Dr. Meta Duhovnik*

REVIZORJEVO POROČANJE ZA POSEBNE NAMENE NA PODLAGI ZGD

The Auditor's Reporting on Special Purposes on the Basis of Companies Act

POVZETEK ● *Namen tega sestavka je oblikovati nekaj izhodiščnih idej o tem, kako naj revizor po zakonu o gospodarskih družbah poroča v primerih, ki niso neposredno povezani z revidiranjem računovodskih izkazov, in kako naj pri tem uporablja mednarodni standard revidiranja, ki govori o revizijskih poslih za posebne namene. Sestavek naj bi služil kot podlaga za razpravo o načinu revizorjevega poročanja na posameznih področjih revidiranja in za oblikovanje enotnih izhodišč za poročanje v okviru pravil revidiranja.*

Ključne besede ● *zakon o gospodarskih družbah, pravila revidiranja, zakon o revidiranju, mednarodni standardi revidiranja, revizorjevo poročilo o revizijskih poslih za posebne namene, revizorjevo mnenje.*

1. UVOD

Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/93, 29/94, 82/94, 20/98, 32/98, 37/98, 84/98, 6/99, 54/99, 36/00, 45/01, 59/01, 50/02 in 93/02; odslej ZGD) omenja revizorja in revizorjevo poročanje predvsem v sedmem poglavju, v katerem govori o revidiranju računovodskih izkazov s pojasnili. S tem poglavjem so v pretežni meri povezana tudi določila zakona o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01; odslej ZRev-1), ki govorijo o revidiranju računovodskih izkazov, in druga pravila revidiranja, na čelu z mednarodnimi

* doktorica ekonomskih znanosti; pooblaščena revizorka, preizkušena poslovna finančnica; strokovna svetovalka, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana.

standardi revidiranja, ki predpisujejo postopke in način poročanja zlasti za revidiranje računovodskih izkazov.

Vendar pa ZGD ne omenja revizorja samo v povezavi z revidiranjem računovodskih izkazov, temveč mu posebno odgovornost nalaga tudi na drugih področjih, obravnavanih v različnih delih zakona. Zato je namen tega sestavka oblikovati nekaj izhodiščnih idej o tem, kako naj revizor poroča v drugih primerih, ki niso neposredno povezani z revidiranjem računovodskih izkazov, in kako naj pri tem uporablja mednarodna standarda revidiranja 800 (Revizorjevo poročilo o revizijskih poslih za posebne namene) in 920 (Posli opravljanja dogovorjenih postopkov v zvezi z računovodskimi informacijami). Sestavek naj bi služil kot podlaga za razpravo in priporočene rešitve na posameznih področjih revidiranja.

2. REVIZORJEVE NALOGE PO ZGD

Poleg revidiranja letnega poročila nalaga ZGD revizorju še vrsto dodatnih nalog, povezanih z revidiranjem za posebne namene. V nadaljevanju bom po posameznih vsebinskih sklopih poskušala analizirati dodatne obveznosti, povezane z revizijami za posebne namene, in usmeriti bralca v uporabo ustreznega mednarodnega standarda revidiranja, ki naj bi omogočal poročanje v skladu z zakonskimi zahtevami.

2.1. Revizorjevo poročilo o povzetkih računovodskih izkazov

2.1.1. Zakonske zahteve

ZGD govori v 55. členu, ki sodi v sedmo poglavje ZGD (Poslovne knjige in letno poročilo), tudi o povzetku letnega poročila. Pri tem določa, da objava povzetka ne sme obsegati revizorjevega mnenja v celotnem besedilu. V objavi pa je v skladu z zakonskimi zahtevami treba navesti, ali je bilo revizorjevo mnenje pritrdilno, s pridržkom oziroma odklonilno. Ker gre v tem primeru za neke vrste dodatno objavo letnega poročila, ki jo opravi družba poleg objave po 1.[1] in 2.[2] odstavku 55. člena ZGD, je treba preprečiti, da bi bila takšna objava

[1] »Letna poročila iz prvega odstavka 54. člena tega zakona ter konsolidirana letna poročila iz drugega odstavka 54. člena tega zakona je treba zaradi javne objave skupaj z revizorjevim mnenjem predložiti organizaciji, pooblaščeni za obdelovanje in objavljanje podatkov, v osmih mesecih po koncu poslovnega leta.«

zavajajoča. To je pomembno še zlasti, ker družba običajno javno objavi letno poročilo iz tehle razlogov:

- ker želi javnost (zlasti svoje potencialne poslovne partnerje) še dodatno obvestiti o svojem (običajno dobrem) finančnem poslovanju,
- ker družbi tako nalagajo njena lastna pravila,
- ker družbi tako nalaga drug predpis.[3]

Če povzetek letnega poročila ni skladen z revidiranimi računovodskimi izkazi s pojasnili in poslovnim poročilom, je javna objava zavajajoča. Čeprav v povezavi s povzetkom zakon revizorja ne omenja, je edino pravilno, da tudi povzetek letnega poročila pregleda revizor, ki je revidiral računovodske izkaze s pojasnili, in o tem poroča v skladu s pravili revidiranja. Pretekle objave povzetkov letnih poročil dokazujejo, da družbe in v primeru, da so naprošeni, tudi revizorji v tem primeru ravnajo različno, kar za javno objavo ni primerno in je že zaradi različnosti v posameznih primerih lahko zavajajoče (glej na primer Finance, 2003, str. B 18, B 19, B 21, B 22). Ker zakon ne določa nedvoumno, kaj pomeni, da objava povzetka ne sme obsegati revizorjevega mnenja v celotnem besedilu, v objavi pa je potrebno navesti, ali je bilo revizorjevo mnenje pritrdilno, s pridržkom ali odklonilno, je edino pravilno, da revizor v tem primeru poroča v skladu s pravili revidiranja.

2.1.2. Predvidena rešitev po mednarodnih standardih revidiranja

Mednarodni standard revidiranja (odslej MSR) 800 nedvoumno določa način revizorjevega poročanja o povzetkih računovodskih izkazov. Pomembnejša določila standarda, ki govorijo o povzetkih računovodskih izkazov, so:

- Če revizor ni izrazil mnenja o računovodskih izkazih, na podlagi katerih so bili pripravljeni povzetki, ne more poročati o povzetkih računovodskih izkazov (točka 21 MSR 800).
- Povzetki računovodskih izkazov morajo jasno opozoriti, da gre zgolj za povzetke informacij in da mora bralec, ki želi bolje spoznati finančno stanje družbe in izide njenega poslovanja, skupaj s povzetki računovodskih izkazov prebrati tudi najnovejše revidirane računovodske izkaze, v katerih so vsa razkritja, ki jih zahteva ustrezni okvir računovodskega poročanja (točka 22 MSR 800).
- Povzetki računovodskih izkazov morajo biti ustrezno naslovljeni, da je mogoče ugotoviti, na podlagi katerih revidiranih računovodskih izkazov s

[2] »Letno poročilo majhnih družb, s katerih vrednostnimi papirji se ne trguje na organiziranem trgu, in letno poročilo podjetnikov je treba zaradi javne objave predložiti organizaciji, pooblaščeni za obdelovanje in objavljanje podatkov v treh mesecih po koncu poslovnega leta.«

[3] Primerjaj:Zakon o gospodarskih družbah s komentarjem, 1. knjiga, 2002, str. 301.

pojasnili so bili pripravljeni, na primer »Povzetek računovodskih izkazov, pripravljen na podlagi revidiranih računovodskih izkazov s pojasnili za leto, končano 31. decembra 20XX.« (točka 23 MSR 800)

- Povzetki računovodskih izkazov ne vsebujejo vseh informacij, ki jih zahteva okvir računovodskega poročanja, uporabljen pri letnih računovodskih izkazih. Zaradi tega revizor pri izražanju mnenja o povzetkih računovodskih izkazov ne uporablja besedila, da gre za »resnično in pošteno sliko« ali za »v vseh bistvenih pogledih pošteno predstavitev« (točka 24 MSR 800).

- Revizorjevo poročilo o povzetkih računovodskih izkazov mora vsebovati tele temeljne sestavine:
  - naslov[4];
  - naslovnika;
  - opredelitev revidiranih računovodskih izkazov, na podlagi katerih so bili pripravljeni povzetki računovodskih izkazov;
  - sklicevanje na datum revizijskega poročila o neskrajšanih računovodskih izkazih in vrsto mnenja v tistem poročilu;
  - mnenje, ali so informacije v povzetkih računovodskih izkazov v skladu z revidiranimi računovodskimi izkazi, na podlagi katerih so bile pripravljene; če je revizor izdal o neskrajšanih računovodskih izkazih prilagojeno mnenje, vendar je zadovoljen s predstavitvijo v povzetkih računovodskih izkazov, mora revizorjevo poročilo navesti, da so povzetki sicer v skladu z neskrajšanimi računovodskimi izkazi, vendar so bili pripravljeni na podlagi računovodskih izkazov, o katerih je bilo izdano prilagojeno revizorjevo poročilo;
  - izjavo ali sklicevanje na pojasnilo v povzetkih računovodskih izkazov, ki zaradi boljšega razumevanja finančne učinkovitosti in položaja družbe ter področja opravljene revizije napotuje k branju povzetkov računovodskih izkazov v povezavi z neskrajšanimi računovodskimi izkazi in revizorjevim poročilom o njih;
  - datum poročila;
  - revizorjev naslov ter
  - revizorjev podpis.

[4] V naslovu utegne biti ustrezno uporabi izraz "neodvisni revizor", da bi razlikovali revizorjevo poročilo od poročil, kakršna izdajajo drugi, kot so vodilni uslužbenci v družbi, ali od poročil drugih revizorjev, ki jim morda ni treba izpolnjevati istih etičnih zahtev, kot jih mora neodvisni revizor.

2.1.3. Vzorec revizorjevega poročila o povzetkih revidiranih računovodskih izkazov (s pojasnili), o katerih je revizor izrazil mnenje s pridržki

REVIZORJEVO POROČILO, NAMENJENO ...

Revidirali smo računovodske izkaze s pojasnili gospodarske družbe ABC za leto, končano 31. decembra 20XX, iz katerih izhajajo povzetki računovodskih izkazov, v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja. V našem poročilu z dne 10. marca 20XX smo izrazili mnenje, da so računovodski izkazi s pojasnili, iz katerih izhajajo povzetki računovodskih izkazov, resnična in poštena slika (ali "v vseh bistvenih pogledih poštena predstavitev") ... razen zalog, ki so prikazane v prevelikem znesku, in sicer za ...

Po našem mnenju so priloženi povzetki računovodskih izkazov v vseh bistvenih pogledih v skladu z računovodskimi izkazi s pojasnili, iz katerih izhajajo in o katerih smo izrazili mnenje s pridržki.

Za boljše razumevanje finančnega stanja gospodarske družbe, njenega poslovnega in finančnega izida v obdobju ter področja naše revizije je treba povzetke računovodskih izkazov brati skupaj z računovodskimi izkazi s pojasnili, iz katerih izhajajo, in z našim revizijskim poročilom o njih.

Datum

Naslov REVIZOR

2.2. Ustanovitvena revizija za delniško družbo

2.2.1. Zakonske zahteve

V povezavi z ustanovitveno revizijo ZGD v 194. členu določa, da mora ustanovitev delniške družbe pregledati eden ali več ustanovitvenih revizorjev, ki jih imenuje sodišče. Ustanovitvena revizija je potrebna v tehle primerih:

- če je član uprave ali nadzornega sveta sam prevzel delnice;
- če so bile ob ustanovitvi prevzete delnice za račun člana uprave ali nadzornega sveta;
- če si je član uprave ali nadzornega sveta pridobil posebno ugodnost ali plačilo za pripravo ustanovitve;
- če se ustanovitev izvede s stvarnimi vložki.

Zakonske določbe o ustanovitveni reviziji delniške družbe se v skladu s 547. členom ZGD smiselno uporabljajo tudi pri preoblikovanju družbe z omejeno odgovornostjo v delniško družbo. Pri tem za ustanovitelje veljajo družbeniki, ki so glasovali za preoblikovanje. Enako velja v skladu s 555. členom ZGD za preoblikovanje družbe z omejeno odgovornostjo v komanditno delniško družbo.

Po 194. a členu ZGD mora ustanovitvena revizija ugotoviti zlasti:

- ali so podatki ustanoviteljev o prevzemu delnic, o vložkih v osnovni kapital ter določbah iz 187.[5] in 188.[6] člena ZGD pravilni in popolni;
- ali vrednost stvarnih vložkov in stvarnega prevzema dosega najmanj emisijsko vrednost delnic ali vrednost plačil, ki jih je treba za to zagotoviti.

ZGD prav tako določa, da se o vsaki reviziji izdela pisno poročilo, v katerem se opiše predmet stvarnega vložka oziroma stvarnega prevzema ter navede ocenjevalne metode, ki so bile pri tem uporabljene. Zakon zavezuje ustanovitvenega revizorja, da dostavi po en izvod poročila registrskemu sodišču ter upravi družbe. Poročilo si na registrskem sodišču lahko vsakdo ogleda.

V zakonu je določeno tudi, da se za ustanovitveno revizijo glede poteka revidiranja in pogojev revidiranja smiselno uporabljajo določbe zakona, ki ureja revidiranje, o reviziji letnih poročil. V tem delu gre za zakonodajalčevo nedoslednost, saj niti ZGD niti Zrev-1 ne govori o revidiranju letnega poročila. ZGD v 54. členu določa, da mora letna poročila v tem členu navedenih družb *pregledati* revizor na način in pod pogoji, ki so določeni z zakonom, ki ureja revidiranje, Zrev-1 pa govori o *revidiranju računovodskih izkazov*.

---

[5] »(1)Posebne ugodnosti posameznim delničarjem ali tretji osebi, z navedbo upravičenca teh ugodnosti, se lahko določijo samo v statutu. (2) Samo v statutu se lahko določijo tudi stroški, ki jih družba povrne delničarjem ali drugim osebam kot nadomestilo ali kot plačilo za pripravo ustanovitve družbe. (3) Če posebne ugodnosti ali stroški iz prvega in drugega odstavka tega člena niso določene v statutu, pogodbe in pravna dejanja, s katerimi se dajejo take ugodnosti ali določi povrnitev stroškov, proti družbi nimajo pravnega učinka. Tega ni mogoče odpraviti s spremembo statuta potem, ko je družba vpisana v register. (4) Določbe o posebnih ugodnostih in stroških iz prvega in drugega odstavka tega člena se lahko spremenijo šele po petih letih od vpisa družbe v register.«

[6] »(1) Če delničarji prispevajo vložke tako, da ne vplačajo nominalnega ali višjega emisijskega zneska delnic v denarju (stvarni vložki), ali če družba prevzame obstoječe ali bodoče obrate ali druge premoženjske predmete (stvarni prevzem), mora statut določiti: predmet stvarnega vložka ali stvarnega prevzema, osebo, od katere ga družba pridobi, in nominalni znesek, ki je zagotovljen s stvarnim vložkom ali stvarnim prevzemom. Kot stvarni vložek se šteje tudi, če družba prevzame premoženjski predmet, za katerega je zagotovljeno plačilo, ki naj se priračuna k vložku delničarja (stvarni prevzem). (2) Kot stvarni vložki ali stvarni prevzem se lahko štejejo le tisti premoženjski predmeti oziroma pravice, katerih gospodarska vrednost je ugotovljiva. Dolžnost opraviti storitev se ne šteje za stvarni vložek ali stvarni prevzem v smislu določb tega člena. (3) Če v statutu ni določb iz prvega odstavka tega člena, so pogodbe o stvarnih vložkih ali stvarnem prevzemu ter pravna dejanja za njihovo izvršitev proti družbi neveljavne. Če je dogovor o stvarnem vložku ali stvarnem prevzemu neveljaven, je delničar dolžan vplačati nominalni ali višji emisijski znesek delnic. (4) Po vpisu družbe v register se pomanjkljivosti iz prejšnjega odstavka tega člena ne da odpraviti s spremembo statuta. (5) Za stvarni prevzem se smiselno uporabljajo določbe tega zakona o stvarnih vložkih.«

2.2.2. Predvidena rešitev po MSR

Da bi prišli do primernega MSR, ki bi usmerjal revizorjevo ravnanje pri ustanovitveni reviziji, najprej poglejmo, kaj vse naj bi v skladu z zakonom pregledal(i) ustanovitveni revizor(ji).

Za začetek naj omenim, da bi bilo glede na določbe ZGD in glede na sklicevanje ZGD na ZRev-1 smiselno, da bi sodišče praviloma za ustanovitveno revizijo imenovalo eno revizijsko družbo[7]. Niti ZGD (54. člen) niti Zrev-1 (24. člen) namreč pri opravljanju posamezne revizije ne predvideva deljene odgovornosti.

V skladu s komentarjem k ZGD je namen ustanovitvene revizije preveritev, ali so izpolnjene vse zakonske zahteve pri ustanovitvi. Pri tem je treba posebej ugotoviti okoliščine v zvezi z zagotovitvijo osnovnega kapitala. Glede na že navedene člene ZGD in na druge člene, na katere se navedeni členi sklicujejo, naj bi pri ustanovitveni reviziji revizor pregledal:

- *Posebne ugodnosti in ustanovitvene stroške:*

  Revizor mora preveriti, če so morebitne posebne ugodnosti posameznim delničarjem ali tretji osebi, z navedbo upravičenca teh ugodnosti, določene v statutu družbe. V statutu morajo biti določeni tudi stroški, ki jih družba povrne delničarjem ali drugim osebam kot nadomestilo ali kot plačilo za pripravo ustanovitve družbe.

- *Stvarne vložke in stvarni prevzem:*

  Revizor mora preveriti, če statut določa:

  - predmet stvarnega vložka ali stvarnega prevzema[8];
  - osebo, od katere ga družba pridobi, in
  - nominalni znesek, ki je zagotovljen s stvarnim vložkom ali stvarnim prevzemom.

  Kot stvarni vložek se šteje tudi, če družba prevzame premoženjski predmet, za katerega je zagotovljeno plačilo, ki naj se priračuna k vložku delničarja (stvarni prevzem).

  Revizor mora preveriti, če so se za morebitni stvarni prevzem smiselno uporabljala določila o stvarnih vložkih.

---

[7] ZGD v 8. odstavku 1. člena določa, da je po zakonu revizor revizijska družba oziroma samostojni revizor oziroma samostojna revizorka, ki ima po zakonu, ki ureja revidiranje, dovoljenje za opravljanje storitev revidiranja.

[8] Stvarni prevzem po 188. členu pomeni, da družba prevzame obrate ali druge premoženjske predmete.

- *Način zagotovitve stvarnih vložkov v skladu s 188. členom ZGD:*

  Bistveno v zvezi s stvarnimi vložki ter predmeti stvarnega prevzema je, da mora biti družbi omogočeno trajno in prosto razpolaganje z njimi od trenutka vpisa delniške družbe v sodni register. Trajno in prosto razpolaganje s predmeti varstva ene izmed pravic industrijske lastnine, na primer s patentom za izum, pa ni mogoče, če je na primer zanj zahtevana prisilna licenca. Revizor naj bi pridobil izjavo plačnikov delnic s stvarnimi vložki, da za predmete varstva, zavarovane s pravicami industrijske lastnine, niso dali ne izključne ne izključne pravice.

  »Know-how« je v skladu s komentarjem k ZGD lahko predmet stvarnega vložka ob izpolnjevanju dveh pogojev:

  - da gre za trajni »know-how«,
  - da je njegova gospodarska vrednost ugotovljiva.

  Revizor mora upoštevati, da imajo pravno naravo premoženjskih predmetov oziroma pravic le tisti objekti, katerih gospodarska vrednost je ugotovljiva in ki so brez bremen, na primer hipoteke, licence itd. Dolžnost opraviti storitev se ne šteje za stvarni vložek ali stvarni prevzem.

- *Vrednost stvarnih vložkov:*

  Revizor mora preveriti, ali je vrednost stvarnih vložkov in/ali stvarnega prevzema ugotovljena z ustrezno (ustreznimi) metodo (metodami) vrednotenja (revizor navede uporabljene metode in metodo (metode), na kateri (katerih) temelji vrednost stvarnega vložka in/ali stvarnega prevzema). Če uporablja veščakove storitve, mora v skladu z MSR 620 (Uporaba veščakovih storitev) pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da so primerne za namene revizije.

  Vrednost stvarnih vložkov mora doseči najmanj emisijsko vrednost delnic.

- *Prevzem delnic ter plačila vložkov v osnovni kapital:*

  V povezavi s prevzemi delnic ter s plačili vložkov v osnovni kapital mora revizor preizkusiti izpolnitev zakonskih pogojev glede najnižjega nominalnega zneska delnic (173. člen ZGD[9]), glede emisijskega zneska delnic (174. člen[10]), predvsem pa glede vplačila delnic (191. člen[11]), zlasti

[9] »(1) Najnižji nominalni znesek delnic je 1.000 tolarjev. Delnice z nižjim nominalnim zneskom so nične. Za škodo iz take emisije odgovarjajo izdajatelji solidarno. (2) Višji nominalni zneski se morajo glasiti na večkratnik 1000 tolarjev. (3) Določbe prvega in drugega odstavka tega člena veljajo tudi za potrdila o udeležbi, ki se delničarjem izročijo pred izdajo delnic (v nadaljnjem besedilu: začasnice). (4) S spremembo statuta se lahko pri nespremenjenem osnovnem kapitalu delnice razdelijo na delnice z nižjim nominalnim zneskom ali združijo v delnice z višjim nominalnim zneskom. Za združitev delnic po prejšnjem stavku je potrebno soglasje vsakega delničarja.«

[10] »(1) Delnice se ne smejo izdati za skupni znesek, ki je nižji od osnovnega kapitala, določenega v 172. členu tega zakona. (2) Izdaja delnic za višji znesek je dopustna.«

če gre za delno vplačane delnice. Pri stvarnih vložkih pa je treba posebej preizkusiti, ali so ti družbi pravilno izročeni, tako da lahko uprava z njimi razpolaga.

- *Ustanovitveno poročilo in poročilo uprave in nadzornega sveta:*

  Čeprav v ZGD to ni izrecno navedeno, izhaja že iz samega dejstva, da gre za ustanovitveno revizijo, tudi revizorjeva obveznost za preveritev pisnega ustanovitvenega poročila iz 193. člena[12] ZGD ter pisnih poročil uprave in nadzornega sveta o preveritvi pravilnosti poteka ustanovitve delniške družbe. V skladu s komentarjem k ZGD morajo člani obeh organov svojo nalogo opraviti predvsem z vidika pregleda pravilnosti izpolnitve obveznosti ustanoviteljev po 2. in 3. odstavku 193. člena, zlasti, ali so bili pri izpolnjevanju zahtev v zvezi s sestavinami ustanovitvenega poročila spoštovani vsi pomembni zakonski predpisi, na primer glede posebnosti ugotavljanja vrednosti stvarnih vložkov.

  Tovrstna revizorjeva obveznost izhaja tudi iz komentarja k ZGD (1. knjiga, str. 599), ki govori o sankciji v primeru, če je poročilo članov uprave in/ali nadzornega sveta nepravilno, nepopolno ali protipravno - če ga je za tako ocenil ustanovitveni revizor po 2. odstavku 194. člena.

194. a člen vsebuje dve določili, ki v povezavi z ustanovitvenim revizorjevim poročilom napotujeta revizorja k uporabi MSR 800. Prvo govori o tem, da si poročilo lahko vsakdo ogleda na registrskem sodišču, drugo pa o tem, da se glede poteka revidiranja in pogojev revidiranja za ustanovitveno revizijo smiselno uporabljajo določbe zakona, ki ureja revidiranje. Iz tega sledi, da pri ustanovitveni reviziji ne gre za dogovorjene postopke revizijske narave, za katere se je revizor dogovoril z družbo ali kako ustrezno tretjo osebo z namenom, da bi poročal o dejanskih ugotovitvah v poročilu, v katerem ne daje

---

[11] »(1) Delnice se ob izdaji ne morejo prodajati pod svojo nominalno vrednostjo. (2) Delnice se lahko vplačajo v denarju ali s stvarnimi vložki. (3) Vsaj tretjino osnovnega kapitala morajo tvoriti delnice, ki se vplačajo v denarju. (4) Denarno plačilo je samo tisto plačilo, ki je bilo opravljeno z zakonitimi plačilnimi sredstvi na račun družbe, ki se ustanavlja, pri banki. Pri stvarnih vložkih ter stvarnem prevzemu in denarnih vplačilih mora biti družbi omogočeno trajno in prosto razpolaganje z njimi od trenutka vpisa družbe v register. Na vsako delnico, ki se vplača v denarju, mora biti pred vpisom delniške družbe v register vplačano najmanj 25 % njene nominalne vrednosti. Za delnice, ki so bile deloma krite s stvarnimi vložki, mora biti pred vpisom družbe v register v denarju vplačan tisti del, ki ni krit s plačilom s stvarnim vložkom. (5) Če se delnice prodajajo nad nominalno vrednostjo, mora biti ves presežek vplačan pred vpisom družbe v register. (6) Če družbo ustanovi en ustanovitelj, mora delnice v celoti vplačati pred vpisom družbe v register ali zagotoviti družbi ustrezno varščino.«

[12] »(1) Ustanovitelji morajo sestaviti pisno poročilo o poteku ustanovitve družbe (v nadaljnjem besedilu: ustanovitveno poročilo). (2) V ustanovitvenem poročilu morajo biti prikazane bistvene okoliščine, od katerih je bilo odvisno plačilo za stvarne vložke ali stvarni prevzem. Pri tem se navedejo zlasti: pravni posli, s katerimi je družba pridobila stvarne vložke; če je v družbo vloženo podjetje, njegov dobiček zadnjih dveh let; nabavni in proizvodni stroški v zadnjih dveh letih. (3) V ustanovitvenem poročilu se navede tudi: ali in v kakšnem obsegu so bile ob ustanovitvi prevzete delnice za račun člana uprave ali nadzornega sveta; ali in na kakšen način si je član uprave ali nadzornega sveta pridobil posebno ugodnost oziroma plačilo za pripravo ustanovitve.«

nobenega zagotovila, temveč gre za zakonsko predpisano revizijo, ki jo je v vseh, z zakonom določenih primerih treba izvesti. Zato v tem primeru MSR 920 ni ustrezna podlaga za revizorjevo poročanje.

MSR 800 sicer ne vsebuje izrecnega primera, ko revizor poroča o spoštovanju zakonskih določil, govori pa o poročilu o upoštevanju pogodbenih določil, kar bi se dalo smiselno uporabiti za poročanje ustanovitvenega revizorja. MSR 800 v točki 19 določa, da je posle, pri katerih je treba izraziti mnenje, kako družba upošteva pogodbene (v našem primeru *zakonske*) določbe, mogoče sprejeti, samo če se splošne smeri upoštevanja nanašajo na računovodske in finančne zadeve, ki sodijo na področje revizorjeve strokovne usposobljenosti. Če pa kake zadeve, ki so del celotnega posla, presegajo revizorjevo strokovno znanje, mora razmisliti, ali bi uporabil storitve kakega veščaka. V primeru ustanovitvene revizije to velja zlasti, kadar gre za presojo o primernosti ocenitve stvarnih vložkov.

Revizor mora v svojem poročilu navesti, ali je po njegovem mnenju družba upoštevala posamezne pogodbene (v našem primeru *zakonske*) določbe.

Po MSR 800 naj bi revizorjevo poročilo o upoštevanju zakonskih določb vsebovalo tele temeljne sestavine:

- naslov[13];
- naslovnika;
- začetni ali uvodni odstavek:
  - opredelitev revidiranih informacij ter
  - izjavo o odgovornosti poslovodstva družbe in revizorjevi nalogi;
- odstavek o področju revizije (ki opisuje vrsto revizije):
  - sklicevanje na MSR, ki se nanašajo na revizijski posel za poseben namen, in
  - opis dela, ki ga je opravil revizor;
- odstavek z mnenjem, v katerem je izraženo mnenje o revidiranih informacijah;
- datum poročila;
- revizorjev naslov ter
- revizorjev podpis.

2.2.3. Vzorec revizorjevega poročila

[13] Glejte opombo 4.

REVIZORJEVO POROČILO, NAMENJENO ...

Pri gospodarski družbi ABC smo revidirali njeno upoštevanje določb zakona o gospodarskih družbah (ZGD) o poteku ustanovitve družbe v duhu 194. a člena tega zakona.

Revizijo smo opravili v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja. Ti standardi zahtevajo od nas načrtovanje in izvedbo revizije za pridobitev primernega zagotovila, da je gospodarska družba ABC upoštevala ustrezne določbe ZGD. Revizija vključuje preizkuševalno preverjanje ustreznih dokazov o tem, ali

- priznavanje morebitnih posebnih ugodnosti in/ali ustanovitvenih stroškov ustreza sodilom iz 187. člena ZGD;
- stvarni vložki in/ali stvarni prevzem ustreza sodilom iz 188. člena ZGD;
- je vrednost stvarnih vložkov in/ali stvarnega prevzema ugotovljena z ustrezno (ustreznimi) metodo (metodami) vrednotenja;
- so izpolnjeni zakonski pogoji glede najnižjega nominalnega zneska delnic (173. člen ZGD), glede emisijskega zneska delnic (174. člen ZGD) in glede vplačila delnic (191. člena ZGD);
- so ustanovitveno poročilo, poročilo uprave in poročilo nadzornega sveta skladni s pridobljenimi revizijskimi dokazi.

Prepričani smo, da je naša revizija primerna podlaga za naše mnenje.

Po našem mnenju so bile pri ustanovitvi gospodarske družbe ABC v vseh bistvenih pogledih upoštevane določbe ZGD o poteku ustanovitve družbe.

Za opredelitev vrednosti stvarnega vložka in/ali stvarnega prevzema je bila uporabljena metoda (so bile uporabljene metode) (*revizor navede metodo (metode), na kateri (katerih) temelji vrednost stvarnega vložka in/ali stvarnega prevzema*).

Datum

Naslov REVIZOR

2.3. Revizija pogodbe o poustanovitvi v delniški družbi

2.3.1. Zakonske zahteve

ZGD v 188. a členu določa, da mora revizor pregledati pogodbo, ki jo sklene družba v prvih dveh letih po vpisu ustanovitve v register in na podlagi katere družba pridobi stvari oziroma pravice za ceno, ki dosega najmanj desetino osnovnega kapitala družbe (odslej pogodba o poustanovitvi). Namen tovrstne revizije je ugotoviti, ali je cena za pridobitev premoženja, ki je predmet pogodbe o poustanovitvi, ustrezna. Zakon določa tudi, da se za revizijo pogodbe o poustanovitvi smiselno uporabljajo določbe 194. a člena.

2.3.2. Predvidena rešitev po MSR

Ker je področje revidiranja v primeru revidiranja pogodbe o poustanovitvi ožje od področja revidiranja poteka ustanovitve družbe, poglejmo, kaj iz prejšnjega poglavja pride v tem primeru v poštev.

Že iz samega predmeta revidiranja (pogodba o poustanovitvi) bi se dalo sklepati, da je tudi v tem primeru mogoče uporabiti določila MSR 800 v delu, v katerem govori o poročanju o upoštevanju pogodbenih določil. Sestavine poročila pri takšnem poročanju so razvidne že iz prejšnjega poglavja, zato na tem mestu poglejmo, kakšne preveritve mora v povezavi s pogodbo o poustanovitvi opraviti revizor.

Po duhu zakona je mogoče sklepati, da morajo stvari oziroma pravice, ki jih družba pridobi na podlagi pogodbe o poustanovitvi po vsebini ustrezati sodilom za stvarne vložke oziroma stvarni prevzem. Zato mora revizor preveriti:

- pod kakšnimi pogoji se v skladu z zakonskimi določili in akti družbe lahko pridobivajo stvari in/ali pravice, ki so predmet pogodbe o poustanovitvi;
- ali vsebina stvari in/ali pravice, ki je predmet pogodbe o poustanovitvi, ustreza vsebini stvarnega vložka in/ali stvarnega prevzema;
- vrednost stvari in/ali pravice, ki jo družba pridobi na podlagi pogodbe o poustanovitvi;
- skladnost določil pogodbe o poustanovitvi s pridobljenimi revizijskimi dokazi.

2.3.3. Vzorec revizorjevega poročila

REVIZORJEVO POROČILO, NAMENJENO ...

Pri gospodarski družbi ABC smo revidirali pogodbo o poustanovitvi z dne 15. maja 20XX. Za to pogodbo je odgovorno poslovodstvo družbe. Naša odgovornost je, da izrazimo mnenje o tem, ali je cena za pridobitev stvari in/ali pravice, ki je predmet pogodbe o poustanovitvi, ustrezna.

Revizijo smo opravili v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja. Ti standardi zahtevajo od nas načrtovanje in izvedbo revizije za pridobitev primernega zagotovila, da je gospodarska družba ABC pri pripravi pogodbe o poustanovitvi upoštevala zakonska določila. Revizija vključuje preizkuševalno preverjanje ustreznih dokazov o tem, ali

- pridobljena stvar in/ali pravica ustreza sodilom za stvarni vložek in/ali stvarni prevzem;
- je vrednost stvari in/ali pravice ugotovljena z ustrezno (ustreznimi) metodo (metodami) vrednotenja;
- je cena stvari in/ali pravice, določna v pogodbi o poustanovitvi, glede na ugotovljeno vrednost ustrezna.

Prepričani smo, da je naša revizija primerna podlaga za naše mnenje.

Po našem mnenju cena stvari in/ali pravice iz pogodbe o poustanovitvi z dne 15. maja 20XX ne odstopa bistveno od vrednosti te stvari in/ali pravice, ugotovljene s sodobnimi metodami vrednotenja, in je v tem pogledu ustrezna.

Za opredelitev vrednosti pridobljene stvari in/ali pravice je bila uporabljena metoda (so bile uporabljene metode) (*revizor navede metodo (metode), na kateri (katerih) temelji vrednost stvarnega vložka in/ali stvarnega prevzema*).

Datum

Naslov REVIZOR

2.4. Revizija povečanja osnovnega kapitala s stvarnimi vložki v delniški družbi

2.4.1. Zakonske zahteve

Revizijo povečanje osnovnega kapitala s stvarnimi vložki obravnava 310. člen ZGD, po katerem mora tovrstno povečanje osnovnega kapitala pregledati eden

ali več revizorjev, pri čemer se smiselno uporabljajo določbe 194., 195. in 196. člena ZGD. Isti člen določa, da je treba v sklepu o povečanju osnovnega kapitala določiti predmet vložka, osebo, od katere družba predmet pridobi, in nominalni znesek delnic, ki jih je treba zagotoviti za stvarni vložek.

2.4.2. Predvidena rešitev po MSR

Tudi v tem delu naj tako kot v točki 2.2.2 najprej omenim, da bi bilo glede na sklicevanje ZGD na ZRev-1 smiselno, da bi sodišče praviloma za revizijo povečanja osnovnega kapitala s stvarnimi vložki praviloma imenovalo eno revizijsko družbo (in ne več revizijskih družb), ker niti ZGD (54. člen) niti ZRev-1 (24. člen) pri opravljanju posamezne revizije ne predvideva deljene odgovornosti.

Glede na že navedene člene ZGD in na druge člene, na katere se navedeni členi sklicujejo, naj bi pri reviziji povečanja osnovnega kapitala s stvarnimi vložki revizor pregledal:

- *Sklep o povečanju osnovnega kapitala:*

  Revizor mora preveriti, če sklep o povečanju osnovnega kapitala določa:

  - predmet stvarnega vložka;
  - osebo, od katere ga družba pridobi, in
  - nominalni znesek delnic, ki jih je treba zagotoviti za stvarni vložek.

- *Način zagotovitve stvarnih vložkov v skladu s 188. členom ZGD:*

  Glejte razlago pod enakim podnaslovom v točki 2.2.2.

- *Vrednost stvarnih vložkov:*

  Glejte razlago pod enakim podnaslovom v točki 2.2.2.

- *Povečanje osnovnega kapitala:*

  V povezavi s povečanjem osnovnega kapitala mora revizor preizkusiti izpolnitev zakonskih pogojev glede najnižjega nominalnega zneska delnic (173. člen) in glede vplačila delnic (1. odstavek 191. člena[14]).

Ker ZGD v primeru revizije stvarnega vložka napotuje k smiselni uporabi 194. člena, se tudi v tem primeru opravi revizija na podlagi MSR 800.

[14] »(1) Delnice se ob izdaji ne morejo prodajati pod svojo nominalno vrednostjo.«

2.4.3. Vzorec revizorjevega poročila

Pri gospodarski družbi ABC smo revidirali njeno upoštevanje določb zakona o gospodarskih družbah (ZGD) o povečanju osnovnega kapitala s stvarnimi vložki po sklepu z dne 12. novembra 20XX.

Revizijo smo opravili v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja. Ti standardi zahtevajo od nas načrtovanje in izvedbo revizije za pridobitev primernega zagotovila, da je gospodarska družba ABC upoštevala ustrezne določbe ZGD. Revizija vključuje preizkuševalno preverjanje ustreznih dokazov o tem, ali

- stvarni vložki ustrezajo sodilom iz 188. člena ZGD;
- je vrednost stvarnih vložkov ugotovljena z ustrezno (ustreznimi) metodo (metodami) vrednotenja;
- so izpolnjeni zakonski pogoji glede najnižjega nominalnega zneska delnic (173. člen ZGD) in glede vplačila delnic (1. odstavek 191. člena ZGD);

Prepričani smo, da je naša revizija primerna podlaga za naše mnenje.

Po našem mnenju vrednost stvarnih vložkov po sklepu z dne 12. novembra 20XX ni bistveno nižja od nominalnega zneska delnic (ali: ustreza nominalnemu znesku delnic), ki jih je treba zanje zagotoviti.

Za opredelitev vrednosti stvarnih vložkov je bila uporabljena metoda (so bile uporabljene metode) (*revizor navede metodo (metode), na kateri (katerih) temelji vrednost stvarnega vložka in/ali stvarnega prevzema*).

Datum

Naslov REVIZOR

2.5. Revizija izdaje delnic za stvarne vložke

2.5.1. Zakonske zahteve

ZGD v 331. členu določa, da se delnice izdajo za stvarne vložke le, če to določa pooblastilo in če uprava pridobi soglasje nadzornega sveta. Uprava mora določiti predmet stvarnega vložka, osebo, od katere družba predmet pridobiva, in nominalni znesek delnic, ki jih je treba za vložek zagotoviti, če to ni določeno že v pooblastilu. Izdajo delnic za stvarne vložke mora pregledati eden ali več revizorjev v skladu z določbami 194., 195. in 196. člena ZGD.

V skladu s komentarjem k ZGD (2. knjiga, str. 134) velja za izdajo delnic za stvarne vložke v okviru odobrenega kapitala (331. člen ZGD) smiselno enak postopek, kot pri povečanju osnovnega kapitala s stvarnimi vložki, zato v nadaljevanju navajam samo posebnosti, ki se pojavljajo pri tovrstni reviziji.

2.5.2. Predvidena rešitev po MSR

V skladu z zakonskimi zahtevami naj bi pri reviziji izdaje delnic za stvarne vložke revizor pregledal:

- *Statutarna določila o pooblastilu upravi:*

  Revizor mora preveriti, če statut oziroma njegove spremembe vsebujejo določilo, s katerim pooblašča upravo za najdlje 5 let po vpisu družbe oziroma spremembe statuta v register, da osnovni kapital poveča do določenega nominalnega zneska (odobreni kapital) z izdajo novih delnic za vložke.

- *Dolžnosti uprave:*

  Revizor mora preveriti, ali je uprava:

  - pridobila soglasje nadzornega sveta za izdajo delnic za stvarne vložke;
  - določila predmete stvarnih vložkov;
  - določila osebo, od katere družba pridobi stvarne vložke;
  - določila nominalni znesek delnic, ki jih je treba zagotoviti za stvarne vložke, če to ni določeno že v pooblastilu.

- *Način zagotovitve stvarnih vložkov v skladu s 188. členom ZGD:*

  Glejte razlago pod enakim podnaslovom v točki 2.2.2.

  Revizor mora biti posebej pozoren na 5. odstavek 331. člena ZGD, po katerem predmet stvarnega vložka ne morejo biti denarne terjatve, ki pripadajo delavcem družbe na podlagi udeležbe v dobičku, ki jim jo družba zagotavlja.

- *Vrednost stvarnih vložkov:*

  Glejte razlago pod enakim podnaslovom v točki 2.2.2.

- *Povečanje osnovnega kapitala:*

  V povezavi s povečanjem osnovnega kapitala mora revizor preizkusiti izpolnitev zakonskih pogojev glede najnižjega nominalnega zneska delnic (173. člen) in glede vplačila delnic (1. odstavek 191. člena[15]).

Ker ZGD v primeru revizije stvarnega vložka napotuje k smiselni uporabi 194. člena, se tudi v tem primeru opravi revizija na podlagi MSR 800.

2.5.3. Vzorec revizorjevega poročila

Pri gospodarski družbi ABC smo revidirali njeno upoštevanje določb zakona o gospodarskih družbah (ZGD) o izdaji delnic za stvarne vložke v skladu z določili statuta družbe z dne 10. januarja 20XX, v skladu s sklepom uprave družbe z dne 1. junija 20XX in v skladu s soglasjem nadzornega sveta družbe z dne 20. junija 20XX.

Revizijo smo opravili v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja. Ti standardi zahtevajo od nas načrtovanje in izvedbo revizije za pridobitev primernega zagotovila, da je gospodarska družba ABC upoštevala ustrezne določbe ZGD. Revizija vključuje preizkuševalno preverjanje ustreznih dokazov o tem, ali

- stvarni vložki ustrezajo sodilom iz 188. člena in iz 5. odstavka 331. člena ZGD;
- je vrednost stvarnih vložkov in/ali stvarnega prevzema ugotovljena z ustrezno (ustreznimi) metodo (metodami) vrednotenja;
- so izpolnjeni zakonski pogoji glede najnižjega nominalnega zneska delnic (173. člen ZGD) in glede vplačila delnic (1. odstavek 191. člena ZGD);

Prepričani smo, da je naša revizija primerna podlaga za naše mnenje.

Po našem mnenju vrednost stvarnih vložkov po sklepu uprave družbe z dne 1. junija 20XX ni bistveno nižja od nominalnega zneska delnic (ali: ustreza nominalnemu znesku delnic), ki jih je treba zanje zagotoviti.

Za opredelitev vrednosti stvarnih vložkov je bila uporabljena metoda (so bile uporabljene metode) (*revizor navede metodo (metode), na kateri (katerih) temelji vrednost stvarnega vložka in/ali stvarnega prevzema*).

Datum

Naslov REVIZOR

[15] »(1) Delnice se ob izdaji ne morejo prodajati pod svojo nominalno vrednostjo.«

2.6. Revidiranje bilance stanja kot podlage za povečanje osnovnega kapitala iz rezerv in/ali dobička

2.6.1. Zakonske zahteve

V skladu s 335. členom ZGD mora sklep o povečanju osnovnega kapitala iz drugih postavk kapitala družbe temeljiti na bilanci stanja, ki je lahko zadnja letna bilanca stanja ali medletna bilanca stanja, ki mora biti sestavljena na enak način kot letna bilanca stanja. Bilančni presečni dan[16] uporabljene bilance stanja je lahko največ osem mesecev pred vložitvijo predloga za vpis povečanja osnovnega kapitala v register. Kot lahko razberemo iz zakona, je predlog za vpis povečanja osnovnega kapitala v register smiseln le v primeru, da mu je priložena revidirana bilanca stanja, o kateri je revizor v svojem poročilu izrazil pritrdilno mnenje. Če skupščina ne imenuje drugega revizorja, opravi po ZGD revizijo tisti, ki ga je za revizorja zadnjih letnih računovodskih izkazov izvolila skupščina in ki ga je imenovalo sodišče. Posebej velja poudariti, da je tako po črki zakona kot tudi v skladu s komentarjem k zakonu (2. knjiga, str. 144) revizija letne ali vmesne bilance obvezna *pri vseh delniških družbah,* ki želijo povečati osnovni kapital iz sredstev družbe, ne glede na siceršnje predpise o dolžnosti revidiranja. Drugače je pri družbah z omejeno odgovornostjo, za katere se v skladu s 4. odstavkom 451. člena ZGD za povečanje osnovnega kapitala iz drugih postavk kapitala družbe smiselno uporabljajo določbe za delniške družbe (1. odstavek 335. člena ZGD), razen določbe o revidiranju bilance, kadar družba ni zavezana k revidiranju letnih poročil.

Po 1. odstavku 335. člena ZGD temelji sklep o povečanju osnovnega kapitala na revidirani bilanci stanja. To pomeni, da izraženo pritrdilno mnenje o bilanci stanja še ne potrjuje vsebinske pravilnosti sklepa o povečanju osnovnega kapitala iz ostalih postavk kapitala družbe, temveč je treba postavke kapitala, ki naj bi se v osnovni kapital preoblikovale po sklepu, primerjati z ustreznimi postavkami kapitala v revidirani bilanci stanja in potrditi zadostno velikost teh postavk.

2.6.2. Predvidena rešitev po MSR

Če je bilanca stanja revidirana kot sestavina letnega poročila na dan 31.12.20XX, se za poročanje o tovrstni celoti uporablja MSR 700 (revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih). Ta MSR v točki 4 izrecno navaja, da mora revizorjevo poročilo vsebovati jasno izraženo pisno mnenje o računovodskih izkazih kot celoti. To pomeni, da so samo revidirani računovodski izkazi s pojasnili, ki jih spremlja revizorjevo poročilo z izraženim pritrdilnim mnenjem,

[16] Bilančni presečni dan je dan, na katerega je izdelana bilanca stanja.

ustrezna podlaga za izdajo sklepa o povečanju osnovnega kapitala iz drugih postavk kapitala družbe.

Če za potrebe povečanja osnovnega kapitala družba pripravi vmesno bilanco stanja, ki v tem primeru nastopa samostojno in ni sestavina celotnih računovodskih izkazov, je smiselno, da se za revizijo tovrstne bilance uporabi MSR 800.

Posebej velja poudariti, da mora tudi vmesna bilanca stanja vsebovati enako razčlenitev kot bilanca stanja na koncu obračunskega obdobja, ni pa jasno, ali mora vključevati tudi vsa potrebna pojasnila, saj ZGD v 2. odstavku 334. člena govori samo o tem, da mora biti vmesna bilanca stanja »sestavljena v skladu z določbami tega zakona o sestavi letne bilance stanja«, bilanca stanja pa po črki zakona ne vključuje tudi pojasnil k temu računovodskemu izkazu, ki so po zakonu vključena v prilogo k izkazom. Zato po mojem mnenju družbi pri pripravi vmesne bilance stanja ni treba posebej pripravljati tudi pojasnil, ki so ob koncu poslovnega leta vključena v prilogo k izkazom po 65. členu ZGD.

2.6.3. Vzorec revizorjevega poročila

REVIZORJEVO POROČILO, NAMENJENO ...

Revidirali smo priloženo bilanco stanja družbe ABC na dan 30. junij 20XX. Za ta računovodski izkaz je odgovorno poslovodstvo družbe ABC. Naša odgovornost je izraziti o bilanci stanja mnenje na podlagi revizije.

Revizijo smo opravili v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja. Ti standardi zahtevajo od nas načrtovanje in izvedbo revizije za pridobitev primernega zagotovila, da bilanca stanja ne vsebuje bistveno napačnih navedb. Revizija vključuje preizkuševalno preverjanje dokazov o zneskih v bilanci stanja. Revizija vključuje tudi presojanje uporabljenih računovodskih standardov in pomembnih ocen poslovodstva ter ovrednotenje celovite predstavitve bilance stanja. Prepričani smo, da je naša revizija primerna podlaga za naše mnenje.

Po našem mnenju je bilanca stanja družbe ABC resnična in poštena slika (ali "v vseh bistvenih pogledih poštena predstavitev") finančnega stanja družbe na dan 30. junij 20XX v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi.

Ne da bi v svojem poročilu izrazili pridržek, opozarjamo na dejstvo, da je v bilanci stanja na dan 30. junij 20XX izkazana čista izguba polletnega obdobja, zaradi česar bilanca stanja ni ustrezna podlaga za sklepanje o povečanju osnovnega kapitala iz drugih postavk kapitala družbe.

Datum

Naslov REVIZOR

2.7. Poročilo o oceni stvarnih vložkov v družbi z omejeno odgovornostjo

2.7.1. Zakonske zahteve

Kadar znaša skupna vrednost, za katero se dajejo stvarni vložki, več kot 14.000.000 tolarjev, zavezuje 4. odstavek 411. člena ZGD družbenike, ki prispevajo stvarne vložke, da na svoje stroške zagotovijo, da stvarne vložke oceni pooblaščeni revizor.

2.7.2. Predvidena rešitev

Omenjeni člen postavlja revizorja v popolnoma drugačno vlogo, kot do sedaj obravnavani členi. Po tem členu revizor ne opravlja niti revizijskih poslov za posebne namene (MSR 800) niti poslov dogovorjenih postopkov v zvezi z računovodskimi informacijami (MSR 920), temveč je postavljen v vlogo ocenjevalca stvarnih vložkov. Zato mora opraviti ustrezne postopke ocenjevanja in ne revizije, njihov končni izid pa je ugotovljena vrednost v skladu z naprej postavljenimi sodili. V takem primeru je smiselno, da revizor, ki ni obenem tudi ocenjevalec vrednosti, najame veščaka, ki opravi vrednotenje v skladu z ustreznimi standardi. Za postopke, ki jih bo opravil sam oziroma v povezavi z veščakom, se revizor praviloma dogovori s pogodbo.

2.7.3. Vzorec revizorjevega poročila

Glede na navedeno ni mogoče predpisati vzorca revizorjevega poročila po MSR. Kljub temu je smiselno okvirno poenotenje oblike in vsebine revizorjevega poročanja.

Predstavljam enega od možnih vzorcev revizorjevega poročila za ta primer.

Za potrebe ustanovitve družbe ABC tudi s stvarnimi vložki smo ocenili (*navedba stvarnih vložkov*) na dan 31.maj 20XX.

Pri ocenitvi smo se oprli na mednarodni standard revidiranja 620 (Uporaba veščakovih storitev), ki dovoljuje uporabo veščakovih storitev, kadar zahteve posla, ki jih v tem primeru revizorju nalaga zakon, presegajo revizorjevo strokovno znanje.

Priloženo poročilo o oceni stvarnih vložkov na dan 30. april 20XX, ki ga je za potrebe ustanovitve družbe pripravil preizkušeni ocenjevalec vrednosti nepremičnin (ali strojev in opreme ali podjetij; revizor se lahko sklicuje na veščaka z njegovo privolitvijo) smo preverili v skladu z napotki iz MSR 620. Prepričani smo, da je bila ocena stvarnih vložkov opravljena z uporabo sodobnih metod vrednotenja, ki so primerna podlaga za ocenjeno vrednost.

Po našem mnenju dejanska vrednost stvarnih vložkov na dan 30. april 20XX ne odstopa bistveno od ocenjene vrednosti v velikosti (*revizor navede znesek v SIT*).

Datum

Naslov REVIZOR

2.8. Revizorjevo poročanje o poslovanju gospodarskega interesnega združenja

2.8.1. Zakonske zahteve

ZGD v 505. členu določa, da mora biti nadzor nad poslovanjem gospodarskega interesnega združenja (odslej GIZ) poverjen revizorjem, opravlja pa se na način, določen z ustanovitveno pogodbo. Če združenje izdaja obveznice, mora nadzor opraviti eden ali več revizorjev, ki jih imenuje skupščina in katerih pooblastila in mandat se določijo v posebni pogodbi.

Zakon v istem členu določa, da morajo nadzor nad poslovnimi knjigami združenj, ki imajo več kot sto zaposlenih, opraviti revizorji na način in pod pogoji, ki veljajo za družbe.

2.8.2. Predvidena rešitev po MSR

O nadzoru nad poslovanjem MSR ne govorijo, zaradi česar se v tem delu nanje ni mogoče nasloniti. Priporočljivo je, da se vsebina nadzora čim bolj podrobno določi v ustanovitveni pogodbi, če tam ni ustrezno določena, pa v pogodbi, sklenjeni med GIZ in revizijsko družbo. Sicer pa je v tem primeru treba poiskati strokovne podlage, ki govorijo o reviziji poslovanja[17].

Zakonsko določilo, da morajo nadzor nad poslovnimi knjigami združenj, ki imajo več kot sto zaposlenih, opraviti revizorji na način in pod pogoji, ki veljajo za družbe, pomeni pregled letnega poročila (revidiranje računovodskih izkazov s pojasnili in pregled poslovnega poročila) po določilih ZGD. Zato se revizorjevo poročanje v tem primeru opravlja na način, kot ga za pregled letnega poročila predpisujejo ZGD, Zrev-1, mednarodni standardi revidiranja in druga pravila revidiranja.

[17] Glej na primer Odar, Revidiranje poslovanja - izziv revidiranja v prihodnosti?, 2001, str. 199 - 213.

2.9. Revizija pripojitve

2.9.1. Zakonske zahteve

V skladu s 511. členom ZGD se pripojitev opravi s prenosom celotnega premoženja ene ali več delniških družb (prevzeta družba) na drugo delniško družbo (prevzemna družba). Uprave družb, ki se združujejo, morajo skleniti pogodbo o pripojitvi (512. člen ZGD), ki jo mora za vsako družbo, ki je udeležena pri pripojitvi, pregledati eden ali več revizorjev (pripojitveni revizor) (514. člen ZGD).

Pripojitveni revizor oziroma revizorji morajo predložiti revizijsko poročilo upravi in nadzornemu svetu družbe, za katero so opravili revizijo pripojitve. Glede poteka revidiranja in pogojev revidiranja se za revizijo pripojitve po ZGD smiselno uporabljajo določbe zakona, ki ureja revidiranje.

Po 1.odstavku 530. člena ZGD se za *spojitev delniških družb* smiselno uporabljajo zakonske določbe o pripojitvi. Za prevzemno družbo velja novoustanovljena družba. Torej se smiselno uporabljajo tudi določbe o revizorjevem poročanju, pri čemer je treba upoštevati, da je nujna predpostavka veljavnosti spojitve ustanovitev nove družbe, na katero ob izvedbi spojitve preidejo sredstva in obveznosti prevzetih družb. Zato je v primeru spojitve treba opraviti:

- pravna dejanja, ki jih je treba ob primerni uporabi določb 512. do 521. člena ZGD opraviti v zvezi s pripravo in izvedbo skupščin prevzetih družb, ki odločajo o soglasju k pogodbi o spojitvi, in
- pravna dejanja, potrebna za veljavno ustanovitev nove družbe (ZGD s komentarjem, 2. knjiga, str. 945).

Drugače kot po 514. členu ZGD, po katerem je v primeru delniške družbe revizija združitve obvezna, razen če se tej pravici vsi delničarji družbe odpovedo (5. odstavek 528. člena ZGD), revizija združitve pri družbi z omejeno odgovornostjo, ki je udeležena pri združitvi, ni obvezna. Po 2. odstavku 532. člena ZGD je tovrstno revizijo po 514. členu ZGD treba opraviti samo takrat, kadar to predlaga posamezni družbenik družbe z omejeno odgovornostjo.

2.9.2. Predvidena rešitev po MSR

Glede na zakonsko predvideno vsebino pripojitvene revizije je tudi v tem primeru smiselno napotilo k uporabi MSR 800, pri čemer gre za revizorjevo poročilo o upoštevanju zakonskih (in ne pogodbenih) določb. Tudi v tem primeru velja, da sme revizor sprejeti posel le, če je nalogi kos glede na svojo strokovno usposobljenost. Če pa kake zadeve, ki so del celotnega posla, presegajo revizorjevo strokovno znanje, mora revizor razmisliti, ali bi uporabil

storitve veščaka. To velja zlasti v tem primeru, ko mora revizor presojati o primernosti menjalnega razmerja, ki izhaja iz ocenjenih vrednosti družb, ki so udeležene pri pripojitvi. Revizor običajno nima primernega znanja za ocenjevanje vrednosti podjetij, zato posel lahko prevzame le, če si je pri svojem delu zagotovil sodelovanje veščaka.

V skladu z zakonskimi zahtevami in pravili revidiranja so predmet revizorjevega pregleda:

- *Vsebina pogodbe o pripojitvi:*

  Revizor mora preveriti, ali v skladu z zakonskimi zahtevami pogodba o pripojitvi vsebuje:

  - firmo in sedež vsake družbe, ki je udeležena pri pripojitvi;
  - dogovor o prenosu celotnega premoženja vsake prevzete družbe na prevzemno družbo s tem, da
    - prevzete družbe z združitvijo prenehajo, ne da bi bila prej opravljena njihova likvidacija, delničarjem prevzetih družb pa se zagotovijo delnice prevzemne družbe,
    - z združitvijo preide na prevzemno družbo vse premoženje ter pravice in obveznosti prevzete družbe, prevzemna družba pa kot univerzalni pravni naslednik vstopi v vsa pravna razmerja, katerih subjekt je bila prevzeta družba;
  - razmerje, v katerem se zamenjajo delnice prevzete družbe za delnice prevzemne družbe (menjalno razmerje);
  - kadar delničarjem prevzete družbe, ki ne razpolagajo z ustreznim številom delnic prevzete družbe, da bi lahko prejeli celo število delnic prevzemne družbe, prevzemna družba ali druga oseba zagotovi denarno plačilo
    - višino denarnega doplačila, ki mora biti izražena v denarnem znesku na celotno delnico prevzete družbe, in
    - navedbo, da bo denarno doplačilo zagotovila prevzemna družba, oziroma firmo in sedež oziroma ime in priimek druge osebe, ki bo zagotovila denarno doplačilo;
  - natančen opis postopkov v zvezi s prenosom delnic prevzemne družbe in plačilom denarnega doplačila; če prevzemna družba po 519. členu ZGD ne bo zagotovila delnic, je treba navesti tudi razloge, zaradi katerih prevzemna družba delnic ne bo zagotovila;
  - dan, od katerega dalje so delnice prevzemne družbe, ki jih bo ta zagotovila zaradi izvedbe pripojitve, udeležene v dobičku prevzemne družbe, in vse podrobnosti v zvezi z uveljavitvijo te pravice;

- dan, od katerega dalje se šteje, da so dejanja prevzete družbe opravljena za račun prevzemne družbe (dan obračuna pripojitve);
- če je prevzeta družba izdala delnice brez glasovalne pravice, prednostne delnice, obveznice s pravico do prednostnega nakupa delnic ali dividendne obveznice oziroma posameznim osebam drugače zagotovila posebne pravice do udeležbe v dobičku (523. člen ZGD):
  - pravice, ki jih bo tem delničarjem prevzete družbe oziroma drugim imetnikom teh pravic zagotovila prevzemna družba, ali
  - druge ukrepe (na primer v obliki denarnega doplačila), ki jih bo zaradi uresničitve teh pravic opravila prevzemna družba;
- vse posebne ugodnosti, ki bodo zagotovljene članom uprav oziroma nadzornih svetov družb, ki so udeležene pri pripojitvi, ali pripojitvenim revizorjem;
- v primeru iz 2. odstavka 528.a člena ZGD višino ponujene denarne odpravnine in navedbo, da bo odpravnino zagotovila prevzemna družba, oziroma firmo in sedež oziroma ime in priimek druge osebe, ki bo zagotovila denarno odpravnino.

- *Vsebina poročila uprave o pripojitvi:*

  Kot del pregleda strokovnih podlag za sestavo pogodbe o pripojitvi mora revizor pregledati poročilo uprave o pripojitvi, v katerem je uprava vsake družbe, ki je udeležena pri pripojitvi, dolžna razložiti ter pravno in ekonomsko utemeljiti:
  - razloge za pripojitev in predvidene posledice pripojitve;
  - vsebino pogodbe o pripojitvi, in še zlasti:
    - menjalno razmerje delnic,
    - višino morebitnih denarnih doplačil,
    - ukrepe za uresničitev pravic imetnikov posebnih pravic iz 523. člena ZGD.

  Poleg tega mora v poročilu uprava opozoriti na morebitne posebne težave, ki so nastale pri ocenjevanju vrednosti družb, ki so udeležene v pripojitvi, in na posledice teh težav za določitev menjalnega razmerja oziroma drugih pravic.

- *Dokumentacijo o ekonomsko-finančnem položaju družb, ki so udeležena v pripojitvi in pri katerih revizor opravlja revizijo pripojitve:*

  Tovrstna dokumentacija vključuje
  - letna poročila družba za preteklo petletno obdobje,

- predvidevanja (načrte) družbe za poslovanje v prihodnjem (najmanj desetletnem obdobju),
- skladnost informacij v poročilih in načrtih s predpostavkami, na katerih temelji ocenjena vrednost družbe in
- drugo dokumentacijo, pomembno za razumevanje poslovanja družbe.

- *Poročila veščaka (veščakov) o ocenjenih vrednostih družb (družbe), ki se je (so) udeležena (udeležene) v pripojitvi*

  Revizor mora oceniti ustreznost veščakovih storitev kot revizijskega dokaza v zvezi z določili pogodbe o pripojitvi. To vključuje ocenitev, ali je vsebina veščakovih ugotovitev pravilno izražena v pogodbi o pripojitvi oziroma ali podpira določila te pogodbe, ter proučitev:

  - uporabljenih izvirnih podatkov,
  - uporabljenih predpostavk in metod ter njihove skladnosti s priporočenimi metodami na področju ocenjevanja vrednosti v skladu s slovenskimi poslovno-finančnimi standardi[18],
  - izsledkov veščakovega dela glede na revizorjevo splošno poznavanje poslovanja in na izsledke drugih revizijskih postopkov.

2.9.3. Vzorec revizorjevega poročila

Pri gospodarski družbi ABC smo revidirali njeno upoštevanje določb zakona o gospodarskih družbah (ZGD) pri vsebini pogodbe o pripojitvi z dne 10. septembra 20XX. Pregledali smo tudi poročilo uprave o pripojitvi z dne 28. avgusta 20XX. Za pogodbo in poročilo o pripojitvi je odgovorno poslovodstvo (*uprava*) družbe. Naša odgovornost je na podlagi revizije izraziti mnenje o tem, ali pogodbena določila sledijo zakonskim zahtevam.

Revizijo smo opravili v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja. Ti standardi zahtevajo od nas načrtovanje in izvedbo revizije za pridobitev primernega zagotovila, da je gospodarska družba ABC upoštevala ustrezne določbe zakona o gospodarskih družbah. Revizija vključuje preizkuševalno preverjanje ustreznih dokazov o tem, ali

- pogodba o pripojitvi z dne 10. septembra 20XX ureja vsebino pravnih razmerij v skladu z določbami 512. člena ZGD;
- je zagotovitev delnic prevzemne družbe po menjalnem razmerju, predlaganem v pogodbi o pripojitvi, in višina morebitnih denarnih doplačil (oziroma ponujena odpravnina) primerno nadomestilo za delnice prevzete družbe.

[18] Več o problemih, povezanih z zakonskimi določili, glej Praznik, Vrednotenje za določanje menjalnih razmerij, 2003, str. 88-104.

Prepričani smo, da je naša revizija primerna podlaga za naše mnenje.

Po našem mnenju je vsebina pogodbe o pripojitvi z dne 10. septembra 20XX skladna z določili ZGD, menjalno razmerje, določeno v pogodbi o pripojitvi, pa v vseh bistvenih pogledih primerno. V vseh bistvenih pogledih je primerna tudi (morebitna) velikost denarnih doplačil za izravnavo zaokroženega menjalnega razmerja (oziroma ponujene denarne odpravnine). Poročilo uprave o pripojitvi z dne 28. avgusta 20XX podpira določila navedene pogodbe.

Pri ocenjevanju vrednosti družb, ki so udeležene v pripojitvi, so bile uporabljene tele metode (*revizor navede uporabljene metode ocenjevanja za vsako posamezno družbo, udeleženo v pripojitvi*). Pri uporabi posameznih metod so bila ugotovljena tale menjalna razmerja (*navedba menjalnih razmerij*).

Zaradi (*revizor navede razloge*) je uporaba izbrane metode vrednotenja (ali izbranih metod vrednotenja) (*revizor navede izbrano metodo oziroma izbrane metode in težo upoštevanja vsake izmed njih*) primerna za določitev v pogodbi o pripojitvi navedenega menjalnega razmerja. Posebej opozarjamo na težave, ki so nastale pri ocenjevanju vrednosti družb in so navedene v poročilu uprave o pripojitvi z dne 28. avgusta 20XX na straneh 32 do 38. Ocenjujemo, da so bile navedene težave pri določitvi menjalnega razmerja rešene na ustrezen način.

Datum

Naslov REVIZOR

2.10. Revizija povečanja osnovnega kapitala zaradi izvedbe pripojitve

2.10.1. Zakonske zahteve

ZGD določa, da mora povečanje osnovnega kapitala za izvedbo pripojitve pregledati eden ali več revizorjev, če:

- je prevzemna družba sredstva in obveznosti, ki preidejo nanjo na podlagi pripojitve, ovrednotila po njihovih vrednostih, ki so bile podlaga za določitev menjalnega razmerja, po stanju na dan obračuna pripojitve;
- je skupna vrednost sredstev, zmanjšanih za obveznosti, ugotovljena v zaključnem (računovodskem) poročilu prevzete družbe, manjša od skupne vrednosti delnic prevzemne družbe in morebitnih denarnih doplačil oziroma denarnih nadomestil, ki so bila zagotovljena kot nadomestilo (3. odstavek 518. člena).

Za revizijo povečanja osnovnega kapitala zaradi izvedbe pripojitve se smiselno uporabljajo določbe 194., 194.a, 195. in 196. člena ZGD. Revizijo lahko opravi tudi pripojitveni revizor. (4. odstavek 518. člena).

2.10.2. Predvidena rešitev po MSR

Glede na že navedene člene ZGD in na druge člene, na katere se navedeni členi sklicujejo, naj bi pri reviziji povečanja osnovnega kapitala zaradi izvedbe pripojitve revizor pregledal:

- *Določila pogodbe o pripojitvi:*

  Revizor mora preveriti, če je ocenjena vrednost, dobljena z uporabo metod, primernih za določanje menjalnega razmerja, najmanj enaka nominalnemu znesku povečanja osnovnega kapitala zaradi izvedbe pripojitve (skupnemu nominalnemu znesku delnic, ki jih je treba zagotoviti zaradi izvedbe pripojitve).

- *Spoštovanje posebnih pravil o povečanju osnovnega kapitala zaradi izvedbe pripojitve:*

  Revizor mora preveriti, če so bila pri povečanju osnovnega kapitala zaradi izvedbe pripojitve upoštevana tale posebna pravila:

  - izključena je prepoved povečanja osnovnega kapitala pred celotnim vplačilom dotedanjih vložkov;
  - delničarji prevzete družbe so po zakonu upravičenci do delnic na podlagi povečanja osnovnega kapitala;
  - kadar menjalno razmerje, določeno v pogodbi o pripojitvi, ni zaokroženo, ob odločanju o povečanju osnovnega kapitala zaradi izvedbe pripojitve točnega števila delnic, ki jih bo treba zagotoviti delničarjem prevzete družbe zaradi izvedbe pripojitve, ni mogoče ugotoviti;
  - v sklepu o povečanju osnovnega kapitala zaradi izvedbe pripojitve je določena izhodišča višina povečanja osnovnega kapitala; obenem je praviloma navedeno, da je končna višina povečanja osnovnega kapitala enaka dejanskemu številu delnic, ki jih bo treba zaradi izvedbe pripojitve zagotoviti delničarjem prevzete družbe;
  - posebnega postopka vpisa delnic ni treba opraviti, vplačilo delnic pa je opravljeno z dnem vpisa pripojitve v sodni register;
  - predmet revizije povečanja osnovnega kapitala zaradi izvedbe pripojitve je presoja,
    - ali je ocenjena vrednost prevzete družbe, ki je predmet stvarnega prevzema, najmanj enaka skupnemu nominalnemu znesku delnic, ki

jih je zaradi izvedbe pripojitve treba zagotoviti delničarjem prevzete družbe,

- ali ima prevzemna družba (po izvedbi pripojitve) zadosti ustreznih lastnih virov za kritje (izplačila) skupnega zneska denarnih doplačil za izravnavo nezaokroženega menjalnega razmerja in vsota denarnih doplačil, ki jih zagotovi prevzemna družba, ne presega desetine skupnega nominalnega zneska delnic, ki jih prevzemna družba zagotovi delničarjem prevzete družbe zaradi izvedbe pripojitve.

2.10.3. Vzorec revizorjevega poročila

Pri gospodarski družbi ABC smo revidirali njeno upoštevanje določb zakona o gospodarskih družbah (ZGD) o povečanju osnovnega kapitala za izvedbo pripojitve po pogodbi o pripojitvi z dne 10. septembra 20XX.

Revizijo smo opravili v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja. Ti standardi zahtevajo od nas načrtovanje in izvedbo revizije za pridobitev primernega zagotovila, da je gospodarska družba ABC upoštevala ustrezne določbe zakona o gospodarskih družbah. Revizija vključuje preizkuševalno preverjanje ustreznih dokazov o tem, ali

- je ocenjena vrednost prevzete družbe, ki je predmet stvarnega prevzema, najmanj enaka skupnemu nominalnemu znesku delnic, ki jih je zaradi izvedbe pripojitve treba zagotoviti delničarjem prevzete družbe;
- ima prevzemna družba zadosti ustreznih lastnih virov za kritje (izplačila) skupnega zneska denarnih doplačil za izravnavo nezaokroženega menjalnega razmerja;
- vsota denarnih doplačil, ki jih zagotovi prevzemna družba, ne presega desetine skupnega nominalnega zneska delnic, ki jih prevzemna družba zagotovi delničarjem prevzete družbe zaradi izvedbe pripojitve.

Prepričani smo, da je naša revizija primerna podlaga za naše mnenje.

Po našem mnenju ocenjena vrednost prevzete družbe, navedena v pogodbi o pripojitvi z dne 10. septembra 20XX (ali navedba ocenjene vrednosti) ustreza skupnemu nominalnemu znesku delnic (ali presega skupni nominalni znesek delnic), ki jih je zaradi izvedbe pripojitve treba zagotoviti delničarjem prevzete družbe, prevzemna družba pa ima zadosti ustreznih lasnih virov za kritje skupnega zneska denarnih doplačil za izravnavo.

Datum

Naslov REVIZOR

2.11. Revizija delitvenega načrta

2.11.1. Zakonske zahteve

V skladu s 1. odstavkom 533.a člena ZGD se kapitalska družba lahko deli bodisi z razdelitvijo bodisi z oddelitvijo. Uprava prenosne družbe mora sestaviti delitveni načrt (533.b člen ZGD), ki ga mora pregledati delitveni revizor (533.d člen ZGD).

Delitveni revizor mora predložiti poročilo o reviziji delitve upravi in nadzornemu svetu prenosne družbe. Glede poteka revidiranja in pogojev revidiranja se za revizijo delitve po ZGD smiselno uporabljajo določbe zakona, ki ureja revidiranje.

2.11.2. Predvidena rešitev po MSR

Glede na zakonsko predvideno vsebino delitvene revizije je tako kot pri pripojitveni reviziji tudi v tem primeru smiselno napotilo k uporabi MSR 800, pri čemer gre za revizorjevo poročilo o upoštevanju zakonskih (in ne pogodbenih) določb. Tudi v tem primeru velja, da sme revizor sprejeti posel le, če je nalogi kos glede na svojo strokovno usposobljenost. Če pa kake zadeve, ki so del celotnega posla, presegajo njegovo strokovno znanje, mora razmisliti, ali bi uporabil storitve veščaka. To velja zlasti v tem primeru, ko mora revizor presojati o primernosti menjalnih razmerij, v katerih se zamenjajo deleži prenosne družbe za deleže posamezne nove družbe. Revizor običajno nima primernega znanja za ocenjevanje vrednosti podjetij, zato posel lahko prevzame le, če si je pri svojem delu zagotovil sodelovanje veščaka.

V skladu z zakonskimi zahtevami in pravili revidiranja so predmet revizorjevega pregleda:

- *Vsebina delitvenega načrta:*

  Revizor mora preveriti, ali v skladu z zakonskimi zahtevami delitveni načrt vsebuje:

  - firmo in sedež prenosne družbe;
  - predlog statutov novih družb;
  - izjavo o prenosu delov premoženja prenosne družbe na nove družbe s temile pravnimi posledicami:
    - razdelitev se opravi s hkratnim prenosom vseh delov premoženja prenosne družbe, ki z razdelitvijo preneha, ne da bi bila opravljena njena likvidacija, bodisi na nove kapitalske družbe, ki se ustanovijo

zaradi razdelitve (razdelitev z ustanovitvijo novih družb), bodisi na prevzemne kapitalske družbe (razdelitev s prevzemom);

- z delitvijo preide na novo oziroma prevzemno družbo del premoženja prenosne družbe, določen z delitvenim načrtom, ter pravice in obveznosti prenosne družbe v zvezi s tem premoženjem; nova oziroma prevzemna družba kot univerzalni pravni naslednik vstopi v vsa pravna razmerja v zvezi s tem premoženjem, katerih subjekt je bila prenosna družba;
- družbenikom oziroma delničarjem prevzete družbe se zagotovijo deleži (delnice oziroma poslovni deleži) nove oziroma prevzemne družbe;
- kadar razmerje, v katerem se zamenjajo delnice oziroma poslovni deleži prenosne družbe za delnice oziroma poslovne deleže posamezne nove oziroma prevzemne družbe, ni enako ena ali več delnic oziroma poslovnih deležev posamezne nove oziroma prevzemne družbe za eno delnico oziroma poslovni delež prenosne družbe, lahko delničarjem oziroma družbenikom prenosne družbe, ki ne razpolagajo z ustreznim številom delnic oziroma poslovnih deležev prenosne družbe, da bi lahko prejeli celo število delnic oziroma poslovnih deležev posamezne nove oziroma prevzemne družbe, bodisi nova oziroma prevzemna družba bodisi druga oseba zagotovi denarno doplačilo;

- razmerja, v katerih se zamenjajo deleži prenosne družbe za deleže posamezne nove družbe (menjalna razmerja);
- v primeru iz točke 4 tretje alinee tega odstavka
  - višino denarnega doplačila, ki mora biti izražena v denarnem znesku na celotno delnico prenosne družbe, in
  - navedbo firme nove družbe, ki bo zagotovila denarno doplačilo, oziroma firmo in sedež oziroma ime in priimek druge osebe, ki bo zagotovila denarno doplačilo;
- natančen opis postopkov v zvezi z zmanjševanjem nominalnega zneska delnic oziroma združevanjem deležev prenosne družbe, če bo prenosna družba zaradi oddelitve z ustanovitvijo novih družb zmanjšala osnovni kapital po 2. odstavku 533.c člena ZGD;
- natančne opis postopkov v zvezi z zagotovitvijo deležev novih družb;
- dan, od katerega dalje zagotavljajo deleži, ki jih bo posamezna nova družba zagotovila, pravico do dela dobička;
- dan, od katerega dalje se šteje, da so dejanja prenosne družbe opravljena za račun posamezne nove družbe (dan obračuna delitve);

- če je prenosna družba izdala delnice oziroma poslovne deleže brez glasovalne pravice, prednostne delnice oziroma poslovne deleže z večjim številom glasov ali dividendne obveznice oziroma posameznim osebam drugače zagotovila posebne pravice do udeležbe v dobičku:
  - pravice, ki jih bo tem delničarjem oziroma družbenikom prenosne družbe oziroma drugim imetnikom teh pravic zagotovila posamezna nova družba, ali
  - druge ukrepe (na primer v obliki denarnega doplačila), ki jih bo zaradi uresničitve teh pravic opravila posamezna nova družba;
- vse posebne ugodnosti, ki bodo zagotovljene članom uprav oziroma nadzornih svetov prenosne oziroma novih družb, ki so udeležene pri delitvi, ali delitvenim revizorjem;
- določen opis in dodelitev delov premoženja in obveznosti, ki se prenesejo na posamezno novo družbo; pri tem se je dovoljeno sklicevati na listine (na primer zaključno poročilo in računovodske izkaze), če je na podlagi njihove vsebine mogoče določiti premoženje, ki se prenese na posamezno novo družbo;
- določilo o dodelitvi tistih delov premoženja, ki jih sicer na podlagi delitvenega načrta ne bi bilo mogoče dodeliti nobeni izmed družb, ki je udeležena pri delitvi;
- zaključno poročilo prenosne družbe in otvoritvene bilance novih družb, v primeru oddelitve pa tudi otvoritveno bilanco prenosne družbe, ki izkazuje stanje premoženja in obveznosti po oddelitvi;
- v primeru iz 533.j člena ZGD višino denarne odpravnine, ki jo ponuja posamezna nova družba oziroma druga oseba, razen kadar so se vsi družbeniki oziroma delničarji prenosne družbe veljavno odpovedali pravici do denarne odpravnine.

- *Vsebina poročila uprave o delitvi:*

  Kot dodatno pojasnilo k sestavi delitvenega načrta mora revizor pregledati poročilo uprave o delitvi, v katerem je uprava prenosne družbe dolžna razložiti ter pravno in ekonomsko utemeljiti:
  - razloge za delitev in predvidene posledice delitve;
  - vsebino delitvenega načrta, in še zlasti:
    - menjalna razmerja,
    - višino morebitnih denarnih doplačil,
    - ukrepe za uresničitev pravic imetnikov posebnih pravic iz 10. točke 2. odstavka 533.b člena ZGD,

- ukrepe za zavarovanje pravic upnikov po 5. odstavku 533.m člena ZGD.

Poleg tega mora v poročilu uprava opozoriti na morebitne posebne težave, ki so nastale pri ocenjevanju vrednosti družb, ki so udeležene pri delitvi, in na ugotovitve poročila o reviziji ustanovitve novih družb iz četrtega odstavka 533.c člena ZGD.

- *Dokumentacijo o ekonomsko-finančnem položaju družb, ki so udeležene pri delitvi in za katere revizor opravlja revizijo delitve:*

  Tovrstna dokumentacija vključuje

  - letna poročila družb za preteklo petletno obdobje,
  - predvidevanja (načrte) družb za poslovanje v prihodnjem (najmanj desetletnem obdobju);
  - skladnost informacij v poročilih in načrtih s predpostavkami, na katerih temelji ocenjena vrednost družb in
  - drugo dokumentacijo, pomembno za razumevanje poslovanja družb.

- *Poročila veščaka (veščakov) o ocenjenih vrednostih družb, ki so udeležene v delitvi:*

  Revizor mora oceniti ustreznost veščakovih storitev kot revizijskega dokaza v zvezi z vsebino delitvenega načrta. To vključuje ocenitev, ali je vsebina veščakovih ugotovitev pravilno izražena v delitvenem načrtu oziroma ali podpira navedbe v tem načrtu, ter proučitev:

  - uporabljenih izvirnih podatkov,
  - uporabljenih predpostavk in metod ter njihove skladnosti s priporočenimi metodami na področju ocenjevanja vrednosti v skladu s slovenskimi poslovno-finančnimi standardi[19],
  - izsledkov veščakovega dela glede na revizorjevo splošno poznavanje poslovanja in na izsledke drugih revizijskih postopkov.

2.11.3. Vzorec revizorjevega poročila

Pri gospodarski družbi ABC smo revidirali njeno upoštevanje določb zakona o gospodarskih družbah (ZGD) pri presojanju vsebine delitvenega načrta z dne 10. februarja 20XX. Pregledali smo tudi poročilo uprave o delitvi z dne 8. februarja 20XX. Za delitveni načrt in poročilo o delitvi je odgovorno poslovodstvo (*uprava*) družbe. Naša odgovornost je na podlagi revizije izraziti mnenje o tem, ali vsebina delitvenega načrta sledi zakonskim zahtevam.

[19] Več o problemih, povezanih z zakonskimi določili, glej Praznik, Vrednotenje za določanje menjalnih razmerij, 2003, str. 88-104.

Revizijo smo opravili v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja. Ti standardi zahtevajo od nas načrtovanje in izvedbo revizije za pridobitev primernega zagotovila, da je gospodarska družba ABC upoštevala ustrezne določbe zakona o gospodarskih družbah. Revizija vključuje preizkuševalno preverjanje ustreznih dokazov o tem, ali

- delitveni načrt z dne 10. februarja 20XX ureja vsebino pravnih razmerij v skladu z določbami 533.b člena ZGD;
- je zagotovitev delnic oziroma poslovnih deležev novih družb oziroma prevzemne družbe po menjalnih razmerjih, navedenih v delitvenem načrtu, in višina morebitnih denarnih doplačil (oziroma ponujena odpravnina) primerno nadomestilo za delnice oziroma poslovne deleže prenosne družbe.

Prepričani smo, da je naša revizija primerna podlaga za naše mnenje.

Po našem mnenju je vsebina delitvenega načrta z dne 10. februarja 20XX skladna z določili ZGD, menjalna razmerja, določena v delitvenem načrtu, pa so v vseh bistvenih pogledih primerna. V vseh bistvenih pogledih je primerna tudi (morebitna) velikost denarnih doplačil za izravnavo zaokroženih menjalnih razmerij (oziroma ponujene denarne odpravnine). Poročilo uprave o delitvi z dne 8. februarja 20XX podpira vsebino delitvenega načrta.

Pri ocenjevanju vrednosti družb, ki so udeležene v delitvi, so bile uporabljene tele metode (*revizor navede uporabljene metode ocenjevanja za vsako posamezno družbo, udeleženo v delitvi*). Pri uporabi posameznih metod so bila ugotovljena tale menjalna razmerja (*navedba menjalnih razmerij*).

Zaradi (*revizor navede razloge*) je uporaba izbrane metode vrednotenja (ali izbranih metod vrednotenja) (*revizor navede izbrano metodo oziroma izbrane metode in težo upoštevanja vsake izmed njih*) primerna za določitev v delitvenem načrtu navedenih menjalnih razmerij. Posebej opozarjamo na težave, ki so nastale pri ocenjevanju vrednosti družb in so navedene v poročilu uprave o delitvi z dne 8. februarja 20XX na straneh 22 do 24. Ocenjujemo, da so bile navedene težave pri določitvi menjalnega razmerja rešene na ustrezen način.

Datum

Naslov REVIZOR

2.12. Revizorjevo poročilo o ocenjenih posledicah preoblikovanja zadruge v delniško družbo na interese delničarjev in upnikov

ZGD v 557. členu zelo skopo določa, da se pred sklepanjem o preoblikovanju zadruge v delniško družbo na občnem zboru zadruge, ki odloča o preoblikovanju, preberejo poročila revizorjev, v katerih morajo biti ocenjene posledice preoblikovanja na interese delničarjev in upnikov. Revizorji v tem primeru ne nastopajo kot revizorji po ZRev-1, MSR in drugih pravilih revidiranja, temveč kot ocenjevalci vpliva preoblikovanja na interese delničarjev in upnikov. Zato podlaga revizorjevega poročanja ne morejo biti MSR. Priporočljivo je, da se v pogodbi, ki jo revizor sklene z zadrugo, natančno opredelijo interesi upnikov in bodočih delničarjev, kar omogoča revizorju, da pripravi svojo oceno posledic na te interese.

3. SKLEP

Iz predstavljenega pregleda je razvidno, da ZGD revizorjem nalaga vrsto zelo raznolikih dolžnosti. Ker revizorji o posameznih področjih poročajo na različne načine, kar vnaša zmedo med uporabnike revizorjevih poročil, obenem pa nemalokrat povzroča dvome v kakovost revizijskega poročanja, bi bilo smiselno s pravili revidiranja poenotiti načine revizorjevega poročanja po določilih ZGD.

4. LITERATURA IN VIRI

1. Finance. Slovensko bančništvo. 30. junij 2003, št. 123.
2. MSR 620: Uporaba veščakovih storitev. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 7 str.
3. MSR 700: Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 17 str.
4. MSR 800: Revizorjevo poročilo o revizijskih poslih za posebne namene. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 18 str.

5. MSR 920: Posli opravljanja dogovorjenih postopkov v zvezi z računovodskimi informacijami. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 18 str.
6. Odar Marjan: Revidiranje poslovanja - izziv revidiranja v prihodnosti? Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001, str. 199-213.
7. Praznik Bojan: Vrednotenje za določanje menjalnih razmerij. Revizor, Ljubljana, 14(2003), 10, str. 88-104.
8. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/93, 29/94, 82/94, 20/98, 32/98, 37/98, 84/98, 6/99, 54/99, 36/00, 45/01, 59/01, 50/02 in 93/02; odslej ZGD).
9. Zakon o gospodarskih družbah s komentarjem. 1. knjiga. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 2002. 1065 str.
10. Zakon o gospodarskih družbah s komentarjem. 2. knjiga. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 2002. 1449 str.
11. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01).

SUMMARY ● *The main purpose of this article is to create some basic ideas about the auditor's reporting on the basis of the articles in Companies Act, not directly connected with the audit of financial statements. The author tries to explain how to use international standard on auditing 800 (The Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements) as the basis for reporting in such cases. The article is supposed to stimulate further discussion about the auditor's obligations under Companies Act and creation of unified auditing rules in this field.*

Key words ● *companies act, auditing rules, auditing act, international standards on auditing, auditor's report on special purpose audit engagements, auditor's opinion.*