

**SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO
LJUBLJANA**

**ZAKLJUČNO DELO
ZA PRIDOBITEV POTRDILA O STROKOVNIH ZNANJIH
ZA OPRAVLJANJE NALOG POOBLAŠČENE REVIZORKE**

**REVIDIRANJE RAČUNOVODSKE OCENE PRI PRIPOZNAVANJU
NAJEMOV IN PREHOD NA SRS 1.68 (2019) V PODJETJU A**

DECEMBER 2021

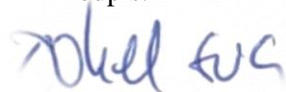
EVA ČOKELC

IZJAVA

EVA ČOKELC, vpisana v izobraževalni program za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščne revizorke, izjavljam, da sem avtorica tega zaključnega dela in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorski in sorodnih pravicah dovoljujem objavo zaključnega dela na spletnih straneh Slovenskega inštituta za revizijo.

V Mariboru, 13. 12. 2021

Podpis:

Handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Čokelc E.C.'.

KAZALO VSEBINE

UVOD	1
Opredelitev področja in opis problema.....	1
Namen in cilj	2
Predpostavke in omejitve	2
Predpostavke.....	2
Omejitve	2
1 TEORETIČNA IZHODIŠČA ZA REVIDIRANJE RAČUNOVODSKIH OCEN	
NAJEMOV	3
1.1 Spremenjen način računovodenja najemov	3
1.2 Računovodske ocene	4
1.2.1 Vloga in odgovornost revizorja.....	5
2 NAČRTOVANJE REVIZIJE V DRUŽBI A.....	6
2.1 Splošni podatki o revidirani družbi	6
2.2 Značilnosti revizijskega posla	7
2.3 Določitev pomembnosti, izvedbene pomembnosti in najnižjega zneska revizijske napake.....	8
2.4 Zunanji dejavniki.....	8
2.5 Notranji dejavniki.....	13
2.6 Poslovanje s povezanimi podjetji	18
2.7 Informacijski sistem in okvir poročanja	19
2.8 Izvedba postopkov ugotavljanja tveganj, odziv na tveganja in povzetek revizijskih postopkov ..	21
2.8.1 Opredelitev in ocena tveganja pri kontroliranju	21
2.8.2 Opredelitev in ocena tveganja pri delovanju	25
2.8.3 Dejavniki tveganja pri vrstah posla in nastanek prevare s poudarkom na obravnavi poslovskega izogibanja notranjim kontrolam	29
3 REVIZIJSKI POSTOPKI PRI REVIDIRANJU NAJEMOV.....	30
3.1 Spoznavanje procesa nabave	31
3.2 Pregled pisne predstavitve računovodske ocene najemov	35
3.3 Preizkušanje podatkov za knjižbe na kontu 413.....	37
3.4 Preizkušanje podatkov za ugotovljene dolgoročne najeme	39
3.5 Preizkušanje podatkov za pripravljene amortizacijske načrte družbe	41
3.6 Preizkušanje podatkov za revizijsko področje stroškov obresti in amortizacije, pravice do uporabe, kratkoročnih in dolgoročnih finančnih obveznosti iz najema.....	41
3.6.1 Preizkušanje podatkov za revizijsko področje kratkoročnih in dolgoročnih finančnih obveznosti iz najema	41
3.6.2 Preizkušanje podatkov za revizijsko področje pravice do uporabe	43
3.6.3 Preizkušanje podatkov za amortizacijo pravice do uporabe.....	44
3.6.4 Preizkušanje podatkov za izkazane obresti iz najemov.....	44
3.7 Preveritev prehoda v skladu s SRS-jem 1.68	45
3.8 Preveritev razkritij v letnem poročilu.....	46
SKLEP.....	48
LITERATURA	49
PRILOGE	1

KAZALO TABEL

Tabela 1: Prikaz osnovnih finančnih podatkov	7
Tabela 2: Izračun pomembnosti (PM), izvedbene pomembnosti (dopustne napake – TE) in najnižjega zneska revizijskih napak (kvantitativna ocena) – podatki v €	8
Tabela 3: Narodnogospodarski dejavniki	9
Tabela 4: Za panogo značilni dejavniki	10
Tabela 5: Tveganja, ugotovljena na podlagi zunanjih dejavnikov	13
Tabela 6: Vprašalnik za oceno okolja kontroliranja	13
Tabela 7: Vprašalnik za oceno okolja kontroliranja	16
Tabela 8: Vprašalnik za oceno okolja kontroliranja	16
Tabela 9: Zaključek – sestavine okolja	17
Tabela 10: Tveganja, ugotovljena na podlagi zunanjih dejavnikov	18
Tabela 11: Povezane osebe družbe A, d. o. o.	18
Tabela 12: Dejavniki tveganja pri kontroliranju	21
Tabela 13: Dejavniki tveganja pri delovanju	25
Tabela 14: Dejavniki tveganja pri vrstah posla in nastanek prevare s poudarkom na obravnavi poslovskega izogibanja notranjim kontrolam	29
Tabela 15: Uradne trditve o novem načinu računovodenja najemov	30
Tabela 16: Značilnosti procesa nabave	31
Tabela 17: Presoja razmejitev dolžnosti na področju nabave in izplačil	32
Tabela 18: Notranje kontrole na področju nabave storitev	33
Tabela 19: Ugotovljeni najemi v pisni predstavitvi poslovske ocene najemov	35
Tabela 20: Kratkoročni najemi in najemi malih vrednosti, ki jih je ugotovilo poslovodstvo	36
Tabela 21: Analitični pregled knjižb na kontu 413 od januarja do avgusta 2019	37
Tabela 22: Pregled pogodb o najemih za ugotovljene dolgoročne najeme	39
Tabela 23: Kratkoročne finančne obveznosti iz najema	42
Tabela 24: Dolgoročne finančne obveznosti iz najema	42
Tabela 25: Pravica do uporabe na 31. december 2019	43
Tabela 26: Amortizacija pravice do uporabe za leto 2019	44
Tabela 27: Obresti in tečajne razlike iz najemov za leto 2019	44
Tabela 28: Seznam razkritij	46

UVOD

Opredelitev področja in opis problema

Leta 2016 je bil v Mednarodnih standardih računovodskega poročanja (v nadaljnjem besedilu: MSRP-ji) objavljen MSRP 16 – *Najemi*, ki je začel veljati 1. januarja 2019. Standard na novo opredeljuje področje najemov in nadomešča standard MRS 17, ki je za najemodajalce in najemnike poznal dve vrsti najemov – poslovne in finančne. Njihova obravnava v računovodskih izkazih je bila različna kljub vsebinsko podobni transakciji.

Odbor za mednarodne računovodske standarde (IASB) je v dokumentu *Project Summary and Feedback Statement* navedel, da je že leta 2005 Agencija za trg vrednostnih papirjev v Združenih državah Amerike (SEC) izrazila zaskrbljenost zaradi pomanjkljivih informacij v računovodskih izkazih o obveznostih iz najemov. Enako zaskrbljeni so bili tudi investitorji in drugi, saj niso imeli vseh informacij o finančnem stanju podjetij, pa tudi izkazi med podjetji niso bili primerljivi, saj so nekatera podjetja sredstva najemala, medtem ko so jih imela druga v lasti (IASB, 2016).

Slovenski inštitut za revizijo je že pri prehodu na Slovenske računovodske standarde 2016 (v nadaljnjem besedilu: SRS-ji) na predlog komisije za SRS-je zakonodajalcu predlagal, da se v predlogu sprememb in dopolnitev ZGD-1 črta določba, da SRS-ji v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Vendar zakonodajalec temu ni sledil. Komisija je pri pripravi osnutka SRS-jev 2016 izhajala iz Direktive 2013/34/EU in ZGD-1 ter v največji možni meri upoštevala določbe MSRP-jev (Odar, 2015). Ker Slovenski računovodski standardi ne smejo biti v nasprotju z MSRP-ji, je bila sprememba računovodenja najemov implementirana v SRS-je 2016.

Na podlagi drugega odstavka 9. člena in drugega odstavka 16. člena Zakona o revidiranju (Uradni list RS, št. 65/08) je strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo 17. oktobra 2018 sprejel spremembe in dopolnitve SRS-jev (2016), objavljene v Uradnem listu RS, št. 95/15, 74/16 in 23/17 (Uradni list RS, št. 81/2018). Spremembe se nanašajo tudi na SRS 1 – *Opredmetena osnovna sredstva*, ki na novo ureja področje najemov.

Organizacije, ki računovodijo po SRS-jih, so za poslovno leto 2019 prvič po novem pripoznavale najeme. Posledica so nove zahteve pri pojasnilih k računovodskim izkazom. Poleg teh so organizacije morale pojasniti tudi učinke, nastale s preходом, ter učinke na sredstva, obveznosti in kapital (Bajuk, 2020).

Pri računovodenju najemov se med drugim pojavljajo naslednje dileme:

- a) ali pogodba izpolnjuje zahteve najemne pogodbe;
- b) kako sistematično beležiti in izračunati podatke;
- c) pridobivanje podatkov – kdo, kaj, kje.

Spremembe obračunavanja najemov vplivajo tudi na samo poslovanje podjetja. Tako se spremenijo:

- a) kazalniki poslovanja;
- b) dogovori s poslovnimi subjekti;
- c) IT-sistemi in računovodstvo;
- d) kontrolni postopki in procesi, postopki pridobivanja podatkov (Hartman in Pavlin, 2018).

Cilj prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja 540 (v nadaljnjem besedilu: MSR) je, da revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali so računovodske ocene in z njimi povezana razkritja v računovodskih izkazih sprejemljivi glede na primeren okvir računovodskega poročanja. Standard obravnava revizorjeve naloge v zvezi z računovodskimi ocenami in z njimi povezanimi razkritji pri reviziji računovodskih izkazov. Natančneje, vključuje zahteve in navodila, ki se nanašajo

ali se razširjajo na to, kako se MSR 315 (prenovljen 2019), MSR 330, MSR 450, MSR 500 in drugi primerni MSR-ji uporabljajo pri računovodskih ocenah in z njimi povezanih razkritjih. Obsega tudi zahteve in navodila o ovrednotenju napačnih navedb računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij ter znake o morebitni pristranskosti posloводства (MSR 540, str. 7).

Namen in cilj

Namen naloge je prikazati, kako načrtovati in uporabiti postopke pri revidiranju najemov ter prehod na spremenjen način evidentiranja v skladu s SRS-jem 1.68 na podlagi poslovodske ocene, pa tudi kako pridobiti ustrezne in zadostne revizijske dokaze, kot to določa MSR 540 (prenovljeni).

Cilji naloge so:

- a) predstaviti teoretična izhodišča za revidiranje računovodskih ocen pri pripoznavanju najemov in za prehod na spremenjen način evidentiranja;
- b) na primeru revidiranja računovodskih izkazov podjetja A, d. o. o., pokazati, kako revidirati računovodsko oceno pri pripoznavanju najema, ter prehod na nov način računovodenja v skladu s SRS-jem 1.68.

Revidirano podjetje A je srednje veliko podjetje, zavezano za revizijo računovodskih izkazov. Gre za proizvodno podjetje, ki večino svojih proizvodov proda na tuje trge prek povezanega podjetja v Avstriji.

Predpostavke in omejitve

Predpostavke

- a) Upoštevajo se računovodski izkazi za obdobje od 1. januarja do 31. decembra 2019, ob predpostavki, da so sestavljeni v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi.
- b) Pri reviziji računovodskih izkazov je uporabljena metodologija družbe Revidicom, revizijska družba, d. o. o., in upoštevani Mednarodni standardi revidiranja.
- c) V nalogi se osredotočimo le na načrtovanje in postopke pri revidiranju računovodskih izkazov, ki se nanašajo na revidiranje računovodske ocene najemov in prehod v skladu s SRS-jem 1.68. Ob tem predpostavljamo, da so bili predhodno opravljeni vsi revizijski postopki ter pridobljeni ustrezni in zadostni revizijski dokazi, s katerimi smo se prepričali, da so druge postavke osnovnih sredstev in finančnih obveznosti resnične in poštene.
- d) V nalogi so prikazani vsi postopki pri revidiranju računovodske ocene najemov in prehod v skladu s SRS-jem 1.68, kljub temu da so zneski postavk, povezani z najemi, nižji od določene višine izvedbene pomembnosti (dopustne napake). Revizorjevi postopki pri reviziji računovodskih izkazov družbe A, d. o. o., bi bili zaradi omenjenega manj obširni, kot so prikazani v nalogi.

Omejitve

- a) Računovodske ocene lahko pomembno vplivajo na računovodske izkaze kot celoto, zato je treba posebno pozornost nameniti predpostavkam, ki jih je pri oblikovanju računovodskih usmeritev uporabilo posloводство. Revizor mora biti z njimi seznanjen in jih kritično obravnavati, ker lahko vplivajo na tveganje pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih. Ocene vrednosti sredstev ali obveznosti nastanejo zaradi negotovosti in v nekaterih primerih zaradi nezmožnosti merjenja sredstev in obveznosti v natančnih zneskih zaradi narave transakcije. Obsegajo sodbe, ki jih mora posloводство podkrepiti z informacijami, ki so na voljo na datum knjiženja. Nekatero sodbe so lahko subjektivne, saj od posloводства zahtevajo, da oceni izide možnih prihodnjih dogodkov na dan bilanciranja.

1 TEORETIČNA IZHODIŠČA ZA REVIDIRANJE RAČUNOVODSKIH OCEN NAJEMOV

1.1 Spremenjen način računovodenja najemov

Organizacije so SRS 1 (2019) začele uporabljati za poslovno leto, ki se je začelo 1. januarja 2019. Glede na spremenjena pravila računovodenja najemniki najemov v poslovnem letu 2019 ne razvrščajo med poslovne in finančne, ampak vse najeme obravnavajo enako (Bajuk, 2020).

V skladu s točko 1.27 SRS-jev 2016 najemnik na datum začetka najema pripozna opredmeteno osnovno sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe, in obveznost iz najema. Opredmeteno osnovno sredstvo, pridobljeno na podlagi najema, je sestavni del opredmetenih osnovnih sredstev najemojemalca. Njegova nabavna vrednost zajema:

- a) znesek začetnega merjenja obveznosti iz najema;
- b) plačila najemnine, izvedena na datum začetka najema ali pred njim, zmanjšana za prejete spodbude za najem;
- c) začetne neposredne stroške;
- d) oceno stroškov, ki bodo nastali najemniku pri demontaži ali odstranitvi sredstva, ki je predmet najema, pri obnovitvi mesta, na katerem je, ali vrnitvi sredstva, ki je predmet najema, v stanje, kot ga zahtevajo pogoji najema, razen če so ti stroški nastali pri proizvodnji zalog.

Najemnik na datum začetka najema izmeri obveznost iz najema po sedanji vrednosti najemnin, ki na ta dan še niso plačane. Pri izračunu sedanje vrednosti najemnin je diskontna mera z najemom povezana obrestna mera, če jo je mogoče določiti, v nasprotnem primeru pa predpostavljena obrestna mera za izposojanje, ki jo mora plačati najemnik. Najemnine, zajete na začetni datum pri merjenju obveznosti iz najema, ki niso plačane, zajemajo na datum začetka najema naslednja plačila pravice do uporabe sredstva, ki je predmet najema, v obdobju najema:

- a) nespremenljive najemnine, zmanjšane za terjatve za spodbude za najem;
- b) spremenljive najemnine, ki so odvisne od indeksa ali stopnje in se na začetku merijo z indeksom ali stopnjo, ki velja na datum začetka najema;
- c) zneski, za katere se pričakuje, da jih bo najemnik plačal na podlagi jamstev za preostalo vrednost;
- d) izpolnitvena cena možnosti nakupa, če je precej gotovo, da bo najemnik izkoristil to možnost;
- e) plačila kazni za odpoved najema, če trajanje najema kaže, da bo najemnik izkoristil možnost odpovedi najema (SRS, str. 39-40).

Določbe v SRS-jih 2016 ne dopuščajo poenostavljenega sklepa, da najemnik v poslovnem najemu iz najema izkazuje lastniškimi neopredmetenim sredstvom, opredmetenim osnovnim sredstvom in naložbenim nepremičninam »enakovredna« sredstva, saj gre za tovrstna sredstva s pravico do uporabe v obdobju najema, ki je pomembno bolj omejena od nabora vseh pravic, ki izhajajo iz lastniškega obvladovanja. Torej nesporno ne gre za izkazovanje predmeta najema (ang. *underlying asset*), temveč pravice do uporabe predmeta najema. Dejstvo je, da v SRS-jih 2016 ni možnosti, da bi se sredstva, ki predstavljajo pravico do uporabe, izkazovala kot samostojna postavka v bilanci stanja, temveč normna rešitev, da se sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe sredstev, izkazuje kot sestavni del tiste skupine sredstev, v katero bi se sicer uvrščala sredstva, če bi bila lastniško pridobljena (Jerman, 2020).

SRS-ji prvič vsebujejo določbo o tem, kaj je najem in kdaj gre za najemno pogodbo. SRS 1.27 tako na novo določa, da organizacija ob sklenitvi pogodbe oceni, ali gre za najemno pogodbo oziroma ali pogodba vsebuje najem. Pogodba je najemna oziroma vsebuje najem, če se z njo prenaša pravica do obvladovanja uporabe prepoznanega sredstva za določeno obdobje v zameno za nadomestilo. Opredelitev, kdaj gre oziroma kdaj ne gre za najem, pa pravzaprav ni nova. Ta določba je bila že v MRS-ju 17 – *Najemi in vsa pojasnila, izdana na njegovi podlagi* (Bajuk, 2019).

V skladu s 587. členom Obligacijskega zakonika (Uradni list RS, št. 97/07 – uradno prečiščeno besedilo, 64/16 – odl. US in 20/18 – OROZ631) se z zakupno (najemno) pogodbo zakupodajalec (najemodajalec) zavezuje, da bo zakupniku (najemniku) izročil določeno stvar v rabo, ta pa se zavezuje, da mu bo za to plačeval določeno zakupnino (najemnino).

Primerjava opredelitve najemne pogodbe po Obligacijskem zakoniku in Računovodskih standardih pokaže, da gre kljub drugačni terminologiji za enako vsebino pogodbe. Pri obeh konceptih je ključno, da pogodba na najemnika prenaša pravico do uporabe (rabe) sredstva v najemu. Pri obeh konceptih mora biti predmet najema jasno določen, tj. prepoznan (Jerman, 2020).

V SRS-ju 1.68 je določeno, na katere načine lahko najemnik izvede prehod na nov način računovodenja najemov. Najemnik prehod obravnava v skladu s točko 5 Okvira Slovenskih računovodskih standardov (SRS, str. 55).

Najemnikom SRS dopušča izvedbo prehoda na retrospektivni ali poenostavljeni način. Ne daje pa jim možnosti, da pustijo, da se obstoječe pogodbe iztečejo. Zato so morali tudi za najemne pogodbe v otvoritvenem stanju 1. januarja 2019 izmeriti in pripoznati pravico do uporabe najetega sredstva in obveznost iz najema. Izbrani način prehoda lahko pomembno vpliva na položaj kapitala (postavke prenesenega poslovnega izida preteklega leta, kamor organizacija knjiži razliko med pripoznano pravico do uporabe najetega sredstva na aktivni strani in obveznostjo iz najema na pasivni strani bilance stanja) (Bajuk, 2019).

Novi standardi lahko pomembno vplivajo tudi na ključne finančne kazalnike podjetja, ki je najemnik sredstev. V bilanci stanja takega podjetja bodo višje aktiva in finančne obveznosti. Višji bo EBITDA, kar bo med drugim vplivalo na kazalnik neto dolg/EBITDA oziroma druge kazalnike, ki so pomembni pri spremljanju izpolnjevanja finančnih zavez posameznih podjetij (npr. dolg/lastniški kapital) (Hauptman in Lušnic, 2019).

1.2 Računovodske ocene

Izraz »računovodska ocena« pomeni približno ovrednotenje postavke v računovodskem izkazu, kadar ni natančnih meril (Turk, Pojmovnik RFR).

MSR 540 (prenovljeni) opredeljuje računovodske ocene kot denarne zneske, ki so lahko povezani z vrstami poslov ali saldi na kontih, pripoznanih ali razkritih v računovodskih izkazih. Računovodske ocene vključujejo tudi denarne zneske, ki so vključeni v razkritja ali uporabljeni za pripravo presoj o pripoznavanju ali razkrivanju v zvezi z vrsto poslov ali saldov na kontih (MSR 540, str. 26).

Mednarodni standardi računovodskega poročanja zaradi tveganj, ki jih take ocene vnašajo v računovodske izkaze, že dlje časa zahtevajo, da organizacije v pojasnilih k računovodskim izkazom poleg računovodskih usmeritev razkrijejo presoje, temelječe na ocenah in negotovostih, ki iz teh ocen izhajajo. Gre za predpostavke in druge vire, ki jih poslovodstvo upošteva pri pripravi ocen. Te pa zahtevajo subjektivno in kompleksno presojo. Z večanjem števila spremenljivk, ki vplivajo na razplet prihodnjih negotovosti, te ocene postajajo vse bolj subjektivne, s čimer se povečuje možnost nadaljnjih prilagoditev vrednosti sredstev in obveznosti, ki take ocene vključujejo. Organizacije, ki računovodske izkaze sestavljajo v skladu s SRS-ji, omenjene informacije razkrivajo le v omejenem obsegu (Bajuk, 2017).

Pri revidiranju računovodskih ocen je lahko tudi manj kontrol, ki so primerne za revizijo. Če je tako, so revizorjevi postopki ocenjevanja tveganj verjetno manj obširni in se lahko v prvi vrsti pridobijo s poizvedovanjem pri poslovodstvu, ki je ustrezno odgovorno za računovodske izkaze, ter s preprostim pregledom poslovodskega postopka za pripravo računovodske ocene (MSR 540, str. 28).

1.2.1 Vloga in odgovornost revizorja

Prenovljeni MSR 540 zahteva, da revizor na podlagi izvedenih revizijskih postopkov in pridobljenih revizijskih dokazov ovrednoti, ali so računovodske ocene in z njimi povezana razkritja sprejemljivi, v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja, ali pa so napačno navedeni (MSR 540, str. 8).

Mednarodni standard revidiranja 540 (prenovljeni) se uporablja za revidiranje računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki so se začela 15. decembra 2019 ali kasneje. Glavni razlogi za spremembe so vse večja kompleksnost poslovnega okolja ter s tem povezane spremembe standardov računovodskega poročanja, ki vključujejo osredičenost na računovodske ocene in presoje posloводства. Ponavljajoče se ugotovitve nadzorov, ki jih dajo regulatorji na področju revidiranja računovodskih ocen, kažejo na potrebo po povečani skrbnosti pri uporabi koncepta poklicne nezaupljivosti predvsem na področju računovodskih ocen. Izpostavlja se tudi potreba po intenzivnejši komunikaciji med revizorji in pristojnimi za upravljanje glede kompleksnih računovodskih ocen. Poglobljen dialog naj bi pripomogel k izboljšanju korporativnega upravljanja in poročanja. Ključne spremembe standarda, ki vplivajo na revizijo:

a) Povečanje zahteve po poklicni nezaupljivosti

Opređeljene so specifične zahteve, da je treba zasnovati revizorjeve postopke tako, da se zagotovo ustrezno upoštevajo nasprotujoče si informacije in da se zmanjša tveganje, da revizor išče le informacije, ki potrjujejo oceno posloводства. Revizor mora presojati revizijske dokaze v celoti (tiste, ki potrjujejo oceno posloводства, pa tudi tiste, ki jim nasprotujejo). Osredotoča se na možno pristranskost posloводства.

b) Poudarek na ocenjevanju tveganj

Standardi opredeljujejo zahteve glede postopkov pri ocenjevanju tveganj s poudarkom na tveganju pri delovanju. Pri tem gre za zahteve primerne okvira računovodskega poročanja, vpliv regulativnih dejavnikov, pregled vrst ocen, za katere revizor pričakuje, da bodo vključene v računovodske izkaze in razkritja, ter pregled novih poslov, sprememb v poslih, pogojih, dogodkih in okoliščinah (Kolenc Praznik, 2021).

c) Večji poudarek na revizorjevi oceni notranjih kontrol

Prenovljeni MSR 540 se sklicuje na ustrezne zahteve v prenovljenem MSR-ju 315 in MSR-ju 330 ter daje povezana navodila, da poudari pomembnost revizorjevih odločitev o kontrolah, povezanih z računovodskimi ocenami, vključno z odločitvami o tem, ali obstajajo kontrole, primerne za revizijo, za katere mora revizor ovrednotiti njihovo zasnovo in ugotoviti, ali so bile izvedene, hkrati pa je treba preizkusiti uspešnost delovanja primernih kontrol. Če revizor ne izvede preizkusov kontrol, njegove ocene tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev ni mogoče znižati zaradi uspešnega delovanja kontrol v zvezi določeno uradno trditvijo (MSR 540, str. 7-8).

Revizorjevi postopki so usmerjeni v metode, predpostavke, podatke:

- a) glede na izbrani okvir računovodskega poročanja;
- b) o primernosti sprememb glede na prehodna obdobja;
- c) ali presoje pri izbiri metode kažejo na pristranskost posloводства;
- d) matematično točnost izračunov in ali so skladni z izbrano metodo;
- e) doslednost presoj;
- f) ali postopek vsebuje zapleteno modeliranje;
- g) ali je zasnova modela primerna, ali so spremembe modela glede na prehodno obdobje ustrezne;

- h) ohranjanje neokrnjenosti predpostavk in podatkov;
- i) ali je poslovodstvo ustrezno razumelo in pojasnilo podatke.

Dodatne zahteve na področju revidiranja razkritij se nanašajo na presojo, ali so vključena vsa razkritja za pošteno predstavitev računovodskih izkazov kot celote, ter na poročanje pristojnim za upravljanje o kakovostnih vidikih računovodskih postopkov in pomembnih pomanjkljivostih v notranjih kontrolah in pisnih predstavitev glede primernosti predpostavk, metod, podatkov (Kolenc Praznik, 2021).

Pristranskost poslovodstva je težko zaznati na ravni konta. Mogoče jo je odkriti pri presoji skupnih računovodskih ocen oziroma vseh računovodskih ocen ali kadar jo opazujemo po več obračunskih obdobjih. Čeprav je neka oblika pristranskosti poslovodstva neločljivo povezana s subjektivnimi odločitvami, pri sprejemanju teh odločitev poslovodstvo nima nujno namena, da bi zavajalo uporabnike računovodskih izkazov. Kadar je zavajanje namerno, je pristranskost poslovodstva po svoji naravi prevarantska. Pokazatelji možne pristranskosti poslovodstva:

- a) sprememba računovodske ocene ali metod njene priprave na podlagi subjektivne ocene, da so se spremenile okoliščine;
- b) uporaba lastnih predpostavk o računovodskih ocenah poštene vrednosti, ki niso skladne z opaznimi tržnimi predpostavkami;
- c) izbira ali oblikovanje bistvenih predpostavk, ki vodijo v ocene, tako da podpira cilje poslovodstva;
- d) izbira ocene, ki lahko nakazuje vzorec optimizma ali pesimizma (Skitek, 2018).

Doba najema in diskontna mera sta najbolj kritična parametra izračuna obveznosti iz najema in pravice do uporabe sredstva, saj sta bistveno bolj izpostavljena subjektivni presoji kot drugi parametri, ki so bolj ali manj znani in pogodbeno določeni (Hauptman in Lušnic, 2019).

Odbor sekcije preizkušenih računovodij in računovodij je na svoji seji obravnaval problematiko uporabe obrestne mere za izposojanje kot diskontnega faktorja najemnin, kadar najemnik od kreditne institucije ali iz drugih virov ne more pridobiti podatka o višini obrestne mere za izposojanje, in o tem pripravil strokovno razlago. Če najemnik od finančne institucije ali iz drugih virov ne more pridobiti podatka o višini obrestne mere za izposojanje, odbor priporoča, da uporabi povprečne obrestne mere sklenjenih posojilnih pogodb z nefinančnimi družbami v kreditnih institucijah v mesecu najema, ki jih Banka Slovenije objavi v biltenu (Slovenski inštitut za revizijo, 2019).

2 NAČRTOVANJE REVIZIJE V DRUŽBI A

2.1 Splošni podatki o revidirani družbi

A, d. o. o., deluje na področju gradnje strojev in celovitih linij za obdelavo lesa, pri čemer so s svojimi izdelki prisotni na vseh celinah svetovnega trga. Družba je bila ustanovljena leta 1992. V kratkem času je postala mednarodno priznana in se uveljavila na področju projektiranja in izdelave lesnoobdelovalnih strojev in naprav.

V letu 2019 je družba A, d. o. o., svojo prisotnost utrdila v Evropi, pa tudi na svetovnih trgih. Glavni trg sta še vedno Srednja Evropa in Skandinavija, vse bolj pa tudi Kanada, Rusija, Ukrajina, ZDA, Japonska, Avstralija in druge države, v katerih se les uveljavlja kot gradbeni material.

a) Podatki o revidirani gospodarski družbi

Ime: A, d. o. o.

Pravna oblika: družba z omejeno odgovornostjo, d. o. o.

Dejavnost: 28.490, proizvodnja drugih obdelovalnih strojev

Datum vpisa: 10. december 1992

Velikost podjetja: srednje podjetje
 Poreklo kapitala: domači in tuji kapital
 Zavezanec za DDV: DA
 Upravljanje in vodenje: dva direktorja (dvočlanska uprava)
 Poslovno leto: enako koledarskemu
 Lastništvo: v 92-% lasti fizične osebe in 8-% lasti tuje družbe

b) Merjenje in pregledovanje denarno izraženih dosežkov družbe

V tabeli 1 so prikazani osnovni finančni podatki podjetja zadnjih štirih let.

Tabela 1: Prikaz osnovnih finančnih podatkov

Kategorija	2015	2016	2017	2018
BILANCA STANJA				
SREDSTVA	17.867.100	18.300.120	20.470.000	24.010.000
A. DOLGOROČNA SREDSTVA	5.100.000	5.050.020	5.900.000	7.900.000
B. KRATKOROČNA SREDSTVA	12.750.000	13.200.000	14.500.000	15.900.000
C. KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	17.100	50.100	70.000	210.000
Zabilančna sredstva	1.900.000	2.950.000	1.200.000	800.000
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	17.867.100	18.300.120	20.470.000	24.010.000
A. KAPITAL	3.900.000	4.258.370	4.651.070	5.203.250
B. REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	350.241	500.100	980.000	2.200.000
C. DOLGOROČNE OBVEZNOSTI	1.200.500	1.352.000	1.000.000	580.000
Č. KRATKOROČNE OBVEZNOSTI	11.268.693	11.050.650	12.318.930	15.276.540
D. KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	1.147.666	1.139.000	1.520.000	750.210
Zabilančne obveznosti	1.900.000	2.950.000	1.200.000	800.000
Kategorija	2015	2016	2017	2018
IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA				
POSLOVNI PRIHODKI	22.900.020	24.200.000	30.000.000	41.250.663
POSLOVNI ODHODKI	22.520.000	23.750.000	29.400.000	39.590.000
FINANČNI PRIHODKI	50.200	10.200	1.000	15.000
FINANČNI ODHODKI	90.000	65.000	55.000	43.520
DRUGI PRIHODKI	20.150	2.000	7.200	15.000
DRUGI ODHODKI	2.000	4.500	1.020	95.741
IZID PRED OBDAVČITVIJO	358.370	392.700	552.180	1.551.402
ČISTI POSLOVNI IZID OBRAČUNSKEGA OBDOBJA	358.370	392.700	552.180	1.410.000

Vir: Revidirani računovodski izkazi

2.2 Značilnosti revizijskega posla

Na podlagi pogodbe o revidiranju št. 40 z dne 10. 10. 2019 ter sklepa skupščine je potrebna revizija letnega poročila družbe A, d. o. o., na dneve 31. 12. 2019, 31. 12. 2020 in 31. 12. 2021, podati pa je treba tudi mnenje, ali so računovodski izkazi pripravljeni v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi. Rok za revizorjevo poročilo je 30. junij.

Naša odgovornost je izraziti mnenje o teh računovodskih izkazih na podlagi naše revizije. Opravili jo bomo v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja. Ti standardi zahtevajo od nas izpolnjevanje etičnih zahtev ter načrtovanje in izvedbo revizije za pridobitev sprejemljivega zagotovila, da računovodski izkazi ne vsebujejo pomembno napačne navedbe.

Revizijo računovodskih izkazov je pred letom 2019 opravljala druga revizijska družba.

2.3 Določitev pomembnosti, izvedbene pomembnosti in najnižjega zneska revizijske napake

Revizorjeva določitev pomembnosti je stvar strokovne presoje. Nanjo vpliva revizorjevo dojetje potreb uporabnikov računovodskih izkazov v zvezi z računovodskimi informacijami. Pri načrtovanju celotnega obsega revizijskih postopkov se revizor opira na znesek pomembnosti. Na podlagi priporočila Slovenskega inštituta za revizijo smo kot kriterij za določitev pomembnosti izbrali prihodke od prodaje. Določili smo jo v višini 1,3 % čistih prihodkov od prodaje leta 2019.

Naročnika revidiramo prvo leto. Družba ima pravnoorganizacijsko obliko kot družba z omejeno odgovornostjo, ki je v 92-% lasti fizične osebe. Tako so najpomembnejši uporabniki računovodskih izkazov lastniki, banke, kupci in dobavitelji. Med kvalitativnimi dejavniki, ki so vplivali na določitev pomembnosti, sta tudi sprememba v poslovodstvu in sprememba računovodskih standardov. Pri izračunu pomembnosti in izvedbene pomembnosti smo izbrali spodnji prag sodila zaradi večje previdnosti, na podlagi opisanih dejavnikov in dejstva, da smo revizijo izvajali prvič. Znesek za revizijske napake smo določili v višini 5 % od pomembnosti.

Tabela 2: Izračun pomembnosti (PM), izvedbene pomembnosti (dopustne napake – TE) in najnižjega zneska revizijskih napak (kvantitativna ocena) – podatki v €

Znesek	
Osnova	36.991.820
Pomembnost	480.894
TE (izvedbena pomembnost)	240.447
Znesek najmanjše napake	24.045

Vir: Revidirani računovodski izkazi

Zaključek

Upoštevajoč opisane dejavnike smo določili pomembnost 480.894 evrov in izvedbeno pomembnost 240.447 evrov ter najnižji znesek revizijskih napak (5 % od pomembnosti) 24.045 evrov. Za razkritja v zvezi s prejemki poslovodnih delavcev v letnem poročilu ostaja meja pomembnosti 24.045 evrov.

V skladu z izračunano izvedbeno pomembnostjo zneski, povezani z najemi (pravica do uporabe, druge kratkoročne in dolgoročne finančne obveznosti, stroški amortizacije in obresti), ne presegajo izvedbene pomembnosti v vrednosti 240.447 evrov. Ne glede na to smo za namen naloge predstavili vse revizijske postopke.

2.4 Zunanji dejavniki

Narodnogospodarski dejavniki zajemajo splošne gospodarske in politične okoliščine. Pomemben je lahko vpliv sprememb gospodarskega položaja v državah, kjer je družba ali večina njenih odjemalcev in dobaviteljev, in sprememb zakonov v teh državah.

Tabela 3: Narodnogospodarski dejavniki

Dejavniki	Pojasnila/posledice za revizijsko strategijo
<p>a) <i>Ali so v narodnogospodarskem okolju v državah, kjer je organizacija in/ali večina njenih odjemalcev in dobaviteljev, nastale pomembne spremembe?</i></p>	<p>V letu 2019 se obeti za svetovno gospodarstvo na splošno še naprej poslabšujejo, tudi zaradi vedno večjih trgovinskih in političnih napetosti, ki slabijo trgovino in industrijo. Napovedi svetovne gospodarske rasti so za leto 2019 slabše, tudi rast v evrskem območju naj bi znašala komaj 1 %.</p> <p>Kot eno izmed vodilnih podjetij na svetu na področju strojev in linij za obdelavo lesa se podjetje srečuje z rastočim povpraševanjem ne samo na tradicionalnem trgu Srednje in Severne Evrope, ampak vse bolj tudi v ZDA, Kanadi, Rusiji, Ukrajini, Avstraliji in na Japonskem. Podjetje ima svoje predstavnike v 25 državah po vsem svetu, v 15 evropskih državah in v desetih državah na drugih celinah.</p> <p>Kupci se med leti torej spreminjajo glede na trenutne projekte. Kljub temu je podjetje v največji meri prisotno na trgu Srednje in Severne Evrope, kjer v letu 2019 ni bilo pomembnih sprememb.</p> <p>Leta 2020 v drugi fazi revizije (konec marca in v aprilu 2020) so nastale pomembne spremembe v narodnogospodarskem okolju po vsem svetu. Zaradi širitve koronavirusa v številnih državah in Sloveniji ter posledične negotovosti je zelo težko predvidevati ekonomske posledice virusa. Razmere se spreminjajo iz dneva v dan. Pandemija covida-19 skupaj s strogimi zdravstvenimi in zaščitnimi ukrepi pomeni velik negativni šok za gospodarsko aktivnost. Kljub omenjenemu se predvideva, da industrije lesnih proizvodov pandemija covida-19 ne bo preveč prizadela.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <i>Kakšen je vpliv obrestnih mer, stopenj rasti, inflacije in tako naprej?</i> 	<p>Inflacija bo v obdobju napovedi nekoliko višja. Letos bo ostala pod 2 % predvsem zaradi medletno nižjih cen energentov. V prihodnjih dveh letih se bo zviševanje cen nadaljevalo tako v segmentu storitev kot tudi pri neenergetskem blagu. Prispevek energentov bo upoštevač predpostavke glede cene nafte leta 2020 rahlo negativen, tako da se bo inflacija gibala okoli 2 % oziroma malo nad to ravnjo.</p> <p>Viri financiranja: V razmerah zelo ugodnih pogojev bančnega financiranja, ki se bodo nadaljevali vsaj še eno leto, se je rast kreditov podjetjem in gospodinjstvom v prvi polovici letošnjega leta nekoliko povečala. Obseg novega kreditiranja podjetij se sicer ne znižuje več, a se ohranja na nizki ravni. Skladno z usmeritvami denarne politike ECB se bodo zelo ugodni pogoji bančnega financiranja nadaljevali vsaj še eno leto. Razmere v bančnem sistemu so stabilne.</p>

»Se nadaljuje«

»Nadaljevanje«

Dejavniki	Pojasnila/posledice za revizijsko strategijo
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Ali so nastale pomembne politične oziroma razvojne spremembe, ki vplivajo na organizacijo in/ali na njene odjemalce in dobavitelje?</i> 	Ni bistvenih sprememb.
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Ali so se zaradi razvoja pomembno spremenili zakoni, tudi novi zakoni oziroma njihova dopolnila ali zakonske omejitve, ki vplivajo na organizacijo in/ali njene odjemalce in dobavitelje?</i> 	Ni sprememb.
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Ali obstaja novo tveganje v zvezi z državo (na primer politična nestabilnost, državljanska vojna), ki je pomembno za organizacijo ali oceno njenega poslovanja?</i> 	Ni zaznanih tveganj.
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Zabeležiti in proučiti je treba kateri koli drug pomemben narodnogospodarski dejavnik, ki se pojavlja v zvezi z organizacijo.</i> 	Ni drugih narodnogospodarskih dejavnikov.

Vir: Metodologija Revidicom, revizijska družba

Dejavniki v naslednji tabeli zajemajo tržne informacije, navade v panogi in tamkajšnje zahteve po poročanju, spremembe računovodenja in/ali pravil ter informacije o tekmecih.

Tabela 4: Za panogo značilni dejavniki

Dejavniki	Pojasnila/posledice za revizijsko strategijo
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Proučiti je treba sedanje stanje panoge (zastoj, rast in tako naprej) in vse pomembne spremembe, razvoj in tako naprej.</i> 	<p>Svetovni trg lesnih proizvodov je od 2015 do 2019 rasel po 2,5-% povprečni letni stopnji in leta 2019 dosegel vrednost 1.072,7 mlrd EUR. Azijsko-pacifiški trg lesnih proizvodov je v zadnjih 5 letih rasel po 3,7-% povprečni letni stopnji in leta 2019 dosegel vrednost 702,9 mlrd EUR, medtem ko je trg v ZDA v tem obdobju rasel po 4,3-% povprečni letni stopnji in leta 2019 dosegel vrednost 98,7 mlrd EUR.</p> <p>Azijsko-pacifiška regija je v letu 2019 ustvarila 65,5 % celotnih prihodkov svetovnega trga lesnih proizvodov, od tega je 25,1 % prispevala Indija, 24,9 % pa Kitajska.</p> <p>Evropa je v letu 2019 predstavljala 9,9 %, ZDA pa 9,2 % celotne vrednosti svetovnega trga. Azijsko-pacifiška regija ima veliko gozdov, cene pa so nižje kot v Evropi ali ZDA.</p> <p>Analitiki napovedujejo, da bo svetovni trg lesnih proizvodov od 2020 do 2024 rasel po 7,8-% povprečni letni stopnji in v letu 2024 ustvaril vrednost 1.558,3 mlrd EUR. Azijsko-pacifiški trg naj bi v napovedanem obdobju rasel po 9,7-% povprečni letni stopnji in leta 2024 dosegel vrednost 1.117 mlrd EUR, medtem ko naj bi trg v ZDA v tem obdobju upadal po -0,1-% povprečni letni stopnji in v letu 2024 dosegel vrednost 98,5 mlrd EUR.</p>

»Se nadaljuje«

»Nadaljevanje«

Dejavniki	Pojasnila/posledice za revizijsko strategijo
	<p>Na podlagi opravljene raziskave v reviji <i>Sustainable Cities and Society</i> je do leta 2030 pričakovana rast proizvodnje CLT-ja od 13 do 26 %.</p> <p>Poslovodstvo pričakuje, da bo v naslednjih dveh ali treh letih velik porast proizvodnje CLT-panelov. S tem so povezane tudi investicije. Družba pričakuje, da se bo v prihajajočem obdobju naslednjih dveh let prisotnost na trgu v segmentu proizvajalcev opreme za CLT-proizvodnjo močno okrepila.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <i>Proučiti je treba položaj organizacije v panogi glede na položaj tekmecev (tudi spremembe v njenem položaju glede na položaj tekmecev, spremembe vedenja tekmecev in tržnega deleža).</i> 	<p>Družba kljub nižjim prihodkom v letu 2019 (v preteklih letih rast) povečuje tržni delež. V letu 2019 so za leto 2020 podpisali pribl. 35 % več pogodb kot za leto 2019. Tako pričakujejo, da bo družba v letu 2020 ustvarila več kot 50 milijonov evrov prihodkov.</p> <p>V nadaljevanju je opisan položaj podjetja in primerjava s konkurenco:</p> <p>a) CTL-segment</p> <p>Kupci podjetja so obstoječa lesnoobdelovalna podjetja široma po svetu, ki širijo svoj spekter proizvodnje v CLT-segment.</p> <p>Na trgu so različni dobavitelji opreme za proizvodnjo CLT-panelov. Njihova skupna pomanjkljivost je v tem, da s svojim znanjem oz. naborom produktov na trgu ne morejo ponuditi celotne linije (strojev s potrebno mehanizacijo), ki bi bila delo/znanje enega proizvajalca.</p> <p>Največja konkurenta sta podjetji M in W iz Nemčije ter podjetje U iz ZDA. Prvo podjetje ne zadosti potrebam CLT-linije na področju skobeljnih strojev in strojev za dolžinsko spajanje lesa, W nima razvite stiskalnice za križno lepljenje lamel, podjetju U pa manjka stroj za dolžinsko spajanje lesa.</p> <p>To podjetje A postavlja pred konkurenco. Podjetje ponuja celovit pristop k izzivom/problemom in take so tudi rešitve.</p> <p>b) Segment dolžniškega spajanja</p> <p>Najmočnejši konkurenti podjetja so C.R.P. Inc. Iz Kanade, S. M., GmbH & Co. KG in W iz Nemčije. Stroji podjetja C so primerni za uporabo manjših presekov lesnih lamel, konstrukcijska izvedba stiskalnice je zasnovana tako, da je dolžina spojenih lamel konstantna – do 6 m. Podjetje S. M. proizvaja stroje, ki so primerni za delovanje v manjših linijah. Tudi njihova proizvodna zmogljivost je manjšega obsega. Strojem podjetja A, d. o. o., so najbolj primerljivi proizvodi podjetja W, gre pa za kompaktne zinke s proizvodno zmogljivostjo do približno 18 taktov/minuto in že omogočajo poljubne/neskončne dolžine lesnih lamel.</p>

»Se nadaljuje«

»Nadaljevanje«

Dejavniki	Pojasnila/posledice za revizijsko strategijo
	<p>c) Skobeljni stroji</p> <p>Podjetje A, d. o. o., konkurira s podjetji G iz Kanade, U iz ZDA in R iz Nemčije. Slednje je priznано podjetje, usmerjeno zgolj v proizvodnjo skobeljnih strojev, vendar z zgornjo mejo podajalne hitrosti 500 m/min. Skobeljni stroji pri podjetju U so le eden izmed mnogih prodajnih segmentov. Trgu ponujajo rešitve od obdelave hlodovine do konstrukcijskega lesa. Podjetju A, d. o. o., pa je najbližje podjetje G, katerega skobeljniki dosegajo hitrost 1.000 m/min, vendar ne v kombinaciji z več kot 8 delovnimi vreteni.</p> <p>V letu 2019 je tako družba nadaljevala intenzivno vlaganje v raziskave in razvoj z namenom povečevanja konkurenčne prednosti in doseganja tehnoloških razvojnih inovacij, ki bodo v prihodnosti pomembno vplivale na poslovanje družbe. Družba je leta 2019 vodila šest večjih razvojnih projektov, od tega dva, ki so ju začeli že leta 2018, ter štiri nove. Vsak zase prinaša nova znanja in tehnološke rešitve, ki bodo pomenili temelj za nove produkte.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Proučiti je treba tekmovanje z drugimi panogami.</i> 	Tega ni.
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Proučiti je treba neposreden ali posreden vpliv panoge na okolje in posledice tega za financiranje in ugled organizacije.</i> 	Tega ni.
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Proučiti je treba ugled organizacije v panogi in zunaj nje ter posledice tega.</i> 	Družba velja za uglednega poslovnega partnerja.
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Ali so nastale pomembne spremembe pri zakonskih in drugih predpisih oziroma pri revidiranju in zahtevah po razkritju, ki se nanašajo na to panogo? Ali organizacija z ustreznimi postopki zagotavlja skladnost z zakonskimi in drugimi zahtevami, ki se nanašajo na udeležence v tej panogi?</i> 	Tega ni.
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Zabeležiti in proučiti je treba vse druge pomembne dejavnike za panogo, ki se pojavljajo v zvezi z organizacijo.</i> 	Tega ni.

Vir: Metodologija Revidicom, revizijska družba

Zaključek

V drugi fazi revizije so se pojavila tveganja, povezana s covidom-19. Družba je reorganizirala svoje delovanje, tako da je zmanjšala zdravstvena tveganja. V tem času niso nastajale zamude pri dobavah

končnim kupcem, prav tako ni bilo večjih zamud dobaviteljev. Nekaj manjših zamud je bilo pri montaži izdelkov, vendar so bile usklajene s kupci. Podjetje je tako izpolnilo vse svoje dogovorjene obveze in iz tega naslova ni utrpelo škode oziroma izgube.

Družba ne predvideva večjega vpliva na poslovanje v letu 2020. Kljub temu so zaznana naslednja tveganja:

Tabela 5: Tveganja, ugotovljena na podlagi zunanjih dejavnikov

Ugotovljena tveganja	Majhno/srednje/veliko tveganje	Vpliv na postavke
Kadrovsko tveganje – zaradi vdora covida-19 v podjetje je možno večje število bolniških in s tem nepravčasne montaže strojev (v pogodbah so ob zamudah določeni tudi penali, ki znižujejo transakcijsko ceno).	Srednje tveganje	Znižanje transakcijske cene pri prihodkih zaradi zamud z montažo
Tveganja pomembno napačne navedbe pri razkritjih. V skladu s SRS-jem 20.15 in 70/3 ZGD-1 mora družba razkriti dogodke, ki so se zgodili po datumu bilance stanja.	Veliko tveganje	/
Tveganje neustrezne presoje vpliva epidemije covida-19 na dolžino trajanja najemov.	Srednje tveganje	Pravica do uporabe, finančne obveznosti, stroški amortizacije in obresti

Vir: Metodologija Revidicom, revizijska družba

Odzivi na tveganja so opredeljeni v poglavju Izvedba postopkov ugotavljanja tveganj, odziv na tveganja in povzetek revizijskih postopkov.

2.5 Notranji dejavniki

Okolje organizacije določa ton organizacije in vpliva na zavedanje zaposlenih o notranjih kontrolah. Je temelj drugim sestavinam notranjega kontroliranja. Pridobiti moramo primerno vedenje o okolju kontroliranja, da bomo razumeli odnos posloводства, njegovo zavedanje in ukrepe glede kontrolnega okolja. Pri tem moramo upoštevati vsebinsko naravo kontrol in njihove skupne učinke. Okolje kontroliranja sestavljajo:

- integriteta, etične vrednote in obnašanje posloводства;
- zavedanje posloводства o pomenu notranjih kontrol in stil vodenja;
- zavezanost posloводства h kompetentnosti;
- organizacijska struktura ter dodeljevanje pristojnosti in odgovornosti;
- organizacijski predpisi in postopki na kadrovskem področju.

Tabela 6: Vprašalnik za oceno okolja kontroliranja

Ali so prisotni naslednji dejavniki tveganja?	Da	Ne
• Odsotnost usmeritev na področju vrednot in obnašanja ter etičnega kodeksa		X
• Neučinkoviti načini komuniciranja in podpora vrednot/etike podjetja		X

»Se nadaljuje«

»Nadaljevanje«

Ali so prisotni naslednji dejavniki tveganja?	Da	Ne
<ul style="list-style-type: none"> V poslovodstvu prevladuje eden ali nekaj posameznikov, pri čemer ni zagotovljen primeren nadzor (npr. s skupščino). <p>Opomba: V letu 2019 je bil imenovan nov direktor (družbo vodita dva direktorja). V poslovodstvu prevladuje nekaj posameznikov. Nadzor se vrši s skupščino.</p>	X	
<ul style="list-style-type: none"> Poslovodstvo ne daje vzora zaposlenim. 		X
<ul style="list-style-type: none"> Poslovodstvo ne skuša odpraviti ali zmanjšati spodbud, ki zaposlene lahko usmerijo v nepoštena, nelegalna ali neetična dejanja. 		X
<ul style="list-style-type: none"> Pomemben delež plače poslovodstva je vezan na nagrade ali druge spodbude, katerih vrednost je odvisna od doseganja rezultatov celotnega podjetja. <p>Opomba: Plače poslovodstva niso vezane na doseganje rezultatov družbe.</p>		X
<ul style="list-style-type: none"> Poslovodstvo ne ukrepa primerno ob odstopanjih od sprejetih usmeritev in postopkov ali kodeksa obnašanja. 		X
<ul style="list-style-type: none"> Poslovodstvo ne daje primerne teže notranjim kontrolam in učinkom obdelovanja podatkov z informacijsko tehnologijo. 		X
<ul style="list-style-type: none"> Poslovodstvo ne odpravlja pravočasno ugotovljenih nepravilnosti v delovanju sistema notranjih kontrol. 		X
<ul style="list-style-type: none"> Poslovodstvo postavlja neprimerne agresivne finančne/poslovne cilje in pričakovanja. 		X
<ul style="list-style-type: none"> Poslovodstvo izbira agresivne računovodske usmeritve in računovodske ocene (oblikovanje popravkov vrednosti terjatev, zalog, življenjske dobe osnovnih sredstev, prevrednotovanja osnovnih sredstev, oblikovanje rezervacij ipd.). <p>Opomba: V preteklih letih je podjetje oblikovalo rezervacije za odpravo napak v garancijskem roku v previsokem znesku, kar je bilo v letu 2019 odpravljeno. Prav tako so se leta 2019 slabile terjatve, negibajoče zaloge in oblikovale rezervacije za odpravnine in jubilejne nagrade. V letu 2019 je poslovodstvo v celoti upoštevalo priporočila revizorja in prenehalo vprašljive računovodske prakse.</p>		X
<ul style="list-style-type: none"> Poslovodstvo ne posveča dovolj pozornosti/ima »kavalirski« odnos do ključnih poslovnih tveganj oziroma jih neustrezno nadzira. 		X
<ul style="list-style-type: none"> Poslovodstvo jasno kaže nespoštovanje do regulatornih organov. V preteklosti je bilo precej kršitev zakonodaje oziroma pravnih zoper podjetje (zaradi prevar, nespoštovanja delovne zakonodaje ipd.). 		X
<ul style="list-style-type: none"> Poslovodstvo kaže nespoštovanje do revizorjev in opravljenih revizij. <p>Opomba: Poslovodstvo sodeluje z revizorji ves čas revizije, ki se opravlja na sedežu podjetja, prav tako se posvetuje z revizorji o pomembnih dogodkih med letom.</p>		X
<ul style="list-style-type: none"> Poslovodstvo se ne posvetuje z nami o pomembnih zadevah, ki se nanašajo na delovanje notranjih kontrol in računovodskih zadev, oziroma pogosto prihaja do nesoglasij (oziroma obstajala so nesoglasja s prejšnjimi revizorji). <p>Opomba: Poslovodstvo se posvetuje o vseh pomembnih zadevah.</p>		X
<ul style="list-style-type: none"> Poslovodstvo je v preteklosti skušalo oz. skuša sedaj omejiti obseg revizije (neposredno, npr. z omejevanjem dostopa do ljudi in informacij, ali pa posredno, npr. z neobičajno nizkimi honorarji ali časovnimi pritiski) ali postavlja nemogoče časovne roke za dokončanje. 		X

»Se nadaljuje«

»Nadaljevanje«

Ali so prisotni naslednji dejavniki tveganja?	Da	Ne
<ul style="list-style-type: none"> Zaposleni v računovodskih, finančnih in IT-oddelkih niso ustrezno strokovno usposobljeni glede na naravo in zapletenost poslovanja podjetja. <p>Opomba: V letu 2019 je bila zamenjava vodje računovodstva. Vodja računovodstva ima več kot 15 let izkušenj na primerljivih delovnih mestih.</p>		X
<ul style="list-style-type: none"> Poslovodstvo ob povečanem obsegu ali zapletenejšem poslovanju ne zagotavlja zadostnega števila ljudi v računovodskih in finančnih oddelkih. <p>Opomba: Zaradi povečanega obsega poslovanja so v računovodstvu dodatno zaposlili eno osebo.</p>		X
<ul style="list-style-type: none"> Zapletena organizacijska struktura, veliko odvisnih/pridruženih podjetij oz. neobičajnih pravnih oblik, poti poročanj ali pogodbenih dogovorov, iz katerih niso jasno razvidni poslovni nameni 		X
<ul style="list-style-type: none"> Pomembni bančni računi ali podružnice v tujih državah (predvsem davčnih oazah), za katere ni utemeljenih poslovnih razlogov <p>Opomba: Podjetje ima predstavništvo v Rusiji, vendar je znesek transakcij, ki jih ustvari predstavništvo, materialno nepomemben.</p>		X
<ul style="list-style-type: none"> Ni ustreznega nadzora, ki bi ga izvajalo poslovodstvo (npr. nad računovodstvom, geografsko razpršenih enotah, oddelkih, IT). <p>Opomba: Poslovodstvo izvaja ustrezen nadzor. Drugi direktor, ki je bil imenovan leta 2019, je magister ekonomije, ki opravlja doktorat iz ekonomije in je v preteklih letih zasedal delovna mesta vodje računovodstva in financ v gradbenih podjetjih.</p>		X
<ul style="list-style-type: none"> Slaba struktura dodeljevanja lastništva nad podatki in dodeljevanja pooblastil za odobravanje in/ali spreminjanje poslov oz. transakcij 		X
<ul style="list-style-type: none"> Pogoste menjave vodilnih zaposlenih ali pravnih svetovalcev <p>Opomba: Ni pogostih menjav, menjava v poslovodstvu in računovodstvu je bila leta 2019.</p>		X
<ul style="list-style-type: none"> Nejasno dodeljene odgovornosti, vključno s tistimi, ki se nanašajo na IT-obdelavo in razvijanje programov na različnih ravneh organizacije/procesov 		X
<ul style="list-style-type: none"> Neustrezna kadrovska politika na področju zaposlovanja, nagrajevanja, napredovanja, premeščanja ali odpuščanja zaposlenih <p>Opomba: Poslovodstvo je leta 2019 naročilo pravni pregled vseh pogodb o zaposlitvi, opravljen bo v letu 2020. Podjetje prav tako nagrajuje zaposlene z božičnico.</p>		X
<ul style="list-style-type: none"> Ni opisov delovnih mest ali priročnikov dela, v katerih bi se zaposleni seznanili s svojimi dolžnostmi (ali ob odsotnosti pisne dokumentacije – odsotnost komunikacije o odgovornosti in pričakovanjih za neko delovno mesto). 		X
<ul style="list-style-type: none"> Usmeritve in postopki niso jasni oz. niso izdani ali ažurirani pravočasno. 		X

Vir: Metodologija Revidicom, revizijska družba

Tabela 7: Vprašalnik za oceno okolja kontroliranja

Ali so prisotni naslednji dejavniki tveganja?	Da	Ne
• Nezmožnost pravočasno pripraviti računovodska poročila.		X
• Neprimerne metode ugotavljanja pričakovanj in odstopanja od načrtovanega delovanja ter komuniciranja o tem		X
• Neprimerno odzivanje posloводства na poročane odmike in izjeme		X
• Nizka stopnja zadovoljstva uporabnikov informacijskega sistema (obdelovanje, zanesljivost in pravočasnost poročil)		X
• Neustrezne usmeritve za razvijanje in spreminjanje računovodskih sistemov in kontrol, vključno s spremembami v programih in/ali podatkih		X
• Splošna odsotnost koordinacije med računovodskimi nalogami in nalogami obdelovanja podatkov		X
• Pomanjkanje osebja v računovodstvu oz. IT-ju, neizkušeno ali neučinkovito osebje v računovodstvu ali IT-ju oziroma pogoste menjave zaposlenih		X
• Pomanjkanje pravočasnih in primernih knjigovodskih listin oz. druge dokumentacije, ki izpričuje poslovne dogodke		X
• V računovodskem sistemu vlada nered.		X

Vir: Metodologija Revidicom, revizijska družba

Tabela 8: Vprašalnik za oceno okolja kontroliranja

Ali so prisotni naslednji dejavniki tveganja?	Da	Ne
• Neustrezno nadziranje nad delovanjem pomembnih kontrol		X
• Obstajajo poročila o pogojih/pomembnih slabostih v delovanju notranjih kontrol.		X
• Priporočila revizorjev (zunanjih/notranjih) v zvezi z notranjimi kontrolami niso upoštevana.		X
• Lastnik/posloводство niso aktivno vključeni v poslovanje.		X
• Pomembni manjšinski lastniki (npr. <i>venture capitalists</i>) in posojilodajalci (npr. banke) ne nadzirajo aktivnosti v zadostni meri.		X
• Matično podjetje ne opravlja ustreznega nadziranja nad aktivnostmi odvisnega podjetja.		X
• Nadzor ustreznih zakonodajnih ali regulatornih organov (odvisno od dejavnosti podjetja) je neučinkovit.		X
• Ali obstaja notranja revizija? Če da, ocenite njeno delovanje v skladu s standardi notranjega revidiranja (neodvisnost, usposobljenost kadra, obseg opravljenih revizij, poročanje, uresničevanje njihovih predlogov ipd.).		X

Vir: Metodologija Revidicom, revizijska družba

Zaključek

Tabela 9: Zaključek – sestavine okolja

Integriteta, etične vrednote in obnašanje posloводства	<p>V letu 2018 je nastala sprememba pri poslovodstvu podjetja, saj je bila razrešena direktorica podjetja. V letu 2019 je bil imenovan nov direktor, ki skupaj z večinskimi lastnikom in direktorjem vodi družbo. Pred prevzemom funkcije je bil eno leto zaposlen v podjetju, pred tem pa na delovnih mestih kot vodja financ in računovodstva.</p> <p>V preteklih letih je poslovodstvo izbiralo agresivne računovodske usmeritve in računovodske ocene.</p> <p>V letu 2019 se je z nastopom novega direktorja zamenjal revizor. Poslovodstvo sodeluje z nami, upošteva priporočila in ne izbira več agresivnih računovodskih usmeritev. Poslovodstvo se prav tako posvetuje z nami o pomembnih zadevah in upošteva priporočila. Zaradi agresivnih računovodskih usmeritev v preteklosti je novi direktor zamenjal tudi vodjo računovodstva.</p>
Zavedanje posloводства o pomenu notranjih kontrol in stil vodenja	<p>Poslovodstvo je leta 2019 okrepilo notranje kontrole. Januarja so uvedli elektronsko potrjevanje in skeniranje dokumentov. Vsi prejeti računi morajo biti odobreni na dveh ravneh, in sicer od odgovorne osebe in direktorja družbe.</p> <p>Ocenjujemo, da so poslovni procesi ustrezno nadzorovani. Poslovodstvo je aktivno vključeno v vodenje in nadzor družbe.</p>
Zavezanost posloводства h kompetentnosti	<p>Novi direktor družbe je magister ekonomije, ki je v preteklosti zasedal delovno mesto vodje računovodstva in financ.</p> <p>Direktor družbe in lastnik je izkušen, saj družbo vodi več kot 20 let.</p>
Organizacijska struktura ter dodeljevanje pristojnosti in odgovornosti	<p>V računovodstvu je zaposlenih pet oseb, kar omogoča ustrezno delitev dolžnosti. Tedensko organizirajo sestanke tudi z direktorjem družbe, ki delo nadzira z mesečnimi poročili.</p> <p>Vsi zaposleni so primerno izobraženi, poslovodstvo tudi skrbi za strokovni razvoj.</p>
Usmeritve in postopki v zvezi s človeškimi viri	<p>Delež v podjetju zaposlenih žensk je 7,18-%, 92,82 % predstavljajo moški. Razlog za to vidijo predvsem v tem, da podjetje zaposluje izrazito tehnično usmerjen kader izobrazbenih smeri, za katere se odločajo predvsem moški.</p> <p>Največ zaposlenih ima dokončano V. stopnjo izobrazbe (33 %), sledijo zaposleni s IV. stopnjo izobrazbe (17 %).</p>

Vir: Metodologija Revidicom, revizijska družba

Tabela 10: Tveganja, ugotovljena na podlagi zunanjih dejavnikov

Dejavnik tveganja	Ugotovljeni ukrepi obvladovanja (kontrolne) podjetja in/ali vpliv na revizijsko strategijo (če tak vpliv obstaja)
Poslovodsko izogibanje notranjim kontrolam /tveganje pri prevari/bistveno tveganje	<p>Tveganje na ravni računovodskih izkazov:</p> <p>Dokumentirali bomo najmanj tri področja: jet testi, pristranskost pri računovodski oceni, pregled pomembnih poslov, ki so zunaj običajev družbe.</p> <p>Računovodske ocene, ki jih pripravi posloводство, predstavljajo pomembne zneske v računovodskih izkazih za leto 2019 in bistveno tveganje pri prevari. Del računovodskih ocen so tudi najemi. Zato je potrebno razumevanje etičnih vrednot, integritete, obnašanja in kompetentnosti posloводства.</p>

Vir: Metodologija Revidicom, revizijska družba

2.6 Poslovanje s povezanimi podjetji

Družba nima opredeljenih posebnih postopkov za odkrivanje in pravilno evidentiranje poslov s povezanimi osebami. Zato smo odkrivanje opravili sami. Izhodišče za odkrivanje povezanih oseb so bili pregled finančnih naložb, ugotovitve preizkušanja notranjih kontrol v zvezi z nabavo in prodajo, podrobno preizkušanje danih in prejetih posojil, terjatev do kupcev in obveznosti do dobaviteljev, stroškov in prihodkov ter vpogleda v eBonitete za posloводство. S posloводstvom in vodjem računovodstva smo opravili tudi intervju. Od posloводства smo pridobili predstavitveno izjavo o povezanih osebah.

V skladu z Mednarodnim revizijskim standardom 550 – *Povezane stranke* smo ugotovili tri povezane osebe.

Tabela 11: Povezane osebe družbe A, d. o. o.

Povezana stranka	Razmerje (kot je opredeljeno po MRS-ju 24)	Vrsta posla
Družba B, d. o. o., Slovenija	<p>Povezano po lastniku in njegovih ožjih družinskih članih</p> <p>Lastnik družbe A je tudi 19,96-% lastnik družbe B, prestali delež imajo v lasti njegovi ožji družinski člani.</p>	<p>Nabava: nabava materiala, polizdelkov, najem hale in pisarn</p> <p>Prodaja: prodaja materiala</p>
Družba C, GmbH, Avstrija	<p>Povezano po lastniku in ožjem družinskem članu</p> <p>Lastnik družbe A je tudi 76,04-% lastnik družbe C. Preostali delež je v lasti ožjega družinskega člana.</p> <p>Družba C je prav tako 8-% lastnik družbe A.</p>	<p>Stroški: stroški licenc, nabava materiala</p> <p>Prodaja: prodaja gotovih izdelkov, prodaja materiala za rezervne dele</p>

»Se nadaljuje«

»Nadaljevanje«

Povezana stranka	Razmerje (kot je opredeljeno po MRS-ju 24)	Vrsta posla
Družba D, GmbH, Nemčija	Povezano po lastnikih 8-% lastnik družbe A je tudi 47,5-% lastnik družbe D, večinski lastnik družbe A je 19,5-% lastnik družbe D, 30-% delež družbe D je v lasti fizične osebe, ki ni povezana oseba.	V letu 2019 ni bilo transakcij.

Vir: Metodologija Revidicom, revizijska družba

Zaključek

Družba A, d. o. o., vrši večino prodaje v tujini prek povezanega podjetja C, GmbH. Od podjetja B, d. o. o., najema poslovne in skladiščne prostore – od leta 2019, zaradi reorganizacije poslovanja. Družba nima pravilnika o transernih cenah. Ugotovljeno je tveganje pri delovanju, ki se nanaša na pravilno zaračunane cene med povezanimi osebami. Odzivi na tveganja so opredeljeni v poglavju Izvedba postopkov ugotavljanja tveganj, odziv na tveganja in povzetek revizijskih postopkov.

2.7 Informacijski sistem in okvir poročanja

Družba pripravlja računovodske izkaze v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi. Najpomembnejše računovodske ocene v računovodskih izkazih družbe so popravki vrednosti terjatev, zalog, odloženih stroškov razvijanja, višina oblikovanih rezervacij za stroške garancij in ocena trajanja najema ter obrestna mera, povezana z najemi. Podjetje ima sprejete računovodske usmeritve v zvezi z oblikovanjem popravkov vrednosti terjatev in zalog (opredeljeno v pravilniku o računovodstvu).

Uporabljena računalniška podpora v računovodstvu je program G dobavitelja G, d. d. Za obračun plač uporabljajo program D. Za program G imajo vzdrževalno pogodbo s podjetjem G, d. d., Ljubljana. Za vzdrževanje strežnikov imajo vzdrževalno pogodbo s podjetjem C, d. o. o., iz Maribora, vzdržujejo jih tudi sami.

Imajo lasten po meri narejen informacijski sistem, ki zajema vse procese. Gre za interne procese. Med lastnim informacijskim sistemom in zunanji programi poteka komunikacija prek izmenjevalnih datotek (ni integrirano samodejno).

Dostopi se dodeljujejo na treh ravneh. Za vpoglede jih dodeljuje vodja informatike, za drugo raven se dodelijo na podlagi pisnega zahtevka vodje procesa in za tretjo raven na podlagi pisnega zahtevka vodje procesa in pisne odobritve direktorja družbe.

Zaključek

Informacijski sistem računovodske službe je v splošni rabi in velja kot priznan informacijski sistem v Sloveniji. Revizijske sledi so ustrezne. Pomanjkljivosti glede notranjih kontrol ITGC-ja se nanašajo predvsem na to, da ni oseb, ki bi izvajale nadzor nad informatiki, ki upravljajo pooblastila in spremembe. Predlagani ukrepi za odpravo pomanjkljivosti so opisani v nadaljevanju (na kar smo opozorili v pismu poslovodstvu).

Ugotovitve glede notranjih kontrol upravljanja pooblastil:

- a) Družba nima opredeljenega obdobja, v katerem lastniki procesov preverijo opredeljene vloge. Gre za notranjo kontrolo nad primernostjo vlog.
Ukrep za odpravo pomanjkljivosti: Predlagamo, da družba v internih aktih opredeli obdobje.
- b) Družba nima posebnega nadzora nad privilegiranimi uporabniki, ki posegajo v sistem družbe. Obstaja revizijska sled.
Ukrep za odpravo pomanjkljivosti: Predlagamo, da se v internih aktih opredeli nadzor nad privilegiranimi uporabniki.
- c) Lastniki procesov ne nadzorujejo dela informatikov, ki v sistemu dodeljujejo pravice posameznikom.
Ukrep za odpravo pomanjkljivosti: Predlagamo, da se v internih aktih družbe opredeli nadzor lastnikov procesov nad delom informatikov, ki v sistemu dodeljujejo pravice posameznikom.

Ugotovitve glede notranjih kontrol upravljanja sprememb:

Nadzor, ki ga izvaja poslovodstvo nad izvajanjem vseh sprememb v informacijskem sistemu, ni zagotovljen. Ukrep za odpravo pomanjkljivosti: Predlagamo, da se v internih aktih družbe opredeli nadzor poslovodstva nad delom informatikov, ki v sistemu upravljajo spremembe.

Na podlagi ugotovitev se ne moremo v celoti zanašati na aplikativne kontrole (kontrolne, ki se nanašajo na vgrajene kontrole znotraj posameznih programskih rešitev, ki zagotavljajo točnost, popolnost in pravilnost izvedene aktivnosti). V družbi A te kontrole ne nadomeščajo kontrol, ki jih zaposleni še naprej izvajajo ročno. To pomeni, da bomo preizkušali točnost pridobljenih podatkov na vzorcu (t. i. IPE-ju – iz angl. *Information Produced by Entity*).

2.8 Izvedba postopkov ugotavljanja tveganj, odziv na tveganja in povzetek revizijskih postopkov

2.8.1 Opredelitev in ocena tveganja pri kontroliranju

Pomembna presoja revizorja pri ocenjevanju tveganja pri kontroliranju na ravni uradnih trditev sta uspešnost zasnove kontrol, na katere se namerava zanesti, in obseg, do katerega kontrole obravnavajo ocenjena tveganja pri delovanju na ravni uradnih trditev (MSR 540, str. 25).

Tabela 12: Dejavniki tveganja pri kontroliranju

Ugotovljen dejavnik	Vpliv na postavko v računovodskih izkazih in pripadajočo uradno trditev	Komentar	Ocena obsega pomena dejavnika na postavko/trditev	Ocena verjetnosti tveganja napačne navedbe	Ali bomo dejavnik obravnavali v nadaljnjih revizijskih postopkih (da/ne)?	Tip tveganja ¹	Kratek opis revizijskega pristopa
Prodaja	Terjatve do kupcev in prihodki (vse trditve)	Prodajni posli se v podjetju odvijajo vsakodnevno. Običajno gre za običajne prodajne posle (podpis pogodbe, oblikovanje delovnih nalogov in kosovnic za nabavo, izdoba in montaža linij), imajo pa velik pomen za RI, ker je njihov obseg velik. Verjetnost tveganja napačne navedbe na ravni uradnih trditev za vrsto poslov ocenjujemo kot srednje.	velik	srednja	da	tip 1	Na podlagi začetnih razgovorov s poslovodstvom, ocene kontrolnega okolja in poznavanja naročnika ugotavljamo, da ima podjetje vzpostavljene notranje kontrole, ki pokrivajo vse uradne trditve v zvezi s prihodki in terjatvami do kupcev. Zato bomo preizkusili, ali te delujejo učinkovito, in tako pridobili dokazila o trditvah v zvezi s prihodki in terjatvami (nastanek/obstoj, popolnost, točnost / vrednotenje, razvrščanje). Ob predpostavki, da bodo rezultati preizkušanja relevantnih notranjih kontrol, bomo te postopke dopolnili s podrobnim preizkušanjem podatkov, in sicer za trditve obstoja in nastanka, vrednotenja in pravnega časovnega razvrščanja (<i>cut off</i>) terjatev do kupcev in prihodkov od prodaje.

»Se nadaljuje«

1

Tip 1 - Tveganja, kjer postopki preizkušanja podatkov sami ne dajo zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov

Tip 2 - Bistvena tveganja, ki zahtevajo posebno revizijsko proučevanje

Tip 3 - Tveganja, pri katerih postopki preizkušanja podatkov sami dajo zadostne in ustrezne revizijske dokaze

»Nadaljevanje«

Ugotovljen dejavnik	Vpliv na postavko v računovodskih izkazih in pripadajočo uradno trditve	Komentar	Ocena obsega pomena dejavnika na postavko/trditve	Ocena verjetnosti tveganja napačne navedbe	Ali bomo dejavnik obravnavali v nadaljnjih revizijskih postopkih (da/ne)?	Tip tveganja	Kratek opis revizijskega pristopa
Nabava	Obveznosti do dobaviteljev in zaloge materiala, stroški materiala, stroški storitev (vse trditve)	Nabavni posli se v podjetju odvijajo vsakodnevno. Gre za običajne nabavne posle nabave materiala, polizdelkov, energentov, storitev in osnovnih sredstev, ki so potrebni za delovanje podjetja. Z dobavitelji se pogodbe sklepajo po potrebi (odvisno od predmeta nabave) oz. se nabava vrši prek naročilnic. Te se standardizirano kreirajo v oddelku nabave. Ker je obseg nabavnih poslov velik, imajo ti tudi velik pomen za RL.	velik	srednja	da	tip 1	Na podlagi začetnih razgovorov s poslovodstvom, ocene kontrolnega okolja in poznavanja naročnika ugotavljamo, da ima podjetje vzpostavljene notranje kontrole, ki pokrivajo vse uradne trditve v zvezi z nabavnimi posli in pripadajočimi postavkami (zaloge materiala in polizdelkov, stroški materiala/storitev ter obveznosti do dobaviteljev). Zato bomo preizkušali, ali te delujejo učinkovito, in tako pridobili dokazila o trditvah (nastanek/obstoj, popolnost, točnost/vrednotenje, razvrščanje). Ob predpostavki, da bodo rezultati preizkušanja relevantnih notranjih kontrol, bomo te postopke dopolnili s podrobnim preizkušanjem podatkov, in sicer za trditve obstoja/nastanka vrednotenja in pravnega časovnega razvrščanja (<i>cut off</i>) obveznosti do dobaviteljev ter stroškov.
Plače	Obveznosti do zaposlenih in države iz naslova plač in stroški dela (vse trditve)	Redni mesečni obračuni plač (12 zbirnih knjižb v glavno knjigo), zaposlenih v povprečju 156 ljudi v celotnem letu (večinoma za nedoločen čas) – pomen ocenjujemo kot velik. Prav tako bi ob napakah v obračunu plač zaposleni to javili v računovodstvo. Kontrola pravilnosti obračuna davkov in prispevkov predstavlja tudi obvezno poročanje FURS-u po REK-obrazcih (zbirnem in individualnem). Na tej podlagi ocenjujemo verjetnost za napake kot srednje.	velik	srednja	da	tip 1	Na podlagi začetnih razgovorov s poslovodstvom, ocene kontrolnega okolja in poznavanja naročnika ugotavljamo, da ima podjetje vzpostavljene notranje kontrole, ki pokrivajo vse uradne trditve v zvezi s stroški dela in obveznostmi do zaposlenih. Zato bomo preizkušali, ali te delujejo učinkovito, in tako pridobili dokazila o trditvah v zvezi s stroški dela (nastanek, popolnost in točnost). Na podlagi podrobnega preizkušanja podatkov pa bomo pridobili dokazila o trditvah obstoja, popolnosti, vrednotenja in razvrščanja obveznosti do zaposlenih na dan bilance stanja.

»Se nadaljuje«

»Nadaljevanje«

Ugotovljen dejavnik	Vpliv na postavko v računovodskih izkazih in pripadajočo uradno trditvev	Komentar	Ocena obsega pomena dejavnika na postavko/trditvev	Ocena verjetnosti tveganja napačne navedbe	Ali bomo dejavnik obravnavali v nadaljnjih revizijskih postopkih (da/ne)?	Tip tveganja	Kratek opis revizijskega pristopa
Zaloge	Zaloga materiala, nedokončana proizvodnja in poslovni odhodki (vse trditve)	Veliko število transakcij, zato pomen velik, verjetnost tveganja napačne navedbe pa srednja, saj smo ocenili delovanje okolja kontroliranja kot učinkovito.	velik	srednja	da	tip 1	<p>Na podlagi začetnih razgovorov s poslovodstvom, ocene kontrolnega okolja in poznavanja naročnika ugotavljamo, da ima podjetje vzpostavljene notranje kontrole v rutinskih postopkih obračuna proizvodnje, ki pokrivajo uradne trditve v zvezi s stroški porabljenega materiala (predvsem trditve njihovega nastanka in točnosti) ter v zvezi z zalogami nedokončane proizvodnje (za trditve obstoja, točnosti, vrednotenja in razvrščanja). Zato bomo preizkušali, ali te delujejo učinkovito, in tako pridobili dokazila o navedenih trditvah.</p> <p>Na podlagi podrobnega preizkušanja podatkov pa bomo pridobili dokazila o trditvah obstoja (predvsem na podlagi prisotnosti pri popisu), popolnosti, vrednotenja in razvrščanja zalog na dan bilance stanja. Pri podrobnem preizkušanju podatkov bomo tudi preverili ustreznost vrednotenja zalog nedokončane proizvodnje.</p> <p>Pri zalogah materiala bomo preverjali tudi, ali knjigovodska vrednost presega čisto iztržljivo vrednost zalog materiala (ali je naročnik upošteval sprejeto računovodsko usmeritev in preveritev iztržljivosti zalog materiala).</p>

»Se nadaljuje«

»Nadaljevanje«

Ugotovljen dejavnik	Vpliv na postavko v računovodskih izkazih in pripadajočo uradno trditvev	Komentar	Ocena obsega pomena dejavnika na postavko/trditev	Ocena verjetnosti tveganja napačne navedbe	Ali bomo dejavnik obravnavali v nadaljnjih revizijskih postopkih (da/ne)?	Tip tveganja	Kratek opis revizijskega pristopa
Denarna vplačila in izplačila	Denarna sredstva v blagajni, dobroimetje pri bankah in drugih finančnih institucijah ter terjatve in obveznosti (vse trditve)	Veliko število transakcij, zato pomen velik, verjetnost tveganja napačne navedbe pa majhna, saj smo ocenili delovanje okolja kontroliranja kot učinkovito.	velik	nizka	da	tip 1	<p>Na podlagi začetnih razgovorov s poslovodstvom, ocene kontrolnega okolja in poznavanja naročnika ugotavljamo, da ima podjetje vzpostavljene notranje kontrole, ki pokrivajo vse uradne trditve v zvezi z izdatki in prejemki. Zato bomo preizkušali, ali te delujejo učinkovito, in tako pridobili dokazila o trditvah v zvezi denarnimi sredstvi (pravice in obveznosti, obstoj, vrednotenje) ter terjatvami oz. obveznostmi.</p> <p>Ob predpostavki, da bodo rezultati preizkušanja relevantnih notranjih kontrol, bomo te postopke dopolnili s podrobnim preizkušanjem podatkov, in sicer za trditve obstoja in vrednotenja na 31. december 2019.</p>
Obdavčitev	Terjatve in obveznosti za DDV (vse trditve)		velik	srednja	da	tip 1	<p>Na podlagi začetnih razgovorov s poslovodstvom, ocene kontrolnega okolja in poznavanja naročnika ugotavljamo, da ima podjetje vzpostavljene notranje kontrole, ki pokrivajo vse uradne trditve v zvezi s terjatvami oz. obveznostmi za davek na dodano vrednost. Zato bomo preizkušali, ali te delujejo učinkovito, in tako pridobili dokazila o trditvah, povezanih s terjatvami/obveznostmi za DDV (obstoj, popolnost, vrednotenje in razvrščanje). Glede trditev obstoja ter pravic in obveznosti se bomo zanašali tudi na notranje kontrole v zvezi s prodajo in nabavo.</p> <p>Ob predpostavki, da bodo rezultati preizkušanja relevantnih notranjih kontrol, bomo te postopke dopolnili s podrobnim preizkušanjem podatkov, in sicer za trditve obstoja in vrednotenja na 31. december 2019.</p>

Vir: Metodologija Revidicom, revizijska družba

2.8.2 Opredelitev in ocena tveganja pri delovanju

Dejavniki tveganja pri delovanju so značilnosti okoliščin in dogodkov, ki lahko vplivajo na dovzetnost uradne trditve za napačno navedbo pred upoštevanjem kontrol. Poleg dejavnikov tveganja pri delovanju ocenjevalne negotovosti, zapletenosti ali pristranskosti lahko obstajajo še drugi dejavniki tveganja pri delovanju, ki jih revizor lahko presoja pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe (MSR 540, str. 25).

Tabela 13: Dejavniki tveganja pri delovanju

Ugotovljen dejavnik	Vpliv na postavko v računovodskih izkazih in pripadajočo uradno trditve	Komentar	Ocena obsega pomena dejavnika na postavko/trditve	Ocena verjetnosti tveganja napačne navedbe	Ali bomo dejavnik obravnavali v nadaljnjih revizijskih postopkih (da/ne)?	Tip tveganja	Kratek opis revizijskega pristopa
Računovodsko poročanje	Kapital, finančne obveznosti in finančne naložbe, AČR/PČR ter dolgoročne rezervacije, druge poslovne terjatve in druge poslovne obveznosti, odloženi davki ter finančni in drugi prihodki in odhodki (vse uradne trditve)	<p>Računovodsko poročanje vključuje naslednje posle:</p> <p>a) Neposredna knjiženja v glavno knjigo, ki niso povezana z rutinskimi postopki: Knjiženja v glavno knjigo opravlja vodja računovodstva na podlagi temeljnic, ki vključujejo tudi podlage za nastanek poslovnih dogodkov (odobreni izračuni, pogodbe, odobritve nakazil, obvestila tretjih ipd.).</p> <p>b) Ocenjevalni postopki v zvezi s slabitvijo terjatev in zalog v skladu s sprejetimi računovodskimi usmeritvami.</p> <p>c) Zaključne knjižbe v zvezi s pripravo končnih računovodskih izkazov: ugotavljanje stroškov po funkcionalnih skupinah, ugotavljanje poslovnega izida tekočega leta.</p>	velik	srednja	da	tip 3	<p>V zvezi s postavkami:</p> <p>a) kapital,</p> <p>b) finančne obveznosti in finančne naložbe,</p> <p>c) AČR/PČR ter dolgoročne rezervacije,</p> <p>d) druge poslovne terjatve in druge poslovne obveznosti,</p> <p>e) odloženi davki,</p> <p>bomo ustrezne dokaze pridobili s podrobnim preizkušanjem podatkov, saj je število transakcij na navedenih kontih majhno, tako da je to učinkovitejši pristop.</p>

»Se nadaljuje«

»Nadaljevanje«

Ugotovljen dejavnik	Vpliv na postavko v računovodskih izkazih in pripadajočo uradno trditve	Komentar	Ocena obsega pomena dejavnika na postavko/trditve	Ocena verjetnosti tveganja napačne navedbe	Ali bomo dejavnik obravnavali v nadaljnjih revizijskih postopkih (da/ne)?	Tip tveganja	Kratek opis revizijskega pristopa
Osnovna sredstva in amortizacija	Neopredmetena in opredmetena osnovna sredstva in prevrednotovalni poslovni odhodki in prihodki (vse trditve)	Osnovna sredstva predstavljajo 32 % bilančne vsote, vendar pa je število transakcij manjše. Od tega predstavljajo neopredmetena osnovna sredstva 7 % bilančne vsote. Družba izkazuje med neopredmetenimi sredstvi tudi odložene stroške razvoja in visok delež dolgoročnih premoženjskih pravic. Na tej podlagi ocenjujemo pomen kot velik in verjetnost napake kot veliko.	velik	visoka	da	tip 2	Kljub vzpostavljenim notranjim kontrolam bomo dokaze pridobili na podlagi podrobnega preizkušanja podatkov. Ta zajema tudi preveritev upravičenosti izkazovanja odloženih stroškov in potrebno po oslabitvi le teh. V zvezi z osnovnimi sredstvi se namreč v revidiranem letu pojavlja majhno število poslovnih dogodkov, zato ocenjujemo, da je z vidika izvedbe revizije tak pristop učinkovitejši.
Napačno pripoznavanje prihodkov	Prihodki od prodaje (pojavljanje)	Glede na to, da je podjetje dobičkonosno usmerjeno, ocenjujemo pomen tveganja za napačno pripoznavanje prihodkov (težnja k večjim prihodkom) kot veliko. Tveganje nastanka prevare pri pri(po)znavanju prihodkov in zaradi poslovskega izogibanja kontrolam je opredeljeno kot bistveno tveganje. MSR 240 v 26. odstavku določa: Pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare mora revizor na podlagi predpostavke, da obstajajo tveganja prevare pri priznavanju prihodkov, ovrednotiti, katere vrste prihodkov, poslov v zvezi s prihodki ali uradnih trditve povzročajo taka tveganja.	velik	visoka	da	tip 2	Posebno skrbnost bomo posvetili trditvam nastanka in popolnosti prihodkov. Slednje načrtujemo ob podrobnem preizkušanju podatkov (pregled neobičajnih knjižb v okviru prihodkov, preveritev evidentirane prodaje pred datumom bilance stanja in po njem (<i>cut-off</i>)). Hkrati bomo obravnavali poslovske izogibanje kontrolam in pri poslovdstvu poizvedovali o prevarah.
Prehod in nadaljnja knjiženja najemov v skladu s SRS-ji 2016 z dopolnitvami 2019	Osnovna sredstva, obveznosti iz najema, amortizacija, obresti (N, P, Č, T, R, O, Po, P, Vr)	Opravili bomo revizijske postopke za preveritev prehoda na nov način računovodenja najemov in nadaljnje knjiženje najemov (skladnost s SRS-jem 2016 z dopolnitvami 2019).	srednji	nizka	da	tip 2	Dokaze o prehodu in nadaljnem knjiženju najemov bomo pridobivali na podlagi podrobnega preizkusa podatkov. Pridobili bomo temeljnico knjiženja prehoda na nov način računovodenja in preostale temeljnice najemov, jih primerjali z amortizacijskimi načrti in preverjali ustreznost knjiženja.

»Se nadaljuje«

»Nadaljevanje«

Ugotovljen dejavnik	Vpliv na postavko v računovodskih izkazih in pripadajočo uradno trditvev	Komentar	Ocena obsega pomena dejavnika na postavko/trditvev	Ocena verjetnosti tveganja napačne navedbe	Ali bomo dejavnik obravnavali v nadaljnjih revizijskih postopkih (da/ne)?	Tip tveganja	Kratek opis revizijskega pristopa
Prodaja (vpliv prehoda na nov SRS 15)	1. H2/ Prihodki (P; T; Č; R) 2. P2/ Prihodki, Terjatve, AČR (Č, P) 3. V1/ Prihodki (T)	a) Napačno pripoznani prihodki (srednje tveganje) b) Prihodki, pripoznani v napačnem obdobju (srednje tveganje)	velik	srednja	da	tip 2	a) Pri preizkušanju notranjih kontrol pri prodaji se bo preverilo: ali so v pogodbah ločene izvršljive obveze, kako so določene transakcije cene za posamezno izvršljivo obvezo, ali je pripoznavanje prihodkov pravilno postopno ali v trenutku. b) Pri CUT OFF (terjatve, prihodki) se bo preverilo, ali so prihodki pripoznani v pravem obdobju in v pravilni višini.
Tveganja pomembno napačne navedbe pri razkritjih (MSR 315)	Vse računovodske postavke in informacije v letnem poročilu (NPO, P, RR, TV)	Tveganje opustitve razkritij, napačnih razkritij ali izkrivljene informacije, kar vpliva na odločitve uporabnikov računovodskih izkazov.	velik	srednja	da	tip 3	Pri vsaki postavki posebej bomo pozorni na razkritja, ki morajo biti (poleg minimalnih, ki jih zahtevajo SRS-ji in v skladu z ZGD-1) vključena v letno poročilo. Pri razkritjih dogodkov po datumu bilance stanja v poslovnem in računovodskem delu bomo pozorni tudi na razkritja v zvezi s covidom-19.
Posli z povezanimi osebami	Prihodki, stroški, zaloge, terjatve, obveznosti (vse uradne trditve)	Obseg poslov s povezanimi strankami je velik. Podjetje od povezanih oseb prek lastnikov nabavlja material, polizdelke, plačuje licenčnino in prodaja proizvodne linije. Podjetje nima ne finančnih naložb v deleže ne danih oz. prejetih posojil med povezanimi osebami.	velik	srednja	da	tip 2	V posamezni sekciji bomo preverili posle med povezanimi osebami. Družba nima pravilnika o transernih cenah.
Slabitev kratkoročnih poslovnih terjatev	Kratkoročne poslovne terjatve in prevrednotovalni poslovni odhodki (Vr)	Družba izkazuje tudi terjatve, starejše od enega leta. Do leta 2019 družba ni presojala iztržljivosti terjatev, prav tako še ni bila opravljena slabitev.	velik	visoka	da	tip 2	Opravljena bo analiza terjatev do kupcev glede na datum valute plačila, pregled računovodske usmeritve in iztržljivost ter presoja po slabitvi.

»Se nadaljuje«

»Nadaljevanje«

Ugotovljen dejavnik	Vpliv na postavko v računovodskih izkazih in pripadajočo uradno trditve	Komentar	Ocena obsega pomena dejavnika na postavko/trditve	Ocena verjetnosti tveganja napačne navedbe	Ali bomo dejavnik obravnavali v nadaljnjih revizijskih postopkih (da/ne)?	Tip tveganja	Kratek opis revizijskega pristopa
Ustreznost oblikovanja rezervacij	Druge rezervacije (Vr)	Družba je v preteklem letu oblikovala visok znesek rezervacij za garancije. Potrebna je presoja, ali uporabljene predpostavke kažejo na pristranskost posloводства in ali so rezervacije oblikovane na podlagi izkušenj iz preteklih let.	velik	visoka	da	tip 2	<p>Presoja, ali uporabljene predpostavke kažejo na pristranskost posloводства?</p> <p>Preveritev, ali so za oblikovanje rezervacij izpolnjeni naslednji pogoji:</p> <p>a) obstaja zaradi preteklega dogodka sedanja obveza,</p> <p>b) verjetnost, da bo pri poravnavi obveze potreben odtok dejavnikov, ki omogočajo pritekanje gospodarskih koristi,</p> <p>c) znesek obveze je mogoče zanesljivo izmeriti.</p>
Ustrešno oblikovanje popravka vrednosti zalog materiala in nedokončane proizvodnje	Zaloga materiala, nedokončane proizvodnje in poslovni odhodki (vse trditve)	Družba izkazuje med zalogami materiala tudi neidoče zaloge. Do leta 2019 družba ni presojala čiste iztržljivosti zalog.	velik	visoka	da	tip 2	Pregled postopkov preveritve čiste iztržljive vrednosti zalog, ki jo je opravila družba.

Vir: Metodologija Revidicom, revizijska družba

2.8.3 Dejavniki tveganja pri vrstah posla in nastanek prevare s poudarkom na obravnavi poslovskega izogibanja notranjim kontrolam

Tabela 14: Dejavniki tveganja pri vrstah posla in nastanek prevare s poudarkom na obravnavi poslovskega izogibanja notranjim kontrolam

Ugotovljen dejavnik	Vpliv na postavko v računovodskih izkazih in pripadajočo uradno trditve	Komentar	Ocena obsega pomena dejavnika na postavko/trditve	Ocena verjetnosti tveganja napačne navedbe	Ali bomo dejavnik obravnavali v nadaljnjih revizijskih postopkih (da/ne)?	Tip tveganja	Kratek opis revizijskega pristopa
Poslovsko izogibanje notranjim kontrolam	Vse računovodske postavke in informacije v letnem poročilu ter vse uradne trditve	Poslovodstvo ima edinstven položaj za zagrešitev prevare, ker ima možnost prikrojiti računovodske evidence in pripraviti prevarantske računovodske izkaze z izogibanjem kontrolam, ki se sicer zdijo uspešne. Čeprav je raven tveganja, da se poslovodstvo izogne kontrolam, med organizacijami različna, je kljub temu to tveganje prisotno v vseh organizacijah. Ker je način izogibanja kontrolam nepredvidljiv, predstavlja ta možnost tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare in zato bistveno tveganje (MSR 240, str. 31).	velik	visoka	da	tip 2	<p>Ne glede na oceno tveganj, da se poslovodstvo izogne kontrolam, se bodo izvedli naslednji postopki:</p> <p>a) JET TEST: preizkusi primernosti zapiskov v glavno knjigo in drugih uskladitev, ki so bile opravljene pri pripravi računovodskih izkazov</p> <p>b) Računovodske ocene: pregled računovodskih ocen glede pristranskosti in oceni, ali okoliščin, ki povzročajo morebitno pristranskost, predstavljajo tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare. Preveritev bo zajela tudi presojo, ali je poslovodstvo ustrezno upoštevalo vpliv epidemije covid-19 na oblikovanje računovodskih ocen (pri najemih predvsem vpliv na dolžino trajanja).</p> <p>c) Pregled pomembnih poslov, ki so zunaj običajnega poslovanja družbe ali ki se sicer zdijo nenavadni glede na poznavanje organizacije in njenega okolja ter glede na druge informacije, pridobljene med revizijo. Presodili bomo, ali poslovna načela (ali njihova odsotnost) teh poslov nakazujejo, da so bili posli morda začeti zaradi prevarantskega računovodskega poročanja ali zakrivanja poverbe sredstev.</p>

Vir: Metodologija Revidicom, revizijska družba

3 REVIZIJSKI POSTOPKI PRI REVIDIRANJU NAJEMOV

Revizorjev cilj je pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, povezane z ocenjenimi tveganji pomembno napačne navedbe, in sicer z načrtovanjem in izvajanjem primernih odzivov na ta tveganja. Ne glede na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe revizor načrtuje in izvede postopke preizkušanja podatkov za vsako pomembno vrsto poslov, za vsak pomemben saldo na kontu in za vsako pomembno razkritje (MSR 330, str. 4-9).

Revizijske dokaze bomo pridobili s kombinacijo preizkušanja kontrol na področju nabave storitev, ker postopki preizkušanja podatkov pri ugotavljanju najemov temeljijo na knjižbah stroškovnih računov, knjiženih na kontu 413, in s postopki preizkušanja podatkov (s preizkusi podrobnosti in analitičnimi postopki preizkušanja podatkov). Revizijski program je v prilogi.

Družba ima vzpostavljene notranje kontrole pri procesu nabave. Notranjih kontrol pri ugotavljanju najemov družba ni vzpostavila. Pri tem se bomo zanašali na preizkušanje podatkov.

Sledili bomo naslednjim uradnim trditvam o novem načinu računovodenja najemov.

Tabela 15: Uradne trditve o novem načinu računovodenja najemov

Uradna trditve	Vsebina trditve
1. Uradne trditve o vrstah poslov in dogodkov v revidiranem obdobju	
Nastanek (N)	Družba ima sklenjene najemne pogodbe za ugotovljene najeme, ki so na voljo najemniku.
Popolnost (P)	Vsi najemi, za katere se mora pripoznati pravica do uporabe, so evidentirani.
Točnost (T)	Zneski, povezani z najemi, so pravilno evidentirani.
Časovna uvrstitev (Č)	Zneski, povezani z najemi, so evidentirani v pravilno obračunsko obdobje.
Razvrstitev (R)	Zneski, povezani z najemi, so evidentirani na pravilne konte.
2. Uradne trditve o saldih na kontih ob koncu obdobja	
Obstoj (O)	Pogodbe o najemih obstajajo.
Pravice in obveze (Po)	Podjetje poseduje ali obvladuje pravice v zvezi s sredstvi, obveznosti pa so obveza podjetja.
Popolnost (P)	Vsi najemi so evidentirani v poslovne knjige.
Vrednotenje in razporeditev (Vr)	Sredstva in obveznosti v povezavi z najemi so vključeni v računovodske izkaze z ustreznimi zneski. Vse iz tega izhajajoče prilagoditve vrednotenja in razporeditev so ustrezno evidentirane.
3. Uradne trditve o predstavitvi in razkritju	
Nastanek ter pravice in obveze (NPO)	Razkriti dogodki, posli in druge zadeve v povezavi z najemi so nastali v organizaciji in ji pripadajo.
Popolnost (P)	Vsa razkritja, ki naj bi bila vključena v računovodske izkaze, so tudi vključena.
Razvrstitev in razumljivost (Rr)	Računovodske informacije so ustrezno predstavljene in opisane, razkritja pa so jasno izražena.
Točnost in vrednotenje (Tv)	Računovodske in druge informacije so razkrite pošteno in z ustreznimi zneski.

3.1 Spoznavanje procesa nabave

V nadaljevanju je opisan proces nabave v delu, ki se nanaša na nabavo storitev in na podlagi katerih sledi preizkušanje podatkov za ugotavljanje najemov.

- a) Cilj in opis opravljenega revizijskega postopka (kaj želimo s postopkom doseči oz. kakšen je namen postopka ter opis izvedbe postopka)

Dokumentirati sistem v revidiranem podjetju (z opisi, narisi ali izpolnjenim vprašalnikom) z namenom spoznati naročnikov sistem nabave, da ugotovimo morebitne slabosti, ki bi lahko vplivale na računovodske izkaze, oziroma prepoznati kontrole, na katere bi se lahko zanašali pri revidiranju računovodskih izkazov.

- b) Viri podatkov/dokumentov (katere podatke in dokumente smo uporabili pri izvedbi postopkov)

Opis sistema procesa nabave je narejen na podlagi razgovora z vodjo računovodstva in vodjo nabave.

- c) Splošne značilnosti

Tabela 16: Značilnosti procesa nabave

Kategorija	Odgovor
Organiziranost sistema	Pri vodenju projektov je sektor nabave.
Ključni zaposleni	E. K., vodja nabave A. D., vodja kooperacijske službe direktor
Uporabljena računalniška podpora	lasten informacijski sistem GRAD

Vir: Metodologija Revidicom, revizijska družba

- d) Opis sistema: prejem računov

Vsi prejeti računi pridejo najprej v tajništvo oziroma v predal elektronske pošte Prejeti računi. Poslovna sekretarka jih vnese ali uvozi v lasten dokumentni sistem. Pri tem dodeli odgovorne osebe za potrditev računov. To lahko razbere na naročilnicah. Potem ko račune potrdijo odgovorne osebe, to stori tudi direktor (elektronsko potrjevanje). Ko oseba prejme račun v odobritev, je ta račun viden v modulu Prejeta pošta.

- e) Opis sistema: odobritev za plačilo in knjiženje prejetih računov poslovne evidence

Odobrene prejete račune prejmejo v računovodstvo, kjer jih pregledajo in prenesejo v GK. Račun je za knjiženje viden v lastnem informacijskem sistemu, šele ko ga potrdi direktor. Nato materialni knjigovodje pritisnejo na gumb Prenos. Tako se račun prikaže v knjigi prejetih računov v programu GRAD. Ko je račun viden v programu GRAD, ga materialni knjigovodja pregleda in nato kontira ter poknjiži. Sočasno s knjiženjem v GK se opravi tudi knjiženje v saldakonte dobaviteljev in knjigo prejetih računov za potrebe DDV-ja (v vnosni maski knjiženja so vsa potrebna polja za evidentiranje v vse evidence).

V računovodstvu imajo tudi centralizirano odpiranje različnih šifrantov (dobaviteljev). To lahko opravlja samo materialni knjigovodja.

Pred oddajo mesečnega DDV-obrazca računovodja ponovno preveri skladnost knjige izdanih računov (osnova za davek, davčna stopnja, višina DDV-ja) s prejetimi računi. Prav tako pregleda odprte postavke na kontih vstopnega DDV-ja, ki še ni vključen v obračun, in za večje postavke preveri, ali je prejeti račun evidentiran v pravi davčni mesec.

Preverjanje skladnosti izkazanih stanj do dobaviteljev na podlagi IOP-jev se opravlja dvakrat letno, in sicer na 31. oktober in 31. december.

f) Presoja razmejitve dolžnosti na področju nabave in izplačil

Tabela 17: Presoja razmejitve dolžnosti na področju nabave in izplačil

O = odobritev I = izvajanje E = evidentiranje V = varovanje sredstev P = pregledovanje						
Naloga	O	I	V	E	P	Delovno mesto izvajalca
Opredeljevanje dostopov uporabnikov do cenikov, šifrantov dobaviteljev, skladiščne evidence, saldakontov dobaviteljev, glavne knjige in drugih evidenc			*			Dodeljuje vodja informatike glede na vrsto dostopa (za kompleksne dostope prejme odobritev direktorja). Dostop se dodeli na podlagi pisnega zahtevka lastnika procesa.
Pogajanje in sklepanje nabavnih poslov	*					Zaposleni v nabavi v dogovoru s konstrukcijo in kupci. Za sklepanje najemnih pogodb je odgovoren direktor.
Izdajanje naročilnic		*				Zaposleni v nabavi
Odobritev naročilnic	*					Ni odobritve.
Odobritev sprememb dogovorjenih nabavnih cen	*					Vodja nabave z upravo
Prevzemanje storitev		*				Odgovorna oseba, ki je naročila storitev
Usklajevanje prejetih računov s prevzemnimi dokumenti in naročilnicami (likvidatura)		*				Nabavni referenti
Odobranje prejetih računov	*					Osebe, odgovorne za naročilo in direktor
Knjiženje prejetih računov v glavno knjigo				*		Zaposleni v računovodstvu (razdeljeno)
Knjiženje prejetih računov v saldakontih dobaviteljev				*		Sočasno z GK
Kreiranje plačilnih nalogov za plačilo računov dobaviteljem		*				Avtomatsko ob knjiženju
Odobritev plačilnih nalogov za plačilo računov dobaviteljem	*					Pred plačilom seznam potrdi direktor.
Izvrševanje plačil dobaviteljem		*				Računovodja
Knjiženje plačil dobaviteljem v saldakontih kupcev				*		Računovodja
Reševanje in odobritev reklamacij z dobavitelji	*	*			*	Pripravi skladiščnik, dobavitelju posreduje vodja nabave.
Izdajanje bremepisov dobaviteljem		*				Ni tega.
Odobritev bremepisov dobaviteljem	*					Ni tega.
Evidentiranje bremepisov dobaviteljem v poslovne knjige				*		Ni tega.
Odobritev odpisov obveznosti do dobaviteljev	*					Direktor

Vir: Metodologija Revidicom, revizijska družba

Ugotovitve na podlagi sledilnega preizkusa

	Da	Ne
Ali preučevan proces in vgrajene kontrole delujejo, kot je opisano?	X	

g) Določitev notranjih kontrol na področju nabave storitev, za katere je bilo v nadaljevanju izvedeno preizkušanje delovanja notranjih kontrol na vzorcu

Tabela 18: Notranje kontrole na področju nabave storitev

Naziv kontrole	Opis značilnosti kontrole	Izvajalec kontrole (delovno mesto)	Opisna ocena usposobljenosti in izkušenj izvajalca kontrole	Tip kontrole	Način izvajanja kontrole	Frekvenca izvajanja kontrole	Odvisnost od drugih kontrol	Pripadajoča računovodska postavka	Uradne trditve o vrstah poslov in dogodkov					Uradne trditve o saldi na kontih ob koncu obdobja					
									P	N	T	Č	R	O	Po	Vr	P		
Centralno izdajanje standardiziranih naročilnic	Izdajajo se standardizirane naročilnice iz lastnega informacijskega sistema za vse nabave, tudi storitve, saj se v nasprotnem primeru v sistemu ne morejo povezati dokumenti (prejeti račun itd.).	vodja nabave	ustrezna	odobritev	IT	dnevno	da – kontrola dostopa	obveznosti do dobaviteljev, zaloge, osnovna sredstva, stroški		x								x	
Potrditev prevzema materiala/blaga, storitev in osnovnih sredstev	Odgovorne osebe za prevzem opravijo količinski in vizualni prevzem. Pri količinskih prevzemih se količine prešttevajo, tehtajo, merijo ipd., da se zagotovi točnost prevzetih količin. Prevzem potrdijo s podpisom dobavnice oz. izdajo prevzemnice.	skladiščnik, odgovorna oseba	ustrezna	odobritev	ročno in IT	dnevno	da – kontrola dostopa	zaloge, osnovna sredstva, stroški			x				x				x
Preverjanje točnosti računov z vidika DDV-zakonodaje	Odgovorna oseba v računovodstvu preveri odobrene račune dobaviteljev, ali ti vsebujejo vse sestavine v skladu z določili ZDDV ter ali so ustrezno vključeni v DDV-knjigo prejetih računov. Če računi niso ustrezni z vidika DDV-ja, jih ne knjiži.	odgovorne osebe, ki knjižijo račune	ustrezna	pregledovane	ročno	dnevno	da – kontrola dostopa	terjatve za vstopni DDV			x					x		x	

»Se nadaljuje«

»Nadaljevanje«

Naziv kontrole	Opis značilnosti kontrole	Izvajalec kontrole (delovno mesto)	Opisna ocena usposobljenosti in izkušenj izvajalca kontrole	Tip kontrole	Način izvajanja kontrole	Frekvenca izvajanja kontrole	Odvisnost od drugih kontrol	Pripadajoča računovodska postavka	Uradne trditve o vrstah poslov in dogodkov					Uradne trditve o saldir na kontih ob koncu obdobja				
									P	N	T	Č	R	O	Po	Vr	P	
Primerjava naročilnic/pogodb s prevzemnimi dokumenti in prejetimi računi	Odgovorna oseba preveri skladnost med dobavljenimi proizvodi, osnovnimi sredstvi in opravljenimi storitvami (prevzemni dokumenti) glede na naročilo (količine, cene oz. vrednost, plačilni pogoji) in prejetim računom dobavitelja. Ob odstopanjih pridobi ustrezno dokumentacijo in odobritev, sicer prejeti račun zavrne ali zahteva dobropis. Na zaslonu si odgovorne osebe prikličejo račun, pogodbo, naročilnico, prevzemnico in jih pregledajo (zato imajo dva zaslona).	vodja nabave in nabavni referenti ter odgovorne osebe za naročilo	ustrezna	pregledovane	ročno	dnevno	da – kontrola dostopa	obveznosti do dobaviteljev, zaloge, osnovna sredstva, stroški		x	x				x	x	x	
Odobritev prejetih računov	Odgovorne osebe odobrijo prejete račune po sprejetih pravilih o odobravanju računov (po področjih). Odgovorne osebe za potrditev pri vnosu ali pri uvozu računa dodeli poslovna sekretarka (iz naročila vidi, kdo mora račun potrditi). Nato odgovorne osebe v modulu Nepotrjeni dokumenti vidijo, katere račune morajo potrditi. Potrditev je elektronska, vse potrdi po odobritvi odgovorne osebe tudi direktor.	direktor, odgovorna oseba	ustrezna	odobritev	IT	dnevno	da – kontrola dostopa	obveznosti do dobaviteljev							x			

Vir: Metodologija Revidicom, revizijska družba

Zaključek

Na podlagi izvedenega opisa in preizkusov kontrol ocenjujemo, da so notranje kontrole na področju nabave storitev močne in da se nanje lahko zanesemo. Tveganje pri kontroliranju ocenjujemo kot majhno. Napake niso bile ugotovljene, zato nadaljnji postopki niso bili potrebni.

3.2 Pregled pisne predstavitve računovodske ocene najemov

Poslovodstvo družbe je pripravilo pisno predstavitev računovodske ocene najemov. Pri pregledu najemnih pogodb je poslovodstvo preučilo pogodbe in ugotovilo, ali pogodbe vsebujejo najem. Pri tem je preučilo, ali se s pogodbo za določeno obdobje prenaša pravica do uporabe ugotovljenega sredstva in ali ima družba v celotnem obdobju uporabe hkrati pravico pridobiti vse pomembne gospodarske koristi od uporabe ugotovljenega sredstva in pravico usmerjati uporabo tega sredstva.

Pisna predstavitev računovodske ocene najemov vključuje naslednje predstavitve:

- a) da so pomembne presoje pri pripravi računovodske ocene najemov upoštevale vse pomembne informacije, ki jih poslovodstvo pozna;
- b) o primernosti podatkov, ki jih uporablja poslovodstvo pri pripravi računovodskih ocen;
- c) da predpostavke primerno odražajo namero in zmožnost poslovodstva izpeljati določene postopke v imenu družbe, kjer je to za računovodske ocene in razkritja pomembno;
- d) da so razkritja, ki se nanašajo na računovodske ocene, vključno z razkritji, ki opisujejo ocenjevalno negotovost, popolna in sprejemljiva v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- e) da noben kasnejši dogodek ne zahteva prilagoditve računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij, ki so vključena v računovodske izkaze.

Poslovodstvo je ugotovilo naslednje najeme.

Tabela 19: Ugotovljeni najemi v pisni predstavitvi poslovodske ocene najemov

Opis	Datum sklenitve pogodbe o najemu	Poslovodska ocena trajanja najema	Vzrok ocene	Obrestna mera	Opis obrestne mere
Najem viličarja	1. 10. 2019	36 mesecev	Zaradi gradnje nove proizvodne hale	2,89	Iz biltena Banke Slovenije
Najem hale	1. 2. 2017	36 mesecev	Zaradi gradnje nove proizvodne hale	2,80	Iz biltena Banke Slovenije
Najem kontejnerjev	1. 6. 2019	36 mesecev	Zaradi gradnje nove proizvodne hale	2,83	Iz biltena Banke Slovenije
Najem viličarja	1. 10. 2019	36 mesecev	Zaradi gradnje nove proizvodne hale	2,89	Iz biltena Banke Slovenije
Najem poslovnega prostora	1. 8. 2019	60 mesecev	Poslovodstvo ocenjuje, da bo predstavništvo na tej lokaciji delovalo pet let. Nato sledi presoja o smiselnosti predstavništva.	2,80	Iz biltena Banke Slovenije

Vir: Pisna predstavitev poslovodske ocene najemov

Poslovodstvo je prav tako ugotovilo naslednje kratkoročne najeme in najeme malih vrednosti.

Tabela 20: *Kratkoročni najemi in najemi malih vrednosti, ki jih je ugotovilo poslovodstvo*

Opis	Opredelitev (kratkoročni najem/najem male vrednosti)
Najem večnamenske naprave	Najem male vrednosti
Najem avtomatov za vodo	Najem male vrednosti
Stiskalnica za papir	Najem male vrednosti
Najem viličarja	Kratkoročni najem
Najem skladišča	Kratkoročni najem
Najem skladišča	Kratkoročni najem
Najem parkirišča	Kratkoročni najem

Vir: Pisna predstavitev poslovodske ocene najemov

V poslovodski oceni najemov je poslovodstvo tudi opredelilo metodo prehoda: »Družba bo uporabila poenostavitev ob prehodu, in sicer: družba bo sredstvo, ki predstavlja pravico do uporabe najetega sredstva, merila v znesku, ki je enak obveznosti iz najema, prilagojenem za znesek vnaprej plačanih ali obračunanih obresti, ki se nanašajo na ta najem, pripoznanih v bilanci stanja neposredno pred datumom prehoda, to je pred 1. januarjem 2019.«

Zaključek

Pri pregledu pisne predstavitve poslovodske ocene najemov in v celotni reviziji nismo zasledili nasprotujočih si informacij ali pristranskosti poslovodstva.

Poslovodstvo je za vse najeme razen za najem pisarne v Rusiji ocenilo trajanje najema za 36 mesecev. Družba ocenjuje, da bo v tem obdobju končana gradnja nove hale, zaradi česar dodatnih prostorov in viličarjev ne bo potrebovala. Pri oceni trajanja najemov je poslovodstvo upoštevalo tudi vpliv epidemije covida-19. Poslovodstvo ocenjuje, da bodo dela kljub epidemiji zaključena v predvidenem času. Iz pregleda opredmetenih osnovnih sredstev v gradnji je razvidno, da so se aktivnosti izgradnje nove hale že začele, zaradi česar nismo zasledili nasprotujočih si informacij. Omenjeno prav tako ne nakazuje na pristranskost poslovodstva pri oceni trajanja. Tudi pri presoji skupnih računovodskih ocen oziroma vseh računovodskih ocen nismo zasledili pristranskosti poslovodstva. Družba bo v letu 2020 odplačala vsa posojila, novih zadolžitev v letu 2019 ni bilo, prav tako jih ne načrtujejo v naslednjih dveh letih. Zaveze, opredeljene v posojilnih pogodbah, družba izpolnjuje, saj vsako leto dosega boljše rezultate. To pomeni, da so izključeni dejavniki, ki bi vplivali na pristranskost poslovodstva pri oceni iz naslova finančnih zavez.

3.3 Preizkušanje podatkov za knjižbe na kontu 413

Družba je v letu 2019 prejete račune za najeme knjižila med stroške storitev na konto 413. Opravljeno je bilo ugotavljanje najemov, vendar najemi v skladu s prenovljenimi SRS-ji 2016 med letom niso bili knjiženi. To je bilo narejeno pred sestavitvijo računovodskih izkazov tako, da je družba stroške na kontu 413 stornirala in knjižila na ustrezne konte stroškov amortizacije in obresti.

V prvi fazi revizije je bil opravljen analitični pregled knjižb na kontu 413 od januarja do septembra 2019 ter podrobno preizkušanje podatkov z metodo pregledovanja in intervjuja z namenom preveritve, ali je družba ugotovila vse najeme.

Tabela 21: Analitični pregled knjižb na kontu 413 od januarja do avgusta 2019

Št.	Opis knjižbe	Vsota	Število knjižb
1	V, d. o. o.	8.100,00	27
2	Najemnina Rusija	10.958,21	13
3	L, d. o. o.	174.857,63	18
4	B, d. o. o.	8.400,82	9
5	C, d. o. o.	5.147,30	5
6	D, d. o. o.	8.673,21	18
7	LMA, GmbH (licenca)	131.025,42	1
8	N, d. o. o.	45.000,00	9
	Skupna vsota	392.162,59	

Vir: Glavna knjiga družbe A, d. o. o., od januarja do avgusta 2019

Za knjižbe na kontu 413 smo pridobili prejete račune in pogodbe. Ugotovitve na podlagi analitičnega pregleda in podrobnega preizkušanja podatkov:

- V, d. o. o., daje družbi v najem viličarje. Od januarja do avgusta je bilo 27 knjižb. Poslovodstvo je pravilno ugotovilo tri najeme. Dva najema (18 knjižb) se nanašata na dolgoročni najem in zanj je poslovodstvo pripravilo oceno trajanja in višino obrestne mere, medtem ko je en najem opredeljen kot kratkoročni najem za 11 mesecev. Poslovodstvo najemne pogodbe ne bo podaljšalo. Najemnine za kratkoročni najem pripoznava družba kot odhodke na podlagi enakomerne časovne metode v celotnem trajanju najema.
- Najemnina Rusija se nanaša na najem poslovnega prostora za predstavništvo v Rusiji. Knjiženih je bilo 13 najemov. Štiri knjižbe se nanašajo na najem parkirnega prostora. Poslovodstvo je pravilno prepoznalo najem poslovnega prostora ter pripravilo oceno trajanja in višino obrestne mere.
- L, d. o. o., oddaja družbi v najem skladiščne prostore. Poslovodstvo je pravilno prepoznalo najeme. Vsi prepoznani najemi so kratkoročni najemi, ki jih družba ne bo podaljšala. Stroški najemnin se ustrezno knjižijo kot odhodki obdobja na podlagi enakomerne časovne metode v celotnem trajanju najema.
- B, d. o. o., oddaja družbi v najem računalniško in drugo opremo. Vrednost nove opreme ne presega 10.000 evrov, zato družba pripoznava stroške kot odhodke na podlagi enakomerne časovne metode v celotnem trajanju najema.
- C, d. o. o., oddaja v najem družbi sklop štirih kontejnerjev, ki so med seboj povezani in pri katerih ima družba začasno nabavno službo. Poslovodstvo je pravilno ugotovilo najem ter pripravilo oceno najema in obrestne mere.

- f) D, d. o. o., oddaja družbi v najem skladiščne prostore. Poslovodstvo je pravilno ugotovilo najem, pripravilo oceno najema in obrestne mere.
- g) LMA, GmbH, zaračunava družbi stroške licence, kar je družba napačno evidentirala na kontu 413.
- h) N, d. o. o., oddaja družbi v najem skladiščne prostore za 12 mesecev. Pogodbe poslovodstvo ne bo podaljšalo, zato družba najemnine pripoznava kot odhodke na podlagi enakomerne časovne metode v celotnem trajanju najema.

Ponovni pregled knjižb na kontu 413 je bil opravljen v drugi fazi revizije za obdobje od januarja do decembra 2019 in od januarja do februarja 2020. Na kontu 413 ni knjiženih novih najemov, ki ne bi bili ugotovljeni v prvi fazi revizije.

Zaključek

Na podlagi preizkušanja podatkov ugotavljamo, da je poslovodstvo pravilno prepoznalo vse najeme.

3.4 Preizkušanje podatkov za ugotovljene dolgoročne najeme

Pridobili smo najemne pogodbe in prejete račune za vse najeme, ki jih je poslovodstvo prepoznalo kot dolgoročne in za katere je bila pripoznana pravica do uporabe in obveznost iz najema. Z metodo pregledovanja smo opravili natančen pregled pogojev v pogodbah in prejetih računih z namenom preveritve, ali je višina najemnin pravilno upoštevana pri pripravi amortizacijskih načrtov.

Tabela 22: Pregled pogodb o najemih za ugotovljene dolgoročne najeme

Zap. št.	NAJEMNA POGODBA	Pogodba 1	Pogodba 2	Pogodba 3	Pogodba 4	Pogodba 5
1	Predmet najema	Viličar	Skladišče	Sklop pisarniških kontejnerjev	Viličar	Pisarna
2	Datum sklenitve	1. 10. 2019	1. 2. 2017	1. 6. 2019	1. 10. 2019	1. 8. 2019
3	Datum začetka najema (ko je na voljo najemniku)	1. 10. 2019	1. 2. 2017	1. 6. 2019	1. 10. 2019	1. 8. 2019
4	Najemnina se plačuje: mesečno ali letno	Mesečno	Mesečno	Mesečno	Mesečno	Mesečno
5	Najemnina se plačuje: na začetku obdobja ali na koncu	Na koncu	Na začetku	Na začetku	Na koncu	Na začetku
6	Ali pogodba vsebuje najem?	Da	Da	Da	Da	Da
7	Trajanje pogodbe	Dolgoročni najem	Dolgoročni najem	Dolgoročni najem	Dolgoročni najem	Dolgoročni najem
8	Ekonomska škoda najemjemalca zaradi prekinitve najema	Ni škode.	Ni škode.	Ni škode.	Ni škode.	Ni škode.
9	Poslovodska ocena trajanja najema	Dolgoročni najem	Dolgoročni najem	Dolgoročni najem	Dolgoročni najem	Dolgoročni najem
10	Razlog za odločitev poslovodstva glede trajanja najema	Gradnja hale in pisarn na isti lokaciji, kot je obstoječa hala, in ocena poslovodstva, da dodatnih viličarjev več ne bodo potrebovali	Gradnja hale in pisarn na isti lokaciji, kot je obstoječa hala, in ocena poslovodstva, da skladišča več ne bodo potrebovali	Gradnja hale in pisarn, kamor se bo preselil oddelek nabave, ki je trenutno v pisarniških kontejnerjih	Gradnja hale in pisarn na isti lokaciji, kot je obstoječa hala, in ocena poslovodstva, da dodatnih viličarjev več ne bodo potrebovali	Ocena poslovodstva, da bodo po petih letih presojali, ali je predstavništvo še smiselno
11	Trajanje najema na 1. 1. 2019 (število mesecev) ali od začetka najema	36	36	36	36	60

»Se nadaljuje«

»Nadaljevanje«

Zap. št.	NAJEMNA POGODBA	Pogodba 1	Pogodba 2	Pogodba 3	Pogodba 4	Pogodba 5
12	Obrestna mera	2,89	2,83	2,83	2,89	2,80
13	Obrestna mera (pojasnilo)	Iz biltena Banke Slovenije	Iz biltena Banke Slovenije	Iz biltena Banke Slovenije	Iz biltena Banke Slovenije	Iz biltena Banke Slovenije
14	Nenajemne sestavine (znesek)	0	0	0	0	0
15	Nenajemne sestavine (vsebina)	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.
16	Ali so nenajemne sestavine zajete v ceno najema?	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.
17	Če je odgovor DA, ali se bo za nenajemne sestavine uporabila poenostavitev?	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.
18	Najemne sestavine (znesek in vsebina)	219,60 z DDV-jem, najem viličarja	1.151,30 z DDV-jem, najem skladišča	22,14 z DDV-jem, dnevni najem sklopa kontejnerjev	366,00 z DDV-jem, najem viličarja	25.932,00 RUB, najem pisarne
19	Višina spremenljive najemnine	Ni spremenljive najemnine.	Ni spremenljive najemnine.	Ni spremenljive najemnine.	Ni spremenljive najemnine.	Ni spremenljive najemnine.
20	Višina spremenljive najemnine, ki ni zajeta pri merjenju obveznosti iz najema v obdobju, v katerem nastopi dogodek ali pogoj, ki sproži navedena plačila	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.
21	Višina nespremenljive najemnine	219,60 EUR z DDV-jem	1.151,30 EUR z DDV-jem	22,14 EUR z DDV-jem	366,00 EUR z DDV-jem	25.932,00 RUB
22	Izpolnitvena cena (možnost nakupa, če je precej gotovo, da bo najemnik to možnost izkoristil)	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.
23	Plačilo kazni za odpoved najema, če trajanje najema kaže, da bo najemnik to možnost odpovedi izkoristil	Ni določena kazen za odpoved najema.	Ni določena kazen za odpoved najema.	Ni določena kazen za odpoved najema.	Ni določena kazen za odpoved najema.	Ni določena kazen za odpoved najema.
24	Neposredni stroški najema	180,00 EUR	943,69 EUR	18,15 EUR na dan	300,00 EUR	25.932,00 RUB
25	Prejete spodbude zmanjšujejo vrednost	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.
26	Nenajemna sestavina. za katero ni uporabljena poenostavitev	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.	Ni tega.

Vir: Metodologija Revidicom, revizijska družba

Zaključek

Družba je pravilno opredelila višino najemnin v amortizacijskih načrtih in ustrezno upoštevala pogoje, ki so opredeljeni v pogodbah.

3.5 Preizkušanje podatkov za pripravljene amortizacijske načrte družbe

Z metodo ponovnega izračunavanja smo preverili, ali je so amortizacijski načrti, ki jih je pripravila družba, pravilni.

Pridobili smo vse amortizacijske načrte za najem nepremičnine, sklopa kontejnerjev in viličarjev. Na podlagi v točki 3.4 opisanega postopka pregleda podlag za ugotovljene najeme smo z metodo ponovnega izračunavanja pripravili pet amortizacijskih načrtov in jih primerjali. Amortizacijski načrti so v prilogi.

Zaključek

Pri pregledu nismo zaznali nepravilnosti. Amortizacijski načrti, ki so podlaga za knjiženje najemnin, so pravilno pripravljene.

3.6 Preizkušanje podatkov za revizijsko področje stroškov obresti in amortizacije, pravice do uporabe, kratkoročnih in dolgoročnih finančnih obveznosti iz najema

3.6.1 Preizkušanje podatkov za revizijsko področje kratkoročnih in dolgoročnih finančnih obveznosti iz najema

- a) Začetna ocena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi nenamernih napak in prevar za postavko dolgoročne in kratkoročne finančne obveznosti iz najemov

Začetna ocena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi

NENAMERNIH NAPAK			PREVAR		
nizka	srednja	visoka	nizka	srednja	visoka
x			x		
Utemeljitev: Majhno število poslovnih dogodkov v revidiranem letu. Družba je knjižila pet obveznosti iz najemov.			Utemeljitev: Na podlagi že opravljenih postopkov, poznavanja notranjega okolja in poizvedovanja ocenjujemo tveganje kot majhno.		

Končna ocena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi

NENAMERNIH NAPAK			PREVAR		
nizka	srednja	visoka	nizka	srednja	visoka
x			x		
Utemeljitev: Ni spremembe v oceni (ne preizkušamo kontrol), prav tako nismo zaznali pomembnih napak pri podrobnem preizkušanju podatkov.			Utemeljitev: Ni spremembe v oceni (ne preizkušamo kontrol), prav tako nismo zaznali pomembnih prevar pri podrobnem preizkušanju podatkov.		

- b) Preizkušanje podatkov na kontih stanja kratkoročnih finančnih obveznosti na 31. december 2019

Tabela 23: *Kratkoročne finančne obveznosti iz najema*

VODILNA TABELA					
Konto	Opis	Otvoritev	Breme	Dobro	Saldo
275 10	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ NAJEMA VILIČAR 1	0	0	2.022	-2.022
275 11	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ NAJEMA VILIČAR 2	0	0	3.370	-3.370
275 12	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ NAJEMA SKLADIŠČE	0	0	10.847	-10.847
275 13	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ NAJEMA KONTEJNERJI	0	0	6.268	-6.268
275 14	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI IZ NAJEMA RUSIJA	0	0	11.787	-11.787

Vir: Bruto bilanca na 31. 12. 2019 podjetja A, d. o. o.

Zaključek

Izkazano stanje kratkoročnih finančnih obveznosti iz najemov smo primerjali s stanjem po amortizacijskih načrtih. Družba je kratkoročni del finančnih obveznosti iz najema pravilno knjižila med kratkoročne finančne obveznosti in v bilanci stanja pravilno izkazala med drugimi kratkoročnimi finančnimi obveznostmi.

- c) Preizkušanje podatkov na kontih stanja dolgoročnih finančnih obveznosti na 31. december 2019

Tabela 24: *Dolgoročne finančne obveznosti iz najema*

VODILNA TABELA					
Konto	Opis	Otvoritev	Breme	Dobro	Saldo
975 00	NAJEMNINA VILIČAR 1	0	2.562	6.480	-3.918
975 01	NAJEMNINA VILIČAR 2	0	4.270	10.800	-6.530
975 02	NAJEMNINA SKLADIŠČE	0	22.171	33.973	-11.802
975 03	NAJEMNINA KONTEJNERJI	0	10.077	19.874	-9.797
975 04	NAJEMNINA RUSIJA OBVEZNOSTI	0	17.256	66.675	-49.419
975 10	NAJEMNINA VILIČAR 1 OBRESTI	0	280	44	237
975 11	NAJEMNINA VILIČAR 2 OBRESTI	0	467	73	394
975 12	NAJEMNINA SKLADIŠČE OBRESTI	0	1.348	701	647
975 13	NAJEMNINA KONTEJNERJI OBRESTI	0	797	244	553
975 14	NAJEMNINA RUSIJA OBRESTI	0	4.378	553	3.825

Vir: Bruto bilanca na 31. 12. 2019 podjetja A, d. o. o.

Zaključek

Izkazano stanje dolgoročnih finančnih obveznosti iz najemov smo primerjali s stanjem po amortizacijskih načrtih. Razlika na kontu 975 03 (55 EUR) je materialno nepomembna. Družba je v dolgoročne finančne obveznosti iz najemov pravilno knjižila in v bilanci stanja pravilno izkazala dolgoročne finančne obveznosti iz najema.

Družba je 1. januarja 2019 pripoznala najem skladišča, vendar program GRAD ni omogočal knjiženja na dan 1. januar, zaradi česar je otvoritveno stanje zajeto v letni promet. V bilanci stanja je omenjeno pravilno izkazano na 1. januar 2019.

3.6.2 Preizkušanje podatkov za revizijsko področje pravice do uporabe

- a) Začetna ocena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi nenamernih napak in prevar za pravico do uporabe

Začetna ocena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi					
NENAMERNIH NAPAK			PREVAR		
nizka	srednja	Visoka	nizka	srednja	visoka
x			x		
<p>Utemeljitev: Majhno število knjižb. Družba je knjižila pet najemov. Podjetje nima vzpostavljenih notranjih kontrol v zvezi z evidentiranjem pravice do uporabe. Izbrali smo pristop zanašanja na dokazila, pridobljena s podrobnim preizkušanjem podatkov. Z naročnikom smo opravili intervju, prav tako je bila opravljena preveritev amortizacijskih načrtov, pri čemer nismo zasledili nepravilnosti. Tveganje ocenjujemo kot majhno.</p>			<p>Utemeljitev: Na podlagi že opravljenih postopkov, poznavanja notranjega okolja in poizvedovanja ocenjujemo tveganje kot majhno.</p>		

Končna ocena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi					
NENAMERNIH NAPAK			PREVAR		
nizka	srednja	Visoka	nizka	srednja	visoka
x			x		
<p>Utemeljitev: Ni spremembe v oceni (ne preizkušamo kontrol), prav tako nismo zaznali pomembnih napak pri podrobnem preizkušanju podatkov.</p>			<p>Utemeljitev: Ni spremembe v oceni (ne preizkušamo kontrol), prav tako nismo zaznali pomembnih prevar pri podrobnem preizkušanju podatkov.</p>		

- a) Preizkušanje podatkov na kontih stanja osnovnih sredstev (pravice do uporabe)

Tabela 25: Pravica do uporabe na 31. december 2019

Konto	Opis	Otvoritev	Breme	Dobro	Saldo
021 20	ZGRADBE NAJEMNINA SKLADIŠČE	0	32.625	0	32.625
021 21	ZGRADBE NAJEMNINA KONTEJNER	0	19.077	0	19.077
021 22	ZGRADBE NAJEMNINA RUSIJA	0	61.793	0	61.796
035 00	POPRAVEK VREDNOSTI SKLADIŠČE NAJEMNINA	0	0	10.875	-10.875
035 01	POPRAVEK VREDNOSTI KONTEJNER NAJEMNINA	0	0	3.180	-3.180

»Se nadaljuje«

»Nadaljevanje«

Konto	Opis	Otvoritev	Breme	Dobro	Saldo
035 02	POPRAVEK VREDNOSTI RUSIJA NAJEMNINA	0	0	5.149	-5.149
040 20	NAJEMNINA VILIČAR 1	0	6.200	0	6.200
040 21	NAJEMNINA VILIČAR 2	0	10.333	0	10.333
050 20	POPRAVEK VRED. NAJEMNINE VILIČAR 1	0	0	517	-517
050 21	POPRAVEK VRED. NAJEMNINE VILIČAR 2	0	0	861	-861

Vir: Bruto bilanca na 31. 12. 2019 podjetja A, d. o. o.

Zaključek

Izkazano stanje pravice do uporabe smo primerjali s stanjem po amortizacijskih načrtih. Družba je pravilno knjižila in v bilanci stanja izkazala pravico do uporabe. Razlika na kontu 021 21 (530 EUR) je materialno nepomembna. Družba je 1. januarja 2019 pripoznala najem skladišča, vendar program GRAD ni omogočal knjiženja na 1. januar, zaradi česar je otvoritveno stanje zajeto v letni promet. V tabeli gibanja osnovnih sredstev je družba pravilno ločeno izkazala gibanje pravice do uporabe sredstev od drugih postavk osnovnih sredstev. Družba je prav tako učinek prehoda na 1. januar 2019 prikazala v bilanci stanja v tretji koloni in v pojasnilih.

3.6.3 Preizkušanje podatkov za amortizacijo pravice do uporabe

Tabela 26: Amortizacija pravice do uporabe za leto 2019

Konto	Opis	Znesek breme
431 00	AMORTIZACIJA NAJEMNINE SKLADIŠČE	10.874,89
431 01	AMORTIZACIJA NAJEMNINE SKLOP KONTEJNERJEV	3.179,54
431 02	AMORTIZACIJA NAJEMNINE RUSIJA	5.149,42
432 7	AMORTIZACIJA NAJEMNINE VILIČAR 1	516,66
432 8	AMORTIZACIJA NAJEMNINE VILIČAR 2	861,10

Vir: Bruto bilanca od januarja do decembra 2019 podjetja A, d. o. o.

Zaključek

Izkazane stroške amortizacije pravice do uporabe za leto 2019 smo primerjali z zneskom amortizacije po amortizacijskih načrtih. Pri primerjavi nismo zasledili nepravilnosti. Razlika na kontu 431 01 (530 EUR) je materialno nepomembna.

3.6.4 Preizkušanje podatkov za izkazane obresti iz najemov

Tabela 27: Obresti in tečajne razlike iz najemov za leto 2019

Konto	Opis	Znesek breme
743 0	ODHODKI IZ NAJEMNIN VILIČAR 1	43,60
743 1	ODHODKI IZ NAJEMNIN VILIČAR 2	72,66
743 2	ODHODKI IZ NAJEMNIN SKLADIŠČE	700,74
743 3	ODHKODKI IZ NAJEMNIN SKLOPA KONTEJNERJEV	244,09
743 4	ODHODKI IZ NAJEMNIN RUSIJA	1.057,25

Vir: Bruto bilanca od januarja do decembra 2019 podjetja A, d. o. o.

Zaključek

Izkazane odhodke iz obresti, ki se nanašajo na pripoznane najeme, smo primerjali z zneskom odhodkov iz obresti po amortizacijskih načrtih. Pri primerjavi nismo zasledili nepravilnosti. Tečajne razlike, ki so se pojavile pri prevedbi denarnih postavk po tečajih, drugačnih od tistih, po katerih so bile prevedene ob začetnem pripoznanju v obdobju, je družba pravilno pripoznala v poslovnem izidu v obdobju. Družba stroškov izposojanja ni pripisala osnovnim sredstvom v gradnji. Znesek je materialno nepomemben.

3.7 Preveritev prehoda v skladu s SRS-jem 1.68

SRS 1.68 najemnikom dopušča izvedbo prehoda na retrospektivni ali poenostavljeni način. Poslovodstvo je v poslovodski oceni opredelilo, da bo družba izvedla prehod na nov način računovodenja najemov na poenostavljen način.

Družba je za najemno pogodbo v otvoritvenem stanju 1. januarja 2019 izmerila in pripoznala pravico do uporabe najetega sredstva in obveznost iz najema. Obveznost je družba 1. januarja 2019 izmerila po sedanji vrednosti najemnin, ki na ta dan še niso bile plačane.

Tako izračunano obveznost je družba diskontirala. Zaradi uporabe poenostavljenega načina je lahko uporabila obrestno mero, ki je veljala na datum prehoda. Ker družba obrestne mere ni mogla ugotoviti, je uporabila predpostavljeno obrestno mero. Pravico do uporabe najetega sredstva je družba na dan prehoda pripoznala v velikosti zneska merjenja obveznosti iz najema.

Pridobili smo temeljnico knjiženja in na podlagi amortizacijskega načrta preverili, ali je družba pravilno knjižila prehod na nov način računovodenja v skladu s SRS-jem 1.68. Temeljnica je priloga.

Zaključek

Predpostavljena obrestna mera iz biltena Banke Slovenije, s katero je družba preračunala prihodnje najemnine na datum začetne uporabe, to je 1. januarja 2019, znaša 2,80 %. Družba je 1. januarja 2019 pripoznala 32.625 EUR pravice do uporabe sredstev (0 EUR med neopredmetenimi sredstvi, 32.625 EUR med opredmetenimi sredstvi) in obveznosti iz najema. Pri pregledu temeljnice knjiženja ni bilo ugotovljenih nepravilnosti. Družba je pravilno knjižila prehod na nov način računovodenja, omenjeno je pravilno izkazano tudi v bilanci stanja na 1. januar 2019, in to pojasnila v letnem poročilu.

3.8 Preveritev razkritij v letnem poročilu

Tabela 28: Seznam razkritij

TOČKA SRS	OPIS	Razkrito v letnem poročilu	Dodatni komentar
1.43	Za posamezne kategorije opredmetenih osnovnih sredstev so potrebna razkritja tudi za pravico do uporabe sredstev:		
	a) podlag za merjenje, uporabljenih pri ugotavljanju revalorizirane nabavne vrednosti;		Družba uporablja model nabavne vrednosti.
	b) nabavne vrednosti oziroma revalorizirane nabavne vrednosti, nabranega amortizacijskega popravka vrednosti in nabrane izgube zaradi oslabilitve na začetku in koncu obračunskega obdobja;	Da	Da, prikazano v tabeli gibanja OOS (ločeno za najeme).
	c) sprememb knjigovodske vrednosti od začetka do konca obračunskega obdobja (zaradi pridobitev, prekvalifikacij, odtujitev, amortizacije, prevrednotenja) – tudi za pravico do uporabe sredstev.	Da	Da, prikazano v tabeli gibanja OOS (ločeno za najeme).
1.44	Pri vsaki večji skupini amortizirljivih sredstev se razkrivajo:		
	a) podlage za vrednotenje, uporabljene pri določanju zneskov, s katerimi se izkazujejo amortizirljiva sredstva;	Da	Opredeljeno pri računovodskih usmeritvah.
	b) uporabljene metode amortiziranja;	Da	Opredeljeno pri računovodskih usmeritvah.
	c) upoštevane dobe koristnosti ali amortizacijske stopnje;	Da	Opredeljeno pri računovodskih usmeritvah. Ločeno je v tabeli razkrito za najeme.
	č) kosmati znesek vrednosti amortizirljivih sredstev in z njimi povezan popravek vrednosti.	Da	Da, prikazano v tabeli gibanja OOS (ločeno za najeme).
1.45	Če je prišlo do pripoznanja izgub zaradi oslabilitve ali razveljavitve izgube zaradi oslabilitve, se razkrijejo razlogi in učinki oslabilitve oziroma razveljavitve oslabilitve. Za opredmetena osnovna sredstva, pridobljena z najemom, je poleg navedenih razkritij treba razkriti še:		
	a) stroške amortizacije po vrstah sredstva, ki je predmet najema;	Da	Razkrito pri tabeli gibanja osnovnih sredstev in ločeni tabeli.
	b) stroške obresti na obveznosti iz najema;	Da	Razkrito pri pojasnilih v dodatni tabeli, ki je bila dodana v letu 2019 zaradi pripoznavanja najemov med sredstvi.
	c) stroške, povezane s kratkoročnimi najemi in najemi sredstev majhne vrednosti;	Da	Razkrito pri pojasnilih v dodatni tabeli, ki je bila dodana v letu 2019 zaradi pripoznavanja najemov med sredstvi.
	č) prihodke iz podnajema sredstev;	Ne	Družba nima prihodkov iz podnajema sredstev.
	d) skupni denarni tok za najeme;	Da	Razkrito pri pojasnilih v dodatni tabeli, ki je bila dodana v letu 2019 zaradi pripoznavanja najemov med sredstvi.

»Se nadaljuje«

»Nadaljevanje«

TOČKA SRS	OPIS	Razkrito v letnem poročilu	Dodatni komentar
	e) dobičke in izgube iz transakcij prodaje s povratnim najemom.	Ne	Ni tega.
	Sredstva, pridobljena z najemom, se ločeno razkrijejo v pojasnilih k računovodskim izkazom.	Da	Da, ločeno izkazana v tabeli gibanja opredmetenih osnovnih sredstev.
20.11	V zvezi z računovodskimi usmeritvami se v pojasnilih opisujejo:		
	a) podlage za merjenje gospodarskih kategorij v bilanci stanja;	Da	
	b) računovodske usmeritve, potrebne za pravilno razumevanje bilance stanja.	Da	Družba je zaradi sprememb računovodenja najemov pripravila spremenjene računovodske usmeritve glede pripoznavanja pravice do uporabe sredstva in obveznosti iz najema. Usmeritve so razkrite v poglavju Računovodske usmeritve, pri podpoglavjih Opredmetena osnovna sredstva, Dolgoročni in kratkoročni dolgovi in Pripoznavanje odhodkov ustrezno razkrila spremenjene računovodske usmeritve.
20.12	Če sprememba računovodske usmeritve pomembno vpliva na obravnavano obračunsko obdobje ali kako prejšnje predstavljeno obračunsko obdobje, se razkrijejo:		
	a) razlogi za spremembo;	Da	Družba je v poglavju Podlaga za sestavitev računovodskih izkazov, v podpoglavju Podlage za merjenje, razkrila razloge za spremembo računovodskih usmeritev.
	b) znesek preračuna za vpleteno postavko v računovodskem izkazu;	Da	Družba je v istem podpoglavju kot v prejšnji točki razkrila tudi učinke zaradi spremenjene opredelitve najema.
	c) znesek preračuna, ki je zajet v primerjalne informacije.	Da	Družba je v istem poglavju kot pri prejšnji točki razkrila znesek preračuna, ki je zajet v primerjalne informacije. Družba je razkrila, da je 1. januarja 2019 pripoznala 32.625 EUR pravice do uporabe sredstev (0 EUR med neopredmetenimi sredstvi, 32.625 EUR med opredmetenimi sredstvi) in obveznosti iz najema. Družba je zneske preračuna prikazala v bilanci stanja z dodatno kolono na 1. januar 2019, hkrati so pojasnila za zneske preračuna pri vseh pojasnilih k bilanci stanja, na katera se preračuni nanašajo.

Vir: Metodologija Revidicom, revizijska družba

Zaključek

Ugotovili smo, da je družba v letno poročilo vključila vsa zahtevana razkritja.

SKLEP

Namen zaključne naloge je bil prikazati revizijske postopke, s katerimi dobi revizor zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da so postavke v računovodskih izkazih resnično in pošteno izkazane. Revizor je dolžan pri revidiranju računovodskih izkazov upoštevati vse MSR-je, vključno z MSR-jem 540 – *Revidiranje računovodskih ocen* ter računovodskimi ocenami poštene vrednosti in z njimi povezanimi razkritji ter zahtevami SRS-jev in ZGD-1.

Revizijske dokaze smo pridobili s kombinacijo preizkušanja kontrol na področju nabave storitev, ker so postopki preizkušanja podatkov pri ugotavljanju najemov temeljili na knjižbah stroškovnih računov, knjiženih na kontu 413, in postopkov preizkušanja podatkov, in sicer preizkusi podrobnosti in analitični postopki preizkušanja podatkov. Na podlagi opisa kontrol in preizkusa kontrol smo ocenili, da so notranje kontrole na področju nabave storitev močne in da se nanje lahko zanesemo. Tveganje pri kontroliranju smo ocenili kot majhno. V nalogi smo predstavili preizkuse podrobnosti za:

- a) pisno predstavitev računovodske ocene najemov;
- b) knjižbe na kontu 413;
- c) podlage ugotovljenih dolgoročnih najemov;
- d) amortizacijske načrte;
- e) razkritja v letnem poročilu;
- f) stroške obresti in amortizacije;
- g) izkazana stanja pravice do uporabe, kratkoročnih in dolgoročnih finančnih obveznosti iz najemov;
- h) prehod v skladu s SRS-jem 1.68.

Doba najema in diskontna mera sta najbolj kritična parametra izračuna obveznosti iz najema in pravice do uporabe sredstva, saj sta subjektivni presoji. Revizijski program smo oblikovali tako, da smo posebno pozornost namenili pristranskosti posloводства. Možna pristranskost posloводства je bila upoštevana tako v okviru ocenjevanja tveganj kot tudi v procesu preizkušanja podatkov.

Na podlagi opravljenih revizijskih postopkov ugotavljamo, da so najemi pravilno prepoznani in knjiženi v računovodskih evidencah ter da so postavke pravilno vključene v bilanco stanja in izkaz poslovnega izida. V letnem poročilu so vsa razkritja za doseganje poštene predstavitve računovodskih izkazov kot celote.

LITERATURA

- 1) Bajuk Mušič, A. (2017). Računovodske ocene in njihove spremembe. *IKS – revija za računovodstvo in finance* 11/2017. Ljubljana: Zveza računovodij finančnikov in revizorjev Slovenije. [Računovodske ocene in njihove spremembe | IKS | Digitalna revija za računovodstvo, davščine in finance \(revijaiks.si\)](#).
- 2) Bajuk Mušič, A. (2019). Prehod na SRS 2019 za najemnike. *IKS – revija za računovodstvo in finance* 03/2019. Ljubljana: Zveza računovodij finančnikov in revizorjev Slovenije. [Prehod na SRS 2019 za najemnike | IKS | Digitalna revija za računovodstvo, davščine in finance \(revijaiks.si\)](#).
- 3) Bajuk Mušič, A. (2020). Spremembe pojasnil v računovodskem poročilu pri najemnikih zaradi sprememb SRS 1 v letu 2019. *IKS – revija za računovodstvo in finance* 02/2020. Ljubljana: Zveza računovodij finančnikov in revizorjev Slovenije. [Spremembe pojasnil v računovodskem poročilu pri najemnikih zaradi sprememb SRS 1 v letu 2019 | IKS | Digitalna revija za računovodstvo, davščine in finance \(revijaiks.si\)](#).
- 4) Hartman, D., Pavlin, A. (2018). MSRP 16 – najemi in spremembe uvoda v SRS, spremembe SRS 1, SRS 2 IN SRS 6 zaradi najemov. *Revija SIRIUS*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. 4/2018.
- 5) Hauptman, M., Lušnic, K. (2019). Novosti MSRP 16 – Najemi in vpliv na ocenjevanje vrednosti podjetij. *Revija SIRIUS*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. 3/2019.
- 6) International Accounting Standards Board. (2016). *Project Summary and Feedback Statement: IFRS 16 Leases*. [IFRS 16 Leases Project Summary and Feedback Statement](#).
- 7) Kolenc Praznik, T. (2021). *Mednarodni standard revidiranja: Novosti MSR s poudarkom na revidiranju računovodskih ocen*. b. k.
- 8) Mednarodni standardi revidiranja 315 (prenovljen). (2016). *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. [Prenovljeni MSR 315 2013 \(si-revizija.si\)](#).
- 9) Mednarodni standardi revidiranja 540 (prenovljen). (2018). *Revidiranje računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. [msr-540-prenovljen-2018-junii-2021.pdf \(si-revizija.si\)](#).
- 10) Mednarodni standardi revidiranja 330. (2021). *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. [Preoblikovani MSR 330 \(si-revizija.si\)](#).
- 11) Mednarodni standardi revidiranja 240. (2021). *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. [MSR 240 \(si-revizija.si\)](#).
- 12) *Metodologija*. Revidicom, revizijska družba, d. o. o., 2019. Interno gradivo.
- 13) Odar, M. (2015). Osnutek novih SRS 2016. *IKS – revija za računovodstvo in finance* 08-09/2015. Ljubljana: Zveza računovodij finančnikov in revizorjev Slovenije. [Osnutek novih SRS 2016 | IKS | Digitalna revija za računovodstvo, davščine in finance \(revijaiks.si\)](#).
- 14) Odbor sekcije preizkušenih računovodij in računovodij. (2019). Uporaba predpostavljene obrestne mere za izposojanje. *SIRIUS, revija za teorijo in prakso revizije, računovodstva, davkov, financ, ocenjevanja vrednosti in drugih storitev* 1/19: Iz prakse za prakso. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. [Portal TAX-FIN-LEX](#).
- 15) Skitek, M. (2018). *Mednarodna pravila revidiranja in revizorjevo poročanje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

- 16) *Slovenski računovodski standardi*. (2016). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- 17) Turk, I. (2021). RFR pojmovnik. RFR – POJMOVNIK (zvezarfr.si).
- 18) Spremembe slovenskih računovodskih standardov 2016. *Uradni list RS*, št. 81/2018. Uradni list - vsebina uradnega lista (uradni-list.si).
- 19) Waters, M. (2019). *Top 5 Audit Risks for Lease Accounting Compliance*. Top 5 Audit Risks for Lease Accounting Compliance (costarmanager.com).

PRILOGE

PRILOGA 1: Revizijski program revidiranja najemov

<p><i>Ali se je družba odločila, da bo pri pogodbah, ki vsebujejo najemno in nenajemno sestavino, uporabila poenostavitev in sestavin ne bo ločevala ali ne?</i></p> <p><i>Preveri pravilnost ločevanja najemnih in nenajemnih sestavin (metoda pregledovanja in intervjuja).</i></p>	<p>Družba nima pogodb, ki bi vsebovale nenajemne sestavine.</p> <p>Z metodo pregledovanja je bila opravljena preveritev, ali so v pogodbah opredeljene tudi nenajemne sestavine. Dodatni postopki niso potrebni, saj vse pogodbe vsebujejo le najemne sestavine.</p>
<p><i>Preveri pravilnost določitve datuma začetka najema (to je datum, ko je predmet najema na voljo najemniku; to ni nujno tudi datum sklenitve pogodbe) (metoda pregledovanja in intervjuja).</i></p>	<p>Z metodo pregledovanja in intervjuja je bila opravljena preveritev določitve datuma začetka najema.</p> <p>Pri vseh ugotovljenih najemih je datum začetka najema (ko je predmet na voljo) enak datumu sklenitve pogodbe. Pri pogodbah za najem viličarjev je omenjeno zapisano v pogodbi, pri drugih najemih pa v prevzemnem zapisniku. Pri pregledu nismo ugotovili nepravilnosti.</p>
<p><i>Preveri pravilnost višine najemne sestavine (metoda pregledovanja in intervjuja).</i></p>	<p>Z metodo pregledovanja smo preverili višino najemne sestavine. Pregledali smo pogodbo in prejete račune. Pri pregledu nismo ugotovili nepravilnosti.</p>
<p><i>Kakšno obrestno mero je uporabila organizacija in ali je smiselna v skladu s pojasnilom Slovenskega inštituta za revizijo (IZ PRAKSE ZA PRAKSO, PRAČ 1-1/19) (metoda pregledovanja in intervjuja)?</i></p>	<p>Z metodo pregledovanja in intervjuja je bila opravljena preveritev uporabljene obrestne mere.</p> <p>Družba od finančne institucije ali iz drugih virov ne more pridobiti podatka o višini obrestne mere za izposojanje, zato je uporabila predpostavljeno obrestno mero za izposojanje Banke Slovenije. Nepravilnosti niso bile ugotovljene.</p>
<p><i>Ali je družba pravilno opredelila trajanje najema (metoda pregledovanja in intervjuja)?</i></p>	<p>Z metodo pregledovanja (pregled pisne predstavitve računovodske ocene najemov) in intervjuja smo presojali, ali je družba pravilno opredelila trajanje najema. Pri presoji so bili upoštevani tudi drugi revizijski dokazi. Nepravilnosti niso bile ugotovljene.</p>
<p><i>Katero metodo prehoda na dan 1. 1. 2019 je uporabila družba (metoda pregledovanja in intervjuja)?</i></p>	<p>Z metodo pregledovanja smo preverili, katero metodo prehoda je družba uporabila. Poslovodstvo je opredelilo metodo prehoda v pisni predstavitvi računovodske ocene najemov.</p>
<p><i>S ponovnim izračunom preveri pravilnost uporabljene metode in ali je izračun obveznosti iz najema in pravice do uporabe na dan 1. 1. 2019 pravičen.</i></p>	<p>S ponovnim izračunom smo preverili pravilnost uporabljene metode. Pripravili smo amortizacijski načrt, pridobili amortizacijski načrt družbe, ju primerjali in preverili knjiženje na podlagi temeljnice. Nepravilnosti niso bile ugotovljene.</p>

»Se nadaljuje«

»Nadaljevanje«

<i>S ponovnim izračunom preveri, ali je anuitetni načrt za obveznosti iz najema in pravice do uporabe pravičen.</i>	S ponovnim izračunom smo preverili pravilnost vseh anuitetnih načrtov. Pri preveritvi nismo zasledili nepravilnosti.
<i>Preveri (z metodo pregledovanja), ali je knjiženje v računovodske evidencе na dan 1. 1. 2019 ob prehodu pravilno in na prave konte ter ali se vse leto 2019 pravilno knjiži in na prave konte:</i> <ul style="list-style-type: none">• amortizacija pravice,• obresti,• razdolžnina,• prejeti računi za najemnine.	Pridobili smo temeljnico knjiženja in z metodo pregledovanja preverili, ali je knjiženje na dan 1. 1. 2019 pravilno. Pri tem nismo zasledili nepravilnosti.

Vir: Metodologija Revidicom, revizijska družba

PRILOGA 2: Seznam kratic

EU – Evropska unija

MSR – Mednarodni standardi revidiranja

MSRP – Mednarodni standard računovodskega poročanja

SRS – Slovenski računovodski standardi

ZGD – Zakon o gospodarskih družbah

GK – glavna knjiga

IASB – Odbor za mednarodne računovodske standarde

SEC – Agencija za trg vrednostnih papirjev v Združenih državah Amerike

UMAR – Urad Republike Slovenije za makroekonomske analize in razvoj

OOS – Opredmetena osnovna sredstva

Uradne trditve o vrstah poslov

- nastanek (N)
- popolnost (P)
- točnost (T)
- časovna uvrstitev (Č)
- razvrstitev (R)

Uradne trditve o saldih na kontu

- obstoj (O)
- pravice in obveze (Po)
- popolnost (P)
- vrednotenje in razporeditev (Vr)

Uradne trditve o predstavitvi in razkritju

- nastanek ter pravice in obveze (Npo)
- popolnost (P)
- razvrstitev in razumevanje (Rr)
- točnost in vrednotenje (Tv)

PRILOGA 3: Amortizacijski načrti za ugotovljene najeme

a) Amortizacijski načrt: viličar 1

NAJEM - MESEČNO ODPLAČEVANJE

PODATKI ZA IZRAČUNE IN KNJIŽENJE

Sklenitev pogodbe o najemu za 3 leta - od 01.10.2019

Mesečna najemina	180
Trajanje najema (mesece)	36
Celotna vrednost najema	6.480
Obrestna mera uporabljena pri najemu (letna)	2,89%
Sedanja vrednost obveznosti iz najema in PDU	6.200
Kapitalizacijsko število	12
Amortizacijska stopnja (mesečna)	2,78%
Letna amortizacija PDU	172

Mesečni račun za najemnino

Najemina	180	
DDV	22%	40
Skupaj		220

AMORTIZACIJSKI NAČRT OBVEZNOSTI IZ NAJEMA

Leto	Zap.št obroka	Glavnica na začetku	Razdolžnina	Obresti	Skupaj obrok	Glavnica na koncu
SKUPAJ			6.200	280	6.480	
1	1	6.200	165	15	180	6.035
1	2	6.035	165	15	180	5.869
1	3	5.869	166	14	180	5.703
2	4	5.703	166	14	180	5.537
2	5	5.537	167	13	180	5.371
2	6	5.371	167	13	180	5.203
2	7	5.203	167	13	180	5.036
2	8	5.036	168	12	180	4.868
2	9	4.868	168	12	180	4.700
2	10	4.700	169	11	180	4.531
2	11	4.531	169	11	180	4.362
2	12	4.362	169	11	180	4.193
2	13	4.193	170	10	180	4.023
2	14	4.023	170	10	180	3.852
2	15	3.852	171	9	180	3.682
3	16	3.682	171	9	180	3.511
3	17	3.511	172	8	180	3.339
3	18	3.339	172	8	180	3.167
3	19	3.167	172	8	180	2.995
3	20	2.995	173	7	180	2.822
3	21	2.822	173	7	180	2.649
3	22	2.649	174	6	180	2.475
3	23	2.475	174	6	180	2.301
3	24	2.301	174	6	180	2.127
3	25	2.127	175	5	180	1.952
3	26	1.952	175	5	180	1.776
3	27	1.776	176	4	180	1.601
4	28	1.601	176	4	180	1.425
4	29	1.425	177	3	180	1.248
4	30	1.248	177	3	180	1.071
4	31	1.071	177	3	180	894
4	32	894	178	2	180	716
4	33	716	178	2	180	537
4	34	537	179	1	180	359
4	35	359	179	1	180	180
4	36	180	180	0	180	0

PRAVICA DO UPORABE

Mesec	Neodpisana vr. na začetku	Amortizacija	Neodpisana vr. na koncu
SKUPAJ		6.200	
1	6.200	172	6.028
2	6.028	172	5.855
3	5.855	172	5.683
4	5.683	172	5.511
5	5.511	172	5.339
6	5.339	172	5.167
7	5.167	172	4.994
8	4.994	172	4.822
9	4.822	172	4.650
10	4.650	172	4.478
11	4.478	172	4.305
12	4.305	172	4.133
13	4.133	172	3.961
14	3.961	172	3.789
15	3.789	172	3.617
16	3.617	172	3.444
17	3.444	172	3.272
18	3.272	172	3.100
19	3.100	172	2.928
20	2.928	172	2.756
21	2.756	172	2.583
22	2.583	172	2.411
23	2.411	172	2.239
24	2.239	172	2.067
25	2.067	172	1.894
26	1.894	172	1.722
27	1.722	172	1.550
28	1.550	172	1.378
29	1.378	172	1.206
30	1.206	172	1.033
31	1.033	172	861
32	861	172	689
33	689	172	517
34	517	172	344
35	344	172	172
36	172	172	0

b) Amortizacijski načrt: viličar 2

NAJEM - MESEČNO ODPLAČEVANJE

PODATKI ZA IZRČUNE IN KNJIŽENJE

Sklenitev pogodbe o najemu za 3 leta - od 01.10.2019

Mesečna najemnina	300
Trajanje najema (mesece)	36
Celotna vrednost najema	10.800
Obrestna mera uporabljena pri najemu (letna)	2,89%
Sedanja vrednost obveznosti iz najema in PDU	10.333
Kapitalizacijsko število	12
Amortizacijska stopnja (mesečna)	2,78%
Letna amortizacija PDU	287

Mesečni račun za najemnino

Najemnina	300
DDV	22% 66
Skupaj	366

AMORTIZACIJSKI NAČRT OBVEZNOSTI IZ NAJEMA

Leto	Zap.št obroka	Glavnica na začetku	Razdolžnina	Obresti	Skupaj obrok	Glavnica na koncu
SKUPAJ			10.333	467	10.800	
1	1	10.333	275	25	300	10.058
1	2	10.058	276	24	300	9.782
1	3	9.782	276	24	300	9.506
2	4	9.506	277	23	300	9.229
2	5	9.229	278	22	300	8.951
2	6	8.951	278	22	300	8.672
2	7	8.672	279	21	300	8.393
2	8	8.393	280	20	300	8.114
2	9	8.114	280	20	300	7.833
2	10	7.833	281	19	300	7.552
2	11	7.552	282	18	300	7.270
2	12	7.270	282	18	300	6.988
2	13	6.988	283	17	300	6.705
2	14	6.705	284	16	300	6.421
2	15	6.421	285	15	300	6.136
3	16	6.136	285	15	300	5.851
3	17	5.851	286	14	300	5.565
3	18	5.565	287	13	300	5.278
3	19	5.278	287	13	300	4.991
3	20	4.991	288	12	300	4.703
3	21	4.703	289	11	300	4.414
3	22	4.414	289	11	300	4.125
3	23	4.125	290	10	300	3.835
3	24	3.835	291	9	300	3.544
3	25	3.544	291	9	300	3.253
3	26	3.253	292	8	300	2.961
3	27	2.961	293	7	300	2.668
4	28	2.668	294	6	300	2.374
4	29	2.374	294	6	300	2.080
4	30	2.080	295	5	300	1.785
4	31	1.785	296	4	300	1.489
4	32	1.489	296	4	300	1.193
4	33	1.193	297	3	300	896
4	34	896	298	2	300	598
4	35	598	299	1	300	299
4	36	299	299	1	300	0

PRAVICA DO UPORABE

Mesec	Neodpisana vr. na začetku	Amortizacija	Neodpisana vr. na koncu
SKUPAJ		10.333	
1	10.333	287	10.046
2	10.046	287	9.759
3	9.759	287	9.472
4	9.472	287	9.185
5	9.185	287	8.898
6	8.898	287	8.611
7	8.611	287	8.324
8	8.324	287	8.037
9	8.037	287	7.750
10	7.750	287	7.463
11	7.463	287	7.176
12	7.176	287	6.889
13	6.889	287	6.602
14	6.602	287	6.315
15	6.315	287	6.028
16	6.028	287	5.741
17	5.741	287	5.454
18	5.454	287	5.167
19	5.167	287	4.880
20	4.880	287	4.593
21	4.593	287	4.305
22	4.305	287	4.018
23	4.018	287	3.731
24	3.731	287	3.444
25	3.444	287	3.157
26	3.157	287	2.870
27	2.870	287	2.583
28	2.583	287	2.296
29	2.296	287	2.009
30	2.009	287	1.722
31	1.722	287	1.435
32	1.435	287	1.148
33	1.148	287	861
34	861	287	574
35	574	287	287
36	287	287	0

c) Amortizacijski načrt: Rusija

NAJEM - MESEČNO ODPLAČEVANJE

PODATKI ZA IZRAČUNE IN KNIŽENJE

Sklenitev pogodbe o najemu za 5 let		2019
Mesečna najemnina		1.102
Trajanje najema (mesece)		60
Celotna vrednost najema		66.137
Obrestna mera uporabljena pri najemu (letna)		2,80%
Sedanja vrednost obveznosti iz najema in PDU		61.793
Kapitalizacijsko število		12
Amortizacijska stopnja (mesečna)		1,67%
Letna amortizacija PDU		1.030

Mesečni račun za najemnino

Najemnina		1.102
DDV	22%	243
Skupaj		1.345

AMORTIZACIJSKI NAČRT OBVEZNOSTI IZ NAJEMA

Leto	Zap.št obroka	Glavnica na začetku	Razdolžina	Obresti	Skupaj obrok	Glavnica na koncu
SKUPAJ			61.793	4.344	66.137	
1	1	61.793	1.102	0	1.102	60.691
1	2	60.691	961	142	1.102	59.730
1	3	59.730	963	139	1.102	58.767
1	4	58.767	965	137	1.102	57.802
1	5	57.802	967	135	1.102	56.835
2	6	56.835	970	133	1.102	55.865
2	7	55.865	972	130	1.102	54.893
2	8	54.893	974	128	1.102	53.919
2	9	53.919	976	126	1.102	52.942
2	10	52.942	979	124	1.102	51.964
2	11	51.964	981	121	1.102	50.983
2	12	50.983	983	119	1.102	49.999
2	13	49.999	986	117	1.102	49.014
2	14	49.014	988	114	1.102	48.026
2	15	48.026	990	112	1.102	47.035
2	16	47.035	993	110	1.102	46.043
2	17	46.043	995	107	1.102	45.048
3	18	45.048	997	105	1.102	44.051
3	19	44.051	999	103	1.102	43.051
3	20	43.051	1.002	100	1.102	42.050
3	21	42.050	1.004	98	1.102	41.045
3	22	41.045	1.007	96	1.102	40.039
3	23	40.039	1.009	93	1.102	39.030
3	24	39.030	1.011	91	1.102	38.019
3	25	38.019	1.014	89	1.102	37.005
3	26	37.005	1.016	86	1.102	35.989
3	27	35.989	1.018	84	1.102	34.971
3	28	34.971	1.021	82	1.102	33.950
3	29	33.950	1.023	79	1.102	32.927
4	30	32.927	1.025	77	1.102	31.902
4	31	31.902	1.028	74	1.102	30.874
4	32	30.874	1.030	72	1.102	29.844
4	33	29.844	1.033	70	1.102	28.811
4	34	28.811	1.035	67	1.102	27.776
4	35	27.776	1.037	65	1.102	26.739
4	36	26.739	1.040	62	1.102	25.699
4	37	25.699	1.042	60	1.102	24.656
4	38	24.656	1.045	58	1.102	23.612
4	39	23.612	1.047	55	1.102	22.564
4	40	22.564	1.050	53	1.102	21.515
4	41	21.515	1.052	50	1.102	20.463
5	42	20.463	1.055	48	1.102	19.408
5	43	19.408	1.057	45	1.102	18.351
5	44	18.351	1.059	43	1.102	17.292
5	45	17.292	1.062	40	1.102	16.230
5	46	16.230	1.064	38	1.102	15.165
5	47	15.165	1.067	35	1.102	14.098
5	48	14.098	1.069	33	1.102	13.029
5	49	13.029	1.072	30	1.102	11.957
5	50	11.957	1.074	28	1.102	10.883
5	51	10.883	1.077	25	1.102	9.806
5	52	9.806	1.079	23	1.102	8.726
5	53	8.726	1.082	20	1.102	7.644
6	54	7.644	1.084	18	1.102	6.560
6	55	6.560	1.087	15	1.102	5.473
6	56	5.473	1.090	13	1.102	4.384
6	57	4.384	1.092	10	1.102	3.291
6	58	3.291	1.095	8	1.102	2.197
6	59	2.197	1.097	5	1.102	1.100
6	60	1.100	1.100	3	1.102	0

PRAVICA DO UPORABE

Mesec	Neodpisana vr. na začetku	Amortizacija	Neodpisana vr. na koncu
SKUPAJ		61.793	
1	61.793	1.030	60.763
2	60.763	1.030	59.733
3	59.733	1.030	58.703
4	58.703	1.030	57.674
5	57.674	1.030	56.644
6	56.644	1.030	55.614
7	55.614	1.030	54.584
8	54.584	1.030	53.554
9	53.554	1.030	52.524
10	52.524	1.030	51.494
11	51.494	1.030	50.464
12	50.464	1.030	49.434
13	49.434	1.030	48.405
14	48.405	1.030	47.375
15	47.375	1.030	46.345
16	46.345	1.030	45.315
17	45.315	1.030	44.285
18	44.285	1.030	43.255
19	43.255	1.030	42.225
20	42.225	1.030	41.195
21	41.195	1.030	40.166
22	40.166	1.030	39.136
23	39.136	1.030	38.106
24	38.106	1.030	37.076
25	37.076	1.030	36.046
26	36.046	1.030	35.016
27	35.016	1.030	33.986
28	33.986	1.030	32.956
29	32.956	1.030	31.926
30	31.926	1.030	30.897
31	30.897	1.030	29.867
32	29.867	1.030	28.837
33	28.837	1.030	27.807
34	27.807	1.030	26.777
35	26.777	1.030	25.747
36	25.747	1.030	24.717
37	24.717	1.030	23.687
38	23.687	1.030	22.657
39	22.657	1.030	21.628
40	21.628	1.030	20.598
41	20.598	1.030	19.568
42	19.568	1.030	18.538
43	18.538	1.030	17.508
44	17.508	1.030	16.478
45	16.478	1.030	15.448
46	15.448	1.030	14.418
47	14.418	1.030	13.389
48	13.389	1.030	12.359
49	12.359	1.030	11.329
50	11.329	1.030	10.299
51	10.299	1.030	9.269
52	9.269	1.030	8.239
53	8.239	1.030	7.209
54	7.209	1.030	6.179
55	6.179	1.030	5.149
56	5.149	1.030	4.120
57	4.120	1.030	3.090
58	3.090	1.030	2.060
59	2.060	1.030	1.030
60	1.030	1.030	0

d) Amortizacijski načrt: skladišče

NAJEM - MESEČNO ODPLAČEVANJE

PODATKI ZA IZRAČUNE IN KNJIŽENJE

Sklenitev pogodbe o najemu za 3 leta

Mesečna najemnina	944
Trajanje najema (mesece)	36
Celotna vrednost najema	33.973
Obrestna mera uporabljena pri najemu (letna)	2,80%
Sedanja vrednost obveznosti iz najema in PDU	32.625
Kapitalizacijsko število	12
Amortizacijska stopnja (mesečna)	2,78%
Letna amortizacija PDU	906

Mesečni račun za najemnino

Najemnina		944
DDV	22%	208
Skupaj		1.151

AMORTIZACIJSKI NAČRT OBVEZNOSTI IZ NAJEMA

Leto	Zap.št obroka	Glavnica na začetku	Razdolžnina	Obresti	Skupaj obrok	Glavnica na koncu
SKUPAJ		32.625	1.348	33.973		
1	1	32.625	944	0	944	31.681
1	2	31.681	870	74	944	30.811
1	3	30.811	872	72	944	29.939
1	4	29.939	874	70	944	29.066
1	5	29.066	876	68	944	28.190
1	6	28.190	878	66	944	27.312
1	7	27.312	880	64	944	26.432
1	8	26.432	882	62	944	25.550
1	9	25.550	884	60	944	24.666
1	10	24.666	886	58	944	23.780
1	11	23.780	888	55	944	22.891
1	12	22.891	890	53	944	22.001
2	13	22.001	892	51	944	21.109
2	14	21.109	894	49	944	20.214
2	15	20.214	897	47	944	19.318
2	16	19.318	899	45	944	18.419
2	17	18.419	901	43	944	17.518
2	18	17.518	903	41	944	16.616
2	19	16.616	905	39	944	15.711
2	20	15.711	907	37	944	14.804
2	21	14.804	909	35	944	13.895
2	22	13.895	911	32	944	12.983
2	23	12.983	913	30	944	12.070
2	24	12.070	916	28	944	11.154
3	25	11.154	918	26	944	10.237
3	26	10.237	920	24	944	9.317
3	27	9.317	922	22	944	8.395
3	28	8.395	924	20	944	7.471
3	29	7.471	926	17	944	6.545
3	30	6.545	928	15	944	5.616
3	31	5.616	931	13	944	4.686
3	32	4.686	933	11	944	3.753
3	33	3.753	935	9	944	2.818
3	34	2.818	937	7	944	1.881
3	35	1.881	939	4	944	941
3	36	941	941	2	944	0

PRAVICA DO UPORABE

Mesec	Neodpisana vr. na začetku	Amortizacija	Neodpisana vr. na koncu
SKUPAJ	32.625	906	31.718
1	32.625	906	31.718
2	31.718	906	30.812
3	30.812	906	29.906
4	29.906	906	29.000
5	29.000	906	28.093
6	28.093	906	27.187
7	27.187	906	26.281
8	26.281	906	25.375
9	25.375	906	24.469
10	24.469	906	23.562
11	23.562	906	22.656
12	22.656	906	21.750
13	21.750	906	20.844
14	20.844	906	19.937
15	19.937	906	19.031
16	19.031	906	18.125
17	18.125	906	17.219
18	17.219	906	16.312
19	16.312	906	15.406
20	15.406	906	14.500
21	14.500	906	13.594
22	13.594	906	12.687
23	12.687	906	11.781
24	11.781	906	10.875
25	10.875	906	9.969
26	9.969	906	9.062
27	9.062	906	8.156
28	8.156	906	7.250
29	7.250	906	6.344
30	6.344	906	5.437
31	5.437	906	4.531
32	4.531	906	3.625
33	3.625	906	2.719
34	2.719	906	1.812
35	1.812	906	906
36	906	906	0

e) Amortizacijski načrt: sklop kontejnerjev

NAJEM - MESEČNO ODPLAČEVANJE

PODATKI ZA IZRAČUNE IN KNIŽENJE

Sklenitev pogodbe o najemu za 3 leta

Mesečna najemnina	552
Trajanje najema (mesece)	36
Celotna vrednost najema	19.874
Obrestna mera uporabljena pri najemu (letna)	2,83%
Sedanja vrednost obveznosti iz najema in PDU	19.077
Kapitalizacijsko število	12

Amortizacijska stopnja (mesečna)	2,78%
Letna amortizacija PDU	530

Mesečni račun za najemnino

Najemnina	552	
DDV	22%	121
Skupaj		674

AMORTIZACIJSKI NAČRT OBVEZNOSTI IZ NAJEMA

Leto	Zap.št obroka	Glavnica na začetku	Razdolžnina	Obresti	Skupaj obrok	Glavnica na koncu
SKUPAJ			19.077	797	19.874	
1	1	19.077	552	0	552	18.525
1	2	18.525	508	44	552	18.017
1	3	18.017	510	42	552	17.507
1	4	17.507	511	41	552	16.996
1	5	16.996	512	40	552	16.485
1	6	16.485	513	39	552	15.971
1	7	15.971	514	38	552	15.457
2	8	15.457	516	36	552	14.941
2	9	14.941	517	35	552	14.425
2	10	14.425	518	34	552	13.906
2	11	13.906	519	33	552	13.387
2	12	13.387	520	32	552	12.867
2	13	12.867	522	30	552	12.345
2	14	12.345	523	29	552	11.822
2	15	11.822	524	28	552	11.298
2	16	11.298	525	27	552	10.772
2	17	10.772	527	25	552	10.246
2	18	10.246	528	24	552	9.718
2	19	9.718	529	23	552	9.189
3	20	9.189	530	22	552	8.658
3	21	8.658	532	20	552	8.127
3	22	8.127	533	19	552	7.594
3	23	7.594	534	18	552	7.060
3	24	7.060	535	17	552	6.524
3	25	6.524	537	15	552	5.988
3	26	5.988	538	14	552	5.450
3	27	5.450	539	13	552	4.910
3	28	4.910	540	12	552	4.370
3	29	4.370	542	10	552	3.828
3	30	3.828	543	9	552	3.285
3	31	3.285	544	8	552	2.741
4	32	2.741	546	6	552	2.195
4	33	2.195	547	5	552	1.648
4	34	1.648	548	4	552	1.100
4	35	1.100	549	3	552	551
4	36	551	551	1	552	0

PRAVICA DO UPORABE

Mesec	Neodpisana vr. na začetku	Amortizacija	Neodpisana vr. na koncu
SKUPAJ		19.077	
1	19.077	530	18.547
2	18.547	530	18.017
3	18.017	530	17.487
4	17.487	530	16.958
5	16.958	530	16.428
6	16.428	530	15.898
7	15.898	530	15.368
8	15.368	530	14.838
9	14.838	530	14.308
10	14.308	530	13.778
11	13.778	530	13.248
12	13.248	530	12.718
13	12.718	530	12.188
14	12.188	530	11.658
15	11.658	530	11.128
16	11.128	530	10.598
17	10.598	530	10.069
18	10.069	530	9.539
19	9.539	530	9.009
20	9.009	530	8.479
21	8.479	530	7.949
22	7.949	530	7.419
23	7.419	530	6.889
24	6.889	530	6.359
25	6.359	530	5.829
26	5.829	530	5.299
27	5.299	530	4.769
28	4.769	530	4.239
29	4.239	530	3.709
30	3.709	530	3.180
31	3.180	530	2.650
32	2.650	530	2.120
33	2.120	530	1.590
34	1.590	530	1.060
35	1.060	530	530
36	530	530	0

PRILOGA 3: Temeljnica knjiženja prehoda

Knjižba	Opis	Konto	Znesek	
			V breme	V dobro
	Sklenitev najema (01.01.2019)			
1	Zgradbe - pravica do uporabe	0212	32.625	
	Obveznost iz najema - obresti	9751	1.348	
	Obveznosti iz najema	9750		33.973
	Plačilo najemnine			
2	Stroški storitev	413	-11.324	
	Obveznosti iz najema	9750	11.324	
	Prenos obresti v finančne odhodke (1. leto)			
3	Odhodki iz drugih finančnih obveznosti	743	701	
	Obveznosti iz najema - obresti	9751		701
	Amortizacija pravice do uporabe (1. leto)			
4	Amortizacija pravice do uporabe - zgradbe	431	10.875	
	Popravek vrednosti zgradbe - pravica do uporabe	035		10.875