

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**DIPLOMSKO DELO**

**PRIMERJAVA POROČANJA PO  
MEDNARODNIH, ANGLEŠKIH IN  
AMERIŠKIH STANDARDIH REVIDIRANJA**

Ljubljana, junij 2006

MARINA MIJIĆ

## **IZJAVA**

Študentka Marina Mijić izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Marjana Odarja in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 26.06.2006

Podpis:

## KAZALO

Uvod .....	1
<b>1. Osnovni pojmi revizije</b> .....	2
<b>1.1. Revidiranje</b> .....	2
<b>1.2. Vrste revidiranja</b> .....	3
1.2.1. Revidiranje glede na predmet in namen revidiranja .....	3
1.2.2. Revidiranje glede na povezanost revizije z revidirancem.....	3
<b>1.3. Revizijski postopek</b> .....	5
<b>1.4. Institucije s področja računovodstva in revizije</b> .....	6
1.4.1. Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov (IFAC) .....	6
1.4.2. Komisija za vrednostnice in borze (SEC) .....	6
1.4.3 Mednarodni odbor za računovodske standarde (IASB).....	7
1.4.4 Evropska zveza računovodskih strokovnjakov (FEE).....	7
1.4.5 Ameriški inštitut potrjenih javnih računovodij (AICPA) .....	7
1.4.6 Inštitut potrjenih računovodij Anglije in Walesa (ICAEW).....	8
1.4.7 Odbor za revidiranje (Committee on Auditing).....	8
1.4.8 Odbor za standarde neodvisnosti (ISB) .....	9
<b>2. Poročanje po različnih standardih revidiranja</b> .....	9
<b>2.1. Standardi revidiranja</b> .....	10
2.1.1. Mednarodni standardi revidiranja .....	11
2.1.2. Ameriški standardi revidiranja (US GAAS).....	11
2.1.3. Angleški standardi revidiranja (UK GAAS) .....	11
<b>2.2. Revizorjevo poročilo</b> .....	11
<b>2.2.1. Oblika poročila in njegove osnovne sestavine</b> .....	12
2.2.1.1. Naslov .....	13
2.2.1.2. Naslovnik.....	13
2.2.1.3. Začetni ali uvodni stavek .....	13
2.2.1.4. Odstavek o področju revizije .....	14
2.2.1.5. Odstavek z mnenjem.....	15
2.2.1.6. Datum poročila .....	16
2.2.1.7. Revizorjev naslov .....	17
<b>2.2.2. Vrste revizijskih mnenj</b> .....	17
2.2.2.1. Pozitivno mnenje.....	19
2.2.2.2. Prilagojena poročila .....	21

<b>3. Glavne razlike v poročanju po mednarodnih, angleških in ameriških standardih revidirnja .....</b>	<b>31</b>
<b>Sklep .....</b>	<b>34</b>
<b>Literatura.....</b>	<b>36</b>
<b>Viri.....</b>	<b>37</b>
<b>Prilogi.....</b>	<b>1</b>

## Uvod

Pomen revizije v sodobni družbi je poudarjen že v sami opredelitvi revidiranja po različnih avtorjih. Krog družb, katerih letna poročila mora revizor pregledati in o izsledkih sestaviti poročilo, se je v zadnjih letih precej razširil. Med take družbe sedaj poleg vseh velikih in srednjih ter malih javnih družb sodijo tudi dvojne družbe. Dejstvo, da se je to zgodilo, je želja po tem, da se preprečijo zlorabe instituta osebne družbe oziroma varstvo interesov družbenikov, ki niso pravne osebe, in upnikov dvojnih družb. Z vstopom v Evropsko unijo je tudi Slovenija postala enakopravna partnerica in njena vloga je postala pomembna pri soustvarjanju novih smernic, standardov, načel, dokumentov. Če smo bili do priključitve postavljeni le v vlogo učencev, sprejemamo sedaj odgovornejšo vlogo soustvarjalcev.

V Sloveniji se sklicujemo na mednarodne standarde revidiranja, ker pa so ena izmed najpomembnejših evropskih (in s tem tudi slovenskih) poslovnih, trgovinskih partneric prav Združene države Amerike, se mi zdi primerjava med načini revidiranja v ZDA in Veliki Britaniji z mednarodnimi standardi revidiranja smiselna in v tem času tudi precej aktualna. Cilj diplomske naloge je torej ugotoviti glavne razlike in odstopanja med omenjenimi standardi poročanja, ki nemalokrat povzročajo težave pri interpretaciji posameznih revizijskih poročil. Zato ker je revizija pri nas še razmeroma mlada stroka, sem pri preučevanju te tematike uporabljala predvsem tujo literaturo.

Upniki, delodajalci, delničarji, drugi člani poslovne skupnosti pa tudi država in javnost v najširšem pomenu se močno zanašajo na revizijsko stroko oz. njeno vlogo neodvisnega preveritelja zanesljivosti finančnega računovodenja in poročanja. "V skladu s funkcijo, ki jo opravljajo, ima odnos in obnašanje strokovnjakov ter kvalitetno opravljanje svoje vloge v verigi finančnega poročanja pomemben vpliv na ekonomsko blaginjo skupnosti in države" (IFAC, 2006a).

Da bi čimbolj razumeli tematiko, sem diplomsko delo strukturirala tako, da sem v prvem delu podala nekaj obrazložitev osnovnih pojmov in sestavin revizije, ki so ključnega pomena za obravnavano temo. Tu sem opisala tudi institucije, ki imajo pomemben vpliv na računovodsko stroko, še posebej na sestavljanje in interpretiranje letnih poročil ter revidiranje. V drugem – osrednjem delu sem najprej opredelila standarde revidiranja, po katerih je narejena primerjava. Temu sledi oris osnovne oblike revizorjevega poročila, ki pa lahko vsebuje različno podana mnenja. Ta so opisana v nadaljevanju, ko se bolj poglobim v zadeve, ki vplivajo na revizorjevo mnenje, saj tam izvirajo bistvene razlike med obravnavanimi standardi. V zadnjem delu sem glavne razlike zajela v preglednici, temu pa sledi še sklep, v katerem sem še enkrat povzela celotno tematiko ter poudarila nekaj bistvenih ugotovitev.

# 1. Osnovni pojmi revizije

Večina revizij računovodskih izkazov se opravi zato, ker tako narekuje zakonodaja. V manjšem obsegu pa se opravijo revizije zato, ker so naročniki sami ugotovili določene pomanjkljivosti ali pa sumijo, da obstajajo. Spet tretji razlog, da se revizija opravi, je lahko zato, ker želijo poslovodje ali lastniki ugotoviti, če računovodski izkazi predstavljajo resnično sliko finančnega stanja podjetja. Pri "neobveznih" revizijah naročniki običajno pričakujejo koristi, medtem ko pri predpisanih to ni tako jasno.

Za razumevanje revizijske stroke ter teme, ki je v tem diplomskem delu obravnavana, je treba razčistiti nekaj pojmov, ki so ključnega pomena v tej študiji. V naslednjem poglavju bom predstavila postopek in vrste revidiranja ter pomembnejše institucije s področja računovodstva in revizije.

## 1.1. Revidiranje

V strokovni literaturi se pojavljajo številne definicije revidiranja. Odar opredeli revidiranje kot posebno zvrst nadziranja, nadziranje pa kot presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti. Razlikuje tri oblike nadziranja: inšpiciranje, kontroliranje in revidiranje (Odar, 2001, str. 201)

"Revidiranje je širše opredeljeno kot sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti teh uradnih trditev z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom" (Taylor, Glezen, 1996, str. 32).

Mednarodni standardi revidiranja (v nadaljevanju MSR) pojmujejo revidiranje kot neodvisno preiskovanje računovodskih informacij podjetja ne glede na to, ali je usmerjeno v doseganje dobička ali ne in ne glede na njegovo velikost ali pravno obliko, kadar je cilj takšnega preiskovanja podati sodbo o računovodskih informacijah.

Če povzamem, je torej revidiranje definirano kot smostojno preiskovanje računovodskih izkazov, preizkušanje in ocenjevanje računovodskih podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na njih temelječe izražanje strokovnega mnenja, ali računovodski izkazi resnično kažejo stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov ter poslovni izid pravne osebe.

## 1.2. Vrste revidiranja

Revidiranje lahko podrobneje razdelimo na več vrst. Praviloma ločimo vrste revidiranja glede na predmet in namen revidiranja ter glede na revizijske organe, ki ga izvajajo (slika 1, str. 4).

### 1.2.1. *Revidiranje glede na predmet in namen revidiranja*

Če revidiranje razvrstimo glede na cilje njegovega delovanja ločimo revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti s predpisi in revidiranje poslovanja.

*Revidiranje računovodskih izkazov* lahko definiramo kot poznejše ocenjevanje poštenosti in resničnosti navedb v računovodskih izkazih, kjer presojava poštenost in resničnost prikazanega ekonomskega položaja in uspeha. Pri tem gre za zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih podjetja in uporabljanje teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) ali drugimi splošnimi temelji računovodstva (Taylor, Glenzer, 1996, str. 33).

*Revidiranje skladnosti s predpisi* - Pri tej vrsti revidiranja se presodi, ali so spoštovani zakoni in drugi državni predpisi pa tudi notranji pravilniki, drugi predpisi in poklicne norme, ter o tem obvestijo pristojni organ, da bi bilo mogoče sprejeti ustrezne ukrepe.

Največji napredek v zadnjem času pa opazimo pri *revidiranju poslovanja*. Revidiranje poslovanja je sistematično pregledovanje (dogovorjenega dela) delovanja organizacije glede na določene cilje, katerega nameni so oceniti dosežke, ugotoviti možnosti za izboljšave in razviti priporočila za izboljšave ali nadaljnje delovanje. Sestavine tega revidiranja so lahko pregled računalniškega računovodstva podjetja, ocenitev njegove učinkovitosti in zanesljivosti ter priporočila za izboljšave sistema (Taylor, Glenzer, 1996, str. 34). Nanaša se na vse temeljne poslovne funkcije (tehnično, kadrovske, nakupno, proizvodno, prodajno in finančno), upravljalne funkcije (načrtovanje, pripravljanje izvajanja in nadziranje) in informacijske funkcije (obravnavanje podatkov o preteklosti, obravnavanje podatkov o prihodnosti, nadziranje obravnavanja podatkov in analiziranje podatkov) (Mednarodno združenje računovodij, 2006, str. 1).

### 1.2.2. *Revidiranje glede na povezanost revizije z revidirancem*

Glede na značilnosti revizijskih organov lahko revidiranje razdelimo na tri skupine: notranje revidiranje, zunanje revidiranje in državno revidiranje.

*Notranje revidiranje* je neodvisno presojanje, vzpostavljeno v podjetju za proučevanje in razvoj njegovih dejavnosti kot storitev podjetju. Notranje revidiranje lahko pojmuje tudi kot revidiranje knjigovodstva (ožje pojmovanje): proučujemo vgrajene računovodske kontrole; revidiranje računovodstva (širše pojmovanje): proučujemo pravilnost računovodskih informacij, ki so pripravljene za uporabnike in njihovo odločanje; revidiranje poslovanja (najširše pojmovanje) (Turk, 1994, str. 28). Za notranje revidiranje je značilno, da spada v informacijski podsistem poslovnega sistema ter da ga izvajajo zaposleni v podjetju, ki so organizirani zunaj računovodske službe podjetja. Naloga notranjega revidiranja je:

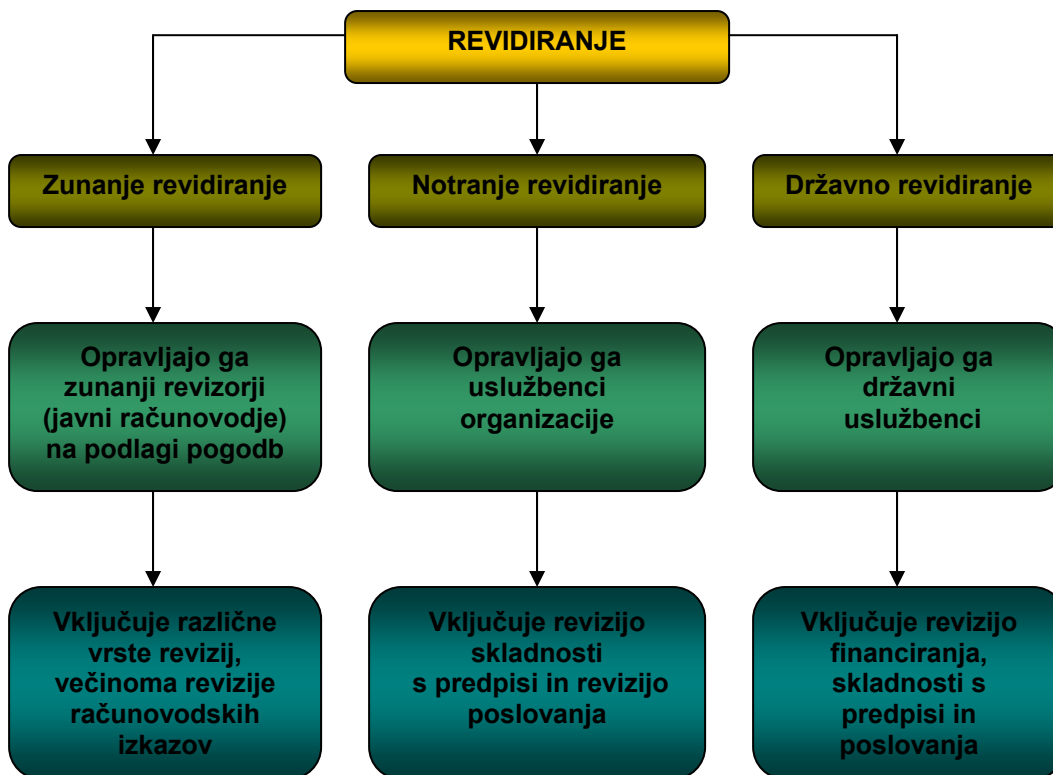
- a) zagotavljanje pravilnosti podatkov, ki vstopajo v inf. podsistem in ki so obravnavani v njem, a tudi pravilnost informacij, ki izstopajo iz njega;

- b) zagotavljanje zanesljivosti in popolnosti informacij, ki so potrebne pri odločanju v okviru upravljalnega podsistema.

Kot *zunanje revidiranje* lahko definiramo kasnejše presojanje poštenosti in resničnosti navedb v letni bilanci stanja, izkazu uspeha, izkazu finančnih tokov in drugih poročil v letnem poročilu podjetja. S tem se ukvarjajo zunaj računovodske službe in zunaj podjetja delujoči pooblašeni revizorji. Turk (Turk, Melave, 1998, str. 520) trdi, da je zagotovilo o realnosti in objektivnosti računovodskih izkazov posameznega poslovnega sistema dano, če jih spremlja revizijsko poročilo, ki ga je sestavil neodvisni zunanji revizor z zagotovitvijo, da je finančno stanje ter poslovanje dotičnega podjetja prikazano v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi standardi. Več o revizorjevem poročilu bom obravnavala v drugem (osrednjem) delu diplome.

*Državno revidiranje* je ena izmed oblik zunanjega revidiranja, ki jo opravljajo državni uslužbenci (Računsko sodišče Republike Slovenije) iz različnih razlogov, vendar v imenu in na račun države (Duhovnik, 2002, str. 223). Opravljajo jo državni uslužbenci na raznih ravneh. V okviru državnega revidiranja potekajo lahko tako revidiranje financiranja, skladnosti s predpisi kot revidiranje poslovanja (Taylor, Glenzen, 1996, str. 36-38).

Slika 1: Vrste revidiranja glede na povezanost revizije z revidirancem



Vir: Taylor, Glenzen, 1996, str. 38.



### 1.3. Revizijski postopek

Revizija se vsakokrat izvaja po točno določenem in ustaljenem postopku, ki je sestavljen iz štirih glavnih faz: dogovor o reviziji, načrtovanje revizije, pridobivanje revizijskih dokazov ter poročanje (Taylor, Glenzer, 1996, str. 49).

Revidiranje, ki ga opravljajo revizijske družbe in po novem zakonu tudi samostojni revizorji, mora potekati tako, kot je določeno z zakonom o revidiranju, 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 oziroma druge oblike revizije, in predpisi, izdani na njihovi podlagi (Odar, 2001, str. 199).

V prvi fazi se revizijska družba odloči, ali bo sprejela ali zavrnila revidiranje računovodskih izkazov določenega podjetja. Pri odločanju se izvajajo naslednji postopki (Morgan, 1989, str. 21):

- ocena posloводства revidiranega podjetja,
- ocena sposobnosti revidiranega podjetja za naloge revidiranja,
- opredelitev posebnih okoliščin posla,
- identifikacija možnih neobičajnih tveganj, povezanih z revidiranjem stranke,
- presoja neodvisnosti,
- ocena potrebnega časa za izvedbo revizije in priprava okvirnih rokov,
- priprava listine o sprejetju posla.

Pri izbranih revizijah se delo začne s predhodno študijo, s katero se oceni, ali bi bila podrobna revizija neke naloge utemeljena, se pravi, ali je verjetno, da bo revizija koristna in stroškovno učinkovita.

V fazi načrtovanja revizorji za vsako revizijo pripravijo revizijski načrt, ki določi obseg revizije, pristop in revizijske cilje ter navede, kako naj bi se jih čimbolj uspešno in stroškovno učinkovito doseglo. Vsebuje podrobnosti o človeških in drugih virih, ki so potrebni za dokončanje naloge ter izvedbo potrebnih analitičnih postopkov, katerih izsledki revizorjem pomagajo pri odločitvi obsega in časovnega okvira revidiranja. Revizijske načrte se pošlje v odobritev odgovorni revizijski skupini.

V tretji fazi revizorji pridobivajo revizijske dokaze o učinkovitosti delovanja notranjih kontrol v revidiranem podjetju. Pridobivanje revizijskih dokazov opravljajo dvo- ali tričlanski revizijske ekipe v skladu z revizijskim programom. Revizijsko preverjanje običajno vključuje preučitev ter preveritev sistemov in poslovnih dogodkov na vseh ustreznih stopnjah uprave, odvisno pa je od vrste revizije. Tehnike statističnega vzorčenja se običajno uporabljajo kot učinkovit način za pridobivanje reprezentativnega vzorca populacije poslovnih dogodkov. Revizijska družba za nekatere revizije najame zunanje strokovnjake s specifičnim strokovnim znanjem.

Četrto fazo označuje vrednotenje pridobljenih revizorjevih izsledkov, razkritij v računovodskih izkazih ter ostalih dokazov, ki so relevantni za pripravo poročila o reviziji. V tem delu revizorji tudi ocenijo sposobnost podjetja o neomejenem delovanju, razkrijejo morebitne vplive tožb in sporov na računovodske izkaze, ovrednotijo dogodke po datumu bilance stanja, ipd. Ko revizor zbere dovolj ustreznih dokazov, pripravi poročilo o reviziji (Morgan, 1989, str. 21).

#### **1.4. Institucije s področja računovodstva in revizije**

Na področju računovodstva in revizije obstaja mnogo organizacij, ki imajo vedno večji vpliv na računovodsko stroko, še posebej na sestavljanje in interpretiranje letnih poročil ter revidiranje le teh (Koletnik, 2000, str. 10). V tem delu predstavljam le tiste, ki so pomembne za obravnavano tematiko diplomskega dela.

##### *1.4.1 Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants – IFAC)*

Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants – IFAC) je svetovna organizacija s področja računovodske stroke, ki združuje 160 organizacij iz 120 držav sveta, več kot 2.5 milijona računovodij in ima sedež v New Yorku. Ustanovljeno je bilo leta 1977 z namenom razvijati stroko, prispevati k razvoju močnih mednarodnih gospodarstev ter zagotavljati standarde visoke kvalitete na globalnem nivoju. IFAC podaja svoje mnenje na področjih, kjer je strokovno znanje za brezhibno delo najbolj pomembno. Javnemu interesu služi z oblikovanjem standardov s področja revidiranja, izobraževanja, etike ter računovodskega poročanja, zagovarjanjem transparentnosti in harmonizacije finančnega poročanja ter oblikovanjem praktičnih smernic za delovanje računovodskih strokovnjakov.

V okviru IFAC deluje tudi Odbor za mednarodne revizijske in zavarovalne standarde (International Audit and Assurance Standards Board – IAASB), ki izdaja mednarodne revizijske standarde (International Standards on Auditing – ISA). Poslanstvo odbora je vzpostavitev standardov, ki bi izboljšali kvaliteto revidiranja in sorodnih storitev ter usmerjali h globalno usklajenemu delovanju stroke. S tem naj bi se povečalo tudi zaupanje javnosti v stroko ter percepcija, da stroka dejansko služi javnemu interesu. V letu 2001 je sprejel kodeks etike za računovodske strokovnjake (IFAC Code of Ethics for Professional Accountants). Ta kodeks predstavlja osnovo oziroma vzorec za vzpostavitev kodeksov etike po posameznih državah (Mednarodno združenje računovodij, 2006, str. 2).

##### *1.4.2 Komisija za vrednostnice in borze (Securities and Exchange Commission – SEC)*

Komisija za vrednostnice in borze (Securities and Exchange Commission – SEC) je organizacija, ki dejavno vpliva na oblikovanje in uporabo računovodskih načel v Združenih državah Amerike. Ustanovljena je bila leta 1934 kot organizacija, ki je v pomoč računovodskim strokovnjakom.

SEC skrbi, da investitorji dobivajo ustrezne računovodske informacije o podjetjih, ki javnosti prodajajo vrednostne papirje. SEC ima zakonodajno oblast, naloge pa opravlja 3100 zaposlenih, ki jih vodi 5 komisarjev, vsi pa so združeni v 4 devizije in 18 pisarn (Komisija za vrednostnice in borze, 2006).

#### 1.4.3 *Mednarodni odbor za računovodske standarde (International Accounting Standard Board – IASB)*

Mednarodni odbor za računovodske standarde (International Accounting Standard Board – IASB) je neodvisna organizacija za določanje mednarodnih računovodskih standardov (International Accounting Standards – IAS), ki ima svoj sedež v Londonu. Namen odbora je razvijanje računovodskih standardov, pri svojem delu pa se povezujejo tudi z nacionalnimi organizacijami, ki te standarde določajo. Poleg tega je njihov namen čimvečje približevanje nacionalnih k svetovnim standardom (Mednarodni odbor za računovodske standarde, 2006).

#### 1.4.4 *Evropska zveza računovodskih strokovnjakov (Fédération des Experts Comptables Européens – FEE)*

Evropska zveza računovodskih strokovnjakov (Fédération des Experts Comptables Européens – FEE) je bila ustanovljena leta 1986 kot naslednik Evropskega združenja računovodskih, ekonomskih in finančnih strokovnjakov (Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers) ter skupine računovodskih strokovnjakov CEE (Groupe d'Etudes des Experts Comptables de la CEE), ki sta usmerjala evropsko računovodsko stroko v letih 1951-1986. Združuje 41 strokovnih teles iz 29 držav.

FEE poleg revizijske stroke posega tudi na področje računovodstva, etike, bančništva, zavarovalništva ter davčnega in gospodarskega prava, pri tem pa sodeluje s številnimi evropskimi institucijami (Mednarodno združenje računovodij - IFAC, Mednarodni odbor za računovodske standarde - IASB). Na področju revizije in na področju harmonizacije revizijskih standardov ima med mednarodnimi organizacijami najpomembnejšo vlogo v Evropi. Z njo se redno posvetujejo Evropska komisija (Committee on Auditing) ter ostale mednarodne in nacionalne organizacije (Evropska zveza računovodskih strokovnjakov, 2006).

#### 1.4.5 *Ameriški inštitut potrjenih javnih računovodij (American institute of certified public accountants – AICPA)*

Ameriški inštitut potrjenih javnih računovodij (American institute of certified public accountants – AICPA) in njegovi predhodniki segajo že v davno leto 1887, ko je bila ustanovljena Ameriška zveza javnih računovodij. Pod imenom, ki ga poznamo danes, delujejo že od leta 1957 in v to

organizacijo so prostovoljno vključeni revizorji iz vseh zveznih držav. AICPA aktivno sodeluje na vseh strokovnih področjih revizije, računovodstva in davkov preko trinajstih odborov, ki se ukvarjajo s posameznimi tematskimi sklopi. V okviru AICPA delujejo tudi različni odbori kot so Odbor za etiko (Professional Ethics Executive Committee), Odbor za kontrolo (AICPA Peer Review Board), Odbor za sprejemanje standardov revidiranja (Auditing Standards Board) in Odbor za usklajevanje z zahtevami SEC (SEC Practice Section Executive Committee) (Ameriški inštitut potrjenih javnih računovodij, 2006).

S strani zagotavljanja kredibilnosti stroke so aktivnosti AICPA osredotočajo na šest glavnih področij: regulativa, izboljšanje računovodskega poročanja, raziskave, izobraževanje, promoviranje učinkovitega in močnega sistema upravljanja podjetij ter večji poudarek na notranjih kontrolnih sistemih (Melancon, 2002, str. 2).

#### 1.4.6 *Inštitut potrjenih računovodij Anglije in Walesa (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW)*

Kot začetek Inštituta potrjenih računovodij Anglije in Walesa (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW) označujemo leto 1948, saj so po združitvi šestih lokalnih združenj računovodij Londona, Liverpoola, Manchesterja in Sheffielda tega leta dobili naziv, katerega nosi še danes. Kot strokovno usposobljeno telo Inštitut deluje predvsem javnemu interesu in je najpomembnejša računovodska organizacija v Veliki Britaniji ter hkrati največja v Evropi. Sedež ima v Londonu ter združuje 124.000 članov, ki delujejo na poslovnih in javnih področjih v 142 državah. Okoli 15.000 članov živi in deluje izven Velike Britanije, inštitut pa vključuje tudi preko 9000 študentov.

Inštitut se ukvarja s široko paleto profesionalnih aktivnosti vključno z izobraževanjem in urjenjem študentov, nepretrganim strokovnim razvojem za člane, vzdrževanjem strokovnih in etičnih standardov, razvijanjem vrhunskega tehničnega pristopa k računovodenju ter svetovanjem in pomoč članom (Inštitut potrjenih računovodij Anglije in Walesa, 2006).

#### 1.4.7 *Odbor za revidiranje (Committee on Auditing)*

Odbor za revidiranje (Committee on Auditing) deluje v okviru Evropske komisije in je odgovoren za zagotavljanje kvalitetne revizije. Ustanovljen je bil leta 1998 s posebnim sporočilom Evropske komisije o zakonsko obvezni reviziji. Poslanstvo odbora je usklajevanje pogleda na zakonsko obvezno revizijo v celotni Evropski uniji, še posebej glede zadev, ki niso pokrite z obstoječo zakonodajo. Odbor deluje na področjih zunanjega zagotavljanja kakovosti, revizijskih standardov ter revizorjeve neodvisnosti.

Informacije o finančnem poslovanju, revidirane v kontekstu enotnega evropskega trga, naj bi imela enako stopnjo kredibilnosti po celi Evropski uniji, kar bi olajšalo in spodbujalo čezmejno

investiranje. Med drugim odbor pregleduje Mednarodne standarde revidiranja (ISA), med njegove naloge pa spada tudi proučevanje zunanjih sistemov zagotavljanja kvalitete revidiranja in določanje minimalnih zahtev, ki se morajo upoštevati na enotnem trgu, ter proučevanje temeljnih načel revizorjeve neodvisnosti in objektivnosti, ki jih določa Zveza evropskih računovodskih strokovnjakov (FEE) (Odbor za revidiranje, 2006).

#### 1.4.8 Odbor za standarde neodvisnosti (*Independence Standards Board – ISB*)

Odbor za standarde neodvisnosti je bil ustanovljen leta 1997 kot skupni projekt Komisije za vrednostnice in borze in Ameriškega inštituta potrjenih javnih računovodij izključno za namene proučevanja problematike neodvisnosti. Cilj Odbora je bil vzpostavitev standardov neodvisnosti za revizorje javnih podjetij z namenom služiti javnemu interesu ter ščititi zaupanje investitorjev v kapitalske trge (Myring, 2003, str. 31).

Odbor je pripravil predlog pristopa k zagotavljanju neodvisnosti, ki temelji na načelih, kar je bilo v nasprotju z veljavno prakso Združenih držav Amerike (Taylor, 2003, str. 258). Odbor je bil razpuščen leta 2001.

## **2. Poročanje po različnih standardih revidiranja**

Zaradi raznolikih lastnosti nacionalnih gospodarstev se je v svetu izoblikovala vrsta različnih državnih standardov, ki so temeljili na gospodarskem razvoju države, na kulturi, zakonodaji in davčni politiki, na finančnih sistemih poslovanja, višini inflacije ter dogodkih, ki so vplivali na gospodarstvo ter nenazadnje tudi na razvitosti računovodske teorije in pomembnosti računovodskega poklica (Nobes, Parker, 1998, str. 15). Zato se je v procesu globalizacije pojavila potreba po enotnih in celovitih standardih, ki bi olajšali primerljivost računovodskih izkazov na podlagi Mednarodnih računovodskih standardov ter revizijskih poročil. Tako so se razvili Mednarodni standardi revidiranja, ki počasi prehajajo v uporabo v večini svetovnih gospodarstev.

Revizorjevo poročilo je popolno poročilo o finančnem stanju revidiranega podjetja. Revizijo opravi neodvisni revizor, ki je v tem smislu tudi potrjen javni računovodja. To poročilo je običajno vključeno tudi v letno poročilo podjetja v vednost delničarjem, investitorjem, upnikom, delodajalcem ter vsem ostalim interesentom. V tem delu diplomskega dela bom predstavila tri skupine standardov revidiranja, po katerih se ravna revizorji na različnih geografskih področjih.

## 2.1. *Standardi revidiranja*

Tako kot računovodski standardi, se po svetu razlikujejo tudi standardi revidiranja računovodskih izkazov. V tem delu bom predstavila tri različne standarde revidiranja, ki jih bom kasneje v sklopu revizorjevega poročila med sabo tudi primerjala. Še prej pa bi rada opozorila na nedavno uveljavitev evropske direktive (Direktiva 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze (odslej direktiva) – prej smo jo poznali pod imenom 8. direktiva), ki določa poenotenje standardov revidiranja na področju Evropske unije.

Ta direktiva določa pogoje in pravila ter delovanje revizorjev, ki revidirajo računovodske izkaze družb, za katere je zakonsko predpisana obvezna revizija. Na nek način je to evropski odgovor na ameriški Serbanes-Oxleyev zakon, ki je bil posledica propada ameriškega energetskega giganta Enron povezanega z računovodskim poročanjem in delovanjem revizijske stroke. Temu se ni mogla izogniti tudi Evropa s propadom italijanskega Parmalata, zato je namen te nove direktive povrnitev zaupanja vlagateljev v trge vrednostnih papirjev ter v revizijsko stroko. (Odar, 2006, str. 100)

Odar najpomembnejše novosti nove direktive razdeli na 12 poglavij, ki opredeljujejo novosti pri opredelitvi pojmov, izobraževanju revizorjev ter njihovi registraciji, del je namenjen tudi poklicni etiki, neodvisnosti, nepristranskosti, zaupnosti in molčečnosti, zagotavljanju kakovosti, javnemu nadzoru itd. (Odar, 2006, str. 107). Ustavila pa se bom pri petem poglavju, ki zahteva obvezno uporabo mednarodnih standardov revidiranja, ki jih je odobrila Komisija Evropske unije.

Komisija je odobrila mednarodne standarde revidiranja, ker so mednarodno splošno sprejeti in razviti z ustrežno skrbnostjo ter so transparentni in pod javnim nadzorom ter prispevajo k visoki ravni zaupanja in kakovosti posamičnih in konsolidiranih računovodskih izkazov, sestavljenih v skladu s 4. in 7. direktivo Evropske unije. Poleg tega prispevajo k evropskemu javnemu dobremu, saj je revizor konsolidiranih računovodskih izkazov v celoti odgovoren za poročilo o konsolidiranih računovodskih izkazih (Uradni list Evropske unije, 2006, str. 3).

Revizorjevo poročilo mora podpisati najmanj zakonski revizor, ki bo revidiral v imenu revizijske družbe, razen v izjemnih primerih, ko država članica lahko določi, da zakonski revizor ni javno objavljen, je pa znan pristojnim oblastem. Države članice lahko tudi pogojno in izjemoma predpišejo dodatne revizijske zahteve, vendar te ne smejo biti v nasprotju z revizijskimi postopki, predpisanimi z direktivo. V takih primerih mora država članica predhodno obvestiti Komisijo Evropske unije (Odar, 2006, str. 107).

### *2.1.1. Mednarodni standardi revidiranja*

Mednarodni standardi revidiranja se uporabljajo pri revidiranju računovodskih izkazov, včasih pa se uporabljajo tudi pri revidiranju drugih informacij in sorodnih storitev. 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 Mednarodnega združenja računovodij (International Federation of Accountants – IFAC). Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01) narekuje, da se mora revidiranje v Sloveniji izvajati ob upoštevanju temeljnih revizijskih načel in drugih pravil revidiranja, ki jih sprejema Slovenski inštitut za revizijo, ter mednarodnih standardov revidiranja in mednarodnih stališč o revidiranju, ki jih pri Mednarodnem združenju računovodij sprejema Mednarodni odbor za pravila revidiranja (IFAC, 2006; SIR, 2006).

### *2.1.2. Ameriški standardi revidiranja (US Generally accepted auditing standards – US GAAS)*

Ko pogledamo standarde revidiranja, ki jih uporabljajo v Združenih državah Amerike (Generally accepted auditing standard – v nadaljevanju US GAAS), lahko opazimo veliko podobnosti 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 in podobno. Vključujejo tudi izjave o standardih revidiranja (Statements of Auditing Standards - SASs) (Bailey, 1999, str. 1).

### *2.1.3. Angleški standardi revidiranja (UK Generally accepted auditing standards – UK GAAS)*

Pri angleških standardih revidiranja (UK Generally accepted auditing standards – v nadaljevanju UK GAAS) gre za formalna in neformalna pravila (pisana ali nepisana), ki so priznana kot osnova za revizorje pri opravljanju njihovega dela kar se da kvalitetno. Ta pravila vključujejo zakonodajo, izjave strokovnjakov ali postavljalcev standardov, pravne rzsodbe v primerih, ki vključujejo revizorje in strokovnjake “notranjih” standardov, ki so sprejeti, četudi niso bili formalno javno objavljeni. Tudi ti standardi vključujejo Stališča o standardih revidiranja (Statements of Auditing Standards - SASs), etične standarde o neoporečnosti, objektivnosti in neodvisnosti (Ethical Standards on Integrity, Objectivity and Independence) in podobno. (Inštitut potrjenih računovodij Anglije in Walesa, 2006).

## **2.2. Revizorjevo poročilo**

Naloga revizorja je, da o opravljenem delu oziroma o izsledkih v reviziji poroča v obliki revizijskega poročila. Revizor mora preiskati in oceniti sklepe, ki izhajajo iz pridobljenih

revizijskih dokazov, kar mu služi kot podlaga za izrazitev mnenja o računovodskih izkazih. Poročilo mora vsebovati jasno pisno izraženo mnenje o računovodskih izkazih kot celoti, kar mu nalaga tudi zakon o revidiranju. Resen 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).

Ko je terensko delo opravljeno, se revizor sooča s težko nalogo poročanja rezultatov dela naročnikom. Učinkovito poročanje je problematično v vsaki stroki, zato ni presenetljivo, da se morajo revizorji posluževati tako tehničnih kot vsebinskih navodil za sestavo kvalitetnega revizorjevega poročila (Bailey, 1999, str. 11.03).

V nadaljevanju se bom najprej osredotočila na samo obliko revizorjevega poročila po posameznih standardih, temu pa sledi osredotočenje na glavni del revizorjevega poročila – odstavek z mnenjem.

### 2.2.1. *Oblika poročila in njegove osnovne sestavine*

Revizorjevo poročilo podrobneje opredeljuje Mednarodni standard revidiranja 700 (International Standard on Auditing – ISA 700), pri ameriških standardih je to Stališče o standardu revidiranja 58 (Statement on Auditing Standards – SAS 58), pri angleških standardih pa je to Mednarodni standard revidiranja (Velike Britanije in Irske) 700 (International Standard on Auditing (UK and Ireland) 700). Vsak od teh standardov opredeljuje tudi sestavine in obliko revizorjevega poročila, ki je načeloma pri vseh treh standardih podobna, razlikuje se le v nekaterih odstavkih, kar si lahko ogledamo v nadaljevanju. Kot “standardno” bom v nadaljevanju uporabljala MSR in pri tem opisala odstopanja, ki se pojavljajo pri poročilu po ameriških in angleških standardih.

Standardna oblika revizorjevega poročila naj bi po MSR izgledala takole:

- naslov,
- naslovnik,
- začetni ali uvodni stavek:
  - opredelitev revidiranih računovodskih izkazov,
  - izjava o odgovornosti poslovodstva v podjetju in revizorjevi nalogi,
- odstavek o področju revizije (opisuje naravo revizije):
  - sklicevanje na mednarodne standarde revidiranja ali ustrezne standarde ali pravila v državi,
  - opis dela, ki ga opravi revizor,



- odstavek z mnenjem (ki izraža mnenje o računovodskih izkazih);
  - sklicevanje na finančni okvir poročanja po katerem so izdelani računovodski izkazi (vključno z opredelitvijo geografskega področja, če pri tem niso bili uporabljeni mednarodni standardi revidiranja),
  - opredelitev mnenja o računovodskih izkazih,
- datum poročila,
- revizorjev naslov,
- podpis revizorja (MSR 700, odstavek št. 5).

Letna poročila velikih in srednjih kapitalskih družb, dvojnih družb in tistih majhnih kapitalskih družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi, mora pregledati revizor na način in pod pogoji, določenimi z zakonom, ki ureja revidiranje. S tem je tudi odgovoren družbi in delničarjem družbe ali njihovim družbenikom za škodo, ki jo povzroči s kršitvijo pravil o revidiranju. Pri tem se mora dosledno držati sestavin, ki jih revizorjevo poročilo vsebuje (ZGD, ur.l. 42/2006, 57. člen). V vsaki izmed teh sestavin pa po treh obravnavanih standardih obstajajo vsebinske razlike.

#### 2.2.1.1. *Naslov*

Revizorjevo poročilo mora vsebovati ustrezen naslov. Ameriški standardi narekujejo v naslovu tudi obvezno uporabo besede “neodvisni revizor” (O’Reilly, et al., 1990, str. 633), medtem ko pri mednarodnih in angleških standardih to ni nujno, je pa zaželeno (zaradi razločevanja revizorjevega poročila od poročil, ki jih lahko izdajo drugi, na primer uprava organizacije, upravni odbor, ali od poročil drugih revizorjev, ki jih ne zavezujejo iste etične zahteve kot neodvisnega revizorja) (Auditing Standards and Guidance for Members, 1999, str. 267) .

#### 2.2.1.2. *Naslovník*

Revizorjevo poročilo mora biti ustrezno naslovljeno, kot zahtevajo okoliščine posla ter lokalna regulativa. Poročilo je ponavadi naslovljeno na delničarje ali na upravo podjetja, čigar računovodski izkazi so revidirani. Po angleških standardih je obvezno, da se revizorjevo poročilo naslovi na člane uprave, ker je revizija izvedena v njihovem imenu. Po ameriških standardih je poročilo naslovljeno na delničarje, upravo, poslovne partnerje podjetja; v primeru, da je revizijo naročila stranka, ki ni niti uprava ali lastnik (zelo redko), mora biti poročilo naslovljeno nanjo (Inštitut potrjenih računovodij Anglije in Walesa - ICAEW, 2006).

#### 2.2.1.3. *Začetni ali uvodni stavek*

- Revizorjevo poročilo mora vključevati opredelitev računovodskih izkazov, ki so bili revidirani vključno s časovno opredelitvijo obdobja, na katero se ti izkazi nanašajo.

- Revizorjevo poročilo mora vsebovati tudi izjavo, da so računovodski izkazi odgovornost posloводства<sup>1</sup>, ter izjavo, da je naloga revizorja da poda mnenje o računovodskih izkazih, ki so bili revidirani. Po angleških standardih mora biti bralcu poročila jasno opisano, kakšne so odgovornosti vodstva in kakšne so odgovornosti revizorja.

Primer standardnega uvodnega stavka bi bil:

*Revidirali smo izkaz stanja podjetja XYZ z dne 31. decembra 20XX ter z njim povezane izkaz uspeha, izkaz sprememb kapitala in izkaz gibanja finančnih tokov za tedaj končano poslovno leto. Prebrali smo tudi poslovno poročilo posloводства z dne 31. decembra 20XX. Za našete računovodske izkaze je odgovorno posloводство podjetja. Naša naloga je, da izrazimo mnenje o njih.*

Vir: MSR 700, l. 2003, člen 9

#### 2.2.1.4. Odstavek o področju revizije

- Revizorjevo poročilo mora opisati področje revizije in navesti, da je bila revizija opravljena v skladu z MSR ali v skladu z ustreznimi standardi ali pravili v državi, kar pač pride v poštev. "Področje" se nanaša na revizorjevo sposobnost izvesti revizijske postopke, ki so v danih okoliščinah domnevno potrebni. Bralec potrebuje to kot zagotovilo, da je bila revizija opravljena v skladu z veljavnimi standardi ali pravili. Če ni navedeno drugače, se kot revizijski standardi ali pravila štejejo tisti iz države, razvidne iz revizorjevega naslova. To velja tako za angleške kot tudi za ameriške standarde.
- Poročilo mora vključevati izjavo, da je bila revizija načrtovana in izvedena za pridobitev primerne zagotovila, da računovodski izkazi ne vsebujejo bistveno napačnih navedb. Pri angleških standardih izjava vsebuje tudi sklic na napačne navedbe, ki so posledica prevare ali kakšne druge nepravilnosti oz. napake. Po ameriških standardih je ta del enak kot pri mednarodnih.
- Revizorjevo poročilo opisuje revizijo kot skupek:
  - (a) preizkuševalnega preverjanje dokazov o zneskih in razkritjih v računovodskih izkazih,
  - (b) presojanja računovodskih načel, uporabljenih pri izdelovanju računovodskih izkazov,

---

1. Katera raven posloводства je odgovorna za računovodske izkaze, je odvisno od zakonskih rešitev v posamezni državi.

- (c) presojanja pomembnih ocen, ki jih je napravilo ravnateljstvo pri pripravljanju računovodskih izkazov (po ameriških standardih ta del ni vključen v poročilo) in
  - (d) ovrednotenja celovite predstavitve računovodskih izkazov.
- Poročilo mora vsebovati revizorjevo izjavo, da je revizija primerna podlaga za mnenje.

Primer odstavka o področju revizije bi bil:

*Revidirali smo v skladu s temeljnimi revizijskimi načeli in mednarodnimi standardi revidiranja. Po teh načelih in standardih smo bili dolžni načrtovati in izvesti revidiranje tako, da bi si pridobili razumno zagotovilo, da računovodski izkazi ne vsebujejo pomembnejših napacnih prikazov. V okviru revizije smo preiskali dokaze, ki podpirajo zneske in razkritja v računovodskih izkazih. Ocenili smo tudi računovodske usmeritve in pomembnejše metode izkazovanja vrednosti v računovodskih izkazih, ki jih je uporabilo poslovodstvo, ter ovrednotili razkritja v računovodskih izkazih. Prepričani smo, da je naša revizija dobra podlaga za mnenje o računovodskih izkazih.*

Vir: MSR 700, l. 2003, člen 16

Po angleških standardih lahko ta del vključuje tudi dodatni komentar, ki razjasnjuje dejstva, ki so pomembna za ustrezno razumevanje podlage na kateri temelji revizorjevo mnenje. Po ameriških standardih pa revizor lahko poda kratek opis obsega revizije (Inštitut potrjenih računovodij Anglije in Walesa, 2006; Bailey, 1999, str. 11.06).

#### 2.2.1.5. Odstavek z mnenjem

- Odstavek z mnenjem v revizorjevem poročilu naj jasno označi okvir računovodskega poročanja, uporabljen pri sestavitvi računovodskih izkazov (tudi državo izvora okvira poročanja računovodskega poročanja, kadar uporabljeni okvir niso MRS), in predstavi revizorjevo mnenje, ali so računovodski izkazi resnična in poštena slika (ali v vseh bistvenih pogledih poštena predstavitev) v skladu z okvirom računovodskega poročanja, in če je potrebno, ali so računovodski izkazi v skladu z zakonskimi zahtevami.
- Izraza, uporabljena za označevanje revizorjevega mnenja, "resnična in poštena slika" ali "v vseh bistvenih pogledih poštena predstavitev" sta enakovredna. Oba nakazujeta, da revizor obravnava le tiste zadeve, ki so bistvene za računovodske izkaze. Teh dveh besednih zvez po ameriških standardih ni nujno uporabiti, mora biti pa iz konteksta jasno, da so računovodski izkazi resnični in pošteni.

- Okvir računovodskega poročanja je opredeljen s standardi, s pravili, ki jih izdajajo priznani organi za postavljanje standardov (opisani v točki 2.4.), in z razvojem splošnih navad v državi ob ustreznem upoštevanju poštenosti in tamkajšnje zakonodaje. Da bi revizor bralcu pojasnil okoliščine, v katerih je izraženo njegovo mnenje, v njem navede okvir, na katerem so zasnovani računovodski izkazi. Revizor se sklicuje na okvir računovodskega poročanja z besedami, kot so:

"... v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi (ali z /naziv okvira računovodskega poročanja s sklicevanjem na državo izvora/ ...".

Ta označba bo pomagala uporabniku bolje razumeti, kateri okvir računovodskega poročanja je bil uporabljen pri pripravljanju računovodskih izkazov. Pri poročanju o računovodskih izkazih, ki so bili pripravljene posebej za uporabo v drugi državi, revizor upošteva, ali je bil v računovodskih izkazih ustrezno razkrit uporabljeni okvir računovodskega poročanja.

- Poleg mnenja o resnični in pošteni sliki (ali "v vseh bistvenih pogledih pošteni predstavitvi") lahko revizorjevo poročilo vsebuje mnenje, ali so računovodski izkazi v skladu z drugimi zahtevami, ki jih določa ustrezna zakonodaja (Mednarodno združenje računovodij, 2006).

Zgled odstavka z mnenjem:

*Po našem mnenju računovodski izkazi, naštetih v prvem odstavku, v vseh pogledih podajajo resnično in pošteno sliko finančnega stanja podjetja XYZ na dan 31. decembra 20XX in izidov njenega poslovanja ter gibanja finančnih tokov v tedaj končanem letu v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi. Poslovno poročilo posloводства je skladno z revidiranimi računovodskimi izkazi (ali z /naziv okvira računovodskega poročanja s sklicevanjem na državo izvora) (in v skladu z...<sup>2</sup>).*

Vir: MSR 700, l. 2003, člen 17

Po zakonu morajo v republiki Irski v tem delu podati izjavo ali je podjetje po revizorjevem mnenju uporabljalo ustrezne načine knjigovodenja, v Veliki Britaniji pa morajo to izjavo podati samo v primeru, kadar niso bili uporabljeni ustrezni načini knjigovodenja (Inštitut potrjenih računovodij Anglije in Walesa, 2006).

2. Sklicevati se je potrebno na ustrezne predpise.

#### 2.2.1.6. Datum poročila

Revizor mora poročilo opremiti z datumom, ko je končal revizijo. To obvešča bralca, da je revizor upošteval vplive dogodkov in poslov, ki jih je spoznal in so se pojavili do tega dne, na računovodske izkaze in na poročilo (Mednarodno združenje računovodij, 2006). V Veliki Britaniji ta datum predstavlja dan, ko je bilo poročilo podpisano s strani pooblaščenega revizorja (Inštitut potrjenih računovodij Anglije in Walesa, 2006).

Ker je revizorjeva naloga poročati o računovodskih izkazih, kot jih je pripravilo in predstavila uprava, ne sme opremiti svojega poročila z datumom pred tistim, ko je računovodske izkaze podpisalo ali odobrilo ravnateljstvo.

#### 2.2.1.7. Revizorjev naslov

Poročilo mora izrecno imenovati kraj, ki je praviloma mesto, kjer je revizorjeva poslovalnica odgovorna za revizijo. Po ameriških standardih naslova revizorja v poročilu ni potrebno navesti (Mednarodno združenje računovodij, 2006).

#### 2.2.1.8. Revizorjev podpis

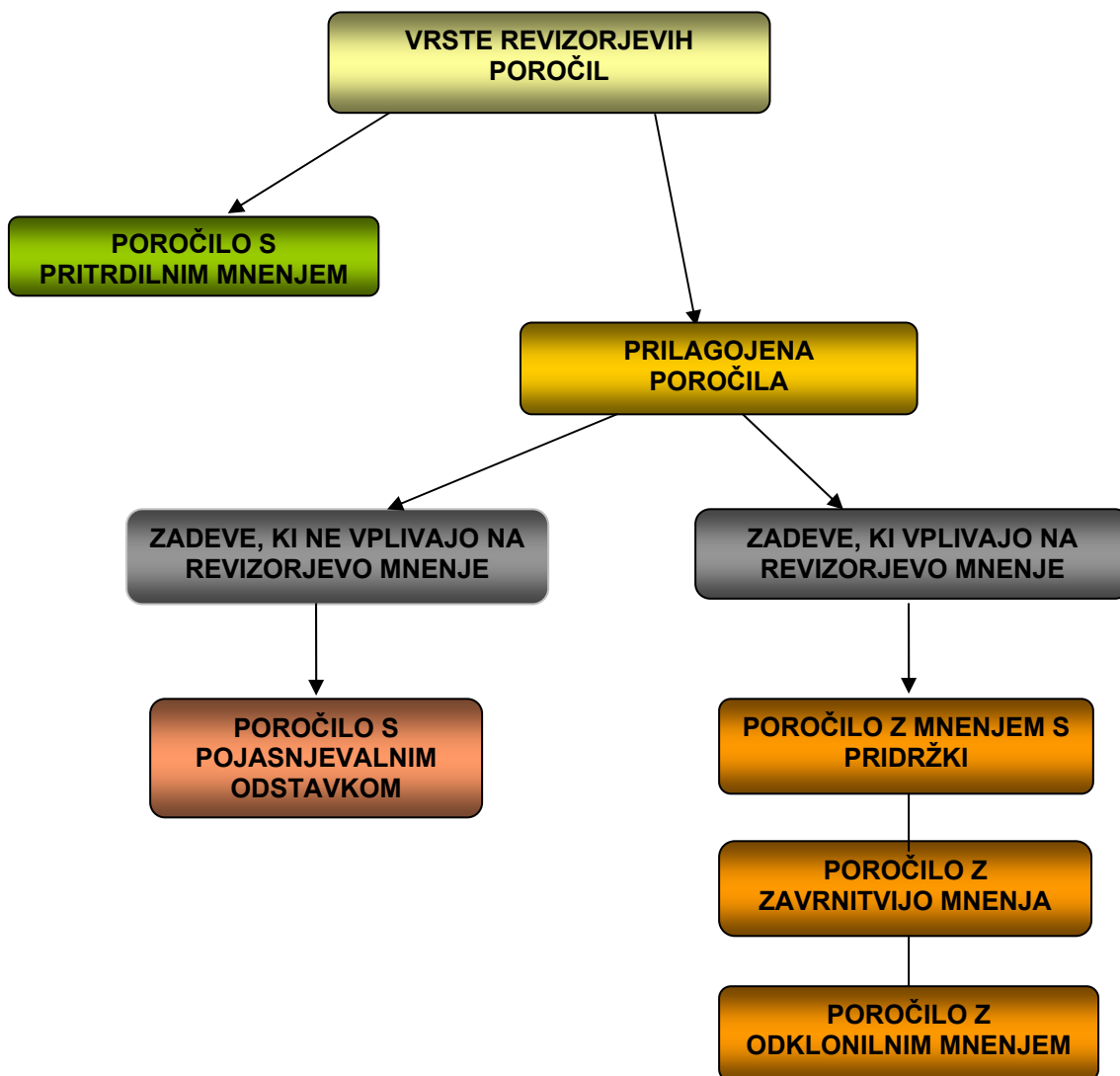
Poročilo mora biti podpisano v imenu revizijskega podjetja, v revizorjevem osebnem imenu ali po potrebi v imenu obeh. Revizorjevo poročilo se praviloma podpiše v imenu revizijskega podjetja, ker je to odgovorno za revizijo (Mednarodno združenje računovodij, 2006). V Veliki Britaniji je po zakonu določeno, da je potrebno navesti tudi status revizorja kot "pooblaščen revizor" (Inštitut potrjenih računovodij Anglije in Walesa, 2006). Podpis je lahko po ameriških standardih na poročilo natisnjen ali pa napisan ročno (Bailey, 1999, str. 11.06) .

Najpomembnejši del revizorjevega poročila je mnenje o računovodskih izkazih, zato se bom temu delu posvetila največ pozornosti. V naslednjem poglavju si bomo pogledali vrste mnenj, ki jih revizor lahko izrazi, ter okoliščine, ki lahko vplivajo na njegovo odločitev.

### 2.2.2. Vrste revizijskih mnenj

Revizor mora v skladu s predpisanim okvirjem računovodskega poročanja po določenih standardih izraziti mnenje o revidiranih računovodskih izkazih. Revizor lahko izrazi različna mnenja glede na izsledke, ki jih je uspel pridobiti med revizijo (Slika 2, str. 17).

Slika 2: Vrste revizorjevih poročil



Vir: Mednarodno združenje računovodij - IFAC, 2006.

Ustreznost revizorjevega mnenja je odvisna od pomembnosti težav in verjetnosti njihove pojave ter od veljavnih revizijskih standardov v državi. MSR sicer dajejo napotke revizorju, kako ravnati pri različnih problemih, kljub temu pa so situacije lahko tako različne, da jih je nemogoče zajeti v standard. Zato je v veliki meri revizorjevo mnenje odvisno od njegove presoje. Včasih je lahko revizorjevo mnenje napoved za nadaljnjo usodo podjetja, saj lahko mnenje, ki je drugačno od pritrdilnega, potencira težave podjetja, ki se nahaja v finančni krizi in pospeši njegov propad. Pri tem si avtorji niso čisto enotni, saj na eni strani nekateri menijo, da je finančna stiska podjetja jasna že iz računovodskih izkazov in zaradi tega ni potrebe po priložitvi revizorjevega mnenja; po drugi strani pa avtorji menijo, da je mnenje, ki je različno od pritrdilnega, za podjetje pozitivna stvar, saj revizor s tem opozori poslovodstvo in lastnike, da pravočasno reagirajo in tako morebiti rešijo podjetje iz krize (Bruynseels, Willekens, 2006, str.6).

Poročilo mora biti napisano jasno, natančno, konstruktivno in pravočasno. Predstavljati mora vzroke, obseg in rezultate revizije in po potrebi priporočila za možne izboljšave z ustreznimi obrazložitvami in predstavitev ustreznih popravljalnih postopkov ter na koncu vsebovati objektivno predstavljeno revizijsko mnenje. Namen revizorja je s poročilom seznaniti poslovodstvo podjetja z nekaterimi opažanji v zvezi s področjem poslovanja, ki ga preiskuje, s ciljem izboljšati ureditev kontroliranja, ureditev računovodenja oziroma poslovanja podjetja v celoti (Tušek, Žager, 1999, str. 39). Seveda pa pri poročanju po različnih standardih tudi v tem delu poročila prihaja do določenih razlik, ki jih bom predstavila v naslednjih odstavkih (podpoglavjih).

#### 2.2.2.1. Pozitivno mnenje

Revizor izrazi *pritrdilno (pozitivno) mnenje*, če ugotovi, da so računovodski izkazi resnična in poštena slika (ali "v vseh bistvenih pogledih poštena predstavitev") v skladu z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja. Pritrdilno mnenje tudi samo po sebi kaže, da so spremembe računovodskih načel ali metod njih uporabe ter njihove posledice primerno ugotovljene in razkrite v računovodskih izkazih (MSR).

V Veliki Britaniji pozitivno mnenje med drugim vsebuje trditve, da (MSR UK&Ireland):

- so bili računovodski izkazi sestavljeni v skladu z ustreznimi računovodskimi standardi,
- so vsaka odstopanja od ustrezne zakonodaje, regulative oz. okvirja računovodskega poročanja primerno obrazložena v računovodskih izkazih ter
- da so primerno razkrite informacije, ki so pomembne za pravilno razumevanje računovodskih izkazov.

Ko je v ZDA v poročilu izraženo pozitivno mnenje, SAS – 69 pojasnjuje, da revizor s tem zagotavlja naslednje trditve:

- računovodski standardi, po katerih so računovodski izkazi sestavljeni, so v splošni uporabi,
- uporabljeni računovodski standardi so za revidirano podjetje primerni,
- razkritja (računovodski izkazi) so sestavljena tako, da jih uporabnik lahko uporablja, razume in interpretira,
- predstavljeni podatki so povzeti na primeren način ter
- pomembni dogodki in transakcije (v sprejemljivih mejah) so v računovodskih izkazih primerno opisani (Bailey, 1999, str. 11.10).

Če primerjamo obliko MSR poročila z obliko poročila, ki se uporablja v ZDA in Veliki Britaniji, ugotovimo, da se uporablja podobna oblika poročila. Poročilo s pritrdilnim mnenjem ima ravno tako tri odstavke, in sicer začetni ali uvodni odstavek, odstavek o področju revizije in odstavek z mnenjem.

Zgled revizorjevega poročila s pritrdilnim mnenjem:

### **REVIZORJEVO POROČILO**

*Naslovnik: Delničarji (Družbeniki) / Upravni odbor podjetja XYZ*

*Revidirali smo izkaz stanja podjetja XYZ z dne 31. decembra 20XX ter z njim povezane izkaz uspeha, izkaz sprememb kapitala in izkaz gibanja finančnih tokov za tedaj končano poslovno leto. Prebrali smo tudi poslovno poročilo posloводства z dne 31. decembra 20XX. Za našete računovodske izkaze je odgovorno posloводство podjetja. Naša naloga je, da izrazimo mnenje o njih.*

*Revidirali smo v skladu s temeljnimi revizijskimi načeli in mednarodnimi standardi revidiranja. Po teh načelih in standardih smo bili dolžni načrtovati in izvesti revidiranje tako, da bi si pridobili razumno zagotovilo, da računovodski izkazi ne vsebujejo pomembnejših napačnih prikazov. V okviru revizije smo preiskali dokaze, ki podpirajo zneske in razkritja v računovodskih izkazih. Ocenili smo tudi računovodske usmeritve in pomembnejše metode izkazovanja vrednosti v računovodskih izkazih, ki jih je uporabilo posloводство, ter ovrednotili razkritja v računovodskih izkazih. Prepričani smo, da je naša revizija dobra podlaga za mnenje o računovodskih izkazih.*

***Po našem mnenju računovodski izkazi, našeti v prvem odstavku, v vseh pogledih podajajo resnično in pošteno sliko finančnega stanja podjetja XYZ na dan 31. decembra 20XX in izidov njenega poslovanja ter gibanja finančnih tokov v tedaj končanem letu v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi. Poslovno poročilo posloводства je skladno z revidiranimi računovodskimi izkazi.***

*Kraj in datum*

*Ime in priimek  
pooblaščenega revizorja  
Podpis*

*Žig*

Vir: MSR 700, l. 2003, člen 28

Za praktičen primer revizorjevega poročila s pritrdilnim mnenjem glej Prilogo 1.



### 2.2.2.2. Prilagojena poročila

Prilagojeno poročilo se od pritrdilnega poročila razlikuje v odstavku z mnenjem. Taki obliki poročila se običajno doda še dodatni odstavek, ki pojasni vzroke za podano obliko mnenja. Revizorjevo poročilo se šteje za prilagojeno v takih okoliščinah:

- *zadeve, ki ne vplivajo na revizorjevo mnenje:*
  - če okoliščine ne vplivajo na revizorjevo mnenje, se samo pojasnijo,
- *če pa zadeve vplivajo na revizorjevo mnenje, se izda:*
  - mnenje s pridržki,
  - mnenje zavrne ali
  - izda odklonilno mnenje.

Enotnost oblike in vsebine vsake vrste prilagojenega poročila pripomore k uporabnikovemu razumevanju takih poročil. Zato MSR 700 vsebuje predlog besedila, s katerim se izrazi pritrdilno mnenje, pa tudi zglede prilagajanja besedil, ki se uporabljajo v prilagojenih poročilih.

#### 1) *Zadeve, ki ne vplivajo na revizorjevo mnenje*

V nekaterih primerih se lahko revizorjevo poročilo prilagodi z vključitvijo pojasnjevalnega odstavka, v katerem revizor na poseben način opozarja, ali se sklicuje na katerokoli zadevo, za katero meni, da je to potrebno, ne da bi pri tem izrazil mnenje s pridržkom. Tak dodatni odstavek ne vpliva na revizorjevo mnenje. Po možnosti se vključi za odstavek z mnenjem in se praviloma nanaša na dejstvo, da revizorjevo mnenje v tem pogledu ne vsebuje pridržkov. (MSR 700, l. 2003, odst. 30) V standardu je vsebovan z namenom, da bi se v poročila vključilo več potencialno spornih zadev, ki niso tako hude, da bi zahtevale mnenje s pridržkom, a so za delničarje vendarle pomembne. Te zadeve so lahko na primer tožbe, ki so v teku, denacionalizacijski zahtevki ali pa postopek prisilne poravnave.

Revizor mora prilagoditi svoje poročilo, tako da doda odstavek, ki osvetli bistveno zadevo v zvezi z vprašanjem delujočega podjetja. Tukaj mora razmisliti o prilagoditvi svojega poročila z dodatnim odstavkom, če obstaja pomembna negotovost (vprašanje delujočega podjetja), katere razrešitev je odvisna od dogodkov v prihodnosti in ki lahko vpliva na računovodske izkaze. Negotovost je zadeva, katere izid je odvisen od prihodnjega delovanja ali dogodkov, ki jih organizacija ne more obvladovati, a lahko vplivajo na računovodske izkaze (MSR 700, l. 2003, odst. 32).

Zgled odstavka z mnenjem v revizorjevem poročilu v primeru pomembne negotovosti:

*Po našem mnenju ... (ostalo besedilo je enako kot v zgledu standardnega poročila).*

*Ne da bi v svojem mnenju izrazili pridržke, opozarjamo na pojasnilo X k računovodskim izkazom. Podjetje je obtoženec v pravdi v zvezi z domnevno kršitvijo patentnih pravic ter licenčnih*

*in odškodninskih zahtevkov. Podjetje je začelo nasprotni postopek, začetna zaslišanja in odkritja v zvezi z obema postopkoma pa še niso končana. Končnega izida zadeve še ni mogoče predvideti in v računovodskih izkazih ni rezervacij za kakršnekoli obveznosti, ki lahko nastanejo iz tega.*

Vir: MSR 700, l. 2003, člen 33.

Zgled odstavka z mnenjem v zvezi z delujočim podjetjem (v tem delu se opiramo na MSR 570, po katerem revizor opredeli ali obstajajo glede sposobnosti podjetja nadeljevati kot delujoče podjetje, bistvene negotovosti, ki bi jih bilo treba razkriti v računovodskih izkazih):

*Ne da bi izrazili mnenje s pridržki, opozarjamo na opombo X v računovodskih izkazih. Podjetje je imelo v letu, končanem 31. decembra 20X1, čisto izgubo xxxx in na ta dan so njegove kratkoročne obveznosti presegle njegova kratkoročna sredstva za xxxx. Ti dejavniki skupaj z drugimi zadevami, ki so bile predstavljene v opombi X, povzročajo precejšen dvom, da bo podjetje sposobno nadaljevati kot delujoče podjetje.*

Vir: MSR 570, l. 2003, člen 21.

Po standardih Velike Britanije v tem delu ne obstajajo bistvene razlike, medtem ko je po ameriških standardih potrebno vključiti posebni pojasnjevalni odstavek, ki razjasnjuje zadeve, kadar se računovodski izkazi oddaljujejo od predpisanih standardov GAAP (Generally Accepted Accounting Principles), vendar to bistveno ne vpliva na računovodske izkaze.

V skrajnih primerih, ko gre za večje negotovosti, pomembne za računovodske izkaze, pa lahko revizor meni, da je primerno zavrniti mnenje, namesto da bi dodal pojasnjevalni odstavek. Poleg uporabe pojasnjevalnega odstavka lahko revizor prilagodi svoje poročilo z uporabo pojasnjevalnega odstavka, po možnosti za odstavkom z mnenjem, da bi poročal o zadevah, ki ne vplivajo na računovodske izkaze. Če je na primer potreben popravek drugih informacij v listini, ki vsebuje revidirane računovodske izkaze, a ga podjetje noče izvesti, lahko revizor razmisli o vključitvi pojasnjevalnega odstavka o pomembni neskladnosti v svoje poročilo. Pojasnjevalni odstavek se lahko uporabi tudi v primeru dodatnih zakonskih dolžnosti pri poročanju (MSR 700, l. 2003, odst. 34-35).

## *2) Zadeve, ki vplivajo na revizorjevo mnenje*

Kadar na revizorjevo mnenje vplivajo določene okoliščine (negotovosti, omejitve obsega ali pa odmiki od splošno sprejetih računovodskih standardov), lahko le te zahtevajo pridržke, zavrnitve mnenj ali pa odklonilno mnenje. Takrat mora revizor v odstavku z mnenjem razkriti vse pomembne razloge za izraženo mnenje, poleg tega pa jasno obrazložiti tudi vpliv zadeve na

računovodske izkaze, če ga je moč ugotoviti. Pri tem se mora izogniti skušnjavi, da bi se izrazil nejasno, saj lahko poročilo izgubi svoj vpliv pri naročniku.

- Revizor izrazi **mnenje s pridržki**, če ugotovi, da ne more izraziti pritrdilnega mnenja, da pa posledice nesoglasja z ravnateljstvom ali omejitve področja niso tako bistvene ali prodorne, da bi zahtevale odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja. Mnenje s pridržki se izrazi tako, da se za izrazom "razen glede" navede učinek zadeve, na katero se pridržki nanašajo.
- Revizor **mnenje zavrne**, če so možne posledice omejitve področja tako bistvene in prodorne, da ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov ter zato ne more izraziti mnenja o računovodskih izkazih. Tudi kadar obstaja pomembna negotovost v zvezi z računovodskimi izkazi, se mnenje načeloma zavrne.
- Revizor izrazi **odklonilno mnenje**, če so posledice nesoglasja tako bistvene in prodorne za računovodske izkaze, da sklene, da pridržki v poročilu ne zadostujejo za razkritje zavajajoče ali nepopolne narave računovodskih izkazov. Če je odmik od splošno sprejetih računovodskih standardov tako prodoren, da kazi celotno sliko računovodskih izkazov, mora revizor izraziti odklonilno mnenje (Taylor, Glenzen, 1996, str. 971-977).

#### a) Okoliščine vpliva po MSR in UK GAAS

V nekaterih okoliščinah revizor ne more izraziti pritrdilnega mnenja in v poročilo mora vključiti tudi opis vseh bistvenih razlogov in po možnosti izmerjene možne učinke za računovodske izkaze. Načeloma je to informacijo najprimerneje razložiti v posebnem odstavku pred odstavkom z mnenjem ali zavrnitvijo mnenja (3. odstavek poročila), v njem pa je lahko tudi napotilo na obsežnejša pojasnila v pojasnilih računovodskih izkazov, če obstajajo. Po **MSR in UK GAAS** se te okoliščine delijo na dva dela, in sicer:

- *Omejitev področja*

Omejitev področja je lahko posledica okoliščin (če je na primer revizor imenovan v takšnem času, da ne more izvesti revizijskega postopka - štetje zalog ipd.). Seveda se lahko pojavi 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 bi bil potreben. V opisanih okoliščinah revizor poskuša izvesti druge primerne postopke, da bi zbral zadostne in ustrezne revizijske dokaze v podporo potrdilnemu mnenju. Omejitve v nekaterih primerih lahko postavi tudi podjetje, vendar pa če so te omejitve takšne, da revizor meni da bi bil zaradi njih primoran zavrniti mnenje, praviloma takega posla sploh ne sprejme, razen če to zahteva zakon. Vendar tudi v takem primeru revizor ne sprejme posla, če omejitev krši njegove zakonske dolžnosti (MSR 700, l. 2003, odst. 41-42).

Tudi po Taylorju je vsaka omejitev obsega revizorjevega dela, ki jo določi naročnik, omejitev obsega, razen če revizor na drug način doseže svoj cilj (Taylor, Glenzen, 1996, str. 980).

Kadar je revizorjevo področje dela tako omejeno, da je treba izraziti mnenje s pridržki ali mnenje zavrniti, mora v njegovem poročilu opisati omejitev in nakazati možne popravke računovodskih izkazov, ki bi bili morda potrebni, če omejitve ne bi bilo. (MSR 700, l. 2003, odst. 43).

Primer odstavka z mnenjem, kadar revizor izrazi mnenje s pridržki zaradi omejitve področja:

*Nismo opazovali štetja zalog na dan 31. decembra 20X1, ker se je to zgodilo pred dnevom, ko smo prvič sprejeli naročilo za revidiranje gospodarske družbe. Glede na naravo njenih poslovnih knjig se kljub uporabi drugih revizijskih postopkov nismo mogli sami zadovoljivo prepričati o količinah v zalogi.*

*Razen glede vpliva morebitnih takšnih popravkov, ki bi bili morda potrebni, če bi se mogli prepričati o količinah v zalogi, so računovodski izkazi po našem mnenju resnična in...*

Vir: MSR 700, l. 2003, člen 44.

Primer poročila, kadar revizor mnenje zavrne zaradi omejitve področja:

*"Sprejeli smo revizijo priložene bilance stanja gospodarske družbe ABC na dan 31. decembra 20X1 ter z njo povezanih izkazov poslovnega izida in finančnega izida za tedaj končano leto. Za te računovodske izkaze je odgovorno ravnateljstvo gospodarske družbe (izpustiti je treba stavek, v katerem je govor o revizorjevi nalogi).*

*(Odstavek o področju revizije se lahko bodisi izpusti bodisi prilagodi novim okoliščinam.)*

*(Dodati je treba odstavek, ki pojasnjuje omejitev področja):*

*Zaradi omejitev področja našega dela, ki jih je povzročila gospodarska družba, nismo mogli opazovati popisa zalog in potrditi terjatev do kupcev.*

*Zaradi pomembnosti zadev, obravnavanih v prejšnjem odstavku, ne izražamo mnenja o računovodskih izkazih."*

Vir: MSR 700, l. 2003, člen 44.

- *Nesoglasje z upravo*

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

ali odklonilno mnenje. Te zadeve so lahko v povezavi z nesoglasjem v računovodskih usmeritvah (neustrezne metode računovodenja - mnenje s pridržki ali neustrezno razkritje - mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje).

Neustrezno razkritje Taylor pojmuje kot odmik od splošno sprejetih računovodskih načel. Ta odmik lahko vpliva le na en računovodski izkaz in ni bistvenega pomena za razkritja, za kar se izrazi mnenje s pridržki, lahko pa odmik v enem računovodskem izkazu ključno vpliva na razkritja, za kar se izrazi odklonilno mnenje. Če pa odmik vpliva na računovodske izkaze kot celoto, revizor v vsakem primeru izrazi odklonilno mnenje (Taylor, Glenzen, 1996, str. 984).

Primer odstavka z mnenjem, kadar revizor izrazi mnenje s pridržki zaradi uporabljenih neustreznih metod računovodenja:

*Kot piše v pojasnilu X k računovodskim izkazom, v njih ni bilo upoštevano amortiziranje, tako ravnanje pa po našem mnenju ni v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi. Obračun amortizacije xxx za leto, končano 31. decembra 20X1, bi moral temeljiti na enakomernem časovnem amortiziranju z letno stopnjo 5% pri zgradbi in 20% pri opremi. Tako bi bilo treba zmanjšati vrednost osnovnih sredstev za amortizacijski popravek vrednosti xxx ter izgubo za to leto in nabrano izgubo povečati za xxx oziroma xxx.*

*Razen vpliva v prejšnjem odstavku obravnavane zadeve na računovodske izkaze so ti po našem mnenju resnična in poštena slika...*

Vir: MSR 700, l. 2003, člen 46.

Primer odstavka z mnenjem, kadar revizor izrazi mnenje s pridržki zaradi neustreznega razkritja:

*15. januarja 20X2 je gospodarska družba izdala obveznice v znesku xxx, da bi financiralo razširitev proizvodnega obrata. Pogodba o izdaji obveznic omejuje plačilo prihodnjih denarnih dividend iz čistega dobička po 31. decembru 20X1. Po našem mnenju razkritje te informacije zahteva ...*

*Razen izpustitve informacij iz prejšnjega odstavka so računovodski izkazi po našem mnenju resnična in poštena slika...*

Vir: MSR 700, l. 2003, člen 46.

Primer odstavka z mnenjem, kadar revizor izrazi odklonilno mnenje zaradi neustreznega razkritja:

*(Odstavek (odstavki), ki pojasnjuje(jo) nesoglasje.)*

*Zaradi vpliva zadev, o katerih je govor v prejšnjem odstavku, obravnavani računovodski izkazi po našem mnenju niso resnična in poštena slika (ali 'poštena predstavitev') finančnega stanja gospodarske družbe na dan 31. decembra 20X1 ter poslovnega izida in finančnega izida v tedaj končanem letu v skladu z MRS (ali /naziv okvira računovodskega poročanja s sklicevanjem na državo izvora).*

Vir: MSR 700, l. 2003, člen 46.

#### *b) Okoliščine vpliva po US GAAS*

Po **US GAAS** pa so zadeve, ki vplivajo na revizorjevo mnenje, veliko bolj razčlenjene oz. bolj natančno definirane, zato se revizorjevemu poročilu obvezno doda pojasnjevalni odstavek, kjer se obrazloži vzrok, da je revizor izrazil določeno mnenje. Najprej te okoliščine razdelijo na pet področij, kjer je pri vsakem natančno orisano, katere izmed oblik in na kakšen način pomembno vplivajo na revizorjevo mnenje. Ta področja so razdeljena takole (pri vsakem navajam le nekaj zgledov odstavka z mnenjem):

- *Pogoji računovodenja*

Sem spadajo vse oddaljitve od US GAAP (oziroma računovodskimi standardi, ki so v veljavi na tistem področju). Revizor se lahko z oddaljitvijo od računovodskega standarda strinja, če je bila razglašena s strani pooblaščenega avtoritete, ki jo je imenoval AICPA. Sem spada tudi nepravilno informativno razkritje v računovodskih izkazih (Bailey, 1999, str. 11.11).

Zgled odstavka z mnenjem, ko razkritja niso usklajena s sprejetimi računovodskimi standardi in revizor izrazi mnenje s pridržki:

*Kot je obrazloženo v opombi št. X o računovodskih izkazih, je rezervacija za čisto izgubo pri prodaji posesti za \$800.000 prikazana kot izredna obremenitev dobička v letu 20X1 po obdavčitvi. Po našem mnenju okvir računovodskega poročanja (GAAP) zahteva, da je bruto znesek takega pokritja vključen v ugotovitev dobička pred obdavčitvijo in da dobiček na delnico (per share) pokritja v višini \$0,75 ni predstavljen ločeno od izkaza finančnih tokov.*

*Razen vpliva v prejšnjem odstavku obravnavane zadeve na računovodske izkaze so ti po našem mnenju resnična in poštena slika ...*

Vir: Bailey, 1999, str. 11.12.

Zgled odstavka z mnenjem, ko razkritja niso usklajena s sprejetimi računovodskimi standardi in revizor izrazi odklonilno mnenje:

*Kot je obrazloženo v opombi št. X o računovodskih izkazih, podjetje X prikazuje vso svojo prodajo z metodo obročnega odplačevanja v računovodske namene in za davčno napoved. Po našem mnenju okvir računovodskega poročanja (GAAP) zahteva, da prikaz prodaje temelji na nastanku poslovnega dogodka z ustrezno rezervacijo za odložene davke.*

*Zaradi vpliva zadev, o katerih je govor v prejšnjem odstavku, obravnavani računovodski izkazi po našem mnenju niso resnična in poštena slika (ali 'poštena predstavitev') finančnega stanja gospodarske družbe na dan 31. decembra 20X1 ter poslovnega izida in finančnega izida v tedaj končanem letu v skladu z US GAAP (ali /naziv okvira računovodskega poročanja s sklicevanjem na državo izvora).*

Vir: Bailey, 1999, str. 11.13.

- *Spremembe pri računovodenju*

To področje je izmed vseh najbolj obsežno in najbolj razčlenjeno, saj določa 14 možnih sprememb pri računovodenju, ki pomembno vplivajo na revizorjevo mnenje (Bailey, 1999, str. 11.10). Sem spadajo:

- nespoštovanje načela stanovitnosti,
- sprememba v obliki izkaza denarnih tokov,
- računovodski standardi, ki naj bi predstavljali določene informacije, niso pravilno uporabljeni oz. razkriti,
- prehod z neustreznega računovodskega standarda na ustrezen standard,
- popravek napake,
- prehod z ustreznega računovodskega standarda na neustrezen standard,
- neprimerno ravnanje pri računovodenju v primeru prehoda na drug računovodski standard,
- uprava ne poda upravičenega razloga za prehod na drug računovodski standard,
- sprememba v računovodskih ocenah,
- prehod na drug računovodski standard je neločljiv od računovodske ocene,
- spremembe podatkov v računovodskem izkazu,
- spremembe, ki izvirajo iz naslova obračunanih obresti ,
- sprememba, ki prihaja iz naslova znatno drugačne transakcije ali dogodka,
- sprememba, ki bi lahko vplivala na pomemben učinek v prihodnjih računovodskih izkazih.

Zgled odstavka z mnenjem, ko zaradi prehoda na neustrezen računovodski standard revizor izrazi mnenje s pridržki:

*Kot je obrazloženo v opombi št. X o računovodskih izkazih, je v letu 20XI podjetje spremenilo metodo vrednotenja zemljišč po izvirni vrednosti na metodo ocenjene vrednosti. Povečanje, ki je posledica revalorizacije, znaša \$500.000 in je predstavljeno kot povečanje delniškega kapitala (ocenjenega kapitala).*

*Razen vpliva v prejšnjem odstavku obravnavane zadeve na računovodske izkaze so ti po našem mnenju resnična in poštena slika...*

Prirejeno po: Bailey, 1999, str. 11.22.

Zgled odstavka z mnenjem, ko uprava ne poda upravičenega razloga za prehod na drug računovodski standard in zaradi tega revizor izrazi odklonilno mnenje:

*Kot je obrazloženo v opombi št. X o računovodskih izkazih, je podjetje v letu 20XI spremenilo metodo amortiziranja osnovnih sredstev. V prejšnjih letih je podjetje uporabljalo metodo pospešenega amortiziranja, vendar jo je sedaj spremenilo v metodo enakomernega časovnega amortiziranja. Čeprav je metoda enakomerne časovne amortizacije v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi standardi, uprava ni podala upravičenega razloga za to spremembo.*

*Zaradi vpliva zadev, o katerih je govor v prejšnjem odstavku, obravnavani računovodski izkazi po našem mnenju niso resnična in poštena slika (ali 'poštena predstavitev') finančnega stanja gospodarske družbe na dan 31. decembra 20XI ter poslovnega izida in finančnega izida v tedaj končanem letu v skladu z US GAAP (ali /naziv okvira računovodskega poročanja s sklicevanjem na državo izvora).*

Prirejeno po: Bailey, 1999, str. 11.23.

- *Omejitev obsega*

Revizor mora izvesti vse potrebne postopke, da bi lahko izrazil pritrdilno mnenje. Včasih ti postopki niso mogoči, če uprava podjetja zahteva, da je potrebno nekatere izmed postopkov izpustiti, ali pa preprečitev omejitve obsega ni niti v revizorjevi moči niti moči uprave (Georgiades, 2001, str. 554). Ameriški standardi revidiranja definirajo naslednje situacije kot omejitve obsega dela revizorja:

- nezadostno dokazno gradivo o podatkih v računovodskih izkazih
- področje poročanja je omejeno (npr. samo bilanca stanja)
- del revizije je bil izveden s strani drugega revizorja
- računovodski izkazi so nerevidirani
- ostale omejitve obsega



Zgled odstavka z mnenjem, ko revizor zaradi nezadostnega dokaznega gradiva o računovodskih izkazih mnenje zavrne:

*Kot je obrazloženo v opombi št. X o računovodskih izkazih, podjetje od 31. decembra 20XI do 31. decembra 20XII ni izvedlo nikakršnega popisa sredstev...*

*Ker podjetje ni izvedlo popisa, nismo mogli izvesti vseh revizijskih postopkov, da bi dobili pravo podlago za naše mnenje o reničnosti in poštenosti računovodskih izkazov, zato ne moramo izraziti in ne izražamo mnenja o računovodskih izkazih podjetja.*

Prirejeno po: Bailey, 1999, str. 11.28.

- *Negotovost*

Revizorji dosledno upoštevajo navodila za ocenjevanje negotovosti o možnostih izgube (angl. “loss contingency”). Te možnosti se lahko klasificirajo kot *malo verjetne* (angl. “remote”), *sprejemljivo verjetne* (angl. “reasonably remote”) ali *verjetne* (angl. “probable”) (Bailey, 1999, str. 1134). Gre lahko na primer za ugotovitve davčnega organa, pravnih postopkov vladnih organov ali pa pravne spore v teku. Potek revizorjevega razmišljanja o negotovosti si lahko ogledate v Tabeli 1.

Tabela 1: Povzetek revizorjevega razmišljanja o negotovosti:

<i>Verjetnost pomembne izgube</i>	<i>Verjeten revizorjev sklep</i>	<i>Vrsta prilagoditve revizijskega poročila</i>
Zelo majhna	Ne prilagodi revizijskega poročila	Nobena
Sprejemljiva	Lahko prilagodi revizijsko poročilo (po premisleku o obsegu sprejemljivo verjetne izgube in verjetnosti pojava)	Pojasnjevalni odstavek za odstavkom z mnenjem
Velika	Mora prilagoditi revizijsko poročilo	Pojasnjevalni odstavek za odstavkom z mnenjem ali zavrnitev mnenja

Vir: Taylor, Glenzen, 1999, str. 969.

Največ negotovosti pa se še vedno pojavlja pri vprašanju, ali obstaja pomemben dvom o sposobnosti podjetja, da nadaljuje kot delujoče podjetje (angl. “going concern”) v obdobju enega leta od datuma revidiranih računovodskih izkazov (“predvidljiva prihodnost”). Podjetje se šteje kot delujoče, kadar je sposobno nadaljevati poslovanje v predvidljivi prihodnosti in nima niti namena niti potrebe, da bi ga pomembno skrčilo ali pa povsem zaustavilo (O’Reilly, 1990, str. 647-649).

Zgled pojasnjevalnega odstavka, ko revizor zaradi negotovosti sposobnosti podjetja, da bi delovalo vsaj na pragu dobička, mnenje zavrne:

*Kot je obrazloženo v opombi št. X o računovodskih izkazih, je podjetje v letu, končanem 30. junija 20XI, pretrpelo izgubo v višini \$1.000.000 in je prenehalo delovati v obratih, ki so med letom ustvarili \$5.000.000 prihodkov od prodaje, medtem ko je bilo vseh prihodkov od prodaje \$10.000.000. Sposobnost podjetja, da bi nadeljevalo kot delujoče podjetje, je zelo dvomljiva, razen če bi pri upnikih dobilo znatne olajšave v obliki pogodb z odloženim plačilom. Če bi morale podjetje likvidirati svoja sredstva, morda ne bi moglo uresničiti svojih naložb v zaloge, osnovna sredstva in odložene stroške.*

*Zaradi pomembnosti morebitnih izgub pri uresničevanju naložb v sredstva, omenjenih v prejšnjem odstavku, ne moramo izraziti in ne izražamo mnenja o računovodskih izkazih podjetja.*

Vir: Taylor, Glenzen, 1996, str. 979.

- *Ostale okoliščine (zadeve)*

To je zadnje izmed področij, kjer so opisane še preostale okoliščine, ki po *US GAAS* lahko vplivajo na revizorjevo mnenje. Sem po Baileyu spadajo: revizor pri svojem delu ni *neodvisen*, mnenje je podano po delih (za vsak posamezen računovodski izkaz) ter nenazadnje, o računovodskih izkazih obstajajo negativna zagotovila. Pri teh okoliščinah včasih ni potrebno, da revizorjevo poročilo vsebuje vse tri osrednje sestavine (uvodni odstavek, odstavek o področju revizije, odstavek z mnenjem), pač pa je zadosti, če je na kratko podana obrazložitev o določenem ukrepu.

Zgled zavrnitve mnenja revizorja zaradi neodvisnosti:

*Ker pri izvedbi revizije podjetja X s priloženimi računovodskimi izkazi (bilanca stanja na dan 31. decembra 20XI, izkaz denarnih tokov, izkaz finančnih tokov, izkaz poslovnega izida ter izkaz gibanja kapitala do zaključka leta 20XI) nismo bili neodvisni, ne moramo izraziti in ne izražamo mnenja o računovodskih izkazih podjetja.*

Vir: Bailey, 1999, str. 11.39.

### 3. Glavne razlike v poročanju po mednarodnih, angleških in ameriških standardih revidiranja

V drugem delu diplomske naloge sem predstavila glavne razlike, ki ločijo med poročanjem po mednarodnih, angleških in ameriških standardih revidiranja. Te razlike sem na kratko zajela tudi v Tabeli 2. Pri tem sem ugotovila, da v sami obliki in sestavinah revizorjevega poročila ni bistvenih razlik, je pa precej večji poudarek na odstavku z revizorjevim mnenjem (3. odstavek), kjer so po ameriških standardih zadeve, ki vplivajo na revizorjevo mnenje precej bolj natančno opredeljene ter razdeljene na več področij. Medtem ko pri mednarodnih in angleških standardih te zadeve ločijo le na dve področji (nesoglasje z upravo ter omejitvev področja), po ameriških standardih te zadeve ločijo na kar 5 področij, kjer v vsakem tudi poglobljeno definirajo vsakega izmed vplivov.

Tabela 2: Razlike v poročanju po mednarodnih, angleških in ameriških standardih revidiranja

<i>Vsebina</i>	<i>MSR</i>	<i>UK GAAS</i>	<i>US GAAS</i>
<i>Naslov</i>	“Revizorjevo poročilo”	“Revizorjevo poročilo”	Obvezna uporaba besedne zveze “neodvisni revizor”
<i>Naslovnik</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• delničarji</li> <li>• uprava podjetja</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• člani uprave</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• delničarji</li> <li>• uprava</li> <li>• poslovni partnerji</li> </ul>
<i>Uvodni stavek</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• opredelitev računovodskih izkazov, ki so bili revidirani</li> <li>• izjava o odgovornosti in izjava, da je naloga revizorja, da poda mnenje</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• opredelitev računovodskih izkazov, ki so bili revidirani</li> <li>• obvezen opis kakšne so odgovornosti vodstva in kakšne so odgovornosti revizorja</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• izjava o odgovornosti in izjava, da je naloga revizorja, da poda mnenje</li> </ul>
<i>Odstavek o področju revizije</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• opis področja revizije</li> <li>• izjava, da je bila revizija načrtovana in da izkazi ne</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• opis področja revizije ter dodatni komentar, ki razjasnjuje dejstva</li> <li>• izjava, da je bila</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• opis področja revizije ter kratek opis obsega revizije</li> <li>• izjava, da je bila revizija</li> </ul>

	<p>vsebujejo bistveno napačnih navedb</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• revizija je pomembna podlaga za mnenje</li> </ul>	<p>revizija načrtovana in da izkazi ne vsebujejo bistveno napačnih navedb, poleg tega pa še sklic na napačne navedbe, ki so posledica prevare ali druge nepravilnosti</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• revizija je pomembna podlaga za mnenje</li> </ul>	<p>načrtovana in da izkazi ne vsebujejo bistveno napačnih navedb</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• revizija je pomembna podlaga za mnenje</li> </ul>
<b><i>Odstavek z mnenjem</i></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• predstavljen okvir uporabljenih računovodskih standardov</li> <li>• “resnična in poštena slika” - nujno</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• predstavljen okvir uporabljenih računovodskih standardov</li> <li>• “resnična in poštena slika” - nujno</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• predstavljen okvir uporabljenih računovodskih standardov</li> <li>• “resnična in poštena slika” - ni nujno</li> </ul>
<b><i>a) Pritrdilno mnenje</i></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• “resnična in poštena slika”</li> <li>• v skladu z ustreznim okvirom računovodskega poročanja</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• v skladu z ustreznim okvirom računovodskega poročanja</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• v skladu z ustreznim okvirom računovodskega poročanja</li> <li>• predstavljeni podatki so zaupni</li> </ul>
<b><i>b) Prilagojena poročila</i></b>  <i>I. Zadeve, ki NE vplivajo na revizorjev o mnenje</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pritrtilno mnenje</li> <li>• pojasnjevalni odstavek</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pritrtilno mnenje</li> <li>• pojasnjevalni odstavek</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pritrtilno mnenje</li> <li>• pojasnjevalni odstavek</li> <li>• poseben pojasnjevalni odstavek (kadar se računovodski izkazi oddaljujejo od US GAAP)</li> </ul>

<p><i>II. Zadeve, ki vplivajo na revizorjev o mnenje</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• omejitev področja (neustrezne poslovne knjige, revizor ne more izvesti revizije)</li> <li>• nesoglasje z ravnateljstvom (neustrezne metode računovodenja, neustrezno razkritje)</li> <li>• revizor lahko izrazi mnenje s pridržkom, odklonilno mnenje ali pa mnenje zavrne</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• omejitev področja (neustrezne poslovne knjige, revizor ne more izvesti revizije)</li> <li>• nesoglasje z ravnateljstvom (neustrezne metode računovodenja, neustrezno razkritje)</li> <li>• revizor lahko izrazi mnenje s pridržkom, odklonilno mnenje ali pa mnenje zavrne</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• pogoji računovodenja (oddaljitve od US GAAP)</li> <li>• spremembe pri računovodenju (14 možnih sprememb)</li> <li>• omejitev področja</li> <li>• negotovost</li> <li>• ostale okoliščine (zadeve)</li> <li>• revizor lahko izrazi mnenje s pridržkom, odklonilno mnenje ali pa mnenje zavrne</li> </ul>
<p><b>Datum poročila</b></p>	<p>Dan, ko je bilo poročilo podpisano</p>	<p>Dan, ko je bilo poročilo podpisano</p>	<p>Dan, ko je bilo poročilo podpisano</p>
<p><b>Revizorjev naslov</b></p>	<p>Revizorjeva poslovalnica, ki je odgovorna za revizijo</p>	<p>Revizorjeva poslovalnica, ki je odgovorna za revizijo</p>	<p>Ni potrebno navajati natančnega naslova revizorja</p>
<p><b>Revizorjev podpis</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• revizijsko podjetje ter revizorjevo osebno ime</li> <li>• lastnoročni podpis</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• revizijsko podjetje, revizorjevo osebno ime ter obvezna navedba revizorjevega statusa kot “pooblaščen revizor”</li> <li>• lastnoročni podpis</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• revizijsko podjetje ter revizorjevo osebno ime</li> <li>• lastnoročni ali natisnjen podpis</li> </ul>

## Sklep

Zagotovilo o realnosti in objektivnosti, nepristranskost in zaupnost, pravično vrednotenje dejstev, realen prikaz računovodskih izkazov posameznega poslovnega sistema, so zahteve, ki jih pričakujejo interesne skupine, med katere uvrščamo upravitelje, lastnike, zaposlene, državo.

Slovenija je leta 1993 prevzela standarde revidiranja, kot jih narekujejo evropske smernice, kar je terjalo harmonizacijo na mnogih področjih. Tako je postala tudi ena izmed redkih članic Evropske unije, ki uporablja Mednarodne standarde revidiranja. Revidiranje računovodskih izkazov je zakonsko urejeno v vseh državah Evropske unije.

Ker pa primerjava oziroma interpretacija revizorjevega poročila po različnih revizijskih standardih lahko povzroča nemalo težav uporabnikom revizorjevih poročil, sem se lotila tega problema na način, kot ga uporabljajo revizijske hiše pri svojem primerjanju med ameriškimi in mednarodnimi računovodskimi standardi. Najprej sem predstavila obliko in sestavine revizorjevega poročila, zatem sem se pa posvetila bistvenemu delu revizorjevega poročila – odstavku z mnenjem. Ker je zadev, ki vplivajo oziroma ne vplivajo na revizorjevo mnenje ter razlik v sestavi poročila, veliko, sem vse skupaj na koncu predstavila še v preglednici.

Revizorjevo poročilo je v uvodnem delu sestavljeno iz naslova, naslovnika in uvodnega stavka. V uvodnem stavku po MSR revizor opredeli računovodske izkaze, ki so bili revidirani ter poudari, da je odgovornost revizorja, da poda mnenje. Po ameriških in angleških standardih se v teh treh sestavinah poročila bistveno ne razlikujejo, so pa pri američanih zelo precizni pri navedbi besedne zveze “neodvisni revizor” v naslovu.

Osrednji del revizorjevega poročila je sestavljen iz odstavka o področju revizije in odstavka z mnenjem. Ta dva odstavka sta najboljše in najpomembnejši dela poročila, zato tu prihaja po treh obravnavanih standardih do precejšnih razlik. V sami opredelitvi področja revizije je poleg opisa področja revizije in izjavi, da je bila revizija načrtovana, potrebno dodati še izjavo, da je revizija pomembna podlaga za mnenje. Angleži temu dodajo še sklic na napačne navedbe, ki so posledica prevare ali druge nepravilnosti. V odstavku z mnenjem, revizor poda svoje mnenje o revidiranih računovodskih izkazih. Pri pritrdilnem mnenju se mora po vseh treh standardih pojasniti, da so računovodski izkazi v skladu s sprejetim okvirjem računovodskega poročanja in da so vsa odstopanja primerno obrazložena. Kar se pa tiče prilagojenih mnenj, jih pa po MSR in angleških standardih revidiranja ločimo na dva sklopa, kjer zadeve lahko vplivajo na revizorjevo mnenje (nesoglasje z ravnateljstvom, omejitvev področja), pri ameriški standardih so pa te zadeve porazdeljene na pet sklopov, kjer v vsakem še poglobljeno določajo določene okoliščine.

Zaključni del revizorjevega poročila je sestavljen iz datuma poročila, revizorjevega naslova ter njegovega podpisa, kjer mora biti po angleških standardih tudi razviden status revizorja kot “pooblaščen revizor”.

Kljub temu, da pa še vedno obstajajo razlike med evropskimi (sem spadajo tudi angleški) in ameriškimi standardi revidiranja, pri čemer sama upam na skorajšno harmonizacijo obojih v bližnji prihodnosti. Leta 2002 je že prišlo do poenotenja računovodenja v Evropi, saj so od tega leta naprej konsolidirani računovodski izkazi, ki kotirajo na borzah Evropske unije, sestavljeni na podlagi Mednarodnih standardih računovodskega poročanja (MSRP). Temu sledi tudi poenotenje standardov revidiranja, kar pa je že sedaj v načrtu Evropske unije, saj je konec aprila tega leta v Evropi začela veljati 8. direktiva (po novem imenovana Direktiva 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze), ki poleg ostalega vsebuje zahtevo o obvezni uporabi MSR, ki jih bo odobrila Komisija Evropske unije. (Odar, 2006, str. 105). Tako kot ostale države članice, bo morala Slovenija svojo zakonodajo prilagoditi zahtevam nove direktive. Verjamem, da bo to precej pripomoglo pri premostitvi ovir, ki nastajajo pri interpretaciji revizorjevega poročila.

## LITERATURA

1. Accountant's Guide – A handbook of Standards and Statements for Accountants. Seventh Edition. London : Certified Accountants' Educational Trust, 1994. 1154 str.
2. Auditing Standards and Guidance for Members. Kent : ICA England & Wales, 1999. 1181 str.
3. Bailey Larry P.: Miller GAAS Guide 1999. A comprehensive restatement of Standards for Auditing, Attestation, Compilation and Review, and the Code of Professional Conduct. New York : Harcourt Brace Professional Publishing, 1999. 2638 str.
4. Duhovnik Meta: Odgovornost v zvezi s poročanjem. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščen revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999, str.1-3.
5. Duhovnik Meta: Vpliv zunanjega in notranjega revidiranja na reorganiziranje. 34. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Zveza ekonomistov Slovenije, 2002, str. 221-232.
6. Georgiades George: Miller 2001 – Audit Procedures – Complete Audit Program and Workpaper Management System. New York : Harcourt Professional Publishing, 2001. 659 str.
7. Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements. 2006 Edition. New York : IFAC, 2006, 930 str.
8. Melancon Barry C.: A new accounting Culture. The American Institute of CPA's, Yale Club – New York City. [URL: <http://www.aicpa.org/news/2002/p020904a.htm>], 21.6.2002.
9. Morgan Christopher, Patient Matthew: Auditing investment Business. London : Delloitte, Haskins & Sells, 1989, 565 str.
10. Myring Mark, Bloom Robert: ISB's Conceptual Framework for Auditor Independence. CPA Journal, New York, 73 (2003), 1, str. 31.
11. Nobes Christopher, Parker Robert: Comparative International Accounting. Fifth Edition. London : Prentice Hall Europe, 1998. 468 str.
12. Odar Marjan: Revidiranje poslovanja – izziv revidiranja v prihodnosti?. 33. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji: Zbornik referatov. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. str. 199-213.
13. Odar Marjan: Organiziranje revizijske stroke v Sloveniji v skladu z evropsko direktivo. 38. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji: Zbornik referatov. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006. str. 99-113
14. O'Reilly Vincent M. et al.: Montgomery's Auditing. Eleventh Edition. New York: John Wiley & Sons, 1990. 1149 str.
15. Taylor H. Mark, DeZoort F. Todd: A Proposed Framework Emphasizing Auditor Reliability over Auditor Independence. Accounting Horizons, New York, 17 (2003), 3, str. 258.
16. Taylor Donald H., Glenzen G. William: Revidiranje, zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.



17. Turk Ivan: Notranje revidiranje poslovanja. 2. izdaja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994. 282 str.
18. Turk Ivan: Pojmovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000. 1083 str.
19. Turk Ivan, Melavc Dane: Računovodstvo. Kranj : Moderna organizacija, 1998. 535 str.
20. Tušek Boris, Žager Lajoš: Narava revizijskega delovnega gradiva. Revizor, Ljubljana, 1999, 5/6, str. 9-25.

## VIRI

1. Ameriški inštitut potrjenih javnih računovodij (American institute of certified public accountants – AICPA) [URL: <http://www.aicpa.org/about/index.htm> ] 18.05.2006.
2. Bruynseels Liesbeth, Willekens Marleen: Strategic Viability and Going-Concern Audit Opinions. Leuven, Belgium. Str. 12 [URL: [http://www.abs.aston.ac.uk/newweb/AcademicGroups/fal/ASIG/Bruynseels\\_Willekens\\_BAA.pdf](http://www.abs.aston.ac.uk/newweb/AcademicGroups/fal/ASIG/Bruynseels_Willekens_BAA.pdf)] 29.04.2006.
3. Evropska zveza računovodskih strokovnjakov (Fédération des Experts Comptables Européens – FEE) [URL: [http://www.fee.be/aboutfee/default.asp?library\\_ref=1&category\\_ref=1&content\\_ref=82](http://www.fee.be/aboutfee/default.asp?library_ref=1&category_ref=1&content_ref=82) ] 18.05.2006.
4. Inštitut potrjenih računovodij Anglije in Walesa (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW) [URL: <http://www.icaew.co.uk/index.cfm?route=109938> ] 18.05.2006.
5. Komisija za vrednostnice in borze (Securities and Exchange Commission – SEC) [URL: <http://www.sec.gov/about/whatwedo.shtml> ] 18.05.2006.
6. Mednarodni odbor za računovodske standarde (International Accounting Standard Board – IASB) [URL: <http://www.iasb.org/about/index.asp> ] 18.05.2006.
7. Mednarodni standardi revidiranja in Mednarodna stališča o revidiranju: MSR 700 – Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih
8. Mednarodno združenje računovodij (International Federation of Accountants – IFAC). Str. 2 [URL: [http://www.ifac.org/MediaCenter/files/facts\\_about\\_IFAC.pdf](http://www.ifac.org/MediaCenter/files/facts_about_IFAC.pdf) ] 18.05.2006.
9. Odbor za revidiranje (Committee on Auditing). Str. 3 [URL: [http://www.sigov.si/dz/si/aktualno/publikacije/knjige/raziskovalni\\_sektor\\_Zbornik\\_2003.pdf](http://www.sigov.si/dz/si/aktualno/publikacije/knjige/raziskovalni_sektor_Zbornik_2003.pdf) ] 18.05.2006.
10. Slovenski inštitut za revizijo (SIR) [URL: [http://www.si-revizija.si/o\\_siru/](http://www.si-revizija.si/o_siru/)] 25.05.2006.
11. Uradni list Evropske unije. L 157, zvezek 49. [URL: [http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/sl/oj/2006/l\\_157/l\\_15720060609sl00870107.pdf](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/sl/oj/2006/l_157/l_15720060609sl00870107.pdf)] 09.06.2006
12. Zakon o gospodarskih družbah – ZGD, Uradni list RS št. 42/06. [URL: <http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?urlid=200642&stevilka=1799>] 19.05.2006.
13. Zakon o revidiranju – ZRev, Uradni list RS št. 11/01; 06.07.2001.

# **PRILOGE**

- Priloga 1



## REVIZORJEVO POROČILO

Družbenikom družbe Holding Slovenske elektrarne d.o.o. Ljubljana

Revidirali smo priloženo konsolidirano bilanco stanja skupine Holding Slovenske elektrarne Ljubljana na dan 31. decembra 2003 ter z njo povezane konsolidirane izkaz poslovnega izida, izkaz finančnega izida, izkaz gibanja kapitala in prilogo k računovodskim izkazom za tedaj končano leto. Pregledali smo tudi poslovno poročilo uprave. Za te računovodske izkaze in prilogo k njim je odgovorna uprava gospodarske družbe. Naša naloga je na podlagi revizije izraziti mnenje o teh računovodskih izkazih.

Revizijo smo opravili v skladu s mednarodnimi standardi revidiranja, ki jih je izdalo Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov in drugimi pravili revizijske stroke, ki jih sprejema Slovenski inštitut za revizijo. Ti zahtevajo od nas načrtovanje in izvedbo revizije za pridobitev primernega zagotovila, da računovodski izkazi ne vsebujejo bistveno napačnih navedb. Revizija vključuje preizkuševalno preverjanje dokazov o zneskih in razkritjih v računovodskih izkazih. Revizija vključuje tudi presojanje uporabljenih računovodskih načel in pomembnih ocen uprave ter ovrednotenje celovite predstavitve računovodskih izkazov in presojo vsebinske skladnosti poslovnega poročila z računovodskimi izkazi, ki so sestavni del letnega poročila. Prepričani smo, da je naša revizija primerna podlaga za naše mnenje.

Po našem mnenju so konsolidirani računovodski izkazi s prilogo iz prvega odstavka resnična in poštena slika finančnega stanja skupine na dan 31. decembra 2003, poslovnega izida in finančnega izida njenega poslovanja ter gibanja kapitala v tedaj končanem letu v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi.

Poslovno poročilo je skladno z revidiranimi računovodskimi izkazi.

**KPMG SLOVENIJA,**  
posljetje za revidiranje in poslovno svetovanje, d.o.o.

Brane Podboršek  
pooblaščen revizor  
direktor

Ljubljana, 11. maj 2004

*KPMG Slovenija, d.o.o.*

- Priloga 2

