Florjana BOHL

REVIZIJSKO PREVERJANJE LASTNIŠTVA, OBSTOJA IN POPOLNOSTI OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV V DELOITTE & TOUCHE REVIZIJA

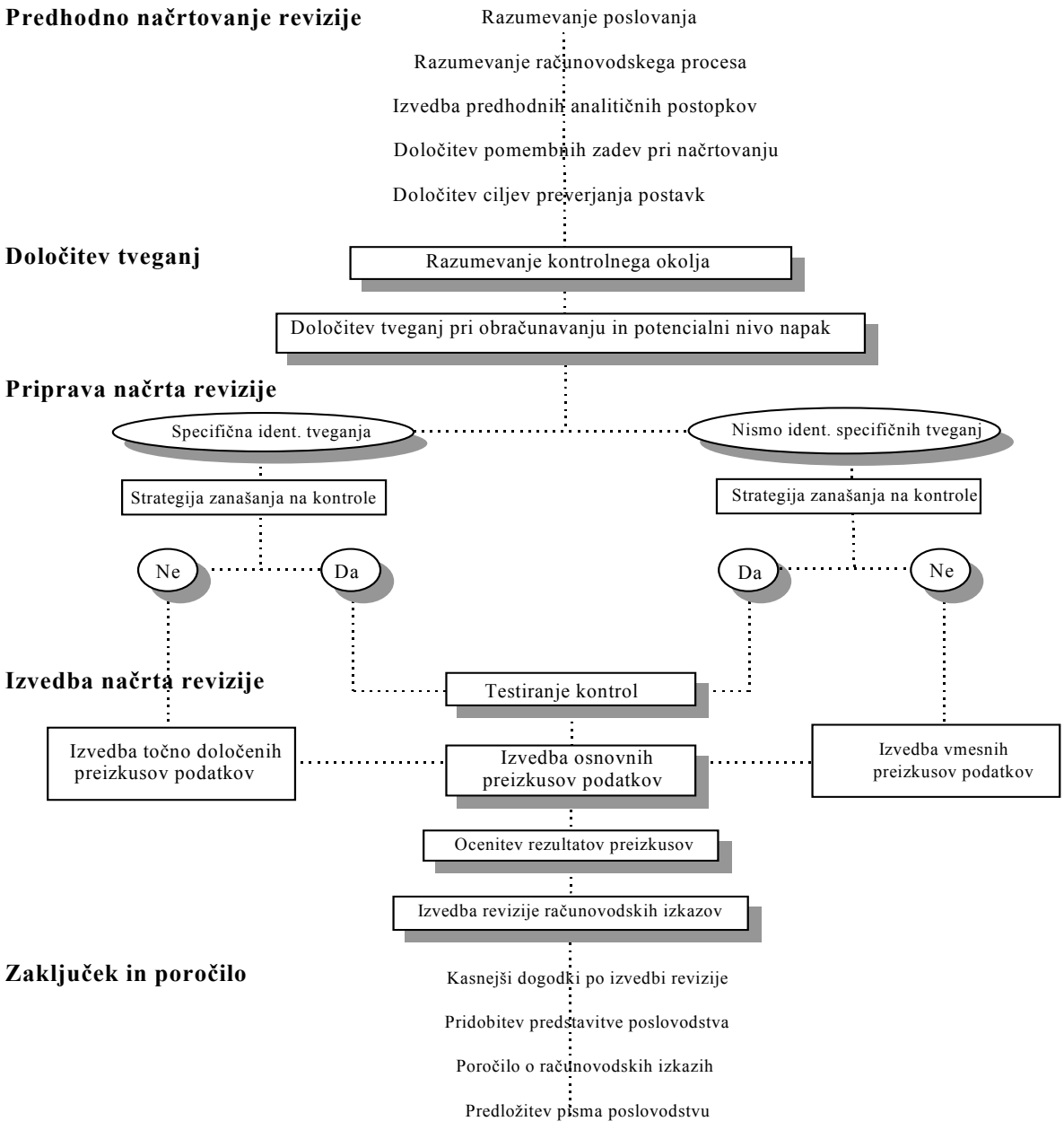
SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Radenci, 11. do 13. september 2002

* *Florjana Bohl, univ.dipl.ekon., pooblaščena revizorka, Deloitte & Touche revizija d.o.o.*

1. UVOD

Revizijski pristop podjetja Deloitte Touche



Ključni cilji pri reviziji opredmetenih osnovnih sredstev so:

Popolnost: Ali so sredstva v lasti podjetja vključena v računovodske izkaze?

Obstoj: Ali obstajajo vsa evidentirana opredmetena osnovna sredstva?

Lastništvo: Ali ima podjetje ustrezno pravico do evidentiranih sredstev in ali je vrsta pravice pravilno prikazana?

Vrednotenje: Ali so opredmetena osnovna sredstva v računovodskih izkazih prikazana v pravilni vrednosti?

Razkritja: Ali so bile vse potrebne informacije vključene v računovodske izkaze v skladu z veljavnimi računovodskimi standardi?

Revizijsko preverjanje ciljev pri reviziji opredmetenih osnovnih sredstev se v skladu z metodologijo D&T začenja z načrtovanjem revizije, nadaljuje s postopki preizkušanja delovanja notranjih kontrol in preizkušanja podatkov ter zaključuje s postopki ovrednotenja ugotovitev.

2. PREDHODNO NAČRTOVANJE REVIZIJE

2.1. Razumevanje poslovanja

V okviru postopkov razumevanja poslovanja je potrebno opraviti razgovor s člani uprave o značilnostih poslovanja v letu, na katero se revizijski postopki nanašajo, prebrati vmesna poročila uprave o poslovanju, evidentirati sklepe uprave in nadzornega sveta. Pogosto so pomemben vir informacij o poslovanju stranke, za revizorja, tudi članki v časopisih.

V tem okviru revizor izdela revizijske dokumente, ki se nanašajo na:

- Poslovodstvo, vodilne delavce, fluktuacijo
- Zakonska regulativa, ki se nanaša na poslovanje podjetja
- Organiziranost podjetja
- Dejavnost in poslovno okolje
- Finančni položaj podjetja in finančno okolje
- Poslovne partnerje in povezane osebe
- Računovodske usmeritve
- Delovanje nadzornega sveta in drugih organov
- Pretekle izkušnje revizorja
- Neodvisnost revizorja

Rezultat: ocena tveganja, ki jo potrdi najmanj eden partner

2.2. Razumevanje računovodskega procesa

Revizijski postopki razumevanja računovodskega procesa se nanašajo na organiziranost računovodstva, kadrovsko zasedbo, računalniško podporo računovodstva, postopek obdelave knjigovodskih listin v okviru pomožnih knjigovodstev in glavne knjige. Nadalje mora revizor v okviru teh postopkov spoznati poslovne cikle, vrste knjigovodskih listin, njihov nastanek, pretok v knjigovodstvo in vnos v poslovne knjige.

Revizor izdela dokumente, ki se nanašajo na:

Razumevanje računovodstva

Razumevanje računalniške obdelave podatkov

Razumevanje postopkov financiranja

Razumevanje postopkov nabava

Razumevanje postopkov prodaje

Razumevanje postopkov opredmetenih osnovnih sredstev

Razumevanje postopkov zalog

Razumevanje postopkov osebnih prejemkov.

Rezultat: opis postopkov in ocena tveganja posameznih postopkov

2.3. Izvedba predhodnih analitičnih postopkov

V okviru tega delovnega papirja revizor analizira vmesne računovodske izkaze, jih primerja s preteklim obdobjem in planom. Za pomembnejša odstopanja pridobi obrazložitev poslovodstva. Na osnovi zaključkov revizor oceni tveganja po posamezni računovodski postavki, na osnovi določb zakona o finančnem poslovanju in eventuelno ogroženost delovanja podjetja (going concern).

2.4. Določitev pomembnih zadev pri načrtovanju

Preden revizor pristopi k določanju pomembnih zadev za revizijski načrt mora za posamezno računovodsko postavko, na osnovi predhodno zbranih informacij, oceniti tveganja in nivo potencialne napake po vnaprej določenih točkah.

Za računovodsko postavko osnovna sredstva metodologija D&T predvideva pritrdilne ali nikalne odgovore revizorja na naslednje dogodke:

- Vnos podatkov po neobičajnih postopkih;

- Neobičajni poslovni dogodki, ki so zakonsko dvomljivi ali lahko pomenijo koristi za predlagatelja poslovnega dogodka;
- Neobičajni poslovni dogodki glede na dejavnost podjetja;
- Neobičajni poslovni dogodki s povezanimi družbami ali strankami;
- Poslovni dogodki, ki imajo karakteristike zakonsko dvomljivega načina plačila;
- V preteklosti so bile ugotovljene napake;
- Neobičajne knjižbe tik pred datumom poročanja;
- Prisotni problemi z računalniško podporo računovodstva (kronološko številčenje ipd.);
- Uskladitve med pomožnim knjigovodstvom in glavno knjigo ni tekoče in pravočasno;
- Predstavlja postavka posebno tveganje za podjetje;
- Je podjetje zadolženo ali je nelikvidno;
- Je prisoten pritisk na podjetje za prikazovanje visokih bilančnih postavk.

Pomembne zadeve pri načrtovanju za postavko opredmetena osnovna sredstva so:

1.Bomo postavko opredmetenih osnovnih sredstev testirali po analitičnih, posamičnih ali kombiniranih postopkih?	Kombiniranih
2. Bomo testirali stroške amortizacije po analitičnih, posamičnih ali kombiniranih postopkih?	Analitičnih
3. Bomo opredmetena osnovna sredstva testirali pred koncem leta?	Ne
4. Izkazuje podjetje finančni ali operativni najem?	Ne
5. So prisotne transakcije s povezanimi družbami in osebami?	Ne
6. So opredmetena osnovna sredstva revalorizirana med letom?	Da
7. So prisotne transakcije s tujino?	Da

Pomembni dogodki ali neobičajne postavke:

		Pomembni dogodki / neobičajne postavke
1.		Zaprtje obrata

Povzetek tveganja za opredmetena osnovna sredstva:

	Opis tveganja	Možna napaka	Odprava napake	Posamezni revizijski postopek
1.	Ugotovili smo napako v zaporedju inventarnih številk nabave v tekočem letu	Popolnost	Analitični test	Primerjamo sklepe uprave, prevzemne zapisnike in register OS; inventurni zapis

Tveganje ni ugotovljeno:

Povzetek iz delovnega papirja »razumevanje računovodstva«; načrtujemo zanašanje na delovanje kontrol.

Področje	Popolnost	Obstoj	Evidentiranje	Pripadnost	Vrednotenje	Razkritja
Opredmetena osnovna sredstva	Nizek	Nizek	Nizek	Nizek	Nizek	Osnovni

2.5. Preizkušanje delovanja kontrol

Zaradi obsežnosti delovnih papirjev, ki jih metodologija D&T nudi revizorju za preizkušanje delovanja notranjih kontrol na področju opredmetenih osnovnih sredstev, prikazujemo v nadaljevanju le najpomembnejše. Na osnovi rezultata ovrednotenja postopkov preizkušanja delovanja kontrol revizor opredeli možnost zanašanja na delovanje kontrol pri preizkušanju podatkov oziroma ugotovi, da se revizor pri preizkušanju podatkov na delovanje kontrol ne more zanašati.

Povzetek iz delovnega papirja »Razumevanje postopkov osnovnih sredstev:

		Predhodni zaključek o zanesljivosti postopkov v zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi
		Zanesljivo

Povzetek iz rotacijskega plana preizkušanja kontrol:

		Načrtujemo preizkušanje kontrol to leto?
		Da

Osnovna aktivnost	Kontrolni cilj	Konto in potencialna napaka
POVEČANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	FA0505 Povečanja osnovnih sredstev so v lasti podjetja	OS: Lastništvo
POVEČANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	FA0515 Povečanje osnovnih sredstev je pravilno izkazano	OS: Razkritja
POVEČANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	FA0520 Povečanje osnovnih sredstev je izkazano v pravilnem obdobju	OS: Pripadnost
POVEČANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	FA0525 Vsa povečanja osnovnih sredstev so izkazana v poslovnih knjigah	OS: Popolnost
AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	FA1005 AM je pravilno knjižena	OS: Popolnost Stroški AM: Evidentiranje
AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	FA1010 Stroški AM so pravilno obračunani in razkriti	OS: Razkritja Stroški AM: Razkritja
AMORTIZACIJA OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	FA1020 Stroški AM so evidentirani v pravilnem obdobju	OS:Č Obstoj; OS: Pripadnost, Stroški AM: Popolnost; Stroški AM: Pripadnost

Osnovna aktivnost	Kontrolni cilj	Konto in potencialna napaka
ZMANJŠANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	FA1510 Zmanjšanje osnovnih sredstev predstavlja dejansko zmanjšanje.	OS: Popolnost
ZMANJŠANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	FA1515 Zmanjšanje osnovnih sredstev je pravilno poročano.	OS: Pripadnost
ZMANJŠANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	FA1520 Zmanjšanje osnovnih sredstev je pravilno obračunano in knjiženo	OS: Razkritja
ZMANJŠANJE OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	FA1525 Zmanjšanje osnovnih sredstev je poračno v pravilnem obdobju	OS: Časovni presek
UPRAVLJANJE Z OPREDMETENIMI OSNOVNIMI SREDSTVI	FA2005 Stroški vzdrževanja osnovnih sredstev so dejansko stroški.	OS: Popolnost
UPRAVLJANJE Z OPREDMETENIMI OSNOVNIMI SREDSTVI	FA2010 Osnovna sredstva so varovana	OS: pripadnost
UPRAVLJANJE Z OPREDMETENIMI OSNOVNIMI SREDSTVI	FA2015 Vzdrževanje osnovnih sredstev je učinkovito	OS: Popolnost
UPRAVLJANJE Z OPREDMETENIMI OSNOVNIMI SREDSTVI	FA2025 Osnovna sredstva so v funkciji in vrednotena v skladu z računovodsko politiko	OS: Vrednotenje OS: Popolnost
UPRAVLJANJE Z OPREDMETENIMI OSNOVNIMI SREDSTVI	FA2030 Finančni podatki o osnovnih sredstvih so izkazani in vsi podatki o popolni predstavitvi osnovnih sredstev so izkazani.	OS: Razkritja Stroški AM: Popolnost

Osnovna aktivnost	Kontrolni cilj	Konto in potencialna napaka
UPRAVLJANJE Z REGISTROM OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	FA2505 Samo resnične spremembe osnovnih sredstev so izkazane v registru	OS: Popolnost; OS: Pripadnost Stroški AM: Popolnost; Stroški AM: Pripadnost
UPRAVLJANJE Z REGISTROM OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	FA2515 Spremembe v registru osnovnih sredstev so natančne	OS: Popolnost Stroški AM: Popolnost
UPRAVLJANJE Z REGISTROM OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	FA2516: Dostop do registra osnovnih sredstev imajo samo pooblaščene osebe	OS: Popolnost
UPRAVLJANJE Z REGISTROM OPREDMETENIH OSNOVNIH SREDSTEV	FA2520 Spremembe v register osnovnih sredstev so vnesene pravočasno	OS: Popolnost OS: Obstoj; Stroški AM: Popolnost

2.6. Priprava revizijskega načrta

Revizijski načrt preizkušanja podatkov je produkt metodologije D&T in predstavlja v prvem delu povzetek ugotovitev iz delovnih papirjev načrtovanja revizije in v drugem delu določa postopke, ki jih je potrebno opraviti.

Denarna natančnost (Delovni papir 1710):

	Tekoče leto	Preteklo leto
	417.000.000	199.000.000

Pomembni dogodki ali neobičajne postavke (Delovni papir 1510):

		Pomembni dogodki / neobičajne postavke	Ugotovitev
1.		Zaprtje obrata	Preverili smo zapisnik izločenih OS in primerjali register

Povzetek tveganja za opredmetena osnovna sredstva (Delovni papir 1510):

	Opis tveganja	Možna napaka	Odprava napake	Posamezni revizijski postopek	Ugotovitev
1.	Ugotovili smo napako v zaporedju inventarnih številk nabave v tekočem letu	Popolnost	Analitični test	Primerjamo sklepe uprave, prevzemne zapisnike in register OS; inventurni zapis	Računalniški program ne nadzira kronološkega zaporedja

Povzetek preizkušanja delovanja kontrol (Delovni papir 4310):

	Popolnost	Obstoj	Evidentiranje	Pripadnost	Vrednotenje	Razkritja	Sprememba plana
Opredmetena osnovna sredstva	Nizek	Nizek	Nizek	Nizek	Nizek	Osnovni	Ne

Samostojni postopki

	Povzetek revizijskih postopkov
1	TESTIRANJE STANJA OSNOVNIH SREDSTEV (posamično) *(pravilnost in popolnost evidentiranja, knjiženje, časovna razmejenost*)
2	TESTIRANJE VREDNOSTI OSNOVNIH SREDSTEV (posamično) [*pravilnost in popolnost evidentiranja, vrednotenje, knjiženje, časovna razmejenost)*
3	TESTIRANJE RAZKRITJA OSNOVNIH SREDSTEV (posamično) [*razkritja]*
4	TESTIRANJE OSNOVNIH SREDSTEV, KI SO BILA ŽE TESTIRANA V PREDHODNI FAZI REVIZIJE (posamično) (*pravilnost in celovitost evidentiranja, knjiženje, časovna razmejenost)*
5	TESTIRANJE FINANČNEGA NAJEMA (posamično) (*pravilnost* in *celovitost evidentiranja, vrednotenje*, *knjiženje*, *časovna razmejenost)*

Posamezni postopki preizkušanja podatkov

Povzetek revizijskih postopkov	Posamezni revizijski postopki	Opravil:	Delovni papir:
1. TESTIRANJE STANJ OSNOVNIH SREDSTEV – *pravilnost* in *popolnost evidentiranja*, *obstoj knjiženje*, *časovna razmejenost*	Pridobiti register osnovnih sredstev, ki kaže začetna in končna stanja, nabave in prodaje ter ostale pridobitve in odtujitve v razdobju, kakor tudi natečeni popravek vrednosti na začetku in koncu obdobja. Register naj kaže osnovna sredstva po kategorijah in tipih, z datumi nabav vsakega posameznega osnovnega sredstva in morebitne izgube oz. dobičke pri prodajah.		
	Preveriti posamezne seštevke registra.		
	Uskladiti seštevke osnovnih sredstev in natečenega popravka vrednosti z glavno knjigo. Preveriti knjiženje izgub in dobičkov pri prodajah osnovnih sredstev v glavni knjigi. Uskladiti posamezne postavke s podporno dokumentacijo in inventuro.		
	Izbrati osnovna sredstva na začetku obdobja ter nabavljena/pridobljena v obdobju. Za tista, ki so na koncu obdobja še last klienta, je potrebno opraviti naslednje:		

Povzetek revizijskih postopkov	Posamezni revizijski postopki	Opravil:	Delovni papir:
	Če je mogoče fizično preveriti obstoj osnovnega sredstva ali se z drugimi postopki prepričati, ali je le-to še vedno last klienta oz. ga ta uporablja in da njegova preostala doba uporabnosti smiselno sovpada njegovemu dejanskemu stanju in ocenjeni bodoči življenjski dobi.		
	Uskladiti knjižno nabavno vrednost izbranega osnovnega sredstva s podporno dokumentacijo (e.g. odobreni plani investicij, dobaviteljevi računi, pogodbe za tekoče obdobje oz. delovni papirji za osnovna sredstva, pridobljena v predhodnih obdobjih).		
	Preveriti, da je pridobitev tekočega obdobja ustrezno odobrena in da vanjo ni vključenih zneskov, ki so stroškovne narave.		
	Če gre pri pridobitvi za zamenjavo osnovnega sredstva, preveriti, ali je odtujitev nadomeščenega osnovnega sredstva pravilno obravnavana.		
	Za osnovna sredstva, izbrana v koraku B, ki so bila odtujena v tekočem obdobju:		
	Preveriti dokumentacijo v zvezi z odobritvijo odtujitve in prodajo osnovnega sredstva (e.g. računi, denarni prilivi).		
	Preveriti izračun dobička ali izgube pri prodaji osnovnega sredstva.		
	Pregledati spremembe kategorij osnovnih sredstev tekom obdobja in na podlagi določenih informacij poiskati razloge zanje (e.g. povečanje produktivnosti, poslovni plani).		
	Pridobiti informacije, potrebne za revizijo izkaza denarnih tokov.		
	Oceniti rezultate testov.		
2. TESTIRANJE VREDNOSTI OSNOVNIH SREDSTEV – *pravilnost in popolnost evidentiranja, vrednotenje, knjiženje, časovna razmejenost*	Potrditi, da so računovodska politika in postopki za izračunavanje in knjiženje amortizacije ustrezni in se uporabljajo konsistentno.		
	Izbrati osnovna sredstva iz registra, testiranega v postopku 1, in detajlno testirati strošek amortizacije.		
	Preveriti izračun stroška amortizacije tekočega obdobja in uskladiti začetno stanje natečenega popravka vrednosti s končnim.		
	Preveriti seštevke natečenega popravka za posamezne skupine osnovnih sredstev in jih uskladiti z glavno knjigo.		
	Raziskati morebitne ostale vknjižbe stroškov amortizacije in jih uskladiti s podporno dokumentacijo.		

Povzetek revizijskih postopkov	Posamezni revizijski postopki	Opravil:	Delovni papir:
	Preveriti, ali ni prišlo do dogodkov, ki bi lahko vodili do zmanjšanja vrednosti ali v skrajnih primerih do dokončnega odpisa osnovnih sredstev (e.g. spremembe v proizvodnji, zaradi katerih bi postala osnovna sredstva odvečna, zastarela, neuporabna).		
	Pregledati konto kartice stroškov vzdrževanja in popravil osnovnih sredstev v tekočem obdobju ter ugotoviti, ali vsebujejo postavke, ki bi morale biti kapitalizirane.		
	Oceniti rezultate testov.		
Povzetek revizijskih postopkov	**Posamezni revizijski postopki**	**Opravil:**	**Delovni papir:**
3. TESTIRANJE RAZKRITJA OSNOVNIH SREDSTEV - *razkritja*	Preveriti, ali so do konca amortizirana osnovna sredstva ustrezno in konsistentno knjižena.		
	Preveriti, ali so bila po potrebi narejena naslednja razkritja:		
	Stanja posameznih vrst amortizirljivih osnovnih sredstev (e.g. zemljišča, zgradbe, oprema...).		
	Popravki vrednosti.		
	Računovodske metode amortiziranja za osnovne vrste osnovnih sredstev.		
	Celotni obdobni strošek amortizacije.		
	Morebitne potencialne obveznosti iz naslova sklenjenih pogodb o nabavi osnovnih sredstev.		
	Zastavljena osnovna sredstva.		
	Transakcije s povezanimi družbami.		
4. TESTIRANJE OSNOVNIH SREDSTEV, KI SO BILA ŽE TESTIRANA V PREDHODNI FAZI REVIZIJE – *pravilnost in celovitost evidentiranja, knjiženje, časovna razmejenost*	Raziskati in preveriti pomembne pridobitve in odtujitve osnovnih sredstev od datuma predhodne revizije do konca obdobja in jih testirati, kot je navedeno v postopku 1, korak B oz. v postopku 1, korak C.		
	Testirati transakcije med datumom predhodne revizije in koncem obdobja.		
	Pridobiti uskladitev stanj, testiranih v predhodni reviziji, s končnimi stanji obdobja:		
	Uskladiti nabave osnovnih sredstev z denarnimi odlivi.		
	Uskladiti prodaje osnovnih sredstev z denarnimi prilivi.		
	Preveriti podporno dokumentacijo ostalih pomembnejših vknjižb.		
	Izbrati nabavljena ali drugače pridobljena osnovna sredstva med datumom predhodne revizije in koncem obdobja ter:		
	Uskladiti s podporno dokumentacijo (e.g. dobaviteljevi računi, odobreni plani investicij).		
	Preveriti, da ni vključenih zneskov, ki bi bili stroškovne narave.		
	Če gre pri pridobitvi za zamenjavo osnovnega sredstva, preveriti, ali se je odtujitev nadomeščenega osnovnega sredstva pravilno obravnavala.		

Povzetek revizijskih postopkov	Posamezni revizijski postopki	Opravil:	Delovni papir:
	Izbrati prodana ali drugače odtujena osnovna sredstva med datumom predhodne revizije in koncem obdobja ter:		
	Preveriti dokumentacijo v zvezi z odobritvijo odtujitve in prodajo osnovnega sredstva.		
	Preveriti izračun dobička ali izgube pri prodaji osnovnega sredstva.		
	Oceniti rezultate testov.		
5. TESTIRANJE FINANČNEGA NAJEMA – *pravilnost in celovitost evidentiranja, vrednotenje, knjiženje, časovna razmejenost*	Pridobiti register finančno najetih osnovnih sredstev, ki kaže začetna in končna stanja, nove najeme in prekinitve najemov.		
	Preveriti posamezne seštevke registra.		
	Uskladiti končna stanja registra z glavno knjigo.		
	Preveriti ustreznost kapitalizacije postavk.		
	Preveriti ustreznost metod amortiziranja.		
	Izbrati osnovna sredstva na začetku obdobja ter najeta v obdobju. Za tista, ki so na koncu obdobja še najeta, je potrebno opraviti naslednje:		
	Če je mogoče fizično preveriti obstoj osnovnega sredstva ali se z drugimi postopki prepričati, ali je le-to še vedno najeto s strani klienta oz. ga ta uporablja.		
	Uskladiti obrok najemnine in obdobja najema s podporno dokumentacijo (e.g. pogodba o finančnem najemu).		
	Preveriti izračun neto sedanje vrednosti osnovnega sredstva in stroška obresti za tekoče obdobje.		
	Preveriti izračun stroška amortizacije za tekoče obdobje.		
	Za osnovna sredstva, izbrana v koraku B, ki na koncu obdobja niso bila najeta, preveriti, ali je bilo prenehanje najema ustrezno odobreno in knjiženo.		
	Oceniti rezultate testov.		
PREDLOGI	Razmisliti:		
	Nadzor stroškov:		
	*Izračunavanje obdobja povrnitve naložb pred večjimi nabavami.		
	Denarni tok:		
	*Analizirati najbolj racionalno nabavo.		
	*Prodaja neuporabnih osnovnih sredstev, če ni bodočih načrtov o njihovi uporabi.		
	Nadzor:		
	*Ustrezno zavarovanje, ki temelji na tržnih vrednostih.		
	*Fizični nadzor nad »mobilnimi« osnovnimi sredstvi velikih vrednosti.		
	Stroški vzdrževanja:		
	*Ustrezno načrtovanje sprotnega vzdrževanja s ciljem minimizirati stroške verjetnost oviranja poslovanja zaradi večjih okvar.		
	*Nadzorovanje stroškov vzdrževanja s ciljem ugotoviti neuporabna osnovna sredstva.		
	*Izboljšati preglednost registra osnovnih sredstev.		

2.7. Zaključek

Rezultate preizkušanja podatkov revizor zapiše v posamezni delovni papir, ki se nanaša na:

- Ugotovljene računske napake;
- Predloge poslovodstvu in
- Skladnost postavke s slovenskimi računovodskimi standardi.

3. PROBLEMI PRI IZVAJANJU REVIZIJSKIH POSTOPKOV

Probleme, s katerimi se revizor srečuje pri izvajanju revizijskih postopkov preverjanja opredmetenih osnovnih sredstev moramo razdeliti na dva sklopa.

Prvi sklop se nanaša na prvo leto sprejetega revizijskega posla - začetni saldi. Mednarodni revizijski standard 28 namreč navaja, da prvo leto sprejetega revizijskega posla revizor nima prej dobljenih revizijskih dokazov v zvezi z začetnimi saldi. V zvezi z opredmetenimi osnovnimi sredstvi standard predlaga izvedbo dodatnih revizijskih postopkov.

V skladu s točko 4. navedenega standarda mora revizor zbrati dovolj ustrezne revizijske dokaze, da

- Začetni saldi ne vključujejo napačnih navedb, ki bi utegnile bistveno vplivati na računovodske izkaze tekočega leta;
- Se izbrane računovodske usmeritve dosledno uporabljajo.

Vrsta in obseg revizijskih dokazov, ki naj bi jih revizor zbral v zvezi z začetnimi stanji, sta odvisna od

- V podjetju izbranih računovodskih usmeritev;
- Tega, ali so bili prejšnji računovodski izkazi revidirani, in če so bili, ali je bilo revizorjevo mnenje drugačno kot brez pridržka; ter
- Vrste kontov in tveganje napačne navedbe v računovodskih izkazih za tekoče leto.

V nadaljevanju standard navaja, da se v primeru, ko je računovodske izkaze v prejšnjem letu revidiral drug revizor, revizor lahko strinja z začetnimi saldi, če je pregledal delovno gradivo prejšnjega revizorja. Če pa je bilo revizorjevo poročilo v prejšnjem letu drugačno kot brez pridržka, mora novi revizor posvetiti posebno pozornost ustreznim področjem tekočega leta.

Drugi sklop problemov se nanaša na postopke preizkušanja lastništva nepremičnin v pogojih neurejene zemljiške knjige in s tem v zvezi revizijskega preverjanja lastništva in popolnosti nepremičnin. Revizijska praksa v tujini namreč dopušča pripoznavanje lastništva nepremičnine z njenim vpisom v zemljiško

knjigo. Prav tako je za revizorja vir informacij o zastavi in drugih obremenitvah nepremičnin evidenca zemljiške knjige.

4. VPLIV NEREŠENIH PROBLEMOV NA REVIZORJEVO POROČILO

Revizor mora v skladu z mednarodnimi revizijskimi standardi s preizkušanjem kontrol in podatkov zbrati dovolj ustreznih revizijskih dokazov, da lahko pride do utemeljenih sklepov, na podlagi katerih oblikuje mnenje o računovodskih izkazih. V kolikor z običajnimi revizijskimi postopki ne more zbrati dovolj revizijskih dokazov, mora revizor opraviti dodatne revizijske postopke.
V primeru prvo leto sprejetega revizijskega posla, ob odsotnosti razgovora s prejšnjim revizorjem (stalni časovni pritisk), mora revizor skrbno prebrati prejšnje revizorjevo poročilo, pridobiti pismo poslovodstvu in opraviti postopke, ki jih navaja mednarodni revizijski standard 28.

Pri postopkih revizijskega preverjanja popolnosti, obstoja in lastništva nepremičnin pa mora revizor do ureditve ažurnosti zemljiške knjige, opraviti dodatne revizijske postopke, kot so, pregled registra sklenjenih pogodb (če obstaja), pismo notarju, poročilo pravne službe in drugi, povečujejo obseg revizorjevega dela.