

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA
**ANALIZA SPREMEMB REVIZORJEVEGA POROČILA PO NOVELI
ZGD-1I**

Ljubljana, marec 2018

ANA VONČINA

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Ana Vončina, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Analiza sprememb revizorjevega poročila po noveli ZGD-II, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko izr. prof. dr. Sergejo Slapničar.

IZJAVLJAM

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

V Ljubljani, dne _____

Podpis študenta(-ke): _____

KAZALO

UVOD	1
1 REVIZIJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV IN LETNEGA POROČILA.....	2
1.1 Letno poročilo.....	2
1.2 Zavezanci k reviziji po ZGD-1	3
1.3 Revizorjev pregled letnega poročila	4
2 PRENOVA ZAKONODAJE S PODROČJA REVIDIRANJA	5
2.1 Revidiranje in pravo EU	6
2.2 Novosti pri revidiranju po Noveli ZGD-1I.....	6
3 RAZISKAVA: ANALIZA SPREMEMB REVIZORJEVEGA POROČILA PO NOVELI ZGD-1I.....	7
3.1 Raziskovalna vprašanja, cilj in namen naloge	8
3.2 Metodologija dela	8
3.3 Vpliv sprejetja novele ZGD-1I na revizorjevo poročilo.....	9
3.4 Spremembe v vsebini revizorjevega poročila nejavnega in javnega na primeru nejavnega podjetja in subjekta javnega interesa	15
3.5 Analiza intervjuja.....	16
3.6 Ugotovitve	18
SKLEP	20
VIRI IN LITERATURA	21
PRILOGE.....	25

KAZALO SLIK

Slika 1: Ključna področja revizije	14
Slika 2: Novo revizorjevo poročilo: kako si sledijo nove in stare zahteve.....	15

KAZALO TABEL

Tabela 1: Kriteriji za razvrščanje družb	4
Tabela 2: Smernice pri uporabi treh vrst prilagojenih mnenj revizorjev.....	11

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Poročilo neodvisnega revizorja Hella Saturnus Slovenija d. o. o. 2017.....	1
Priloga 2: Poročilo neodvisnega revizorja Hella Saturnus Slovenija d. o. o. 2016.....	4
Priloga 3: Poročilo neodvisnega revizorja Krka d. d. 2017	6
Priloga 4: Poročilo neodvisnega revizorja Krka d. d. 2016	9
Priloga 5: Intervju.....	10

UVOD

Mnoge različne raziskave, ki jih je pripravil Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (ang. IAASB) na področju revizorjevega poročanja, so pokazale potrebo po prenovi revizorjevega poročila. Visoka kakovost revizije nedvomno prispeva k pravilnemu delovanju trgov z izboljšanjem integritete in učinkovitosti računovodskih izkazov, zato lahko rečemo, da imajo zakoniti revizorji zelo pomembno družbeno vlogo (Uredba (EU) št. 537/2014).

Velike in srednje kapitalske ter dvojne družbe pa tudi nekatere manjše kapitalske družbe objavljajo letna poročila, ki jih pregleda revizor, in se pri tem drži okvirov, določenih z zakonom. Revizor poda mnenje v obliki revizorjevega poročila, katerega vsebino določa Zakon o gospodarskih družbah. Sprejetje novele Zakona o gospodarskih družbah-II prinaša nekatere spremembe v obsegu in vsebini revizorjevega poročila, ki jih bom raziskovala v zaključni strokovni nalogi.

Mednarodni oblikovalci standardov so se na potrebe po prenovi revizorjevega poročila odzvali tako, da so raziskali, kako zagotoviti, da bo revizorjevo poročilo obsegalo več kot le podatek o tem, ali je podjetje revizijo prestalo ali ne. Leta 2013 so podjetja, registrirana v Veliki Britaniji, prvič zahtevala, da se v revizorjevo poročilo vključi mnenja o ključnih tveganjih, ki so pripoznana skozi revizijski postopek, in informacijo o tem, kako so ta tveganja prikazana v javno objavljenih letnih poročilih. Januarja 2015 so te zahteve uvedli v Mednarodne standarde revidiranja z datumom upoštevanja za letna poročila z zaključkom finančnega leta po 15. decembru 2016 (KPMG, 2015).

Predmet obravnave zaključne strokovne naloge bo analiza sprememb revizorjevega poročila po sprejetju novele Zakona o gospodarskih družbah ZGD-II. Osredotočila se bom predvsem na pregled vsebinskih sprememb in poskušala identificirati razloge za obsežnejše revizorjevo poročilo. Namen zaključne strokovne naloge je izluščiti spremembe v vsebini revizorjevega poročila glede na novo zakonodajo, in navesti razloge za spremembe revizorjevega poročila. Cilj naloge je definirati spremembe v obsegu in vsebini revizorjevega poročila, ki jih je prinesla novela ZGD-II.

Postavila sem si dve raziskovalni vprašanji, ki jima bom sledila skozi celotno zaključno strokovno nalogo. Prvo vprašanje temelji na raziskovanju vsebinskih sprememb revizorjevega poročila po sprejetju nove zakonodaje. . Poglobila se bom v obvezne točke, ki jih predpisuje Zakon o gospodarskih družbah za revizorjevo poročilo, in preučila, kako so se z implementacijo Direktive 2013/34/EU in Direktive 2014/56/EU le-te spremenile. Sledilo bo še drugo raziskovalno vprašanje o razlogih za spremembe v obsegu in vsebini revizorjevega poročila po sprejetju nove zakonodaje.

Naloga je sestavljena iz teoretičnega in empiričnega dela. Teoretični del zajema dve glavni poglavji. V prvem poglavju bom podala definicijo revizije računovodskih izkazov in

letnega poročila, prikazala njegove obvezne sestavine ter kriterije za zavezanost k reviziji. V drugem poglavju se bom osredotočila na prenovo zakonodaje s področja revidiranja. Zanimalo me bo, zakaj je do prenove sploh prišlo, sledila bo identifikacija glavnih ciljev prenove zakonodaje ter pregled glavnih novosti. Predstavila bom glavne rešitve, ki so povezane z uskladitvijo slovenske zakonodaje z Direktivo 2013/34/EU ter Direktivo 2014/56/EU.

V empiričnemu delu bom najprej predstavila obvezne sestavine v revizorjevem poročilu po Direktivi 2013/34/EU in Direktivi 2014/56/EU. Sledila bo identifikacija in primerjava obveznih točk revizorjevega poročila pred in po sprejetju novele Zakona o gospodarskih družbah-1I. Primerjala bom, kako sta zgoraj omenjeni direktivi vplivali na Zakon o gospodarskih družbah-1I in kako se je posledično spremenil 57. člen, ki narekuje, kaj mora revizorjevo poročilo vsebovati. Za analizo sprememb revizorjevega poročila bom s pooblaščenim revizorko s pomočjo intervjuja pridobila informacije iz prve roke o tem, s kakšnimi spremembami v zakonodaji se srečuje v praksi.

1 REVIZIJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV IN LETNEGA POROČILA

Revizija računovodskih izkazov pomeni pregled računovodskih izkazov gospodarske družbe in dodatnih razkritij s strani neodvisnega revizorja. Njen glavni namen je dodati verodostojnost finančnemu položaju gospodarske družbe in uspešnosti poslovanja. Končni rezultat revizije je revizorjevo poročilo, v katerem revizor navede, če računovodski izkazi prikazujejo resnično in pošteno finančno stanje in poslovni izid (Bragg, 2017).

Zunanja revizija je neodvisen in objektivni proces, katerega cilj je ugotoviti, ali računovodski izkazi v vseh pogledih pošteno predstavljajo finančno stanje podjetja (Zuleka, 2016). Nekateri subjekti so revizijo primorani opraviti v skladu z zakonodajo, nekateri revizijo opravijo v skladu z zahtevami matičnih družb, za nekatere pa revizija predstavlja potrditev poštenega finančnega stanja njihovih podjetij (FIRES, brez datuma).

V zadnjem času smo priča vse pogostejšim revizijam, razlog za to je kompleksnost dveh osnovnih računovodskih okvirjev – Splošno sprejeta računovodska načela (GAAP) in Mednarodni standardi revidiranja (Bragg, 2017).

1.1 Letno poročilo

Osnovni javni dokument vsake družbe je letno poročilo. Z njim družba prikaže svoje poslovanje za določeno poslovno leto tako širši nestrokovni kot tudi ožji strokovni javnosti (Hartman, 2016). Namen letnega poročila je razkritje informacij, s katerimi poslovni subjekt širši javnosti predstavi svoje prednosti, filozofijo in kulturo poslovanja ter druge poslovne subjekte na ta način prepriča k sodelovanju (Petrič, 2016). Družbe so se pri

pripravljanju letnega poročila primorane držati navodil, ki jih predpisuje Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS, št. 55/2015.

ZGD-1 v 60. členu navaja naslednje obvezne sestavine letnega poročila za družbe iz prvega odstavka 57. člena ZGD-1, to so velike in srednje kapitalske družbe, dvojne družbe in majhne kapitalske družbe, z vrednostnimi papirji katerih se trguje na organiziranem trgu:

- bilanca stanja,
- izkaz poslovnega izida,
- izkaz denarnih tokov,
- izkaz gibanja kapitala,
- priloge s pojasnili k izkazu,
- poslovno poročilo.

Letno poročilo je razdeljeno na računovodsko poročilo, ki vsebuje računovodske izkaze iz prve do četrte alineje tega odstavka in prilogo s pojasnili k izkazu, ter poslovno poročilo. Poslovno poročilo, katerega oblika ni predpisana, mora vsebovati vsaj pošten prikaz razvoja in izidov poslovanja družbe ter njenega finančnega položaja, vključno z opisom bistvenih tveganj in negotovosti, ki jim je družba izpostavljena. K reviziji zavezane družbe v svoje poslovno poročilo vključijo tudi izjavo o upravljanju družbe, ki se vključi kot poseben oddelek poslovnega poročila (ZGD -1, 2015).

1.2 Zavezanci k reviziji po ZGD-1

ZGD-1 v 57. členu nalaga obvezno revizijo letnih poročil velikih in srednjih kapitalskih družb ter dvojnih družb.

V 55. členu ZGD-1 ureja kriterije za razvrstitev družb po velikosti. Glede na ZGD-1 se družbe razvrščajo na mikro, majhne, srednje in velike družbe z uporabo spodnjih meril na bilančni presečni dan letne bilance stanja (ZGD-1, 2015):

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

Tabela 1 predstavlja kriterije za razvrščanje družb po velikosti. Da se družba uvrsti v določeno skupino, mora izpolnjevati najmanj dva od treh meril.

Tabela 1: Kriteriji za razvrščanje družb

Družba	Povprečno število delavcev v poslovnem letu	Čisti prihodki od prodaje	Vrednost aktive
Mikro	do 10	do 700.000 evrov	do 350.000 evrov
Majhna	od 10 do 50	od 700.000 evrov do 8.000.000 evrov	od 350.000 evrov do 4.000.000 evrov
Srednja	od 50 do 250	od 8.000.000 evrov do 40.000.000 evrov	od 4.000.000 evrov do 20.000.000 evrov
Velika	nad 250	nad 40.000.000 evrov	nad 20.000.000 evrov

Vir: Zakon o gospodarskih družbah. Uradni list RS št. 55/2015

Družbe se v skladu z merili, ki so predstavljeni v Tabeli 1, razvrščajo na mikro, majhne, srednje in velike družbe, če na podlagi podatkov zadnjih dveh zaporednih poslovnih let na bilančni presečni dan bilance stanja obakrat presežejo ali nehajo presegati ta merila.

Velike družbe so v vsakem primeru:

- subjekti javnega interesa,
- borza vrednostnih papirjev,
- družbe, ki morajo po 56. členu Zakona o gospodarskih družbah pripraviti konsolidirano letno poročilo.

1.3 Revizorjev pregled letnega poročila

V 5. členu Zakona o revidiranju (ZRev-2), Ur. l. RS, št. 65/2008, določa kdo je pristojen za opravljanje storitev revidiranja, to je revizijska družba. V imenu revizijske družbe lahko revidirajo osebe, ki imajo dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in so z revizijsko družbo v delovnem razmerju ali imajo sklenjeno pogodbo oziroma dogovor o poslovnem sodelovanju. Te osebe lahko izvajanje posameznih postopkov revidiranja prepustijo tudi drugim osebam, ki so v delovnem razmerju z revizijsko družbo oziroma imajo sklenjeno pogodbo o sodelovanju.

Revidiranje mora potekati v skladu z ZRev-2, Mednarodnimi revizijskimi standardi in drugimi pravili Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov, temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja, ki jih sprejema Inštitut, ter drugimi zakoni, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb oziroma druge oblike revizije, in predpisi, izdanimi na njihovi podlagi (ZRev-2, 2008).

2 PRENOVA ZAKONODAJE S PODROČJA REVIDIRANJA

S ciljem doseči čimprejšnjo stabilizacijo finančnega sistema, so bili v Evropi in drugje po svetu neposredno po finančni krizi sprejeti določeni ukrepi. Po finančni krizi so proučevanja in podrobne analize temeljile predvsem na vlogi bank, hedge skladov, bonitetnih agencij, nadzornikov ali centralnih bank, le malo pozornosti pa je bilo namenjeno krepitvi funkcije revizij, ki bi lahko imela ključno vlogo pri večji finančni stabilnosti. Poleg vprašanja, kako so lahko revizorji med letoma 2007 in 2009, ko so številne banke razkrile ogromne izgube bilančnih in zunajbilančnih postavk, vseeno predložili ugodna revizijska poročila, se je porajalo tudi vprašanje, ali je sedanji zakonodajni okvir sploh ustrezen in primeren. V skladu s tem se je začela podrobnejša razprava o vlogi in obsegu revizij v kontekstu reforme zakonodaje finančnih trgov (Evropska komisija, 2010).

Poklic revizorja je bil desetletja obremenjen z vrsto polemik, ki so pripeljale do nujno potrebnih sprememb v smislu reforme in razvoja revidiranja (Cordoş & Fülöp, 2015).

V okviru sprememb in ukrepov po finančni krizi je Komisija leta 2010 objavila Zeleno knjigo z naslovom *Revizijska politika: kaj smo se naučili iz krize* (v nadaljevanju Zelena knjiga), s katero je v okviru splošne regulativne reforme finančnega trga začela obsežno javno posvetovanje o vlogi in obsegu revizije ter o krepitvi funkcije revizije, ki bi lahko prispevala k večji finančni stabilnosti (Uredba (EU) št. 537/2014).

Ministrstvo za finance RS (2014) je odprlo javno razpravo glede prenove zakona s področja revidiranja z javnim pozivom, v katerem zapiše tudi glavne cilje prenove:

- natančna pojasnitev vloge zakonitega revizorja,
- okrepitev neodvisnosti in strokovne skrbnosti zakonitega revizorja,
- olajšanje čezmejnega opravljanja storitev obvezne revizije v Evropski uniji,
- prispevanje k večji dinamičnosti revizijskega trga v Evropski uniji,
- boljši nadzor nad zakonsko določenimi revizorji ter usklajevanje revizijskega nadzora s strani pristojnih organov v Evropski uniji.

Poklic revizorja se razvija, posledično je revizijska reforma ključnega pomena za ponovno vzpostavitev zaupanja v revidiranje s strani trga in investitorjev (Cordoş & Fülöp, 2015).

Neodvisnost zunanjih revizorjev je področje, ki se je po objavi Zelene knjige izkazalo za zaskrbljujoče, zato so se z Zeleno knjigo spodbudile nadaljnje raziskave na omenjenem področju (Garcia-Blandon, Argiles-Bosch, Castillo-Merino, Martinez-Blasco, 2015). Komaj štiri leta po sprejetju Direktive 2006/43/ES, se je z Zeleno knjigo že pokazala možnost spremembe pravil, ki izhajajo iz le-te (Garcia-Blandon in drugi, 2015).

2.1 Revidiranje in pravo EU

Direktiva 2013/34/EU je nova, enotna direktiva, ki je nadomestila Četrto direktivo Sveta 78/660/EGS in Sedmo direktivo Sveta 83/349/EGS, ki sta bili krovni direktivi na računovodskem področju. Glavni namen prenosa Direktive 2013/34/EU, ki ureja letne računovodske izkaze, konsolidirane računovodske izkaze in povezana poročila nekaterih vrst podjetij, je poenotenje pravil računovodenja v Evropski uniji in s tem omogočanje primerljivih in enakovrednih informacij iz letnih poročil gospodarskih družb (Ministrstvo za gospodarski razvoj, 2015). Direktiva 2013/34/EU uvaja nove elemente in načela, povezana s pripravo računovodskih izkazov, tako letnih kot konsolidiranih, in pojasnili, ki spadajo zraven (D'Angelo, 2015).

Direktiva 2014/56/EU je bila sprejeta v letu 2014 in nadgrajuje Direktivo 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze. Osnova za sprejem je splošno izboljšanje revizijske stroke in njenih rezultatov.

V letu 2014 je bila poleg Direktive 2014/56/EU v Uradnem listu EU objavljena v celoti zavezujoča za vse države članice EU Uredba (EU) št. 537/2014 Evropskega parlamenta in Sveta o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa in razveljavitvi Sklepa Komisije 2005/909/ES.

2.2 Novosti pri revidiranju po Noveli ZGD-1I

Maver (2015) pravi, da je računovodsko pravo Evropske unije urejeno preko dveh zakonodajnih kanalov: uredbe in direktive. Uredbe urejajo konsolidirana računovodska poročila in se neposredno uporabljajo v vseh državah članicah, medtem ko direktive urejajo bilančno-računovodska pravila glede letnih poročil gospodarskih družb. Direktive so države članice primorane implementirati v svojo nacionalno zakonodajo.

V predlogu zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah-1I je predstavljenih sedem ciljev (Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah-1I, str. 8):

- uskladiti slovenski pravni red z Direktivo 2013/34/EU in Direktivo 2014/56/EU,
- urediti izvajanje uredbe 1126/2008/ES,
- nadgraditi omejitve ustanavljanja gospodarskih družb subjektom z nepoštenimi poslovnimi praksami,
- onemogočiti veriženje podjetij za doseg nepodjetniških ciljev,
- izboljšati korporativno upravljanje v družbah,
- izboljšati koncernsko pravo za zaščito manjšinskih delničarjev in upnikov,
- prenoviti kazenske določbe.

Uskladitev Direktive 2013/34/EU s slovensko zakonodajo prinaša mnogo rešitev glede priprave in revizije računovodskih izkazov gospodarskih družb. Prilagodil se je prag za razvrščanje družb, pri tem se je povečal razpon višine čistih prihodkov od prodaje in vrednosti aktive, kriterij glede največjega števila zaposlenih pa je ostal nespremenjen. Prenesle so se določbe o vsebini, obliki in obveznosti priprave konsolidiranega poročila, poleg tega so se prenesla tudi splošna pravila za vrednotenje postavk v računovodskih izkazih. Z Direktivo 2013/34/EU je določena tudi vsebina priloge k računovodskim izkazom. Prenos Direktive 2013/34/EU določa tudi obveznosti priprave in vsebine poročila o plačilih vladam za velike družbe iz določenih dejavnosti (Ministrstvo za gospodarski razvoj in tehnologijo, 2015).

Z implementacijo Direktive 2014/56/EU so se prenesle določbe glede vsebine revizorjevega poročila in določile dodatne zahteve v zvezi z revizijsko komisijo (Ministrstvo za gospodarski razvoj in tehnologijo, 2015).

Pomembna novost, ki jo prinaša nova zakonodaja pri pripravi računovodskih izkazov za leto 2016, je obvezna uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP) za družbe, ki so v skladu z Zakonom o gospodarskih družbah zavezane k pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov (Bizjak, 2017). Ta novost je v slovensko zakonodajo vstopila z implementacijo Direktive 2013/34/EU, ki poleg prilagoditve pragov za razvrščanje družb, s katerimi se določa tudi zavezanost k reviziji, nalaga obvezno uporabo MSRP za konsolidirane računovodske izkaze.

Zaradi sprememb mednarodnih standardov revidiranja, prihaja do sprememb pri revizorjevem poročilu, ki sedaj narekuje drugačno, daljšo obliko in vsebino revizorjevega poročila za javne družbe in ostale družbe (Bizjak, 2017). Učinkovit trg, kot eno od osnovnih zahtev poudarja učinkovit proces revidiranja. Za doseg le-tega je nujno potrebno pridobiti pošten in resničen pogled na finančno stanje in delovanje organizacije (Cordoş & Fülöp, 2015). Koritnik (2012) vse zunanje uporabnike letnih poročil in računovodskih izkazov opozarja, da sam pregled računovodskih izkazov ni dovolj, pač pa je potrebno pregledati tudi revizorjevo poročilo.

3 RAZISKAVA: ANALIZA SPREMEMB REVIZORJEVEGA POROČILA PO NOVELI ZGD-1I

V nadaljevanju naloge se bom ukvarjala z analizo sprememb v revizorjevem poročilu pred in po sprejetju novele ZGD-1I. Ker bodo revizorji z novim revizorjevim poročilom primorani sestaviti obsežnejše poročilo in razkriti več informacij o podjetju, pri tem pa slediti mednarodnim revizijskim standardom, bom poskušala identificirati ključne razloge za spremembo revizorjevega poročila.

Najprej bom navedla dve raziskovalni vprašanji, ki jima bom sledila v empiričnem delu naloge, in si zastavila cilj naloge. Sledi navedba metodologije dela, kjer bom natančneje opredelila, kakšne metode dela bom uporabila pri pisanju empiričnega dela naloge.

V nalogo bom vključila mnenja dveh revizorjev, enega za subjekte javnega interesa in drugega za nejavne subjekte, s katerima bom jasno pokazala na novosti in njihovo sprejetje. Za analizo sprememb revizorjevega poročila bom pripravila tudi intervju s pooblaščenim revizorko Marušo Hauptman, zaposleno v podjetju BDO Revizija d. o. o.. Z vprašanji odprtega tipa bom pridobila mnenje strokovnjaka, ki se s spremembami zakonodaje in posledično drugačno vsebino revizorjevega poročila, sooča v praksi.

3.1 Raziskovalna vprašanja, cilj in namen naloge

Z analiziranjem sprememb in raziskovanjem gradiv primerjam vsebinske razlike prenovljenega revizorjevega poročila s prejšnjo verzijo ter iščem razloge za spremembe v obsegu in vsebini revizorjevega poročila po noveli ZGD-1I. Skozi nalogo sledim spodaj navedenima raziskovalnima vprašanjema:

1. Kakšne so vsebinske razlike v revizorjevem poročilu po sprejetju novele ZGD-1I?
2. Kakšni so razlogi za spremembe v obsegu in vsebini revizorjevega poročila?

Cilj naloge je analiza sprememb v obsegu in vsebini revizorjevega poročila, ki jih prinaša novela ZGD-1I, in ugotovitev razlogov za spremembe.

3.2 Metodologija dela

Za raziskavo vpliva novosti, ki jih prinaša novela ZGD-1I na revidiranje, bom uporabila analizo dokumentov in gradiv, kjer bom poiskala spremembe, ki se navezujejo na obravnavano področje. Strokovni članki mi bodo služili kot sekundarni vir pri navajanju ključnih novosti.

Analiza sprememb revizorjevega poročila bo temeljila na kvalitativni metodi raziskovanja. Odločila sem se za poglobljen intervju s pooblaščenim revizorjem zato, ker želim pridobiti mnenje strokovnjaka, ki se s spremembami sooča v praksi. Poleg zbiranja primarnih virov si bom pri analizi pomagala tudi s sekundarnimi viri. Za zbiranje teh bom ponovno uporabila metodo analize dokumentov in gradiv, s katerimi bom raziskala vsebinske razlike v prenovljenem revizorjevem poročilu ter poiskala ključne razloge za spremembe v obsegu in vsebini revizorjevega poročila.

3.3 Vpliv sprejetja novele ZGD-II na revizorjevo poročilo

Poročilo neodvisnega revizorja je ključ pri komunikaciji z delničarji in ostalimi uporabniki letnega poročila. Dolga leta je revizorjevo poročilo dalo zgolj pritrdilno oziroma zavrnilno mnenje, sedaj pa je prišlo do sprememb. Samo pritrdilno oziroma zavrnilno mnenje uporabnikom letnega poročila ne zagotovi vpogleda v revizijski postopek, zato lahko trdimo, da revizorjevo poročilo, kot smo ga poznali do sedaj, ni sledilo potrebam uporabnikov računovodskih izkazov (Zuleka, 2016).

Revizorjevo poročilo za nejavne subjekte je bilo pred sprejetjem nove zakonodaje krajše in manj informativno za uporabnike. Glede na prejšnjo zakonodajo je vsebovalo šest vsebinskih točk, ki se jih je moral revizor držati pri pripravi poročila. Revizor je v skladu z ZGD-1-UPB3 (ur. l. RS, št. 65/2009) v svojem poročilu v uvodu najprej navedel revidirano računovodsko poročilo in kakšen okvir je bil uporabljen pri sestavljanju, sledil je opis obsega in namena revidiranja z navedbo, pod katerimi revizijskimi standardi je bila opravljena revizija. Naslednja točka je revizijsko mnenje, nato sklic na morebitne druge zadeve, na katere revizor posebej opozarja, ne da bi pri tem izrazil mnenje s pridržki. Na koncu je revizor podal še mnenje o usklajenosti oziroma neusklajenosti poslovnega in računovodskega poročila istega poslovnega leta in poročilo ovekovečil z datumom in podpisom. Ta zakon je upošteval določila Četrte direktive Sveta 78/660/EGS (v nadaljevanju Četrta direktiva) ter Sedme direktive Sveta 83/349/EGS (v nadaljevanju Sedma direktiva) in Direktive 2006/43/ES.

V letu 2015 je novela ZGD-II prinesla spremembe v revizorjevo poročilo. V ZGD-II so se delno implementirala določila Direktive 2013/34/EU, ki je v letu 2013 nadomestila prej veljavni direktivi, Četrto in Sedmo direktivo, poleg tega pa tudi spreminja revizijsko Direktivo 2006/43/ES, ki zadeva revizorjevo poročilo. V ZGD-II se je delno prenesla tudi nova revizijska direktiva, to je Direktiva 2014/56/EU, ki ureja revizorjevo poročilo in dodatne zahteve v zvezi z revizijsko komisijo.

Novela ZGD-II sedaj narekuje razširjeno obliko revizorjevega poročila v skladu z Direktivo 2014/56/EU. Dodane so naslednje obvezne sestavine revizorjevega poročila:

- opredelitev subjekta, katerega letni in konsolidirani računovodski izkazi so predmet zakonite revizije, so navedeni letni ali konsolidirani računovodski izkazi, datum in obdobje, ki ga zajemajo, in opredeljen okvir računovodskega poročanja, ki je bil uporabljen pri njihovi pripravi.
- mnenje o skladnosti poslovnega poročila z računovodskimi izkazi istega leta in o skladnosti pripravljenega letnega poročila z veljavnimi pravnimi zahtevami,
- opredelitev bistveno napačnih navedb, ugotovljenih med revizijo in njihove narave,
- navedbo sedeža revizorja ali revizijske družbe.

Direktiva 2013/34/EU v revizorjevo poročilo vnaša spremembe v zvezi z navedenimi bistveno napačnimi navedbami. V skladu s tem mora zakoniti revizor navesti, ali je glede na poznavanje in razumevanje podjetja in njegovega okolja med revizijo ugotovil bistveno napačne navedbe v poslovnem poročilu, v kolikor do tega pride, pa mora navesti tudi naravo takšnih napačnih navedb (Direktiva 2013//34/EU).

ZGD-1I v revizorjevem poročilu za subjekte, ki niso subjekti javnega interesa, pa tudi za subjekte javnega interesa, torej glede na Direktivo 2013/34/EU, dodatno zahteva razširjeno poročanje glede bistveno napačnih navedb. Napačna navedba je v Mednarodnih standardih revidiranja opredeljena kot vsaka razlika med zneskom, razvrstitvijo, predstavitevijo ali razkritjem računovodske postavke v računovodskih izkazih, in zneskom, razvrstitvijo, predstavitevijo ali razkritjem te postavke, kot to zahteva okvir računovodskega poročanja (MSR 450). Bistveno napačna navedba se lahko razvije na podlagi prevare ali napake. Napačna navedba obstaja vedno, ko obstajajo razlike med vrednostmi, ki so zajete v poročilih in vrednostmi, ki naj bi bile poročane v smislu poštenih poročil, ki predstavljajo dejansko stanje (ACCA, 2012). Revizorji morajo prepoznati možnost obstoja bistveno napačne navedbe na podlagi napake ali prevare, brez upoštevanja dobrih izkušenj z družbo v preteklosti (Direktiva 2014/56/EU).

Ko lahko revizor zaključi, da revidirani računovodski izkazi ne vsebujejo bistveno napačnih navedb, izrazi mnenje brez pridržkov. Oblika in vsebina mnenja brez pridržkov sta določeni v MSR 700, vendar pa Finley (2018) navaja, da revizorji za navedbo mnenja brez pridržkov običajno uporabijo enega od dveh spodnjih stavkov:

- računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo finančni položaj družbe,
- računovodski izkazi dajejo resnično in pošteno sliko finančnega stanja družbe.

Obstajata dve situaciji, na podlagi katerih se lahko revizor odloči, da ne bo izdal mnenja brez pridržkov. Prva taka situacija je, kadar računovodski izkazi niso brez bistveno napačnih navedb, druga pa, kadar revizor ne more pridobiti zadostnih ustreznih dokazov glede teh navedb. V takem primeru mora revizor mnenje prilagoditi (Finley, 2018). Prilagojeno mnenje predstavlja mnenje s pridržki, odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja (MSR 705, 2009).

Tabela 1 predstavlja smernice, ki se jih revizor drži pri uporabi treh vrst prilagojenih mnenj.

Tabela 2: Smernice pri uporabi treh vrst prilagojenih mnenj revizorjev

Narava zadeve, ki povzroča prilagoditev mnenja	Revizorjeva presoja o vseobsegajočih ali možnih učinkih na računovodske izkaze	
	Pomembni, a ne vseobsegajoči	Pomembni in vseobsegajoči
Računovodski izkazi so pomembno napačni	Mnenje s pridržki	Odklonilno mnenje
Nezmožnost pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze	Mnenje s pridržki	Zavrnitev mnenja

Vir: MSR 705 (2009)

Nova, sedma točka revizorjevega poročila uporabnikom letnih poročil omogoča, da prepoznajo možnost prenehanja poslovanja družbe, saj mora revizor po tej točki podati izjavo o morebitnih negotovostih, ki bi lahko vplivale na zmožnost poslovanja družbe v prihodnosti. Izjava o načelu neomejenega delovanja družbe (ang. Going Concern) je v skladu z MSR 570, ki je v veljavi od leta 2009, obvezna izjava v revizorjevem poročilu, leta pa v prejšnji slovenski zakonodaji v revizorjevem poročilu ni bila zapisana v posebnem odstavku.. V skladu z novo zakonodajo se je povečal obseg dela pri poročanju revizorja glede načela neomejenega delovanja; sedaj je v revizorjevem poročilu zahtevan ločen odstavek, kadar obstaja materialna negotovost v zvezi s tem načelom. Koncept načela neomejenega delovanja ima velik pomen za uporabnike letnih poročil, saj lahko z informacijo o delovanju družbe v prihodnosti lažje sprejemajo poslovne odločitve v povezavi s poslovanjem z družbo (IAASB, 2015).

V primeru, da je v postopku revidiranja ugotovljeno, da je načelo neomejenega poslovanja podjetja ogroženo, ima revizor dve možnosti. Po presoji, kako velika je grožnja, lahko izda pozitivno mnenje s pridržkom ali pa negativno mnenje. Negativno mnenje izda v primeru, ko ugotovi, da nadaljevanje poslovanja podjetja ni mogoče, in se v praksi dogaja le poredko. Bolj običajno je, da revizor podjetju da nekaj časa, v katerem lahko odpravijo nepravilnosti, ki ogrožajo obstoj podjetja. Ima pa ta pristop tudi negativne posledice. Ne zadošča namreč, da revizor ponovno pogleda in oceni le popravke, temveč mora ponovno revidirati vsa pomembna področja poslovanja (Bubmann & Zirus, 2017).

Revizor pri revidiranju finančnih izkazov družbe prepozna, ali bo družba nadaljevala s poslovanjem še eno leto od revizije. Možnosti, ki pripeljejo revizorja, da prepozna dvom o zmožnosti nadaljevanja poslovanja družbe so (Investopedia, brez datuma):

- negativni trend v izidu iz poslovanja,
- ponavljajoča se čista izguba,
- neplačila dobaviteljem,
- tožbe,
- nezmožnost pridobitve kredita pri dobaviteljih in zahteva predplačila pred dobavo.

Če obvezno revizijo izvajajo več kot en zakoniti revizor oziroma revizijsko podjetje, se morajo revizorji med sabo sporazumeti in priti do skupne točke glede rezultatov obvezne revizije ter v skladu s tem predložijo skupno poročilo in mnenje. Če pri tem pride do razhajanj, mora vsak zakoniti revizor ali revizijsko podjetje predložiti svoje mnenje v ločenih odstavkih revizorjevega poročila, navesti pa mora tudi razlog za nestrinjanje.

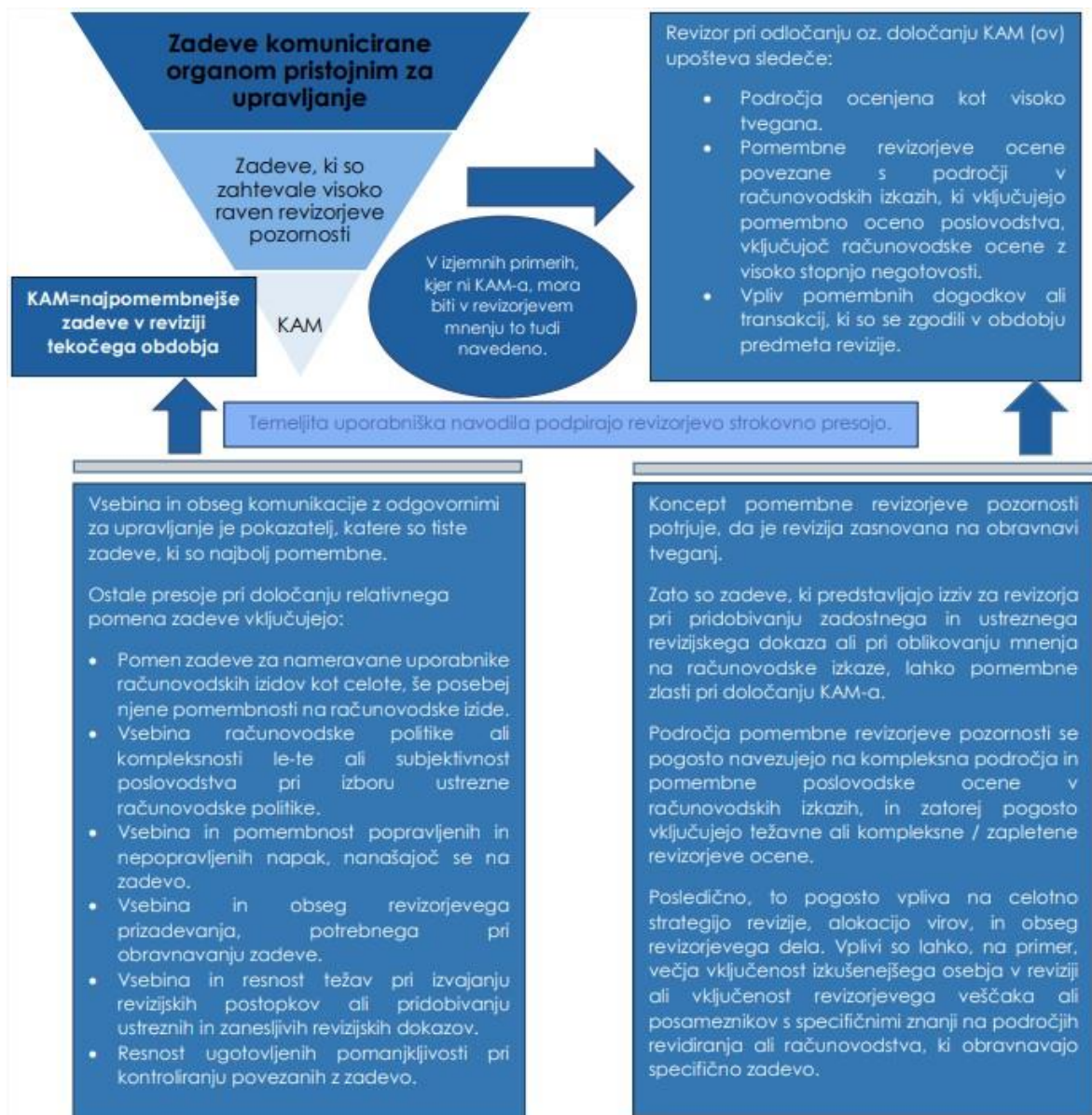
Revizorji, ki revidirajo letna poročila subjektov javnega interesa, morajo pri pripravi revizorjevega poročila dodatno upoštevati Uredbo (EU) št. 537/2014 (v nadaljevanju Uredba) ki revizorjem prav tako nalaga nekatere spremembe pri sestavljanju revizorjevega poročila. Kot sem že zapisala, uredbe pravno urejajo konsolidirane izkaze družb, te pa so pravno zavezujoče za vse države članice. Revizorjevo poročilo mora biti glede na Uredbo sestavljeno v skladu z Direktivo 2006/43/ES, to direktivo pa je nadomestila nova, Direktiva 2014/56/EU. Z namenom večjega zaupanja uporabnikov letnih poročil v računovodske izkaze, je ključno dobro zasnovano in trdno utemeljeno revizorjevo poročilo. Glede na Uredbo mora revizorjevo poročilo vključevati tudi informacije o neodvisnosti zakonitega revizorja ali revizijskega podjetja in o tem, ali je bilo mogoče pri obvezni reviziji ugotoviti nepravilnosti, vključno s prevarami (Uredba (EU) št. 537/2014). Ena od ključnih novosti, ki predstavlja največji izziv revizorjem in določitev ključnih področij revizije (v nadaljevanju KRP). Ta novost je bila v letu 2015 sprejeta z novim revizijskim standardom MRS 701. KRP so tista področja, ki so bila po presoji revizorja najpomembnejša področja, pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov. Že sama določitev KRP, je lahko za revizorje težavna, zato Nexia SAB & T (2016) navaja nekatere faktorje, ki jih je dobro upoštevati pri njihovi določitvi:

- zadeve, ki so med revizijo vključevale največ komunikacije z osebami, odgovornimi za upravljanje z družbo,
- zadeve, za katere je bila ugotovljena pomembnost za uporabnike računovodskih izkazov,
- kjer je bila izbira managementa glede računovodske politike kompleksna ali subjektivna,
- obstoj relevantnih napačnih navedb,
- zadeve, ki zahtevajo največ pozornosti in dela revizorja,
- področja, pri katerih so bili oteženi revizijski postopki ali pri katerih je bilo oteženo pridobivanje ustreznih in zanesljivih revizijskih dokazov,
- področja, ki trpijo za hudo pomankanje nadzora.

KRP morajo biti specifična za revidirano podjetje in za revizijo, pri tem se je potrebno izogibati uporabi standardiziranih, predpripravljenih ter izrazito tehnično izraženim besedam in žargonu. Opis KRP mora vedno vsebovati opredelitev, zakaj je bila zadeva določena kot ključna, kako je zadeva naslovljena med revizijo in sklicevanje na s tem povezana razkritja, če obstajajo. Pomembno si je zapomniti, da KRP v enem obdobju revizije niso nujno tudi KRP v vseh obdobjih revizije, ki sledijo. V reviziji opredeljena KRP v opisu le-teh vključujejo vidike revizorjevega odziva ali pristopa, kratek pregled izvedenih postopkov, navedba rezultatov revizije, ključne ugotovitve glede zadeve. Dovoljen pa je tudi širši opis, kako je ključna zadeva obravnavana med revizijo.. Odločitev, kako podrobno je zadeva opisana, je prepuščena strokovni presoji revizorja. Za revizorja je pomembno, da pri določitvi KRP upošteva, da to ni nadomestilo za razkritja v računovodskih izkazih ali nadomestilo za spremenjeno mnenje, prav tako ne nadomesti poročanja o materialni negotovosti v zvezi z načelom neomejenega delovanja. KRP tudi ne predstavlja ločenega mnenja o posameznih zadevah (Nexia SAB & T, 2016). Če revizor med revizijo ne določi nobenih ključnih področij revizije, mora v revizorjevo poročilo vseeno vključiti odstavek glede KRP, pri tem pa mora poudariti, da le-teh med revizijo ni bilo ugotovljenih (IAASB, 2015).

Na sliki 1 so predstavljene zahteve MSR 701 glede ključnih področij revizije.

Slika 1: Ključna področja revizije



Vir: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2017)

Slika 2 prikazuje povzetek vseh sprememb, ki sem jih raziskovala v nalogi. Na sliki je predstavljena oblika revizorjevega poročila, ki vključuje nove, dodatne zahteve. S temnejšo barvo so obarvane nove zahteve, s svetlejšo pa obstoječe.

Slika 2: Novo revizorjevo poročilo: kako si sledijo nove in stare zahteve

Za vse uporabnike Mednarodnih standardov revidiranja	Za subjekte javnega interesa	Dodatna prostovoljna razkritja za subjekte javnega interesa
Mnenje: s poudarkom na pozitivnem/negativnem splošnem mnenju		
Osnova za mnenje		
		Posebna presoja revizorja glede pomembnosti in group scoping
Zaključki glede načela neomejenega delovanja		
	Ključna področja revizije	
Odgovornost posloводства		
Odgovornost revizorja		
Druge zakonske zahteve		
	Podpis revizijskega partnerja	

Stare zahteve v revizorjevem poročilu
 Nove (dodatne) zahteve v revizorjevem poročilu

Vir: Prirejeno po Burgener (2016)

3.4 Spremembe v vsebini revizorjevega poročila nejavnega in javnega na primeru nejavnega podjetja in subjekta javnega interesa

V tem poglavju se bom osredotočila na pregled sprememb v revizorjevem poročilu na dveh primerih. Eno revizorjevo poročilo bo predstavljalo pregled sprememb za nejavne subjekte, drugo pa bo predstavljalo pregled sprememb za subjekte javnega interesa. V tem podpoglavju bom prikazala novosti v praksi

Revizorjevo poročilo, ki se nanaša na revidirano letno poročilo podjetja Hella Saturnus Slovenija d. o. o., Priloga 1, je napisano za poslovno leto, ki se je zaključilo 31. maja 2017, in predstavlja poročilo nejavnega subjekta. V tem obdobju je že bilo potrebno nujno upoštevati novo zakonodajo. V zvezi z njim bom pokazala, kako so spremembe naslovili revizorji, pri tem si bom pomagala s primerjavo revizorjevega poročila iste družbe za preteklo obdobje, Priloga 2. Revizorjevo poročilo, v katerem se upoštevajo določila nove zakonodaje, je daljše od tistega, pripravljenega za prejšnje leto. Spremenil se je tudi vrstni red poročanja znotraj poročila, saj je sedaj mnenje predstavljeno v prvi sklop, medtem ko je bilo v prejšnjem poročilu izraženo proti koncu. Razširjeno je poročanje v odstavku glede odgovornosti posloводства in odgovornosti revizorja. Več je napisanega glede napačnih navedb, kjer pa sicer niso zaznali nobene. Sprejeli so tudi sklep glede načela neomejenega

delovanja, ki so ga naslovili kot sklep o primernosti poslovske uporabe predpostavke delujočega podjetja.

Za revizorjevo poročilo subjekta javnega interesa sem si izbrala poročilo podjetja Krka d. d., kjer bom prav tako kot za nejavni subjekt naslovila spremembe in novosti v zvezi z novo zakonodajo, ki so jih revizorji vključili v svoje revizorjevo poročilo. Že na prvi pogled lahko vidimo, da je revizorjevo poročilo za leto 2016, Priloga 3, bistveno daljše od poročila iz leta 2015, saj ta obsega skoraj tri strani v letnem poročilu, medtem ko je revizorjevo poročilo za leto 2015, Priloga 4, napisano na eni strani. V revizorjevem poročilo za leto 2016 je mnenje revizorja predstavljeno v drugem odstavku, medtem ko je v poročilu za preteklo leto v predzadnjem odstavku. Kot ena najobsežnejših sprememb je določitev ključnih revizijskih zadev, kot so jih naslovili v poročilu za leto 2016. Določili so tudi eno ključno revizijsko zadevo, to je poplačljiva vrednost terjatev do kupcev. Ključno revizijsko zadevo so v posebnem odstavku opisali in navedli razlog, zakaj so jo opredelili kot ključno. Nato so predstavili postopek revidiranja izbrane ključne zadeve in ocenili ustreznost razkritij družbe v zvezi s ključno revizijsko zadevo. Razširjeno je poročanje o odgovornosti posloводства, ki vsebuje dva dodatna odstavka. Prvi dodatni odstavek je opis odgovornosti za oceno njene sposobnosti, da nadaljuje kot delujoče podjetje, to je poročanje v povezavi z načelom neomejenega delovanja. Nov, drugi odstavek pa nalaga odgovornost revizijski komisiji in nadzornemu svetu za nadzor nad pripravo računovodskih izkazov. Tudi poročanje glede revizorjeve odgovornosti je v novem poročilu daljše, saj poročajo o pomembno napačnih navedbah zaradi prevare ali napake, pri čemer sicer ne navajajo nobene take navedbe. Poročajo tudi o načelu neomejenega delovanja družbe, kjer sprejmejo sklep o ustreznosti poslovske uporabe predpostavke delujočega podjetja.

3.5 Analiza intervjuja

V nadaljevanju bom predstavila sogovornico in pripravila povzetek intervjuja.

Intervju sem opravila z Marušo Hauptman, univerzitetno diplomirano ekonomistko in pooblaščenico revizorko, zaposleno v družbi BDO Revizija d. o. o. Ima licenco CFE (ang. Certified Fraud Examiner) in je članica v ameriškem združenju preiskovalcev prevar ACFE. Poleg CFE ima tudi certifikat IFRS pri ACCA s področja Mednarodnih standardov računovodskega poročanja. Maruša Hauptman je soavtorica knjige *Interpretacija poslovnih poročil in računovodskih izkazov* ter predavateljica na seminarjih s področja računovodstva in računovodskih standardov. Intervju, Priloga 5, je potekal 15. decembra 2017 v prostorih družbe BDO Revizija d. o. o. in je trajal uro in pol.

Z uvodnim vprašanjem sem želela pridobiti informacijo o poznavanju vsebine novele ZGD-1I, s katero je po pogovoru sodeč, revizorka dobro seznanjena. Meni, da je poznavanje novih določil nujno za korektno in kakovostno opravljanje dela.

Sledilo je vprašanje o revizijski reformi, predvsem kakšne spremembe je prinesla, ali je bila reforma nujno potrebna, in kako to vpliva na delo revizorja. Revizorki se zdi, da je bila revizijska reforma vsekakor potrebna, pri tem dodaja, da bi revizijski reformi morala slediti sprememba revizijskih standardov oziroma njihova prilagoditev. Največ sprememb po revizijski reformi občutijo revizorji, ki revidirajo subjekte javnega interesa, ti so tudi najbolj izpostavljeni delničarjem in javnosti. V praksi, kot navaja, ni večjih težav, še največ jih je povezanih z dejstvom, da slovenski zakonodajalci niso uspeli pravočasno zagotoviti prevoda ključnih revizijskih standardov, ki pokrivajo revizorjevo poročilo, kar je po njenem mnenju povzročilo neenotne oblike poročil.

Na naslednje vprašanje, ki se nanaša na ključne izzive pri novi, daljši obliki revizorjevega poročila, s katerimi se revizorji soočajo v praksi, revizorka odgovori: »Pri večini strank, ki niso subjekti javnega interesa, ni težav, saj je mnenje več ali manj predpisano in so težave povezane bolj s pravilnim umeščanjem nekaterih slovenskim razmeram prilagojenim specifikam, ki so na primer kam in kako uvrstiti izjavo o skladnosti poslovnega poročila z računovodskim. Večja težava je identifikacija in predvsem opis ključnih revizijskih zadev, ki jih je treba opisati v poročilu pri družbah, ki so subjekti javnega interesa. Na tem področju največ težav predstavljata prav dejstvo, kaj je ključna revizijska zadeva in kako natančno jo je potrebno opisati.«

Želela sem izvedeti tudi, kakšne so prednosti in slabosti pri prenovi revizorjevega poročila. Na vprašanje o prednostih in slabostih revizorka odgovarja, da so prednosti zagotovo boljša obveščenost uporabnikov revizorjevega poročila in s tem večji vpogled v revizorjeve postopke, kar zagotavlja večjo transparentnost. Včasih so uporabniki poročila slabo poučeni o namenu dela revizorja in posledično napačno interpretirajo nekatere trditve v revizorjevem poročilu ali pa si jih zaradi nepoznavanja terminologije niti ne znajo razložiti. Ravno slednje je po njenem mnenju slabost preнове revizorjevega poročila.

Sledilo je vprašanje v povezavi z Direktivo 2014/56/EU, ki v revizorjevo poročilo vključuje novo točko glede načela neomejenega delovanja družbe. Zanimalo me je predvsem, če revizorka glede na pretekle izkušnje pričakuje, da bo izjavo o zmožnosti delovanja družbe o nadaljevanju poslovanja v svoja mnenja vključevala pogosto. Odgovorila je, da je bilo potrebno, v kolikor družba ne posluje v skladu z načelom neomejenega delovanja, izjavo o zmožnosti delovanja družbe vključiti že prej, le da v obliki poudarjanja zadeve. To je po mnenju revizorke vsekakor izjemno pomembna informacija za uporabnike letnih poročil, saj je nadaljnje poslovanje ključno, ko gre za poslovanje z družbo kot kupec, dobavitelj, banka oziroma tretja stranka ali morebitno investiranje v podjetje.

V skladu z Direktivo 2013/34/EU mora revizor v svojem mnenju podati ugotovljene bistveno napačne navedbe v poslovnem poročilu, pri čemer mora navesti tudi naravo morebitnih takšnih navedb. Tu me je predvsem zanimalo, če se je revizorka s takšnimi navedbami že srečala v praksi; v povezavi s katero vsebino se največkrat pojavljajo, kako

bo ta točka vplivala na obseg revizorjevega poročila in v kolikšni meri so te informacije pomembne za uporabnike letnih poročil. Revizorka se z bistveno napačnimi navedbami še ni srečala, zato ne more podati celotnega odgovora na moje zastavljeno vprašanje. Ob tem dodaja, da je največ primerov takih, da družba sprva ne želi vključiti razkritij na temo prejemkov uprave. Pove še, da so informacije glede bistveno napačnih navedb vsekakor pomembne za uporabnike letnih poročil, saj je to zrcalo podjetja, in vsako zavajanje pomeni izgubo zaupanja v njegovo poslovanje.

Zadnje vprašanje se je nanašalo na Uredbo (EU) št. 537/2014, ki revizorju predpisuje, da mora za subjekte javnega interesa v podporo revizijskemu mnenju zagotoviti tudi opis najpomembnejših ocenjenih tveganj za pomembne napačne navedbe, pa tudi oceno tveganj za napačne navedbe zaradi prevar. Podvprašanja so se nanašala na soočanje z določanjem takih tveganj, na vpliv nove zahteve na poslovanje družb javnega interesa in razlog, da je revizor primoran določiti ta tveganja. Glede na zgornje vprašanje, revizorka odgovarja naslednje: »Revizor mora že sedaj tekom spoznavanja poslovanja in načrtovanja dela identificirati ključna tveganja, ki lahko vplivajo na njegovo delo, saj je to del revizijskih postopkov, določenih v Mednarodnih revizijskih standardih. Kot sem izpostavila že zgoraj, bo ključno izluščiti ključne zadeve (tekom revizije se namreč identificira več tveganj, ki jih je nato treba ocenjevati glede na pomembnost tveganja). Menim, da na poslovanje družb javnega interesa to ne bi smelo vplivati, saj se podjetja praviloma zavedajo tveganj in jih skušajo obvladovati na najboljši možen način.«

3.6 Ugotovitve

Implementacija novega revizorjevega poročila bo prinesla revizorjem pri svojem delu velike spremembe. Revizorjevo poročilo ima novo obliko in drugačno zaporedje vsebine znotraj poročila. Najprej je predstavljeno revizijsko mnenje, temu sledi osnova za mnenje in nato še drugi elementi poročila. Spremembe skušajo zmanjšati vrzel med pričakovani javnosti ter dejanskim delom revizorja na eni strani, po drugi strani pa se dotikajo odgovornosti in načina dela revizorjev.

Revizor bo moral poročati o bistveno napačnih navedbah, ki so velikega pomena, saj lahko vsako razkritje revizorja vpliva na ugled podjetja in na zaupanje njegovih poslovnih partnerjev. Okrepljeno je tudi poročanje revizorja glede načela neomejenega delovanja, kar je za uporabnike letnih poročil izjemnega pomena, saj revizorji s tem sporočajo, ali je družba zmožna poslovati še vsaj eno leto od obvezne revizije.

Poleg zgornjih sprememb, ki veljajo za vse revizije, pa bodo revizorji pri sestavljanju revizorjevega poročila za subjekte javnega interesa primorani določiti ključna področja revizije in o njih poročati v novem delu poročila. Na podlagi pregledane literature in intervjuja predstavlja ta sprememba revizorjem velik izziv v smislu določitve, kaj sploh je ključno področje revizije in kako natančno jo je potrebno opisati. Ključna področja revizije

se lahko nanašajo na finančno ali nefinančno področje. Nefinančno področje bi lahko obsegalo sisteme informacijske tehnologije ali notranji nadzor, ki vpliva na finančno poročilo. Ključna področja revizije na finančni strani pa se lahko navezujejo na razkritja v zvezi s postavkami dobrega imena, rezervacij, davkov in pri poznavanju dobrega imena. Revizorji si pri določanju ključnih področij revizije lahko pomagajo z dokumentacijo preteklih revizij ter s tesnim dialogom s ključnimi odgovornimi osebami v podjetju (Burgener, 2016).

Sam postopek revizije se zaradi novosti v revizorjevem poročilu ne bo občutno spremenil in podaljšal. Bodo pa revizijske družbe primorane prilagoditi svojo metodologijo novim zahtevam, kar pa jim bo po mojem mnenju vzelo kar nekaj časa. Spremembe bodo pripomogle k povečanju preglednosti tako revizorjevega poročila kot tudi samega postopka revizije. Vpliva sprememb revizorjevega poročila ne bo deležen samo revizor, temveč tudi vodstvo, računovodje, direktorji družb in revizijska komisija. Spremembe bodo v pozitivnem smislu zadele tudi delničarje, investitorje in druge uporabnike letnih poročil, saj novo revizorjevo poročilo zagotavlja večjo preglednost pomembnih vidikov revizije in daje boljši vpogled v sam postopek revizije in delo revizorja. S spremembami revizorjevega poročila se pričakuje okrepljeno komunikacijo med revizorji in drugimi deležniki, tudi investitorji, povečala se bo pozornost s strani računovodij in drugimi udeleženci pri pripravi računovodskih izkazov o tistih razkritjih, na katere se sklicuje revizorjevo poročilo. Povečala se bo obveščenost uporabnikov revizorjevega poročila, ki bodo v skladu s spremembami posledično pridobili tudi več vpogleda v revizorjeve postopke, kar bo zagotovilo večjo transparentnost (Botha & Barker, Hoogwerf, 2016). Eden izmed ključnih razlogov za spremembe je tudi zagotovitev, da je revizorjevo poročilo kakovostno in uporabniku še naprej daje vse potrebne informacije in ostaja vreden branja. Same spremembe revizorjevega poročila na revidirane subjekte po mojem mnenju ne bodo imele velikega vpliva v smislu drugačne priprave letnega poročila, saj si velike družbe že sedaj prizadevajo revizije zaključiti dobro. To vsekakor vpliva tudi na njihov ugled in bi kakršnokoli negativno revizijsko mnenje lahko bistveno vplivalo na njihov način poslovanja. Družbe morajo že sedaj svoje finančne izkaze predstaviti v poštenih in resničnih vrednostih, zato mislim, da družbe, zavezane k reviziji, ne bodo bistveno občutile sprememb revizije. Menim pa, da se bodo občutile spremembe v vodstvu podjetja in računovodstvu, v smislu bolj podrobnejših vprašanj o poslovanju podjetja s strani revizorja. Najbolj pozitivno pa bodo spremembe občutili uporabniki letnih poročil, to so delničarji, investitorji, dobavitelji podjetja in tretje osebe, ki jih poslovanje podjetja zanima. Z novim poročilom bodo dobili pomembne informacije o zmožnosti poslovanja družbe v prihodnosti, kar je predvsem pomembno za dobavitelje in investitorje; izvedeli bodo, če je družba v letnem poročilu navedla kaj od bistveno napačnih navedb, kar vsekakor vpliva tudi na zaupanje v družbo. Sam postopek revizije pa bo postal bolj pregleden, s tem pa tudi revizorjevo poročilo. Pri subjektih javnega interesa bodo uporabniki letnih poročil v revizorjevem poročilu lahko prebrali tudi več o ključnih področjih revizije.

SKLEP

Zaključno strokovno nalogo sem napisala s ciljem definiranja sprememb v obsegu in vsebini revizorjevega poročila, ki jih je prinesla novela ZGD-II. Poleg glavnega cilja sem izluščila tudi glavne razloge, ki so prinesli spremembe tako v revizorjevo poročilo, kot tudi v samo revizijo računovodskih izkazov in letnega poročila.

Postavila sem si dve raziskovalni vprašanji, ki sem jima sledila skozi celotno nalogo. Prvo vprašanje se je nanašalo na vsebinske razlike v revizorjevem poročilu po sprejetju novele ZGD-II, drugo vprašanje pa se je nanašalo na razloge za spremembe v obsegu in vsebini revizorjevega poročila.

Revizorjevo poročilo se je z novelo ZGD-II podaljšalo za 3 vsebinske točke, spremenila pa se je tudi oblika in zaporedje točk znotraj poročila. Revizor je po novem primoran poročati o bistveno napačnih navedbah, okrepilo pa se je tudi poročanje glede načela neomejenega delovanja. Revizorjem, ki revidirajo subjekte javnega interesa, predstavlja največji izziv določitev ključnih področij revizije, ki je tudi ena izmed sprememb v revizorjevem poročilu.

Razlogi, ki so pripomogli k spremembam v revizorjevem poročilu so:

- okrepitev komunikacije med revizorji in drugimi deležniki,
- povečati pozornost s strani računovodij in drugih udeležencev pri pripravi računovodskih izkazov glede tistih razkritij, na katere se sklicuje revizorjevo poročilo,
- povečati obveščenost uporabnikov revizorjevega poročila,
- večji vpogled v revizorjeve postopke,
- večja transparentnost.

Kot vsaka zakonodajna sprememba je tudi novela ZGD-II preverila ustaljene prakse in zahteva precej prilagoditev tako na strani družb in revizorskih hiš, kot tudi drugih deležnikov, ki se jih spremembe revizorjevega poročila dotikajo. Novela ZGD-II je dober korak naprej v smislu večje transparentnosti ter izboljšane komunikacije, prav tako pa pozitivno vpliva na korake pred revizijo. Pomembno je namreč, da se vodstvo, računovodje in ostali deležniki pri pripravi letnih poročil zavedajo pomembnosti pravilne priprave le-teh, in so še posebej pozorni na razkritja, ki jih bodo revizorji vključevali v svoja poročila. Uporabniki revizorjevih poročil, med katere spadajo tako lastniki podjetji kot njihove stranke, pa bodo imeli bistveno izboljšan vpogled v poslovanje podjetja in njegovo poslovno prihodnost. Vseeno pa ne glede na večji obseg informacij, ki jih nudi novo revizorjevo poročilo in večji jasnosti o finančnih izkazih podjetja, je revizorjevo poročilo pomembno in uporabno le, če ga uporabniki razumejo in učinkovito uporabljajo.

VIRI IN LITERATURA

1. Association of Chartered Certified Accountants. (2012). *Assessing the risk of material misstatement*. Pridobljeno 13. februarja 2017 iz <http://www.accaglobal.com/uk/en/member/discover/cpd-articles/audit-assurance/material-misstatement.html>.
2. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2017). *Poročilo o tematskem pregledu ključnih revizijskih zadev v revizorjevih poročilih javnih družb za leto 2016*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
3. Bizjak, M. (2017). *Akademija finance: Pri pripravi računovodskih izkazov za leto 2016 se bomo precej ukvarjali s prehodi*. Pridobljeno 13. februarja 2017 iz <https://akademija.finance.si/8853067>.
4. Bragg, S. (2017). *Accounting Tools: Financial statement audit*. Pridobljeno 3. januarja 2017 iz <https://www.accountingtools.com/articles/what-is-a-financial-statement-audit.html>.
5. Botha, W. & Barker Hoogwerf, H. (2016). *Analysis: Getting to grips with the new and revised auditor reporting standards*. Pridobljeno 12. decembra 2017 iz <http://www.accountancysa.org.za/analysis-getting-to-grips-with-the-new-and-revised-auditor-reporting-standards/>.
6. Bubmann, K. & Zirus, W. (2017). *Munich Business School: The Going Concern Principle and its Significance for Accounting and Auditing*. Pridobljeno 12. januarja 2018 iz <https://www.munich-business-school.de/insights/en/2017/going-concern-principle/>.
7. Burgener, J. (2016). *New Auditor's report: more transparency, more trust*. Pridobljeno 18. februarja 2018 iz <http://disclose.pwc.ch/23/en/new-auditors-report-more-transparency-more-trust/>.
8. Cordoş, G.S. & Fülöp, M.T. (2015). New audit reporting challenges: auditing the going concern basis of accounting. *Procedia Economics and Finance*, 32(2015), 216-224.
9. D'Angelo, P. (2015, 29. junij). *Directive 2013/34/EU on annual and consolidated financial statements and related reports*. Pridobljeno 30. septembra 2017 iz <http://www.newslettereuropean.eu/directive-201334eu-annual-consolidated-financial-statements-related-reports/>.
10. Direktiva 2013/34/EU. *Uradni list EU*, št. 182/19.
11. Direktiva 2014/56/EU. *Uradni list EU*, št. 158/196.
12. Ernst & Young. (2016). *Enhanced auditor's reporting*. Kitajska: Ernst & Young.
13. Evropska komisija. (2010). *Zelena knjiga - Revizijska politika: kaj smo se naučili iz krize*. Bruselj: Evropska komisija.
14. Finley, S. (2018). *Forming an audit opinion*. Pridobljeno 3. marca 2018 iz <http://www.accaglobal.com/ie/en/student/exam-support-resources/fundamentals-exams-study-resources/f8/technical-articles/forming-an-audit-opinion.html>.
15. Finančne in revizijske storitve. (brez datuma). *Revizija*. Pridobljeno 15. januarja 2018 iz <http://www.fires.si/revizija.html>.

16. Garcia-Blandon, J., Argiles-Bosch, J. M., Castillo-Merino, D., Martinez-Blasco, M. (2017). An Assessment of the Provisions of Regulation (EU) No 537/2014 on Non-audit Services and Audit Firm Tenure: Evidence from Spain. *The International Journal of Accounting*, 52(3), 251-261.
17. Hartman, D. (2016). Najpogostejše pomanjkljivosti in napake pri izdelavi letnega poročila. *SIRIUS*, 2(16), 5-17.
18. Hella Saturnus Slovenija d. o. o. (2016). *Letno poročilo družbe Hella Saturnus Slovenija d. o. o. za poslovno leto od 1. junija 2016 do 31. maja 2017*. Ljubljana: Hella Saturnus Slovenija d. o. o.
19. Hella Saturnus Slovenija d. o. o. (2017). *Letno poročilo družbe Hella Saturnus Slovenija d. o. o. za poslovno leto od 1. junija 2015 do 31. maja 2016*. Ljubljana: Hella Saturnus Slovenija, d. o. o.
20. IAASB. (2015). *New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming*. Pridobljeno 6. marca 2015 iz <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Audit%20Reporting-At%20a%20Glance-final.pdf>.
21. Investopedia. (brez datuma). *Going Concern*. Pridobljeno 10. januarja 2018 iz <https://www.investopedia.com/terms/g/goingconcern.asp>.
22. KPMG. (2015). *The New Auditor's Report: Greater Transparency, More Relevant*. Kitajska: KPMG.
23. Koritnik Rakela, S. (2012, 31. julij). *Pregled računovodskih izkazov ni dovolj – poglejte revizorjevo poročilo*. Pridobljeno 10. novembra 2017 iz <https://findinfo.si/DnevneVsebine/Aktualno.aspx?id=84990#>.
24. Krka d. d. (2016). *Letno poročilo 2015*. Novo mesto: Krka, d. d.
25. Krka d. d. (2017). *Letno poročilo 2016*. Novo mesto: Krka, d. d.
26. Maver, B. V. (2015, 8. julij). *Vpliv predvidenih sprememb ZGD-1 na računovodenje v letu 2016*. Pridobljeno 13. februarja 2017 iz <http://www.findinfo.si/DnevneVsebine/Aktualno.aspx?id=145668>.
27. Mazars. (2016). *Overview of the new auditor's audit report under the ISAs*. Južna Afrika: Mazars.
28. Ministrstvo za finance. (2014). *Sprememba zakonodaje s področja revidiranja*. Pridobljeno 10. oktobra 2017 iz http://www.mf.gov.si/si/o_ministrstvu/javne_objave/javni_pozivi/sprememba_zakonodaje_s_podrocja_revidiranja/.
29. Ministrstvo za gospodarski razvoj in tehnologijo. (2015). *Državni zbor RS sprejel novelo Zakona o gospodarskih družbah -II*. Pridobljeno 11. oktobra 2017 iz http://www.mgrt.gov.si/si/medijsko_sredisce/novica/article/2159/10415/d4632de598c1eed20e5830b52bc9a3a9/.
30. Ministrstvo za gospodarski razvoj in tehnologijo. (2015). *Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah-II – redni postopek – predlog za obravnavo*. Ljubljana: Ministrstvo za gospodarski razvoj in tehnologijo.

31. Nexia SAB&T. (2016). *Reporting of key audit matters in the audit report*. Pridobljeno 22. februarja 2018 iz <https://www.nexia-sabt.co.za/sabtips/2016/reporting-of-key-audit-matters-in-the-audit-report/>.
32. Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil. (2009). *MSR 450: Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb*. Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov.
33. Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil. (2009). *MSR 705: Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*. Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov.
34. Petrič, N. (2016, 22. januar). *Kako so sestavljena letna poročila?* Pridobljeno 12. decembra 2017 iz <https://data.si/blog/2016/01/22/kako-so-sestavljena-letna-porocila/>.
35. Uredba (EU) št. 537/2014/ES. *Uradni list EU*, št. 158/77.
36. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS*, št. 55/2015.
37. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS*, št. 65/2008.
38. Zuleka, J. (2016, 1. oktober). *Analysis: The new auditor's report: Perspectives on its impact*. Pridobljeno 12. decembra 2017 iz <https://www.accountancysa.org.za/analysis-the-new-auditors-report-perspectives-on-its-impact/>.

PRILOGE

Priloga 1: Poročilo neodvisnega revizorja Hella Saturnus Slovenija d. o. o. 2017



KPMG Slovenija, podjetje za revidiranje, d.o.o.
Železna cesta 8a
SI-1000 Ljubljana
Slovenija

Telefon: +386 (0) 1 420 11 10
+386 (0) 1 420 11 60
Telefaks: +386 (0) 1 420 11 58
Internet: <http://www.kpmg.si>

Poročilo neodvisnega revizorja

Lastniku družbe HELLA SATURNUS SLOVENIJA d.o.o.

Mnenje

Revidirali smo priložena računovodske izkaze HELLA SATURNUS SLOVENIJA d.o.o. (»družbe«), ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. maja 2017, izkaz poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije.

Po našem mnenju so priloženi računovodski izkazi resničen in pošten prikaz finančnega položaja družbe na dan 31. maja 2017 ter njenega poslovnega izida in denarnih tokov za tedaj končano leto v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi (2016).

Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR). Naše odgovornosti na podlagi teh pravil so opisane v tem poročilu v odstavku *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu s Kodeksom etike za računovodske strokovnjake, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (Kodeks IESBA) ter etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na revizijo računovodskih izkazov v Sloveniji, potrjujemo svojo neodvisnost. Potrjujemo tudi, da smo izpolnili vse druge etične zahteve v skladu s temi zahtevami in Kodeksom IESBA.

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

Druge informacije

Za druge informacije je odgovorno poslovodstvo. Druge informacije obsegajo poslovno poročilo, ki je sestavni del letnega poročila. Druge informacije ne vključujejo računovodskih izkazov in našega revizorjevega poročila o njih.

V povezavi z opravljeno revizijo računovodskih izkazov je naša odgovornost prebrati druge informacije in pri tem presoditi, ali so druge informacije pomembno neskladne z računovodskimi izkazi, zakonskimi zahtevami ali našim poznavanjem, pridobljenim pri revidiranju, ali se kako drugače kažejo kot pomembno napačne.

Vežano na poslovno poročilo smo presodili ali poslovno poročilo vključuje razkritja, kot jih zahteva Zakon o gospodarskih družbah (v nadaljevanju »zakonska določila«).

Na osnovi postopkov, ki smo jih opravili pri reviziji računovodskih izkazov in na osnovi zgoraj opisanih postopkov menimo:

- da so informacije v poslovnem poročilu za poslovno leto, za katero so pripravljene računovodski izkazi, skladne z informacijami v računovodskih izkazih ter
- da je bilo poslovno poročilo pripravljeno v skladu z zakonskimi določili.

Poleg tega smo v luči poznavanja in razumevanja družbe in okolja, v katerem ta posluje, ki smo ga pridobili pri opravljanju revizije, dolžni poročati, če bi zaznali pomembno napako v poslovnem poročilu. V zvezi s tem nimamo o čem poročati.

KPMG Slovenija, podjetje za revidiranje, d.o.o., slovenska družba z omejeno odgovornostjo in članica KPMG mreže neodvisnih družb članic, ki so povezane s švicarskim združenjem KPMG International Cooperative ("KPMG International").

TRR: SI 56 2000 0000 1651 102
vpiša v sodni register: Članično sodišče v Ljubljani
š. reg. št.: 061712062100
osnovni kapital: 54.832,00 EUR
ID za DDV: SI20437145
matična št.: 5548956



Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze

Posloводство je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev računovodskih izkazov v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi (2016) in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Posloводство je pri pripravi računovodskih izkazov družbe odgovorno za oceno njene sposobnosti, da nadaljuje kot delujoče podjetje, razkritje zadev, povezanih z delujočim podjetjem in uporabo predpostavke delujočega podjetja kot osnovo za računovodenje, razen če namerava posloводство podjetje likvidirati ali zaustaviti poslovanje, ali če nima druge možnosti, kot da napravi eno ali drugo.

Pristojni za upravljanje so odgovorni za nadzor nad pripravo računovodskih izkazov družbe.

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

Naši cilji so pridobiti sprejemljivo zagotovilo o tem ali so računovodski izkazi kot celota brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, in izdati revizorjevo poročilo, ki vključuje naše mnenje. Sprejemljivo zagotovilo je visoka stopnja zagotovila, vendar ni jamstvo, da bo revizija, opravljena v skladu s pravili revidiranja, vedno odkrila pomembno napačno navedbo, če ta obstaja. Napačne navedbe lahko izhajajo iz prevare ali napake ter se štejejo za pomembne, če je upravičeno pričakovati, da posamično ali skupaj vplivajo na gospodarske odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi teh računovodskih izkazov.

Med izvajanjem revidiranja v skladu z MSR uporabljamo strokovno presojo in ohranjamo poklicno nezaupljivost. Prav tako:

- prepoznamo in ocenimo tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, bodisi zaradi napake ali prevare, oblikujemo in izvajamo revizijske postopke kot odzive na ocenjena tveganja ter pridobimo zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ki zagotavljajo podlago za naše mnenje. Tveganje, da ne bomo odkrili napačne navedbe, ki izvira iz prevare, je višje od tistega, povezanega z napako, saj prevara lahko vključuje skrivne dogovore, ponarejanje, namerno opustitev, napačno razlago ali izogibanje notranjim kontrolam;
- se seznanimo z notranjimi kontrolami, pomembnimi za revizijo z namenom oblikovanja revizijskih postopkov, ki so okoliščinam primerni, vendar ne z namenom izraziti mnenje o učinkovitosti notranjih kontrol družbe;
- presodimo ustreznost uporabljenih računovodskih usmeritev in razumnost računovodskih ocen ter z njimi povezanih razkritij posloводства;
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov o obstoju pomembne negotovosti glede dogodkov ali okoliščin, ki zbujajo dvom v sposobnost družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje, sprejmemo sklep o primernosti poslovodske uporabe predpostavke delujočega podjetja, kot podlage računovodenja. Če sklenemo, da obstaja pomembna negotovost, smo dolžni v revizorjevem poročilu opozoriti na ustrezna razkritja v računovodskih izkazih ali, če so taka razkritja neustrezna, prilagoditi mnenje. Naši sklepi temeljijo na revizijskih dokazih, pridobljenih do datuma izdaje revizorjevega poročila. Kasnejši dogodki ali okoliščine lahko povzročijo prenehanje družbe kot delujočega podjetja;
- ovrednotimo splošno predstavitev, strukturo in vsebino računovodskih izkazov vključno z razkritji ter ovrednotimo ali računovodski izkazi predstavljajo zadevne posle in dogodke na način, da je dosežena poštena predstavitev.



Pristojne za upravljanje med drugim obveščamo o načrtovanem obsegu in času revidiranja in pomembnih revizijskih ugotovitvah vključno z morebitnimi pomanjkljivostmi notranjih kontrol, ki jih zaznamo med našo revizijo.

V imenu revizijske družbe

KPMG SLOVENIJA,
podjetje za revidiranje, d.o.o.


Helena Kobal
pooblaščená revizorka


Danilo Bukovec
pooblaščen revizor
strokovni direktor

Ljubljana, 17. november 2017

KPMG Slovenija, d.o.o.
1

Priloga 2: Poročilo neodvisnega revizorja Hella Saturnus Slovenija d. o. o. 2016



KPMG Slovenija, podjetje za revidiranje, d.o.o.
Železna cesta 8a
SI-1000 Ljubljana
Slovenija

Telefon: +386 (0) 1 420 11 10
+386 (0) 1 420 11 60
Telefaks: +386 (0) 1 420 11 58
Internet: <http://www.kpmg.si>

Poročilo neodvisnega revizorja

Družbeniku družbe HELLA SATURNUS SLOVENIJA d.o.o.

Poročilo o računovodskih izkazih

Revidirali smo priložene računovodske izkaze družbe HELLA SATURNUS SLOVENIJA d.o.o., ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. maj 2016 ter izkaz poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne opombe.

Odgovornost posloводства za računovodske izkaze

Posloводство je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Revizorjeva odgovornost

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

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

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

Mnenje

Po našem mnenju so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih poštena predstavitev finančnega stanja družbe HELLA SATURNUS SLOVENIJA d.o.o. na dan 31. maj 2016 ter njenega poslovnega izida in denarnih tokov za tedaj končano leto v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi.

KPMG Slovenija, podjetje za revidiranje, d.o.o., slovenska družba
z omejeno odgovornostjo in članica KPMG mreže neodvisnih družb
članic, ki so povezane s švicarskim združenjem KPMG International
Cooperatives ("KPMG International").

TRR: SI 56 2300 0000 1651 162
1000 v sodni register: Okrajno sodišče v Ljubljani
SI. reg. št.: 08112052100
osnovni kapital: 54.892,00 EUR
ID za DDV: SI23437145
matična št.: 5640556



Poročilo o zahtevah druge zakonodaje

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo letnega poročila v skladu z Zakonom o gospodarskih družbah (ZGD-1). Letno poročilo vsebuje poslovno poročilo in računovodske izkaze s pojasnili.

Naša odgovornost je prebrati poslovno poročilo in presoditi, ali so informacije v poslovnem poročilu pomembno neskladne z revidiranimi računovodskimi izkazi. Postopke v zvezi s poslovnim poročilom smo izvedli v skladu z Mednarodnim standardom revidiranja 720 in so omejeni na presojo, ali so informacije v poslovnem poročilu pomembno neskladne z revidiranimi računovodskimi izkazi in ne obsegajo pregleda drugih informacij, zajetih v poslovnem poročilu, ki izhajajo iz nerevidiranih finančnih informacij iz drugih virov. Na osnovi opravljenih postopkov v zvezi s poslovnim poročilom nismo ugotovili pomembnih neskladij med poslovnim poročilom in revidiranimi računovodskimi izkazi.

V imenu revizijske družbe

KPMG SLOVENIJA,
podjetje za reviziranje, d.o.o.


Helena Kobal
pooblaščená revizorka


Katarina Sitar Šuštar, MBA
partner

Ljubljana, 28. november 2016

KPMG Slovenija, d.o.o.
3

Priloga 3: Poročilo neodvisnega revizorja Krka d. d. 2017



POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem gospodarske družbe Krka d.d.

Mnenje

Revidirali smo ločene računovodske izkaze gospodarske družbe Krka d.d., ki vključujejo ločen izkaz finančnega položaja na dan 31. decembra 2016 ter ločen izkaz poslovnega izida, ločen izkaz drugega vseobsegajočega donosa, ločen izkaz gibanja kapitala in ločen izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije.

Po našem mnenju so priloženi ločeni računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih poštena predstavitev finančnega položaja družbe Krka d.d. na dan 31. decembra 2016 ter njenega poslovnega izida in denarnih tokov za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, kot jih je sprejela EU.

Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja. Naše odgovornosti na podlagi teh pravil so opisane v tem poročilu v odstavku *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu s *Kodeksom etike za računovodske strokovnjake*, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (Kodeks IESBA) ter etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na revizijo ločenih računovodskih izkazov v Sloveniji, potrjujemo svojo neodvisnost od družbe in, da smo izpolnili vse druge etične zahteve v skladu s temi zahtevami in Kodeksom IESBA.

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

Ključne revizijske zadeve

Ključne revizijske zadeve so tiste, ki so po naši strokovni presoji najpomembnejše pri reviziji ločenih računovodskih izkazov tekočega obdobja. Te zadeve smo upoštevali pri reviziji ločenih računovodskih izkazov kot celote ter pri oblikovanju našega mnenja o teh ločenih računovodskih izkazih in o teh ključnih revizijskih zadevah ne izražamo ločenega mnenja. Za vsako zadevo, ki jo posebej navajamo v nadaljevanju, opisujemo, kako smo jo obravnavali v okviru naše revizije.

Izpolnili smo vse svoje obveznosti, ki so opisane v odstavku *Revizorjeva odgovornost za revizijo ločenih računovodskih izkazov*, vključno s tistimi, ki so povezane s temi zadevami. Zato je revizija vključevala izvedbo postopkov, ki smo jih določili na podlagi naše ocene tveganja pomembno napačne navedbe v ločenih računovodskih izkazih. Rezultati naših revizijskih postopkov, vključno s postopki, ki smo jih opravili v zvezi z zadevami, ki jih navajamo v nadaljevanju, služijo kot podlaga za naše revizijsko mnenje o priloženih ločenih računovodskih izkazih.

Poplačljiva vrednost terjatev do kupcev

Terjatve do kupcev so pomembne za družbo, ker predstavljajo 26,1% vseh konsolidiranih sredstev na dan 31. decembra 2016. Zaradi prisotnosti na globalnem trgu, je družba izpostavljena kreditnemu in poslovnemu tveganju. Zato je proces izterjave terjatev, ki ga družba redno izvaja, ključni element upravljanja z obratnim kapitalom družbe Krka. Družba ima vzpostavljene kontrolne postopke, ki med drugim vključujejo bonitetno oceno strank ter aktivno spremljanje plačil kupcev. Ocena poplačljive vrednosti terjatev do kupcev zahteva od posloводства sprejem predpostavk in presojo pri oceni popravka vrednosti terjatev. Zaradi pomembnosti zneska terjatev do kupcev in ocene njihove poplačljivosti, je poplačljiva vrednost terjatev do kupcev opredeljena kot ključna revizijska zadeva.

V okviru revizijskih postopkov smo preverili obstoj terjatev iz poslovanja, ki vključuje, a ni omejeno na preskušanje kontrol v procesu prodaje, preverjanje podpornih odpremnih listin ter pridobitev potrditve zneskov terjatev od kupcev. Na podlagi podrobne analize starostne strukture terjatev in preveritve spornih terjatev do kupcev, smo preverili ocene in predpostavke, ki jih je posloводство uporabilo pri izračunu popravka vrednosti terjatev. Preverili smo, v kolikšni meri so terjatve do kupcev zavarovane pri zavarovalnicah in kakšni so postopki v zvezi z nadaljevanjem plačilnih rokov po izvedeni prodaji. Ocenili smo ustreznost razkritij družbe v zvezi s terjatvami do kupcev in s tem povezanimi tveganji (kreditno tveganje) ter starostno strukturo terjatev do kupcev v pojasnilu 30 k ločenim računovodskim izkazom družbe.

Druge informacije

Druge informacije obsegajo informacije v letnem poročilu, razen ločenih računovodskih izkazov in našega mnenja o teh ločenih računovodskih izkazih. Poslovodstvo je odgovorno za te druge informacije.

Naše mnenje o ločenih računovodskih izkazih ne vključuje drugih informacij in zato o njih ne izražamo nikakršnega zagotovila ali sklepa.

V zvezi z revizijo ločenih računovodskih izkazov je naša odgovornost, da te druge informacije preberemo in presodimo, ali so pomembno neskladne z ločenimi računovodskimi izkazi oziroma, ali na podlagi informacij, ki smo jih pridobili pri reviziji ali sicer menimo, da so pomembno napačne. Poleg tega je naša odgovornost da ocenimo, ali so bile druge informacije v vseh pomembnih pogledih pripravljene v skladu z veljavnim zakonom ali predpisi in predvsem, ali so te druge informacije usklajene z zakonom ali predpisi glede formalnih zahtev in postopkov za pripravo drugih informacij z vidika pomembnosti in, ali bi neskladnost s temi zahtevami lahko vplivala na presoje, zasnovane na teh drugih informacijah.

Na podlagi opravljenih postopkov poročamo, kolikor lahko ocenimo, da:

- so druge informacije, ki opisujejo dejstva predstavljena v ločenih računovodskih izkazih, v vseh pomembnih pogledih usklajene z ločenimi računovodskimi izkazi; in
- da so druge informacije pripravljene v skladu z veljavnim zakonom in predpisi.

Poleg tega je naša odgovornost da, na podlagi našega poznavanja in razumevanja družbe, ki smo ga pridobili med revizijo, poročamo o tem, ali druge informacije vsebujejo pomembno napačno navedbo. Na podlagi opravljenih postopkov v zvezi z drugimi informacijami nismo ugotovili nobenih pomembnih napačnih navedb.

Odgovornost poslovodstva, revizijske komisije in nadzornega sveta za ločene računovodske izkaze

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh ločenih računovodskih izkazov v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, kot jih je sprejela EU in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo poslovodstva potrebno, da omogoči pripravo ločenih računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Poslovodstvo je pri pripravi ločenih računovodskih izkazov družbe odgovorno za oceno njene sposobnosti, da nadaljuje kot delujoče podjetje, razkrije zadev, povezanih z delujočim podjetjem in uporabo predpostavke delujočega podjetja kot podlago za računovodenje, razen če namerava poslovodstvo družbo likvidirati ali zaustaviti poslovanje, ali če nima druge možnosti, kot da napravi eno ali drugo.

Revizijska komisija in nadzorni svet sta odgovorna za nadzor nad pripravo ločenih računovodskih izkazov.

Revizorjeva odgovornost za revizijo ločenih računovodskih izkazov

Naši cilji so pridobiti sprejemljivo zagotovilo o tem ali so ločeni računovodski izkazi kot celota brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, in izdati revizorjevo poročilo, ki vključuje naše mnenje. Sprejemljivo zagotovilo nudi visoko stopnja zagotovila, vendar ni jamstvo, da bo revizija, opravljena v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja, vedno odkrila pomembno napačno navedbo, če ta obstaja. Napačne navedbe lahko izhajajo iz prevare ali napake, ter se smatrajo za pomembne, če je upravičeno pričakovati, da posamič ali skupaj, vplivajo na gospodarske odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi teh ločenih računovodskih izkazov.

Med izvajanjem revidiranja v skladu s pravili revidiranja uporabljamo strokovno presojo in ohranjamo poklicno nezaupljivost. Prav tako:

- ▶ prepoznamo in ocenimo tveganja pomembno napačne navedbe v ločenih računovodskih izkazih, bodisi zaradi napake ali prevare, oblikujemo in izvajamo revizijske postopke kot odzive na ocenjena tveganja ter pridobivamo zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ki zagotavljajo podlago za naše mnenje. Tveganje, da ne bomo odkrili napačne navedbe, ki izvirajo iz prevare, je višje od tistega, povezanega z napako, saj prevara lahko vključuje skrivne dogovore, ponarejanje, namerno opustitev, napačno razlago ali izogibanje notranjih kontrol;
- ▶ pridobimo razumevanje notranjih kontrol, pomembnimi za revizijo z namenom oblikovanja revizijskih postopkov, ki so okoliščinam primerni, vendar ne z namenom izraziti mnenje o učinkovitosti notranjih kontrol družbe;
- ▶ presodimo ustreznost uporabljenih računovodskih usmeritev in sprejemljivost računovodskih ocen ter z njimi povezanih razkritij poslovodstva;

* na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov o obstoju pomembne negotovosti glede dogodkov in okoliščin, ki zbuja dvom v sposobnost družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje, sprejmemo sklep o ustreznosti poslovodske uporabe predpostavke delujočega podjetja, kot podlage računovodenja. Če sprejmemo sklep o obstoju pomembne negotovosti, smo dolžni v revizorjevem poročilu opozoriti na ustrezna razkritja v ločenih računovodskih izkazih ali, če so taka razkritja neustrezna, prilagoditi mnenje. Revizorjevi sklepi temeljijo na revizijskih dokazih pridobljenih do datuma izdaje revizorjevega poročila. Vendar kasnejši dogodki ali okoliščine lahko povzročijo prenehanje družbe kot delujočega podjetja;

* ovrednotimo splošno predstavitev, strukturo, vsebino ločenih računovodskih izkazov vključno z razkritji, in ali ločeni računovodski izkazi predstavljajo zadevne posele in dogodke na način, da je dosežena poštena predstavitev;

Revizijsko komisijo in nadzorni svet med drugim obveščamo o načrtovanem obsegu in času revidiranja in o pomembnih revizijskih ugotovitvah vključno s pomanjkljivostmi notranjih kontrol, ki smo jih zaznali med našo revizijo.

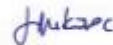
Obenem smo revizijski komisiji in nadzornemu svetu predložili našo izjavo, da smo izpolnili vse etične zahteve v zvezi z neodvisnostjo ter jih obvestili o vseh razmerjih in drugih zadevah, za katere bi se lahko upravičeno menilo, da vplivajo na našo neodvisnost, in jih seznanili s tem povezanimi nadzornimi ukrepi.

Od vseh zadev, s katerimi smo seznanili revizijsko komisijo in nadzorni svet, smo zadeve, ki so bile najpomembnejše pri reviziji ločenih računovodskih izkazov tekočega obdobja, določili kot ključne revizijske zadeve. V kolikor zakon ali predpisi ne preprečujejo njihovega javnega razkritja in razen v izjemno redkih okoliščinah, ko lahko utemeljeno pričakujemo, da bi bile posledice poročanja o določeni zadevi bolj škodljive kot je v javnem interesu, te zadeve opisujemo v revizorjevem poročilu.

Ljubljana, 17. marec 2017

Sanja Košir Nikašinoš
Direktor
Ernst & Young d.o.o.
Dunajska 111, Ljubljana




Lidija Šinkovec
Pooblaščenka revizorka

ERNST & YOUNG
Revizija, poslovno
svetovanje d.o.o., Ljubljana 1

Priloga 4: Poročilo neodvisnega revizorja Krka d. d. 2016



POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem gospodarske družbe Krka, d.d., Novo mesto

Poročilo o računovodskih izkazih

Revidirali smo priložene računovodske izkaze gospodarske družbe Krka, d.d., ki vključujejo izkaz finančnega položaja na dan 31. decembra 2015, izkaz poslovnega izida, izkaz drugega vseobsegajočega donosa, izkaz sprememb lastniškega kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije.

Odgovornost poslovodstva za računovodske izkaze

Poslovodstvo je odgovorno za pripravo in pošteno predstavitev teh računovodskih izkazov v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, kot jih je sprejela EU in za takšne notranje kontrole, ki jih poslovodstvo določi kot ustrezne in, ki omogočajo pripravo računovodskih izkazov, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Revizorjeva odgovornost

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

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

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

Mnenje


Po našem mnenju so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih poštena predstavitev finančnega stanja gospodarske družbe Krka, d.d. na dan 31. decembra 2015 ter njenega poslovnega izida in denarnih tokov za tedaj končano leto v skladu z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, kot jih je sprejela EU.

Poročilo o zahtevah druge zakonodaje

Poslovodstvo je odgovorno tudi za pripravo poslovnega poročila v skladu z zahtevami Zakona o gospodarskih družbah. Naša odgovornost je ocenitev skladnosti poslovnega poročila z revidiranimi računovodskimi izkazi. Naši postopki v povezavi s poslovnim poročilom so opravljeni v skladu z mednarodnim standardom revidiranja 720 in omejeni na ocenitev skladnosti poslovnega poročila z revidiranimi računovodskimi izkazi in ne vključujejo pregleda ostalih informacij, ki izhajajo iz nerevidiranih finančnih poročil.

Po našem mnenju je poslovno poročilo skladno z revidiranimi računovodskimi izkazi.

Ljubljana, 11. marec 2016


Sanja Kolir Nikalinič
Direktor
Ernst & Young d.o.o.
Dunajska 111, Ljubljana

ERNST & YOUNG
Revizija, poslovno
svetovanje d.o.o., Ljubljana 1


Lidja Šinkovec
Pooblaščenca revizorka

Priloga 5: Intervju

1. Kaj menite o revizijski reformi?
 - 1.1. Se vam zdijo spremembe, ki jih je prinesla, velikega pomena za poklic revizorja?
 - 1.2. Kako pa se bo to poznalo v praksi, se soočate s kakšnimi težavami?
2. Kaj so ključni izzivi pri novi, daljši obliki revizorjevega poročila, s katerimi ste se oziroma se še boste soočali v praksi?
3. Kakšne so po vašem mnenju prednost/slabosti pri prenovi revizorjevega poročila?
4. Direktiva 2014/56/EU v revizorjevo poročilo vključuje novo točko glede načela neomejenega delovanja družbe. Ali glede na pretekle izkušnje pričakujete, da boste izjavo o zmožnosti družbe o nadaljevanju poslovanja v svoja mnenja vključevali pogosto?
 - 4.1. Ali ste jo že kdaj vključili?
 - 4.2. Kako pomembna se vam zdi ta novost?
 - 4.3. V kolikšni meri so te informacije pomembne za uporabnike letnih poročil?
5. V skladu z Direktivo 2013/34/EU mora revizor v svojem mnenju podati ugotovljene bistveno napačne navedbe v poslovnem poročilu, pri čemer mora navesti tudi naravo morebitnih takšnih navedb. Ali ste se s takšnimi navedbami že soočali v praksi?
 - 5.1. V povezavi s katero vsebino se največkrat pojavljajo?
 - 5.2. Ali bo ta točka v revizorjevem poročilu bistveno vplivala na njegov obseg?
 - 5.3. V kolikšni meri so te informacije pomembne za uporabnike letnih poročil?
6. Za subjekte javnega interesa Uredba (EU) 537/2014 revizorju predpisuje, da mora v podporo revizijskemu mnenju zagotoviti tudi opis najpomembnejših ocenjenih tveganj za pomembne napačne navedbe pa tudi ocena tveganj za napačne navedbe zaradi prevar:
 - 6.1. Kako se boste soočali z določanjem takih tveganj, vam bo to predstavljalo velik izziv?
 - 6.2. Kakšen vpliv bo imela po vašem mnenju nova zahteva na poslovanje družb javnega interesa?
 - 6.3. Ali menite, da je revizor primoran določiti ta tveganja?