Janez Lipnik*

REVIZORJEVO POROČANJE ZA POSEBNE NAMENE NA PODLAGI ZPPSL

Special Purpose Auditor's Reporting on the Basis of the Compulsory Composition, Bankruptcy and Liquidation Act

POVZETEK ● *Zakon o prisilni poravnavi, stečaju in likvidaciji med drugim določa, da mora predlagatelj za začetek postopka prisilne poravnave predložiti načrt finančne reorganizacije, kateremu morajo biti priloženi tudi revidirani računovodski izkazi. Ta prispevek obravnava problematiko v zvezi s temi računovodskimi izkazi ter revizorjevo poročanje o njih, predvsem o predračunski bilanci stanja. Rezultat tega revizorjevega dela je revizorjevo poročilo o revizijskih poslih za posebne namene. Pri opravljanju revizijskih postopkov v zvezi z navedenim poročanjem pa mora revizor upoštevati ustrezne Mednarodne standarde revidiranja, predvsem MSR 800 (Revizorjevo poročilo o revizijskih poslih za posebne namene) in MSR 810 (Preverjanje predračunskih računovodskih informacij).*

Ključne besede ● *Prisilna poravnava, načrt finančne reorganizacije, revidirana bilanca stanja, revidiran izkaz poslovnega izida, revidiran izkaz finančnega izida, revidirana predračunska bilanca stanja, revizorjevo poročilo.*

1. UVOD

Namen tega sestavka je dati napotke revizorju za poročanje o obračunskih računovodskih izkazih ter predračunski bilanci stanja za namene prisilne poravnave in opozoriti na probleme, ki se lahko pojavijo v zvezi z revizijskimi posli pri postopku prisilne poravnave in se nanašajo na:

- računovodske izkaze, pripravljene v skladu z slovenskimi računovodskimi standardi in

* univ.dipl.ekon., spec. rev.; pooblaščeni revizor.

- upoštevanje določb načrta finančne reorganizacije.

Podlaga za revizorjevo poročanje o računovodskih izkazih v primeru prisilne poravnave je Zakon o prisilni poravnavi, stečaju in likvidaciji (odslej ZPPSL), ki določa o čem in kdaj mora revizor poročati.

2. PRISILNA PORAVNAVA IN RAČUNOVODSKI IZKAZI

2.1. Začetek postopka prisilne poravnave

Postopek prisilne poravnave se uvede z vložitvijo predloga za začetek prisilne poravnave. Navedenemu predlogu za začetek postopka prisilne poravnave pa mora biti priloženo tudi poročilo o dolžnikovem ekonomsko-finančnem stanju, zadnja bilanca stanja, izkaz uspeha in izkaz gotovinskih tokov[1]. Navedene listine so takšne narave, da lahko upravitelj prisilne poravnave in upniki že na podlagi teh računovodskih izkazov in drugih listin ugotovijo osnovne podatke o ekonomsko-finančnem stanju dolžnika. Zakon o prisilni poravnavi, stečaju in likvidaciji ne določa, da morajo biti zgoraj navedeni računovodski izkazi tudi revidirani. Če pa je dolžnik po določbah Zakona o gospodarskih družbah (odslej ZGD) zavezan k revidiranju svojih izkazov, bo predlogu za začetek postopka prisilne poravnave priložil revidirane računovodske izkaze za zadnje poslovno leto pred vložitvijo predloga[2].

2.2. Načrt finančne reorganizacije

Dolžnik lahko predlogu prisilne poravnave za začetek postopka prisilne poravnave priloži načrt finančne reorganizacije[3], mora pa ga priložiti v roku treh mesecev od dneva vložitve predloga (46. člen, 1. odstavek).

---

[1] ZPPSL, člen 24, drugi odstavek, 1. točka.

[2] V pojasnilu k 47. členu ZPPSL je zapisano, da mora dolžnik predlogu za začetek postopka prisilne poravnave priložiti računovodske izkaze za zadnje poslovno leto pred vložitvijo predloga. Ti računovodski izkazi morajo biti revidirani samo, če je dolžnik po določbah ZGD zavezan k svojih revidiranju

[3] V načrtu finančne reorganizacije dolžnik predlaga prisilno poravnavo, s tem da (ZPPSL, 47. člen, 1. odstavek):

1. razvrsti terjatve v razrede terjatev glede na pravni red in druge znake istovrstnosti, če za posamezne terjatve ponudi različno sorazmerno znižanje terjatev,

Načrtu finančne reorganizacije mora dolžnik priložiti naslednje računovodske izkaze[4]:

- revidirano obračunsko bilanco stanja, ki prikazuje stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev ob koncu zadnjega trimesečja pred vložitvijo načrta finančne reorganizacije (v nadaljnjem besedilu: zadnja bilanca stanja)[5];
- revidirano predračunsko bilanco stanja, ki prikazuje stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev ob koncu zadnjega trimesečja pred vložitvijo načrta finančne reorganizacije, izdelane ob predpostavki, da bi na ta dan pričela učinkovati predlagana prisilna poravnava glede sorazmernega znižanja terjatev in na način poplačila teh terjatev oziroma spremembe osnovnega kapitala na podlagi 49.a, 49.b, 49.c, 49.č, in 49.d člena tega zakona[6];
- revidirana izkaza poslovnega izida[7] in izkaza finančnega izida[8] za zadnje poslovno leto in za tekoče leto do datuma zadnja bilanca stanja ter
- predračunski izkaz finančnega izida za obdobje, na katero se nanaša prisilna poravnava (do izteka roka za izplačilo vseh terjatev, na katere se nanaša prisilna poravnava)[9].

Na podlagi navedenega zakonskega določila mora dolžnik načrtu finančne reorganizacije priložiti računovodske izkaze, ki prikazujejo stanje njegovega premoženja in obveznosti na zadnji dan trimesečja pred vložitvijo načrta finančne reorganizacije to je zadnja bilanca stanja in rezultate njegovega

---

2. navede, za katere razrede terjatev se položaj upnikov tudi po potrditvi načrta finančne reorganizacije ne spremeni,
3. navede predlog izplačil terjatev v zmanjšanem znesku in roke za izplačilo za vsak razred terjatev,
4. predvidi enako sorazmerno znižanje terjatev oziroma podaljšanje roka za izplačilo za vse terjatve v okviru posameznega razreda.

[4] ZPPSL, člen 47, četrti odstavek.

[5] Na podlagi obračunske bilance stanja uporabnik tega izkaza lahko ugotovi, ali je dolžnik prezadolžen, torej ali so njegove obveznosti (obveznosti do virov sredstev zmanjšane za kapital) večje od njegovega premoženja, prikazuje pa tudi strukturo dolžnikovih virov financiranja (na primer razmerje med obveznostmi in kapitalom ter razmerje med kratkoročnimi in dolgoročnimi viri financiranja).

[6] Navedena predračunska bilanca stanja prikazuje finančno stanje dolžnika na isti dan, kot ga prikazuje zadnja obračunska bilanca stanja. Izdelana pa mora biti ob predpostavki, da bi na ta dan začela učinkovati predlagana prisilna poravnava.

[7] Na podlagi obračunskega izkaza poslovnega izida ugotovimo, kako uspešno oziroma neuspešno je v obračunskem obdobju posloval dolžnik.

[8] Na podlagi obračunskega izkaza finančnega izida je mogoče ugotoviti, kako je bil dolžnik sposoben plačevati dospele obveznosti.

[9] Predračunski izkaz finančnega izida mora biti sestavljen ob upoštevanju predpostavk, ki izhajajo iz metod finančne reorganizacije predstavljene v načrtu finančne reorganizacije. V predračunskem izkazu finančnega izida bo dolžnik prikazal, ali bo sposoben izpolniti obveznosti iz predlagane prisilne poravnave, torej ali bo imel ob rokih dospelosti terjatev iz prisilne poravnave zadosti likvidnih sredstev za njihovo poplačilo.

poslovanja ter finančne tokove v obdobju predložitve načrta finančne reorganizacije torej za tekoče leto do datuma zadnje bilance stanja. Poleg tega pa mora dolžnik za zadnje poslovno leto priložiti tudi revidirani izkaz poslovnega izida in revidirani izkaz finančnega izida.

Poleg obračunskih računovodskih izkazov mora dolžnik, zaradi prikaza učinkov metod finančne reorganizacije, predložiti tudi predračunsko bilanco stanja[10] ter predračunski izkaz finančnega izida[11]. Predračunska bilanca stanja mora prikazovati finančno stanje dolžnika na isti dan, kot ga prikazuje zadnja obračunska bilanca stanja, torej ob koncu zadnjega trimesečja pred vložitvijo načrta finančne reorganizacije. Izdelana mora biti ob predpostavki, da bi na ta dan začela učinkovati predlagana prisilna poravnava glede sorazmernega znižanja terjatev in načina poplačila teh terjatev oziroma spremembe osnovnega kapitala zaradi konverzije terjatev v delnice. S to predračunsko bilanco stanja bo dolžnik prikazal učinke zmanjšanja obveznosti v obsegu, ki ga ponuja s predlogom prisilne poravnave in prenehanja obveznosti zaradi njihove konverzije v delnice in s tem povezanega morebitnega povečanja kapitala, če je bila uporabljena ta metoda.

Predračunski izkaz finančnega izida mora prikazovati finančne tokove pri poslovanju, naložbenju in financiranju v celotnem obdobju, na katerega se prisilna poravnava nanaša. Izdelan mora biti ob upoštevanju predpostavk, ki jih je dolžnik razložil v načrtu finančne reorganizacije, z njim pa bo dolžnik prikazal sposobnost izpolnjevanja obveznosti iz predlagane prisilne poravnave. ZPPSL pa ne določa, da mora biti tudi predračunski izkaz finančnega izida revidiran, torej revizorju o njem ni treba poročati.

3. REVIZORJEVO POROČANJE

Omenili smo že, da mora dolžnik kot stranka v postopku prisilne poravnave v načrtu finančne reorganizacije priložiti revidirane obračunske računovodske izkaze za določena obdobja ter revidirano predračunsko bilanco stanja na določen dan. Sestavni del navedenih računovodskih izkazov pa je tudi revizorjevo poročilo o revidiranju računovodskih izkazov skupaj z mnenjem pooblaščenega revizorja. Da pooblaščeni revizor lahko izda poročilo o računovodskih izkazih, morajo biti ti računovodski izkazi revidirani v skladu s pravili revidiranja določenimi z Mednarodnimi standardi revidiranja (odslej MSR).

[10] ZPPSL, 47. člen, četrti odstavek, 2. točka.
[11] ZPPSL, 47. člen, četrti odstavek, 4. točka.

Revidiranim obračunskim računovodskim izkazom in predračunski bilanci stanja morajo biti torej priložena naslednja poročila o revidiranju:

- poročilo(oziroma poročili) o revidiranju, ki spremlja obračunske računovodske izkaze in
- poročilo o revidiranju predračunske bilanci stanja.

Poleg zgoraj navedenih poročil pa mora dolžnik v določenih primerih priložiti še poročilo revizorja o oceni vrednosti premoženja, ki je predmet nadomestne izpolnitve.

3.1. Z Revizorjevo poročanje za posebne namene v skladu z ZPPSL, priloženo obračunskim računovodskim izkazom

3.1.1. Dolžnik je zavezan k revidiranju svojih računovodskih izkazov

V kolikor je bil dolžnik že po določbah ZGD zadnji leti zavezan k revidiranju svojih računovodskih izkazov in se tudi zadnja bilanca stanja glasi na zadnji dan poslovnega leta, bo dolžnik priložil načrtu o finančni reorganizaciji poročilo o revidiranju računovodskih izkazov pooblaščenega revizorja za zadnje poslovno leto. V tem primeru bo potrebno dodatno revidirati zgolj predračunsko bilanco stanja, ki pa se glasi na isti dan kot zadnja bilanca stanja.

Običajno pa se dolžnikova zadnja bilanca stanja ne glasi na zadnji dan poslovnega leta in zato, pa čeprav je dolžnik zavezanec za revidiranje, obračunski računovodski izkazi tega obdobja niso revidirani, saj gre za računovodske izkaze za posebne namene. Kljub temu pa morajo biti ti izkazi revidirani in tudi za njih mora revizor izdati poročilo o revidiranju računovodskih izkazov na določen dan in za določeno obdobje (na primer na dan 30. septembra 2003 in za obdobje od 01.01.2003 do 30. septembra 2003). Revidiranje računovodskih izkazov za tekoče leto do datuma zadnje bilance stanja bo lahko, zaradi revidiranih računovodskih izkazov zadnjega poslovnega leta, potekalo na način, ko se revizor lahko zanese na začetna stanja v bilanci stanj, saj so ta bila revidirana.

Tudi revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih mora biti pripravljeno v skladu z MSR 700 (Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih). Posebnost tega revizorjevega poročila se kaže v datumu računovodskih izkazov in obdobju, na katerega se nanašajo, zaradi česar bi lahko govorili tudi o upoštevanju MSR 800 (Revizorjevo poročilo o revizijskih poslih za posebne namene). Tudi namen uporabe navedenega revizorjevega poročila o računovodskih izkazih (obračunskih) je omejen, določen v ZPPSL. V kolikor se revizor želi izogniti možnosti, da bi njegovo poročilo uporabljali za

nepredvidene namene, bo v svojem poročilu opisal namen, za katerega ga je pripravil, ter vse omejitve glede njegovega razdeljevanja in uporabljanja. Mnenje pooblaščenega revizorja, ki mora obsegati oceno o stopnji resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov, je lahko pritrdilno, s pridržkom ali odklonilno. V skladu z namenom, zaradi katerega je določena obveznost predložitve obračunskih računovodskih izkazov, mora dolžnik načrtu finančne reorganizacije predložiti revidirane računovodske izkaze, h katerim je revizor dal pritrdilno mnenje, torej da so računovodski izkazi resnična in poštena slika finančnega stanja, poslovnega izida in finančnega izida poslovanja družbe. Kljub temu pa lahko v zvezi z navedenim mnenjem pride do posebnosti, ki jih je treba upoštevati. Tak primer je lahko predpostavka delujočega podjetja zaradi katere je revizor izrazil mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje.

3.1.2. Dolžnik ni zavezan k revidiranju svojih računovodskih izkazov

Še večje vprašanje pa nastane, če dolžnik po določbah ZGD ni zavezan k revidiranju svojih računovodskih izkazov in nima poročila o revidiranju z mnenjem pooblaščenega revizorja o računovodskih izkazih zadnjega poslovnega leta. Kot je že bilo navedeno, mora dolžnik v skladu z ZPPSL[12] predložiti poleg zadnje bilance stanja tudi revidirana izkaza poslovnega izida in finančnega izida in to za zadnje poslovno leto in za tekoče leto do datuma zadnje bilance stanja. Pooblaščeni revizor pa lahko oceni resničnost in poštenost izkaza poslovnega izida in izkaza finančnega izida v primeru, če sta bili revidirani bilanci stanja za zadnji dve poslovni leti. Torej bi moral revidirati računovodske izkaze zadnjega poslovnega leta ter tekočega leta do datuma zadnje bilance stanja. In v okviru revidiranja računovodskih izkazov zadnjega poslovnega leta bi moral revizor opraviti tudi revizijske postopke v zvezi s preverjanjem začetnih postavk bilance stanja zadnjega poslovnega leta. Šele na podlagi opravljenih ustreznih revizijskih postopkov pooblaščeni revizor lahko izda poročilo o revidiranju računovodskih izkazov obračunskega oziroma obračunskih obdobij, v skladu z ZPPSL.

ZPPSL ne navaja, da družbam, ki niso zavezane k reviziji, ni potrebno predložiti revidiranega(ih) izkaza(ov) poslovnega izida ter revidiranega(ih) izkaza(ov) finančnega izida. Je pa v komentarju k ZPPSL[13] zapisano, da »revizor lahko oceni resničnost teh dveh računovodskih izkazov samo, če sta bili revidirani bilanci stanja za zadnji dve poslovni leti«. Zato je navedeno določbo treba razumeti tako, da mora dolžnik predložiti revidirani izkaz uspeha in finančnih tokov za zadnje poslovno leto samo, če je bil v obdobju zadnjih dveh poslovnih let zavezan k revidiranju. Iz enakih razlogov bosta morala biti izkaz uspeha in izkaz finančnih tokov za tekoče leto revidirana samo, če je bil dolžnik v obdobju zadnjega poslovnega leta zavezan k revidiranju.

[12] ZPPSL, 47. člen, 4. odstavek, 1. in 3. točka.
[13] ZPPSL s komentarjem, 47. člen, stran 244.

3.2. Z Revizorjevo poročanje za posebne namene v skladu z ZPPSL, priloženo predračunski bilanci stanja

Dolžnik mora načrtu predložiti tudi revidirano predračunsko bilanco stanja. Ta predračunska bilanca stanja bo izdelana na isti dan kot zadnja (obračunska) bilanca stanja (na primer na dan 30. september 2003), ki tudi služi kot osnova za sestavo predračunske bilance stanja. Zaradi tega bo revizor pri preverjanju predračunskih računovodskih informacij[14] dodatno preveril samo:

- ali so dolžnikove predpostavke, na katerih so zasnovane predračunske računovodske informacije, upravičene (revidirana zadnja bilanca stanja, razvrstitev terjatev v razrede, predlog izplačil terjatev, znižanje terjatev, vplačilo stvarnega vložka s prenosom terjatve do dolžnika zaradi povečanja osnovnega kapitala, itd.),
- ali so predračunske računovodske informacije pravilno pripravljene na podlagi predpostavk,
- ali je dolžnik v predračunski bilanci stanja pravilno upošteval učinke predlagane prisilne poravnave glede zmanjšanja in/ali odložitve obveznosti oziroma konverzije terjatve v delnice,
- ali so predračunske računovodske informacije pripravljene tako kot obračunski računovodski izkazi z uporabo ustreznih računovodskih načel.

Predračunska bilanca stanja je torej izdelana ob predpostavki, da bi na ta dan začela učinkovati predlagana prisilna poravnava. S to bilanco dolžnik prikazuje učinke zmanjšanja obveznosti in prenehanja obveznosti zaradi njihove konverzije v delnice in s tem povezanega morebitnega povečanja kapitala, če je bila uporabljena ta metoda. Navedeni dogodki in ukrepi pa se sploh še niso pojavili in se morda tudi sploh ne bodo, saj so usmerjeni v prihodnost. Zaradi tega revizor ne more izraziti mnenja, ali bodo predpostavke upoštevane pri sestavi predračunske bilance stanja tudi realizirane ter zato v revizorjevem poročilu o predračunski bilanci stanja ne bo zapisal, da je predračunska bilanca stanja resnična in poštena slika finančnega stanja dolžnika na določen dan. Zato bo revizor v odstavku z mnenjem poročila o revidiranju namesto navedbe o resnični in pošteni sliki finančnega stanja navedel, da je predračunska bilanca stanja pravilno pripravljena na podlagi predpostavk določenih v postopku prisilne poravnave (Glej prilogo 1).

V prilogi 1 je predstavljeno revizorjevo poročilo o predračunski bilanci stanja s pritrdilnim mnenjem. Če pa revizor meni, da predstavitev in razkritje predračunske bilance stanja nista ustrezna, mora v poročilu o predračunski

[14] MSR 810 (Preverjanje predračunskih računovodskih informacij), 2. točka.

bilanci stanja izraziti mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje ali pa se umakniti iz posla, kar pač pride v poštev[15]. Prav tako pa bo revizor izrazil odklonilno mnenje oziroma se bo umaknil iz posla, če bo menil, da pomembne predpostavke niso sprejemljiva podlaga za predračunsko bilanco stanja, pripravljeno na podlagi gotovih in negotovih predpostavk.

3.3. Poročilo revizorja o oceni vrednosti premoženja, ki je predmet nadomestne izpolnitve

ZPPSL pa tudi dovoljuje, da se posameznemu upniku lahko izplača terjatev namesto v denarju v drugem premoženju stečajnega dolžnika. Vendar je za to potreben pristanek upnika. V tem primeru mora dolžnik v načrtu finančne reorganizacije priložiti izjavo upnika iz katere je razvidno, da je upnik v takšno izplačilo privolil. Iz te izjave mora biti razvidno:

- višina terjatve, ki se izplača na ta način,
- predmet nadomestne izpolnitve,
- ocenjeno vrednost nadomestne izpolnitve[16].

V primeru, da višina v prejšnjem odstavku navedene terjatve presega 10,000.000 SIT, pa mora dolžnik načrtu finančne reorganizacije priložiti tudi poročilo revizorja o oceni vrednosti premoženja, ki je predmet nadomestne izpolnitve. ZPPSL pa ne določa vrste ocenjene vrednosti nadomestne izpolnitve.

[15] MSR 810, 31. točka.

[16] Navedba ocenjene vrednosti je potrebna zato, da drugi upniki lahko preverijo, ali dolžnik upnika z nadomestno izpolnitvijo neutemeljeno privilegira pred drugimi upniki (ZPPSL s komentarjem, člen 47, stran 240).

Priloga 1

ZGLED REVIZORJEVEGA POROČILA O PREDRAČUNSKI BILANCI STANJA NA DAN 30. SEPTEMBRA 2003[17]

(Ustrezen naslovnik)

Revidirali smo priloženo predračunsko bilanco stanja družbe ABC d.d. na dan 30. septembra 2003. Naša naloga je na podlagi revizije izraziti mnenje o tem računovodskem izkazu.

Predračunsko bilanco stanja družbe ABC d.d. na dan 30. septembra 2003 smo preverili v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja, ki se nanašajo na preverjanje predračunskih računovodskih informacij. Za predračunsko bilanco stanja in tudi za predpostavke, opisane v pojasnilu X, na katerih je predračunska bilanca stanja zasnovana, je odgovorna uprava družbe.

Predračunska bilanca stanja je pripravljena za načrt finančne reorganizacije v postopku prisilne poravnave družbe ABC d.d.[18], ki ga mora družba v skladu s 46. členom Zakona o prisilni poravnavi, stečaju in likvidaciji priložiti predlogu za začetek postopka prisilne poravnave.

Predračunska bilanca stanja je pripravljena na podlagi predpostavke, da prisilna poravnava uspe, kar pa je negotovo in zato ni nujno, da se bodo dogodki in ukrepi uprave in ki se odražajo v predračunski bilanci stanja tudi zgodili. Zato opozarjamo bralce, da ta predračunska bilanca stanja morda ni primerna za namene, ki niso navedeni v prejšnjem odstavku.

Pri preverjanju dokazov, ki podpirajo predpostavke, nismo naleteli na ugotovitve, zaradi katerih bi lahko menili, da predpostavke opisane v pojasnilu X niso utemeljena podlaga za predračunsko bilanco stanja na dan 30. septembra 2003. Menimo tudi, da je predračunska bilanca stanja družbe ABC d.d. na dan 30. septembra 2003 pravilno pripravljena na podlagi predpostavk opisanih v pojasnilu X in predstavljena v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi.

[17] Zgled revizorjevega poročila je pripravljen na podlagi zgleda iz MSR 810, točka 30.

[18] Navedba tega odstavka v revizorjevem poročilu je odvisna od revizorjeve odločitve.

4. ZAKLJUČEK

S tem prispevkom sem poskušal opozoriti na nekatere probleme revizorjevega poročanja za posebne namene in jih poskušati pojasniti, o nekaterih zadevah v zvezi s tem poročanjem pa bo potrebno še razpravljati in jih razčistiti. Tu mislim tudi na določbo o priložitvi revidiranih obračunskih računovodskih izkazov, ko družba ni zavezanec za revizijo. Ali ZPPSL v tem delu morda ne zahteva preveč? Komentar je v tem delu morda bolj življenjski, vendar sam komentar še ni zakon. Tudi vsebina revizorjevega poročila o revidirani predračunski bilanci stanja je lahko od primera do primera drugačna in se bo običajno razlikovala od predlaganega zgleda. Vendar pa bo v primeru predračunske bilance stanja kljub vsemu potrebno upoštevati določbe MSR 810 in ne iskati nekih svojevrstnih rešitev.

5. LITERATURA IN VIRI

1. Mednarodni računovodski standardi 2001. Slovenski inštitut za revizijo ter Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana 2001.
2. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2001.
3. Slovenski računovodski standardi. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, januar 2002.
4. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/93, 29/94, 82/94, 20/98, 32/98-1451, 37/98-1719, 84/98, 6/99, 54/99-2543, 36/00-1687 in 45/01, popr. 59/01).
5. Zakon o prisilni poravnavi, stečaju in likvidaciji s komentarjem. Gospodarski vestnik, Ljubljana 2000.
6. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01).

SUMMARY ● *The Compulsory Composition, Bankruptcy and Liquidation Act provides inter alia that for the purpose of the institution of compulsory composition proceedings, the petitioner is required to submit a financial reorganization plan accompanied by the audited financial statements. This article deals with the problems related to these financial statements, as well as with the auditor's reporting thereon, in particular on the budget balance sheet. The result of the auditor's work is the auditor's report on special purpose audit engagements. When conducting the audit procedures related to the aforementioned reporting, the auditor has also to observe the relevant International Standards of Auditing, particularly ISA 800 (The Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements) and ISA 810 (The Examination of Prospective Financial Information).*

Key words ● *compulsory composition, financial reorganization plan, audited balance sheet, audited income statement, audited cash-flow statement, audited budget balance sheet, auditor's report.*