računovodskih izkazov nadrejenega podjetja, preračunati. V nobenem primeru pa razlika med datumi ne sme biti večja od treh mesecev.

Šesta predpostavka, dosledna stanovitnost metod konsolidiranja, je pomembna zaradi primerljivosti konsolidiranih računovodskih izkazov skozi časovno obdobje. Oblikovna stanovitnost se nanaša na obliko in razčlenitev bilance stanja in izkaza poslovnega izida ter na vsebino posameznih postavk računovodskih izkazov. Kršitev načela dosledne oblikovne stanovitnosti je dopustna le, če spremenjeno izkazovanje zagotavlja boljši vpogled v premoženjsko in finančno stanje ter uspešnost poslovanja. Vsebinska stanovitnost pomeni uporabo enakih metod in postopkov pri sestavljanju računovodskih izkazov iz obdobja v obdobje.

⁵ Metode vrednotenja – metode, po katerih se sproti vrednotijo statično in dinamično opredeljene gospodarske kategorije v računovodstvu; lahko pa se nanašajo na izražanje procesov ali stanj v denarni merski enoti, pri čemer sta bistvenega pomena izbira vrste cene (npr. Nabavne cene, tržne cene, dnevne cene itd.) oziroma vrste stroškov (npr. lastne cene, proizvodjalnih stroškov, spremenljivih stroškov itd.) ter časovna opredelitev velikosti te vrste (npr. metoda vrednotenja po drsečih povprečnih cenah, po tehtanih povprečnih cenah, fifo, lifo itd.) (Turk, 2000, str. 275).

Sedma predpostavka, jasnost in preglednost, je zagotovljena, če so postavke bilance stanja in izkaza poslovnega izida ter pojasnila v dodatku pravilne in nedvoumno opredeljene, pri čemer se za enake poslovne dogodke uporabljajo enake oznake. Postavke bilance stanja in izkaza poslovnega izida morajo biti dovolj natančno razčlenjene.

Osmo predpostavko, gospodarnost, je treba upoštevati, ker je sestavljanje konsolidiranih računovodskih izkazov zelo obsežno in zamudno. Uporaba vrste postopkov je omejena z višino stroškov zanje, ti pa se primerjajo z vrednostjo informacij, ki jih dajejo. Izguba informacij, ki nastane zaradi omejitve potrebnih konsolidacijskih postopkov, pa je sprejemljiva le, če ne vpliva bistveno na prikaz resničnega premoženjskega in finančnega stanja ter poslovnega izida skupine.

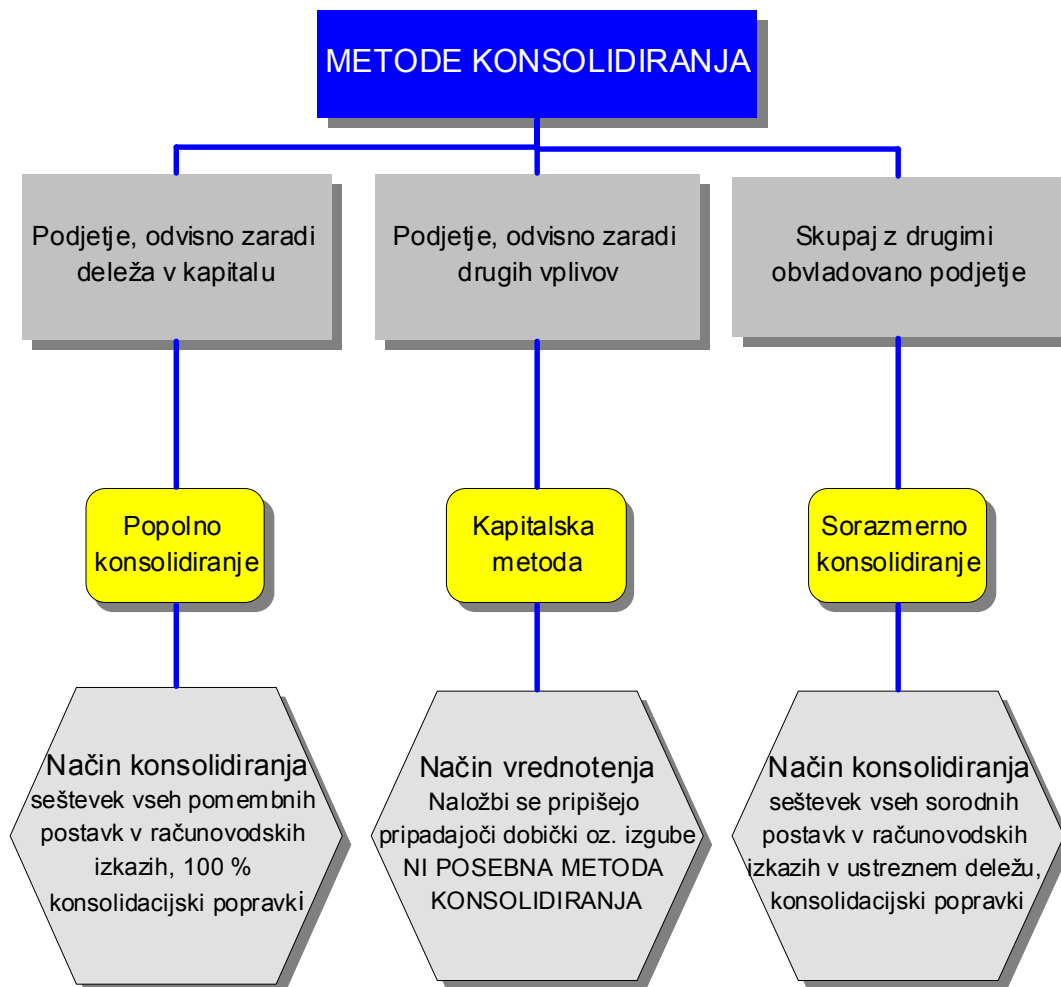
Deveta predpostavka, pomembnost se uporablja zaradi informacijske vrednosti konsolidiranih računovodskih izkazov za uporabnika in se meri po podatkih, ki jih vsebujejo, in po pomembnosti teh podatkov. Obilica nepomembnih podatkov lahko zmanjša informacijsko vrednost konsolidiranih računovodskih izkazov, zato jih je bolje opustiti in podrobneje pojasniti pomembnejše.

Metode konsolidiranja

Z različnimi metodami konsolidiranja želimo izločiti medsebojno poslovanje skupine in tako predstaviti računovodske izkaze, kot da bi šlo za eno podjetje. Da bi metode konsolidiranja pripeljale do pravih rezultatov, pa morajo biti izpolnjene določene predpostavke, ki jim pravimo računovodske predpostavke konsolidiranja.

V ta namen so se razvile različne metode konsolidiranja, ki so bolj ali manj primerne v posameznih primerih konsolidiranja. Slovenski računovodski standardi opredeljujejo tri metode konsolidiranja in tudi priporočajo uporabe posamezne metode v konkretnih primerih. Na sliki 4 prikazujemo metode konsolidiranja, kdaj je primerna uporaba posamezne metode in kateri so najpomembnejši postopki pri posamezni metodi.

Slika 4: Metode konsolidiranja



Vir: Slovenski računovodski standardi, 2001

2.2.4.1 POPOLNO KONSOLIDIRANJE

Slovenski računovodski standardi priporočajo, da se v primeru obvladujočega podjetja in od njega odvisnih podjetij uporabi metoda popolnega konsolidiranja.

Popolno konsolidiranje je združevanje računovodskih izkazov obvladujočega podjetja in njegovih odvisnih podjetij od postavke do postavke, tako da se seštevajo sorodne postavke sredstev, dolgov, kapitala, prihodkov in odhodkov. Ker pa je treba skupino predstaviti, kot da gre za eno samo podjetje, je treba izločiti:

- finančne naložbe obvladujočega podjetja v kapital oziroma dolgove odvisnih podjetij in deleže v obvladujočem podjetju kapitalu oziroma dolgovih odvisnih podjetij pa tudi druge medsebojne finančne naložbe in deleže v kapitalu oziroma dolgovih drugih podjetij v skupini ter v tej zvezi obračunati razlike (Slovenski računovodski standardi, 2001),

- izločiti medsebojne poslovne terjatve in poslovne dolgove,
- izločiti medsebojne prihodke in odhodke,
- izločiti neiztržene čiste dobičke in čiste izgube, ki so posledica notranjih poslov znotraj skupine,
- ponovno obračunati davke in jih časovno razmejiti,
- posebej izkazati manjšinske deleže v kapitalu in v čistem dobičku.

Za izvedbo popolnega konsolidiranja je treba zagotoviti (Slovenski računovodski standardi, 2001), da:

- so v izvirnih računovodskih izkazih vseh upoštevanih podjetij uporabljene enotne računovodske usmeritve za podobne poslovne dogodke; če pa to ni mogoče morajo biti na voljo zadostne informacije za ustrezne preračune pri sestavljanju konsolidiranih računovodskih izkazov;
- so postavke v izvirnih računovodskih izkazih vseh upoštevanih podjetij ovrednotene po enakih metodah, če pa niso, morajo biti na voljo zadostne informacije o razlikah, upoštevanih pri sestavljanju konsolidiranih računovodskih izkazov;
- so postavke v izvirnih računovodskih izkazih vseh upoštevanih podjetij enako formalno predstavljene, če pa niso, morajo odvisna podjetja sestaviti posebne računovodske izkaze za potrebe konsolidiranja, ki se razlikujejo od njihovih uradnih računovodskih izkazov;
- so izvirni računovodski izkazi vseh upoštevanih podjetij sestavljeni za poslovno leto, ki se konča z istim dnem, če pa to ni mogoče, se opravijo preračuni za učinke pomembnih poslovnih dogodkov v odvisnih podjetjih, nastale v vmesnem obdobju, ki ne sme biti daljše od treh mesecev, oziroma da odvisna podjetja sestavijo vmesne izvirne računovodske izkaze;
- je določena metoda prevedbe iz tuje valute, v kateri so predstavljeni izvirni računovodski izkazi odvisnih podjetij, v poročevalno valuto obvladujočega podjetja; to so praviloma pri sredstvih in obveznostih do njihovih virov srednji tečaj Banke Slovenije, pri prihodkih in odhodkih pa povprečni srednji tečaji, ki so veljali ob njihovem nastanku.

2.2.4.2 KAPITALSKA METODA⁶

Ta metoda se uporablja pri upoštevanju pridruženih podjetij⁷ v konsolidiranih računovodskih izkazih, razen kadar gre za finančno naložbo, ki jo sestavljaavec konsolidiranih računovodskih izkazov kot naložbenik⁸ pridobi in ohranja z namenom, da jo bo v bližnji prihodnosti odtujil; v takem primeru je treba uporabiti naložbeno metodo⁹. Uporaba kapitalske metode ni več mogoča od dne, ko naložbenik nima več pomembnega vpliva na pridruženo podjetje, obdrži pa bodisi svojo finančno naložbo bodisi njen del, oziroma ni ustrezna, ker pridruženo podjetje posluje znotraj strogih omejitev, ki pomembno zmanjšujejo njegovo zmožnost prenesti sredstva na naložbenika.

V naslednjem obdobju je treba knjigovodsko vrednost finančne naložbe obravnavati po naložbeni metodi. Po kapitalski metodi se finančna naložba najprej obravnava po nabavni vrednosti, nato pa poveča za sorazmerni del čistega dobička poslovnega leta, zmanjša za sorazmerno čisto izgubo poslovnega leta, za prejeta izplačila čistega dobička, za amortizacijo preračunanih pozitivnih razlik, ki so pripisane posameznim sredstvom, in za amortizacijo dobrega imena ter poveča za sprostitev slabega imena. Po naložbeni metodi pa se finančna naložba prikazuje zgolj po nabavni vrednosti, medtem ko se prejeti zneski iz razdelitve čistega dobička prenesejo neposredno med finančne prihodke naložbenika in s tem tudi v konsolidirane računovodske izkaze. Kapitalska metoda ni posebna metoda konsolidiranja, temveč le posebna metoda vrednotenja in izkazovanja razmerij do pridruženih podjetij v konsolidiranih računovodskih izkazih.

6 Kapitalsko metodo uporablja obvladujoče podjetje v svojih računovodskih izkazih za vrednotenje dolgoročne finančne naložbe v kapital odvisnih in pridruženih podjetij, ki so zajete v skupinske računovodske izkaze. Vrednotenje naložbe po kapitalski metodi pomeni, da se naložba letno povečuje za tisti del čistega dobička odvisnih podjetij, ki pripada obvladujočemu podjetju. Za učinek prevrednotenja se poveča prevrednotovalni popravek kapitala v zvezi z dolgoročnimi finančnimi naložbami, lahko pa tudi poveča finančne prihodke (Slovenski računovodski standardi, 2001).

⁷ Pridruženo podjetje – podjetje v katerem ima kako drugo podjetje pomemben vpliv (Turk, 2000, str. 573).

⁸ Naložbenik, investitor – fizična ali pravna oseba, ki svoja denarna sredstva porabi za kako stvarno naložbo, ki ostane pri njej, ali finančno naložbo, s katero se pojavi pri drugem kot vlagatelj, in vodi do njegovih poslovnih prihodkov (pri stvarnih naložbah) ali finančnih prihodkov (pri finančni naložbi) (Turk, 2000, str. 321).

⁹ Naložbeno metodo uporabljajo podjetja za vrednotenje svojih finančnih naložb, ki niso zajeta v konsolidiranih računovodskih izkazih. Pri naložbeni metodi se finančne naložbe ne povečujejo za tisti del dobička, ki jim pripada. Naknadno nakazani deleži v dobičku se obravnavajo zunaj njih in povečujejo finančne prihodke (Slovenski računovodski standardi, 2001).

2.2.4.3 SORAZMerno KONSOLIDIRANJE

Ta metoda pomeni upoštevanje skupaj odvisnih podjetij v konsolidiranih računovodskih izkazih njihovega sestavljavca v sorazmernem deležu glede na udeležbo v kapitalu. Postopki pri sorazmernem konsolidiranju so podobni postopkom pri popolnem konsolidiranju, le da se vsa sredstva in dolgovi ter prihodki in odhodki zajemajo samo do velikosti sorazmernega deleža, ki pripada posameznemu podjetju. Podjetje preneha uporabljati sorazmerno konsolidiranje, če preneha soobvladovati podjetja.

Posebnosti vrednotenja posameznih gospodarskih kategorij v konsolidiranih računovodskih izkazih so obravnavane v posebnem poglavju vsakega slovenskega računovodskega standarda, ki obravnava kako gospodarsko kategorijo. Tako vsebuje isti slovenski računovodski standard napotilo za pojasnjevanje postavk tako v izvirnih kot tudi v konsolidiranih računovodskih izkazih in podlago za razumevanje razlik. V slovenskih računovodskih standardih, ki obravnavajo oblike računovodskih izkazov, pa je v posebnem poglavju pojasnjena razlika med obliko ustreznega izvirnega računovodskega izkaza in obliko konsolidiranega računovodskega izkaza (Slovenski računovodski izkazi, 2001).

3. REVIZIJA KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

Revidiranje je posebna vrsta nadziranja. Nadziranje lahko opredelimo kot presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti. Razlikujemo tri vrste nadzora: kontroliranje, inšpiciranje in revidiranje. Ker je namen našega dela obravnava revizije, bomo le-ta pojem podrobneje opredelili.

Revidiranje (auditing) je pretežno korektno, na izvedenskem obnavljanju zasnovano, naknadno nadziranje, ki ga opravljajo v predmet nadziranja organizacijsko ne vključeni in tam po načelu stalnosti nedelujoči organi. Obsega oblikovanje in ovrednotenje dokazov o trditvah v zvezi s predmetom nadziranja ter poročanje o ugotovitvah zainteresiranim uporabnikom takšne informacije, da bi na tej podlagi ustrezno ukrepali. (Turk, 1995, str. 2).

Glede na predmet in namen revidiranja je treba razlikovati revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti s predpisi in revidiranje poslovanja. V našem primeru se bomo ponovno osredotočili samo na revizijo računovodskih izkazov, ki je v našem prostoru najbolj pogosta in tudi za določene družbe predpisana z zakonom, kar bomo videli v nadaljevanju.

Z revizijo računovodskih izkazov pa razumemo revidiranje računovodskih izkazov, ki je opravljeno v določeni organizaciji po pogodbi z naročnikom. Razumeli bi jo lahko kot varovalni mehanizem, ki omogoča nepristransko presojo primernosti organiziranih procesov, zlasti še informacijskih in samih poročil, ki naj izpričujejo resnično in pošteno sliko o podjetju ali drugi pravni osebi.

Revizorji niso neposredno vključeni v poslovne procese in stanja, ki so predmet revidiranja. Po posebnem naročilu pridejo v podjetje in nepristransko presodijo resničnost in poštenost izkazanega ekonomskega položaja ali določenega stanja oziroma področja poslovanja. O tem podajo neodvisno strokovno mnenje. Največkrat so vključeni v presojo rednih letnih poročil, v katerih so predstavljeni premoženjski in finančni položaj ter poslovna in finančna uspešnost. To delo opravljajo po naročilu lastnikov, upnikov ali drugih udeležencev v poslovnem procesu, ki jim je dovoljen vpogled v položaj revidirane družbe (Koletnik, 2000, str.134).

Že v 2. poglavju smo govorili o tem, katere informacije potrebujejo posamezni udeleženci v poslovnem procesu za odločanje. Te informacije črpajo iz računovodskih poročil, ki pa so bolj zanesljiva, če jih pregleda revizor in o njih poda svoje mnenje.

Na ta način smo do sedaj želeli predstaviti pomen informacij iz revidiranih računovodskih poročil za odločanje v poslovnem procesu. Poudarek je bil na konsolidiranih računovodskih poročilih, ki zaradi povezav lahko zameglijo sliko poslovanja v posameznih računovodskih poročilih.

V naslednjih poglavjih je naš cilj predstaviti revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov. Ker je osnovna naloga revizorja podati mnenje o pregledanih računovodskih izkazih, na katerega se bodo odločevalci v poslovnem procesu pri svojih odločitvah opirali, revizorja zavezuje odgovornost o pravilnosti podanega mnenja. Zaradi obsežnosti povezav revizor skupine uporabi tudi dela drugih revizorjev, ki pregledajo računovodske izkaze posameznih odvisnih družb. Na koncu bomo predstavili tudi način sodelovanja teh revizorjev in odgovornosti, ki jih posamezni revizorji pri tem prevzemajo.

3.1 Pravna podlaga revidiranja

Pravna podlaga revidiranja konsolidiranih računovodskih izkazov je opredeljena v Zakonu o gospodarskih družbah in v Zakonu o revidiranju. Predstaviti želimo vsebino obeh pravnih podlag.

3.1.1 Zakon o gospodarskih družbah

Letno poročilo velikih in srednjih družb ter letna poročila tistih majhnih družb, s katerimi vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, mora pregledati revizor na način in pod pogoji, določenim z zakonom, ki ureja revidiranje. Revizor mora pregledati tudi poslovno poročilo v obsegu, ki je potreben, da preveri, ali je njegova vsebina v skladu z drugimi sestavinami letnega poročila (Zakon o gospodarskih družbah, 2001).

Enako velja tudi za konsolidirana letna poročila.

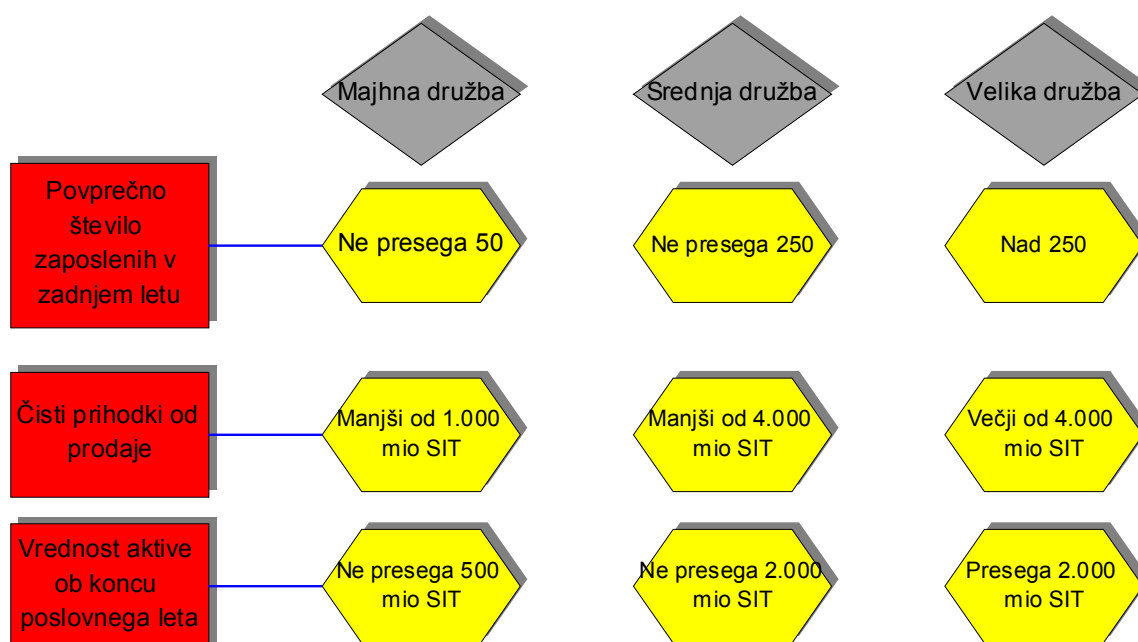
Če revizor v skladu z zakonom, ki ureja revidiranje, zavrne izdelavo mnenja, obveznost revidiranja ni izpolnjena. Revizija letnih poročil tako enovitih družb kot tudi konsolidirana letna poročila morajo biti revidirana v šestih mesecih po koncu poslovnega leta.

Zakon o gospodarskih družbah tudi razvršča družbe na majhne, srednje in velike po kriterijih, ki so prikazani v sliki 5.

V vsakem primeru pa so velike družbe tudi:

- banke,
- zavarovalnice,
- družbe, ki so dolžne izdelati konsolidirano letno poročilo.

Slika 5: Razvrstitev družb po velikosti



Vir: Zakon o gospodarskih družbah, 2001

3.1.2 Zakon o revidiranju

Zakon o revidiranju ureja področje revidiranja s tem, ko opredeljuje pojem revidiranja, način revidiranja in nadzor nad revidiranjem.

Zakon o revidiranju (2001) opredeljuje pojem revidiranja tako:

»Revidiranje računovodskih izkazov po tem zakonu je preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dejanja neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi (v nadaljnjem besedilu: revidiranje).«

Zakon opredeljuje tudi, kdo lahko opravlja storitve revidiranja:

- gospodarska družba s sedežem v Republiki Sloveniji, ki je za opravljanje teh storitev pridobila dovoljenje inštituta – revizijska družba,

- pooblaščen revizor, ki samostojno opravlja storitve revidiranja kot svojo dejavnost in je za opravljanje teh storitev pridobil dovoljenje inštituta – samostojni revizor,
- samostojni revizorji v imenu revizijske družbe. Te osebe pa smejo izvajanje posameznih postopkov revidiranja poveriti tudi drugim osebam, vendar le v skladu z ravni njihove strokovne usposobljenosti in z ustreznimi delovnimi izklušnjami ter pod pogojem, da je njihovo delo skrbno načrtovano in nadzirano.

Pomembno je, da poudarimo, da storitve revidiranja lahko opravljata pooblaščen revizor in revizor. To sta fizični osebi, ki sta pridobili dovoljenje inštituta za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja oziroma revizorja.

Poročilo o dokončanem revidiranju s strokovnim mnenjem mora sestaviti in podpisati pooblaščen revizor. V primeru, da ta opravlja naloge v imenu revizijske družbe, mnenje podpiše tudi predstavnik revizijske družbe. Iz tega izhaja, da je pooblaščen revizor oseba, ki nosi odgovornost za opravljeno delo celotnega tima, medtem ko odgovornost nasproti naročniku in tretjim nosita pooblaščen revizor in revizijska družba solidarno. Revizor kot oseba, ki sodeluje pri izvajanju revizijskih postopkov v timu, odgovarja pooblaščenemu revizorju, torej znotraj revizijske družbe. Ravno zaradi tega pa je pomembno, da pooblaščen revizor, ki določene naloge zaupa svojim sodelavcem, skrbno načrtuje njihovo delo in ga tudi nadzira.

Poročilo o revidiranju mora obsegati (Zakon o revidiranju, 2001):

- pojasnilo o obsegu revidiranja, v katerem se navedejo računovodski izkazi, ki so bili predmet revidiranja in prikažejo uporabljeni revizijski standard oziroma navedejo razloge, zaradi katerih ti standardi niso bili uporabljeni,
- pojasnilo o podlagi, na kateri so sestavljeni računovodski izkazi (računovodska načela in računovodski standardi),
- mnenje pooblaščenega revizorja o tem, ali računovodski izkazi prikazujejo resnično finančno stanje in poslovni izid ter spremembe v finančnem položaju pravne osebe.

Zelo pomembne so določbe zakona, ki govorijo o pogojih revidiranja. Na prvem mestu je neodvisnost revidiranja, kar pomeni, da mora revizijska družba revidiranje v pravni osebi opravljati neodvisno, nepristransko ter v skladu s pravili revidiranja.

Ravno zaradi nevarnosti kršitve določbe neodvisnosti že sam zakon o revidiranju (2001) določa prepoved revidiranja v posamezni pravni osebi, in sicer :

- če ima revizijska družba naložbe v tej pravni osebi,
- če ima ta pravna oseba naložbe v revizijski družbi,

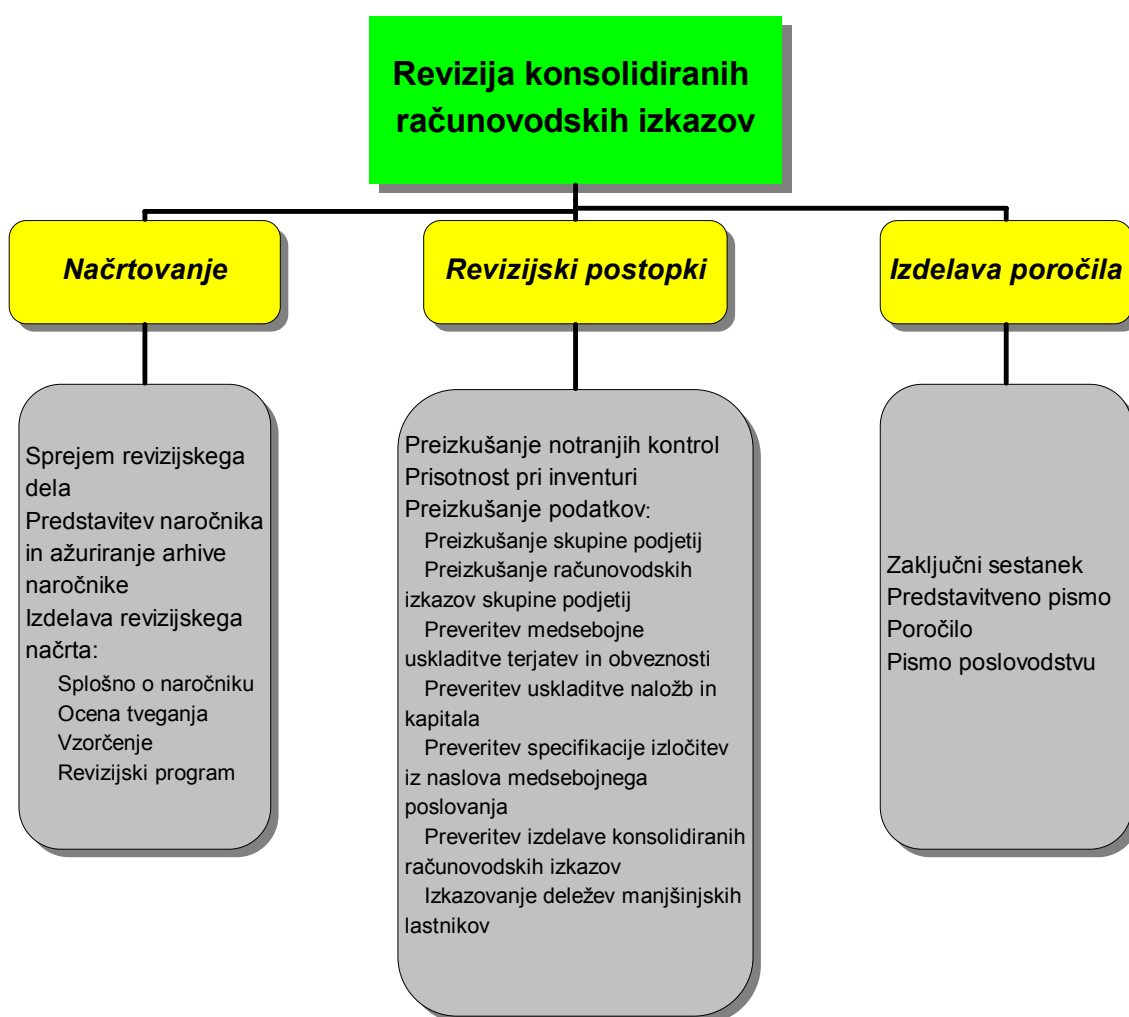
- če so osebe, ki opravljajo revizijo povezane s pravno osebo kot ožji družinski člani, članov uprave, nadzornega sveta oziroma pooblaščenih revizorjev v revizijski družbi ali skupaj posredno ali neposredno imetniki kvalificiranega deleža v revizijski družbi,
- če je povezana s pravno osebo na drug način in bi zaradi te povezave lahko obstajal dvom o neodvisnosti in nepristranskosti revidiranja.

Zakon o revidiranju torej opredeljuje in ureja področje revidiranja. Na kratko smo povzeli pojem revidiranja in način revidiranja, kar se nam je zdelo pomembno za razumevanje področja revizije računovodskih izkazov. Zakon o revidiranju ne opredeljuje posebej revidiranja konsolidiranih računovodskih izkazov, ampak opredeljuje revidiranje računovodskih izkazov nasploh. Iz Zakona o gospodarskih družbah lahko razberemo, da za revidiranje konsolidiranih računovodskih izkazov veljajo enaka pravila kot za revizijo posameznih računovodskih izkazov in od tod smiselno povzamemo tudi opredelitve o revidiranju iz Zakona o revidiranju ter revidiranje konsolidiranih računovodskih izkazov.

3.2 Načrtovanje revizije konsolidiranih računovodskih izkazov

Samo načrtovanje revizije se prične že v postopku sprejema revizijskega posla. Že v tej fazi se moramo spoznati s skupino povezanih podjetij, da znamo oceniti obseg dela. V sliki 6 so predstavljene faze dela pri reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov.

Slika 6: Faze revizije konsolidiranih računovodskih izkazov



Vir: Hofmann, 1994, str. 212

3.2.1 Sprejem revizijskega dela

S tem ko podpišemo pogodbo z naročnikom, smo sprejeli revizijski posel in začnemo z vsemi potrebnimi aktivnostmi, da bomo revizijo pravočasno in korektno izvedli.

Določimo revizijski tim in opravimo preveritev neodvisnosti revizijske družbe in predvidenega tima revizorjev, ki naj bi sodelovali na projektu. Preverimo:

- prepovedana razmerja, ki preverjajo, da kateri član ali uslužbenec revidirane družbe ni pogodbeno ali občasno zaposlen v revidiranem podjetju ali da ni lastnik delnic ali kapitalskih vložkov, da ne obstajajo družinske ali sorodstvene vezi ipd.,

- občutljiva razmerja, ki obravnavajo finančno neodvisnost; ne naše revizijsko podjetje niti predvideni člani tima revizorjev nimajo finančnega interesa pri naročniku; pričakovani prihodki od opravljene revizije ne presegajo 10 % prihodkov revizijske družbe.

Nato sledijo postopki v zvezi s sprejemom posla pri naročniku, ki so razdeljeni v dva koraka, in sicer:

- naročnikovo prikazovanje in sprejem posla, ki obravnava:
 - sposobnost revizijske družbe za revidiranje naročnika,
 - posebna revizijska tveganja, ki jih ustvarja naročnik,
- strokovni postopki razčiščevanja, ki so aktualni v primeru predhodnega revizorja.

3.2.2 Predstavitev naročnika in ažuriranje arhiva naročnika

Če revizijo pri naročniku opravljamo prvič, zberemo vse potrebne informacije, v nasprotnem primeru pa jo le pregledamo in ažuriramo:

- zakonske informacije – vse informacije o delnicah ali deležih, ustanovitvene akte in druge pravne zadeve,
- informacije o podjetju in poslovanju – glavne dejavnosti in kraji, zakonodaja ali določila v zvezi z glavnimi dejavnostmi, splošni gospodarski dejavniki in pogoji v dejavnosti, ki vplivajo na poslovanje, zgodovina podjetja, ključni zaposleni in organizacijska struktura, opis računovodskega sistema in sistema notranjih kontrol, glavne računovodske usmeritve,
- podrobnosti o sprejetem revizijskem poslu – izvod pisma o sprejemu revizijskega posla, posebne revizijske zahteve, podrobnosti o nerevizijskih storitvah, opravljenih za naročnika,
- informacije o delovanju revizije – mesto opravljanja glavne dejavnosti in računovodstva, stiki z naročnikom, odvetniki podjetja, drugi strokovni svetovalci, ki jih ima podjetje, revizijsko osebje dolgoročno odgovorno za naročnika, revizijski program, razvit za tega naročnika,
- pomembne pogodbe – izvodi pogodb o finančnih najemih in podobnih pogodb in drugo,
- obračuni davkov v preteklosti,
- izvodi podpisanih računovodskih izkazov preteklih let,
- revizijska poročila in pisma poslovodstvu.

Če smo revizijo pri tem naročniku že opravljali moramo:

- pregledati izvod računovodskih izkazov preteklih let,
- pregledati pismo o slabostih ali zabeležke iz razgovorov s poslovodstvom,
- pregledati zapise problemov, s katerimi smo se srečevali v preteklem letu,
- zapisati pričakovane spremembe pri dejavnosti in podjetju,
- razmisliti o pričakovanih spremembah osebja v podjetju in računovodskem sistemu,
- pregledati predviden in dejanski čas ter stroške, ki so bili evidentirani v zvezi z revizijo minulega leta.

3.2.3 Izdelava revizijskega načrta

3.2.3.1 SPLOŠNE UGOTOVITVE

Namen revizijskega načrta je, da se delo opravi učinkovito. Načrt mora biti pripravljen pred pričetkom dela, ustrezno dokumentiran in med delom tudi spremljan.

Revizijo je potrebno načrtovati s poklicnim dvomom (to pomeni, da revizor ne predpostavlja niti, da je ravnateljstvo pošteno, niti, da je nepošteno). Pri načrtovanju revizije mora revizor upoštevati:

- tveganje pri delovanju, temelječe na splošnih okoliščinah v gospodarstvu in dejavnosti ter na naročnikovih posebnostih,
- pričakovano zaupanje v ustroj notranjega kontroliranja,
- začetno oceno pomembnosti,
- mogočo problematiko področja v računovodskih izkazih in okoliščine, ki bi utegnile zahtevati podaljšanje ali spremembo pričakovanih revizijskih postopkov,
- vrsto pričakovanega revizijskega poročila.

Splošne ugotovitve pri načrtovanju zajemajo naslednje postopke:

- pregledamo dosje o naročniku,
- opredelimo skupino naročnikov,
- razmisliti je potrebno o vseh spremembah v sodni ali računovodski praksi, ki vplivajo na računovodske izkaze podjetja,
- pregledamo zapisnike sestankov poslovodstva, nove pogodbe in drugih pomembnih dokumentov v stalnem revizijskem dosjeju,
- navedemo zahteve po posebnih poročilih, ki naj bi jih izdelal revizor, npr. tiste, ki lahko vplivajo na obseg revizije,
- preverimo in če je potrebno, ažuriramo zapise o računovodskem sistemu v stalnem revizijskem dosjeju; zapisi morajo vsebovati opise računovodstva in

ostalnih poslovnih funkcij ter oceno zanesljivosti računovodskega sistema kot osnove za pripravo računovodskih izkazov,

- če je potrebno, preverimo in ažuriramo zapise o sistemu notranjih kontrol,
- preverimo prizadevanje posloводства za odpravo slabosti, ki so pojasnjene v pismu poslovodu (ocenimo notranje kontrole v podjetju, da ugotovimo, ali obstajajo take, na katere se lahko opremo; če obstajajo, načrtujemo preizkuse njihovega delovanja in izpolnimo ustrezne listine v zvezi z oceno notranjih kontrol),
- preverimo, če obstaja kakršna koli sprememba pri ključnem osebju ali v računovodskih/kontrolnih sistemih,
- ocenimo revizijsko tveganje z uporabo ocenitvenega obrazca,
- ocenimo pomembnost¹⁰ vpliva na dva načina:
 - načrtujemo in ocenjujemo rezultat revizijskih preizkusov,
 - oblikujemo mnenje o računovodskih izkazih kot celote,
- dokumentiramo celotni revizijski načrt,¹¹
- dodamo posebne postopke za izpolnitev zahtev tega posla,
- z naročnikom se dogovorimo za pomoč pri pripravi računovodskih preglednic za našo uporabo,
- z naročnikom se dogovorimo o revizijskem urniku,
- pripravimo natančen predračun na osnovi zahtev po osebju za izvedbo te naloge v dogovorjenem času, vključno s stroški potovanja in drugimi izdatki, ki jih bo povrnil naročnik,
- uradno pišemo naročniku in določimo vse podrobnosti,
- organiziramo opazovanje štetja zalog,
- organiziramo ustrezna potrdila tretjih oseb,
- če revizijsko osebje ni vključeno v postopek načrtovanja, organiziramo kratek pouk.

¹⁰ Načrtovanje pomembnosti je potrebno, da bi določili odločilna področja (npr. osnovna sredstva bodo pri večini podjetij pomembnejša od denarja v blagajni), na katere je potrebno osredotočiti revizijsko delo, sprejeli odločitev o pomembnosti napak, odkritih med revizijo, in če bo o tem zaradi popravkov potrebno obvestiti naročnika ali pa so napake združene z drugimi majhnimi postavkami in so ob koncu revizije ocenjene kot celota.

¹¹ V načrt vključimo: poznavanje poslovanja, razumevanje računovodskih in notranjih kontrol sistemov, tveganje in pomembnost, vrsto časovno razporeditev in obseg postopkov (npr. če morajo biti opravljeni preizkusi notranjih kontrol in če je preizkušanje množice pojavov vzorčno ali 100 %), koordinacija, usmerjanje, nadzorovanje in pregled revizije – upoštevamo npr. vključitev strokovnjakov in drugih revizijskih podjetij, druge zahteve, kot so okoliščine, ki zahtevajo posebno pozornost.

3.2.3.2 OCENA TVEGANJA

Načrtovanje revizije nadaljujemo s preglednico ocene tveganja in analitičnim pregledom. Posebej opredelimo tveganje pri delovanju, tveganje pri kontroliranju in tveganje pri odkrivanju.

Tveganje pri delovanju pomeni dovzetnost salda na kontu za napačne navedbe. Tveganje pri delovanju razdelimo na:

- tveganje v svet
- tveganje v Sloveniji
- tveganje v dejavnosti
- tveganje v podjetju
- tveganja v povezavi z revizijskim razmerjem

Tveganje v svetu in v Sloveniji je težje opredeljivo in tudi manj pomembno. Ostala so pomembnejša. Tveganje ocenjujemo ali s točkami ali opisno.

Tveganje pri kontroliranju pa obravnava:

- kontrolno okolje
- računovodski sistem
- kontrolne postopke

Tveganje pri odkrivanju je tveganje, da revizor ne bo odkril pomembno napačne navedbe salda na kontu ali uradne trditve o saldu na kontu. Pri načrtovanju tega tveganja izvedemo naslednje faze:

NAČRTOVANJA, ki pomeni pregled predloga računovodskih izkazov ali notranjih obračunov in razmišljanje o možnem vplivu notranjih in zunanjih dejavnikov na razvoj podjetja v obdobju.

STOPNJA NAČRTOVANEGA PREIZKUŠANJA se opravi po posameznih postavkah v računovodskih izkazih, oceni se raven pričakovanega zagotovila, ki jo lahko ocenimo kot visoko, srednje ali nizko.

3.2.3.3 VZORČENJE

Naslednja faza načrtovanja je podrobna opredelitev aktivnosti. Faze revidiranja opredelimo glede na rok in načrtujemo obseg vzorca pri pregledu posameznih postavk v računovodskih izkazih. Obseg vzorca je odvisen od rezultatov notranjih kontrol. Ker pri reviziji konsolidirane bilance stanja in izkaza uspeha ne dajemo tako velikega poudarka notranjim kontrolam, 100 % pregledamo postopke konsolidiranja. Osnova tej dokončni odločitvi je ANALIZA, ki je temelj vzorčenja.

3.2.3.4 REVIZIJSKI PROGRAM

Naslednja faza je izdelava revizijskega programa, v katerem opredelimo metode in postopke preizkušanja podatkov. Program pri reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov vsebuje naslednje točke:

- PREIZKUŠANJE SKUPINE PODJETIJ – cilj je preizkusiti popolnost in pravilnost skupine,
- PREIZKUŠANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV PODREJENIH PODJETIJ – nekatere logične kontrole, da so računovodski izkazi podrejenih podjetij sestavljeni v skladu z računovodskimi smernicami skupine,
- KONSOLIDIRANJE KAPITALA – preizkušanje popolnosti in pravilnost obračuna naložb v odvisna podjetja in sorazmernega dela kapitala odvisnih podjetij ter pravilnega prikaza in obračuna morebitne razlike iz konsolidiranja,
- IZLOČANJE TERJATEV IN OBVEZNOSTI – obrazložitev razlik med terjatvami in obveznostmi, pregled popolnosti in pravilnosti konsolidacijskih knjiženj razlik,
- IZLOČANJE VMESNIH DOBIČKOV – preizkušanje, ali so dobički ustvarjeni s prodajo osnovnih sredstev med podjetji v skupini v celoti izločeni,
- IZLOČANJE PRIHODKOV IN ODHODKOV – obrazložitev razlik med prihodki in odhodki, pregled popolnosti in pravilnosti konsolidacijskih knjiženj razlik,
- IZKAZOVANJE DELEŽEV MANJŠINJSKIH LASTNIKOV V KAPITALU IN DOBIČKU - pregled pravilnosti izračuna in izkazovanja,
- LOGIČNO PREVERJANJE KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV – pregled razlik med kapitalom nadrejenega podjetja in konsolidiranim kapitalom, pregled razlike med poslovnim izidom nadrejenega podjetja in konsolidiranim izidom.

3.3 Revizijski postopki

Namen revizije konsolidiranih računovodskih izkazov je podati mnenje, da konsolidirani računovodski izkazi podajajo resnično in pošteno sliko premoženjskega in finančnega stanja ter poslovnega izida skupine podjetij.

Revizija konsolidiranih računovodskih izkazov mora biti opravljena v skladu s splošno sprejetimi načeli in smernicami. Način in obseg pri posameznem podjetju mora biti določen glede na lastnosti posameznega podjetja. Pri tem je treba upoštevati računovodsko predpostavko pomembnosti, upoštevane računovodske predpostavke konsolidiranja, občutljiva področja poslovanja, tveganje, da računovodski izkazi vsebujejo napake, predpise posameznih držav in aktivnosti interne revizije.

Preden pričnemo načrtovati podrobne revizijske postopke in metode, ki jih bomo uporabili, moramo oblikovati strategijo našega dela. Z revizijsko strategijo določimo okvir našega dela za posamezno revizijo, pri čemer moramo izhajati iz našega poznavanja naročnika ter na podlagi ocenjenega tveganja, ki je povezano z revidiranjem posameznih področij, določiti pomembnost področij in glavne metode preizkušanja, ki jih bomo uporabili.

Najpogosteje se pri reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov odločimo za uporabo dveh vrst postopkov:

- preizkušanje sistema izdelovanja konsolidiranih računovodskih izkazov
- preizkušanje številčnih podatkov

Cilj preizkušanja sistema izdelovanja konsolidiranih računovodskih izkazov je pridobiti zadostne dokaze, da so poslovni dogodki sistematično, pravilno zajeti in obdelani. Pri tem moramo najprej proučiti in dokumentirati sistem za zajemanje in obdelavo poslovnih dogodkov. V naslednjem koraku moramo sistem preizkusiti in kot celoto oceniti.

Pri preizkušanju številčnih podatkov v konsolidiranih računovodskih izkazih moramo preizkusiti posamezne postavke – cilj je torej preizkusiti rezultate sistema obdelave. Običajno ne preizkušamo vseh podatkov zaradi velikega obsega, zato se moramo omejiti na nek vzorec, ki pa je dovolj velik, da lahko na njegovi podlagi oblikujemo mnenje o konsolidiranih računovodskih izkazih. Preizkušeni vzorec lahko izbiramo na podlagi točno določenih kriterijev ali pa povsem naključno.

Ponavadi lahko izhajamo iz predpostavke, da so vhodni podatki, torej računovodski izkazi posameznih podjetij v skupini revidirani s strani revizorjev v posameznih državah oziroma naše revizijske družbe. Kot glavni del revizije zato pojmuje preverjanje konsolidacijskih postopkov, torej preverjanje, ali je konsolidacija tehnično pravilno izvedena, ali so v zbirne računovodske izkaze pravilno vključeni vsi posamezni računovodski izkazi in nato izločiti vse postavke, ki ne sodijo v konsolidirane računovodske izkaze.

3.3.1 Preizkušanje notranjih kontrol

3.3.1.1 POSTOPKI PREIZKUŠANJA NOTRANJIH KONTROL

Vsi konti računovodskih izkazov vsebujejo uradne trditve. Da so te uradne trditve veljavne, morajo obstajati usmeritve in postopki, ki zagotavljajo, da so evidentiranje, obdelovanje, povzemanje in sporočanje računovodskih podatkov na teh kontih v računovodskih izkazih v skladu z uradnimi trditvami.

Na ravni obvladujočega podjetja je potrebno opraviti preizkušanje notranjih kontrol po postopku, kot ga predvideva Revizijski priročnik, in sicer:

1. pregled ocen posameznih področij ocenjevanja
2. ocena notranjih kontrol v procesu nabave
3. ocena notranjih kontrol v procesu prodaje
4. ocena notranjih kontrol v procesu obračunavanja plač
5. ocena kontrol v procesu zalog
6. diagram poteka po posameznih procesih (nabava, prodaja, plače, zaloge)
7. proučevanje ustreznosti organizacijskega ustroja
8. ocena notranjih kontrol na področju računalniške podpore
9. pismo poslovodstvu o slabostih delovanja notranjih kontrol
10. preveritev delovanja kontrolnih postopkov

Ker obravnavamo konsolidirane računovodske izkaze skupine, bomo v nadaljevanju pozornost posvetili kontrolam, ki so pomembne za konsolidirane računovodske izkaze. Te kontrole se nanašajo na preizkušanje sistema izdelovanja konsolidiranih računovodskih izkazov.

Ustroj notranjega kontroliranja bomo obravnavali ločeno na treh področjih:

- OKOLJE KONTROLIRANJA
- RAČUNOVODSKI SISTEM
- KONTROLNI POSTOPKI

OKOLJE KONTROLIRANJA

Okolje kontroliranja odseva obnašanje in dejanja lastnikov in ravnateljev v zvezi s pomembnostjo kontrol. Okolje kontroliranja je v podjetju tako vplivno, da lahko neučinkovito ozračje pogosto izniči koristi dobrih računovodskih sistemov in kontrolnih postopkov.

Pri spoznavanju okolja kontroliranja obravnavamo naslednja področja:

Način razmišljanja in delovanja ravnateljstva – Vsak ravnatelj ima natančne zamisli o izvajanju poslovanja podjetja. Nekateri ravnatelji posvečajo veliko pozornost računovodskemu poročanju, pripravljajo in uporabljajo predračune in poudarjajo doseganje ciljev poslovanja. V nekaterih ravnateljstvih prevladujejo posamezniki, druga so bolj decentralizirana.

Revizorjeva ocena načina razmišljanja in delovanja ravnateljstva (včasih je lahko težavna) je pomemben dejavnik pri ocenjevanju tveganja pri kontroliranju. Če sedanje opazovanje in prejšnje izkušnje prepričajo revizorja, da računovodsko

poročanje zasluži le malo pozornosti ali da poslovno tveganje ni ustrezno prikazano, lahko kmalu postane očitno, da je treba tveganje pri kontroliranju oceniti kot veliko.

Organizacijski ustroj – Porazdelitev pristojnosti in odgovornosti v podjetju je tudi sodilo, ki ga revizor uporablja pri ocenjevanju okolja kontroliranja. Posledice porazdelitve prevelike odgovornosti na majhno število posameznikov so lahko napake zaradi prevelike delavne obremenitve. Tudi preveč pristojnosti v rokah ene osebe utegne ustvariti ozračje, v katerem se lahko nepravilnosti pojavljajo pogostejše. Dodelitev odgovornosti in pristojnosti za posebne naloge mora biti jasno določena.

Metode ravnateljskega obvladovanja poslovanja – Ravnateljsko obvladovanje poslovanja podjetij je še ena stvar, ki jo moramo upoštevati. Obstajata dve uspešni metodi ugotavljanja obvladovanja:

Uporaba predračunov in standardov, tudi povpraševanje in pravočasno ukrepanje zaradi sprememb: Predračunski sistem, ki omogoča poizvedovanje o velikih razlikah med dejanskimi in predračunskimi stroški lahko zmanjša tveganje napačnih navedb v računovodskih izkazih.

Delovanje notranje revizije z usposobljenim osebjem in ustrezno stopnjo pristojnosti: Obstoj in učinkovito delovanje notranje revizije v podjetju je lahko ena najpomembnejših sestavin okolja kontroliranja. Notranji revizorji (drugače kot zunanji) lahko vsak dan opazujejo postopke računovodskega poročanja podjetja in vplivajo nanje.

Metode odločanja o osebju – Če je v računovodsko poročanje vključenih dovolj sposobnih posameznikov, je manj verjetno, da se bodo v računovodskih izkazih pojavile pomembno napačne navedbe.

Kontrolna zavest – Ravnateljstvo mora ustvariti okolje kontroliranja, v katerem so ljudje motivirani za spoštovanje kontrol in ne za njihovo nespoštovanje. Med drugim lahko osebje podjetja zaradi gospodarskih pritiskov obide ustroj notranjega kontroliranja.

Merilo kontrolne zavesti je lahko odziv na kontrolne slabosti, na katere opozarjajo zunanji ali notranji revizorji. Hitro izboljševanje delovanja ravnateljstva lahko pokaže njegovo prizadevanje za dober ustroj notranjega kontroliranja.

RAČUNOVODSKI SISTEM

Računovodski sistem je sestavljen iz računovodskih evidenc (glavnih knjig, dnevnikov in drugih) in dokaznih listin (računov, naročilnic, čekov in drugih).

Ne glede na to, katera vrsta posla je najpomembnejša, se računovodski sistem oblikuje in vzdržuje tako, da ugotavlja, zbira, analizira, razvršča, evidentira in sporoča podatke o poslih podjetja ter ohranja odgovornost za svoja sredstva in obveznosti.

V nadaljevanju bomo prikazali del računovodskega sistema, ki se nanaša na zajemanje podatkov podjetij v skupini.

Poslovanje v okviru skupine se odraža na naslednjih postavkah v računovodskih izkazih:

- dolgoročne finančne naložbe
- dolgoročne terjatve iz poslovanja
- kratkoročne terjatve iz poslovanja
- kratkoročne finančne naložbe
- kratkoročne obveznosti iz poslovanja
- kratkoročne finančne obveznosti
- dolgoročne obveznosti iz poslovanja in financiranja

KONTROLNI POSTOPKI

Poleg okolja kontroliranja (ki odseva pomembno vedenje in dejanja v zvezi s kontrolami) in računovodskega sistema (ki obdeluje podatke o poslih in ohranja odgovornost) potrebuje podjetje usmeritve in postopke za dodatno zagotavljanje, da bodo njegovi cilji doseženi. Kontrolni postopki to zagotavljajo s:

- pravilnim odobravanjem poslov
- ustreznim ločevanjem dolžnosti
- oblikovanjem in uporabljanjem ustreznih listin in evidenc
- neodvisnim preverjanjem delovanja

Ko revizor spoznava okolje kontroliranja in računovodski sistem, povezan z nekimi uradnimi trditvami, si lahko pridobi precej vedenja o kontrolnih postopkih, ki so povezani z uradnimi trditvami.

Računovodski sistem in kontrolni postopki so tudi medsebojno povezani, tako da jih revizor včasih proučuje hkrati. V resnici pa opisi računovodskih sistemov navadno vključujejo opise kontrol, ki so namenjene preprečevanju in/ali odkrivanju napak in nepravilnosti.

Za nekatere uradne trditve lahko vedenje o kontrolnih postopkih, ki ga revizor dobi s proučevanjem okolja kontroliranja in računovodskega sistema, zadostuje za ocenitev tveganja pri kontroliranju in načrtovanju preizkusov podatkov. To je v primeru, če revizijska strategija za uradno trditev upošteva metodo preizkušanja predvsem podatkov.

3.3.1.2 DOKUMENTIRANJE POZNAVANJA NOTRANJEGA KONTROLIRANJA

Svoje poznavanje ustroja notranjega kontroliranja mora revizor dokumentirati. Obseg in oblika dokumentiranja pa sta stvar presoje. Na splošno bolj zapleten stroj notranjega kontroliranja in večje število opravljenih postopkov zahteva obsežnejšo dokumentacijo. Ker je posledica metode preizkušanja podatkov pogosto ocena, da je tveganje pri kontroliranju največje, je dokumentacija morda lahko manj obsežna kot pri uporabi metode manjšega tveganja pri kontroliranju.

Običajno priljubljeni obliki dokumentiranja sta:

- **naris poteka s spremljajočimi opisi toka listin**
- **vprašalniki**

Povezava med preverjanje notranjih kontrol in preizkušanjem podatkov

Vzorčenje pri preizkušanju podatkov v primeru revizije konsolidiranih računovodskih izkazov ni tako pomembno oz. se preverijo vsi saldi na kontih, ki se nanašajo na medsebojno poslovanje, kar je tudi nujno potrebno, da se konsolidirani računovodski izkazi računsko izidejo. To pomeni, da 100 % pogledamo te postavke in vzorčenje ni potrebno.

Na nivoju obvladujočega podjetja pa je povezava med izsledki pri notranjih kontrolah in preizkušanjem podatkov v obsegu preizkušanja posameznih postavk. V primeru, da ugotovimo, da notranje kontrole delujejo zanesljivo, je vzorec preizkušenih postavk bistveno manjši kot v primeru, ko ugotovimo, da notranje kontrole ne delujejo.

3.3.2 Preizkušanje skupine podjetij

Ko si ustvarjamo sliko o skupini povezanih podjetij, ki bodo zajete v konsolidaciji, so pomembni predvsem naslednji podatki:

- število odvisnih družb
- velikost
- lociranost

Število odvisnih družb nam da informacijo o velikosti skupine.

Velikost posamezne odvisne družbe je pomembna, da ocenimo, ali je posamezna odvisna družba zavezana k reviziji ali ne. V tem primeru se z naročnikom dogovorimo o poteku revizije v tem podjetju. V nasprotnem primeru pa načrtujemo postopke tako, da bomo pogledali postavke odvisne družbe v takem obsegu, ki bo potreben, da ocenimo vrednost naložbe v matičnem podjetju.

Pri lociranosti nas zanima predvsem ali so ta odvisna podjetja v tujini ali doma. Če so odvisna podjetja v tujini, to spet pomeni uporabo drugačnih revizijskih postopkov, kot če so doma. V primeru podjetij v tujini je potrebno naročnika že ob sprejemu posla opozoriti, da je odvisno podjetje v tujini dolžno sestaviti računovodske izkaze tudi po standardih, ki veljajo v državi obvladujočega podjetja. Ravno tako je potrebno velika podjetja v tujini revidirati. Revizorja obvladujočega in odvisnega podjetja v tujini pa morata sodelovati.

3.3.3 Preizkušanje računovodskih izkazov podrejenih podjetij

Pri podjetjih v tujini moramo biti pozorni na to, da je obvladujoče podjetje dalo ustrezna navodila za sestavo računovodskih izkazov, ki bodo vključeni v konsolidacijo. Pri tem se moramo zavedati, da vsaka država uporablja nekoliko prirejene računovodske standarde in ima določene tudi drugačne roke v katerih je potrebno izdelati računovodske izkaze za javno poročanje. Slovenija sodi med države, ki imajo zelo zgodnji rok – konec februarja. Večina drugih držav ima ta rok nekoliko kasneje. Odvisne družbe v tujini morajo tako sestaviti računovodske izkaze po standardih in zakonodaji države, v kateri deluje, in hkrati po standardih države obvladujočega podjetja.

Pri zelo velikih sistemih je zelo pomembno, da se zavedamo sestave konsolidiranih računovodskih izkazov še posebej pa pri evidentiranju vsakega poslovnega dogodka. Zagotoviti je potrebno (v skladu s SRS) ločeno izkazovanje terjatev in obveznosti za podjetja iste skupine, za katero se sestavljajo konsolidirani računovodski izkazi. S podjetji v tujini je potrebno sodelovati in nuditi pomoč pri zagotavljanju evidenc v skladu s standardi obvladujočega podjetja. Že v začetku leta je odvisnim družbam v tujino potrebno določiti roke, v katerih je potrebno predložiti računovodske izkaze obvladujočemu podjetju.

Če obvladujoče podjetje še ni posredovalo navodil odvisnim družbam v tujini za sestavo računovodskih izkazov v skladu s standardi obvladujočega podjetja, revizor pomaga pri njihovi sestavi.

Da bi se zagotovil prikaz resničnega premoženjskega in finančnega stanja ter poslovnega izida skupine, ni nujno, da so datumi računovodskih izkazov podjetij v skupini enaki datumu računovodskih izkazov obvladujočega podjetja. 7. smernica in SRS dopuščajo, da se datumi posameznih računovodskih izkazov razlikujejo od datuma konsolidiranih računovodskih izkazov največ za tri mesece, vendar je to treba posebej opozoriti ter opisati učinke pomembnih poslovnih dogodkov.

Če so v skupino vključena podjetja, ki imajo sedež v tujini in svoje uradne računovodske izkaze sestavljajo v lokalni valuti, je treba te izkaze pred konsolidiranjem prevesti v valuto skupine.

Mnenja o prevajanju računovodskih izkazov iz tujih valut v valuto nadrejenega podjetja so zelo različna, prav tako pa tudi metode zanje. Najpogosteje se uporabljajo:

metoda končnega tečaja - po čisti metodi končnega tečaja se vsa sredstva in obveznosti ter vsi prihodki in odhodki prevrednotijo po tečaju, ki velja na dan izdelave računovodskih izkazov, po prilagojeni metodi končnega tečaja se prihodki in odhodki prevajajo po povprečnem tečaju poslovnega leta,

časovna metoda - ta metoda je najbližja metodi enotnosti, njen cilj pa je uporaba tečajev, čim bližjih osnovi vrednotenja v tujih računovodskih izkazih,

denarna/nedenarna metoda - denarna sredstva in obveznosti se prevajajo po končnem tečaju, nedenarna sredstva in obveznosti pa po tečaju, veljavnem na dan njihove pridobitve. Prihodki in odhodki se prevajajo po povprečnem tečaju poslovnega leta, razen stroškov amortizacije, ti se prevajajo po enakih tečajih kot sredstva, na katera se nanašajo,

metoda ročnosti - dolgoročna sredstva in obveznosti se prevajajo po tečajih, veljavnih ob nabavi, kratkoročna sredstva in obveznosti po končnem tečaju, amortizacija po tečajih, ki veljajo za dolgoročna sredstva, preostali prihodki in odhodki pa po povprečnem tečaju,

obračunavanje tečajnih razlik - pri prevajanju računovodskih izkazov iz ene valute v drugo se pojavljajo tečajne razlike, in sicer zaradi uporabe dveh ali več tečajev ter zaradi razlik med njimi med dvema poslovnima obdobjema. V literaturi in praksi najdemo različne rešitve za obračun teh tečajnih razlik. Prevladujejo štiri metode:

- vse tečajne razlike se obračunavajo v izkazu uspeha,
- obračunavajo se v okviru rezerv in ne vplivajo na izkaz uspeha,
- nekatere tečajne razlike se obračunavajo pri rezervah, druge preko izkaza uspeha,
- tečajne razlike, ki se nanašajo na dolgoročne obveznosti in na osnovna sredstva, se ne knjižijo takoj v celoti v rezerve ali izkaz uspeha, temveč se razmejijo in odpišejo v izkaz uspeha.

7. smernica, MRS 21 in SRS ne predpisujejo nobene metode prevedbe in obračunavanja tečajnih razlik. V prvi točki 34. člena 7. smernice je določeno, da je uporabljeno metodo treba pojasniti v dodatku k računovodskim izkazom.

Posebnost našega računovodskega sistema je bila tudi revalorizacija, ki se je opravljala zaradi ohranitve realne vrednosti sredstev in obveznosti do virov sredstev. Sistem revalorizacije v večini evropskih držav ne poznajo in jo opisujejo kot posebnost slovenskega računovodskega sistema (Business Circle Finance, 1995, str. 14). Sistem revalorizacije se je spremenil z uveljavitvijo novih Slovenskih računovodskih standardov in opravljal se bo samo v primeru, če bo inflacija presegla določen odstotek.

3.3.4 Revizijski program

Najpomembnejši usmerjevalni mehanizem pri reviziji je revizijski program. Pripravljen mora biti pisno in opisati mora vse revizijske postopke, ki se pojmujejo kot nujni za revizorjevo izrazitev mnenja o naročnikovih računovodskih izkazih. Čeprav bi morali biti revizijski programi posebej prilagojeni vsakemu revizijskemu poslu, se včasih pri pripravi programa uporabljajo računalniško pripravljene sezname revizijskih postopkov. Pri načrtovanju smo opisali, kako zgleda revizijski program. V fazi revizijskih postopkov opravimo vse faze, predvidene v revizijskem programu.

3.4 Konsolidiranje v večstopenjskih skupinah

Številne skupine podjetij niso sestavljene le iz obvladujočega podjetja in povezanih podjetij, temveč so ta povezana podjetja sama matična podjetja drugim podjetjem. Prav tako so posamezna podjetja lahko neposredno ali posredno udeležena v kapitalu drugih podjetij (Vrankar, 1995, str. 31). Prihaja do najrazličnejših oblik medsebojnih povezav in vplivanj.

Predvsem pri bolj zapletenih medsebojnih povezavah se pojavi problem, kako povezana podjetja vključiti v skupino oziroma kako ugotoviti delež skupine v njihovem kapitalu.

Ta problem se rešuje po dveh različnih metodah, in sicer po metodi verižnega konsolidiranja in metodi simultane konsolidiranja.

Pri metodi verižnega konsolidiranja se za posamezno podskupino odvisnih podjetij sestavijo konsolidirani računovodski izkazi. Ti se nato vključujejo v konsolidiranje na naslednji stopnji, dokler se ne opravi s podjetji, ki so v prvi stopnji pod obvladujočim

podjetjem, konsolidacija na najvišji ravni. Ta metoda zahteva veliko dela, je zelo zamudna in se zato v praksi pri bolj zapleteno sestavljenih skupinah ne uporablja pogosto. (Vrankar, 1995, str. 31)

Pri metodi simultanega konsolidiranja se v enem koraku konsolidirajo vsa podjetja v skupini. Po posebnem matričnem izračunu se izračunajo natančni neposredni in posredni deleži podjetij skupine v kapitalu drugih podjetij skupine. Vsaka vrstica matrike pomeni delež enega podjetja v kapitalu drugih podjetij skupine. Če izračunamo inverzno matriko, dobimo natančne končne deleže obvladujočega podjetja v kapitalu posameznih podjetij v skupini. (Vrankar, 1995, str. 31)

3.5 Revizija posameznih računovodskih izkazov

Pogosto se pojavi vprašanje, ali je potrebno revidirati vsa podjetja v skupini. Če izhajamo iz dejstva, da revizor konsolidiranih računovodskih izkazov odgovarja v celoti za te izkaze, bi lahko sklepali, da morajo biti revidirana tudi vsa podjetja v skupini. V praksi se zaradi upoštevanja načela pomembnosti in gospodarnosti, še zlasti pa zaradi vedno bolj k proučevanju tveganja usmerjenim revizijskim postopkom, lahko sprejme odločitev, da se določena manjša in manj pomembna podjetja v skupini revidirajo samo vsakih nekaj let ali se opravijo omejeni pregledi in ne celovite revizije.

V Sloveniji je sprejel Slovenski inštitut za revizijo stališče o tem katera odvisna podjetja je potrebno revidirati (Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo, 1994), in sicer, da mora revizor za posamezne družbe, ki sestavljajo skupino povezanih podjetij podati mnenje, če so:

- velike ali srednje delniške družbe,
- velike družbe z omejeno odgovornostjo,
- družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi.

Revizor pa si mora zagotoviti dovolj zanesljivih dokazov in spoznanj o tem, ali so navedbe v skupinskih računovodskih izkazih pravilne, tudi za male delniške družbe ter male in srednje družbe z omejeno odgovornostjo. Za take družbe mora s preverjanjem zbrati dovolj revizijskih dokazov o vseh tistih podatkih, ki niso vključeni v revidirane računovodske izkaze posameznih družb, a so za skupino povezanih podjetij pomembni (Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo, 1994a).

Za odvisna podjetja, ki jih je potrebno revidirati, mora biti revizija opravljena v skladu z mednarodnimi standardi in morajo obsegi pregled pomembnih postavk v računovodskih izkazih. K standardnim postopkom tako spadajo:

- pregled sistema notranjih kontrol
- preverjanje podatkov o pomembnih postavkah v računovodskih izkazih
- analitični postopki
- sodelovanje pri inventurah
- potrditev stanj terjatev in obveznosti
- izdelava revizorjevega poročila

Vsi postopki revizije se opravijo tako kot pri reviziji enovitega podjetja. Razlika je v tem, da, če so metode vrednotenja v odvisnem podjetju drugačne od uporabljenih metod skupine, je potrebno opraviti pretvorbo računovodskih izkazov odvisnega podjetja na ustrezne metode skupine. O teh postopkih bomo več pisali v 5. poglavju.

Po opravljeni reviziji računovodskih izkazov posameznega odvisnega podjetja revizor izdela mnenje o teh izkazih in ga posreduje tudi revizorju obvladujočega podjetja oziroma revizorju skupine povezanih podjetij. Le-ta potem te računovodske izkaze vključi pri izdelavi konsolidiranih računovodskih izkazov. Kako poteka to vključevanje in kako revizor odvisnega podjetja in revizor skupine sodelujeta, bo več govora v 5. poglavju.

4. ODGOVORNOSTI REVIZORJEV PRI REVIZIJI KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

Revizor je odgovoren za sestavo revizijskega poročila in oblikovanje mnenja o konsolidiranih računovodskih izkazih. Revizor ne daje mnenja o celotnem letnem poročilu, vendar ga mora prebrati v času revizije oziroma takoj, ko je to mogoče. Prepričati se mora, da tako imenovane "druge informacije" v letnem poročilu oziroma v poslovnem poročilu niso bistveno neskladne s konsolidiranimi računovodskimi izkazi ali niso bistveno napačno navedene. Revizor ne prevzema odgovornosti za izvedbo revizijskih postopkov in za izdajo mnenja v zvezi s tovrstnimi informacijami. Vendar lahko pri pregledu ugotovi, da gre za neskladje med temi informacijami in informacijami, ki jih je v revizijskem pregledu že pridobil (Vezjak, 1999, str. 85).

V primeru bistvene neskladnosti med poslovnim poročilom in konsolidiranimi računovodskimi izkazi lahko revizor presodi, da je treba popraviti konsolidirane računovodske izkaze ali poslovno poročilo. Če je treba popraviti konsolidirane računovodske izkaze in naročnik tega ni pripravljen storiti, mora revizor izraziti mnenje s pridržkom ali odklonilno mnenje, kar je odvisno od okoliščin. V primeru, da je treba popraviti poslovno poročilo in naročnik tega ni pripravljen storiti, lahko revizor v svoje poročilo vključi odstavek o ugotovljeni bistveni neskladnosti. Lahko pa se odloči tudi za druge ukrepe, na primer za prepoved uporabe revizorjevega mnenja v letnem poročilu ali za odstop od sprejetega posla.

Pri pregledu lahko revizor tudi ugotovi, da poslovno poročilo vsebuje bistveno napačno navedbo dejstva, sicer pa ni povsem neskladno s konsolidiranimi računovodskimi izkazi. O tem se pogovori s svojim naročnikom. V primeru, da se prepriča, da gre za bistveno napačne navedbe dejstev, naročnik pa jih ni pripravljen popraviti, se lahko odloči za pisno opozorilo naročnika ali druge možne dodatne ukrepe.

Revizor mora tudi kasneje, po datumu, ki je zapisan na njegovem poročilu, pregledati druge informacije, ki v času pregleda še niso bile na razpolago. V primeru ugotovljenih bistvenih neskladnosti oziroma bistvenih napačnih navedb dejstev mora ustrezno ukrepati.

Zakon o gospodarskih družbah zahteva, da morajo konsolidirani računovodski izkazi in poslovna poročila prikazovati resnično in pošteno stanje premoženja in obveznosti skupine, njen finančni položaj in poslovni izid skupine. Zahteva po "resničnem" prikazovanju temelji na zahtevi IV. smernice Evropske skupnosti o prikazovanju

"resnične in poštene" slike poslovanja skupine. V zakonu ni opredeljeno, kaj pomeni "resnično", medtem ko Slovenski računovodski standard 30 - Računovodsko informiranje opredeljuje resnično in pošteno poročanje kot sporočanje samo popolnoma zanesljivih, preverjenih dejstev v celoti, pa tudi vseh smotrnih obvestil in razlag brez kakršnihkoli vnaprejšnjih mnenj in predsodkov, a z vsemi potrebnimi razkritji in brez namena, da bi kakega uporabnika zavedli v kakršenkoli dvom ali kakršnokoli zmoto (Slovenski računovodski standardi, 2001).

Revizorju je naloženo, da objektivno in nepristransko presodi, ali/in koliko konsolidirani računovodski izkazi kažejo resnično in pošteno sliko poslovanja skupine v preteklem poslovnem letu. Iz te njegove naloge tudi izhaja njegova odgovornost do uporabnikov revizijskih poročil. V tem poglavju želimo predstaviti podlagi za opravljanje revizije konsolidiranih računovodskih izkazov, način poročanja revizorja, vzroke za nastalo škodo zaradi nekorektno opravljene revizije in na koncu odgovornost revizorja, ki sledi zaradi storjene napake.

Da bo vse skupaj lažje razumljivo si pogledjmo najprej razvoj revizorjeve odgovornosti skozi čas.

4.1 Razvoj revizorjeve odgovornosti skozi čas

Pri nas smo se z zunanjo revizijo računovodskih izkazov srečali prvič leta 1993, ko je Skupščina Republike Slovenije sprejela Zakon o revidiranju in pooblastila Zvezo Računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, da ustanovi Slovenski inštitut za revizijo (Koletnik, 2000a, str.140). Le-ta skrbi za razvoj računovodske, finančne, revizijske in sorodnih strok, sprejema strokovna pravila in rešitve s teh področij. Iz tega lahko povzamemo, da so naše izkušnje s področja revizije skromne, saj je v našem prostoru revizija prisotna šele 9 let. Ravno zaradi tega se zgledujemo po evropskih in ameriških izkušnjah, kjer je revizija oziroma preizkušanje prisotno že nekaj desetletij. Da bi lahko razumeli vsebino in obliko današnje revizije je prav, da si pogledamo na kratko njen razvoj. Posledično je njen razvoj prispeval k odgovornosti revizorja v takšnem smislu, kot jo poznamo danes.

Da bi lahko vsestransko predstavili spremembe v pogledih revizorjev na njihovo odgovornost, si je priporočljivo ogledati obliko poročila, kakršnega so uporabljali v letu 1915 v Združenih državah Amerike (Taylor, 1996, str. 177):

»Revidirali smo knjige in račune podjetja ABC za leto, končano 31. december 1915, in potrjujemo, da gornja bilanca stanja po našem mnenju pravilno prikazuje položaj do konca leta in da je priloženi izkaz uspeha pravilen«.

To poročilo se precej razlikuje od sodobnega poročila, ki smo ga opisali v uvodu v 4. poglavje. Lahko bi se vprašali, ali so pisci poročila iz leta 1915 opravili enako vrsto revizije. V mnogih pogledih ne. Pa si pogledjmo razlike med revizijo leta 1915 in revizijo, ki jo opravljamo danes:

Slika 7: Primerjava revizije leta 1915 in danes

Revizija leta 1915	Revizija danes
Zakonov, ki bi zahtevali revizijo, ni bilo. V mnogih primerih delničarji niso dobili poročil. Če je bila revizija potrebna, je ravnateljstvo ali upravni svet najel revizorja in poročilo je bilo naslovljeno na enega teh organov.	Zakonsko opredeljena zahteva za revizijo. Revizija je namenjena lastnikom - delničarjem in tudi na njih se glasi poročilo.
Revizija je bila pogosto opravljena za ravnateljstvo. To je bilo neke vrste jamstvo ali potrditev pravilnosti kontov.	Revizija je opravljena za lastnike. Njen namen je podati mnenje, da računovodski izkazi izkazujejo resnično in pošteno sliko poslovanja.
Revizija je bila v nekaterih primerih popolna: preverjali so vse posle. Jasen namen nekaterih revizij je bil dejansko odkrivanje prevar.	Revizija predstavlja pregled bistvenih postavk na osnovi vzorčenja.
Naložbe odsotnih lastnikov niso bile velike, revizija je bila osredotočena na bilanco stanja. V večini podjetij je bil to edini objavljeni računovodski izkaz. Čisti dobiček je bil en znesek, prištet zadržanemu čistemu dobičku v bilanci stanja.	Vedno več je lastnikov, ki niso prisotni v podjetju in potrebujejo nepristransko mnenje o finančnem položaju družbe, v katero so vložili svoj kapita.
Osrednja pozornost je veljala potrjevanju saldov na kontih v poslovnih knjigah. Notranji dokazi so bili skoraj popolnoma zanesljivi: to pomeni, da je dokaz pripravljal in ga je imel naročnik.	Potrjevanje saldov temelji na pridobivanju neodvisnih dokazov zunaj naročnikovega računovodskega sistema.
Računovodska načela in načela poročanja niso bila jasna. Na splošno je veljalo, da so zneski v računovodskih izkazih predstavljeni točno. Ker je revizor pogosto deloval v imenu ravnateljstva in ker je ravnateljstvo hotelo imeti potrdilo, je bilo razumljivo, da je revizor potrdil pravilnost izkazov.	Računovodska načela in načela poročanja so jasno opredeljena. Še danes na splošno velja, da so zneski v računovodskih izkazih predstavljeni točno. Revizor deluje v imenu lastnikov, njim poroča o resnični poštenu predstavitvi rezultatov poslovanja in ne potrjuje točnosti izkazov.

Vir: Taylor, 1996, str. 177

Iz pregleda opravljanja revizije v letu 1915 in danes lahko povzamemo, da je v letih 1915 poslovodstvo in lastništvo bilo še povezano oz. prisotno v podjetju. Ko je več podjetij javno začelo prodajati vrednostne papirje, se je lastništvo začelo ločevati od poslovodstva in se je razvil poseben razred lastnikov naložbenikov – investitorjev, imenovanih tretje stranke. Ker je bil namen revizije zadovoljevanje skupin, ki so se finančno zanimale za podjetje, je bilo povsem razumljivo, da so se revizorjeve obveznosti približale tretjim strankam. Povečanje mnogih kapitalskih naložb je oteževalo revidiranje vsakega posameznega posla. Zaradi vseh teh sprememb so bili revizorji prisiljeni bolj zaupati v vzorce. Odločitev, da so računovodski izkazi v skladu s sprejetimi računovodskimi načeli, je začelo nadomeščati odkrivanje napak kot prvotni namen revizije.

Poleg tega se je začela razvijati zbirka splošno sprejetih računovodskih načel. Leta 1929 je AICPA¹² spremenil bilten z imenom Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statemenst (Dovoljena metoda pripravljanja bilančnih izkazov), ki je bil prvič izdelan leta 1917. Poudarjal je, da je izkaz uspeha poglobitnega pomena za delničarje, naložbenike in upnike, zato mora biti pripravljen zelo podrobno, tudi s primerljivimi podatki iz preteklega leta. Prav tako je poudarjal, da morajo revizorji proučiti računovodski sistem podjetja in to študijo potem uporabiti kot podlago bolj za preizkušanje kot pa za podrobno preverjanje vsakega posameznega posla.

Na splošno lahko to desetletje označimo kot obdobje, v katerem se je začela povečevati revizorjeva odgovornost do tretjih strank.

Razvoj revizije od leta 1920 do 1960:

- nastajajo velika podjetja in multinacionalni koncerni (konsolidacija)
- visoka koncentracija kapitala
- recesija, krize, špekulacije, zlomi podjetij
- propad »zaupanja in upanja«
- razvoj ekonomske teorije

Težišče revizije je na presojanju načel urejenega knjigovodstva (odkrivanje knjigovodskih napak in nepravilnosti); prevladuje revidiranje računovodstva oziroma finančna revizija; poleg revidiranja brezhibnosti se uveljavi tudi revidiranja na preskok (Koletnik, 2000a, str. 136).

Vedno večji pomen dobiva revizija konsolidiranih računovodskih izkazov kot posledica nastajanja multinacionalnih koncernov. S spremembo vsebine revizije, kot

¹² AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) – ena izmed najbolj vplivnih revizijskih organizacij v Združenih državah Amerike. Prostovoljni člani so revizorji iz vseh zveznih držav in z različnih območij.

smo jo predstavili v sliki 7, dobiva konsolidacija računovodskih izkazov skupine vedno večji pomen, saj se s tem želi zagotoviti resnična in poštena slika poslovanja skupine navzven, s tem ko se izločijo medsebojni posli oziroma poslovni dogodki.

Od leta 1961 dalje:

- narašča vloga notranjega kontrolnega sistema
- naloge notranjega nadzora se skoncentrirajo v službo notranje revizije
- prevladuje revidiranje poslovanja in poslovanja

Od leta 1970 dalje:

- uvajanje povezanega in računalniško podprtega obravnavanja podatkov,
- vsa poslovna področja zahtevajo sistematično revidiranje; uveljavlja se računalniško podprto revidiranje, vgrajevanje varovalnih sistemov, naloge podjetja so zahtevnejše in kompleksnejše,
- osrednjo vlogo za presojanje urejenosti in izpolnjevanja nalog ima notranji kontrolni sistem,
- učinkovita kontrola – vzpostavljene notranje kontrole – zagotavlja vsebinsko bogate in hitre informacije, ki pomagajo poslovodstvu pri odločanju.

Vidimo lahko, da se je skozi čas vsebina revizije precej spremenila in posledično tudi odgovornost revizorja. Vsekakor je k temu pripomogel razvoj revizijske stroke tudi na osnovi izgubljenih tožb revizorjev. Na osnovi tega so začeli revizorji razvijati načela in metode dela, ki bi jim olajšali samo delo in v primeru nastale škode tudi omogočilo zagovarjati svoje delo. Odgovornost revizorja v Združenih državah Amerike spremljajo Odbori revizorjev, ki opredeljujejo osnovno zakonsko odgovornost, spremljajo spremembe zakonodaje in z njo povezane spremembe odgovornosti revizorjev. (Braiotta, 1999, str. 102-133) Pri nas ima to vlogo Slovenski inštitut za revizijo. V Avstriji pa to vlogo opravlja zbornica gospodarskih revizorjev.

Zato si bomo v nadaljevanju pogledali podlagi za opravljanje revizijskih storitev, ki so revizorjem v veliko podporo pri njihovem delu. Posebej se bomo osredotočili na podlage pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov, ki pa so pogosto smiselno enake kot pri reviziji posameznih računovodskih izkazov.

4.2 Podlage za opravljanje revizije konsolidiranih računovodskih izkazov

Revizor konsolidiranih računovodskih izkazov mora poleg zakonov, ki urejajo to področje, spoštovati tudi temeljna revizijska načela in druga načela revidiranja, da bo svoje delo opravil v skladu z primerno poklicno skrbnostjo in na osnovi tega izdal ustrezno obliko revizorjevega poročila.

4.2.1 Zakon o revidiranju

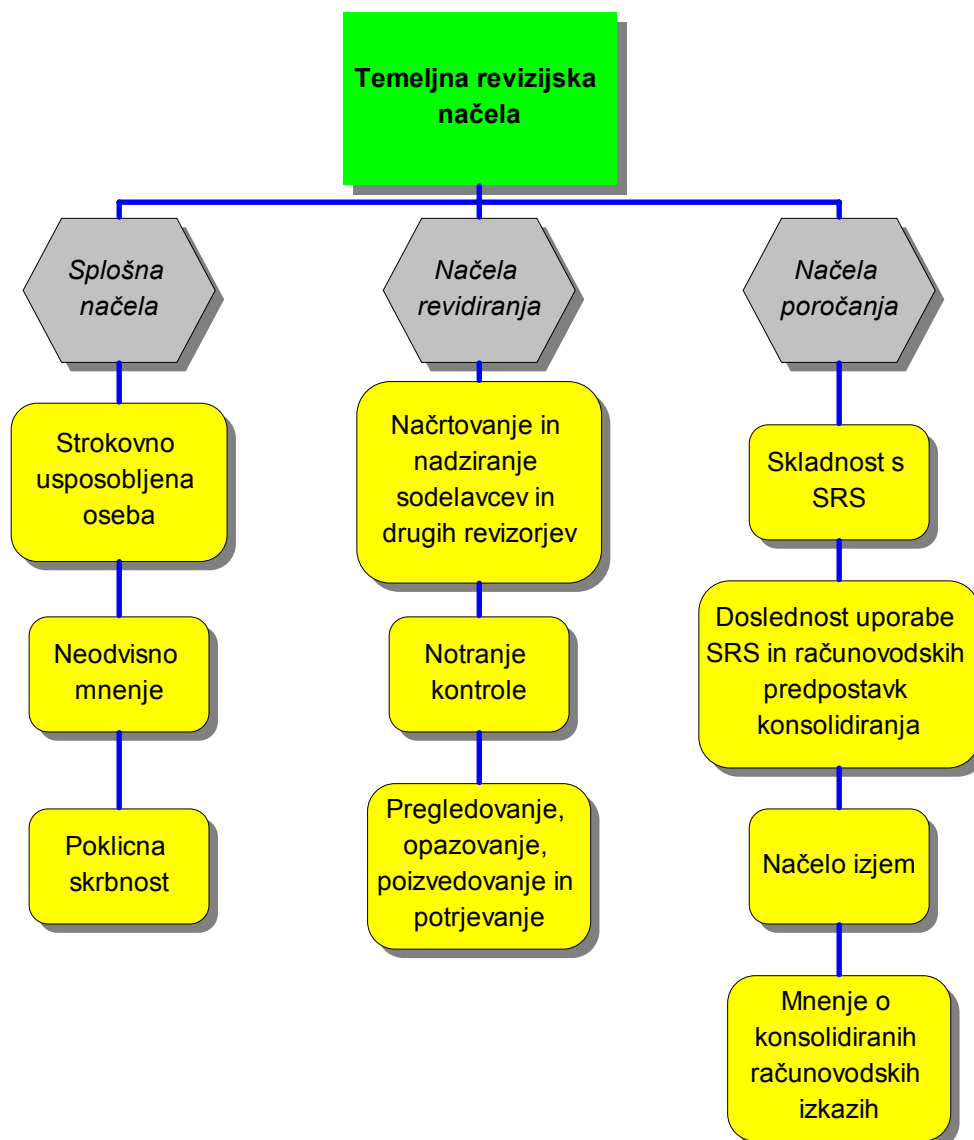
Zakon o revidiranju določa, da mora revidiranje potekati na način, določen s tem zakonom, temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja, ki jih sprejema Slovenski inštitut za revizijo ter mednarodnimi standardi revidiranja in mednarodnimi stališči o revidiranju, ki jih pri Mednarodnem združenju računovodij sprejema mednarodni odbor za pravila revidiranja in drugimi zakoni, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb in skupine povezanih podjetij oziroma druge oblike revizije, in predpisi, izdanimi na njihovi podlagi (v nadaljevanju pravila o revidiranju), (Perner, Skitek, 2001, str.1)

4.2.2 Temeljna revizijska načela

Pravila stroke v revizijski dejavnosti so temeljna revizijska načela.

Temeljna revizijska načela predstavljajo pravila, ki so se razvila na osnovi izkušenj vsestranske privolitve ter jih je sprejel Slovenski inštitut za revizijo. Temeljna revizijska načela merijo kakovost izvedbe revidiranja konsolidiranih računovodskih izkazov.

Slika 8: Temeljna revizijska načela



Vir: Svet Slovenskega inštituta za revizijo, 1994, str. 58

Zgornja slika nam prikazuje temeljna revizijska načela, ki jih je potrebno spoštovati pri opravljanju revizijske dejavnosti nasploh kakor tudi pri reviziji konsolidiranih računovodskih izkazih. Iz slike je razvidno, da so Temeljna revizijska načela najprej razdeljena v tri tematske sklope, ki so vsebinsko smiselni glede na dejavnost revizije. V nadaljevanju bomo na kratko predstavili vsebino posameznega načela.

Splošna načela

1. **Strokovno usposobljena oseba** je oseba, ki obvladuje in razume revizijske in računovodske standarde ter ima temeljna znanja, ki se zahtevajo za opravljanje

poklica pooblaščenega revizorja. Ta znanja je treba nenehno izpopolnjevati v skladu z razvojem stroke.

2. **Neodvisno mnenje**; neodvisnost je posledica revizorjeve odgovornosti do uporabnikov konsolidiranih računovodskih izkazov in tudi njegova osnovna naloga, da neodvisno preverja resničnosti in poštenosti konsolidiranih računovodskih izkazov. Večina lastnikov nima možnosti vpogleda v poslovne knjige podjetja in to v njihovem imenu opravi revizor. Če je njegova neodvisnost vprašljiva, sta vprašljivi tudi neoporečnost in nepristranskost konsolidiranih računovodskih izkazov. Neodvisnost je še podrobneje obdelana v Kodeksu poklicne etike zunanjih revizorjev.

3. **Poklicna skrbnost**: da revizor lahko poda neodvisno mnenje, mora svoje delo opraviti skrbno. To pomeni, da se od revizorja pričakuje, da bo sistematično zbral vsa dejstva, ugotovljena med revidiranjem, ter pri odločitvi o resničnosti in poštenosti konsolidiranih računovodskih izkazov uporabil svoje izkušnje in presojo. Sposobnost odkrivanja problemov, vedoželjnost in primerna stopnja nezaupljivosti so sestavni del poklicne skrbnosti.

Načela revidiranja so smiselno nastala iz splošnih načel. Predvsem načelo neodvisnega mnenja zahteva, da se opravijo določeni postopki tako kot zahtevajo nadaljnja načela revidiranja.

1. **Načrtovanje in nadziranje**: revizor mora revidiranje ustrezno načrtovati in skrbno nadzirati delo morebitnih sodelavcev in drugih revizorjev, ki revidirajo odvisna podjetja zajeta v konsolidaciji. Načrtovanje je potrebno, da bo revidiranje učinkovito, uspešno in pravočasno opravljeno. Načrtovanje mora biti zasnovano na poznavanju naročnikovega poslovanja. Uresničitev načrta je potrebno ves čas revizije spremljati in morebiti tudi dopolniti ali spremeniti. Osnovni cilj tega načela je, da se revizija konsolidiranih računovodskih izkazov opravi kakovostno in v dogovorjenem času.

2. **Notranje kontrole**: bi naj v skupini omogočile beleženje, obdelovanje in združevanje računovodskih podatkov ter poročanje o njih v soglasju s trditvami, vsebovanimi v konsolidiranih računovodskih izkazih. Ker revizor ni prisoten ves čas v skupini in tudi ni sposoben 100 % pregledati vseh poslovnih dogodkov se bo opiral na učinkovito in uspešno delujoč sistem notranjih kontrol. Seveda ga mora pred tem proučiti in ugotoviti, kako učinkovit je in v koliki meri se lahko opre na sistem. V primeru, da presodi, da je ta sistem notranjih kontrol v skupini učinkovit, lahko to skrajša obseg in čas preiskovanja dokazov o postavkah v konsolidiranih računovodskih izkazih. Če se revizor ne more opreti na delovanje sistema notranjih kontrol, mora temu ustrezno prilagoditi obseg, naravo in trajanje preverjanja podatkov v konsolidiranih računovodskih izkazih, kar vpliva tudi na načrtovanje revidiranja.

3. **Pregledovanje, opazovanje, poizvedovanje in potrjevanje**: so postopki, s katerimi mora revizor zbrati zadostno in zadovoljivo dokazno gradivo, ki je ustrezna podlaga za oblikovanje mnenja o obravnavanih konsolidiranih računovodskih izkazih.

Po opravljenih revizijskih postopkih sledi poročanje revizorja, pri čemer pa mora slediti načelom poročanja.

1. **Skladnost s SRS:** ves čas revizije revizor preverja, ali so konsolidirani računovodski izkazi v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi. To mora biti navedeno v poročilu neodvisnega revizorja. Nadalje tudi pregleda, ali je poslovno poročilo skladno z revidiranimi konsolidiranimi računovodskimi izkazi in poroča tudi o tem. Računovodski standardi so opredeljeni kot računovodska pravila in postopki, ki so v obračunskem obdobju splošno uveljavljeni. Naročnikovo pomembno nespoštovanje računovodskih standardov revizorju ne dovoljuje izraziti mnenja brez pridržka o njegovih konsolidiranih računovodskih izkazih.

2. **Doslednost uporabe Slovenskih računovodskih standardov in računovodskih predpostavk konsolidiranja:** to omogoča primerljivost konsolidiranih računovodskih izkazov iz leta v leto. Če je prišlo v uporabi računovodskih standardov ali predpostavk konsolidiranja do sprememb (to je lahko v primeru, če družba spremeni metodo vrednotenja kakšne postavke), je treba ugotoviti, kakšen vpliv ima to na obravnavane konsolidirane računovodske izkaze in v poročilu to posebej razkriti. Če je doslednost uporabe računovodskih standardov in predpostavk konsolidiranja spoštovana, se v revizijskem poročilu ni treba sklicevati na doslednost. V primeru nespoštovanja doslednosti pa je treba k revizorjevemu poročilu dodati odstavek o naravi uporabljenega računovodskega standarda in predpostavk konsolidiranja. Poročilo, ki vsebuje dodatni odstavek o nedoslednosti uporabe kakega računovodskega standarda ali predpostavke konsolidiranja, se obravnava kot mnenje s pridržkom.

3. **Načelo izjem:** v primeru izjem obravnavanja posameznih poslovnih dogodkov je stvar revizorjeve poklicne presoje. V tem primeru to pojasni v poročilu, ali se sklicuje na razkritja in prikaze h konsolidiranim računovodskim izkazom le, če ti niso ustrezni.

4. **Mnenje o konsolidiranih računovodskih izkazih:** zahteva od revizorja, da izrazi mnenje o konsolidiranih računovodskih izkazih ali pojasni, zakaj ga ne more izraziti. O oblikah poročil, ki jih lahko oblikuje revizor, bomo več govorili v poglavju 4.3. Predstavitev rezultatov revizije.

4.2.3 Druga pravila pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazih

Pri opravljanju storitev revidiranja konsolidiranih računovodskih izkazov se revizor tudi sklicuje na Kodeks poklicne etike zunanjih revizorje, ki ga je sprejel Svet Slovenskega inštituta za revizijo leta 1994.

Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev, ki se nanaša na osebe, vpisane v register revizorjev in pooblaščenih revizorjev pri Slovenskem inštitutu za revizijo izraža odgovornost pripadnikov stroke do javnosti, naročnikov in poklicnih kolegov.

Kodeks služi revizorjem kot vodilo pri opravljanju poklicnih dolžnosti ter jim določa temeljne pravine etičnega in poklicnega obnašanja v stroki in javnosti.

Slika 9 nam prikazuje Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev, ki je sestavljen iz:

- Načela kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev - v njih so izražena stališča revizorjev glede odgovornosti, javnega interesa, neoporečnosti, nepristranskosti in neodvisnosti ter dolžne poklicne skrbnosti revizorjev.
- Pravila kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev – z njimi so podrobneje opredeljena načela kodeksa, ki naj revizorju omogočajo sprejemljivo etično in poklicno delovanje pri izvajanju storitev za naročnike. Spoštovanje pravil je za revizorja obvezno in jih zavezuje, da morajo delovanje, ki ni v skladu s pravili, upravičevati pred organi inštituta.

Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev je v prilogi 1, zato na tem mestu povzemamo samo bistvene vsebine posameznih načel in pravil kodeksa.

Glede na to, da je tema našega dela odgovornost revizorja pri reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov, je vsekakor prvo načelo **Odgovornosti** eno izmed pomembnejših načel. Revizorji igrajo pomembno vlogo v skupini povezanih podjetij in so odgovorni do vseh, ki uporabljajo njihove storitve. To pomeni, da se vsak, ki uporabi revizorjevo poročilo pri odločanju ali oblikovanju sodbe o konsolidiranih računovodskih izkazih skupine, zanese na sodbo revizorja in s tem je odgovornost revizorja zelo široka.

Javni interes kot drugo načelo kodeksa pomeni, da mora revizor spoštovati zaupanje javnosti. To načelo ponovno poudarja stopnjo odgovornosti, ki jo sprejema pred javnostjo.

Neoporečnost kot 3. načelo kodeksa je ena od temeljnih značilnosti za priznavanje stroke v javnosti. S tem sta povezani tudi načeli nepristranskosti in neodvisnosti, ki je po vsebini podobno splošnemu načelu pri temeljnih revizijskih načelih. Naslednje načelo Dolžna poklicna skrbnost se vsebinsko navezuje na splošno načelo Poklicne skrbnosti.

Sama pravila Kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev po vsebini dopolnjujejo in pojasnjujejo posamezna načela. Podrobneje so opisana v prilogi 1.

V nadaljevanju si bomo pogledali, kako je poklicno delovanje zunanjih revizorjev urejeno v Avstriji.

4.2.4 Načela poklicnega delovanja v Avstriji in primerjava z našimi

Če pogledamo, kako je področje odgovornosti revizorja pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazih urejeno pri naših sosedih Avstrijcih, ugotovimo, da to področje ureja Zakon o gospodarskih zaupnikih (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz). Ravno tako iz tega zakona izhajajo določene norme, ki jih morajo pri svojem delu spoštovati. Te norme nalagajo revizorju, da mora svoje delo opraviti skrbno oziroma vestno, neodvisno oziroma nepristransko, varovati poslovno skrivnost in osebno odgovorno. Ta načela služijo za varovanje dobrega glasu revizorja v javnosti (Heberl, 2000, str. 1-13). Te norme najdemo pri nas v Splošnem načelu 1 in 2 Temeljnih revizijskih načel in v Načelu 1 Kodeksa načel zunanjih revizorjev in v pravilu 4 Pravil kodeksa zunanjih revizorjev.

Razlikujejo pa odgovornost delovanja in odgovornost opustitve pri reviziji konsolidiranih računovodskih izkazih. Poklicno obvezna je minimalna zahteva glede kvalitete storitev revizorja, pri čemer pa so merila, tako kot pri vseh ostalih prostih poklicih, postavljena zelo visoko. To se utemeljuje z visoko mero zaupanja, ki je je revizor deležen v javnosti. Če pride do nespoštovanja te obveznosti, je možno odgovarjanje za nastalo škodo.

V zakonu je opredeljena za revizorja samo obveza vestnosti. Podrobnosti o vestnosti niso opredeljene, zato lahko prihaja tu do nesporazuma. Postopki, ki so potrebni pri reviziji konsolidiranih računovodskih izkazih, so podrobneje opredeljeni v predpostavkah korektno opravljene revizije (Grundsätzen ordnungsgemäßer Abschlussprüfung). Te so bile sprejete pri inštitutu gospodarskih revizorjev v obliki strokovnih mnenj.

Načelo vestnosti je v Avstriji opredeljeno v posebnem zakonu Wirtschaftstreuhandberufsgesetz. Načelo vestnosti po tem zakonu zahteva tako opravljeno storitev, kot bi jo opravil povprečni strokovnjak s tega področja.

Pooblaščen revizor bi moral:

- odkloniti posel revidiranja konsolidiranih računovodskih izkazov, če ga ne more ali ne želi opraviti,
- odkloniti posle, ki jih ne more realizirati v pravem času, pomembno je, da so roki natančno dogovorjeni,
- takoj opustiti posel, ko se ugotovi, da ga ni mogoče opraviti v skladu z vsemi standardi in načeli stroke,
- imeti organizirano svoje delo v pisarni,
- izbrati sodelavce, jih poučiti, nadzorovati in šolati,

- organizacijske posle pri odsotnosti sodelavcev,
- sproti izobraževati o vseh spremembah zakonodaje in strokovnih stališčih,
- svoje delo dokumentirati tako, da tretja oseba brez večjih težav lahko razbere opravljeno delo.

Vestnost pomeni, da pooblaščen revizor pri oblikovanju svojega mnenja o konsolidiranih računovodskih izkazih upošteva izsledke svojih sodelavcev in vseh strokovnih sodelavcev kakor tudi drugih revizorjev, ki sodelujejo pri reviziji odvisnih družb zajetih v konsolidacijo. Vsi ti so sodelovali za namen pridobitve resnične in poštene slike poslovanj skupine povezanih podjetij. Pri tem pa so vsi sodelujoči morali upoštevati ustrezne zakone in načela, ki se nanašajo na področje, ki so ga revidirali. Skrbno morajo varovati tudi poslovne skrivnosti, za katere so izvedeli pri opravljanju svojega dela. Pri namenski ali malomarni opustitvi nekaterih obveznostih je pooblaščen revizor odškodninsko odgovoren skupini ali nasproti prizadetim povezanim podjetjem. Pooblaščen revizor tudi ne sme opravljati nobene dejavnosti, ki je nezdružljiva z njegovim poklicem. Dolžan se je nenehno izobraževati in če odkloni posel, mora to takoj obrazložiti.

Vestnost se konkretizira v vestno opravljeni reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov, v oblikovanju poročila in izdaji revizijskega mnenja. Zaključni revizor je zato obvezan, da načrtuje revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov tako, da jo bo lahko opravil v ustreznem času, z ustreznimi sodelavci in ustreznimi strokovnimi podlagami. Postopke načrtovanja in rezultate mora dokumentirati in pridobiti izjavo o popolnosti posredovanih podatkov in za važnejše salde pridobiti potrditve stanja. Prav tako mora preveriti delo drugih revizorjev odvisnih družb, da bo lahko brez večjega tveganja vključil te računovodske izkaze v konsolidacijo. Pri tem mu je lahko v pomoč vprašalnik, ki ga posreduje revizorjem odvisnih družb, ki bo podrobneje predstavljen v poglavju 5. Ta metodika dela ni obvezujoča, ampak pomaga zaključnemu revizorju pri dvoumnih vprašanjih in so po navodilih zbornice gospodarskih revizorjev uporabljiva, razen v izjemnih primerih.

Da bi revizor lahko skrbno opravil svoje delo, mora ugotoviti dejansko stanje skupine povezanih podjetij. Naročnik pa je dolžen dati pojasnila in dokumente, ki so potrebni, da bo revizor lahko ugotovil dejansko stanje. Ravno tako je naročnik dolžan revizorja obvestiti o vseh pomembnih dogodkih, ki vplivajo na oblikovanje sodbe. Naročnik mora tudi pisno potrditi, da je dal revizorju vse dokumente na razpolago.

Tudi pogodba je pomemben dokument, v katerem se opredelijo obveznosti in odgovornosti obeh strank, tako revizorja kot tudi naročnika.

Pomembno vlogo pri konkretizaciji vestnosti ima načelo pravilno opravljene revizije. Ta načela predstavljajo sistem norm, ki uravnavajo ravnanje zaključnega revizorja pri svojem delu. Obravnavajo, kako je potrebno sprejeti posel in tudi druge posamezne faze revizije. To je pri nas opredeljeno v splošnih pogojih za delovanje revizijskih družb, o katerih bomo več pisali pri pogodbi o revidiranju.

Vidimo lahko, da so načela in norme, ki jih uporabljamo pri opravljanju revizije konsolidiranih računovodskih izkazov podobne oziroma identične kot pri naših sosedih Avstrijih.

4.2.5 Mednarodni standardi revidiranja

Mednarodni standardi revidiranja se uporabljajo pri revidiranju računovodskih izkazov. Po potrebi prilagojeni se uporabljajo tudi pri revidiranju drugih informacij in sorodnih storitev. Revizija konsolidiranih računovodskih izkazov predstavlja revizijo posameznih računovodskih izkazov, ki bodo zajeti v skupino za konsolidacijo in na koncu še revizijo samih postopkov in metod konsolidacije. Iz tega izhaja, da se Mednarodni standardi revidiranja uporabljajo tudi pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov, čeprav to ni nikjer posebej opredeljeno. V nadaljevanju jih bomo predstavili v smislu uporabe pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov.

Mednarodni standardi revidiranja vsebujejo temeljna načela in pomembne postopke v obliki pojasnjevalnega in drugega besedila. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije je izdala Mednarodne standarde revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, ki so prevod IFAC (International Federation of Accountants). Slovenski inštitut za revizijo je sprejel sklep, da se mednarodni standardi revidiranja v nespremenjeni obliki štejejo kot slovenski standardi, zato so v Sloveniji obvezni.

Obveznosti revizorja pri svojem delu opredeljujejo naslednji mednarodni standardi revidiranja prikazani na sliki 10.

Če pogledamo standarde revidiranja, ki jih uporabljajo v Združenih državah Amerike GAAS (Generally accepted auditing standard) vidimo veliko podobnost v vsebini. Tudi ti standardi obravnavajo odgovornost in vlogo neodvisnega revizorja preko splošnih načel revizije računovodskih izkazov, strokovnosti revizorja, kontrole kvalitete opravljenega dela, komunikacije s stranko, dokumentiranjem revizijskega dela itd. (Bailey, 1999, str. 82).

Slika 10: Mednarodni revizijski standardi, ki opredeljujejo odgovornost revizorja

Mednarodni standardi revidiranja	Vsebina
Mednarodni standard revidiranja 200 - Namen in splošna načela revizije računovodskih izkazov	Namen revizije: izraziti mnenje, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih pripravljeni v skladu s opredeljenim okvirjem računovodskega poročanja. Načela revizije: neodvisnost, neoporečnost, poklicna sposobnost in potrebna skrbnost, zaupnost, poklicu primerno obnašanje ter strokovni standardi.
Mednarodni standard revidiranja 210 - Določbe o revizijskem poslu	Izraziti mnenje, pomeni dati zadovoljivo zagotovilo, da so računovodski izkazi kot celota brez pomembno napačnih navedb. Sprejemljivo zagotovilo pomeni zbiranje potrebnih revizijskih dokazov za revizorjev sklep. Sprejemljivo zagotovilo se nanaša na celotno revizijo.
Mednarodni standard revidiranja 220 - Obvladovanje kakovosti revizijskega dela	Standard je namenjen predvsem revizijskim družbam, ki morajo kontrolirati opravljeno delo tudi znotraj revizijske družbe v izogib odgovornosti, ki lahko nastane. Standard govori o strokovnih zahtevah, strokovnem znanju in usposobljenosti, dodeljevanju nalog, prenašanje del na druge, posvetovanju, spremljanju in ohranjanju naročnikov.
Mednarodni standard revidiranja 230 - Dokumentacija	Revizor mora dokumentirati zadeve, ki so pomembne za dokazovanje v podporo revizijskemu mnenju in za dokazovanje, da je bila revizija opravljena v skladu z MRS. Govori o tem, kakšno mora biti delavno gradivo revizorja.
Mednarodni standard revidiranja 240 - Revizorjeva odgovornost za obravnavanje prevar in napak pri reviziji računovodskih izkazov	Revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih je zasnovano na pridobivanju sprejemljivih zagotovil, zato revizor ne jamči, da bodo pri reviziji odkrite vse bistvene napačne navedbe, izhajajoč iz prevar in napak.
Mednarodni standard revidiranja 250 - Spoštovanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov	Da bi revizor načrtoval revizijo, mora v splošnem spoznati zakone in druge predpise, kolikor se nanašajo na podjetje in panogo, ter spoznati, kako se podjetje obnaša v tem okviru.

Vir: Mednarodni standardi revidiranja, 1997

Po vsem tem sledi izdelava revizorjevega poročila, ki mora temeljiti na ustreznem delavnem gradivu in revizijskih dokazih.

4.3 Predstavitev rezultatov revizije - poročanje

Naloga revizorja je, da o opravljenem delu oziroma o izsledkih v reviziji poroča v obliki revizijskega poročila. To mu nalaga tudi zakon o revidiranju. Poseben problem, s katerim se sooča revizijska stroka v Sloveniji, je način poročanja tako podjetij kot tudi revizijskih družb. Revizor pogosto naleti na problem neustrezno pripravljenih računovodskih poročil, za katere odgovarja v skladu z Zakonom o gospodarskih družbah poslovodstvo podjetja. Ker so navedene razmejitve odgovornosti, ki so sicer v zakonu na splošno našteje, v praksi nejasne, se revizorjem pogosto pripisuje odgovornost tudi za tisto, za kar v skladu z zakonom in revizijskimi standardi ne odgovarjajo (Duhovnik, 1999, str. 1). V nadaljevanju želimo posvetiti pozornost osnovam, ki jo ponujajo naši zakoni v povezavi z mednarodnimi standardi revidiranja za sestavljanje revizijskih poročil. Na koncu si bomo pogledali še, kako sestavljajo poročila v Združenih državah Amerike in Nemčiji.

Zakon o revidiranju ne obravnava posebej poročila o revidiranju računovodskih izkazov in poročila o revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov. Pri opredelitvi računovodskih poročil v poglavju 2.2.1 smo ugotovili vsebinsko podobnost med računovodskimi poročili enovitih podjetij in računovodskimi poročili za skupino povezanih podjetij. Razlika je bila le ta, da je skupina povezanih podjetij obravnavala konsolidirane računovodske izkaze in pojasnila k tem izkazom, medtem ko enovita podjetja samostojne računovodske izkaze in njihova pojasnila.

Smiselno enako velja tudi za poročilo o opravljeni reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov in vsebino poročila po Zakonu o revidiranju (2001) povzamemo v tem smislu

Poročilo o revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov pa mora obsegati po Zakonu o revidiranju (2001) naslednje sestavine:

- Pojasnilo o obsegu revidiranja, v katerem se navedejo konsolidirani računovodski izkazi, ki so bili predmet revidiranja. Prikažejo se tudi uporabljeni revizijski standardi oziroma navedejo razlogi, zaradi katerih ti standardi niso bili uporabljeni.
- Pojasnilo o podlagi, na kateri so sestavljeni konsolidirani računovodski izkazi (računovodska načela in računovodski standardi).
- Mnenje pooblaščenega revizorja o tem, ali konsolidirani računovodski izkazi prikazujejo resnično finančno stanje in poslovni izid ter spremembe v finančnem položaju skupine povezanih podjetij.

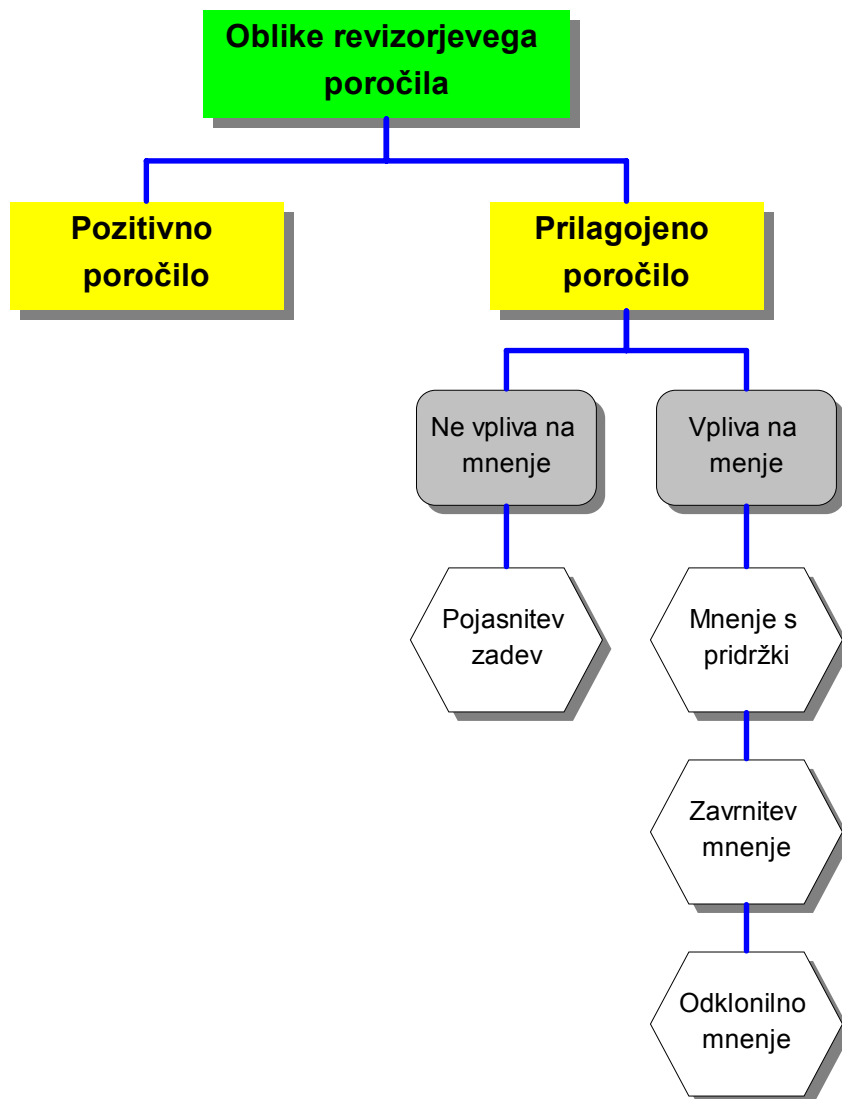
Mnenje pooblaščenega revizorja mora obsegati oceno o stopnji resničnosti in poštenosti konsolidiranih računovodskih izkazov ki je lahko pritrdilno, s pridržkom ali odklonilno.

Podrobneje opredeljuje revizorjevo poročilo Mednarodni standard revidiranja 700. V tem standardu najdemo tudi opredelitve, v katerih situacijah revizor izda drugačno mnenje kot pritrdilno. Mednarodni standard revidiranja podrobneje opredeljuje sestavine revizorjevega poročila, in sicer (Mednarodni standardi revidiranja, 1997):

- naslov
- naslovnik
- začetni ali uvodni odstavek
- opredelitev revidiranih računovodskih izkazov
- izjava o odgovornosti ravnateljstva v podjetju in revizorjevi nalogi
- odstavek o področju revizije (ki opisuje naravo revizije)
- sklicevanje na mednarodne revizijske standarde ali ustrezne standarde ali pravila države
- opis dela, ki ga je opravil revizor
- odstavek z mnenjem, ki izraža mnenje o konsolidiranih računovodskih izkazih
- datum poročila
- revizorjev naslov
- revizorjev podpis

Revizor lahko na osnovi opravljene revizije poda različne oblike poročila. V sliki 11 prikazujemo oblike poročil, ki jih revizor izda po opravljeni reviziji.

Slika 11: Oblike revizorjevega poročila



Vir: Mednarodni računovodski standardi, 1997

V primeru, ko je revizor zbral dovolj zanesljivih dokazov o resnični in pošteni predstavitvi konsolidiranih računovodskih izkazov bo izdal pozitivno poročilo, ki ima naslednje sestavine:

Poročilo pooblaščenega revizorja o konsolidiranih računovodskih izkazih

SKUPŠČINI SKUPINE POVEZANIH PODJETIJ

Revidirali smo konsolidiran izkaz stanja skupine

XY

z dne 31. decembra 199x,

ter z njim povezan konsolidiran izkaz poslovnega izida in konsolidiran izkaz sprememb kapitala za poslovno leto, ki se je končalo na isti dan. Za našete računovodske izkaze je odgovorno poslovodstvo revidirane družbe. Naša odgovornost je, da izrazimo mnenje o njih.

Revidirali smo v skladu s temeljnimi revizijskimi načeli in z mednarodnimi revizijskimi standardi. Po teh načelih in standardih smo bili dolžni načrtovati in izvesti revidiranje tako, da bi si pridobili razumno zagotovilo, da konsolidirani računovodski izkazi ne vsebujejo pomembnejših napačnih prikazov. V okviru revizije smo preiskali dokaze, ki podpirajo zneske in razkritja v konsolidiranih računovodskih izkazih. Ocenili smo tudi uporabo računovodskih standardov in pomembnejših metod izkazovanja vrednosti v konsolidiranih računovodskih izkazih, ki jih je uporabilo poslovodstvo, ter ovrednotili razkritja v konsolidiranih računovodskih izkazih. Prepričani smo, da je opravljena revizija dobra podlaga za mnenje o konsolidiranih računovodskih izkazih.

Konsolidirani računovodski izkazi, našeti v prvem odstavku, po našem mnenju dajejo resnično in pošteno sliko finančnega stanja skupine XY, d.d., na dan 31.12.199x in izidov njegovega poslovanja, ki se je končalo z navedenim datumom, v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi.

Odgovorni revizor:

Direktor revizijske družbe:

Kraj, datum

S tem primerom smo predstavili vsebino revizorjevega poročila in vidimo tudi, da dejansko vsebuje vse tiste sestavine, ki jih predpisuje Mednarodni standard revidiranja.

Prilagojeno poročilo se od pozitivnega razlikuje v odstavku z mnenjem. Poleg tega se doda taki obliki poročila še dodatni odstavek, ki pojasni vzroke za podano obliko mnenja.

V nekaterih primerih se lahko revizorjevo poročilo prilagodi z vključitvijo pojasnjevalnega odstavka, da bi opozorilo na kako zadevo, ki vpliva na konsolidirane računovodske izkaze in je že podrobneje osvetlejena v pojasnilih h konsolidiranim računovodskim izkazom. Tak odstavek ne vpliva na revizorjevo mnenje. Po možnosti se vključuje za odstavek z mnenjem in se praviloma nanaša na dejstvo, da revizorjevo mnenje v tem pogledu ne vsebuje pridržkov.

Takšni primeri so primeri vezani na osvetlitev pomembne zadeve z vprašanjem delujočega podjetja ali če obstaja pomembna negotovost, katere razrešitev je odvisna od dogodkov v prihodnosti in ki lahko vpliva na konsolidirane računovodske izkaze (tožba na sodišču).

Pojasnilni odstavek se glasi takole:

Ne da bi v svojem mnenju izrazili pridržke, opozarjamo na pojasnilo X h konsolidiranih računovodskih izkazih. Podjetje

Mnenje s pridržki

Revizor izrazi mnenje s pridržki, če ugotovi, da ne more izraziti pritrdilnega mnenja, vendar posledice nesoglasja z ravnateljstvom ali omejitve področja niso tako pomembne ali prodorne, da bi zahtevale odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja.

Zavrnitev mnenja

Revizor zavrne mnenje, če je možni učinek omejitve področja tako pomemben in prodoren, da ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov ter zaradi tega ne more izraziti mnenja o konsolidiranih računovodskih izkazih

Odklonilno mnenje

Revizor izrazi odklonilno mnenje, če je učinek nesoglasja tako pomemben in prodoren za konsolidirane računovodske izkaze, da ugotovi, da mnenje s pridržkom v poročilu ne zadostuje za razkritje zavajajoče in nepopolne narave konsolidiranih računovodskih izkazov.

Kadar revizor izrazi drugačno mnenje od pritrdilnega, mora razloge takega mnenja opisati v nadaljevanju svojega poročila.

Postavi se nam pa vprašanje, kdaj lahko revizor izrazi drugačno mnenje od pritrdilnega. To je v primeru omejitve področja in nesoglasja z ravnateljstvom.

Omejitev področja je lahko posledica okoliščin (če je na primer revizor imenovan v takšnem času, da ne more opazovati štetja zalog). Pojavi se lahko tudi takrat, kadar so po revizorjevem mnenju poslovne knjige v skupini neustrezne ali kadar revizor ne more izvesti kakega revizijskega postopka, za katerega meni, da je zaželen. V opisanih okoliščinah revizor poskuša izvesti druge primerne postopke, da bi zbral zadostne in ustrezne revizijske dokaze v podporo potrdilnemu mnenju (Mednarodni standardi revidiranja, 1997).

Nesoglasje z ravnateljstvom lahko nastopi pri zadevah kot so sprejemljivost izbranih računovodskih usmeritev, način njihove uporabe in ustreznost razkritij v konsolidiranih računovodskih izkazih. Če so takšna nesoglasja pomembna za konsolidirane računovodske izkaze, mora revizor izraziti mnenje s pridržki ali mnenje zavrniti.

Iz opisanega lahko razberemo, da se prilagojena poročila razlikujejo od pozitivnega poročila v odstavku z mnenjem in da prva dva odstavka ostajata pri vseh oblikah poročila enaka. Pri prilagojenih poročilih se doda odstavek, v katerem obrazložimo mnenje, ki sledi. Tako je običajno ta odstavek pred mnenjem.

Do sedaj opisane oblike mnenja se uporabljajo v Sloveniji v skladu z Mednarodnim standardom revidiranja 700. Če primerjamo vsebino tega poročila z obliko poročila, ki se uporablja v Združenih državah Amerike, ugotovimo, da se uporablja podobna oblika poročila. Pozitivno poročilo ima ravno tako tri odstavke, in sicer začetni ali uvodni odstavek, odstavek o področju revizije in odstavek z mnenjem. Če revizor poda drugačno obliko mnenja od pozitivnega, je poročilu dodan še 4. odstavek, ki obrazloži obliko mnenja (Carmichael, 1990, str. 534-543).

V Nemčiji pa se uporablja nekoliko drugačna oblika poročila, ki je predpisana z zakonom HGB (Handelsgesetzbuch). Oblika je naslednja (Selchert, 1996, str. 821-836):

- Naročilo in izvedba revizije
- Spremembe na pravnem področju
- Razvoj gospodarskega položaja
- Konsolidirani računovodski izkazi
 - Računovodske usmeritve
 - Analiza konsolidirane bilance stanja
 - Analitični prikaz posameznih konsolidiranih bilančnih postavk
 - Analiza konsolidiranega izkaza uspeha v primerjavi s preteklim letom

- Priloge in poslovno poročilo
- Zaključek in mnenje revizorja (Bestätigungsvermerk)

Mnenje revizorja je po vsebini identično kot v Združenih državah Amerike in Sloveniji. Torej je lahko ravno tako pozitivno in je potem to v obliki enega odstavka. Če pa je drugačno kot pozitivno, ima še potem odstavek s pojasnilom.

Ugotovimo torej lahko, da je oblika revizorjevega poročila v Nemčiji daljšo oblika poročila kot je uveljavljena pri nas in v Združenih državah Amerike. V vseh treh primerih pa je bistven mnenjski odstavek za ugotavljanje odgovornosti revizorja.

S tem ko je revizor izdal poročilo, je opravil svoje delo. Od tega trenutka lahko nastopi odgovornost za nastalo škodo zaradi njegovega mnenja tako nasproti naročniku kot tudi tretjim, ki so uporabili njegovo poročilo kot osnovo za odločanje.

4.4 Opredelitev škode, vzroki za njen nastanek in predpostavke odgovornosti pri reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov

Prejšnje poglavje smo zaključili z ugotovitvijo, da z izdajo poročila o reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov lahko nastopi škoda uporabnikom tega poročila, če le-to ni ustrezalo dejanski vsebini finančnega stanja skupine povezanih podjetij. Uporabniki so se zanesli na to revizorjevo poročilo in na njegovi osnovi sprejeli napačne odločitve in zaradi tega utrpeli škodo.

V tem poglavju želimo predstaviti škodo, ki jo lahko revizor povzroči z izdajo napačnega mnenja o konsolidiranih računovodskih izkazih, vzroke za nastanek takšne škode in predpostavke, ki morajo biti izpolnjene, da lahko odgovornost revizorja uporabniki njegovega poročila uspešno uveljavljajo.

4.4.1 Opredelitev škode

Ko razmišljamo o škodi, ki jo lahko povzroči revizor se nam postavi vprašanje: Kakšne vrste škode pa lahko revizor povzroči z izdajo svojega poročila oziroma mnenja?

Najprej si pogledajmo kako je opredeljena škoda v Obligacijskem zakoniku (pravni vir) in na drugi strani v Pojmovniku računovodstva, financ in revizije (ekonomski vir).

Obligacijski zakonik opredeljuje škodo (Obligacijski zakonik, 2001) kot:

- zmanjšanje premoženja (navadna škoda)
- preprečitev povečanja premoženja (izgubljeni dobiček)
- povzročitev telesnih ali duševnih bolečin ali strahu drugemu ter okrnitev oglada pravne osebe (nepremoženjska škoda)

Opredelitev škode najdemo tudi v Pojmovniku računovodstva, financ in revizije (2000, str. 736) kot zmanjšanje sredstev ali kakih sestavnih delov premoženja (navadna škoda) in/ali preprečitev njihovega povečanja (izgubljeni dobiček).

Iz dosedanjih opredelitev dela revizorja in iz podanih opredelitev škode lahko povzamemo, da revizor povzroči nekomu škodo, če ni izdal prave oblike mnenja oziroma poročila in je udeleženec v poslovnem procesu na osnovi njegovega poročila sprejel napačno poslovno odločitev. Zaradi napačno sprejete odločitve ni dosegel pričakovanega donosa oziroma je utrpel izgubo. Zato bomo v nadaljevanju uporabljali izraz, da je revizor odgovoren za izgubljeni dobiček.

Pri oceni izgubljenega dobička se upošteva dobiček, ki bi ga bilo mogoče utemeljeno pričakovati glede na normalen potek stvari ali glede na posebne okoliščine, ki pa ga zaradi revizorjevega dejanja ali opustitve ni bilo mogoče doseči.

Najpogostejše nastale škode v obliki izgube dobička, ki jo povzroči pooblaščen revizor, so:

- če revizor izda pozitivno mnenje in pri tem spregleda slab položaj skupine in ne opozori na ogroženost predpostavke delujočega podjetja,
- povečanje neto dolga, ki je nastalo zaradi razkoraka med trenutkom, ko bi naj skupina šla v stečaj in trenutkom, ko dejansko gre v stečaj. Posledično nastane škoda zaradi razlike med višino prezadolžitve v trenutku dejanskega stečaja in trenutkom, ko je bil napovedan stečaj.
- če revizor poda mnenje s pridržkom neupravičeno. Zaradi takšnega mnenja skupina povezanih podjetij pridobi kredit pod manj ugodnimi pogoji. Škoda je v razliki med obrestno mero, ki bi jo družba dobila, če bi imela pozitivno mnenje revizorja in obrestno mero, ki jo je pridobila ob mnenju s pridržkom (Haberl, 2000, str. 43).
- pri neupravičenem vrednotenju poslovnih skrivnosti gospodarske družbe ali nespoštovanja varovanja poslovnih skrivnosti nastane škoda s tem, da skupina povezanih podjetij takšne skrivnosti ne more več ovrednotiti sama.

Ocenitev višine škode vezano na delničarja je težka nasproti upniku, kjer je ta ocena bistveno lažja. Pri upniku se škoda ovrednoti glede na dejansko stanje kredita. Pri delničarjih pa je potrebno ocenjevati pričakovani donos. Pri ocenjevanju le-tega pa se

pojavlja veliko dilem in zato je najbolj smiselno za izdelavo ocene poprositi strokovnjaka s tega področja – ocenjevalca vrednosti podjetij, ki bo to oceno opravil z dinamično metodo ocenjevanja.

V Sloveniji še nimamo pravne prakse s področja odgovornosti revizorja. Odgovornost za izgubljeni dobiček naša zakonodaja pozna predvsem iz drugih vsebin posla. Če pogledamo našo sodno prakso lahko najdemo nekaj sodb vrhovnega sodišča in judikatov, ki opisujejo škodo zaradi izgubljenega dobička, vendar so vse iz drugih področij in ne iz revizije. Predvsem se pri odgovornosti za izgubljeni dobiček postavlja vprašanje, kako ugotavljati višino le-tega. V nadaljevanju povzemam nekaj primerov iz odškodninskega prava, ko je sodišče priznalo izgubljeni dobiček.

Primer 1

Stranki spora sta sklenili komisijsko pogodbo, s katero se je tožeča stranka zavezala uvoziti za toženo stranko v letih 1992 in 1993 opremo in rezervne dele, po trditvah tožeče stranke v vrednosti okrog 10 milijonov DEM. Del opreme in rezervnih delov je tožeča stranka že uvozila in dobila za opravljeno delo plačano provizijo. 21. 5. 1993 je tožena stranka od pogodbe odstopila. Tožeča stranka je vložila tožbo na plačilo izgubljenega dobička v tolarski protivrednosti 88.735,00 DEM s pripadki. Glede na ugovore tožene stranke proti tožbenemu zahtevku, je sodišče prve stopnje ugotovilo, da tožena stranka ni imela utemeljenih razlogov za odstop od pogodbe, zato je z vmesno sodbo ugotovila obveznost tožene stranke plačati tožeči stranki izgubljeni dobiček od vrednosti opreme, opredeljene po pogodbi o vlaganju 27. 1. 1993, ki je bila za toženo stranko uvožena po 21. 5. 1993 (<https://ius-info-software.si/baze/sovs/b/vs40156.htm>, 5. 3. 1998).

Primer 2

Z najemno pogodbo z dne 10. 9. 1992 je tožnica dobila v najem lokal tožencev za dobo 2 let, proti dogovorjeni mesečni najemnini po 500 DEM. Tožnica je najemnino za prvo leto v celoti poravnala na dan sklenitve najemne pogodbe. Dne 26.7.1993 sta toženca lokal samovoljno zaprla in od takrat tožnica ni mogla več opravljati gostinske dejavnosti. Tožnica je opravljala dovoljeno gostinsko obrt, toženca pa nista dokazala razlogov, ki bi ju upravičevali k zaprtju lokala, odpovedi najemne pogodbe ali izpraznitve lokala pa nista sodno izposlovala. Tožnica je zaradi nezmožnosti poslovanja izgubila v obdobju 13 mesecev po 4.246,00 SIT dobička dnevno. Tožnica bi v lokalu skupaj ustvarila 851.175,00 SIT. Ker pa je v spornem obdobju s krajšimi zaposlitvami zaslužila skupaj 299.000,00 SIT, je oškodovana za razliko 552.175,00 SIT, ki predstavlja njeno škodo. Tožnica je plačala najemnino za celo leto naprej,

toda z obratovanjem je morala prenehati en mesec in pol pred iztekom prvega leta. Eno in pol mesečna najemnina znaša 750 DEM. Po ugotovitvah sodišč nižjih stopenj je tožnica dokazala obstoj tudi te terjatve (<https://ius-info.ius-software.si/baza/sovs/b/vs04669.htm>, 16 .2. 2000).

Primer 3

Stranki spora sta sklenili dne 25. 4. 1991 pogodbo o poslovnem sodelovanju, po kateri bi morala tožena stranka dobavljati tožeči stranki na podlagi njenih naročil mačjo in pasjo hrano. Dogovorjena je bila možnost odstopa od pogodbe, če katera od strank pogodbenih določil ne bo izpolnjevala, pa tudi možnost odpovedi pogodbe s šesdesetdnevnim odpovednim rokom. Tožena stranka je izpolnila samo prvo naročilo ter v neznatni meri še drugo in tretje, nato pa je sama začela oskrbovati stranke tožeče stranke po seznamu, ki ji ga je izročila tožeča stranka. Zato zahteva sedaj tožeča stranka plačilo odškodnine za škodo, ki je nastala v tem obdobju (<https://ius-info.ius-software.si/baze/sovs/b/vs40467.htm>, 20 .9. 2001).

Iz prikazanih primerov je razvidno priznavanje izgubljenega dobička in njegovo ugotavljanje. Vsi trije primeri niso s področja revizije, ker pri nas še ni razvita sodna praksa s tega področja. S temi primeri smo želeli prikazati težave, ki se pojavljajo pri ugotavljanju izgubljenega dobička, predvsem pri ocenjevanju izgubljenega dobička pri skupini povezanih podjetij, kjer gre za medsebojne kapitalske povezave, je ta ocena še kompleksnejša in je potrebno za pomoč poprositi ocenjevalce vrednosti podjetij, ki bodo ocenjevali bodoče denarne tokove.

Glede na to, da je zunanja revizija v svetu prisotna že dalj časa, se ravno preko tožb revizorjev tudi razvijala odgovornost revizorja, kar smo že opisali v poglavju Razvoj revizorjeve odgovornosti skozi čas.

V nadaljevanju navajamo en kratek primer tožbe revizorja za izgubljeni dobiček.

Primer: Asche Transportation Service Inc., Churchill Environmental and Industrial Equity Partners LP proti revizijski družbi Ernest & Young

Površno delo in sleparska predstavitev revizijske družbe Ernest & Young LLP je vodilo investitorje iz Minnesote v izgubo 12 mio \$, ki so jih investirali v transportno podjetje, ker revizijska družba ni poročala o finančnih nepravilnostih.

Transportno podjetje Asche Transportation Services Inc., Shannon je šlo v stečaj decembra, 15 mesecev, potem ko je podjetje Churchill Environmental and Industrial Equity Partners LP izvedlo investicijo – nakup delnic tega podjetja.

Churchill je vložil tožbo proti Ernest & Youngu in ga obtožuje namerne lažne predstavitve stanja podjetja, prevare in nespoštovanja prava Minnesote.

Direktor odnosov z javnostjo Ernest & Young Les Zuke je komentiral obtožbe tako: Če je podjetje Churchill plačalo 12 mio \$ za delnice Asche septembra 1999, se je moral opirati na revizijska poročila, ki so se nanašala na leto 1997 in 1998.

Novembra 1999 je prevara v višini 60.000 \$ odkril Ascheov notranji revizor. Na začetku leta 2000 je Churchill izvedel, da računovodski izkazi družbe niso resnična in poštena predstavitev finančnega stanja.

Omeniti je potrebno še drugi problem. Manj kot 7 mesecev po tem, ko je Churchill opravil svojo investicijo, je Ernest & Young umaknil nepravilno revizorjevo mnenje in je opozoril investitorje na slabo finančno stanje podjetja.

Poleg tega je v obtožnici tudi navedeno, da je Ernest & Young ugotovil, da ne more zaključiti revizije za leto 1999, ker je ugotovil pomembne pomanjkljivosti v sistemu delovanja notranjih kontrol in da tega sistem ne bo dolgo več vzdržal. Ernest & Young je s tem napovedal pogubo tega podjetja. Povedati pa je potrebno, da trgovanje s delnicami podjetja Asche na prostem trgu ni upadlo in so ceno obdržale.

Podjetje Asche je šlo v stečaj decembra 2000 in s tem je bila investicija 12 mio \$ Churchill nič vredna.

Obtožnica pravi, da Churchill ne bi investiral 12 mio \$ in ne bil izgubil te vrednosti, če korektnosti revizorjevega poročila, ne bi zaupal.

Vir: <http://www.jsonline.com/bym/news/aug01/ey22082101a.asp>, 22. 8. 2001

V tem poglavju smo opredelili škodo, ki jo lahko revizor povzroči. Poizkušali smo najti tudi nekaj primerov za ponazoritev ugotavljanja izgubljenega dobička. Vse to kar smo zapisali, velja za ugotavljanje izgubljenega dobička pri konsolidiranih računovodskih izkazih. Da pa je oškodovanec (uporabnik revizorjevega poročila) upravičen do povrnitve škode, pa je potrebno le to dokazati oziroma morajo biti ugotovljeni vzroki za nastalo škodo in izpolnjene določene predpostavke.

4.4.2 Vzroki za nastalo škodo

V kakšnem obsegu revizor odgovarja za nastalo škodo, je odvisno tudi od vzrokov, ki so škodo povzročili. Ti vzroki so lahko navadna malomarnost, velika malomarnost ali prevara.

Navadna malomarnost

Navadna malomarnost je včasih le preprosta neprevidnost brez namena zavajanja ali prevare. Na primer revizor se je pozabil pozanimati o možnih obveznostih.

Glede navadne malomarnosti; povezane z računovodstvom, Taylor (1996, str. 173) meni; da je to:

»Odsotnost primerne skrbnosti pri opravljanju poklicnih računovodskih oziroma revizijskih nalog; primerna skrbnost pomeni uporabo znanja, spretnosti in preudarnosti, ki jih imajo običajno strokovnjaki v podobnih okoliščinah.«

Velika malomarnost

Velika malomarnost je hujša od navadne, vendar pa lažja od prevare. Velika malomarnost je po Taylorju (1996, str. 173):

»Skrajen, očiten ali nepremišljen odmik od standardov primerne skrbnosti pri opravljanju poklicnih obveznosti.«

V zvezi z revizorjevo odgovornostjo so velika malomarnost dejanja, ki so tako nepremišljena (pozabljeno revidiranje več pomembnih kontov ali celo kakšnega odvisnega podjetja), da revizor ni mogel biti utemeljeno prepričan o poštenosti konsolidiranih računovodskih izkazov.

Prevara

Prevara je najresnejša med vsemi in če je dokazana, omogoča celi vrsti tožnikov, da uspešno tožijo revizorja. Prevara vključuje:

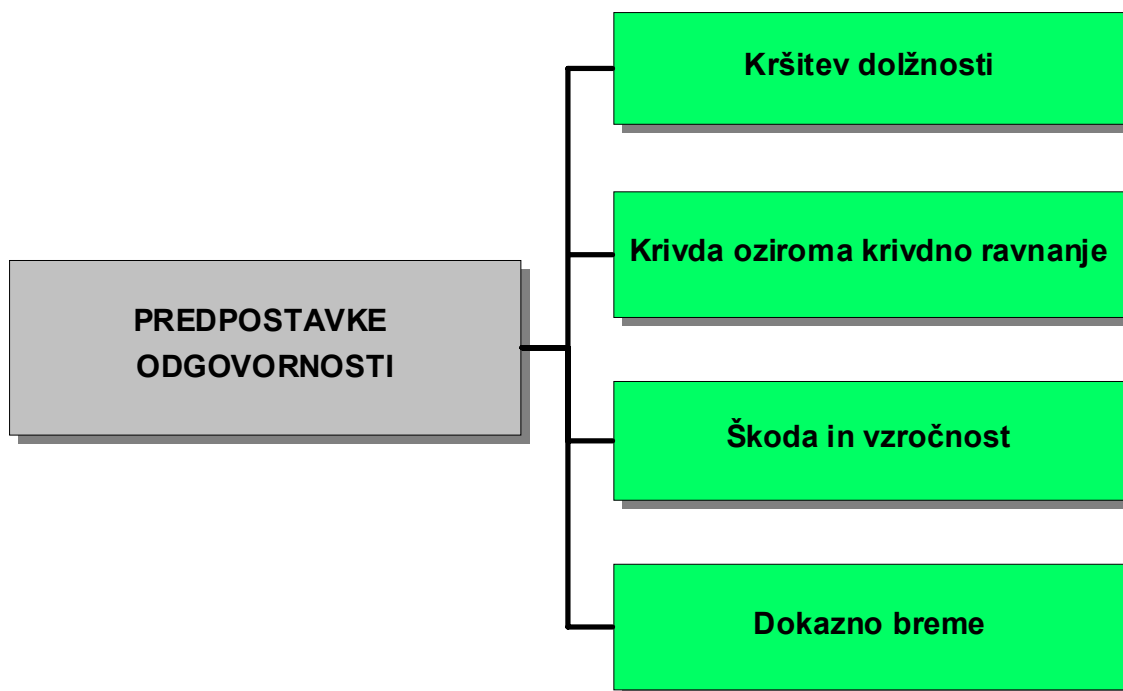
- lažno predstavitev pomembnega dejstva
- namerno zavajanje
- pričakovanja zaupanja drugih
- opravičljivo zaupanje
- škodljive posledice

Predstavljajmo si, da so bili konsolidirani računovodski izkazi lažno predstavljeni (čisti dobiček je bil precej precenjen), revizor seznanjen s tem, pa je stranke zavedel in uporabil konsolidirane računovodske izkaze, torej jih je napeljal, da so zaupali v konsolidirane računovodske izkaze. Zaradi opravičljivega zaupanja so imele stranke škodo. Za prevaro je revizorja možno uspešno tožiti.

4.4.3 Predpostavke odgovornosti

Za uveljavljanje odgovornosti revizorja konsolidiranih računovodskih izkazov morajo biti izpolnjene določene predpostavke.

Slika 12: Predpostavke odgovornosti



Vir: Haberl, 2000, str. 37-42

Na splošno velja, da kdor drugemu povzroči škodo, jo je dolžan povrniti, če ne dokaže, da je škoda nastala brez njegove krivde. Takšno opredelitev najdemo v Obligacijskem zakoniku. Pri tem pa moramo imeti ves čas v mislih, da pogodba ustvarja pravice in obveznosti za pogodbeni stranke. Iz tega sledi, da je revizor, ki povzroči škodo uporabniku njegovega poročila, dolžan le-to povrniti, če ne dokaže, da je škoda nastala brez njegove krivde. V pogodbi o revidiranju so natančno opredeljene pravice in obveznosti tako revizorja kot tudi naročnika.

Obveznosti za povrnitev škode pooblaščenega revizorja nastopi takrat, ko gospodarska družba ali katerokoli odvisno podjetje utrpi premoženjsko škodo. Predpostavke odgovornosti, kot so prikazane na sliki 12 morajo biti izpolnjene za uveljavljanje odškodnine. V nadaljevanju si pogledjmo vsebino posameznih predpostavk.

4.4.3.1 KRŠITEV DOLŽNOSTI

Kršitev dolžnosti se uresniči v primeru, ko revizorjeva obveznost ali njegovo načelo ni bilo opravljeno oziroma spoštovano. Ta načela in obveznosti so zapisana v pravilih stroke v obliki temeljnih revizijskih načel, drugih pravilih revidiranja in v zakonu o revidiranju. Ta načela so vestnost, neodvisnost, varovanje poslovne skrivnosti itd. O njih smo pisali v poglavju Podlage za opravljanje revizijskih storitev. To vse so načela, ki se jih mora revizor držati pri opravljanju svojega dela. Njegova prvenstvena naloga je, da izdela revizijsko poročilo, v katerem poda mnenje o resnični in pošteni sliki poslovanja skupine. Kršitev dolžnosti nastopi takrat, če je bilo njegovo poročilo pozitivno, dejanska situacija pa je drugačna in bi poročilo moralo biti drugačno kot pozitivno (Haberl, 2000, str. 37).

Za nespoštovanje revizijskih načel odgovarjajo tako odgovorni revizor kot tudi člani revizijske skupine. Člani revizijske skupine ne odgovarjajo samo osebno, ampak za njih odgovarja tudi odgovorni revizor. Enako velja za pooblaščenega revizorja skupine povezanih podjetij. Torej je pooblaščen revizor, ki povzame delo drugega revizorja odvisnih podjetij, odgovoren za celoto kot skupino. Odgovorni revizor, sodelavci pri reviziji in zastopnik revizijske družbe odgovarjajo naročniku kot skupni dolžniki. Če so bili zaradi nespoštovanja revizijskih načel oškodovani upniki in delničarji, potem imajo ti možnost zahtevati odškodninske zahtevke. To je pomembno predvsem zaradi tega, ker pri zahtevkah zaradi kaznivega dejanja (deliktischen Ansprüchen) že zadostuje malomarnost revizorja. Odgovornost iz pogodbe do tretjih pride v poštev takrat, če se obravnava pogodba kot pogodba z varovanjem tretjih (predvsem delničarji in upniki) (Haberl, 2000, str. 37-42). V tem primeru se nespoštovanje obveznosti nanaša na vestnost pri delu, ki jo uporablja pooblaščen revizor proti tretjim.

Če obstaja interes zaščite, se v aktualni nemški sodni praksi pogosto uporablja pogodba z učinkom zaščite proti tretjim. Kršitev dolžnosti se nanaša na skrbnost opravljenega dela pooblaščenega revizorja do tretjih. Ocenitev skrbno opravljenega dela pa je v veliki meri odvisno od presoje sodišča (Haberl, 2000, str. 37-42).

Naša zakonodaja pogodbe z učinkom zaščite nasproti tretjim ne obravnava. V Navodilih za delovanje revizijskih družb je pojasnjeno, komu se smejo dajati revizijska poročila. Revizijska poročila se dajejo bančnikom, dobaviteljem, naročnikovemu osebju in finančnim oblastem in tistim osebam oziroma ustanovam, ki potrebujejo naročnikove računovodske informacije v okviru rednega poslovanja z njimi. Če želi naročnik dati poročilo revizijske družbe komu drugemu, mora dobiti njeno soglasje (Svet Slovenskega inštituta za revizijo, 1994a, str. 75).

4.4.3.2 KRIVDA OZIROMA KRIVDNO RAVNANJE

Odgovornost iz pogodbe temelji na principu krivde. Da nastopi obveznost za povrnitev škode, je moral pooblaščen revizor opustiti določene obveznosti, ali če ni spoštoval revizijskih načela pri reviziji obvladujoče družbe oziroma njenih odvisnih družb. V poročilu o krivdnem ravnanju mora biti dokazano protipravno ravnanje. Revizija krivde mora biti opravljena, da se dokaže nekorektno ravnanje revizorja. Višjo stopnjo skrbnosti pri opravljanju svojega dela se pričakuje od posebnih strokovnjakov na svojem področju in zaradi tega za svoje storitve zaračunavajo več, kot je normalno za takšne storitve. Za normalne storitve, ki so ovrednotene po vsespoločni tarifi revizijskih storitev, je pričakovana tudi povprečna izpolnitev obveznosti oz. revizijskih načel.

Pri mali malomarnosti je nadomestilo za škodo omejeno na znesek 35.000.000 SIT za eno revizijo po Zakonu o Gospodarskih družbah (2001). V Avstriji je ta omejitev \$ 5.000.000 za eno revizijo (Haberl, 2000, str. 42-45). Pri presojanju krivdnega ravnanja moramo izhajati iz trenutka nespoštovanja obveznosti. Kasnejši razvoj dogodkov se upošteva samo, če so bila v tem trenutku za revizorja spoznavna oziroma bi jih moral spoznati.

Ni pomembno, ali je malomarnost mala ali velika. Pri tem je najpomembnejše ocenjevanje odgovornega revizorja. Pomanjkanje znanja ni opravičilo. Kot objektivno merilo za presojanje zahtev po skrbno opravljeni reviziji se upošteva skrbnost revizorja, ki pri svojem delu opravi postopke, ki so dogovorjeni v strokovnih krogih. To predstavlja minimalen obseg dela. Za ta namen je Slovenski inštitut za revizijo izdelal priročnik za revizijo, kjer so opredeljeni postopki, ki naj bi jih revizor pri svojem delu opravil. Odgovorni revizor mora uporabiti vso možno skrbnost, ki si jo lahko zamislimo, pri čemer pa so postavljene visoke zahteve. Vsekakor pa ne moremo izhajati iz idealnega vsevednega revizorja.

Ravnanje odgovornega revizorja se pri tem ne meri glede na njegovo individualno sposobnost, znanje in izkušnje. Odgovornost revizorja se izvzame, če je pri vprašanih, ki v stroki niso jasno rešena ali obstajajo različna stališča, zavzel stališče in ga ustrezno ovrednotil. To je pomembno tudi v primeru, če revizor obdeluje sporno področje in pri tem uporablja metode, ki jih je manjšina strokovnjakov iz tega področja uporabila. V tem primeru ni odgovoren za nevestno opravljeno revizijo. Če pa pri revidiranju spornega področja uporabi metode, ki jih še ni nihče v stroki uporabil, pa mora biti ta metoda pravno branljiva (Haberl, 2000, str. 42-45). Malomarnost se ne povezuje direktno s škodo in tudi ni pomembno ali je malomarnost zavestna ali nezavestna, prav tako ni pomembna stopnja malomarnosti. O veliki malomarnosti govorimo takrat, če je zahtevana skrbnost v veliki meri nespoštovana.

Pooblašчени revizor se mora nenehno izobraževati in se seznanjati z aktualnimi področji iz svoje stroke. Pri odgovornosti se lahko revizorju očita pomanjkanje znanja. Pri dokazovanju posebnih sposobnosti in znanja se lahko uporabljajo standardi v stroki, ki opredeljujejo minimalno znanje pooblaščenega revizorja. Strokovne institucije iz področja revizije igrajo pomembno vlogo pri določanju meril skrbnosti. V Sloveniji je za ta namen Slovenski inštitut za revizijo izoblikoval poseben sistem izobraževanja pooblaščenih revizorjev in revizorjev. Revizorji morajo vsaki dve leti podaljšati licenco za delo. Pri podaljšanju licence za delo morajo predložiti potrdila o določenem obsegu izobraževanja, ki ga prireja Inštitut za revizijo in ovrednoti s točkami.

4.4.3.3 ŠKODA IN VZROČNOST

Obveznost povrnitve škode pooblaščenega revizorja gospodarski družbi oziroma kakšni odvisni družbi pride v poštev takrat, če je nastala škoda zaradi nespoštovanja obveznosti oz. načel revizijske stroke, to pomeni, če obstaja povezava med nastalo škodo in krivdo pooblaščenega revizorja. K temu štejemo tudi posledične škode, kot je na primer odpoved kredita. Primere škod, ki jih lahko povzroči revizor z nepravilnim poročilom, smo obravnavali v poglavju Opredelitev škode.

Revizor odgovarja samo za škodo, ki je nastala posledično zaradi nespoštovanja načel in pravil stroke. Ravnanje je protizakonito, če je v nasprotju z zapovedano ali prepovedano pravno ureditvijo ali v nasprotju z dobrimi poslovnimi običaji. Škode povzročene tretjim se dajo težko ovrednotiti. Pri uveljavljanju odškodninskega nadomestila mora biti opravljena objektivna ocena, da se obveznost povrnitve škode določi v ustrezni višini. V poglavju Opredelitev škode smo opisali nekaj primerov, kako se ugotavlja višina izgubljenega dobička, in opozorili na težave, ki se lahko pri taki oceni pojavijo.

Pri izročitvi revizijskega poročila še ni znano, če je protipravno ravnanje povzročilo škodo revidirani skupini povezanih podjetij.

Predpostavka vzročnosti za odgovornost pri opravljanju revizije je izpolnjena, če obstaja protipravno ravnanje revizorja in to ravnanje ima povezavo z nastalo škodo. Do kdaj je taka skladnost izpolnjena, je odvisno od presoje sodišča. Preko preveritve povrnitve škode se določijo osebe, ki se jim pripiše škoda. Brez krivdne povezave odgovornost ne obstaja. Odgovornost je naravnana na povrnitev dejanske škode.

Ovrednotenje škode je v osnovi subjektivna ocena. Če se uveljavljajo nadomestila škode, se mora zagotoviti objektivnost presoje višine škode. Pri odgovornosti revizorja gre za resnično nadomestilo škode. Nadomesti se škoda, ki je nastala za neopravljene obveznosti revizorja (načela revidiranja). Ustrezno nadomestilo škode

so vsekakor stroški nove revizije. Če revizor ni izdal mnenja in je zaradi tega ogroženo zaupanje družbe, je ocenitev velikosti škode zelo težavna. Osebe, ki so zavezane odgovarjati, odgovarjajo za vsa nespoštovanja obveznosti, ki so povzročile škodo revidirani družbi ali odvisnim podjetjem.

Če se ravnanje revizorja izkaže kot deliktno nespoštovanje pogodbe, lahko oškodovanec zahteva samo škodo za nezaupanje. Stranka lahko zahteva vzpostavitev prvotnega stanja na pravni in premoženjski strani, ki je obstajalo pred deliktnim ravnanjem. Zahtevek za povrnitev škode zaradi kaznivega dejanja, predpostavlja ravnanje revizorja v skladu z revizijskimi načeli. Vsekakor pa mora med napačno obliko mnenja za konsolidirane računovodske izkaze in odločitvijo tretjih obstajati adekvatna krivdna povezava (Haberl, 2000, str. 42-45).

4.4.3.4 DOKAZNO BREME

V osnovi ima na osnovi Zakona o pravdnem postopku (1999) pri uveljavljanju zahtevka za odškodnino tožeča stranka (skupina povezanih podjetij ali tretje stranke) dokazno breme za sporne točke v njenih tolmačenjih. Pri ugotavljanju odškodninske odgovornosti revizorja mora oškodovana stranka dokazati povezavo med nastalo škodo in delom revizorja.

Če škoduje dolžnik upniku zaradi nespoštovanja pogodbenih ali zakonskih obveznosti, mora povzročitelj škode dokazati svojo nekrivdo (obrnitev dokaznega bremena). To v Avstriji opredeljuje Allgemeine Bürgerliches Gesetzbuch (Haberl, 2000, str. 47-50).

Leta 1997 je bil ta zakon v Avstriji dopolnjen. Če iz pogodbene odgovornosti izhaja, da revizor odgovarja samo za veliko malomarnost, mora oškodovanec dokazati tudi, da je ta predpostavka izpolnjena. Razbremenilni dokaz mora v tem primeru priskrbeti tožena stranka (revizor). Pri izključitvi odgovornosti za malo malomarnost ne obstaja v praksi obrnitev dokaznega bremena. Po novi zakonski osnovi mora obtoženec v primeru, da je odgovornost za malo malomarnost izključena iz pogodbe, dokazati, da ni tudi ravnal grobo malomarno (obrnitev dokaznega bremena). Sprememba zakona predstavlja za odgovornega revizorja pomembno poostrotev odgovornosti. Vzročnost mora še naprej dokazati upnik. Obrnitev dokaznega bremena velja za vse pogodbene obveznosti kot tudi podobne obveznosti iz pogodbe in tudi obveznost varovanja in skrbnosti (Haberl, 2000, str. 47-50).

Naš Zakon o pravdnem postopku ne opredeljuje posebej dokaznega bremena in obrnitve dokaznega bremena na področja revizije. Zato smo v prvem odstavku tega poglavja povzeli samo splošne opredelitve teh dveh pojmov in predvidevamo lahko,

da bi se smiselno uporabljale tudi v primeru tožbe na osnovi pogodbe o revidiranju. Glede na to, da smo podrobneje opisali postopek dokazovanja krivde v Avstriji, lahko povemo tudi, da v standardni pogodbi o revidiranju računovodskih izkazov ni predvidena kakršna koli izključitev odgovornosti in tudi ne, kdo dokazuje krivdo. Zato lahko sklepamo, da v primeru spora za to področje velja splošna zakonodaja v državi.

4.5 *Odgovornost revizorja konsolidiranih računovodskih izkazov do posameznih udeležencev v poslovnem procesu*

Udeleženci so vsi sodelujoči v poslovnem procesu, ki se odločajo za neko poslovno dejavnost in se zavedajo, da bodo lahko dosegli večje koristi tedaj, če bodo uspešno obvladovali prisotna tveganja. O tem in o posameznih udeležencih smo obširneje pisali v 2. poglavju. Poudariti želimo, da udeleženci prisotna tveganja obvladujejo tudi tako, da pri sprejemanju svojih poslovnih odločitev uporabljajo neodvisna poročila revizorja o konsolidiranih računovodskih izkazih. V tem poglavju želimo proučiti kdo so potencialni uporabniki revizorjevega poročila in kakšna je revizorjeva odgovornost do njih.

4.5.1 *Odgovornost revizorja do naročnika – skupine povezanih podjetij*

Razmerje med revizorjem in naročnikom bi lahko imenovali tudi pogodbeno razmerje, saj se za dogovorjen posel sklene pogodba o revidiranju v pisni obliki. Razmerje med revizorjem in naročnikom imenuje Taylor (1996, str. 174) tudi **sovednostno razmerje**. Ta izraz opisuje razmerje med revizorjem in naročnikom po običajnem pravu¹³; gre za razmerje v katerem dobivajo revizorji neposredne informacije.

Taylor (1996, str. 174) opredeljuje sovednost kot:

»pogodbeno razmerje med revizorjem in naročnikom za izvajanje poklicnih storitev.«

Iz tega sledi, da je pogodba o revidiranju tista, ki ureja pravice in obveznosti pogodbenih strank. Odgovornosti revizorja in naročnika zato izhajata iz pogodbe. V nadaljevanju podrobneje pogledimo opredelitve pravic in obveznosti, ki izhajajo iz pogodbe o revidiranju.

¹³ Običajno pravo temelji na primerih, o katerih so v preteklosti presodila sodišča na sodbah, včasih starih nekaj stoletij. Običajno pravo ima podlago v angleškem pravu in se uporablja v sodnih primerih. Zakonodajno pravo pa temelji na pravu, ki ga sprejme zakonodajno telo. Zakonodajno pravo nudi na posebnih področjih, ki jih obravnavajo zakoni, pravno pomoč dodatno k običajnemu pravu.

4.5.1.1 ODGOVORNOST NA OSNOVI POGODBE O REVIDIRANJU

Zakon o revidiranju določa, da se mora skleniti pogodba o revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov v pisni obliki. Samo pogodbo o revidiranju opredeljuje 28. člen zakona o revidiranju, ki pravi da medsebojne pravice, obveznosti revizijske družbe in pravne osebe, pri kateri se opravlja revidiranje, uredita stranki s pogodbo o revidiranju. S pogodbo pa ni mogoče izključiti obveznosti revizijske družbe in pravne osebe.

Obveznosti pravne osebe, pri kateri se izvaja revizija (Zakon o revidiranju, 2001), so:

- Pooblaščenim osebam revizijske družbe mora posredovati vso potrebno dokumentacijo in jim omogočiti vpogled v poslovne knjige, spise in računalniške izpise. Ta pregled mora biti omogočen v normalnem delovnem času.
- Na razpolago mora dati ustrezne prostore in pripomočke. Omogočiti mora berljivost računalniških izpisov, če jih revizor potrebuje kot dokaz v svoji dokumentaciji, jih mora razmnožiti v ustreznem številu.
- Kadar je za preizkus in oceno posameznih postavk v konsolidiranih računovodskih izkazih potrebno strokovno mnenje, s katerim pooblaščen revizor ne razpolaga, mora pravna oseba na zahtevo revizijske družbe pridobiti strokovno mnenje oziroma cenitev strokovnjaka ustrezne stroke.
- Če naročnik ni omogočil revidiranja, mora o tem v svojem poročilu poročati pooblaščen revizor.

Obveznosti pooblaščenega revizorja (Zakon o revidiranju, 2001):

- Mnenje pooblaščenega revizorja mora obsegati oceno o stopnji resničnosti in poštenosti konsolidiranih računovodskih izkazov, lahko je potrdilno, s pridržkom ali odklonilno.

Cena za storitve revidiranja mora biti določena v skladu s smernicami za oblikovanje cen revizijskih storitev. Te smernice oblikuje Slovenski inštitut za revizijo.

Vse, kar smo do sedaj pisali o pogodbi o revidiranju smo povzeli iz Zakona o revidiranju. Svet Slovenskega inštituta za revizijo pa je izdelal posebna navodila za delovanje revizijskih družb, kjer je opredeljena standardna pogodba o revidiranju računovodskih izkazov.

V pogodbi se izvajalec (revizijska družba) zaveže, da bo revidiral konsolidirane računovodske izkaze za določeno leto v skladu s temeljnimi revizijskimi načeli¹⁴ in

¹⁴ Temeljna revizijska načela podrobneje obravnavamo v poglavju 4.2.2.

mednarodnimi revizijskimi standardi¹⁵. Sklicuje se na listino o nameri za sklenitev revizijskega posla, ki mora biti sestavni del pogodbe, in na splošne pogoje revidiranja v Republiki Sloveniji.

Listina o nameri za sklenitev revizijskega posla je po vsebini ponudba za opravljanje storitev revidiranja. Je obsežnejša kot pogodba, zato je ta tudi del ponudbe. Obravnava pa naslednja področja:

1. Namen in splošne določbe listine
2. Namen revidiranja
3. Odgovornost pogodbenih strank
4. Standardi, ki se nanašajo na revidiranje
5. Postopki revidiranja
6. Poslovodska predstavitev
7. Omejitev področja preiskovanja
8. Odgovornost za odkrivanje prevar
9. Odgovornost za odkrivanje nezakonitih dejanja
10. Slabosti v sistemu notranjih kontrol
11. Prejemniki poročila
12. Revizijska skupina
13. Naročnikova pomoč
14. Cena storitve
15. Način plačila storitve
16. Časovni raspored revidiranja
17. Sprejem potrditve naročila

Ker se področje našega proučevanja nanaša na področje odgovornosti, bomo izpostavili točke povezane z odgovornostjo, in sicer so to točke od 1 do 9. Zaradi njihove pomembnosti jih v nadaljevanju prikazujemo v slika 13. Podrobnejši opis posameznih področij je v prilogi 2.

¹⁵ Mednarodni revizijski standardi so podrobneje obravnavani v poglavju 4.2.4 .

Slika 12: Listina o nameri za sklenitev revizijskega posla

	Področje	Vsebina
1.	NAMEN IN SPLOŠNE DOLOČBE	Revidiranje v skladu s slovenskim gospodarskim pravom, slovenskim zakonom o revidiranju, kodeksom poklicne etike zunanjih revizorjev in temeljnimi revizijskimi načeli. Cilj: PODATI MNENJE O KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH!
2.	NAMEN REVIDIRANJA	Predmet revidiranja: konsolidiran izkaz stanja na dan 31.12.X, konsolidiran izkaz uspeha, konsolidiran izkaz sprememb kapitala in konsolidiran izkaz finančnih tokov za poslovno leto, ki se konča na isti dan. Namen: izraziti mnenje o nepristranskosti prikazov v teh računovodskih izkazih in skladnost s SRS.
3.	ODGOVORNOST POGODBENIH STRANK	Odgovornost naročnika: točnost in popolnost konsolidiranih računovodskih izkazov, ustrezna pojasnila, izbira pravih računovodskih standardov, vzdrževanje ustreznega sistema notranjih kontrol. Odgovornost revizorja: na podlagi revidiranja izraziti mnenje o obravnavanih računovodskih izkazih.
4.	STANDARDI, KI SE NANAŠAJO NA REVIDIRANJE	Temeljna revizijska načela in mednarodni revizijski standardi.

	Področje	Vsebina
5.	POSTOPKI REVIDIRANJA	Spoznati sistem notranjih kontrol, preizkusiti sistem notranjih kontrol, preveriti fizični obstoj osnovnih sredstev in zalog, preveriti slade terjatev nekaterih drugih sredstev in obveznosti pri izbranih kupcih, dobaviteljih, pravnih zastopnikih in bankah, preveriti druge informacije v letnem poročilu.
6.	POSLOVODSKA PREDSTAVITEV	Pisno zagotovilo naročnika o popolnosti in resničnosti prikazov in razkritij, ki so bili posredovani med revidiranjem.
7.	OMEJITEV PODROČJA PREISKOVANJA	Naročnik mora obvestiti revizorja o znanih omejitvah, ki bi lahko vplivale na področja, ki jih bo revizor preizkusil.
8.	ODGOVORNOST ZA ODKRIVANJE PREVAR	Načrtovanje revidiranja zajema tudi odkrivanje napak in drugih nepravilnosti, ki bi lahko pomembno vplivale na konsolidirane računovodske izkaze. Preiskovanje poslov ni 100 %, zato revidiranje ne more dati popolnega zagotovila, da bodo take napake, nepravilnosti in prevare tudi odkrite.
9.	ODGOVORNOST ZA ODKRIVANJE NEZAKONITIH DEJANJ	Načrtovanje revidiranja zajema tudi odkrivanje nezakonitih dejanj, ki bi lahko pomembno vplivala na konsolidirane računovodske izkaze. Revizor bo naročnika obvestil o morebitnih kršitvah zakona in drugih predpisov, razen če bi bile nedvoumno brez posledic.

Vir: Svet slovenskega inštituta za revizijo, 1994a

Naloga revizorja je torej podati oceno o resničnosti in poštenosti prikazov v konsolidiranih računovodskih izkazih. Pri izdelavi ocene pa mora upoštevati pravila in standarde stroke. Iz tega izhajajo odgovornosti revizorja, da poda ustrezno oceno. Če ustrezne ocene ne poda, odgovarja za nastalo škodo, kot je to opredeljeno v Slovenski gospodarski zakonodaji, na katero se sklicuje pri sklenitvi posla.

Na drugi strani pa je poslovodstvo odgovorno za točnost in popolnost konsolidiranih računovodskih izkazov.

Slovenska gospodarska zakonodaja, ki opredeljuje odgovornost revizorja in odgovornosti iz pogodbe sta Zakon o gospodarskih družbah in Obligacijski zakonik.

Zakon o gospodarskih družbah nalaga revizorju odgovornost družbi in delničarjem družbe za škodo, ki jim jo povzroči s kršitvijo pravil o revidiranju, določenih z zakonom o revidiranju.

Nadaljnje razlage razmerij iz pogodb iščemo v Obligacijskem zakoniku, ki vsebuje temeljna načela in splošna pravila za vsa obligacijska razmerja. Za obligacijska razmerja, ki jih urejajo drugi zakoni, se uporabljajo določbe tega zakonika glede vprašanj, ki niso urejena v tem zakoniku.

Pri sklepanju obligacijskih razmerij in pri izvrševanju pravic in izpolnjevanju obveznosti iz teh razmerij morajo udeleženci upoštevati načelo vestnosti in poštenja (Obligacijski zakonik, 2001).

Udeleženci v obligacijskem razmerju morajo pri izpolnjevanju obveznosti iz svoje poklicne dejavnosti ravnati z večjo skrbnostjo, po pravilih stroke in po običajih (skrbnost dobrega strokovnjaka).

4.5.1.2 ODGOVORNOST ZARADI KAZNIVEGA DEJANJA

Kaznivo dejanje pri delu revizorja bi lahko opredelili, če revizor poda pozitivno mnenje, ne da bi opravil postopke revidiranja, kot so opredeljeni v pravilih za opravljanje revizijskih storitev. V pravilih stroke je nedvoumno zapisano, da je lahko podlaga za mnenje revizorja o konsolidiranih računovodskih izkazih samo skrbno opravljena revizija.

4.5.2 Odgovornost revizorja do tretjih

Odgovornost tretjim je posebej rizična, ker je težko predvidljiva. Odvisna je od tega, kdo ima dostop do revizorjevega poročila in za kak namen ga bo uporabil kot zaupanja vreden dokument. Krog možnih uporabnikov je velik in tudi interesi teh uporabnikov so si med seboj različni.

Pomembno je, na osnovi čigave zahteve za odgovornost je revizor pozvan za povrnitev škode, ker obstajajo velike razlike vezano na omejitev odgovornosti in pravila zastaranja.

Možni zahtevki za povrnitev škode tretjih ne smejo presegati zneska, ki ga zahteva naročnik. Tretje osebe se morajo zavedati, da sokrivda revidirane skupine povezanih podjetij lahko zmanjša njihov škodni zahtevke (Haberl, 2000, str. 63).

4.5.2.1 REVIZOR – TRETJE STRANKE

Sovednostno razmerje med revizorji in tretjimi strankami običajno ne obstaja. Med revizorji in temi skupinami se ne sklepajo nikakršne pogodbe za storitve. Kljub temu pa lahko ima tretja stranka tako imenovano glavno koristnostno razmerje z revizorji in v takem razmerju revizor ve, da ga je naročnik izrecno najel za izvedbo revizije v korist neke tretje stranke, katere zaupanje je cilj posla (Taylor, 1996, str. 174).

Tako razmerje lahko nastane, kadar naročnik prosi revizorja, da potrdi računovodske izkaze, ki naj bi jih dobil znani bodoči kupec naročnikovega podjetja. V tem primeru je bodoči kupec tretja stranka – **glavni uživalec koristi**, čeprav z revizorjem ni sklenjena formalna pogodba.

V skladu z običajnim pravom imajo tretje stranke tako imenovani glavni uživalci koristi pravico zamenjati revizorja, podobno kot naročniki. O tem pa mora biti revizor izrecno obveščen, prav tako o tisti, ki bo imela od revizije glavno korist.

Tudi v Navodilih za delovanje revizijskih družb je jasno opredeljeno, da če želi naročnik dati mnenje in poročilo revizorja komu drugemu, si mora v ta namen pridobiti pisno soglasje revizorja (Svet Slovenskega inštituta za revizijo, 1994a, str. 75).

4.5.2.2 REVIZOR – PREDVIDENE STRANKE

Predvidene stranke so stranke, ki jih revizor pozna ali se utemeljeno domneva, da jih pozna, in zaupajo v njegovo delo pri sprejemanju svojih poslovnih odločitev (Taylor, 1996, str. 175).

Sodišča uporabljajo za določanje predvidenih strank dva ključa:

- revizorjevo poznavanje neke stranke, to je oseb ali omejenih razredov oseb (kakega upnika ali kake skupine upnikov) in
- revizorjevo poznavanje nekega posla ali zelo podobnih poslov (uporaba revizijskega poročila za odobritev bančnega posojila naročniku revizije).

Drugače kot tretja stranka – glavni uživalec koristi – pa revizor morda ni nujno vedno seznanjen, s katero banko se njegov naročnik pogaja za pridobitev posojila. Če ve le, da skuša naročnik dobiti bančno posojilo in zato uporablja revidirane konsolidirane računovodske izkaze, lahko banka, s katero naročnik običajno posluje, postane predvidena stranka.

Če pogledamo nazaj v razvoj revizijske stroke, lahko ugotovimo, da ne bi bilo verjetno, da bi tretje stranke, ki niso imele glavnega koristnostnega razmerja z revizorjem uspele v pravih, ki so obravnavale navadno malomarnost po običajnem pravu. Razmerje med tretjimi strankami in revizorji je bilo namreč preveč ohlapno.

Na primer: če je banka, ki je revizor ni dobro poznal (torej ni bila glavni uživalec koristi), zaradi uporabe revidiranih konsolidiranih računovodskih izkazov pretrpela izgubo, ni bilo verjetno, da bi po običajnem pravu dobila tožbo proti revizorju zaradi navadne malomarnosti.

Vendar v današnjem času take tretje stranke dobivajo čedalje več tovrstnih pravih, če jih sodišča tolmačijo kot predvidene stranke.

4.5.2.3 REVIZOR – PREDVIDLJIVE STRANKE

Nenehno spreminjajoče se področje običajnega prava vključuje razsodbe o tožbah, ki jih kot tretje stranke vlagajo proti revizorju predvidljive stranke, to so uporabniki revidiranih konsolidiranih računovodskih izkazov, ki niso izrecno določeni ali pa uporabljajo izkaze za posle, ki jih revizor ne pozna dobro, a se lahko utemeljeno pričakuje, da jih bodo videli in zaradi zaupanja vanje ukrepali ali se temu odpovedali (Taylor, 1996, str. 176).

Naša zakonodaja ne razvršča uporabnikov revizijskih poročil kot opisana zgoraj. Loči samo naročnika kot glavnega uporabnika revizorjevega poročila in stranke, ki nastopajo v okviru rednega poslovanja z naročnikom. Če želi naročnik posredovati mnenje revizorja drugim, si mora v ta namen pridobiti njegovo pisno soglasje (Svet Slovenskega inštituta za revizijo, 1994a, str. 75). Iz tega lahko povzamemo tudi odgovornost revizorja do drugih strank. Če je revizor dal pisno soglasje o posredovanju njegovega poročila drugim, je njegova odgovornost enaka kot do strank, ki so normalni uporabniki njegovega poročila. S tem ko je dal soglasje o uporabi je v pravzaprav vedel za druge uporabnike in predvidel potrebe iz njegovega poročila.

4.6 Omejitev odgovornosti revizorja pri reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov

Omejitev odgovornosti je bila uvedena zaradi zavarovanja eksistence in nevtralnosti interesov odgovornega revizorja. Pomembno pri omejitvi odgovornosti je ugotovitev ali je bila povzročena škoda namerno ali zaradi normalne ali velike malomarnosti.

Revizor odgovarja družbi in delničarjem družbe za škodo, ki jim jo povzroči s kršitvijo pravil o revidiranju, določenih z zakonom, ki ureja revidiranje. Revizor odgovarja za škodo do višine 35.000.000 SIT. Omejitev odškodninske odgovornosti pa ne velja, če je bila škoda povzročena namenoma ali iz hude malomarnosti (Zakon o gospodarskih družbah, 2001).

Iz tega izhaja, da je omejitev odškodninske odgovornosti samo v primeru navadne malomarnosti.

Ker v nadaljevanju v splošnih pogojih za revidiranje uporabljamo izraz revizijska družba kot oseba odgovornosti, je prav da povzamemo na tem mestu še opredelitev revizorja po Zakonu o gospodarskih družbah (2001): *»Revizor je revizijska družba oziroma samostojni revizor oziroma samostojna revizorka, ki ima po zakonu, ki ureja revidiranje, dovoljenje za opravljanje storitev revidiranja.«*

V splošnih pogojih za revidiranje v Republiki Sloveniji je odgovornost revizijske družbe za škodo katere koli vrste, naj gre za skupno ali solidarno odgovornost v posameznem odškodninskem primeru omejena na znesek njenega zavarovanja in kapitala. En sam odškodninski primer se določi kot skupna vsota vseh odškodninskih zahtevkov vseh oseb, ki imajo pravico uveljavljati zahtevek, izhajajočih iz ene in iste strokovne napake. Posamezni odškodninski primer se določi tudi kot vsota vseh prekrškov, ki jih je med opravljanjem revizije ali druge z njo povezane storitve

naredila ena oseba ali več oseb. Kljub temu velja načelo, da je v primeru škode, nastale zaradi več prekrškov, ki so posledica ene in iste strokovne napake v okviru več revizij iste vrste ali različnih povezanih storitev podobne vrste, revizijska družba lahko odgovorna samo do zneska svojega zavarovanja in kapitala, ne glede na to ali so prekrški nastali v enem letu ali v več zaporednih letih (Svet Slovenskega inštituta za revizijo, 1994a, str. 75).

Zakon o revidiranju določa, da mora revizijska družba zavarovati svojo odgovornost za škodo, ki jo povzroči naročniku oziroma tretji osebi, s kršitvijo pogodbe o revidiranju oziroma pravil revidiranja.

Zavarovalna vsota zavarovanja odgovornosti za posamezni zavarovalni primer mora biti za posamezno poslovno leto najmanj enaka tistemu od naslednjih rezultatov, ki je višji (Zakon o revidiranju, 2001):

- od najvišje cene za storitve revidiranja na podlagi posamezne pogodbe o revidiranju, pomnoženi s 15,
- od seštevka cen za storitve revidiranja na podlagi vseh pogodb o revidiranju, pomnoženemu z 2,5.

Posamezni zavarovalni primer je škoda nastala v zvezi s posameznim poročilom o revidiranju.

Namenska povzročitev škode ne zagotavlja omejitve odgovornosti in tudi ne more biti dogovorjena v pogodbi. Če ne bi obstajala omejitev odgovornosti bi bilo tveganje revizorja nepredvidljivo in bi bila lahko hitro ogrožena njegova eksistenca.

Vprašanje, ki se postavlja, je, ali za nastalo škodo odgovarja revizor ali revizijska družba, za katero opravlja delo revizor. Zakon o gospodarskih družbah pravi, da za škodo odgovarja revizor, medtem ko zakon o revidiranju govori o revizijski družbi. Glede na opredelitev revizorja po Zakonu o gospodarskih družbah, ki smo jo podali na prejšnji strani, bi lahko sklepali, da navzven odgovarja revizijska družba, revizor pa potem nasproti revizijske družbe.

Za revizije, ki so predpisane z Zakonom o gospodarskih družbah, tudi s pogodbo o revidiranju ni mogoče dodatno omejiti odgovornosti revizorja in tudi ne njegove razširitve. Za vse druge storitve, ki jih opravlja revizor, to pomeni za revizije, ki niso zakonsko potrebne ali razna poročala paberkovanja, pa se lahko revizor in naročnik v pogodbi o revidiranju dogovorita tudi o drugačnih oblikah odgovornosti. To pomeni, da jih lahko ali omejita ali razširita.

Omejitev odgovornosti velja tudi nasproti tretjim strankam.

Kadar so za nastalo škodo odgovorni tudi organi ali zaposleni skupine povezanih podjetij, je za revizorja v procesu ugotavljanja nadomestitve škode potrebno vložiti ugovor, v katerem se predstavi soudeležba krivde skupine povezanih podjetij pri nastali škodi. S tem se omejijo ali celo izključijo obveznosti povrnitve škode. Sodnik mora ugotoviti protipravnost, povzročitev, povezanost krivde, da lahko določi delež sokrivde. Pri tem pa je potrebno določiti zelo stroga merila (Haberl, 2000, str. 46).

Naloga revizorja je odkriti pomanjkljivosti v računovodenju in jih odpraviti, da ne bi nastala posledična škoda. Zaradi tega v vseh primerih ne pride v poštev oziroma se močno omejuje soodgovornost organov revidirane skupine za povrnitev škode oziroma za zmanjšanje zahtevka za škodo. Če organ gospodarske družbe zaključni račun ponaredil in tega revizor na koncu ni opazil, skupina povezanih podjetij soodgovarja za nastalo škodo.

Pri malomarnosti organov ali zaposlenih revidirane skupine povezanih podjetij se gospodarski revizor pri spoznanju te napake nima možnosti sklicevati na to, če v procesu revizije ni sprejel ustreznih ukrepov, da bi negativne učinke odpravil. Če skupina povezanih podjetij in revizor ravnata protipravno, pride do delitve škode. Če pa oba ravnata malomarno, se sklicevanje gospodarskega revizorja na soodgovornost skupine povezanih podjetij ne more uveljavljati (Haberl, 2000, str. 46).

Pri reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov pride v poštev omejitev odgovornosti, če revidirana skupina povezanih podjetij ni korektno sodelovala pri izpolnitvi svojega dela obveznosti. Obveznosti naročnika in revizorja so natančno opredeljene v pogodbi o revidiranju in tudi v Zakonu o revidiranju.

Če pri reviziji računovodskih izkazov sodelujejo tudi strokovnjaki za določeno področje, v osnovi ti ne odgovarjajo za nastalo škodo. Obstaja pa izjema, če je tretja strokovna oseba imela določene informacije o gospodarski družbi in jih ni posredovala naprej odgovornemu revizorju. Vsekakor pa je to zelo težko dokazljivo.

Navajamo štiri tipične primere, ko je skupina povezanih podjetij soodgovorna za nastalo škodo in se zaradi tega omeji odgovornost revizorja (Haberl, 2000, str. 47):

- Pri protipravni ponaredbi konsolidiranih računovodskih izkazov s strani organov skupine ali zaposlenih in tega gospodarski revizor ni opazil. Ta se lahko sklicuje na soodgovornost skupine povezanih podjetij in posledično na omejitev odgovornosti.
- Pri malomarnosti organov revidirane skupine. Revizor je to sicer opazil, vendar ni ustrezno ukrepal in v tem primeru ima zelo malo možnosti za uveljavljanje soodgovornosti in posledično na omejitev njegove odgovornosti.

- Če oba, to pomeni revizor in skupina povezanih podjetij, ravnata protizakonito, se nastala škoda deli.
- Če oba, to pomeni revizor in skupina povezanih podjetij, ravnata malomarno, revizor ne more uveljavljati soodgovornosti skupine oziroma omejitev odgovornosti.

4.7 Razširitev odgovornosti revizorja pri reviziji konsolidiranih računovodskih izkazih

Razširitev odgovornosti ni predvidena po zakonu za redne revizije oziroma za revizije, ki se morajo opravljati po zakonu.

V navodilih za delovanje revizijskih družb pa je predviden dogovor o odgovornosti za večje zneske odškodnine. Če bi bilo po naročnikovem mnenju predvidljivo pogodbeno tveganje bistveno večje od zneska, za katerega je revizijska družba zavarovana, se mora revizijska družba obvezati, da bo izkoristila možnost povečanja zneska, za katerega se bo zavarovala. Tako bo naročniku lahko ponudila večje odškodnine. Če pride do takega sklepa tudi revizijska družba, zanjo velja ista obveza. Pri določanju plačila za sprejeto naročilo revizijska družba upošteva večje zneske odškodnin (Svet Slovenskega inštituta za revizijo, 1994a, str. 76). Naštete obveze pa ne veljajo za tista naročila, za katera so zneski odškodnin omejeni z zakonom.

V Avstriji zavarovalne družbe ne zavarujejo revizorja za višje dogovorjene odškodnine (Haberl, 2000, str. 109).

4.8 Odgovornost drugih revizorjev, ki sodelujejo pri reviziji odvisnih podjetij, ki se zajamejo v konsolidacijo

Kot smo opisali v poglavju o reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov je potrebno določene odvisne družbe revidirati. Pri tem uporabljamo tudi dela drugih revizorjev. Posebej aktualno je to v primeru, če so odvisne družbe v tujini.

Vprašanje prevzema revizijskih izsledkov drugih revizorjev je posebej aktualna pri reviziji skupine povezanih podjetij v primeru, ko nekatera odvisna podjetja ne revidira revizor nadrejenega podjetja (v nadaljevanju primarni revizor). Posebej še, če so ta odvisna podjetja v tujini, običajno revizijo tam opravi tuji revizor (v nadaljevanju sekundarni revizor). S prevzemom dela drugih revizorjev se odgovornost revizorja za konsolidirane računovodske izkaze nič ne zmanjša. Ravno tako še nosi popolno

odgovornost za resnično in pošteno predstavitev vsebine konsolidiranih računovodskih izkazov. Ravno zaradi tega pa se mora revizor nadrejenega podjetja prepričati o obsegu dela ostalih revizorjev, ki sodelujejo v skupini.

Če revizor skupine uporabi delo drugih revizorjev v isti državi bo njegov obseg preverjanja opravljenega dela teh revizorjev drugačen, kot če to delo opravljajo tuji revizorji. Pri domačih revizorjih lahko pričakuje, da poznajo pravne in standardne podlage za sestavo računovodskih izkazov in obseg dela, ki ga priporoča stroka. Kadar pa ima opraviti s tujim revizorjem, ki mora preveriti sestavo računovodskih izkazov po standardih in zakonih države, v katerih odvisna družba posluje, in po standardih obvladujočega podjetja, se mora revizor prepričati o poznavanju standardov in računovodskih politik skupine povezanih podjetij. V tem primeru govorimo, da moramo narediti tudi računovodske izkaze II in jih mora revizor tega odvisnega podjetja revidirati. Za to pa mora poznati ali se spoznati z računovodskimi usmeritvami skupine (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, 1996, str. 2006).

Če so odvisne družbe v Sloveniji, velikokrat isti revizor oziroma revizijska družba z drugo skupino revizorjev opravi revizijo. V tem primeru ni problematična preverba in sodelovanje revizorjev, saj revizorji iz iste revizijske družbe uporabljajo enako metodologijo in postopke. Revizorju nadrejenega podjetja je v tem primeru tudi veliko lažji vpogled v opravljeno delo in revizijske dokaze.

Pomembno je, da poudarimo, da revizor odvisnega podjetja prav tako izdela poročilo o reviziji odvisnega podjetja in zanj veljajo enake odgovornosti kot smo jih opisali v poglavju o odgovornosti. Revizor nadrejenega podjetja izdela poročilo o konsolidiranih računovodskih izkazih in njegovo poročilo temelji tudi na izsledkih poročila odvisnega revizorja, zato se mora revizor nadrejenega podjetja prepričati o postopkih, ki jih je opravil revizor odvisnega podjetja. S tem ko povzame njegovo poročilo in ga upošteva pri vrednotenju svojega nadaljnjega dela namreč prevzame odgovornost tudi za ta del.

Zaradi opisanega si bomo v naslednjem poglavju podrobneje pogledali sodelovanje obeh revizorjev.

5. SODELOVANJE REVIZORJEV PRI KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

V interesu primarnega revizorja je predvsem, da se vzpostavi ustrezno sodelovanje pri reviziji računovodskih izkazov skupine povezanih podjetij. Primarni revizor se mora torej prepričati o opravljenem delu v odvisnem podjetju oziroma celo vnaprej načrtovati delo sekundarnega revizorja v odvisnem podjetju in mu po potrebi pripraviti ustrezna navodila.

V takih primerih je primerno, če se revizorji med seboj časovno uskladijo s terminskim načrtom, kdaj naj poteka revizija in do kdaj mora biti revizijsko poročilo izdelano. Ravno tako je prav, da revizorja dogovorita način in obseg dela.

5.1 Povezava med primarnim in sekundarnim revizorjem

V večjih skupinah ni možno, da bi vsa podjetja v skupini revidirala ista revizijska družba. Da bi se lahko zanesli na delo poklicnih kolegov oziroma si zagotovili pogled nad revizijami posameznih računovodskih izkazov, primarni revizor pripravi revizijske smernice. Gre za navodila sekundarnim revizorjem posameznih podjetij v skupini, da lahko ti svoje delo opravijo tako, da zadostijo potrebam skupine oziroma primarnemu revizorju skupine (International Federation of Accountants, 1991, str. 9-35). Iz teh navodil je razvidno, katere revizijske postopke je potrebno opraviti. Navodila so pisna in splošna, tako da pokrijejo potrebe vseh povezanih podjetij, sekundarni revizor pa mora kritično izločiti nepotrebne postopke oziroma postopke, ki pri posameznem podjetju ne pridejo v poštev. Pri tem mora upoštevati načrtovano strategijo revidiranja, delovanja notranjih kontrol, značilnosti posameznega podjetja in ocenjeno tveganje. Ker sekundarni revizor odgovarja za svoje delo, je izbira ustreznih revizijskih postopkov v njihovi odgovornosti.

Revizijske smernice običajno vključujejo naslednje:

- opis skupine, njene organizacije, lastništva, upravljanja in pomembnih drugih osnovnih podatkov o skupini
- seznam vseh podjetij v skupini
- imena pristojnih oseb v matičnem podjetju in pri revizorju konsolidiranih računovodskih izkazov
- terminski načrt konsolidiranja
- splošne računovodske smernice in predpostavke
- revizijski pristop
- navodila za izdelavo računovodskih izkazov II

- zahtevano vsebino revizijskih poročil posameznih sekundarnih revizorjev
- odnosi primarnega revizorja s sekundarnimi revizorji posameznih povezanih podjetij, njihove pravice v zvezi z delom svojih poklicnih kolegov
- zahteve o kvaliteti delovnih papirjev

Vključen je lahko tudi podrobnejši revizijski načrt z opisom revizijskih postopkov, ki naj bi jih opravili posamezni sekundarni revizorji.

Odnos med primarnim in sekundarnim revizorjem je pri Avstrijcih opredeljen v zakonu HGB (Handelsgesetzbuch). Iz teh predpisov izhaja, da mora primarni revizor posamezne računovodske izkaze odvisnih podjetij pogledati, če ustrezajo predpostavkam urejenega računovodstva in če so bila upoštevana pomembna navodila skupine pri sestavi posameznih računovodskih izkazov. To pa zaradi tega, da preveri, ali se lahko ti računovodski izkazi vključijo v skupino (Kapl, 1992, str. 554).

Osnova za to preveritev pa je vprašalnik primarnega revizorja sekundarnemu revizorju. Iz tega lahko razbere, ali so bili opravljeni vsi potrebni postopki pri reviziji posameznih računovodskih izkazov (Attwood, 1989, str. 538).

Sekundarni revizor mora takoj pisno poročati, če je prišlo pri sestavi posameznih računovodskih izkazov do kakršnih koli odstopanj od računovodskih usmeritev in metod sestave zaključnega računa skupine povezanih podjetij.

Posebno pozornost je potrebno posvetiti postavkam, ki se konsolidirajo, kot so na primer povezave med odvisnimi ali povezanimi podjetji v skupini (popolno ali sorazmerno konsolidiranja). Nato je potrebno natančno opredeliti terjatve, obveznosti, izdatke in prihodke med temi podjetji. Vezano na to so podjetja v skupini dolžna takšne postavke med seboj uskladiti.

Sekundarni revizor se mora natančno držati načrta dela, da ne zavira postopkov konsolidacije na nivoju obvladujočega podjetja.

5.2 Operativni postopki (prevedba računovodskih izkazov I v računovodske izkaze II)

Ena izmed najpomembnejših predpostavk je predpostavka enotnega vrednotenja.

Pri tem je treba uporabljati metode, ki so dopustne v državi obvladujočega podjetja. Te metode pa se lahko razlikujejo od metod, uporabljenih v uradnih računovodskih

izkazih odvisnega podjetja. V takem primeru mora odvisno podjetje sestaviti dva računovodska izkaza. Prvemu, ki je sestavljeno po metodah vrednotenja odvisnega podjetja, pravimo računovodski izkazi I. Drugemu, ki je sestavljen po metodah vrednotenja nadrejenega podjetja oziroma skupine, pravimo računovodski izkaz II. Ta drugi računovodski izkaz se zajame v skupino in se upošteva pri konsolidiranih računovodskih izkazih (Kapl, 1992, str.274).

To prilagoditev računovodskega izkaza I v računovodski izkaz II opravi odvisno podjetje. Ali bo to pregledal sekundarni revizor ali primarni revizor, je odvisno od organizacije izdelave računovodskih izkazov in načrta revidiranja konsolidiranih računovodskih izkazov. Praktični razlogi nakazujejo na to, da je bolje, če to pregleda primarni revizor, saj bolje pozna metode vrednotenja skupine povezanih podjetij in s tem lahko tudi zagotovi, da so računovodski izkazi zajeti v konsolidaciji vrednoteni po enotnih metodah. Če ga pregleda in potrdi sekundarni revizor, mora dobro poznati metode vrednotenja skupine oziroma dobiti natančna navodila revizorja skupine. V vsakem primeru pa odgovornost za enotno vrednotenje v vseh računovodskih izkazih prevzame primarni revizor skupine podjetij (Ferk, 1991, str. 70-74).

5.3 *Vprašalnik za revizorja, ki izvaja revizijo v odvisnem podjetju, ki bo zajeto v konsolidaciji*

Ker kot revizorji konsolidiranih računovodskih izkazov odgovarjamo za mnenje o konsolidiranih računovodskih izkazih, se lahko želimo prepričati, da so tudi vsi revizorji povezanih podjetij izpolnili svoje strokovne obveznosti na mednarodno priznani ravni. To lahko poskušamo doseči s pomočjo tako imenovanih pregledov strokovnih kolegov (Peer Review) in s pomočjo posebnih vprašalnikov. Namen teh dveh postopkov je dobiti potrditev, da se lahko zanesemo na delo drugih in nam ni treba samim opravljati dodatnih revizijskih postopkov.

Pregled strokovnega kolega pomeni, da revizor skupine pregleda delo svojega kolega in tako dobi zagotovilo, da so bile revizijske smernice, ki jih je določil, upoštevane in da je bila revizija opravljena v skladu z mednarodnimi standardi. (Vrankar, 2000, str. 7).

Primarni revizor se lahko prepriča o opravljenem delu sekundarnega revizorja tudi preko vprašalnika. V prilogi 3 podajmo primer takega vprašalnika.

Običajno je, da revizor pri večletnih naročilih poleg pregleda strokovnega kolega in vprašalnikov posameznih povezanih podjetij tudi sam na licu mesta opravi določene postopke pri pomembnih postavkah računovodskih izkazov. Tovrstne poglobljene revizije so pogosto zaželeno tudi s strani obvladujočega podjetja, da lahko podvržejo

podjetje še dodatni neodvisni reviziji. S tem se poveča kvaliteta revizije in podatkov o poslovanju. To je zlasti pomembno v primerih, ko revizor konsolidiranih računovodskih izkazov ugotovi, da so bili iz organizacijskega vidika opravljeni vsi postopki, da se lokalni računovodski izkazi prilagodijo smernicam skupine, vendar določeni znaki kažejo na to, da povezano podjetje in njegov revizor ne poznata oziroma razumeta dovolj dobro vsebine računovodskih smernic skupine (Vrankar, 2000, str. 8).

6. ZAKLJUČEK

Namen dela je bil predstaviti odgovornost revizorja pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov s poudarkom na primeru, ko revizor nadrejenega podjetja uporablja delo drugih revizorjev za revidiranje odvisnih družb. Nadalje smo proučevali tudi sodelovanje med primarnim revizorjem nadrejenega podjetja in sekundarnimi revizorji odvisnega podjetja.

Za lažje razumevanje obravnavanega področja smo najprej predstavili osnovne pojme, s katerimi se srečujemo pri reviziji konsolidiranih računovodskih izkazih in odgovornosti revizorja.

Po opravljenih revizijskih postopkih je osnovna naloga revizorja, da izdela ustrezno revizorjevo poročilo in ravno tukaj najdemo revizorjevo odgovornost. Le ta je v ustreznem oblikovanju mnenja o konsolidiranih računovodskih izkazih. Da pa lahko revizor poda mnenje, mora opraviti določene revizijske postopke. Pri tem mora spoštovati zakonodajo, Temeljna revizijska načela in Druga načela revidiranja.

Kadar je predmet revizije skupina povezanih podjetij, revizor nadrejenega podjetja običajno ne opravi revizije vseh odvisnih podjetij sam. Posebej to ne pride v poštev, kadar so ta odvisna podjetja v tujini. V tem primeru mora primarni revizor nadrejenega podjetja sodelovati s sekundarnimi revizorji odvisnega podjetja in na koncu povzeti njihove izsledke v svojem revizijskem poročilu. Poročilo primarnega revizorja skupine odvisnih podjetij bo tako tudi odvisno od izsledkov sekundarnih revizorjev odvisnih družb. S tem ko primarni revizor skupine uporabi in povzame delo sekundarnih revizorjev odvisnih družb, prevzame vso odgovornost za pravilnost oblikovanega mnenja o konsolidiranih računovodskih izkazih skupine povezanih podjetij. Iz tega izhaja tudi, da primarni revizor nadrejenega podjetja oziroma skupine želi vedeti, kako je opravil delo sekundarni revizor odvisnega podjetja. Še več, že pred pričetkom revizije odvisnih družb lahko stopi v kontakt s sekundarnim revizorjem in mu da navodila, ki jih mora spoštovati pri reviziji računovodskih izkazov odvisnih družb. S tem si prihrani naknadne popravke in usklajevanja.

Sodelovanje vseh revizorjev pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov je pomembno zaradi vrste predpostavk in načel, ki jih je potrebno spoštovati, da so računovodski izkazi, ki jih zajemamo v konsolidacijo, sploh primerljivi in vsebinsko poenoteni.

Kot smo že zapisali, je revizor odgovoren za izdajo pravilne sodbe o konsolidiranih računovodskih izkazih. Z napačno sodbo in oblikovanjem mnenja o konsolidiranih računovodskih izkazih skupine lahko udeležencem povzroči škodo, ker so se na osnovi njegovega poročila napačno odločili in utrpeli škodo. V primeru nastanka škode največkrat govorimo o izgubljenem dobičku, ki ga je revizor dolžan povrniti, če se dokaže, da je kriv za nastalo škodo.

Pri ugotavljanju krivde in vzročnosti za nastalo škodo se ugotavlja tudi, ali je revizor spoštoval pri svojem delu zakonodajo in vsa načela revidiranja in opravil vse postopke revizije, ki so nujno potrebni, da si lahko oblikuje ustrezno mnenje o konsolidiranih računovodskih izkazih. Za odmero odškodnine pa je pomembno tudi, ali gre za malo ali veliko malomarnost revizorja ali celo za prevaro.

Iz vsega tega lahko povzamemo, da je odgovornost revizorja velika, saj so njegova poročila dostopna velikemu krogu udeležencev v poslovnem procesu in revizorja razumejo kot strokovno in zaupanja vredno osebo. Menimo, da je pomembno, da se revizor pri svojem delu ves čas zaveda svoje odgovornosti in temu primerno opravi svoje delo.

7. LITERATURA IN VIRI

Literatura:

1. Attwood Frank A., Stein D. Neil: de Paula s Auditing. London: Pitman Publishing, 1989, 682 str.
2. Bailey, Larry P.: Miller GAAS guid 1999. San Diego: American Institute of Certified Public, 1999.
3. Braiotta, Louis.: The audit committee handbook. New York: J. Wiley, cop. 1999.
4. Carmichael D.R., Benis Martin: Auditing Standards and Procedures manual. New York: Jahn Wiley & Sons, 1990. 2200 str.
5. Ferk Hans: Jahresabschluß und Prüfung von ausländischen Tochtergesellschaften nach neuen Konzernrecht. Stuttgart: Schäffer Verlag, 1991. 121 str.
6. Gretchen Schuldt: Accounting firm did sloppy work, suit claims. Business & Your Money (2001)
7. Haberl Ingrid: Die Haftung des Wirtschaftsprüfer als gesetzlicher Abschlussprüfer. Wien: Orac, 2000. 127 str
8. Hofmann Rolf: Prüfungshandbuch. Berlin: Erich Schmidt Verlag, 1994. 294 str.
9. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland: Wirtschaftsprüferhandbuch 1996. Düsseldorf: IDW Verlag GmbH, 1996, 2006 str.
10. International Federation of Accountants: International auditing guidelines and statements on auditing of the International Federation of Accountants: fotokopije 1991
11. Kapl Helmut (Hrsg) et al.: Konsolidierungsleitfaden Handbuch für die Erstellung und Prüfung von Konzernabschlüssen. Wien: Wirtschaftsverlag Carl Überreuter, 1992. 621 str.
12. Koletnik Franc: Revidiranje. Maribor: Ekonomsko poslovna fakulteta, 2000. 376 str.
13. Koletnik Franc: Revidiranje. Maribor: Ekonomsko poslovna fakulteta, 2000a. 220 str.
14. Koletnik Franc: Analiza bilance z revizijo. Maribor: Ekonomsko poslovna fakulteta, 1992. 72 str.
15. Selcharst Wilhelm Friedrich: Jahresabschlussprüfung der Kapitalgesellschaften. Wiesbaden: Gabler, 1996. 890 str.
16. Taylor H. Donald, Glazen William G.: Revidiranje zasnove in postopki. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
17. Turk Ivan: Pojemovni okvir revidiranja. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovni naziv revizor, Slovenski inštitut za revizijo, 1995

18. Turk Ivan: Pojemovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, 1083 str.
19. Vezjak Blanka: Letno poročilo 1998. Gospodarski vestnik, Maribor (1999), 12, str. 85
20. Vrankar Mateja: Izdelovanje konsolidiranih računovodskih izkazov – postopki in zgledi. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1995. 194 str.
21. Vrankar Mateja: Revidiranje konsolidiranih računovodskih izkazov. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovni naziv pooblaščen revizor, Slovenski inštitut za revizijo, 1999

Viri:

1. Business Circle Finance: Slowenien – Tochtergesellschaften. Wien: Vienna penta Renaissance, 1995. 68 str.
2. Duhovnik Meta: Odgovornost v zvezi s poročanjem. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščen revizor, Slovenski inštitut za revizijo, 1999
3. Mednarodni standardi revidiranja. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1997
4. Obligacijski zakonik (Uradni list RS, št. 83/2001)
5. Odškodninsko pravo – povrnitev gmotne škode – pogodbeni škoda – izgubljeni dobiček (<https://ius-info-software.si/baze/sovs/b/vs40457.htm>)
6. Odškodninsko pravo – povrnitev gmotne škode – izgubljeni dobiček – denarna odškodnina (<https://ius-info-software.si/baze/sovs/b/vs04669.htm>)
7. Perner Vili, Skitek Mitja: Vloga revizorja po zakonu o gospodarskih družbah. 5. jesenski strokovni posvet revizorjev, Radenci 2001
8. Sedma smernica Evropske gospodarske skupnosti. Revizor 2/91, Zveza društev računovodskih in finančnih delavcev Slovenije, Ljubljana 1991, str. 5-27
9. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 11/2001)
10. Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo: Stališče 3 – Skupinski (konsolidirani) računovodski izkazi. Ljubljana, 1994
11. Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo: Pojasnilo 2 – Revidiranje skupinskih računovodskih izkazov. Ljubljana, 1994a
12. Svet Slovenskega inštituta za revizijo: Temeljna načela revidiranja. Revizor, Ljubljana 12 (1994), 1, 58-62
13. Svet Slovenskega inštituta za revizijo: Navodila za delovanje revizijskih družb. Revizor, Ljubljana 12 (1994a), 1, 72-91
14. Svet Slovenskega inštituta za revizijo: Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev. Revizor, Ljubljana 12 (1994b), 1, 63-71
15. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-F, Uradni list RS, št. 45/2001)
16. Zakon o pravnem postopku (Uradni list RS, št. 26/1999)
17. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/2001)

18.ZUP – ZOR – splošni upravni postopke (<https://ius-info-software.si/baze/sovs/b/vs40156.htm>)

Priloga 1: Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev (Revizor 1/94, 1994, str. 63-72)

Načelo 1 - Odgovornost

Pri opravljanju svojih poklicnih storitev morajo revizorji z vso občutljivostjo utemeljevati poklicno in moralno presojo, ne glede na vrsto prevzete naloge. Če pojasnimo to načelo lahko rečemo, da revizorji igrajo pomembno vlogo v družbi in so odgovorni do vseh, ki uporabljajo njihove storitve. Stalna naloga revizorja je tudi skrb za medsebojno sodelovanje, da bi se izboljšalo stanje v stroki.

Načelo 2 – Javni interes

Revizorji morajo sprejemati obveznosti na način, ki služi javnemu interesu, spoštovati zaupanje javnosti in izkazovati prednost poklicu. To pomeni, da je odlika stroke stopnja odgovornosti, ki jo sprejema pred javnostjo. Za revizorje so javnost naročniki, investitorji, finančne institucije in drugi, ki se pri vzdrževanju urejenega delovanja gospodarstva opirajo na njihovo nepristranskost in neoporečnost. Javi interes je opredeljen kot skupna blaginja združbe posameznikov in institucij, ki jim služi revizijska stroka.

Kot odgovor na zaupanje, ki ga stroki izkazuje javnost, morajo revizorji nenehno strmeti k poklicni odličnosti.

Načelo 3 – Neoporečnost

Za vzdrževanje in poglobljanje javnega zaupanja morajo revizorji opravljati poklicne obveznosti kar najbolj neoporečno. Neoporečnost je ena od temeljnih značilnosti za priznavanje stroke v javnosti. Preizkuša se ob ugotavljanju pravilnosti in pravičnosti. Od revizorjev zahteva spoštovanje strokovnih in etičnih načel in pravil. Nespoštovanje teh načel in pravil je podrejanje presoje drugim, nepoklicnim interesom.

Pravilo 2 – Neoporečnost in nepristranskost

Od revizorja se pričakuje in zahteva, da v nobenem primeru ne podredi lastne presoje in odločitve interesom in koristim naročnika ter s tem prepreči zunanjemu uporabniku svojega izdelka, da si ustvari nepristransko sodbo o naročniku.

Revizor mora spoštovati vse norme poklicnega obnašanja. Nikogar ne sme namenoma zavajati ali mu napačno tolmačiti dejstev in mora narediti vse, da bi se izognil nenamernemu dejanju take vrste. Revizor se mora v vsakem trenutku zavedati pomembnosti načela neoporečnosti.

Načelo 4 – Nepristranskost in neodvisnost

Strokovna neodvisnost je bistveno načelo poklica, ki ga opravlja revizor. V prvi meri gre za miselnost, za katero sta značilni neoporečnost in nepristranskost pri opravljanju poklica. Revizor ne sme biti udeležen v revidiranem podjetju na noben način, ki bi ogrožal njegovo nepristranskost in neodvisnost, in mora to kazati pri vsakem prevzetem naročilu.

Nepristranskost je načelo, ki zahteva miselno poštenost in odsotnost navzkrižja interesov. Neodvisnost preprečuje razmerja za naročnikom, da bi ogrozila revizorjevo nepristranskost pri opravljanju storitev.

Neodvisnost je prvi pogoj pri opravljanju tistih storitev, pri katerih revizor poroča javnosti kot oseba, ki daje različne stopnje zagotovil o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov (revizija, preiskovanje, sestavljanje računovodskih izkazov).

Pri opravljanju ostalih storitev mora revizor ohranjati nespristranskost in se izogibati navzkrižjem interesov.

Pravilo 1 – Neodvisnost

Revizor mora biti pri opravljanju poklicnih storitev neodvisen, ko zahteva načelo 4, ki smo ga opisali zgoraj.

V pravilu je opredeljeno, kdaj je lahko neodvisnost revizorja ogrožena oziroma katera so tista občutljiva področja, kjer lahko pride do nespoštovanja neodvisnosti.

Takšna razmerja so sledeča:

1. *Sorodstvene in druge osebne vezi* – že Zakon o revidiranju določa, kdaj zaradi sorodstvenih vezi med revizorjem in pravno osebo, pri kateri se opravlja revidiranje, posameznik ne sme opravljati revidiranja. Poleg tega se mora tudi vsak posameznik zavedati, da kakršne koli povezave z podjetjem slabo vplivajo na njegovo neodvisnost.
2. *Pretirana odvisnost od naročil enega samega naročnika* – to je v primeru, če revizor prevelik del svojih prihodkov v obliki plačil za revizijske storitve ustvarja iz enega samega vira – naročnika. Zaradi tega morajo revizijske hiše strmeti k temu, da si pridobijo več naročnikov, da ne nastopi ta odvisnost.

3. *Finančna povezanost z naročnikom oziroma vključenost v njegovo poslovanje* – značilen primer takšne povezanosti je lastništvo delnic v podjetju, v katerem se opravlja revidiranje
4. *Posojila naročnikom in od naročnika* – revizijska družba ne sme dajati posojil svojim naročnikom ali jamčiti za posojila, ki jih najemajo njeni naročniki, pa tudi ne sprejemati posojilo od naročnika.
5. *Blago in storitve* – sprejemanje blaga in storitev od naročnika lahko ogrozi samostojnost revizijske družbe ali revizorja. Tudi sprejemanje pretirane gostoljubnosti podobno ogroža neodvisnost. Revizor naj se torej zaveda, da je moč naročnikovov ponudbo blaga in storitev razlagati kot namerno vplivanje nanj.
6. *Navzkrižje interesov* – takšen primer je lahko namerno dajanje nasvetov dvema naročnikoma, ki se potegujeta za isto naročilo. Revizor se mora izogniti tudi povezavi z dvema naročnikoma, ki tekmujeta za posel za istega naročnika.
7. *Vključenost v naročnikove poslovne funkcije* – revizor mora biti nepristranski in neodvisen, zato se ne sme vključevati v izvršne funkcije ali odločevanje naročnike.
8. *Povezanost z naročnikom v preteklosti ali pred prevzemom naročila za revidiranje* – revizijska družba ne sme sprejeti ali ohraniti naročila, če je eden od njenih družbenikov, direktorjev ali zaposlenih tudi eden od družbenikov, direktorjev ali zaposlenih pravne osebe, ki je naročila revizijo.

Načelo 5 – Dolžna poklicna skrbnost

Revizor mora spoštovati poklicne in etične standarde, nenehno izpolnjevati strokovno usposobljenost in kakovost storitev ter opravljati poklicne naloge po svojih najboljših močeh.

Bistvo dolžne poklicne skrbnosti je strmljenje k odličnosti. Od revizorja zahteva izvajanje poklicnih nalog s strokovno usposobljenostjo in marljivostjo.

Poklicna usposobljenost je plod izobrazbe in izkušenj. Vzdrževanje poklicne usposobljenosti zahteva privrženost poklicnemu izpopolnjevanju, ki mora potekati ves čas, ko revizor deluje v stroki in je osebna odgovornost vsakega revizorja. Pri opravljanju vsake naloge mora revizor dosegati tako stopnjo strokovne usposobljenosti, ki zagotavlja, da kakovost opravljenih storitev dosega visoko strokovno raven, ki jo zahtevajo ta načela. Pri izpolnjevanju obveznosti do naročnika se mora revizor izkazati z marljivostjo, kar pomeni, da mora storitve opraviti pravočasno in skrbno, ob upoštevanju etičnih in poklicnih standardov. Dolžna poklicna skrbnost zahteva tudi ustrezno načrtovanje in nadziranje vsake dejavnosti, za katero je revizor odgovoren.

Pravilo 3 – Spoštovanje temeljnih revizijskih načel in slovenskih računovodskih standardov

Revizor spoštuje temeljna revizijska načela in slovenske računovodske standarde ne glede na vrsto storitve, ki jo opravlja. O temeljnih revizijskih načelih smo pisali v poglavju 4.2.2.

Pravilo 4 – Zaupnost

Zaupnost glede zadev, ki se nanašajo na naročnika, mora revizor spoštovati tako v revizijski družbi kot tudi zunaj nje. Pri opravljanju svojega dela se lahko revizor tudi z drugimi informacijami, do katerih sicer ne bi imel dostopa. Takih informacij ne sme uporabljati za doseganje premoženjskih ali drugih koristi zase ali za druge. Če revizor zamenja delodajalca, mora ločevati izkušnje, ki si jih je nabral prejšnjem delovnem mestu, od zaupnih informacij, s katerimi se je seznanil na njem.

Pravilo 5 – Poklicna skrivnost

Osebam zunaj svoje revizijske družbe revizor ne sme razkrivati podatkov o zadevah, ki se nanašajo na njegovega naročnika, s katerim se je seznanil med poklicnim sodelovanjem ali na podlagi takega sodelovanja. V interesu obeh strank in tudi javnosti mora revizor skrbeti za tajnost odnosa med seboj in naročnikom. O poklicni skrivnosti še posebej govori Zakon o revidiranju.

Pravilo 6 – Plačila za storitve ter sprejemanje in plačevanje provizij

Revizor ne sme ponujati ali opravljati storitev, katerih plačilo bi bilo odvisno od izsledkov ali izidov storitev, na primer, če bi naročnik revizorju izplačal kot nadomestilo določen odstotek od pridobljenega kredita pri banki, ki ga je naročnik pridobil tudi zaradi ugodnega mnenja o računovodskih izkazih.

Revizor sme sprejeti plačila za storitve samo sorazmerno obsegu in vsebini dejansko opravljenega dela, nikakor pa ne za zgolj formalno udeležbo pri revidiranju (tako imenovano posojanje imena).

Plačila za storitve, ki jih nudijo revizorji naročnikom, ne smejo biti v nasprotju z smernicami za oblikovanje revizijskih storitev, ki jih je sprejel Slovenski inštitut za revizijo.

Revizor ne sme plačati provizije za pridobitev naročnika in tudi ne sprejeti provizije za priporočilo storitev drugega revizorja naročniku.

Pravilo 7 – Reklama in nabiranje naročil

Revizor ne sme uporabljati v zvezi s storitvami, ki jih ponuja, nobene oblike javnega sporočila, ki bi vsebovala napačna in zavajajoča dejstva ali razkritja o kakovosti in priporočilih revizorja.

Revizor sem neposredno ali posredno zbrati naročila s pismi, oglasi in osebnimi stiki z možnimi naročniki, če to ni v nasprotju s pravilom o reklami, kot smo jih opisali zgoraj.

Pravilo 8 – Nezdržljivost določenih zaposlitev in revizorjeva nečastna dejanja

Hkrati z revizijsko dejavnostjo revizor ne sme opravljati nobene dejavnosti, ki bi lahko ogrozila njegovo neodvisnost ali nepristranskost pri opravljanju poklicnih storitev.

Priloga 2 - Listina o nameri za sklenitev revizijskega posla (Revizor 1/94, 1994, str. 72-92

Namen in splošne določbe listine

Prejeli smo vaše naročilo za revidiranje (opis računovodskih izkazov, ki jih je treba revidirati) za leto X, ki se konča 31.12.X. S to listino potrjujemo sprejem vašega naročila pa tudi to, da ga razumemo. Vaša odobritev, potrjena s podpisom te listine, bo po sklenitvi pogodbe med našima dvema strankama postala sestavni del pogodbe.

Revidiranje, ki ga bomo opravljali na podlagi tega naročila, bo potekalo v skladu s slovenskim gospodarskim pravom, slovenskim zakonom o revidiranju, kodeksom poklicen etike zunanjih revizorjev in temeljnimi revizijskimi načeli. Naš cilj je, da po opravljenem delu podamo mnenje o računovodskih izkazih, o katerih je govor v prejšnjem odstavku.

Namen revidiranja

Revidirali bomo izkaz stanja na dan 31.12.X in z njim povezane izkaz uspeha, izkaz sprememb kapitala in izkaz finančnih tokov za poslovno leto, ki se konča na isti dan. Namen našega dela bo izraziti mnenje o nepristranskosti prikazov v teh računovodskih izkazih in njihovo skladnost s slovenskimi računovodskimi standardi. Slovenski računovodski standardi so v vseh pomembnejših ozirih skladni z mednarodnimi računovodskimi standardi.

Odgovornost pogodbenih strank

Za točnost in popolnost računovodskih izkazov, tudi za ustrezna pojasnila, je odgovorno poslovodstvo podjetja. Odgovorno je tudi za izbiro pravih računovodskih standardov in za vzdrževanje ustreznega sistema notranjih kontrol. Naša odgovornost je, da na podlagi revidiranja izrazimo mnenje o obravnavanih računovodskih izkazih.

Standardi, ki se nanašajo na revidiranje

Revidirali bomo na podlagi temeljnih revizijskih načel in mednarodnih revizijskih standardih. Ti standardi zahtevajo od nas tako načrtovanje in izvedbo revidiranja, da si pridobimo razumno zagotovilo, da računovodski izkazi ne vsebujejo pomembnejših napačnih prikazov. Pojem razumno zagotovilo vsebuje tveganje, da pomembnejši

napačni prikazi vrednosti ostanejo neodkriti, ter izključuje naše jamstvo za točnost in popolnost računovodskih izkazov. Revidiranje obsega tudi preiskovanje dokazov, ki podpirajo zneske in razkritja v računovodskih izkazih. Prav tako vključujejo ocenitev uporabljenih računovodskih standardov in ovrednotenje načinov prikazov v računovodskih izkazih. Prepričani smo, da bo opravljeno revidiranje dobra podlaga za mnenje o vaših računovodskih izkazih.

Postopek revidiranja

Spoznali bomo sistem notranjih kontrol, obenem pa ga bomo preizkusili v obsegu, za katerega bomo menili, da bo zadosten. Preiskali bomo fizični obstoj osnovnih sredstev in zalog (če bodo taki postopki smiselni in uporabljivi) ter preverili salde terjatev ter nekaterih drugih sredstev in obveznostih pri izbranih kupcih, dobaviteljih, pravnih zastopnikih in bankah. Poleg tega se bomo seznanili tudi z drugimi informacijami, vsebovanimi v letnem poročilu za družbenike, in se prepričali o njihovi usklajenosti z računovodskega vidika.

Poslovodska predstavitev

Ob zaključku revidiranja vas bomo zaprosili, da nam pripravite pismo, ki bo vaše zagotovilo o popolnosti in resničnosti prikazov in razkritij, ki ste nam jih dali med revidiranjem.

Omejitve področja preiskovanja

Če so vam znane kake omejitve, ki bi lahko vplivale na področja, ki jih bomo preizkusili, vas prosimo, da nas o njih obvestite v doglednem času. Take omejitve če bi bile pomembne, bi lahko preprečile, da bi izrazili mnenje brez pridržka.

Odgovornosti za odkrivanje prevar

Revizijski standardi zahtevajo, da načrtujemo revidiranje tudi za odkrivanje napak in drugih nepravilnosti, ki bi lahko pomembno vplivale na računovodske izkaze. A ker ne bomo preiskovali vseh poslov v prejšnjem letu, naše revidiranje ne more dati popolno zagotovilo, da bodo take napake in druge nepravilnosti, tudi prevare in zlorabe, odkrite. Obvestili pa vas bomo o kršitvah zakonov in drugih predpisov, če jih bomo zasledili, razen če bi bile nedvoumno brez posledic.

Odgovornost za odkrivanje nezakonitih dejanj

Pri revidiranju se bomo zavedali tudi možnosti nezakonitih dejanj. Zasnovali ga bomo tako, da bo možno odkriti nezakonita dejanja, ki bi lahko pomembno vplivala na računovodske izkaze. Ponavljamo: Obvestili vas bomo o morebitnih kršitvah zakonom in drugih predpisov, razen če bi bile nedvoumno brez posledic.

Priloga 3: Vprašalnik revizorja matičnega podjetja revizorju odvisnega podjetja

Revizor

- a) Ime in naslov družbe, ki se revidira
- b) Ime pooblaščenega revizorja
- c) Popolna / delna revizija / pregled računovodskih izkazov
- d) Pooblastilo je bilo dodeljeno?
- 1. Ali je izpolnjen pogoj neodvisnosti do matičnega podjetja v trenutku izpolnjevanja tega vprašalnika, kot je to v skladu z zakonom?

Splošna vprašanja

- 2. Ali je bil obseg revizije omejen glede na normalni obseg revizije? (Če ja, prosimo da to takoj sporočite)
- 3. Ali ste pridobili od posloводства predstavitevno pismo, v katerem potrjujejo, da so vsa sredstva in obveznosti v bilanci prikazana po pravih vrednostih in da so vse tvegane pogodbe in tvegani sodni postopki in izvensodni spori, ki bi lahko imeli vpliv na zaključni račun pravilno izkazani ali razkriti, itd.?
- 4. Ali ste za vse tožbe proti podjetju zahtevali pojasnila? Ste pridobili ustrezna pojasnila pravnikov?
- 5. Ali vsebujejo vaši delovni papirji:
 - a. Vse pomembne postopke, analize, revizijo in sestavo poročila v povezavi s sistemom notranjih kontrol?
 - b. Predstavitev načrtovanja revizije in vaše strategije pri reviziji? Ali obstaja povezava med izsledki delovanja notranjih kontrol in med preverjanjem posameznih postavk?
 - c. Podroben program revidiranja, ki prikazuje opravljene revizijske postopke? Ali je ta revizijski program podpisan od odgovornega revizorja?
 - d. Vse dokumente, dokaze, pojasnila, ki ste jih pridobili tekom revizije in iz tega narejene zaključke?
 - e. Ali je delovne papirje pregledal odgovorni revizor in jih tudi podpisal?
 - f. Zabeležke o pomembnih razgovorih s posloводstvom podjetja?
- 6. Ali ste pregledali vse zapisnike nadzornih svetov, družbenikov in skupščine do trenutka zaključnega računa?

Notranje kontrole

- 7. Ali ste proučili ustreznost notranjih kontrol in računovodskega sistema vključno z računalniško obdelavo podatkov? Ali ste ugotovili kakšna je njegova učinkovitost, ali se lahko zanesete na delovanje sistema notranjih kontrol?
- 8. Je po vašem mnenju sistem notranjih kontrol:
 - a. Primeren glede na razmere v podjetju,
 - b. Učinkovit
 - c. Ali se kontrole spoštujejo in uporabljajo?

Če je bilo katerokoli vprašanje odgovorjeno z »ne« podajte kratek opis pomembnih šibkih točk, ki ste jih opazili pri reviziji.

Računovodske usmeritve

9. Ali so bile uporabljene enake metode vrednotenja postavk kot prejšnja leta in ali se te metode v podjetju kontinuitetno uporabljajo? Če temu ni tako prosim podajte podrobnejše informacije.

Poslovne knjige, formularji

10. Ali ste sistem računovodenja ustrezno natančno proučili in dokumentirali, da lahko presodite ali je dovolj dobra podlaga za sestavitev zaključnega računa? Če ne, kaj ste storili, da ste podjetje o tem podučili?
11. Ali se ujemajo postavke v računovodskih izkazih z postavkami iz poslovnih knjig? Če ne podajte natančnejše informacije.
12. Ste se prepričali, da so obrazci za sestavo zaključnega računa v skladu s določili koncerna? Če ne prosim podajte informacije o pomembnih razlikah?

BILANCA STANJA

AKTIVA

Materialno premoženje in neopredmetena dolgoročna sredstva

13. So vsa osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva evidentirana po nabavni vrednosti? Ste se prepričali, da osnovna sredstva in neopredmetena dolgoročna sredstva niso prevrednotena? Če temu ni tako podajte prosim podrobnejše informacije.
14. So bili pregledani zemljiškoknjižni izpiski ali drugi dokumenti na dan bilance stanja kot dokazilo o obstoju nepremičnin? Če ne obrazložite zakaj ne.
15. Ali ste v dovolj velikem obsegu pregledali nove pridobitve in odtujitve premoženja in če je to odobrila odgovorna oseba?
16. Ali ste za pomembne postavke premoženja fizično preverili njihov obstoj in to primerjali s podatki v poslovnih knjigah?
17. Ali se vodi analitična evidenca premoženja?
18. Če ja ali je bila usklajena z postavkami v glavni knjigi? Če ne prosim pojasnite zakaj takšna uskladitev ni bila opravljena.
19. Ali ocenjujete amortizacijske osnove in amortizacijske stopnje kot ustrezne? Če ne pojasnite v kakšni meri mislite, da niso ustrezne.
20. Ste se prepričali da je metoda amortiziranja enaka kot v prejšnjem letu to pomeni, da se metoda ohranja?

Finančne naložbe in prihodki iz naslova finančnih naložb

21. Ali ste postavke finančnih naložb preverili glede njihovega obstoja (pogodbe / akti ali potrdila neodvisnih zaupnika)?
22. Ali ste zbrali dokaze o nakupih in prodaji finančnih naložb, kakor tudi o potrditvah odgovornih oseb o teh poslih?
23. Ali menite, da je vrednotenje vrednotnih papirjev, ki kotirajo na borzi preko vrednosti podjetja ustrezna (ali za vrednostne papirje za katere obstaja tudi druga borzna cena)

24. Ali ste pregledali zadnje zaključne račune podjetij, katerih vrednostni papirji ali deleži ne kotirajo na borzi in ima revidirano podjetje v njih deleže, da bi lahko proučili njihov premoženjsko finančni položaj?
25. Če ste proučili, ste mnenja, da ti deleži niso manj vredni kot je njihova knjigovodska vrednost?
26. Ste preverili pravilno razmejitev prihodkov iz finančnih naložb?

Zaloge

27. Ali so metode vrednotenja v zaključnem računu predstavljene? Če temu ni tako prosim podajte podrobnejše informacije.
28. Ali je metoda vrednotenja enaka kot v prejšnjem letu? Če temu ni tako, prosim podajte podrobnejše informacije.
29. Ali niso zaloge prikazane po vrednosti, ki bi presegla njihovo iztržljivo vrednost?
30. So v zaloga za namen vrednotenja vse neidoče in zastarele zaloge označene oziroma razkrite?
31. Ali so po vašem mnenju za te postavke bili oblikovani primerni odpisi? Če menite da ne, proučite kako visoka je po vašem mnenju razlika (prevrednoteno ali podvrednoteno).
32. Ali ste pri vaši reviziji upoštevali naslednje:
 - a. uvaljno ceno (stroški pridobitve / stroški proizvodnje),
 - b. prodajna pričakovanja in stroškovno kalkulacijo
 - c. neto zaslužke gotovih in nedokončanih izdelkov (retrogradno vrednotenje)?
33. Ali se zaloge fizično preverjajo vsaj enkrat na leto ali preko letne inventure ali preko permanentne inventure? Če ne opišite kako družba ugotovi obstoj zalog in njihovo vrednost konec leta?
34. Ali so bile pomembne inventurne razlike med dejanskim stanjem in knjigovodsko evidenco ustrezno raziskane in knjigovodska evidenca usklajena?
35. Ali ste bili prisotni pri inventuri in se prepričali o obstoju zalog in korektnem izvajanju postopkov inventure?
36. Ali ste se prepričali, da so bili postopki inventure ustrezno načrtovani in nato tudi ustrezno izpeljani? Če ni tako s čem niste bili zadovoljni?
37. Ste se prepričali, da je postopek družbe pri razmejevanju materialnih vhodov in materialnih izhodov zanesljiv v tem smislu, da je evidentiranje sprememb zalog v pravilnem časovnem obdobju? Če temu ni tako prosim opišite problematiko.
38. Ali ste dobili ustrezna dokazila za zalogo pri tretjih o njenem obstoju?
39. Ali so pri dolgoročnih izdelavah le te ovrednotene po nastalih stroških? Ali je bil prikazan delni dobiček? Ali so bila odšteta plačila? Ali so bile upoštevane nastale izgube?

Terjatve iz poslovanja in druge kratkoročne postavke

40. Ali je kontrolni sistem podjetja za potrošniške kredite in za odobravanje dobropisov ustrezna in učinkovita?
41. Ali so popravki vrednosti za dvomljive in sporne terjatve ustrezni? Če menite da ne prosim podajte podrobnejše informacije.
42. Ali so roki zapadlosti terjatev pravilno predstavljeni?

43. Ali so vaši revizijski postopki zajemali tudi naslednje:
- a. obrat terjatev
 - b. razmejevanje prihodkov za koncu leta
 - c. raziskati velike postavke v terjatvah
 - d. dogajanje s terjatvami po bilanci stanja?
44. Ali so bila preverjena menjalne terjatve preko vnovčitve ali preko diskontiranja preko bančnega izračuna?

Likvidna sredstva

45. Ali je bil pridobljen izpisek banke za vsa pomembnejša stanja na računih pri bankah?
46. Ali so bili ustrezno obravnavani čeki, dobropisi na poti?
47. Ali ste se prepričali, da likvidna sredstva obstajajo?

PASIVA

Kapital

48. Ali ste preverili vse transakcije vezane na lastni kapital na osnovi pregleda delniške knjige, zapisnike sej nadzornega sveta in sklepe skupščine?
49. Obrazložite v kakšni meri so rezerve zaščite za prenos oziroma izplačilo na matično družbo?
50. Ali zapade del rezerv pod latentno davčno obveznost ali bi njihova sprostitev pomenila dodatne davčne obveznosti v naslednjih obdobjih? Če je temu tako prosim podajte natančnejše informacije.

Davščine

51. Ali so vse davčne obveznosti na dan bilance stanja korektno upoštevane in zajete v bilanci stanja?
52. Če za pomembna vprašanja obstajajo različna mnenja vezano na davčno upravo, so riziki iz tega ustrezno upoštevani v zaključnem računu? Če temu ni tako prosim podajte podrobnejše informacije.
53. Ali obstaja časovna diferenca med poslovno in davčno bilanco? Če ja ali so bile latentne davščine bilancirane in če potrebno pravilno razdeljene med kratkoročne in dolgoročne? Če ne podajte podrobnejše informacije.

Obveznosti do zaposlenih

54. Obstajajo obveznosti do zaposlenih zaradi pokojninskega in socialnega zavarovanja?

Ostale obveznosti

55. Ste preverili, če so vse obveznosti, ki imajo svojo posledico v poslovnem letu ustrezno evidentirane oziroma vkalkulirane, če listine še niso prispele?
56. Ali zagotavlja sistem notranjih kontrol, da so vse obveznosti za že prejeto blago in storitve popolno izkazane ali ste se na kak drugačen način prepričali o popolnosti obveznosti?

57. Ali so bile za pomembne znesek obveznosti pridobljeni izpiski odprtih postavk in ti potrjeni? Če ne, katere druge metode revidiranja ste uporabili, da ste preverili njihov obstoj?

Saldi med povezanimi podjetji

58. Ali so bili vsi saldi med povezanimi podjetji usklajeni? Če ne podajte podrobnejše informacije o neusklajenih saldi.

Potencialne obveznosti

59. Ali so bile pri zaključnem računu upoštevane vse pomembne možne obveznosti z oblikovanjem rezervacij za ta namen? Ali so v bilanci stanja posebej pojasnjene? Če ne podajte podrobnejše informacije.

Drugo

60. Ali so nastali kakršni poslovni dogodki po datumu bilance stanja, ki bi bili pomembni za pošten prikaz finančnega stanja podjetja? Če so podajte podrobnejše informacije o teh dogodkih.
61. Ali je preračun pozitivnih ali negativnih tečajnih razlik, ki se pojavljajo pri tekočem poslovanju in pri preračunu za sestavitev zaključnega računa v skladu z navodili matičnega podjetja?
62. Ali lahko potrditev da med poslovodstvi podjetij ali poslovodstvi matičnega podjetja ali privatnih podjetij, ki so od poslovodstva kontrolirani niso bili opravljeni nobeni posli? Če so kakršni koli posli nastali nam to sporočite, če gre za pomembne zneske.
63. Ali je pri vrednotenju sredstev in obveznosti bila upoštevana predpostavka delujočega podjetja? Če obstaja kakršen koli dvom glede delujočega podjetja nam to nemudoma sporočite.
64. Ali obstajajo kakršna koli zavarovanja ali tveganja, ki so po vašem mnenju za konsolidiran zaključni račun pomembne? Če ja prosim podajte podrobnejše informacije.

IZKAZ USPEHA

65. Ali ste preverili verjetnost prihodkov in odhodkov?
66. Ali ste preverili vsebino izkaza uspeha?

PRILOGE

67. Ali ste preverili podatke v prilogi v smislu popolnosti in pravilnosti?

POSLOVNO POROČILO

68. Ali poslovno poročilo daje resnično in pošteno sliko glede premoženjsko finančnega stanja podjetja?
69. Ali je bilo v poslovnem poročilu opisano:
- a. dogodki, ki so bili pomembni v poslovnem letu in so vplivali na rezultat poslovanja
 - b. predstavitev razvoja podjetja v prihodnje
 - c. področje raziskovanja in razvoja podjetja.

