VIŠJA STROKOVNA ŠOLA ACADEMIA,
MARIBOR

DIPLOMSKO DELO

PROJEKT REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV IN PREGLEDA LETNEGA POROČILA GOSPODARSKIH DRUŽB Z VIDIKA REVIZORJA

Študentka izrednega študija: Nina Šimenko
Številka indeksa: 11190122667
Program: Računovodja
Mentorica: Dr. Vlasta Črčinovič-Krofič

Maribor, junij 2011

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA

Podpisana Nina Šimenko, št. indeksa 11190122667, izjavljam, da sem avtorica diplomske naloge z naslovom Projekt revidiranja računovodskih izkazov in pregleda letnega poročila gospodarskih družb z vidika revizorja, ki sem jo napisala pod mentorstvom dr. Vlaste Črčinovič–Krofič.

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predložena diplomska naloga izključno rezultat mojega dela;
- sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev, ki jih uporabljam v predloženi nalogi, navedena oz. citirana skladno s pravili Višje strokovne šole Academia;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del oz. misli kot moje lastne – kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah; UL, št. 16/2007; (v nadaljevanju ZASP), prekršek pa podleže tudi ukrepom VSŠ Academia skladno z njenimi pravili;
- skladno z 32. členom ZASP dovoljujem VSŠ Academia objavo diplomske naloge na spletnem portalu šole.

Junij 2011

Podpis:

ZAHVALA

Najprej se zahvaljujem svoji družini, ki me s potrpežljivostjo spremljala na moji poti. Zahvaljujem se dr. Eriki Turin, univ.dipl.ekon. in sodelavcem revizijske družbe Auditor d.o.o. Ptuj, za strokovno pomoč. Zahvaljujem se mentorici dr. Vlasti Črčinovič - Krofič in ravnateljici mag. Mirjani Ivanuša-Bezjak za nasvete in vzpodbudne besede pri pisanju diplomskega dela. Hvala tudi prof. Lah Ivanki za lektoriranje diplomskega dela.

POVZETEK

Diplomska naloga obravnava projekt revidiranja računovodskih izkazov in pregled letnega poročila z vidika revizorja od sklenitve pogodbe, preko revizijskih postopkov, do izdaje poročila neodvisnega revizorja.

Namen diplomske naloge je, da na osnovi novejših teoretičnih in praktičnih dognanj predstavi vlogo in pomen zunanje revizije kot dejavnika večje stopnje zanesljivosti podatkov in informacij v računovodskih izkazih ter letnih poročilih gospodarskih subjektov.

V začetnih poglavjih smo opredelili revidiranje, njegove vrste in pravila.
V nadaljevanju smo prikazali izračune cen revizij, obravnavali delovne korake revidiranja in globalno tudi revizijske postopke, ki se navezujejo tudi na pregled letnega poročila gospodarske družbe v četrtem poglavju.

Diplomsko nalogo zaključujemo s poročilom neodvisnega revizorja, ki je izdelano na podlagi revizijskih postopkov, ugotovitev in sklepov pooblaščenega revizorja.

KLJUČNE BESEDE: revidiranje, revizor, letno poročilo.

ABSTRACT

The diploma thesis deals with the project of financial statements auditing and review of the annual report from the auditor's point of view, from signing the contract, followed by performing audit procedures to issuing independent auditor's report at the last stage.

The purpose of the diploma thesis is to present based on current theoretical and practical findings the role and meaning of external auditing as a factor of improved reliability of data and information contained in the financial statements and in the annual reports prepared by business subjects.

The introductory theoretical part of the diploma thesis opens with definitions of auditing and illustration of its different forms and rules. It is followed by presentation of audit prices calculations, steps in performing audits and also description of the auditing procedures on the global scale, which are also related to annual report review of a business company carried out in the fourth section of the diploma thesis.

In the final section of the diploma thesis the independent auditor's report is presented, derived from the performed auditing procedures, findings and conclusions gained by the certified auditor.

KEYWODS: auditor, auditing, annual report.

KAZALO VSEBINE

1 UVOD 8

1.1 OPREDELITEV OBRAVNAVANE ZADEVE 8
1.2 NAMEN, CILJI IN OSNOVNE TRDITVE 9
1.3 PREDPOSTAVKE IN OMEJITVE RAZISKAVE 10
1.4 UPORABLJENE METODE RAZISKOVANJA 10

2 OPREDELITEV, VRSTE IN PRAVILA REVIDIRANJA 11

2.1 OPREDELITEV REVIDIRANJA 11
2.2 VRSTE REVIDIRANJ 12
2.3 PRAVILA REVIDIRANJA 15
2.3.1 Viri pravil revidiranja 15
2.3.2 Hierarhija pravil revidiranja 16

3 ZUNANJE REVIDIRANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV 18

3.1 NAMEN IN TEMELJNA NAČELA REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV 18
3.2 DELOVNI KORAKI PRI REVIDIRANJU RAČUNOVODSKIH IZKAZOV TER PROJEKT REVIDIRANJA IZ ČASOVNEGA IN STROŠKOVNEGA VIDIKA 19
3.2.1 Pripravljalna faza, projekt revidiranje iz časovnega in stroškovnega vidika ter predračun stroškov in delovni načrt revizijskega projekta 20
3.2.2 Načrtovalna faza 25
3.2.3 Izvedbena faza 25
3.2.4 Sklepna faza 26
3.3 PREIZKUŠANJE IN OCENJEVANJE NOTRANJIH KONTROL 26
3.4 PREVERJANJE POPISOVANJA SREDSTEV IN OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV 28
3.5 PREVERJANJE PODATKOV V RAČUNOVODSKIH IZKAZIH 28
3.5.1 Preverjanje podatkov v bilanci stanja 30
3.5.2 Preverjanja podatkov v izkazu poslovnega izida 32
3.5.3 Preverjanje podatkov v izkazu denarnih tokov in izkazu gibanja kapitala 34
3.5.4 Poslovodska predstavitev revizorju 35

4 PREGLED LETNEGA POROČILA GOSPODARSKIH DRUŽB 37

4.1 PREGLED POSLOVNEGA POROČILA GOSPODARSKIH DRUŽB 38
4.2 PREGLED RAČUNOVODSKEGA POROČILA GOSPODARSKIH DRUŽB 40

5 REVIZORJEVO POROČILO IN MNENJE O RAČUNOVODSKIH IZKAZIH IN PREGLEDU LETNEGA POROČILA 41

5.1 PRITRDILNO MNENJE 42
5.2 MNENJE S PRIDRŽKI 45
5.3 ODKLONILNO MNENJE 45
5.4 ZAVRNITEV MNENJA 45

6 SKLEPNE UGOTOVITVE 47

7 LITERATURA IN VIRI 49

8 PRILOGE 50

KAZALO TABEL

TABELA 1: Ravni pravil revidiranja 17
TABELA 2: Razvrščanje gospodarskih družb po ZGD-1 21
TABELA 3: Priporočljivo število ur glede na obseg in zahtevnost poslovanja naročnika revizije 23
TABELA 4: Struktura revizijske skupine v skladu z 39. členom ZRev-2 23
TABELA 5: Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev 23
TABELA 6 : Izračun cen revizijskih storitev glede na velikost gospodarskih družb 24
TABELA 7: Delovni načrt revizijskega projekta srednje družbe 24
TABELA 8: Splošni model za revidiranje premoženjskega in finančnega položaja, prikazanega v bilanci stanja. 31
TABELA 9: Splošni model revidiranja izkaza poslovnega izida 33
TABELA 10: Splošni model revidiranja izkaza denarnega izida in izkaza gibanja kapitala 35
TABELA 11: Zakonsko določene sestavine računovodskega poročila 40
TABELA 12: Sestavine revizorjevega poročila 41
TABELA 13: Revizorjeva presoja o naravi zadeve, ki povzroča prilagoditev revizorjevega mnenja 44

KAZALO SLIK

SLIKA 1: Ponazoritev razmerij med revidiranjem računovodskih izkazov, revidiranjem skladnosti s predpisi in med revidiranjem poslovanja 13
SLIKA 2: Zunanje, notranje in državno revidiranje 14

KAZALO GRAFOV

GRAF 1: Delovni koraki revidiranja 19
GRAF 2: Aktivnosti revizorja po sprejetju revizijskega posla 20

1 UVOD

1.1 Opredelitev obravnavane zadeve

Zakon o gospodarskih družbah predpisuje, da mora revizor na način in pod pogoji, določenimi z zakonom, ki ureja revidiranje, pregledati letna poročila velikih in srednjih kapitalskih družb, dvojnih družb in tistih majhnih kapitalskih družb, z vrednostnimi papirji katerih se trguje na organiziranem trgu.

Revizor, ki je s strani Slovenskega inštituta za revidiranje in Agencije za nadzor nad revidiranjem usposobljena in pooblaščena oseba, mora revidirati računovodsko poročilo ter pregledati poslovno poročilo v obsegu, potrebnem, da preveri skladnost vsebine z drugimi sestavinami letnega poročila.

Na podlagi pogodbe o revidiranju, sklenjene z revizijsko družbo oziroma s samostojnim pooblaščenim revizorjem, se opravi revizija računovodskih izkazov in pregled poslovnega poročila gospodarske družbe. Njen namen je, da omogoči revizorju izraziti mnenje, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni skladno s primernim okvirom računovodskega poročanja. Mnenje, ki ga izda pooblaščeni revizor na podlagi revizije računovodskih izkazov in pregleda poslovnega poročila, je lahko pritrdilno, s pridržki ali odklonilno.

Pri dajanju mnenja mora revizor s poznavanjem podjetja, njegovega okolja, ocene tveganj pomembnih napačnih navedb in s preverjanjem notranjih kontrol ter podatkov zbrati dovolj revizijskih dokazov za oblikovanje utemeljenega sklepa, na podlagi katerega oblikuje svoje mnenje, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo pomembnih napačnih navedb, ki bi implicirale prevaro in/ali napako.

Pri izvajanju revizije mora revizor spoštovati pravila mednarodnih standardov revidiranja (MSR) in kodeksa poklicne etike revizorja. Pri tem se mora zavedati, da lahko obstajajo okoliščine in tveganja, ki vodijo do tega, da vsebujejo računovodski izkazi pomembno

napačno navedbo. Zato mora revizor skrbno pripraviti, načrtovati in izvajati revizijo oziroma revizijske postopke tako, da zmanjša revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven in da lahko sprejme logične sklepe, na podlagi katerih izrazi mnenje.
Kljub vsem tem zahtevam mora svoje delo opraviti učinkovito, varčno in uspešno pa tudi pravočasno.

1.2 Namen, cilji in osnovne trditve

Kot je nakazano v sami opredelitvi področja, ki bo tema diplomskega dela, je naš namen, da na osnovi novejših teoretičnih in praktičnih dognanj predstavimo vlogo in pomen zunanje revizije kot dejavnika večje stopnje zanesljivosti podatkov in informacij v računovodskih izkazih ter letnih poročilih gospodarskih subjektov.

Cilji, s katerimi bomo skušali zadostiti predstavljenemu namenu, so naslednji:

- predstaviti namen, cilje in potek procesa revidiranja računovodskih izkazov;
- prikazati vlogo in pomen procesa revidiranja računovodskih izkazov z vidika zagotavljanja popolnosti, razumljivosti in verodostojnosti podatkov v računovodskih izkazih;
- predstaviti pomen pregleda poslovnih poročil gospodarskih subjektov;
- opredeliti časovni in stroškovni vidik revidiranja.

Z obravnavo zastavljene problematike želimo potrditi predvsem naslednje trditve:

- Pomembno je, da so računovodski izkazi pripravljeni po splošno sprejetih računovodskih pravilih, kar omogoča notranje (načrtovano – uresničeno, tekoče obdobje – preteklo obdobje) in zunanje (konkurenca, panoga) primerjanje podatkov ter določeno zagotovilo, da so tako pripravljeni izkazi pravilni.
- Kot dodatni dejavnik popolnosti, razumljivosti in verodostojnosti podatkov se kaže potreba po neodvisni potrditvi verodostojnosti računovodskih izkazov, ki je lahko podana šele po opravljenem revidiranju s strani zunanjih neodvisnih strokovnjakov za to področje - zunanjih revizorjev.
- Pomembna je skladnost poslovnega poročila z drugimi sestavinami letnega poročila.
- Časovni predvsem pa stroškovni vidik sta pomembna dejavnika pri izboru revizorja.

1.3 Predpostavke in omejitve raziskave

V diplomskem delu bomo uporabili tujo in domačo strokovno literaturo, ki obravnava področje zunanje revizije. Koristno bomo uporabili delovne izkušnje, pridobljene v času službovanja v revizijski družbi, ter tako pri pisanju diplomskega dela združili teoretično in praktično znanje.

V diplomskem delu se bomo omejili le na teoretsko predstavitev procesa in vlogo zunanje revizije kot postopka nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih v računovodskih izkazih za ugotavljanje stopnje skladnosti teh uradnih trditev z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom.

Opisali bomo posamezne faze revizije, vendar podrobnejših postopkov, ki jih mora revizor pri preverjanju posameznih postavk računovodskih izkazov opraviti, v diplomskem delu ne bomo navajali.

V praktičnem delu bomo analizirali stroškovni in časovni vidik revizij. Podatke, s katerimi bomo razpolagali, bomo preučili in jih nato medsebojno primerjali, glede na velikost gospodarskih družb z vidika kriterijev, ki jih določajo posamezni zakonski predpisi in smernice.

1.4 Uporabljene metode raziskovanja

V diplomskem delu bomo uporabili deskriptivni pristop in naslednje raziskovalne metode:

- metodo deskripcije ali opisovanja;
- metodo kompilacije oz. pridobivanja informacij iz strokovne literature različnih avtorjev;
- metodo komparacije ali primerjave.

Podatke bomo pridobivali iz strokovne literature, v knjižnicah, s prebiranjem knjig, učbenikov, revij in internetnih strani.

2 OPREDELITEV, VRSTE IN PRAVILA REVIDIRANJA

2.1 Opredelitev revidiranja

Taylor in Glezen (1996, 32) opredeljujeta revidiranje v širšem pomenu 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«.

Revidiranje je po definiciji neodvisno preiskovanje računovodskih informacij podjetja, ne glede na to, ali je usmerjeno v doseganje dobička ali ne, in ne glede na njegovo velikost in pravno obliko, kadar je cilj takšnega preiskovanja podati sodbo o računovodskih informacijah. O svojih opažanjih in mnenjih morajo revizorji poročati predvsem lastnikom, pa tudi drugim uporabnikom računovodskih izkazov, med katerimi so udeleženci kapitalskih trgov oziroma javnost zagotovo najpomembnejši. Tako lahko revizorja opredelimo kot osebo, ki na podlagi svojega poglobljenega strokovnega znanja pregleda oziroma revidira računovodske izkaze in izrazi mnenje, da so računovodske informacije resničen in pošten prikaz v skladu z naznačenimi temelji računovodstva. Zaradi vrste dejavnikov, kot so, na primer, potreba po presoji, uporaba preizkusov, omejitve, značilne za notranje kontroliranje in dejstvo, da ima večina dokazov, ki so na voljo revizorju, bolj prepričevalno kot dokončno naravo, pri revidiranju ni mogoče podati absolutnega zagotovila. Kljub temu pa je revizorjevo mnenje izredno pomembno, tako za vse zunanje uporabnike računovodskih izkazov kot tudi za lastnika. Zaupajo namreč revizorjevi strokovnosti in neodvisnosti.

Revidiranje lahko opredelimo kot posebno vrsto nadziranja, ki ga lahko po vsebini obravnavamo ko tri vrste postopkov:

- **kontroliranje**: preprečuje nastanek nepravilnosti, opravljajo ga v delovanje podjetja vključeni delujoči organi;
- **inšpiciranje**: je naknadno popravljalno nadziranje, opravljajo ga za to pristojni organi, ki pa niso vključeni v delovanje podjetja;

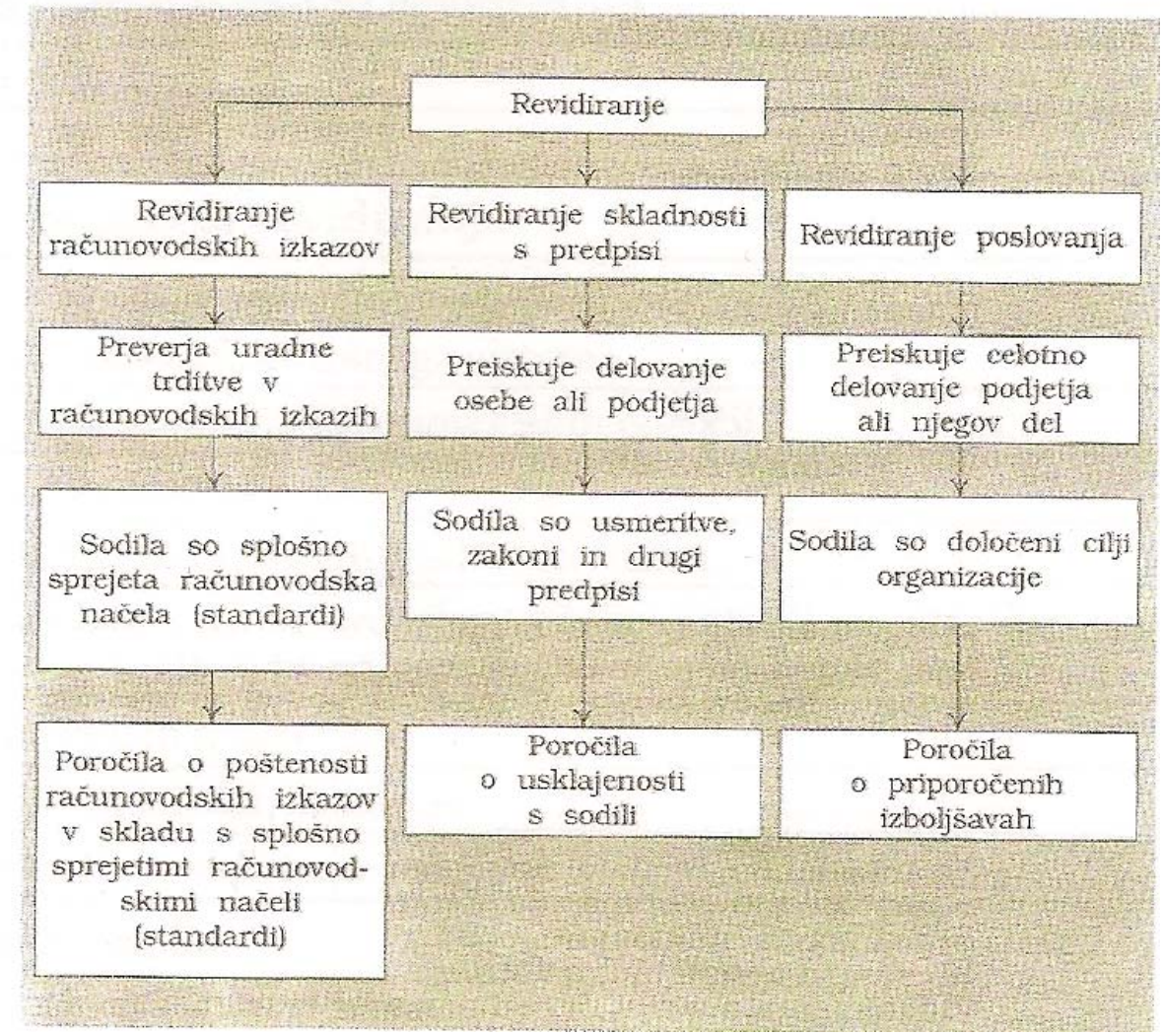
- **revidiranje**: kot najvišja zvrst nadziranja je pretežno popravljalno, na izvedenskem obnavljanju zasnovano poznejše nadziranje, ki ga opravljajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v delovanje podjetja

2.2 Vrste revidiranj

V ožjem pomenu lahko revidiranje razdelimo na več vrst. Praviloma ločimo vrste revidiranja glede na predmet in namen revidiranja ter glede na revizijske organe, ki ga izvajajo.

Glede na predmet in namen revidiranja je treba razlikovati (Odar, 1997, 334)

- **revidiranje računovodskih izkazov**, ki se prične s preizkušanjem notranjih kontrol, nadaljuje pa s preverjanjem pravilnosti podatkov in metod, uporabljenih pri sestavljanju računovodskih izkazov; v nekaterih primerih se razširi tudi na druge dele računovodstva, zlasti na predračunske računovodske izkaze in metodiko računovodskega analiziranja. Na podlagi tega preverjanja revizor poda strokovno mnenje o resničnosti in poštenosti oziroma realnosti in objektivnosti računovodskih informacij, s katerimi se podjetje želi predstavljati širšemu okolju;
- **revidiranje skladnosti s predpisi**, katerega namen je presoditi, ali podjetje oziroma zaposleni v tem podjetju spoštujejo zakone in druge državne predpise ter strokovna pravila, pa tudi notranje pravilnike, druge predpise in poklicne norme ter o tem obvestiti pristojne, da bi bilo mogoče sprejeti ustrezne ukrepe;
- **revidiranje poslovanja**, pri katerem revizor preverja celotno delovanje podjetja ali samo njegov del, odvisno od ciljev organizacije, na primer revidiranje informacijskega sistema, ki je usmerjeno predvsem v revidiranje računalniškega programiranja in računalniških programov.



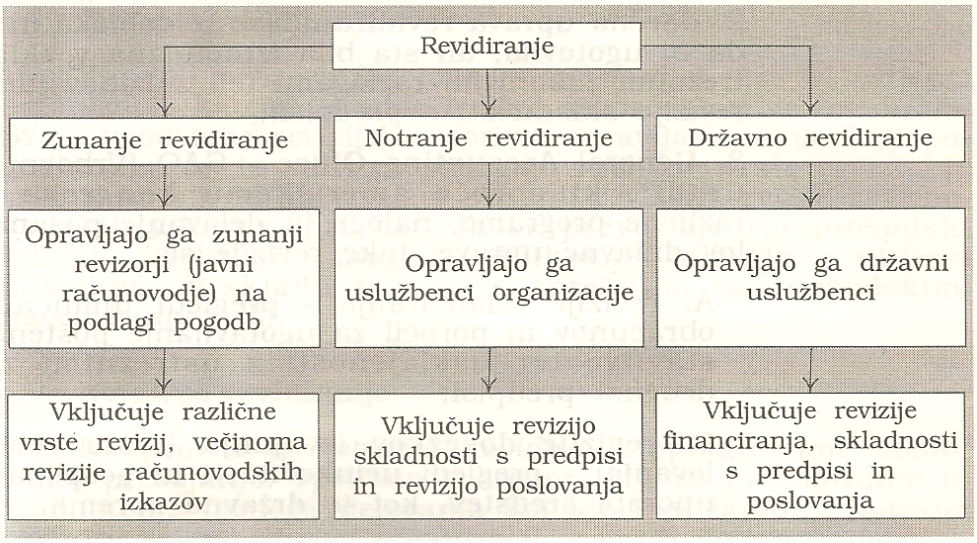
Slika 1: Ponazoritev razmerij med revidiranjem računovodskih izkazov, revidiranjem skladnosti s predpisi in med revidiranjem poslovanja

Vir: Taylor, Glezen, 1996, 35

Glede na to, kdo opravlja revizijo, lahko revidiranje razdelimo na (Taylor, Glezen, 1996, 35):

- **zunanje revidiranje** izvajajo zunanji revizorji, to so strokovnjaki, ki se ukvarjajo z revidiranjem v obliki samostojnega poklica ali v okviru revizijskega podjetja. Niso zaposleni v revidiranem podjetju, ampak po naročilu lastnikov in vodstva podjetja nepristransko presodijo področje poslovanja ter podajo svoje mnenje v obliki revizijskega poročila;

- **notranje revidiranje** je revidiranje, ki ga izvajajo organi ali osebe istega podjetja, v kateri poteka. Praviloma se pojavlja kot revidiranje poslovanja in le v redkih primerih kot revidiranje računovodskih izkazov ali kot revidiranje skladnosti s predpisi. Notranje revidiranje je opredeljeno kot neodvisno presojanje, katerega namen je preiskovanje in vrednotenje delovanja podjetja. Ne ureja ga zakon, temveč je to področje, ki je popolnoma prepuščeno posameznemu podjetju;
- **državno revidiranje** opravljajo na državne organe vezani revizorji, urejajo pa ga zakoni. Razlikujemo dve bistveno različni vrsti državnega revidiranja: davčno revidiranje in revidiranje državnega financiranja. Davčno revidiranje, ki ga lahko označimo kot revidiranje obračunavanja in plačevanja davkov, ima za cilj preučiti, ali so bili davki pravilno obračunani in plačani skladno z veljavnimi zakoni in njihovimi pojasnili. Druga vrsta državnega revidiranja je revidiranje državnega financiranja, ki ga lahko imenujemo tudi proračunsko revidiranje. Njegov namen je proučiti namenskost porabe proračunskih sredstev.



Slika 2: Zunanje, notranje in državno revidiranje

Vir: Taylor, Glezen, 1996, 38

2.3 Pravila revidiranja

Pravila revidiranja določajo pogoje in način izvajanja revidiranja. Nahajajo se v različnih virih in imajo tako različno »moč«.

Problem nedoslednega ravnanja revizorjev po pravilih revidiranja se pojavi tam, kjer pravila niso predpisana dovolj natančno, podrobno in konkretno in je tolmačenje v preveliki meri prepuščeno samim uporabnikom teh pravil, ali pa na drugi strani, kadar so pravila predpisana preveč natančno ali konkretno.

Poleg zgoraj navedenega problema nedoslednega ravnanja revizorjev pri primarnih dispozicijah pa se ta problem pojavlja tudi in morda še najbolj očitno tam, kjer torej premalo ali preveč določeno urejanje velja za sekundarne dispozicije – sankcije. Tudi te predstavljajo namreč pomemben faktor pri odločanju revizorja o ravnanju v konkretnem primeru.

2.3.1 Viri pravil revidiranja

Za revizorje pri nas so najpomembnejše določbe Zakona o revidiranju (ZRev-2, Ur. l. RS 65/2008)) in Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1-UPB3 Ur. l. RS št. 65/2009, 83/2009), Slovenski računovodski standardi ter Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev (Ur.l. RS 65/2009).

ZGD-1 ureja področje revizorskega, računovodskega ter bilančnega prava v osmem poglavju. Določbe poglavja ZGD-1, ki ureja računovodsko in bilančno pravo, veljajo za kapitalske družbe, za tiste osebne družbe, pri katerih za njihove obveznosti ne odgovarja nobena fizična oseba, ter za podjetja, ki ustrezajo merilom za srednje oziroma velike družbe.

Direktive Evropskih skupnosti

V okviru pridruževanja EU je morala Slovenija svojo zakonodajo uskladiti z obstoječo »evropsko«. Evropsko pravo v smislu Evropskih skupnosti ureja vrsto vprašanj, ki so po svoji vsebini temeljnega pomena za pravo družb. Za revizorje pomembna vprašanja, ki so že urejena na evropski ravni, so:

- letni in konsolidirani računi družb (Četrta in Sedma direktiva) ter
- revizija oziroma kvalifikacije revizorjev (Osma direktiva).

Direktiva o bilancah (78/660/EGS) in Direktiva o konsolidiranih računih (83/349/EGS) urejata osnovne zahteve v zvezi z vsebino, sestavljanjem, sprejemanjem in objavo zaključnega računa oz. konsolidiranih bilanc. Direktiva o reviziji (84/253/EGS) ureja opravljanje zakonske revizije letnih računov družb in preverjanje, ali so letna poročila v skladu s temi letnimi računi, ter zahteve, ki jih morajo izpolnjevati osebe, ki opravljajo revidiranje.

2.3.2 Hierarhija pravil revidiranja

Hierarhija Pravil revidiranja v skladu s 4. členom ZRev-2:

1. **ZRev-2**;
2. **Mednarodni standardi revidiranja in druga pravila Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (IFAC):**
   - – Mednarodni standardi obvladovanja kakovosti,
   - – Mednarodni standardi poslov preiskovanja,
   - – Mednarodni standardi poslov dajanja zagotovil,
   - – Mednarodni standardi sorodnih storitev,
   - – Mednarodna stališča o revizijskih postopkih,
   - – Mednarodna stališča o postopkih preiskovanja,
   - – Mednarodna stališča o postopkih dajanja zagotovil,
   - – Mednarodna stališča o postopkih sorodnih storitev,
   - – Kodeks etike za računovodske strokovnjake;
3. **Temeljna revizijska načela in druga pravila revidiranja, ki jih sprejema Slovenski inštitut za revizijo;**
4. **Drugi zakoni, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb oziroma druge oblike revizije, in predpisi, izdani na njihovi podlagi**

Ravni pravil revidiranja

Ravni pravil revidiranja določajo prioriteto posameznih pravil revidiranja pri njihovi obvezni uporabi, tako da se v primeru nasprotja med pravilom na višji ravni in pravilom na nižji ravni uporabi pravilo na višji ravni, v primeru nasprotij med pravili iste ravni pa se uporabi više razvrščeno pravilo revidiranja na tej ravni.

I. RAVEN
1. Zakon o revidiranju; 2. Mednarodni standardi revidiranja, Mednarodni standardi obvladovanja kakovosti, Mednarodni standardi poslov preiskovanja, Mednarodni standardi poslov dajanja zagotovil, Mednarodni standardi sorodnih storitev, Kodeks poklicne etike za računovodske strokovnjake; **3. Drugi zakoni, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb oziroma druge oblike revizije, in predpisi, izdani na njihovi podlagi;** **4. Temeljna revizijska načela;** **5. Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev.**
II. RAVEN
1. Mednarodna stališča o revizijskih postopkih Mednarodna stališča o postopkih preiskovanja, Mednarodna stališča o postopkih dajanja zagotovil, Mednarodna stališča o postopkih sorodnih storitev; **2. Stališča in pojasnila Revizijskega sveta Inštituta.**
III. RAVEN
1. Navodila Revizijskega sveta Inštituta Priporočila Revizijskega sveta Inštituta; **2. Metodološka gradiva Inštituta in priročniki Inštituta.**
IV. RAVEN
1. Strokovna literatura in objavljeni strokovni prispevki (doma in v tujini); **2. Splošno sprejeti postopki delovanja revizorjev v tuji praksi.**

Tabela 1: Ravni pravil revidiranja

Vir: Lasten, na podlagi Pravil stroke Slovenskega inštituta za revizijo

3 ZUNANJE REVIDIRANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

3.1 Namen in temeljna načela revidiranja računovodskih izkazov

Lastniki, upniki, poslovodniki in drugi želijo imeti stalen ali občasen vpogled v gospodarski položaj in uspeh podjetja. Mislimo na stanja in na spremembe sredstev ter obveznosti do virov sredstev in na poslovno in denarno uspešnost. Vpogled v poslovne razvide (knjige) je lahko neposreden ali posreden s pomočjo letnih ali medletnih poročil, ki jih izdelajo poslovodniki ob pomoči nosilcev računovodske dejavnosti. Ta so sestavljena iz računovodskih poročil, ki vsebujejo poenotene računovodske izkaze, kot so bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala, priloge s pojasnili podatkov o računovodskih izkazih ter poslovnih poročil.

Revidiranje je neodvisno preiskovanje računovodskih izkazov in/ali z njimi povezanih računovodskih informacij z namenom, da ob pomoči takšnega presojanja revizor poda sodbo o njih. Namen revizije računovodskih izkazov je, da omogoči revizorju izraziti mnenje, ali so računovodskih izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni skladno s primernim okvirom računovodskega poročanja. Revizor je torej odgovoren za oblikovanje in podajanje mnenja oziroma zagotovila o računovodskih izkazih, poslovodstvo pa je odgovorno za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov.

Pri dajanju mnenja mora revizor s poznavanjem podjetja, njegovega okolja, ocene tveganj pomembno napačnih navedb in s preverjanjem notranjih kontrol ter podatkov zbrati dovolj revizijskih dokazov za oblikovanje utemeljenega sklepa, na podlagi katerega oblikuje svoje mnenje, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo pomembno napačnih navedb, ki bi implicirale napako in/ali prevaro.

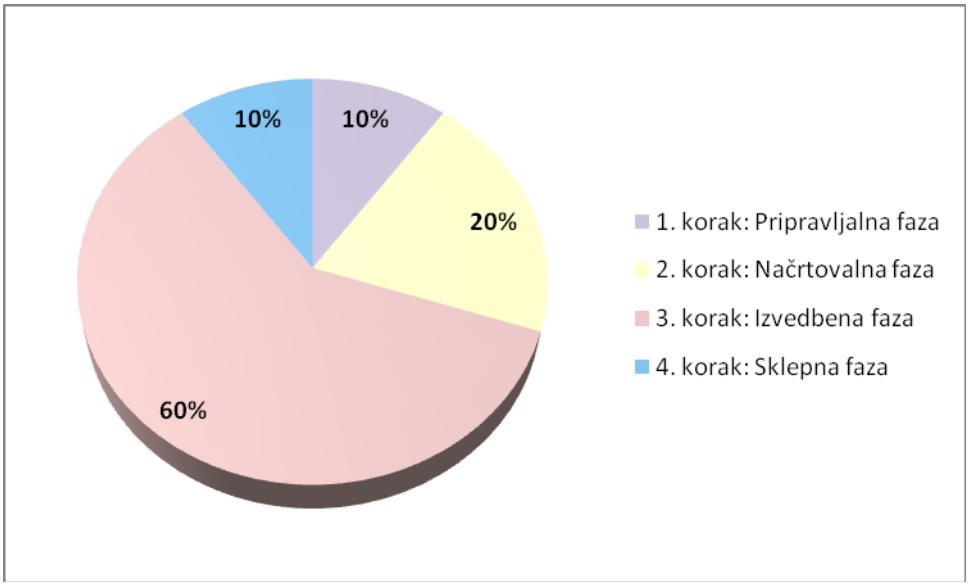
Pri izvajanju revizije mora spoštovati pravila mednarodnih standardov revidiranj (MSR), http://www.si-revizija.si/revizorji/msr-1.php.in kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev, http://www.sirevizija.si/revizorji/dokumenti/kodeks_poklicne_etike_zr.pdf.. Svoje delo mora načrtovati in izvajati s poklicno nezaupljivostjo. Pri tem se mora zavedati, da lahko obstajajo okoliščine in tveganja, ki vodijo do tega, da vsebujejo računovodski izkazi pomembno

napačne navedbe. Zato mora revizor skrbno pripraviti, načrtovati in izvajati revizijske postopke tako, da zmanjša revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven. Svoje delo mora opraviti učinkovito, varčno in uspešno pa tudi pravočasno.

3.2 Delovni koraki pri revidiranju računovodskih izkazov ter projekt revidiranja iz časovnega in stroškovnega vidika

Revidiranje računovodskih izkazov je projektna naloga, ki ima svojo vsebino, delovno skupino (izvajalce), potreben delovni čas in neposredne ter posredne stroške. Tako delo zahteva načrtovanje in nadziranje, saj želimo, da bi vsak sodelavec projekta razumel svojo nalogo in odgovornost ter da bi vsi sodelujoči zadane naloge opravili čim bolj učinkovito, varčno in uspešno.

Na podlagi standardnih postopkov in načel lahko revidiranje računovodskih izkazov razdelimo v več aktivnosti oziroma delovnih korakov.



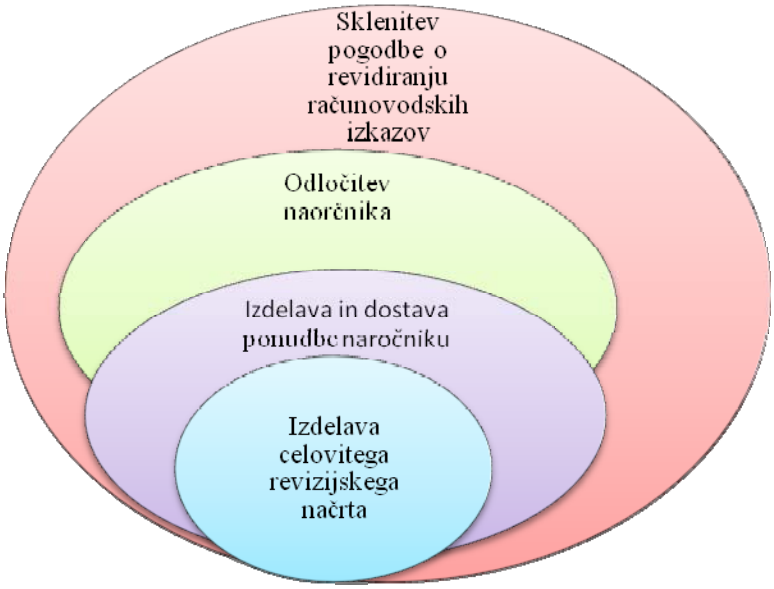
Graf 1: Delovni koraki revidiranja

Vir: Lasten

Iz grafičnega prikaza ugotovimo, da moramo v izvedbeno fazo vložiti največji del naše aktivnosti, to je 60 %, v načrtovalno fazo 20 % ter v pripravljalno in izvedbeno fazo po 10%.

3.2.1 Pripravljalna faza, projekt revidiranje iz časovnega in stroškovnega vidika ter predračun stroškov in delovni načrt revizijskega projekta

Pripravljalna faza vsebuje začetne aktivnosti. Pripravlja dela pred sklenitvijo revizijskega posla, ko revizor pridobiva temeljna znanja o naročniku, njegovem poslovanju, organiziranosti in cilju revidiranja, da bi lahko sestavil in predložil naročniku pisno ponudbo z delovnim načrtom in ocenjeno vrednostjo revizijske naloge. Pred sprejemom revizijskega posla mora revizor pridobiti informacije o naročniku (značilnost dejavnosti in poslovno okolje podjetja, gospodarski položaj in uspeh ter ugled podjetja v javnosti, slog vodenja). Na podlagi teh informacij bo ugotovil naravo sprejete naloge in tveganje v zvezi z naročnikom in ocenil, ali bo lahko med revidiranjem pridobil potrebno znanje o poslovanju, šele nato bo sprejel ali zavrnil ponujeno revizijo. Če delo sprejme, se zvrstijo aktivnosti, ki jih prikazuje graf 2.



Graf 2: Aktivnosti revizorja po sprejetju revizijskega posla

Vir: Lasten

Celovit revizijski načrt je globalni revizijski načrt, ki določa pričakovano vrsto in obseg del, delovno ekipo in čas, potreben za uresničitev revizijskih nalog, ter predračun stroškov projekta. Načrt mora biti nadrobno razložen, njegova oblika in vsebina pa se spreminjata

glede na velikost revidiranega podjetja, zapletenosti revizije ter posebnih metod in tehnik revidiranja.

Določitev velikost družb in zavezanost k reviziji po ZGD-1

Družbe se na podlagi določil 55. člena ZGD- 1 razvrščajo na mikro, majhne, srednje in velike družbe z uporabo navedenih meril na bilančni presečni dan letne bilance stanja.

	Povprečno število zaposlenih v poslovnem letu	Čisti prihodki od prodaje	Vrednost aktive
Velikost družbe			
mikro družba	do 10	do 2.000.000 EUR	do 2.000.000 EUR
mala družba	do 50	do 8.800.000 EUR	do 4.400.000 EUR
srednja družba	do 250	do 35.000 000 EUR	do 17.500.000 EUR
velika družba	nad 250	nad 35.000.000 EUR	nad 17.500.000 EUR

Tabela 2: Razvrščanje gospodarskih družb po ZGD-1

Vir: Lasten, na podlagi ZGD-1

Družbe se v skladu z merili iz prejšnje tabele razvrščajo ali prerazvrščajo na mikro, majhne, srednje in velike družbe na podlagi podatkov dveh zaporednih poslovnih let na bilančni presečni dan bilance stanja.

57. člen ZGD-1 določa da mora letna poročila velikih in srednjih kapitalskih družb, dvojnih družb in tistih majhnih kapitalskih družb, z vrednostnimi papirji katerih se trguje na organiziranem trgu, pregledati revizor na način in pod pogoji, določenimi z zakonom, ki ureja revidiranje.

Ko revizor pridobi dovolj informacij o velikosti in dejavnosti podjetja izdela globalni načrt revizijskega projekta, ki zajema:

- ocenitev vrste, časa in obsega revizijskih del,
- izdelavo predračuna stroškov in prihodkov.

Pri tem upošteva smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev, objavljene na spletni strani Slovenskega inštituta za revizijo (http://www.si-revizija.si/revizorji/smernice_cen.php, 30.4.2011), Priporočilo 1 za zagotavljanje kakovosti revidiranja računovodskih izkazov, ki ga je na podlagi tretjega odstavka 31. člena ZRev-2 in po potrditvi na 6. seji Revizijskega sveta Slovenskega inštituta za revizijo dne 17. 5. 2010 sprejel strokovni svet Agencije za javni nadzor nad revidiranjem (http://www.anr.si/images/stories/priporočilo%201.pdf., 30.4.2011) ter določbe 39. člena ZRev-2, ki predpisuje časovno strukturo glede na strokovno usposobljenost revizijske skupine.

Priporočilo 1 je namenjeno zagotavljanju večje kakovosti dela revizijskih družb pri revidiranju računovodskih izkazov. Pri pripravi priporočila so bila upoštevana veljavna pravila revidiranja, predvsem ZRev-2 ter Kodeks etike za računovodske strokovnjake IFAC, ki ga izdaja Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (odslej Kodeks IFAC), prav tako pa tudi izkušnje, pridobljene pri nadzorih nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev.

Revizijske družbe morajo pri izvajanju revidiranja zagotavljati ustrezno kakovost, to pa lahko storijo na različne načine. To priporočilo daje revizijskim družbam usmeritve glede treh dejavnikov, ki vplivajo na zagotavljanje kakovosti, in sicer:

- priporočljivega obsega porabe časa za posamezen revizijski posel,
- največjega števila podpisanih revizorjevih poročil o revidiranju računovodskih izkazov,
- cene revidiranja, ki naj bodo v skladu s smernicami za oblikovanje cen revizijskih storitev, ki so objavljane na spletnih straneh Slovenskega inštituta za revizijo.

V nadaljevanju je v tabelah ponazorjen časovni in stroškovni vidik revidiranja računovodskih izkazov ob upoštevanju določb ZRev-2, Priporočila 1 in Smernic za oblikovanje cen revizijskih storitev.

Priporočilo 1 navaja, da »morajo revizijske družbe glede na obseg in zahtevnost poslovanja naročnika revizije računovodskih izkazov zagotoviti zadostno število delovnih ur, v okviru katerih lahko opravijo ustrezne revizijske postopke in pridobijo zadostne revizijske dokaze«.

Velikost gospodarske družbe	Priporočljivo število ur revidiranja
mala družbe	**do 100**
srednja družba	**minimalno 150**
velika družba	**minimalno 300**

Tabela 3: Priporočljivo število ur glede na obseg in zahtevnost poslovanja naročnika revizije

Vir: Lasten

Glede na število predvidenih ur revidiranja se izoblikuje revizijska skupina v skladu z 39. členom ZRev -2.

	Revizijska skupina			Skupaj ure
Velikost gospodarske družbe	**Vodja projekta_ pooblaščeni revizor 15% skupnega števila predvidenih ur**	**Pomočniki pooblaščenega revizorja 60% skupnega števila predvidenih ur**	**Ostalo osebje v revizijski skupini 25% skupnega števila predvidenih ur**	
mala družba	15	60	25	**100**
srednja družba	22,5	90	**37,5**	**150**
velika družba	45	180	**75**	**300**

Tabela 4: Struktura revizijske skupine v skladu z 39. členom ZRev-2

Vir: Lasten, na podlagi smernic za oblikovanje cen revizijskih storitev Slovenskega inštituta za revizijo

Nadaljujemo z oblikovanjem cene revizije računovodskih izkazov v skladu s smernicami za oblikovanje cen revizijskih storitev.

Član revizijske skupine	Cena urne postavke
voda revizijske skupine - pooblaščeni revizor	med 78,57 in 104,76 €
revizor	med 56,74 in 69,84 €
asistent revizije	med 34,92 in 43,65 €

Tabela 5: Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev

Vir: Lasten, na podlagi smernic za oblikovanje cen revizijskih storitev Slovenskega inštituta za revizijo

Iz navedenega izhaja, da je cena revizijskih storitev oblikovana na podlagi ur, potrebnih za revidiranje računovodskih izkazov in na podlagi cene urne postavke, glede na strokovno usposobljenost člana revizijske skupine.

Velikost gospodarske družbe	najnižja cena v EUR	najvišja cena v EUR
mala družba	5455,95	6853,05
srednja družba	8183,925	10279,35
velika družba	16367,85	20559,15

Cena je izračunana kot produkt podatkov iz tabel 6 in 7

Tabela 6 : Izračun cen revizijskih storitev glede na velikost gospodarskih družb

Vir: Lasten

V pripravljalni fazi se izdela tudi delovni načrt revizijskega projekta.

	Načrtovane ure sodelavcev projekta			
Vsebina projektne naloge	**Pooblaščeni revizor**	**Revizor**	**Asistent**	**Skupaj**
1. Vodenje revizijskega projekta	4	**5**		**9**
Načrtovanje projekta		5		
Uravnavanje projekta	2			
Nadziranje projekta	2			
2. Notranje kontrole	6	30	12	**48**
3. Popis sredstev in obveznosti do virov sredstev		8		**8**
4. Bilanca stanja	4	15	8	**27**
Stalna sredstva				
Gibljiva sredstva				
Kapital				
Dolgovi				
5. Izkaz poslovnega izida	4	15	7	**26**
Prihodki				
Stroški				
Odhodki				
Poslovni izid in dajatve iz izida				
6. Izkaz denarnih tokov	1	5	1	**7**
7. Izkaz gibanja kapitala in dodatna razkritja	1	5	2	**8**
8. Poročilo o poslovanju podjetja	1	10	5	**16**
9. Revizorjevo poorčilo	1			**1**
10. Skupaj delovne ure	**22**	**93**	**35**	**150**

Tabela 7: Delovni načrt revizijskega projekta srednje družbe

Vir: Lasten, na podlagi Koletnik, 2009, 71 – 72

Na podlagi navedenih podatkov revizor izdela ponudbeno ceno in terminski plan revizije. Če naročnik ponudbe revizije računovodskih izkazov ponudbo potrdi, sledi sklenitev pogodbe o revidiranju. Pogodba določa vse obveznosti in pravice naročnika in izvajalca. Predlog vsebine pogodbe o revidiranju je objavljen na spletni strani Slovenskega inštituta za revizijo. Ko so navedene aktivnosti končane, sledi načrtovalna faza revizije.

3.2.2 Načrtovalna faza

V načrtovalni fazi odgovorni revizor pripravi izvedbeni načrt (revizijski program) revidiranja računovodskih izkazov in ostalih sestavin letnega poročila naročnika oziroma revidiranca. Preden pristopi k izdelavi tega načrta, se mora dodobra seznaniti z naročnikovim poslovanjem ter kontrolnim okoljem, splošnimi in računovodskimi kontrolami oziroma kontrolnimi postopki.

V izvedbenem načrtu revidiranja so nadrobno opredeljena področja revidiranja in postopki za uresničevanje zastavljenih ciljev, nosilci nalog ter čas, potreben za uresničitev zadanih nalog. Izvedbeni načrt ima praviloma dva dela:

- načrt preizkusov in ocen sistema notranjih kontrol ter popisa sredstev in obveznosti do virov sredstev, t.i. prehodna revizija,
- načrt preizkusov in ocen resničnega in poštenega prikaza gospodarskega stanja in uspeha podjetja v letnem poročila podjetja, t.j. osrednja revizija.

3.2.3 Izvedbena faza

V izvedbeni fazi preizkušamo in ocenjujemo - ob predhodnem spoznavanju podjetja, njegovega računovodstva ter sistema notranjega kontroliranja – notranje kontrole, popise sredstev in obveznosti do virov sredstev ter računovodske izkaze z dodatnimi razkritji. Izvedbeno fazo lahko razdelimo na:

- spoznavanje revidiranja v luči kontrolnega ustroja podjetja,
- spoznavanje računovodenja in sistema notranjih kontrol,
- preizkušanje in ocenjevanje sistema notranjega kontroliranja,
- preizkušanje in ocenjevanje popisa sredstev in obveznosti do virov sredstev,
- preizkušanje in ocenjevanje računovodskih poročil.

3.2.4 Sklepna faza

V sklepni fazi vodja revizijskega projekta opravi še nekatere druge naloge in preuči dodatna dejstva (zapisnike vodstva in nadzornega organa, pregleda zbrano gradivo in se pogovori z delovno skupino za revidiranje). S tem pridobi dovolj dokazov, da lahko napiše poročilo, ki vsebuje revizorjeve ugotovitve in končno mnenje o resničnem in poštenem vpogledu v revidirano področje; v primeru revidiranja letnega poročila je to vpogled v gospodarski položaj in uspešnost podjetja na podlagi letnih računovodskih izkazov in njihovih dodatnih razkritij.

3.3 Preizkušanje in ocenjevanje notranjih kontrol

S preizkušanjem in ocenjevanjem sistema notranjega kontroliranja želi revizor spoznati učinkovitost delovanja notranjih kontrol in pridobiti zagotovilo, da obstaja dovolj velika verjetnost, da računovodske evidence in izkazi izražajo točne, popolne in natančne poslovne spremembe.

S presojanjem sistema notranjega kontroliranja revizor želi ugotoviti, ali vzpostavljene in delujoče notranje kontrole zagotavljajo uresničevanja naslednjih splošnih ciljev (Koletnik, 2005, 221):

- obstoj in pojavljanje sredstev in virov sredstev ter prihodkov in odhodkov (obstoj in pojavljanje): sredstva in viri sredstev obstajajo na dan bilance stanja in prihodki, odhodki ter poslovni izid se pojavljajo v proučevanem obdobju;
- pravice do sredstev in dolžnosti do obveznosti (pravice in dolžnosti): proučevana družba ima neokrnjene pravice do sredstev in dejansko ima navedene obveznosti;
- da so pojavi razvidovanj v pravem poslovnem obdobju (časovni presek): postavke računovodskih izkazov so izid poslovnih dogodkov obdobja, na katerega se nanašajo;
- da so zapisani pojavi brez napak, torej točni (točnost): zneski v računovodskih izkazih so izraženi brez matematičnih ali drugih napak;

- da so postavke v računovodskih izkazih pripoznane in vrednotene skladno z računovodskimi standardi (vrednotenje in razporeditev): sredstva in obveznosti ter prihodki in odhodki in poslovni izid so v računovodskih izkazih prikazani v primernih zneskih, pomeni, da so v skladu z računovodskimi standardi.

Pod delovanjem notranjih kontrol razumemo v delovanje družbe načrtno in sistematično vgrajene postopke in metode, ki s svojim delovanjem zagotavljajo točnost, zanesljivost in popolnost evidenc ter zagotavljajo pravilno in realno izdelavo računovodskih izkazov, omogočajo varovanje premoženja, preprečujejo in odkrivajo napake in prevare v delovanju družbe ter zagotavljajo spoštovanje in izvrševanje zakonov in načel, sprejetih v splošnih aktih družbe v okviru dogovorjene poslovne politike družbe, ki jo posredno ali neposredno določajo lastniki kapitala.

Revizor se mora spoznati z računovodskim sistemom in z njim povezanimi notranjimi kontrolami, proučevati in ovrednotiti pa mora tudi delovanje tistih notranjih kontrol, na katere se želi nasloniti pri določanju vrste, časovnega okvira in obsega revizijskih postopkov. In če ugotovi, da se pri svojem delu lahko nasloni na določene notranje kontrole, bodo njegovi postopki preverjanja podatkov običajno manj obsežni, kot bi morali biti sicer, lahko pa so tudi drugačni, ko gre za njihovo vrsto in časovni okvir.

Na podlagi podane opredelitve notranjih kontrol in tudi ciljev ločimo:

- splošne notranje kontrole - to so tiste, ki se nanašajo na organizacijo poslovanja,
- notranje računovodske kontrole - to so tiste, katerih delovanje oziroma nedelovanje neposredno vpliva na točnost in zanesljivost ter popolnost računovodskih evidenc.

Pri izvajanju notranjih kontrol po metodologiji revizijskega priročnika je poudarek na sledečih področjih:

- okolje kontroliranja,
- nabava,
- prodaja,
- plače in
- zaloge.

Odgovornost v povezavi z notranjimi kontrolami je porazdeljena glede na nivoje v organizacijski strukturi. Direktor organizacije oziroma organizacijske enote je odgovoren za vse aktivnosti, vključno s sistemom notranjih kontrol. Zaposleni pa igrajo določeno vlogo pri vzpostavljanju, vzdrževanju in zagotavljanju delovanja notranjih kontrol.

3.4 Preverjanje popisovanja sredstev in obveznosti do virov sredstev

Ob pomoči pregledovanja in ocene zanesljivosti, učinkovitosti, varčnosti in uspešnosti notranjega kontrolnega sistema revizor pridobi znanje o organizacijskem redu in poslovni kulturi v podjetju ter o evidentiranju pravilnih podatkov v računovodske evidence.

V tej fazi revidiranja bo revizor preizkusil in ocenil obstoj sredstev in obveznosti do virov sredstev, in sicer tako, da bo v obravnavanem podjetju preizkusil in ocenil:

- poslovna pravila o popisu sredstev in njihovih virov, to je načrt popisovanja, imenovanje popisnih komisij, navodila in potek popisovanja;
- potek popisovanja tako, da prisostvuje pri izbranih popisih sredstev in obveznosti do virov sredstev;
- kakovost popisovanja, pripoznavanja in vrednotenja popisanih sredstev in obveznosti do virov sredstev.

3.5 Preverjanje podatkov v računovodskih izkazih

Poslovodstvo je odgovorno za zunanje poročanje o gospodarskem položaju in uspehu podjetja. To nalogo opravlja s pomočjo letnih poročil, ki vsebujejo temeljne računovodske izkaze:

- bilanco stanja
- izkaz poslovnega izida
- izkaz gibanja kapitala
- izkaz denarnih tokov

in druga računovodska poročila.

Računovodstvo je dolžno zagotoviti resnične in poštene podatke ter poročila v skladu z računovodskimi standardi in ob upoštevanju moralnih načel kodeksa poklicne etike računovodje.

V računovodskih razvidih, temeljnih in računovodskih knjigah, ki jih vodi računovodstvo za gospodarsko družbo, in računovodskih izkazih gospodarskih družb se pripoznajo gospodarske kategorije ob naslednjih pogojih:

- pripoznajo se stalna in gibljiva sredstva, za katere lahko zanesljivo napovemo, da se bodo v prihodnosti v podjetju zaradi njih povečale gospodarske koristi. Če ni mogoče trditi, da se bodo ob koncu obračunskega obdobja povečale gospodarske koristi v zvezi z uporabo oz. porabo sredstev, jih ne moremo šteti med sredstva, marveč jih obravnavamo kot odhodek;
- pripoznajo se dolgovi, za katere lahko zanesljivo napovemo, da se bodo zaradi njihove poravnave zmanjšala sredstva, znesek za poravnavo obveznosti je mogoče zanesljivo izmeriti;
- pripoznajo se prihodki, za katere je mogoče zanesljivo izmeriti povečanje prihodnjih gospodarskih koristi od povečanih posameznih sredstev ali z zmanjšanjem posameznega dolga;
- pripoznajo se odhodki, za katere je mogoče zanesljivo izmeriti zmanjšanje prihodnjih gospodarskih koristi od zmanjšanja posameznih sredstev ali s povečanjem posameznega dolga.

Preverjanja podatkov v računovodskih izkazih se uresničuje po delovnih korakih.

Revizor se mora najprej seznaniti z računovodskimi predpostavkami, načeli, standardi in poslovodnimi usmeritvami, ki so uporabljena pri izkazovanju sredstev in obveznosti do virov sredstev ter prihodkov, odhodkov ter poslovnega izida v računovodskih izkazih. V povezavi s tem pripravi najprej pregled podatkov (na primer po analitičnih kontih), nato pa preveri usklajenost analitičnih in sintetičnih evidenc.

3.5.1 Preverjanje podatkov v bilanci stanja

Predmet revidiranja so gospodarske kategorije, katerih vrednosti so prikazane v bilanci stanja in v računovodskih poročilih. Pri tem mora revizor poznati predmet, pogoje, merila in cilje revidiranja.

Predmet: Sredstva in obveznosti do virov sredstev v bilanci stanja revidiranega podjetja

Pogoji: Poznavanje veljavnih računovodskih teorij spremljanja, presojanja in poročanja o sredstvih in obveznosti do virov sredstev

Merila: Računovodske predpostavke, računovodska načela, računovodski standardi, računovodske usmeritve ter pravni predpisi o računovodenju in računovodskem poročanju

Cilj: Preizkušanje in ocenjevanje resničnega in poštenega poročanja o sredstvih in obveznostih do virov sredstev v bilanci stanja revidiranega podjetja.

	SESTAVINE REVIDIRANJA
A	**Predmet revidiranja**
	BILANCA STANJA, TEMELJNI RAČUNOVODSKI IZKAZ ORGANIZACIJE
1.	Sredstva, prikazana v bilanci stanja revidirane organizacije
2.	Obveznosti do virov sredstev, prikazane v bilanci stanja revidiranje organizacija
B	**Cilji revidiranja:**
	REVIZIJSKO (=IZVEDENIŠKO) PRESOJANJE BILANCE STANJA
1.	Preizkusiti in oceniti obstoj, točnost in popolnost sredstev, dolgov in kapitala, ki so prikazani v bilanci stanja revidirane organizacije: presoja količinskega popisa sredstev in obveznosti do virov sredstev; pregled listin in drugih dokazil, ki izpričujejo spremembe (nabave, prodaje, odtujitve, odplačila dolgov in drugo) pri sredstvih in obveznostih do virov sredstev v revidiranem obdobju
2.	Preizkusiti in oceniti vrednost sredstev, dolgov in kapitala, ki so prikazane v bilanci stanja revidirane organizacije: presoja vrednostnega popisa sredstev in obveznosti do virov sredstev; pregled listin in drugih dokazil, ki izpričujejo spremembe pri sredstvih in obveznostih do virov sredstev v revidiranem obdobju.
3.	Preizkusiti in oceniti gospodarske koristi razpoložljivih sredstev ter možnosti poravnave dolgov, ki so prikazani v bilanci stanja revidirane organizacije.
4.	Revizorjevo neodvisno in nepristransko mnenje o verodostojnosti bilance stanja revidirane organizacije.

C	**Postopek revidiranja:** METODIKA REVIZIJSKEGA PRESOJANJA BILANCE STANJA
1.	Preizkusiti in oceniti zanesljivost računovodskih kontrol pri revidiranih sredstvih in obveznostih do virov sredstev
2.	Prisrkbeti in/ali opraviti dodatne analitične postopke proučevanja, ki so povezana z umnim gospodarjenjem revidiranih sredstev, kapitala in dolgov.
3.	Preizkusiti oziroma preiskati dokaze o poslovnih dogodkih, procesih in stanjih pri sredstvih, kapitalu in dolgovih revidiranca z namenom, pridobiti neodvisno oceno njihove verodostojnosti oz. primernosti: *- Izbira postopkov preiskovanja* *- Izbira obsega preiskovanja dogodkov, procesov in stanj* *- Priskrba dokazov o preiskovanih dogodkih, procesih in stanjih* *- Postopki ocen dogodkov, procesvo in stanj*
4.	Ob pomoči računovodskih postavk, načel, standardov in zunanjih ter notranjih predpisov bo revizor ocenil verodostojnost oz. primernost t.j. resničnost in poštenosti izkazovanja: - vseh vrednostnih stanj in sprememb pri sredstvih in obveznostih do virov sredstev v poslovnih razvidih, - vseh vrednostnih stanj in sprememb pri sredstvih in obveznostih do virov sredstev v bilanci stanja revidirane organizacije.

Tabela 8: Splošni model za revidiranje premoženjskega in finančnega položaja, prikazanega v bilanci stanja.

Vir: Koletnik, 2009, 125 - 126

Primer: Revidiranje denarnih sredstev.

Predmet revidiranja so denarna sredstva v blagajni, na bančnih računih in v vrednostnih papirjih.

Cilji revidiranja denarnih sredstev:

- preverimo obstoj, popolnost, točnost in vrednost denarnih sredstev in vrednostnih papirjev v blagajnah, na transakcijskih in drugih računih pri bankah;
- preverimo, ali so izkazana denarna sredstva in vrednostni papirji v blagajnah, na transakcijskih in drugih računih pri bankah izkazani na resničen in pošten način.

Postopki revidiranja denarnih sredstev

- preverimo zanesljivost notranjih kontrol pri spremljanju in izkazovanju vseh vrst denarnih sredstev;

- preverimo ekonomsko analizo vseh vrst denarnih sredstev in plačilne sposobnosti: pri tem uporabimo kazalnike in druge pripomočke v zvezi s stanji in gibanji denarnih sredstev.
- s pomočjo dokazilnih listin in neposrednega preverjanja resničnega stanja preverimo stanje gotovine in vrednostnih papirjev v blagajni in na bančnih računih, preverimo tudi redni popis tovrstnih sredstev;
- preverimo usklajenost razvidovanega stanja denarnih sredstev z dejanskim stanjem v bankah.

3.5.2 Preverjanja podatkov v izkazu poslovnega izida

Predmet revidiranja so gospodarske kategorije v izkazu poslovnega izida in ostalih računovodskih poročilih o posameznih vrstah prihodkov, stroškov, odhodkov in poslovnega izida.

	SESTAVINE REVIDIRANJA
A	**Predmet revidiranja**
	IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA, TEMELJNI RAČUNOVODSKI IZKAZ ORGANIZACIJE
1.	Prihodki, prikazani v izkazu poslovnega izida revidirane organizacije
2.	Odhodki, prikazani v izkazu poslovnega izida revidirane organizacije
3.	Poslovni izid, prikazani v izkazu poslovnega izida revidirane organizacije
	Cilji revidiranja:
B	REVIZIJSKO (=IZVEDENIŠKO) PRESOJANJE IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA
1.	Preizkusiti in oceniti obstoj, točnost in popolnost prihodkov, odhodkov in poslovnega izida, ki so prikazani v izkazu poslovnega izida revidirane organizacije: pregled listin in drugih dokazil, ki izpričujejo nastanek prihodkov, odhodkov in poslovnega izida v revidiranem obdobju
2.	Preizkusiti in oceniti vrednosti in lastništvo prihodkov, odhodkov in poslovnega izida, ki so prikazani v izkazu poslovnega izida revidirane organizacije: pregled listin in drugih dokazil, ki izpričujejo nastanek prihodkov, odhodkov in poslovnega izida v revidiranem obdobju
3.	Revizorjevo neodvisno in nepristransko mnenje o verodostojnosti izkaza poslovnega izida revidirane organizacije

	Postopek revidiranja:
C	METODIKA REVIZIJSKEGA PRESOJANJA IZKAZA POSLOVNEGA IZIDA
1.	Preizkusiti in oceniti zanesljivost računovodskih kontrol pri revidiranih
	prihodkih, odhodkih in poslovnih izidih.
2.	Priskrbeti in/ali opraviti dodatne ekonomske analize, ki so povezane z učunkovitostjo,
	varčnostjo in uspešnostjo revidirane organizacije.
3.	Preizkusiti oziroma preiskati dokaze o prihodkih, odhodkih in poslovnem izidu
	z namenom, pridobiti neodvisno oceno njihove verodostojnosti oz. primernosti
	neodvisno oceno njihove verodostojnosti oz. primernosti:
	- Izbira postopkov preiskovanja
	- Izbira obsega preiskovanja dogodkov, procesov in stanj
	- Priskrba dokazov o preiskovanih dogodkih, procesih in stanjih
	- Postopki ocen dogodkov, procesov in stanj
4.	Ob pomoči računovodskih postavk, načel, standardov in zunanjih ter notranjih
	predpisov bo revizor ocenil verodostojnost oz. primernost t.j. resničnost in
	poštenosti izkazovanja:
	- vseh poslovnih, finančnih in drugih prihodkov v poslovnih razvidih,
	- vseh poslovnih, finančnih in drugih prihodkov v izkazu poslovnega izida,
	- vseh poslovnih izidov, prikazanih v izkazu poslovnega izida revidirane organizacije.

Tabela 9: Splošni model revidiranja izkaza poslovnega izida

Vir: Koletnik, 2009, 147-148

Primer : Revidiranje prihodkov

Revidiramo poslovne, finančne in druge prihodke, pri čemer želimo spoznati in oceniti:

- realnost in objektivnost ter zakonitost prikazanih prihodkov;
- ali se prihodki ujemajo z računovodskimi predpostavkami, načeli, standardi, pravnimi predpisi in notranjimi poslovno – organizacijskimi pravili.

Cilji revidiranja prihodkov so:

- popolnost in točnost: preverimo, ali so vsi prihodki, ki so nastali v obravnavanem obdobju, vključeni v revidiran izkaz poslovnega izida za to obdobje;
- obstoj: preverimo, ali so vsi prihodki, ki so vključeni v revidiran izkaz poslovnega izida, izid resničnih poslovnih dogodkov v obravnavanem obdobju in organizaciji;
- lastništvo: preverimo, ali prihodki v izkazu poslovnega izida pripadajo revidirani organizaciji;
- vrednotenje: preverimo, ali so razvidovani in prikazani prihodki v izkazu poslovnega izida pravilno pripoznani in vrednoteni.

Postopki revidiranja prihodkov:

- preizkusimo in ocenimo zanesljivost notranjih kontrol, ki so povezane z razvidovanjem in izkazovanjem prihodkov;
- pridobimo in/ali naredimo analizo o obsegu, sestavi in dinamiki prihodkov, če je pomembna za revidiranje prihodkov;
- preverimo ugotavljanja in izkazovanje vseh stanj in sprememb prihodkov v nadrobnih in strnjenih poslovnih razvidih.

3.5.3 Preverjanje podatkov v izkazu denarnih tokov in izkazu gibanja kapitala

Kadar revizor preizkuša in ocenjuje letna poročila, mora presoditi tudi popolnost in pravilnost oblike in vsebine izkaza denarnih tokov in izkaza gibanja kapitala. Pri tem upošteva že pridobljena spoznanja, do katerih je prišel po revidiranju podatkov v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida. Zato so podatki v izkazu denarnega izida in izkazu gibanja kapitala že preizkušeni v okvir omenjenih dveh izkazov.

	SESTAVINE REVIDIRANJA
A	**Predmet revidiranja**
	IZKAZ DENARNIH TOKOV IN IZKAZ GIBANJA KAPITALA
	TEMELJNA RAČUNOVODSKA IZKAZA
1.	Pritoki denarja, prikazani v izkazu denarnih tokov revidirane organizacije.
2.	Odtoki denarja, prikazani v izkazu denarnih tokov revidirane organizacije.
3.	Denarni izid, prikazan v izkazu denarnih tokov revidirane organizacije.
4.	Stanja, povečanja in zmanjšanja kapitala revidirane organizacije v proučevanem obdobju.

	Cilji revidiranja:
B	REVIZIJSKO (=IZVEDENIŠKO) PRESOJANJE IZKAZA DENARNIH TOKOV IN IZKAZA GIBANJA KAPITALA
1.	Preizkusiti in oceniti obstoj in vrednost denarnih pritokov, odtokov in denarnega izida, ki so prikazani v izkazu denarnih tokov revidirane organizacije: pregled listin in drugih dokazil, ki izpričujejo nastanek denarnih pritokov, odtokov in denarnega izida v revidiranem obdobju.
2.	Preizkusiti in oceniti obstoj, popolnost, lastništvo in vrednost povečanj, zmanjšanj, in stanj kapitala v revidirani organizaciji: pregled listin in drugih dokazil, ki izpričujejo vrednost nastalih sprememb pri kapitalu v revidiranem obdobju.
3.	Revizorjevo neodvisno in nepristransko mnenje o verodostojnosti izkaza denarnih tokov in izkaza gibanja kapitala revidirane organizacije.
	Postopek revidiranja:
C	METODIKA REVIZIJSKEGA PRESOJANJA IZKAZA DENARNIH TOKOV IN IZKAZA GIBANJA KAPITALA
1.	Preizkusiti in oceniti zanesljivost računovodskih kontrol pri revidiranih denarnih pritokih, odtokih in denarnem izidu ter pri gibanju kapitala
2.	Priskrbeti in/ali opraviti dodatne ekonomske analize, ki so povezane z denarno uspešnostjo in kapitalom revidirane organizacije.
3.	Preizkusiti oziroma preiskati dokaze o denarnih pritokih, odtokih in denarnem izidu ter o gibanju kapitala z namenom, pridobiti neodvisno oceno njihove verodostojnosti oz. primernosti
	- Izbira postopkov preiskovanja
	- Izbira obsega preiskovanja dogodkov, procesov in stanj
	- Priskrba dokazov o preiskovanih dogodkih, procesih in stanjih
	- Postopki ocen dogodkov, procesov in stanj
4.	Ob pomoči računovodskih postavk, načel, standardov in zunanjih ter notranjih predpisov bo revizor ocenil verodostojnost oz. primernost t.j. resničnost in poštenosti izkazovanja:
	- vseh poslovnih, finančnih in drugih denarnih pritokov in odtokov ter denarnih izidov prikazanih v poslovnih razvidih revidirane organizacije
	- vseh stanje in sprememb pri kapitalu v revidiranem obdobju

Tabela 10: Splošni model revidiranja izkaza denarnega izida in izkaza gibanja kapitala

Vir: Koletnik, 2009, 153-154

3.5.4 Poslovodska predstavitev revizorju

Pooblaščeni revizor mora od poslovodstva pridobiti ustrezne predstavitve, ki jih vključi v revizijsko delovno gradivo. Te so lahko v obliki povzetka ustnih razprav s poslovodstvom ali v obliki pisne predstavitve, ki imajo lahko obliko predstavitvene listine.

Kadar pooblaščeni revizor od vrhovnega poslovodnika (direktor družbe, predsednik uprave) zahteva predstavitveno listino, mora biti naslovljena na revizorja, vsebovati mora zahtevane informacije, poleg tega pa mora biti še ustrezno datirana in podpisana. Praviloma mora nositi isti datum kot revizorjevo poročilo, podpisati pa jo mora član vrhovnega poslovodstva, ki je v največji meri odgovoren za gospodarski položaj in uspeh podjetja.

Poslovodske predstavitvene listine

Pisne predstavitve so pomemben vir revizijskih dokazov. Če poslovodstvo prilagodi ali ne izroči zahtevanih pisnih predstavitev, lahko to opozori revizorja na možnost enega ali več bistvenih problemov.

Zgled poslovodske predstavitvene listine je prikazan v Prilogi št. 1 te diplomske naloge.

4 PREGLED LETNEGA POROČILA GOSPODARSKIH DRUŽB

Letno poročilo je pomembna publikacija, v kateri so zbrani poslovni in računovodski podatki preteklega poslovnega leta družbe. Je pomemben vir informacij za vse interesne skupine.

Letno poročilo je sestavljeno iz uvodnega dela, poslovnega poročila in računovodskega poročila. V uvodnem delu so predstavljeni začetki, poudarki, uvod, predstavitev dejavnosti, poslanstvo, vizija, poročilo predsednika uprave in poročila predsednika nadzornega sveta.
V poslovnem poročilu je večja pozornost namenjena neračunovodskim informacijam, kot so ekološka problematika, trajnostni razvoj, kadrovska struktura, upravljanje in obvladovanje finančnih tveganj. V računovodskem poročilu se nahajajo računovodski izkazi z računovodskimi usmeritvami in pojasnili. Tu uporabniki pridobivajo glavne informacije o poslovanju podjetja. Zelo pomembno je tudi revizorjevo mnenje, ki potrdi pošteno in pravilno sliko poslovanja oziroma le-to zavrže.

Vsebino letnega poročila določa ZGD-1, Slovenski računovodskih standardi 2006 (SRS 2006), Mednarodni standardi računovodskega poročanja za srednje in velike družbe (MSRP) ter veljavna zakonodaja.

57. člen ZGD-1 določa, da mora letna poročila velikih in srednjih kapitalskih družb, dvojnih družb in tistih majhnih kapitalskih družb, z vrednostnimi papirji katerih se trguje na organiziranem trgu, pregledati revizor na način in pod pogoji, določenimi z zakonom, ki ureja revidiranje.

Revidiranje letnega poročila mora biti opravljeno najkasneje v šestih mesecih po koncu poslovnega leta. Poslovodstvo mora revidirano letno poročilo predložiti organu družbe, ki je pristojen za sprejetje tega poročila, skupaj z revizorjevim poročilom najkasneje v osmih dneh po prejemu revizorjevega poročila.

4.1 Pregled poslovnega poročila gospodarskih družb

V skladu z izvedbo postopkov MSR 720 revizor pregleda poslovno poročilo revidirane družbe in preveri, ali vsebuje vse sestavine, ki jih navaja 70. člen ZGD-1.

Izvedbeni postopki pregleda običajno pomenijo, da revizor:

- prebere predstavitve v poslovnem poročilu in primerja njihovo vsebino glede usklajenosti z informacijami v revidiranih računovodskih izkazih; primerja vrednosti (številke) v poslovnem poročilu s tistimi v revidiranih računovodskih izkazih ali ustreznih računovodskih razvidih; (ponovno) preračuna povečanja, zmanjšanja ali prikazane odstotke;

- primerja nevrednostne informacije z revidiranimi računovodskimi izkazi;

- razmisli, ali so razlage v poslovnem poročilu skladne z informacijami, pridobljenimi pri revidiranju računovodskih izkazov; opravi dodatna poizvedovanja pri poslovodstvu, če oceni, da je to potrebno;

- pridobi razpoložljive predračunske računovodske informacije (na primer načrte, napovedi prodaje, zahtevke za nabavo osnovnih sredstev, finančne napovedi in projekcije) ter ugotavlja njihovo skladnost z revidiranimi računovodskimi izkazi;

- poizve pri poslovodstvu in drugem osebju, ki je odgovorno za operativna področja (na primer prodajo, proizvodnjo, trženje) ter finančne in računovodske zadeve, o načrtih ali pričakovanjih, ki bi lahko vplivala na likvidnost in finančne vire družbe;

- prebere zapisnike organov upravljanja (skupščine, nadzornega sveta in/ali drugih odborov), da bi prepoznal ukrepe, ki bi lahko vplivali na predstavitve v poslovnem poročilu; razmisli, ali so ti ukrepi v poslovnem poročilu ustrezno prikazani.

Poslovno poročilo 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.

Pošten prikaz mora biti uravnotežena in celovita analiza razvoja in izidov poslovanja družbe ter njenega finančnega položaja, ki ustreza obsegu in vsestranskosti njenega poslovanja. Analiza mora v obsegu, ki je potreben za razumevanje razvoja in izidov poslovanja družbe ter njenega finančnega položaja, vsebovati ključne računovodske, finančne, in če je to potrebno, druge kazalce, kazalnike in druge pokazatelje, ki vključujejo tudi informacije, povezane z varstvom okolja in delavci. Analiza vključuje ustrezno sklicevanje na zneske v računovodskih izkazih in potrebna dodatna pojasnila.

Revizor preveri, ali so v poslovnem poročilu prikazani :

- vsi pomembnejši poslovni dogodki, ki so nastopili po koncu poslovnega leta;
- pričakovani razvoj družbe;
- aktivnosti družbe na področju raziskav in razvoja;
- obstoj podružnic družbe;
- delniško strukturo ozirom lastništvo.

Če revizor oceni, da je za presojo premoženja in obveznosti družbe, njenega finančnega položaja ter poslovnega izida pomembno prikazati cilje in ukrepe upravljanja finančnih tveganj družbe, vključno z ukrepi za zavarovanje vseh najpomembnejših vrst načrtovanih transakcij, za katere se posli zavarovanja računovodsko posebej prikazujejo, ter izpostavljenost družbe cenovnim, kreditnim, likvidnostnim tveganjem in tveganjem v zvezi z denarnim tokom, mora poslovni del letnega poročila vsebovati še točko »Upravljanje s tveganji«.

5. točka 70. Člena ZGD-1 se nanaša na posebna določila, ki jih mora vsebovati poslovno poročilo družbe, s katere vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu.

6. točka 70. člena ZGD- 1 pa se nanaša na vsebino Poslovnega poročila družb, ki so zavezane k uporabi zakona, ki ureja prevzeme.

Kadar gre za zgoraj navedeno vrsto družb, mora revizor pri pregledu poslovnega poročila upoštevati tudi 5. in 6. točko 70. člena ZGD-1.

Na podlagi opravljenih postopkov pregleda poslovnega poročila revizor poroča zgolj o skladnosti poslovnega poročila z revidiranimi računovodskimi izkazi.

4.2 Pregled računovodskega poročila gospodarskih družb

Revizor pri pregledu računovodskega poročila preveri ali le-to vsebuje vse naštete sestavine, ki jih prikazuje tabela 11.

Računovodske usmeritve, ki morajo biti v skladu s Pravilnikom o računovodstvu revidirane družbe in v skladu s SRS
Temeljni računovodski izkazi: bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz vseobsegajočega donosa, izkaz gibanja kapitala, izkaz denarnih tokov , ali se navedeni računovodskih izkazi skladajo z revidiranimi računovodskimi izkazi.
Pojasnila k računovodskim izkazom, ki morajo biti v skladu z revidiranimi računovodskimi izkazi
Kazalniki poslovanja, ki izhajajo iz revidiranih računovodskih izkazov
Obvezna razkritja

Tabela 11: Zakonsko določene sestavine računovodskega poročila

Vir: Lasten, povzeto po ZGD-1 in SRS 2006

Pojasnila in obvezna razkritja k računovodskim izkazom določajo ZGD-1 in SRS 2006.

Zgled letnega poročila je prikazan v prilogi 7 te diplomske naloge.

5 REVIZORJEVO POROČILO IN MNENJE O RAČUNOVODSKIH IZKAZIH IN PREGLEDU LETNEGA POROČILA

Pooblaščeni revizor mora v postopku preizkušanja in ocenjevanja notranjih kontrol in podatkov v računovodskih izkazih ter v dodatnih razkritjih zbrati zadostne in ustrezne dokaze za oblikovanje sklepov, na podlagi katerih poda mnenje o obravnavanih računovodskih izkazih.

Posebni mednarodni standardi revidiranja nadrobno opredeljujejo, kako pooblaščeni revizor na podlagi revidiranja sestavi strokovno neoporečno poročilo o revidiranih računovodskih izkazih.

Slovenski inštitut za revizijo je izdal glede revizorjevega pregleda in njegovega poročanja o letnem poročilu posebno Stališče 1 – Revizorjev pregled in poročanje o letnem poročilu.

Temeljne sestavine poročila neodvisnega revizorja

Revizorjevo poročilo mora vsebovati jasno pisno izraženo mnenje o računovodskih izkazih kot celoti. Sestavine poročila neodvisnega revizorja so prikazane v tabeli 12.

Naslov
Naslovnik
Uvodni odstavek
Opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze
Opis revizorjeve odgovornosti
Revizorjevo mnenje
Druge obveznosti poročanja
Datum revizorjevega poročila
Revizorjev naslov
Revizorjev podpis

Tabela 12: Sestavine revizorjevega poročila

Vir: Lasten

Poročilo mora imeti ustrezen naslov »Poročilo neodvisnega revizorja« in ustreznega naslovnika. Običajno je poročilo naslovljeno na delničarje ali upravni odbor podjetja. V poročilu morajo biti označeni revidirani računovodski izkazi podjetja ter datum in obdobje, na katero se nanašajo. Poročilo mora vključevati izjavo, da je za pravilnost računovodskih izkazov odgovorno vrhovno poslovodstvo, in izjavo, da je revizorjeva naloga izraziti mnenje o računovodskih izkazih na podlagi naročene revizije.

V poročilu mora biti opisano področje revizije in navedeno, da je bila revizija opravljena v skladu z MSR ali v skladu z ustreznimi drugimi standardi oziroma pravnimi pravili v državi. Poročilo mora vsebovati revizorjevo izjavo, da je bila revizija načrtovana in izvedena za pridobitev primernega zagotovila, da računovodski izkazi ne vsebujejo bistveno napačnih navedb. Poročilo mora jasno izraziti revizorjevo mnenje, ali so računovodskih izkazi resnična in poštena slika v skladu z okvirom računovodskega poročanja in, če je potrebno, da so računovodskih izkazi v skladu z zakonskimi zahtevami. Poročilo mora bito opremljeno z datumom, na katerega je pooblaščeni revizor končal revizijo. Revizor ne sme svojega poročila datirati pred tistim, ko je računovodske izkaze podpisalo ali odobrilo poslovodstvo. Poročilo mora nadalje navajati kraj, ki je praviloma mesto, kjer je revizorjeva poslovalnica, odgovorna za revizijo. Podpisano mora biti v imenu revizijskega podjetja, v revizorjevem osebnem imenu ali po potrebi v imenu obeh.

5.1 Pritrdilno mnenje

Pooblaščeni revizor izrazi **pritrdilno mnenje**, če ugotovi, da so računovodski izkazi resnična in poštena slika v skladu z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja. Pritrdilno mnenje izrazi tudi, če so spremembe računovodskih načel ali metod in uporaba le-teh ter njihove posledice primerno ugotovljene in razkrite v računovodskih izkazih. Pooblaščeni revizor izdela Poročilo neodvisnega revizorja v skladu z MSR 700.

Zgled poročila neodvisnega revizorja s pritrdilnim mnenjem je naveden v Prilogi št. 2 te diplomske naloge.

Pooblaščeni revizor lahko izda prilagojeno poročilo v naslednjih okoliščinah:

a) zadeve, ki ne vplivajo na revizorjevo mnenje

Revizor prilagodi svoje poročilo tako, da doda pojasnjevalni odstavek »Poudarjanje zadeve«, ki razkriva bistveno zadevo v zvezi z delujočim podjetjem. O prilagoditi svojega poročila z dodatnim pojasnjevalnim odstavkom mora razmisliti, če obstaja pomembna negotovost, katere rešitev je odvisna od dogodkov v prihodnosti, ki lahko vplivajo na računovodske izkaze. Pojasnjevalni odstavek mora biti v poročilu neodvisnega revizorja naveden za odstavkom revizorjevega mnenja.

Zgled pojasnjevalnega odstavka v poročilu neodvisnega revizorja je naveden v Prilogi št. 3 te diplomske naloge.

b) zadeve, ki vplivajo na revizorjevo mnenje:

- mnenje s pridržki,
- odklonilno mnenje,
- zavrnitev mnenja.

Mednarodni standard revidiranja 705 (MSR 705) obravnava revizorjevo odgovornost, da izda ustrezno poročilo v okoliščinah, ko revizor pri oblikovanju mnenja v skladu z MSR 701 sklene, da je potrebna prilagoditev revizorjevega mnenja o računovodskih izkazih.

MSR 705 uveljavlja tri vrste prilagojenih mnenj, in sicer mnenje s pridržki, odklonilno mnenje in zavrnitev mnenja. Odločitev, katera vrsta prilagojenega mnenja je primerna, je odvisna od:

a) narave zadeve, ki je razlog za prilagoditev, to je, ali so računovodski izkazi pomembno napačni ali, če ni mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, bi utegnili biti pomembno napačni in
b) revizorjeve presoje o vseobsegajočih učinkih ali možnih učinkih zadeve na računovodske izkaze.

Revizorjev cilj je jasno izraziti ustrezno prilagojeno mnenje o računovodskih izkazih, ki je potrebno, kadar:

a) revizor na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov ugotovi, da celota računovodskih izkazov ni brez pomembno napačne navedbe, ali

b) revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za sklep, da je celota računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe.

Tabela 13 ponazarja, kako revizorjeva presoja o naravi zadeve, ki povzroča prilagoditev, in njenih vseobsegajočih ali možnih učinkih na računovodske izkaze vpliva na vrsto mnenja, ki ga je treba izraziti.

Narava zadeve, ki povzroča prilagoditev	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

Tabela 13: Revizorjeva presoja o naravi zadeve, ki povzroča prilagoditev revizorjevega mnenja

Vir: http://www.sirevizija.si/revizorji/dokumenti/msr/prirocnik_medn_objav/2009/msr_705.pdf. 30. 4. 2011.

5.2 Mnenje s pridržki

Revizor izrazi mnenje s pridržki v naslednjih primerih:

a) potem, ko je pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze in ugotovi, da so napačne navedbe vsaka zase ali vse skupaj za računovodske izkaze pomembne, vendar ne vseobsegajoče, ali

b) kadar ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na katerih bi utemeljil svoje mnenje, vendar sklepa, da bi možni učinki morebitnih neodkritih napačnih navedb na računovodske izkaze lahko bili pomembni, vendar ne vseobsegajoči.

Zgled mnenja s pridržki je prikazan v Prilogi št. 4 te diplomske naloge.

5.3 Odklonilno mnenje

Revizor izrazi odklonilno (negativno) mnenje, ko je pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze in ugotovi, da so napačne navedbe vsaka zase ali vse skupaj za računovodske izkaze pomembne in vseobsegajoče.

Zgled odklonilnega mnenja je prikazan v Prilogi št. 5 te diplomske naloge.

5.4 Zavrnitev mnenja

Revizor zavrne, da bi izrazil mnenje, kadar ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na katerih bi utemeljil svoje mnenje, in sklepa, da bi bili možni učinki vseobsegajoči.

Revizor zavrne, da bi izrazil mnenje, kadar v izredno redkih okoliščinah s številnimi negotovostmi ugotovi, da ne glede na to, da je pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze za vsako od posameznih negotovosti, ni mogoče izoblikovati mnenja o računovodskih izkazih zaradi morebitnega medsebojnega vplivanja negotovosti in njihovega možnega zbirnega učinka na računovodske izkaze.

Zgled zavrnitve mnenja je prikazan v Prilogi 6 te diplomske naloge.

6 SKLEPNE UGOTOVITVE

Revizija je pomemben del v verigi zagotavljanja varnosti finančnega sistema. Ker to predstavlja velik ekonomski interes, mora država zagotoviti zanesljivost in preglednost revizorjevega dela ter s tem zaupanje vlagateljev. Svoje delo morajo revizorji opravljati visoko kvalitetno, saj je revizija namenjena kontroli resničnosti in poštenosti poslovanja podjetja in prikazovanja rezultatov.

Revizija je učinkovita, če služi svojemu namenu, to je zagotavljanju pravilnosti poročil podjetja. V interesu poslovodstva podjetja je včasih iz različnih vzrokov prikazati drugačno poslovanje oziroma stanje gospodarske družbe, ali pa prikriti določene informacije. Potrebna strokovna usposobljenost revizorja je tako nujen ne pa zadosten pogoj za njegovo potrebno poklicno skrbnost, brez katere si učinkovite revizije ni mogoče zamisliti.

Revidiranje namreč ni samo matematična preveritev številk v računovodskih izkazih, temveč tudi ocena, ali številke odražajo dejansko stanje, ali so bile uporabljene ustrezne metode vrednotenja postavk, ali so zajeta vsa poslovna dogajanja ter ali je poslovno poročilo realno in skladno z računovodskimi izkazi.

Pri dajanju mnenja mora revizor s poznavanjem podjetja, njegovega okolja, ocene tveganj pomembnih napačnih navedb in s preverjanjem notranjih kontrol ter podatkov zbrati dovolj revizijskih dokazov za oblikovanje utemeljenega sklepa, na podlagi katerega oblikuje svoje mnenje, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo pomembnih napačnih navedb, ki bi implicirale prevaro in/ali napako.

Zato mora revizor skrbno pripraviti, načrtovati in izvajati revizijo oziroma revizijske postopke tako, da zmanjša revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven in da se lahko sprejme logične sklepe, na podlagi katerih izrazi mnenje.

V diplomskem delu smo si zastavili cilj predstaviti namen, cilje in potek procesa revidiranja, prikazati vlogo in pomen procesa revidiranja, predstaviti pomen pregleda poslovnih poročil gospodarskih subjektov ter opredeliti časovni in stroškovni vidik revidiranja.

V tretjem poglavju je natančneje predstavljen namen in proces revidiranja ter opredeljen njegov časovni in stroškovni vidik. Pregled letnega poročila gospodarskih družb z vidika revizorja je predstavljen v četrtem poglavju diplomskega dela.

Trditve, ki so navedene na začetku diplomskega dela, lahko potrdimo, saj je pomembno, da so računovodski izkazi pripravljeni po splošno sprejetih računovodskih pravilih (standardih) in da se kot dodatni dejavnik popolnosti, razumljivosti in verodostojnosti podatkov kaže potreba po neodvisni potrditvi verodostojnosti računovodskih izkazov, ki je lahko podana šele po opravljenem revidiranju s strani zunanjih revizorjev. Ker je danes indeks gospodarnosti gospodarskih družb zelo pomemben, je stroškovni vidik, ki je tesno povezan s časovnim vidikom revidiranja, odločujoč dejavnik pri izboru revizorja.

7 LITERATURA IN VIRI

LITERATURA

1. Koletnik, F.: *Zunanje revidiranje*, Univerza v Mariboru, Ekonomsko poslovna fakulteta, Inštitut za računovodstvo, revizijo in davčno svetovanje, Maribor, 2009.
2. Koletnik, F.: *Raziskovanje in dosežki v reviziji*, Ekonomsko poslovna fakulteta, Maribor, 2004.
3. Koletnik, F.: *Revidiranje*, Ekonomsko poslovna fakulteta, Maribor, 2005.
4. Taylor, D. H. in Glezen, G. W.: *Revidiranje: zasnove in postopki*, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 1996.
5. Odar, M.: *Poročila notranje in zunanje revizije*, Zbornik referatov XXIX. simpozija o sodobnih metodah o računovodstvu, financah in reviziji, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 1997.

VIRI

1. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije: *Slovenski računovodski standardi, Ljubljana*, 2006.
2. Slovenski inštitut za revizijo: *Mednarodni standardi revidiranja*, Ljubljana, 2009.
3. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1-UPB-3). Uradni list RS, št. 65/2009.
4. Zakon o revidiranju- 2. Uradni list RS, št 65/2008.

INTERNETNI VIRI

1. http://www.anr.si/, 30.4.2011.
2. http://www.si-revizija.si/, 30.4.2011.
3. http://www.si-revizija.si/revizorji/msr-1.php-, 30.4.2011.
4. http://www.sirevizija.si/revizorji/dokumenti/kodeks_poklicne_etike_zr.pdf., 30.4.2011
5. http://www.ajpes.si/JOLP/, 30.4.2011.
6. http://www.ediplome.fm-kp.si/Humar_Gordana_20110126.pdf., 30.4.2011.

8 SEZNAM PRILOG

Priloga 1: Zgled predstavitvene listine

Priloga 2: Zgled poročila neodvisnega revizorja s pritrdilnim mnenjem

Priloga 3: Zgled pojasnjevalnega odstavka v poročilu neodvisnega revizorja

Priloga 4: Zgled revizorjevega mnenja s pridržki

Priloga 5: Zgled odklonilnega mnenja

Priloga 6: .Zgled zavrnitve revizorjevega mnenja

Priloga 7: Zgled letnega poročila gospodarske družbe

.

Priloga 1: Zgled predstavitvene listine

(Glava dopisa organizacije)

(Revizorju)

Ta predstavitvena listina je pripravljena v povezavi z vašo revizijo računovodskih izkazov družbe ABC za leto, ki se je končalo 31. decembra 20XX, z namenom, da izrazite mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljeni (ali so resničen in pošten prikaz) v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

Potrjujemo (po našem najboljšem vedenju in prepričanju, potem ko smo opravili poizvedbe, ki so bile po našem mnenju potrebne, da smo se ustrezno informirali):

Računovodski izkazi

Izpolnili smo svoje obveznosti, kot so določene po pogojih revizijskega posla z dne [vstavite datum] za pripravo računovodskih izkazov v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja; zlasti računovodski izkazi so pošteno predstavljeni (oziroma so resničen in pošten prikaz) v skladu z njimi.

Bistvene predpostavke, ki smo jih uporabili pri pripravi računovodskih ocen, vključno s tistimi, ki so izmerjene po pošteni vrednosti, so sprejemljive.

Razmerja in posli s povezanimi strankami so bili ustrezno obračunani in razkriti v skladu z zahtevami Mednarodnih standardov računovodskega poročanja.

Za vse dogodke po datumu računovodskih izkazov, za katere Mednarodni standardi računovodskega poročanja zahtevajo prilagoditev ali razkritje, so bile opravljene ustrezne prilagoditve ali razkritja.

Učinki nepopravljenih napačnih navedb so vsak zase in vsi skupaj nepomembni za računovodske izkaze kot celoto. Seznam nepopravljenih napačnih navedb je priložen tej predstavitveni listini.

(Katerekoli druge zadeve, ki so potrebne po revizorjevi presoji)

Zagotovljene informacije

Zagotovili smo vam:
- *dostop do vseh informacij, za katere vemo, da so povezane s pripravo računovodskih izkazov, kot so evidence, dokumentacija in druge zadeve;*
- *dodatne informacije, ki ste jih zahtevali od nas zaradi revizije; in*
- *neomejen dostop do oseb v organizaciji, od katerih je bilo treba po vaši presoji pridobiti revizijske dokaze.*

Vse transakcije so bile vknjižene v računovodske evidence in so izkazane v računovodskih izkazih.

Razkrili smo vam izide naše ocene tveganja, da utegnejo biti računovodski izkazi pomembno napačni zaradi prevare.

Razkrili smo vam vse informacije v zvezi s prevaro ali sumom prevare, za katere vemo in ki vplivajo na organizacijo ter vključujejo:
- *poslovodstvo,*
- *zaposlene, ki imajo pomembno vlogo pri notranjem kontroliranju, ali*
- *druge, katerih prevara bi lahko pomembno vplivala na računovodske izkaze.*

Razkrili smo vam vse informacije v zvezi z domnevnimi prevarami ali sumom prevar, ki vplivajo na računovodske izkaze organizacije in o katerih so nas obvestili zaposleni, nekdanji zaposleni, analitiki, regulatorji ali drugi.

Razkrili smo vam vse znane primere neupoštevanja ali suma neupoštevanja zakonov in drugih predpisov, katerih učinke bi bilo treba upoštevati pri pripravi računovodskih izkazov.

Razkrili smo vam obstoj in podatke povezanih strank organizacije ter vsa razmerja in posle s povezanimi strankami, za katere vemo.

(Katerekoli druge zadeve, ki jih revizor utegne opredeliti kot potrebne)

Datum *Poslovodstvo*

Priloga 2: Zgled poročila neodvisnega revizorja s pritrdilnim mnenjem

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe XY d.d..

Poročilo o računovodskih izkazih

Revidirali smo priložene računovodske izkaze gospodarske družbe XY d.d., ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 2010, izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala,izkaz denarnih tokov in izkaz drugega vseobsegajočega donosa za tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne opombe. Pregledali smo tudi poslovno poročilo.

Odgovornost poslovodstva za računovodske izkaze

Poslovodstvo 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 poslovodstva 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 naše 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 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 poslovodstva kot tudi ovrednotenje celotne predstavitve računovodskih izkazov.

Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostni in ustrezni kot osnova za naše revizijsko mnenje.

Mnenje

Po našem mnenju računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo finančni položaj družbe XY d.d., na dan 31. decembra 2010 ter njen poslovni izid in denarne tokove za tedaj končano leto v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi.

Odstavek o drugi zadevi

Poslovno poročilo je skladno z revidiranimi računovodskimi izkazi.

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

Priloga 3: Zgled pojasnjevalnega odstavka v poročilu neodvisnega revizorja

Poudarjanje zadeve

Ne da bi v svojem mnenju izrazili pridržek, opozarjamo na pojasnilo X k računovodskim izkazom. Gospodarska družba je obtoženka v pravdni zadevi v zvezi z domnevno kršitvijo patentnih pravic. Začela je nasprotni postopek, začetna zaslišanja in odkritja v zvezi z obema postopkoma pa še niso končana. Končnega izida zadeve še ni mogoče predvidevati in v računovodskih izkazih ni rezervacij za morebitne obveznosti, ki utegnejo nastati iz tega naslova.

Ostalo besedilo je enako kot v primeru pritrdilnega mnenja.

Priloga 4: Zgled revizorjevega mnenja s pridržki

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Družbenikom družbe ABC

Poročilo o računovodskih izkazih

Revidirali smo priložene računovodske izkaze družbe ABC, ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 2010 ter izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja 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 in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo poslovodstva 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 naše 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 pripravljanjem in poštenim predstavljanjem računovodskih izkazov organizacije, da bi določil okoliščinam ustrezne revizijske postopke, ne pa, da bi izrazil mnenje o uspešnosti notranjega kontroliranja organizacije. 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 zadostni in ustrezni kot osnova za naše revizijsko mnenje s pridržki.

Osnova za mnenje s pridržki

Zaloge družbe so v bilanci stanja izkazane v vrednosti xxx. Poslovodstvo ni izkazalo zalog po nižji izmed nabavne in čiste iztržljive vrednosti, ampak jih je izkazalo samo po nabavni vrednosti, kar pomeni odstopanje od Mednarodnih standardov računovodskega poročanja. Evidence družbe kažejo, da bi bilo treba, če bi poslovodstvo izkazalo zaloge po nižji izmed nabavne in čiste iztržljive vrednosti, znižati vrednost zalog za znesek xxx na njihovo čisto iztržljivo vrednost. V skladu s tem bi se poslovni odhodki povečali za xxx, davek od dobička, čisti dobiček in delničarski kapital pa bi se znižali za xxx, xxx oziroma xxx.

Mnenje s pridržki

Razen glede učinkov zadeve, ki je opisana v odstavku Osnova za mnenje s pridržki, računovodski izkazi po našem mnenju v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali so resničen in pošten prikaz) finančni položaj (finančnega položaja) družbe ABC na dan 31. decembra 20X1 ter njen (njenega) poslovni izid (poslovnega izida) in denarne tokove (denarnih tokov) za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Oblika in vsebina tega dela revizorjevega poročila se bosta spreminjali glede na vrsto revizorjevih drugih obveznosti poročanja.]

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

Priloga 5: Zgled odklonilnega mnenja

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC

Poročilo o konsolidiranih računovodskih izkazih

Revidirali smo priložene računovodske izkaze družbe ABC in njenih odvisnih družb, ki vključujejo konsolidirano bilanco stanja na dan 31. decembra 20X1 ter konsolidiran izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto ter povzetek bistvenih računovodskih usmeritev in druge pojasnjevalne informacije.

Odgovornost poslovodstva za konsolidirane računovodske izkaze

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

Revizorjeva odgovornost

Naša odgovornost je izraziti mnenje o teh konsolidiranih računovodskih izkazih na podlagi naše 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 konsolidirani računovodski izkazi ne vsebujejo pomembno napačne navedbe.

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

Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostni in ustrezni kot osnova za naše odklonilno revizijsko mnenje.

Osnova za odklonilno mnenje

Kot je pojasnjeno v pojasnilu X, družba ni vključila v konsolidacijo računovodskih izkazov odvisne družbe XYZ, ki jo je prevzela v letu 20X1, ker še ni bila sposobna določiti poštene vrednosti nekaterih pomembnih sredstev in obveznosti odvisne družbe na dan prevzema. Ta naložba je zato obračunana na podlagi nabavne vrednosti. Po Mednarodnih standardih računovodskega poročanja bi morala biti odvisna družba vključena v konsolidacijo, ker jo nadzoruje obvladujoča družba. Če bi bila XYZ vključena v konsolidacijo, bi to pomembno vplivalo na mnoge sestavine v priloženih računovodskih izkazih. Učinki izključitve odvisne družbe iz konsolidacije na konsolidirane računovodske izkaze niso opredeljeni.

Odklonilno mnenje

Zaradi bistvenosti zadeve, obravnavane o odstavku Osnova za odklonilno mnenje, konsolidirani računovodski izkazi po našem mnenju ne predstavljajo pošteno (ali niso resničen in pošten prikaz) finančnega položaja družbe ABC in njenih odvisnih družb na dan 31. decembra 20X1 ter njihovega poslovnega izida in denarnih tokov za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Oblika in vsebina tega dela revizorjevega poročila se bosta spreminjali glede na vrsto revizorjevih drugih obveznosti poročanja.]

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]
[Revizorjev naslov]

Priloga 6: Zgled zavrnitve revizorjevega mnenja

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC d.d.

Poročilo o računovodskih izkazih

Sprejeli smo posel revidiranja priloženih računovodskih izkazov družbe ABC, ki vključujejo bilanco stanja na dan 31. decembra 20X1 ter izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja 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 in za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo poslovodstva 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, opravljene v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja. Zaradi zadeve, opisane v odstavku Osnova za zavrnitev mnenja, pa nismo mogli pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov kot osnove za revizijsko mnenje.

Osnova za zavrnitev mnenja

Naložba družbe v njen skupni podvig XYZ (v državi X) je v bilanci stanja družbe izkazana v vrednosti xxx, kar predstavlja več kot 90 % neto sredstev družbe na dan 31. decembra 20X1. Ni nam bil dovoljen dostop do poslovodstva in revizorjev družbe XYZ niti do revizijske dokumentacije revizorjev družbe XYZ. Zaradi tega nismo mogli ugotoviti, ali bi bili potrebni kakšni popravki vrednosti sorazmernega deleža družbe v sredstvih družbe XYZ, ki jo soobvladuje, njenega sorazmernega deleža v obveznostih družbe XYZ, za katere je soodgovorna, njenega sorazmernega deleža v dobičku in odhodkih družbe XYZ za to leto, in sestavin izkaza gibanja kapitala in izkaza denarnih tokov.

Zavrnitev mnenja

Zaradi bistvenosti zadeve, opisane v odstavku Osnova za zavrnitev mnenja, nismo mogli pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov kot osnove za revizijsko mnenje. Zato ne izražamo mnenja o računovodskih izkazih.

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Oblika in vsebina tega dela revizorjevega poročila se bosta spreminjali glede na vrsto revizorjevih drugih obveznosti poročanja.]

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov

Priloga 7: Zgled letnega poročila gospodarske družbe.

Vir: http://www.ajpes.si/JOLP/, 30.4.2011.