

Na podlagi druge alineje četrtega odstavka 25. člena in druge alineje prvega odstavka 32. člena Zakona o revidiranju (Uradni list RS, št. 65/08, 63/13 – ZS-K, 84/18 in 15/21) strokovni svet Agencije za javni nadzor nad revidiranjem sprejema

## **STALIŠČE 10**

### **Posli dajanja zagotovil o primernosti in pravilnosti uporabe sodil za delitev gospodarskih kategorij po dejavnostih**

#### **UVOD**

#### **1. člen (vsebina stališča)**

Stališče strokovnega sveta Agencije o poslih dajanja zagotovil o primernosti in pravilnosti uporabe sodil za delitev gospodarskih kategorij po dejavnostih (v nadaljevanju: stališče) ureja izvajanje poslov dajanja zagotovil o primernosti sodil za delitev posrednih stroškov (oziroma tistih gospodarskih kategorij, ki jih naročnik ne more neposredno razporejati na različne dejavnosti) po različnih dejavnostih naročnika in pravilnosti njihove uporabe.

#### **2. člen (opredelitev pojmov)**

(1) Za namene Stališča imajo izrazi naslednji pomen:

1. »Sodilo za delitev« je sodilo, ki ga je sprejel naročnik in je namenjeno razporejanju gospodarske kategorije, ki je ni mogoče neposredno pripisati določeni dejavnosti naročnika, in ga upošteva pri vodenju ločenih računovodskih evidenc in pri sestavi ločenih računovodskih izkazov po dejavnostih.
2. »Ustreznost sodila za delitev« je sodilo, določeno v skladu z zahtevami zakona, ki ureja preglednost finančnih odnosov in ločeno evidentiranje različnih dejavnosti, Slovenskih računovodskih standardov (Uradni list RS, št. 95/15, 74/16 – popr., 23/17, 57/18 in 81/18, v nadaljevanju: SRS), računovodskih načel ter drugih računovodskih pravil. Sodilo za delitev odraža obseg aktivnosti, ki povzročajo posamezno gospodarsko kategorijo, katere delitvi je namenjen. Če obseg aktivnosti, ki povzročajo posamezno gospodarsko kategorijo ni mogoče izmeriti, se sodilo za delitev določi na podlagi deleža neposrednih stroškov.
3. »Pravilnost uporabe sodila za delitev« je uporaba posameznega sodila za delitev tiste gospodarske kategorije, za katero je bilo sprejeto, ter na način, kot je bilo določeno.
4. »Obravnavana zadeva« je ustreznost sodil za delitev po dejavnostih in pravilnost njihove uporabe pri pripravi ločenih računovodskih evidenc po dejavnosti in računovodskih izkazov po posameznih dejavnostih.
5. »Odgovorna stranka« je poslovodstvo naročnika oziroma drug organ v organizaciji, ki je pristojen za sprejem sodil za delitev.

6. »Uporabnik poročila« je (so) posameznik(i) ali organizacija (organizacije) ali skupina (skupine) le-teh, za katere revizijska družba pričakuje, da bodo uporabili poročilo o zagotovitilu.
7. »Gospodarska kategorija« je posamezna kategorija bilance stanja ali izkaza poslovnega izida, kot jih opredeljujejo SRS 1 do SRS 17 oziroma drugi predpisi, ki urejajo posamezne gospodarske kategorije.

(2) Ostali izrazi v tem stališču se uporabljajo, kot jih določajo zakon, ki ureja gospodarske družbe, zakon, ki ureja revidiranje, zakon, ki ureja preglednost finančnih odnosov in ločeno evidentiranje različnih dejavnosti (v nadaljevanju: ZPFOLERD-1) ter druga zakonodaja, ki določa obvezen revizorjev pregled ustreznosti sodil za delitev posameznih gospodarskih kategorij in pravilnost njihove uporabe.

## NAČRTOVANJE IN IZVAJANJE REVIZIJSKIH POSTOPKOV

### **3. člen (uporabljena pravila revidiranja)**

(1) Revizijska družba posel dajanja zagotovi o ustreznosti sodil za delitev gospodarskih kategorij in pravilnosti njihove uporabe, opravi na podlagi Mednarodnega standarda poslov dajanja zagotovi 3000 (prenovljen) – Posli dajanja zagotovi, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti (v nadaljevanju MSZ 3000) – ter določb tega stališča.

(2) To stališče predstavlja dopolnitev zahtev MSZ 3000 v primeru poslov dajanja zagotovi o primernosti in pravilnosti uporabe sodil za delitev gospodarskih kategorij po dejavnostih.

### **4. člen (upoštevanje predpisov)**

Revizijska družba mora pred dogovorom o poslu v zadostnem obsegu pridobiti poznavanje vseh predpisov, ki se nanašajo na poslovanje naročnika in so pomembni za presojo obravnavane zadeve. Pri tem je potrebno dati poudarek na tiste določbe, ki urejajo:

- zahteve po ločenem prikazovanju računovodskih evidenc po dejavnostih;
- zahteve po ločenem prikazovanju računovodskih izkazov po dejavnosti (če to zahtevajo predpisi);
- pravila določanja sodil za delitev gospodarskih kategorij po dejavnostih;
- revizorjeve naloge v zvezi s sprejetimi sodili;
- način revizorjevega poročanja.

### **5. člen (dogovori o poslu)**

(1) Za posel dajanja zagotovi o obravnavani zadevi se revizijska družba dogovori hkrati s poslom revizije računovodskih izkazov. Posel dajanja zagotovi o obravnavani zadevi ne more biti dodeljen revizijski družbi in ključnemu revizijskemu partnerju, ki ni revidiral računovodskih izkazov naročnika kot celote.

(2) Kadar naročnik posla ni zavezan k reviziji računovodskih izkazov, se posel dajanja zagotovi o obravnavani zadevi dogovori s pisno pogodbo.

Pred sklenitvijo dogovora o poslu mora revizijska družba natančno proučiti zahteve zakonodaje ter določiti vrste sodil za delitev, ki morajo biti predmet presoje ključnega revizijskega partnerja.

(3) Dogovor o poslu vsebuje vsaj naslednja določila, in sicer:

- da bo naročnik pripravil ločene računovodske evidence po dejavnostih, pri katerih bo kot delitev gospodarskih kategorij po dejavnostih upošteval sprejeta sodila;
- da je naloga revizijske družbe opraviti posel dajanja sprejemljivega zagotovila o ustreznosti sodil za delitev gospodarskih kategorij po dejavnostih in pravilnost njihove uporabe pri pripravi računovodskih izkazov po posameznih dejavnostih (obravnavana zadeva);
- da bo revizijska družba presojala, ali so bila pri sprejemu sodil za delitev upoštevana računovodska načela ter sodila temeljijo na aktivnostih, ki povzročajo gospodarske kategorije, oziroma podredno na deležu neposrednih stroškov;
- o odgovornosti posloводства;
- o revizorjevi odgovornosti;
- da bo revizorjevo poročilo dano v okviru poročila o revidiranih računovodskih izkazih v posebnem poglavju poročila neodvisnega revizorja, zato zanj veljajo vse določbe, ki veljajo tudi za poročilo o revidiranih računovodskih izkazih (rok za izdajo, oblika, število izvodov, itd) oziroma v primeru iz drugega odstavka 5. člena tega stališča v neodvisnem poročilu o zagotovitlu;
- da se bo posel opravil, upoštevajoč MSZ 3000, z izdanim poročilom s sprejemljivim zagotovitlom;
- da uporaba neodvisnega poročila o zagotovitlu ne bo omejena na nobeno skupino uporabnikov.

## **6. člen**

### **(neodvisnost in nepristranskost – prepovedane storitve)**

(1) Za izvajanje posla v skladu s tem stališčem revizijske družbe, ključni revizijski partner ter ostalo osebje v revizijski skupini, upoštevajo vse etične zahteve po neodvisnosti in nepristranskosti, ki izhajajo iz pravil revidiranja, ter tiste dodatne zahteve, ki izhajajo iz zakonodaje, ki je podlaga za sklenitev posla z naročnikom.

(2) Revizijska družba, ključni revizijski partner oziroma revizijsko osebje niti neposredno niti posredno ne smejo:

- svetovati ali sodelovati pri opredeljevanju sodil za delitev;
- svetovati ali sodelovati pri pravilni uporabi sodil za delitev;
- svetovati ali sodelovati pri izdelavi računovodskih izkazov po dejavnostih;
- izvajati drugih aktivnosti, ki bi lahko vzbujale dvom o njihovi neodvisnosti pri poslu dajanja zagotovila.

## **7. člen**

### **(odgovornost naročnika)**

(1) Naročnik, ki mora v skladu z zakonodajo voditi ločene računovodske evidence po dejavnostih oziroma pripravljati računovodske izkaze po dejavnostih, ki jih izvaja, mora:

1. pravilno opredeliti dejavnosti ter aktivnosti, ki se izvajajo znotraj njih in povzročajo nastajanje gospodarskih kategorij;
2. voditi ločene računovodske evidence po posameznih dejavnostih;
3. za vodenje ločenih računovodskih evidenc po posameznih dejavnostih uporabiti sodila za delitev;

4. sodila za delitev določiti na način, da bodo temeljila na aktivnostih, ki povzročajo nastajanje posameznih gospodarskih kategorij, ki jih ni mogoče neposredno pripisati posamezni dejavnosti. Če teh aktivnosti ni mogoče določiti, sodila za delitev določiti na podlagi deleža neposrednih stroškov;
5. zasnovati notranje kontrolni sistem, ki bo zagotavljal pravilno uporabo sodil za delitev ter pravočasno opozarjal na njihovo neustreznost;
6. ista sodila uporabljati dosledno vsako poslovno leto;
7. spremeniti sodila za delitev, če za to obstajajo utemeljeni razlogi;
8. zagotoviti soglasje primarnega regulatorja dejavnosti, če ta obstaja, za uporabo sprejetih oziroma spremenjenih sodil za delitev;
9. v pojasnilih k računovodskim izkazom razkriti računovodske izkaze po dejavnostih in uporabljena sodila za delitev (če to zahteva zakon, ki ga mora naročnik spoštovati).

(2) Določitev in spremembo sodil za delitev mora sprejeti organ nadzora posamezne organizacije na predlog organa vodenja.

(3) Upoštevajoč zahteve prejšnjega odstavka v povezavi z vodenjem ločenih računovodskih evidenc po posameznih dejavnostih in uporabo sodil za delitev, naročnik pripravi interne akte z opredeljenimi sodili, ki so bili sprejeti s strani organa nadzora na predlog organa vodenja.

## **8. člen** **(naloge ključnega revizijskega partnerja)**

Naloga ključnega revizijskega partnerja je, da s primernimi postopki, s katerimi bo pridobil dokaze za sprejemljivo zagotovilo, preveri ustreznost sodil in pravilnost njihove uporabe.

## **9. člen** **(uporaba koncepta pomembnosti)**

(1) Napačne informacije o obravnavani zadevi štejejo za pomembne, če bi za vsako zase ali za vse skupaj lahko utemeljeno pričakovali, da bodo vplivale na poslovne odločitve, ki jih uporabniki sprejemajo na njihovi podlagi.

(2) Sodilo za delitev je pomembno napačno določeno, kadar ne odraža aktivnosti, ki povzročajo gospodarsko kategorijo, in so zato ločene računovodske evidence po dejavnostih pomembno napačne.

(3) Sodilo za delitev se pomembno napačno uporablja, kadar je pravilno določeno, a se ne uporablja za delitev gospodarske kategorije, za delitev katere je določeno ali pa se ne uporablja tako, kot je določeno, in so zato ločene računovodske evidence po dejavnostih pomembno napačne.

(4) Ključni revizijski partner mora upoštevati pomembnost pri:

- a) načrtovanju in izvajanju posla dajanja zagotovila, vključno z določanjem vrste, časa in obsega postopkov, ter
- b) ocenjevanju, ali informacije o obravnavani zadevi ne vsebujejo pomembno napačne navedbe.

(5) Pri izbiri primerjalnega merila in višine odstotka za določanje pomembnosti mora ključni revizijski partner med drugim upoštevati:

- da so uporabniki informacij po dejavnostih lahko različni;
- da je lahko na določeno dejavnost vezan močan javni interes;

- velikost vpliva morebitnega napačnega sodila ali njegove napačne uporabe na poslovni izid posamezne dejavnosti.

(6) Pri določitvi pomembnosti lahko ključni revizijski partner sicer izhaja iz primerjalnega merila in odstotka, ki ga je uporabil pri določanju pomembnosti na nivoju računovodskih izkazov kot celote, pri čemer mora biti pomembnost ustrezno znižana, upoštevajoč razlike v obsegi dejavnosti. Priporočeno je, da v primeru, ko za določanje pomembnosti izhaja iz enakega odstotka istega primerjalnega merila, kot ga je uporabil pri določanju pomembnosti na nivoju računovodskih izkazov, pomembnost določi na dejavnosti, ki ima najnižjo vrednost izbranega primerjalnega merila. Ključni revizijski partner mora od posloводства tudi pridobiti informacije, kako je posloводство opredelilo svojo pomembnost, ter jo mora pri opredelitvi svoje pomembnosti tudi presoјati in upoštevati, saj se pomembnosti ne smeta bistveno razlikovati. Pomembnost, ki je bila določena na nivoju računovodskih izkazov kot celote, za namene posla po tem stališču ni primerna.

(7) Če v posebnih okoliščinah organizacije obstajajo ena vrsta ali več vrst poslov, saldov na kontih ali razkritij, za katere bi lahko upravičeno pričakovali, da bodo napačne navedbe zneskov, ki so posledica napačnih sodil ali napačno uporabljenih sodil, manjših od določene pomembnosti, vplivale na gospodarske odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi informacij po dejavnosti, tedaj ključni revizijski partner določi raven ali ravni pomembnosti, ki jih je treba uporabiti za te določene vrste poslov, salde na kontih ali razkritja.

## **10. člen** **(ocenjevanje tveganj pomembno napačnih navedb)**

(1) Ključni revizijski partner mora za namene načrtovanja vrste, časa in obsega opravljenih postopkov pri poslu dajanja zagotovila oceniti tudi tveganje pomembno napačnih navedb v informacijah o obravnavani zadevi.

(2) Na oceno tveganja pomembno napačno določenih sodil za delitev ali njihove pomembno napačne uporabe lahko vpliva:

- število in vrsta dejavnosti, za katere se uporabljajo sodila za delitev za namene priprave ločenih računovodskih evidenc po dejavnostih ter stroškovna mesta in vrste gospodarskih kategorij, ki zahtevajo delitev na podlagi sodil na druge dejavnosti;
- zapletenost ločenega računovodskega spremljanja po dejavnosti naročnika;
- naročnikove ocene tveganj o napačnih navedbah v ločenih računovodskih evidencah po dejavnostih zaradi uporabe sodil za delitev;
- njegovo poznavanje računovodskega in notranje kontrolnega sistema naročnika;
- informacije pridobljene v okviru revidiranja računovodskih izkazov.

(3) Oceno tveganja ključni revizijski partner med izvajanjem posla dajanja zagotovila po potrebi sproti prilagaja, glede na pridobljene informacije.

## **11. člen** **(načrtovanje vrste, časa in obsega potrebnih revizijskih postopkov)**

(1) Na podlagi ocene tveganja pomembno napačne navedbe v informacijah o obravnavani zadevi ključni revizijski partner načrtuje vrsto, čas in obseg potrebnih postopkov za pridobitev zadostnih dokazov za sprejem sklepa o obravnavni zadevi.

(2) Ključni revizijski partner ter člani revizijske skupine, ki sodelujejo pri poslu, se morajo dovolj dobro seznaniti z okoliščinami posla in v okviru tega tudi z notranjim kontroliranjem, ki je povezano s pripravo informacij o obravnavani zadevi. Če je to primerno, ključni revizijski

partner načrtuje tudi pregled vzpostavitve in delovanja notranje kontrolnega sistema, ki naj bi zagotavljal ustrezno določitev sodil za delitev in pravilnost njihove uporabe brez pomembno napačnih navedb zaradi prevar ali napak v računovodskih izkazih po dejavnostih.

(3) Načrtovanje mora odražati pričakovanja in presojo ključnega revizijskega partnerja za vključitev veččaka s potrebnimi znanji in izkušnjami, katerih sam ali člani revizijske ekipe ne premorejo v zadostni meri.

## **12. člen** **(preverjanje vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol)**

(1) Ključni revizijski partner pridobi zadostno poznavanje vzpostavitve in delovanja notranjih kontrol naročnika za namene oblikovanja oziroma spremembo sodil za delitev ter njihovo pravilno uporabo.

(2) Pri spoznavanju vzpostavljenega sistema notranjih kontrol je ključni revizijski partner pozoren predvsem na to, ali ima naročnik vzpostavljene kontrole, ki zagotavljajo, da:

- so poslovne knjige naročnika vodene na način, ki omogoča presojo podlag za določitev sodil za delitev;
- najmanj enkrat letno preverja ustreznost podlag, uporabljenih za določitev sodil za delitev, ter presoja o potrebi po njihovi spremembi;
- se sodila za delitev uporabljajo v skladu z internimi pravili naročnika.

(3) Ključni revizijski partner oceni primernost vzpostavljenih kontrol ter preveri uspešnost njihovega delovanja.

## **13. člen** **(izvedba revizijskih postopkov)**

(1) Ključni revizijski partner mora izvesti ustrezne postopke, ki bodo dali zadostne in ustrezne dokaze v podporo sklepu o sprejemljivem zagotovitlu ter bodo odražali ustrezen odziv na ocenjena tveganja.

(2) Pred izvedbo revizijskih postopkov, povezanih z ustreznostjo sodil za delitev in pravilnostjo njihove uporabe mora preveriti, ali je sodila za delitev sprejel in potrdil ustrezen organ nadzora naročnika ter če je primerno, pristojni regulatorni organ.

(3) V primeru prvega pregleda ustreznosti sodil za delitev (prvi posel dajanja zagotovil ali sprememba sodil), morajo revizijski postopki dati zadostne in ustrezne dokaze predvsem o:

- spoštovanju področne zakonodaje, ki ureja dejavnost, kateri pripada naročnik in le ta že tudi opredeljuje ustrezna sodila;
- odobrenosti (notranji oziroma zunanji) sodil, ki so predmet pregleda;
- tem, da sodila temeljijo na računovodskih načelih;
- tem, da sodila temeljijo na aktivnostih, ki povzročajo gospodarske kategorije;
- tem, da aktivnosti iz prejšnje alineje ni mogoče določiti in da sodila za delitev gospodarskih kategorij temeljijo na deležih neposrednih stroškov;
- pravilnosti izračunov na podlagi ključev za razporeditev posrednih stroškov na posamezne dejavnosti;
- primernosti razlogov za spremembo (v primeru spremembe sodil);
- preveritvi revizijskih postopkov, ki jih je izvedel predhodni revizor v zvezi s pregledom ustreznosti sodil.

(4) V primeru pregleda ustreznosti sodil za delitev, ko se ta glede na predhodno leto niso spremenila, morajo revizijski postopki dati zadostne in ustrezne dokaze o tem,:

- da ni dejavnikov, ki bi povzročili spremembo v vrsti, obsegu in strukturi dejavnosti naročnika, ki bi imele za posledico potrebo po spremembi sodil za delitev;
- da ni bilo sprememb v strukturi sredstev, ki jih naročnik uporablja pri posamezni dejavnosti;
- da ni bilo sprememb v računovodskem in informacijskem sistemu, ki podpira uporabo sodil;
- da ni bilo sprememb v zakonodaji, ki bi vplivala na ustreznost sodil za delitev.

(5) V primeru pregleda pravilnosti uporabe sodil za delitev morajo revizijski postopki, izvedeni na izbranem vzorcu, ki temeljijo na oceni tveganj pomembno napačne navedbe in odražajo lastnosti proučevane populacije, dati zadostne in ustrezne dokaze o:

- skladnosti uporabe sodil za delitev z internimi pravili oziroma sklepom organa vodenja in nadzora;
- vzpostavitvi primerne sistema stroškovnega računovodstva;
- učinkovitosti in delovanju notranjih kontrol pri razporejanju stroškov na posamezne dejavnosti, ki jih družba opravlja in za katere mora voditi ločene računovodske evidence;
- pravilnosti vgrajenih podatkov o sodilih in postopke o razporejanju stroškov v informacijskem sistemu.

(6) Ključni revizijski partner glede na oceno tveganja pomembno napačne navedbe v informacijah o obravnavani zadevi določi dovolj velik vzorec, na podlagi katerega bo preveril ustreznost sodil za delitev in pravilnost njihove uporabe.

(7) Zakonsko zahtevana razkritja o sodilih ali računovodskih izkazih po dejavnosti običajno niso del posla dajanja zagotovila po tem stališču, temveč sodijo v okvir revizije računovodskih izkazov.

#### **14. člen (pisne predstavitve)**

(1) Ključni revizijski partner zahteva od posloводства naročnika pisno predstavitev, da:

- a) so podlage za določitev sodil (aktivnosti, ki jih povzročajo/neposredni stroški) ustrezne in v skladu z računovodskimi pravili;
- b) so vzpostavljene primerne notranje kontrole, ki zagotavljajo ustrezno opredelitev sodil in pravilnost njihove uporabe;
- c) je posloводство naročnika razkrilo vse informacije, ki so pomembne za presojo obravnavane zadeve oziroma vse informacije, ki jih je zahteval;
- d) nima informacij, da bi bila predstavljena sodila namerno napačno oblikovana oziroma napačno uporabljena.

(2) Pisne predstavitve ključni revizijski partner prilagodi in dopolni glede na posebnosti in značilnosti posameznega posla.

(3) Ključni revizijski partner presodi primernost prejetih predstavitev kot revizijski dokaz.

## REVIZORJEVO POROČANJE

### **15. člen (neodvisno poročilo o zagotovitlu)**

- (1) Ključni revizijski partner mora z revizijskimi postopki, opisanimi v tem stališču in v skladu z MSZ 3000, pridobiti zadostne in ustrezne dokaze za pravilnost informacij o obravnavani zadevi.
- (2) Neodvisno poročilo o zagotovitlu pripravi upoštevajoč MSZ 3000, z izraženim sprejemljivim zagotovitlom in vsebino, ki zajema najmanj sestavine, prikazane v Prilogi 1 tega stališča.
- (3) Ključni revizijski partner svoje poročilo vključi v revizorjevo poročilo, in sicer v ločen del z naslovom »Poročanje o drugih pravnih in regulatornih zadevah«, ki ga umesti za delom z naslovom »Poročilo o reviziji računovodskih izkazov« (ob upoštevanju določb 43. do 45. odstavka prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja 700 - Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih).
- (4) Če naročnik ni zavezan k reviziji računovodskih izkazov, se izda samostojno neodvisno poročilo o zagotovitlu v skladu z zahtevami MSZ 3000 in smiselno uporabo zgleda v prilogi 1.
- (5) V poglavju neodvisnega revizorjevega poročila »Povzetek opravljenega dela«, se opravljeno delo opiše vsaj v obsegu, kot izhaja iz priloge 1.

### **16. člen (Prilagoditve poročil)**

- (1) Ključni revizijski partner lahko v določenih okoliščinah prilagodi mnenje o revidiranih računovodskih izkazih v revizorjevem poročilu. V takih okoliščinah je potrebno razmisliti tudi o morebitni prilagoditvi sklepa o obravnavani zadevi po tem stališču.
- (2) Če ključni revizijski partner zavrne izdajo mnenja o revidiranih računovodskih izkazih, mora zavrniti tudi izdajo sklepa o obravnavani zadevi po tem stališču. Neprilagojeno ali drugače prilagojeno mnenje o obravnavani zadevi bi lahko namreč pri uporabnikih revizorjevega poročila zasenčilo zavrnitev mnenja o revidiranih računovodskih izkazih.
- (3) Če ključni revizijski partner prilagodi sklep o obravnavani zadevi po tem stališču, mora razmisliti tudi o morebitnih vplivih take prilagoditve na mnenje o revidiranih računovodskih izkazih ter sklep v zvezi s tem ustrezno dokumentirati.

## DATUM UVELJAVITVE IN POJASNILA TEGA STALIŠČA

### **17. člen (pojasnila)**

Za pojasnila in tolmačenje posameznih točk tega stališča je pristojen strokovni svet Agencije za javni nadzor nad revidiranjem.



**18. člen**  
**(uporaba)**

Stališče začne veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporabljati pa se začne za pregled obravnavane zadeve poslovnega leta, ki se zaključi 31. 12. 2023 ali kasneje.

Št. 0702-7/2023-x

Ljubljana, dne xx. decembra 2023

EVA

Mihael Kranjc  
namestnik predsednika strokovnega sveta  
Agencije za javni nadzor nad revidiranjem

Priloga: Primer revizorjevega poročila o ustreznosti sodil za delitev gospodarskih kategorij ter pravilnosti njihove uporabe s sprejemljivim zagotovitom v primeru, ko je naročnik zavezan k reviziji računovodskih izkazov

**Priloga:** Primer revizorjevega poročila o ustreznosti sodil za delitev gospodarskih kategorij ter pravilnosti njihove uporabe s sprejemljivim zagotovitom v primeru, ko je naročnik zavezan k reviziji računovodskih izkazov

## **POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA**

*Delničarjem družbe ABC d.d.*

### **POROČILO O REVIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH**

*[... V tem delu se predstavi revizorjevo poročilo o revidiranih računovodskih izkazih izdajatelja v skladu s pravili revidiranja ...]*

### **POROČILO O DRUGIH PRAVNIH IN REGULATIVNIH ZAHTEVAH**

#### **NEODVISNO POROČILO O ZAGOTOVILU O USTREZNOSTI SODIL ZA DELITEV [ poimenujejo se gospodarske kategorije, ki se delijo po dejavnostih...] PO DEJAVNOSTIH TER PRAVILNOSTI NJIHOVE UPORABE**

Opravili smo posel dajanja sprejemljivega zagotovila o tem, ali so sodila za delitev gospodarskih kategorij po različnih dejavnostih (v nadaljevanju: sodila za delitev) ustrežna in se jih pravilno uporablja pri ločenem evidentiranju posameznih dejavnosti naročnika ABC za poslovno leto, ki se je končalo 31. 12. 20XX, v skladu z zahtevami *[navede se ZPFOLERD-1 ali drugi zakoni, ki jih je naročnik dolžan spoštovati in mora revizor o tem poročati]*.

#### ***Opredelitev primernih sodil***

Za presojo ustreznosti sodil za delitev smo presojali upoštevanje zakonskih zahtev, SRS, računovodskih načel ter drugih računovodskih pravil. Presojali smo, ali sodilo za delitev odraža obseg aktivnosti, ki povzročajo gospodarsko kategorijo, katere delitvi je namenjen. Če obseg aktivnosti, ki povzročajo gospodarsko kategorijo ni mogoče izmeriti, smo presojali, ali se je sodilo za delitev določilo na podlagi deleža neposrednih stroškov.

Za presojo pravilnosti uporabe sodil za delitev smo izvedli postopke revizijske narave, s katerimi smo preverjali ali se posamezno sodilo uporablja za delitev tiste gospodarske kategorije, za katero je bilo sprejeto ter na način, kot je bilo določeno.

#### ***Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje***

Posloводство je odgovorno za pripravo in pravilno uporabo sodil za delitev, v skladu z *[navede se ZPFOLERD-1 ali drugi zakoni, ki jih je naročnik dolžan spoštovati ]*, pa tudi za tako notranje kontroliranje, kot je v skladu z odločitvijo posloводства potrebno, da omogoči njihovo pripravo in uporabo na način, ki ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Pristojni za upravljanje so pristojni za nadzor nad pripravo in uporabo sodil za delitev, v skladu z zahtevami *[navede se ZPFOLERD-1 ali drugi zakoni, ki jih je naročnik dolžan spoštovati]*.

### **Revizorjeva odgovornost**

Naša odgovornost je, da opravimo posel dajanja sprejemljivega zagotovila ter izrazimo sklep o tem, ali so sodila za delitev pripravljena skladno z zahtevami *[ navede se ZPFOLERD-1 ali drugi zakoni, ki jih je naročnik dolžan spoštovati ]* ter se jih pravilno uporablja. Naš posel dajanja sprejemljivega zagotovila smo opravili v skladu z Mednarodnim standardom dajanja zagotovil 3000 – *Posli dajanja zagotovil razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti (MSZ 3000)*, ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil. Ta standard zahteva, da posel načrtujemo in izvajamo tako, da pridobimo sprejemljivo zagotovilo za podajo sklepa.

Delovali smo v skladu z zahtevami glede neodvisnosti in etičnimi zahtevami Mednarodnega kodeksa etike za računovodske strokovnjake, ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake. Kodeks je zasnovan na temeljnih načelih integritete, objektivnosti, strokovne usposobljenosti in dolžne skrbnosti, zaupnosti ter strokovnega vedenja. Naše podjetje deluje v skladu z Mednarodnimi standardi upravljanja kakovosti (MSUK 1) in skladno z njimi vzdržuje celovit sistem obvladovanja kakovosti, vključno z dokumentiranimi politikami in postopki glede skladnosti z etičnimi zahtevami, poklicnimi standardi ter veljavnimi pravnimi in regulativnimi zahtevami.

### **Povzetek opravljenega dela**

V okviru obsega opravljenega dela smo izvedli postopke revizijske narave, in sicer:

- prepoznali in ocenili smo tveganje pomembno napačne navedbe ustreznosti sodil in primernosti njihove uporabe z zahtevami *[ navede se ZPFOLERD-1 ali drugi relevantni zakoni]*;
- pridobili smo razumevanje notranjega kontroliranja, ki je pomembno za posel dajanja sprejemljivega zagotovila, da bi oblikovali postopke, ki so ustrezni v danih okoliščinah, vendar pa ne za izražanje mnenja o učinkovitosti notranjega kontroliranja;
- ocenili smo ali so uporabljena sodila ustrezna;
- pridobili smo sprejemljivo zagotovilo, da so sodila za delitev ustrezna;
- pridobili smo sprejemljivo zagotovilo, da se sodila za delitev pravilno uporabljajo v skladu s sprejetimi sodili;
- pridobili smo sprejemljivo zagotovilo, da so računovodski izkazi po dejavnostih ustrezno razkriti *[navede se samo v primeru, kjer zakon zahteva sestavitev računovodskih izkazov po dejavnostih]*.

Verjamemo, da so pridobljeni dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naš sklep.

### **Sklep**

Na podlagi opravljenih postopkov in pridobljenih dokazov so po našem mnenju sodila za delitev *[ poimenujejo se gospodarske kategorije, ki se delijo po dejavnostih...]* po dejavnostih

za poslovno leto, ki se je končalo 31. 12. 20XX, v vseh pomembnih pogledih ustrežna v skladu z [ ZPFOLERD-1 oziroma drugimi področnimi zakoni], ter pravilno uporabljena.

[Podpis v imenu revizijskega podjetja, ime ključnega revizijskega partnerja, ali oboje, kot je primerno v določeni pravni ureditvi.]

[Revizorjev naslov]

[Datum]