

SLOVENKI INŠTITUT ZA REVIZIJO
LJUBLJANA

ZAKLJUČNA NALOGA
ZA PRIDOBITEV STROKOVNIH ZNANJ ZA OPRAVLJANJE NALOG
POOBlašČENEGA REVIZORJA

***REVIZORJEV PREGLED POROČILA O ODNOSIH DO POVEZANIH
DRUŽB DRUŽBE »X«***

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani ROBERT JUHART, vpisan v izobraževanje za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, avtor zaključne naloge z naslovom PREGLED POROČILA O ODNOSIH DO POVEZANIH DRUŽB DRUŽBE »X«,

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo zaključno nalogo pripravil samostojno;
2. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili in pravilnikom za izdelavo zaključne naloge za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, kar pomeni, da sem poskrbel, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili in pravilnikom za izdelavo zaključne naloge za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja;
3. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
4. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status pooblaščenega revizorja;
5. da sem pridobil vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označil;
6. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine;
7. da na Slovenski inštitut za revizijo neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predložene zaključne naloge v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na spletni strani Slovenskega inštituta za revizijo;
8. da hkrati z objavo predložene zaključne naloge dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne 28.5.2022

Podpis kandidata: _____



KAZALO

UVOD	1
1 NAPOTILA K PRIPRAVI POROČILA O ODNOSIH DO POVEZNIH DRUŽB	2
1.1 Zakon o gospodarskih družbah	2
1.1.1 Opredelitev povezanih družb.....	4
1.2 Stališče 2 – Pregled poročila o odnosih do povezanih družb	5
1.2.1 Uvod.....	5
1.2.2 Sprejem posla	6
1.2.3 Postopki pregleda	7
1.2.4 Revizorjevo poročilo.....	10
1.2.5 Vpliv prilagoditve revizorjevega poročila na poročilo o revidiranih računovodskih izkazih	10
1.2.6 Datum uveljavitve ter pojasnila Stališča 2	10
2 PREDSTAVITEV DRUŽBE »X« IN POSLOVANJE S POVEZANIMI DRUŽBAMI ..	11
2.1 Lastniška struktura družbe »X«	11
2.2 Splošne informacije o družbi »X«	11
2.3 Računovodski izkazi družbe »X« s poudarkom na poslovanju z družbo »O«	13
3 PREDSTAVITEV PRIDOBLJENEGA POROČILA O ODNOSIH DO POVEZANIH DRUŽB DRUŽBE »X«	17
4 OPRAVLJENI REVIZORJEVI POSTOPKI NA PRIMERU DRUŽBE »X«	19
4.1 Splošni revizijski postopki izvedeni v povezavi s pregledom poročila o odnosih do povezanih družb	22
4.2 Poglobljeni revizijski postopki izvedeni skladno s Stališčem 2	25
4.2.1 Pridobivanje dokazov	25
4.2.2 Pisne predstavitve posloводства.....	37
4.2.3 Opravljanje dodatnih postopkov	38
4.2.4 Kasnejši dogodki	40
4.2.5 Revizorjeve poročilo	40
5 REVIZORJEVO POROČILO	41
SKLEP	46
LITERATURA IN VIRI	47

KAZALO SLIK

Slika 1: Lastniška struktura družbe »X«.....	11
--	----

KAZALO TABEL

Tabela 1: Izkaz poslovnega izida družbe »X« za poslovni leti 2021 in 2020.....	13
Tabela 2: Bilanca stanja družbe »X« na dan 31.12.2021 in 31.12.2020.....	15
Tabela 3: Pridobljen seznam povezanih družb in kumulativni prometi v EUR s povezanimi družbami v letu 2021.....	23
Tabela 4: Priloga 17 k obračunu davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2021.....	24

UVOD

Namen pričujoče zaključne naloge je predstaviti opravljene revizorjeve postopke za pridobitev omejenega zagotovila glede poročila o odnosih do povezanih družb družbe »X« (v nadaljevanju tudi: poročilo). Te bom predstavil na podlagi pridobljenega poročila, katerega v skladu s 545. členom Zakona o gospodarskih družbah (v nadaljevanju tudi: ZGD) pripravi poslovodstvo odvisne družbe. Predstavljeni revizorjevi postopki pregleda poročila naj bi bili usklajeni z glavnimi cilji in izvajanjem revizije kot so opredeljeni z Mednarodnim standardom poslov dajanja zagotovil 3000 – Posli dajanja zagotovil razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti (v nadaljevanju tudi: MSZ 3000).

Cilj zaključne naloge je podoben cilju MSZ 3000, in sicer oblikovati in jasno izraziti neodvisno mnenje o poročilu na podlagi ovrednotenja ugotovitev in pridobljenih revizijskih dokazov. Revizorjevo poročilo o opravljenem delu mora biti pripravljeno v skladu z MSZ 3000, upoštevajoč vsebino, ki velja za poročilo z omejenim zagotovitom.

Poslovodstvu odvisne družbe nalaga ZGD obvezo po sestavitvi poročila o odnosih do povezanih družb. Na podlagi zakonske usmeritve, ki je določena v ZGD bom v nadaljevanju predstavil zakonska določila / napotila po sestavitvi poročila, katerega mora pregledati neodvisni revizor in o njem, zlasti upošteva Stališča 2 revizijskega sveta Slovenskega inštituta za revizijo, podati ustrezno poročilo.

V zaključni nalogi želim predstaviti celovite predvidene revizorjeve postopke vezane na pregled poročila o odnosih do povezanih družb: od sprejema posla (sklenitve posebne pogodbe), postopke pregleda (uporabljeni pravila revidiranja, pridobivanje dokazov, pisne predstavitve poslovodstva, opravljene dodatne postopke, upoštevanje kasnejših dogodkov po datumu bilance stanja do datuma revizorjevega poročila) in zaključiti z izdajo poročila neodvisnega revizorja o omejenem zagotovilu.

Predstavljen revizorjeve postopke, bom sprva predstavil skladno z napotili ZGD in Stališčem 2, v nadaljevanju pa na praktičnem primeru družbe, katero, zaradi želje po neprepoznavnosti, poimenujem kot družbo »X«. Na podlagi izvedenih postopkov in sprejetih zaključkov sprejem tudi sklep o ustrezni izdaji revizorjevega poročila z omejenim zagotovitom, katerega tudi predstavim kot končno dejanje revizorjevega pregleda poročila o odnosih do povezanih družb družbe »X«.

1 NAPOTILA K PRIPRAVI POROČILA O ODNOSIH DO POVEZNIH DRUŽB

1.1 Zakon o gospodarskih družbah

Osnovna določila – zavezo k Pripravi poročila o odnosih do povezanih družb in izdelavo pisnega poročila neodvisnega revizorja o pregledu poročila o odnosih do povezanih družb določa ZGD. Podrobnejša napotila v okviru hierarhije revidiranja podaja Stališče 2 - Pregled poročila o odnosih do povezanih družb, katero je sprejel revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo.

Zakonsko podlago za revizorjev pregled poročila daje ZGD, ki v 545. členu opredeljuje, kateri subjekti so dolžni pripraviti poročilo o odnosih do povezanih družb, katerega mora nato pregledati neodvisni revizor in nato izdati pisno poročilo o pregledu.

ZGD v 545. in 546. členu podaja osnovna določila glede priprave poročila o odnosih do povezanih družb.

Skladno z določbami 545. člena ZGD mora poslovodstvo odvisne družbe v prvih treh mesecih poslovnega leta sestaviti poročilo o razmerjih s povezanimi družbami. Obveznost sestave poročila o razmerjih s povezanimi družbami je obveznost poslovodstva odvisne družbe v primerih, ko obstaja razmerje odvisnosti.

V poročilu mora poslovodstvo navesti vse pravne posle, ki jih je družba sklenila v preteklem poslovnem letu z obvladujočo družbo ali z njo povezano družbo ali na pobudo ali v interesu teh družb, in vsa druga dejanja, ki jih je storila ali opustila na pobudo ali v interesu teh družb v preteklem poslovnem letu. Pri pravnih poslih se mora navesti izpolnitev in nasprotna izpolnitev, pri dejanjih pa razlogi zanje, koristi in prikrajšanja za družbo. Pri nadomestilu prikrajšanja je potrebno natančno navesti, kako so nadomestila med poslovnim letom dejansko potekala ali do kakšnih koristi je družba upravičena na podlagi pravnega posla, s katerim je bil ustanovljen zahtevek za nadomestitev prikrajšanja.

Poročilo mora ustrezati načelom vestnosti in verodostojnosti.

Pri sestavi poročila je bistveno, da poslovodstvo odvisne družbe na koncu poročila pojasni, ali je družba v okoliščinah, ki so ji bile znane v trenutku, ko je bil opravljen pravni posel ali storjeno ali opuščeno dejanje, pri vsakem pravnem poslu dobila ustrezno vračilo in ali s tem, ko je bilo storjeno ali opuščeno dejanje, ni bila prikrajšana. Če je bila prikrajšana, mora pojasniti, ali je bilo prikrajšanje nadomeščeno. Pojasnilo se vključi v poslovno poročilo družbe.

V 546. členu ZGD določa, da v primeru, da če mora letno poročilo družbe pregledati revizor, mora družba poleg letnega poročila revizorju predložiti tudi poročilo o odnosih do povezanih družb iz 545. člena ZGD. Revizor mora v zvezi s tem poročilom preveriti:

- ali so navedbe v poročilu točne;

- ali pri pravnih poslih, navedenih v poročilu, vrednost izpolnitve družbe ni bila nesorazmerno visoka glede na okoliščine, ki so bile znane v času, ko so bili ti posli sklenjeni, in če je bilo prikrajšanje nadomeščeno;
- ali glede drugih dejanj, navedenih v poročilu, obstajajo okoliščine, ki nakazujejo na bistveno drugačno presojo, kot jo je dalo poslovodstvo.

Nadalje 546. člen ZGD določa, da mora revizor o rezultatih pregleda izdelati pisno poročilo. Če revizor pri pregledu poročila o odnosih do povezanih družb ugotovi, da poročilo ne ustreza zahtevam iz prvega odstavka 546. člena ZGD v smislu, da navedbe v poročilu o odnosih do povezanih družb niso točne ali da v poročilu ni bilo razkrito pri pravnih poslih, navedenih v poročilu, da vrednost izpolnitve družbe ni bila nesorazmerno visoka glede na okoliščine, ki so bile znane v času, ko so bili ti posli sklenjeni, in če je bilo prikrajšanje nadomeščeno ali če glede drugih dejanj, navedenih v poročilu, obstajajo okoliščine, ki nakazujejo na bistveno drugačno presojo, kot jo je dalo poslovodstvo, mora revizor sklep o poročilu ustrezno prilagoditi. Revizor mora svoje poročilo datirati, podpisati in ga izročiti poslovodstvu.

Če revizor v zvezi s poročilom o razmerjih s povezanimi družbami nima pripomb, izrazi neprilagojen sklep z naslednjo izjavo:

»Na podlagi svoje preveritve in presoje potrjujem:

- *da so navedbe v poročilu točne;*
- *da pri pravnih poslih, navedenih v poročilu, glede na okoliščine, ki so bile znane ob sklenitvi teh poslov, vrednost izpolnitve družbe ni bila nesorazmerno visoka oziroma so bila prikrajšanja nadomeščena;*
- *da ni okoliščin, ki bi glede drugih dejanj navedenih v poročilu kazale na bistveno drugačno presojo od tiste, ki jo je dalo poslovodstvo«.*

Če v poročilu ni naveden noben pravni posel, se izpusti del izjave iz druge alineje, če ni navedeno nobeno drugo dejanje pa del izjave iz tretje alineje. Če revizor pri nobenem pravnem poslu, navedenem v poročilu, ne ugotovi, da je bila izpolnitev družbe nesorazmerno visoka, se del izjave omeji le na potrditev tega dejstva.

Če ima revizor pripombe ali če ugotovi, da je poročilo nepopolno, oblikuje sklep s pridržki ali odklonilen sklep. Revizor lahko izjavo sklepa tudi zavrne, če sklepa ne more oblikovati. Če poslovodstvo samo izjavi, da je bila družba prikrajšana z določenim pravnim poslom ali drugim dejanjem, ne da bi bilo prikrajšanje nadomeščeno, se to v izjavi navede, izjava pa omeji na druge pravne posle oziroma dejanja, navedena v poročilu.

Revizor mora izjavo podpisati ter navesti kraj in čas izjave. Izjava mora biti vključena v revizijsko poročilo.

Z vidika določitve zakonske zavezanosti k pripravi poročila o odnosih do povezanih družb je smiselno opredeliti povezane družbe. Tako v nadaljevanju podajam, kako so v ZGD opredeljene povezane družbe.

1.1.1 Opredelitev povezanih družb

Zakonsko so povezane družbe urejene v ZGD. Opredeljuje jih 527. člen ZGD, po katerem se za povezane družbe štejejo pravno samostojne družbe, ki so v medsebojnem razmerju tako, da:

- a) ima ena družba v drugi večinski delež (družba v večinski lasti in družba z večinski deležem);
- b) je ena družba odvisna od druge (odvisna in obvladujoča družba);
- c) so koncernske družbe;
- d) sta dve družbi vzajemno kapitalsko udeleženi, ali
- e) so povezane s podjetniškimi pogodbami.

a) Družbe v večinski lasti in družbe z večinskim deležem

Za družbo v večinski lasti se šteje družba, v kateri večina deležev pravno samostojne družbe pripada drugi družbi ali če drugi družbi pripada večina glasovalnih pravic (večinski delež), druga družba – družba kateri pripadajo ta upravičenja pa je družba z večinskim deležem.

Deleži družbe, ki pripadajo drugi družbi, se določajo po razmerju med seštevkom nominalnih zneskov njenih delnic z nominalnim zneskom ali zneskov njenih osnovnih vložkov in zneskom osnovnega kapitala. Pri družbi s kosovnimi delnicami se ti deleži določajo po razmerju med številom kosovnih delnic in številom vseh izdanih kosovnih delnic. Lastni deleži se od osnovnega kapitala odštejejo. Deleži, ki pripadajo drugemu za račun družbe, so izenačeni z lastnimi deleži družbe.

Glasovalne pravice, ki pripadajo družbi, se ugotovijo iz razmerja med številom glasovalnih pravic, ki jih družba lahko uresničuje iz svojih deležev, in skupnim številom vseh glasovalnih pravic. Od skupnega števila vseh glasovalnih pravic se odštejejo glasovalne pravice iz lastnih deležev družbe in deležev, ki pripadajo drugemu za račun družbe.

Za deleže družbe z večinskim deležem veljajo tudi tisti deleži, ki pripadajo od nje odvisni družbi, drugemu za račun te družbe ali za račun od nje odvisne družbe, če je imetnik družbe podjetnik, in deleži, ki pomenijo imetnikovo premoženje.

b) Odvisna in obvladujoča družba

Odvisna družba je pravno samostojna družba, ki jo neposredno ali posredno obvladuje druga družba (obvladujoča družba). Družba v večinski lasti je, tako se domneva, odvisna od družbe, ki ima v njej večinski delež.

c) Koncern in koncernske družbe

Koncern sestavljajo:

- ena obvladujoča in ena ali več odvisnih družb, povezanih pod enotnim vodstvom obvladujoče družbe (dejanski koncern);
- družbe, ki so povezane s pogodbo o obvladovanju (pogodbeni koncern), ali
- pravno samostojne družbe, povezane z enotnim vodstvom, ne da bi bile pri tem družbe medsebojno odvisne (koncern z razmerjem enakopravnosti).

Domneva se, da je odvisna družba z obvladujočo družbo koncern. V koncern vključene in z enotnim vodstvom povezane družbe so koncernske družbe.

d) Vzajemno kapitalsko udeležene družbe

Vzajemno kapitalsko udeležene družbe so kapitalске družbe s sedežem v Republiki Sloveniji, ki so povezane tako, da vsaki družbi pripada več kot četrtina deležev druge družbe.

Če ima ena vzajemno kapitalsko udeležena družba v drugi družbi večinski delež ali če lahko drugo družbo neposredno ali posredno obvladuje, velja prva za obvladujočo, druga pa za odvisno družbo.

Če ima vsaka vzajemno kapitalsko udeležena družba v drugi družbi večinski delež ali če lahko vsaka družba drugo neposredno ali posredno obvladuje, veljata obe družbi za obvladujoči in odvisni.

e) Pogodba o obvladovanju in pogodba o prenosu dobička ter podjetniška pogodba

Pogodba, s katero družba podredi vodenje družbe drugi družbi, je pogodba o obvladovanju.

Pogodba, s katero se družba obveže, da svoj celotni dobiček prenese na drugo družbo, je pogodba o prenosu dobička. Za pogodbo o prenosu dobička se šteje tudi pogodba, s katero družba prevzame obveznost, da bo svojo družbo vodila za račun druge družbe (pogodba o vodenju poslov).

Če si med seboj neodvisne družbe s pogodbo postavijo enotno vodstvo, ne da bi ena od njih postala odvisna od druge družbe, ki sklepa pogodbo, potem ne gre za pogodbo o obvladovanju.

V nadaljevanju predstavljam Stališče 2 – Pregled poročila o odnosih do povezanih družb, ki podrobneje analizira revizorjeve postopke vezane na pregled poročila.

1.2 Stališče 2 – Pregled poročila o odnosih do povezanih družb

1.2.1 Uvod

a) Vsebina stališča

Na podlagi 4. in 15. člena Zakona o revidiranju ter na podlagi soglasja Agencije za javni nadzor nad revidiranjem št. 10.00-9/2016 z dne 29. 2. 2016 je revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo na seji 2. 3. 2016 sprejel Stališče 2 v katerem je podrobneje opredelil pregled poročila o odnosih do povezanih družb. V stališču so pojasnjeni revizijski postopki, katere je smiselno izvesti za pridobitev omejenega zagotovila glede poročila o odnosih do povezanih družb, ki ga pripravi poslovodstvo odvisne družbe v skladu s 545. členom ZGD.

b) Opredelitev pojmov

V Stališču 2 uporabljeni pojmi imajo naslednji pomen:

- Z obvladujočo družbo povezane družbe so vse tiste družbe, ki so z obvladujočo družbo povezane na enega od načinov iz 527. člena ZGD.
- Odvisna družba je družba, ki izpolnjuje pogoje iz 529. člena ZGD. Večinsko lastništvo družbe le-to postavlja v razmerje odvisnosti do lastnika (domneva iz drugega odstavka 529. člena ZGD), razen v primerih, ko je z družbeno pogodbo drugače določeno (npr. ko večinsko lastništvo hkrati ne pomeni tudi večine glasovalnih pravic).

Ostali pojmi, uporabljeni v stališču, imajo enak pomen kot v določbah zakona, ki ureja gospodarske družbe, ali zakona, ki ureja revidiranje.

c) Vsebina poročila

Poročilo, ki ga mora pripraviti odvisna družba, mora v skladu s 545. členom ZGD-1 vsebovati:

- vse pravne posle, ki jih je družba sklenila v poslovnem letu, za katero se poroča, z obvladujočo družbo ali z njo povezano družbo, ter navedbo izpolnitve in nasprotne izpolnitve za posamezni pravni posel;
- vse pravne posle, ki jih je družba sklenila v poslovnem letu, za katero se poroča, na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe ali z njo povezanih družb, ter navedbo izpolnitve in nasprotne izpolnitve za posamezni pravni posel;
- vsa druga dejanja, ki jih je v poslovnem letu, za katero se poroča, družba storila ali opustila na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe ali z njo povezane družbe, in navedbo razlogov za taka dejanja ter koristi in prikrajšanja za družbo;
- kako so nadomestila prikrajšanja med poslovnim letom, za katero se poroča, dejansko potekala ali do kakšnih koristi je družba upravičena na podlagi pravnega posla, s katerim je bil ustanovljen zahtevek za nadomestitev prikrajšanja.

Če do prikrajšanja ni prišlo ali če je družba dobila ustrezna vračila, mora poslovodstvo družbe na koncu poročila pojasniti, ali je družba v okoliščinah, ki so ji bile znane v trenutku, ko je bil opravljen pravni posel ali storjeno ali opuščeno dejanje, pri vsakem pravnem poslu dobila ustrezno vračilo in ali s tem, ko je bilo storjeno ali opuščeno dejanje, ni bila prikrajšana.

Če sklenjen pravni posel v poslovnem letu, za katero se poroča, še ni dokončan, se v poročilu navedejo pogodbeno predvidene izpolnitve in nasprotne izpolnitve.

1.2.2 Sprejem posla

Revizor za poročanje v skladu s tem stališčem, upoštevajoč 47. člen ZRev-2, sklene posebno pogodbo v pisni obliki. V pogodbi je treba med drugim opredeliti tudi:

- odgovornost poslovodstva za pripravo poročila;
- revizorjevo odgovornost, da posel načrtuje in izvede, upoštevajoč MSZ 3000 in določbe 546. člena ZGD;
- predvidene postopke za pridobitev omejenega zagotovila ter da bo izdano temu primerno revizorjevo poročilo;
- predvidene uporabnike revizorjevega poročila;
- omejitve v zvezi z objavo in distribucijo revizorjevega poročila.

Revizijska družba mora za potrebe sklenitve posla razpolagati z zadostnimi in ustreznimi podatki o številu pravnih oseb, ki so predmet poročanja, in obsegu poslovanja poročajoče družbe z njimi, da bo lahko načrtovala potreben čas in strokovno usposobljenost osebja za izvedo posla ter temu primerno opredelila pogoje izvedbe posla.

1.2.3 Postopki pregleda

a) Uporabljena pravila revidiranja

Revizor opravi pregled pravilnosti poročila v skladu z Mednarodnim standardom poslov dajanja zagotovil 3000 – Posli dajanja zagotovil razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti (MSZ 3000).

To stališče daje podrobnejša navodila o pridobivanju zadostnih in ustreznih dokazov za pripravo sklepa in oblikovanje revizorjevega poročila z omejenim zagotovitom.

Revizor za načrtovanje vrste, časa in obsega postopkov opredeli pomembnost z vidika obravnavane zadeve, o kateri daje omejeno zagotovilo.

b) Pridobivanje dokazov

Revizor najprej presodi, ali poročilo vsebuje vse predvidene informacije, ter nato izpolni zahteve 546. člena ZGD, ki mu nalaga, da preveri:

- ali so navedbe v poročilu točne;
- ali pri pravnih poslih, navedenih v poročilu, vrednost izpolnitve družbe ni bila nesorazmerno visoka glede na okoliščine, ki so bile znane v času, ko so bili ti posli sklenjeni, in je bilo morebitno prikrajšanje nadomeščeno;
- ali glede drugih dejanj, navedenih v poročilu, obstajajo okoliščine, ki nakazujejo bistveno drugačno presojo, kot jo je dalo poslovodstvo.

Pridobivanje dokazov o pravilnosti poročila temelji na poizvedovanju in analitičnih postopkih. Če revizor s preiskovanjem ali z analitičnimi postopki ni odkril znakov nepopolnega poročila, mu ni treba opravljati dodatnih postopkov o popolnosti navedb v poročilu.

Revizorjeva poizvedovanja pri poslovodstvu in drugih osebah v organizaciji po potrebi vključujejo zadeve, kot so:

- spoznavanje sistema zagotavljanja popolnosti seznama z obvladujočo družbo povezanimi družbami, kot so opredeljene v 527. členu ZGD, in sicer predvsem poizveduje:
- na kakšen način poslovodstvo pridobiva informacije o obvladujoči družbi in z njo povezanimi družbami;
- na kakšen način se poslovodstvo prepriča o popolnosti informacij iz prejšnje alineje;
- kdo v družbi je zadolžen za pripravo poročila in na kakšen način pridobiva informacije o obvladujoči družbi in z njo povezanimi družbami;
- ali družba vodi ustrezno analitično evidenco po pravnih osebah, ki zagotavlja pravilnost in popolnost poročila;

- spoznavanje sistema zagotavljanja popolnosti seznama poslov z obvladujočo družbo in z njo povezanimi družbami, in sicer predvsem poizveduje:
- ali družba vodi ustrezno analitično evidenco sklenjenih poslov z obvladujočo družbo in z njo povezanimi družbami, ki so predstavljeni v poročilu;
- ali obstaja sistem kontrol, ki zagotavlja pravilnost in popolnost poslov, evidentiranih v teh evidencah;
- spoznavanje sistema zagotavljanja popolnosti seznama tistih poslov ali drugih dejanj, ki so bili sklenjeni oziroma opravljeni na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe ali z njo povezanih družb, in sicer predvsem poizveduje:
- na kakšen način poslovodstvo razume pojma »na pobudo« in »v interesu« ter ali poroča zgolj o takih poslih, ki predstavljajo oškodovanje, ali o vseh;
- na kakšen način se pridobivajo informacije o takih poslih;
- poizvedovanje o načinu določanja nadomestil za sklenjene posle, predstavljene v poročilu, ter o upoštevanju tržnih pogojev oziroma transfernih cen, in sicer predvsem poizveduje:
- ali so obvladujoča družba ali z njo povezane družbe deležne enakih pogojev pri sklepanju poslov, kot tretje osebe:
- če prihaja do odstopanj, kakšni so razlogi za to in ali so sprejemljivi;
- poizvedovanje o poslih ali dejanjih, v zvezi s katerimi je težje opredeliti primernost nadomestila ali nastanek prikrajšanja, in sicer predvsem poizveduje:
- ali poročilo vsebuje na primer enkratne posle, za katere ni mogoče pridobiti ustreznih tržnih informacij;
- če taki posli obstajajo, kako poslovodstvo opravičuje primernost vrednosti posla in ali je pri določanju vrednosti uporabilo kakršnekoli objektivne kriterije;
- če ni zaznati uporabe objektivnih kriterijev in taki posli ali dejanja lahko pomembno vplivajo na sprejem revizorjevega sklepa, revizor opravi dodatne postopke;
- ugotavljanje razlogov za pomembna odstopanja v poslovanju z obvladujočo družbo ali z njo povezanimi družbami;
- poizvedovanje o načinu vplivanja obvladujoče družbe ali z njo povezanih družb na poslovne odločitve poslovodstva družbe, ki je pripravilo poročilo, ter o vlogi članov nadzornega sveta ali drugih, pristojnih za upravljanje pri tem, in sicer predvsem poizveduje:
- ali obvladujoča družba ali z njo povezane družbe neposredno ali preko nadzornega sveta daje navodila poslovodstvu družbe; oziroma – ali je bilo v poslovnem letu poslovodstvu družbe neposredno od obvladujoče družbe ali z njo povezanih družb oziroma preko nadzornega sveta naročeno, da se sklenejo posli, ki niso v interesu družbe.

Nadalje revizor pri članih nadzornega sveta ali drugih pristojnih za upravljanje poizveduje predvsem o:

- popolnosti v poročilu predstavljenih povezanih družb z obvladujočo družbo;
- pravilnosti in popolnosti razkritih poslov med družbo in obvladujočo družbo oziroma z njo povezanimi družbami;
- oceni tveganja morebitnih napak zaradi prevar pri njegovi pripravi;
- vlogi nadzornega sveta pri sprejemanju odločitev poslovodstva, in sicer poizveduje:
- kateri od lastnikov je predlagal imenovanje posameznega člana nadzornega sveta;
- ali je član nadzornega sveta tudi kateri od zaposlenih v obvladujoči družbi ali z njo povezanimi družbami oziroma kateri izmed lastnikov teh družb;

- ali obvladujoča družba ali z njo povezane družbe preko nadzornega sveta daje navodila poslovodstvu družbe;
- ali je bilo v poslovnem letu poslovodstvu družbe naročeno, da se sklenejo posli, ki niso v interesu družbe ali pomenijo njeno oškodovanje;
- drugih zadevah, ki so lahko pomembne za revizorjevo presojo poročila.

Revizorjevi analitični postopki v zvezi z navedbami v poročilu po potrebi vključujejo zlasti:

- ugotavljanje pomembnih medletnih odstopanj v poslovanju s posameznimi družbami, predstavljenimi v poročilu;
- ugotavljanje skladnosti v poročilu predstavljenih poslov z analitičnimi evidencami družbe;
- proučevanje odstopanj dejanskega stanja od pričakovanega.

Če se pridobljene informacije in podatki, do katerih je revizor prišel z opisanimi postopki, razlikujejo od tistih, ki so mu bili na razpolago v okviru revidiranja računovodskih izkazov, razišče razloge za ugotovljena odstopanja.

c) Pisne predstavitve

Revizor pridobi ustrezne pisne predstavitve poslovodstva, povezane predvsem s:

- pravilnostjo in popolnostjo predstavljenih poslov z obvladujočo družbo in z njo povezanimi družbami, kot jih opredeljuje ZGD;
- pravilnostjo in popolnostjo predstavljenih poslov z obvladujočo družbo in z njo povezanimi družbami;
- pravilnostjo in popolnostjo predstavljenih poslov, ki jih je družba sklenila na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe ali z njo povezanih družb;
- pravilnostjo in popolnostjo predstavljenih drugih dejanj, ki jih je družba storila ali opustila na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe ali z njo povezanih družb;
- odgovornostjo za pripravo poročila ter upoštevanjem načela vestnosti in verodostojnosti pri njegovi sestavi;
- morebitnimi prevarami, kršitvami zakonodaje ali pogodbenih določil pri izvajanju predstavljenih poslov.

Revizor prav tako pridobi pisne predstavitve revizijske komisije, nadzornega sveta ali drugih pristojnih za upravljanje, da po njihovem mnenju ne obstajajo drugi pravni posli ali druga dejanja, ki bi morala biti razkrita v poročilu.

d) Opravljanje dodatnih postopkov

Če revizor zazna zadevo ali zadeve, zaradi katerih verjame, da utegne biti poročilo napačno, načrtuje in opravi zadostne dodatne postopke, da pridobi dokaze, na podlagi katerih bo lahko presodil vpliv zadev/e na pregledovano poročilo.

Taki dodatni postopki so lahko dodatno podrobnejše poizvedovanje ali analitični postopki oziroma preizkušanje podrobnih podatkov ali zunanje potrditve.

e) **Kasnejši dogodki**

Revizor mora upoštevati učinek, ki ga imajo dogodki do datuma revizorjevega poročila na informacije v poročilu in na revizorjevo poročilo. Tako lahko revizor po datumu bilance stanja pride do informacij, ki nakazujejo, da v poročilu niso razkriti vsi pravni posli ali druga dejanja, oziroma lahko višino izpolnitve in nasprotno izpolnitve zaradi novih informacij o tržnih razmerah v času sklenitve posla postavlja v nov kontekst.

1.2.4 Revizorjevo poročilo

Revizorjevo poročilo o opravljenem delu mora biti pripravljeno v skladu z MSZ 3000, upoštevajoč vsebino, ki velja za poročilo z omejenim zagotovitom.

Pri oblikovanju sklepa revizor upošteva tudi določbe četrtega in petega odstavka 546. člena ZGD.

1.2.5 Vpliv prilagoditve revizorjevega poročila na poročilo o revidiranih računovodskih izkazih

Če revizor prilagodi poročilo, mora proučiti vpliv razlogov za prilagoditev na poročilo o revidiranih računovodskih izkazih.

Kadar naročnik revidiranja računovodskih izkazov revizorju ne predloži tudi poročila iz tretjega odstavka 545. člena ZGD oziroma ne sklene pogodbe iz četrtega člena Stališča 2, revizor v poročilu o revidiranih računovodskih izkazih v odstavku o drugih zadevah navede: *»Ne da bi izrazili pridržek, opozarjamo, da družba ABC, d.d., ni sklenila pogodbe o pregledu poročila o odnosih do povezanih družb (... ni predložila poročila o odnosih do povezanih družb ...), kar ni skladno s 545. členom ZGD«.*

V primerih, da naročnik revidiranja računovodskih izkazov revizorju ne predloži poročila iz tretjega odstavka 545. člena ZGD, mora revizor v okviru revidiranja računovodskih izkazov proučiti razloge za kršitev zakonodaje na tem področju ter tveganje poslovodskih prevar v povezavi s posli, ki pomenijo oškodovanje družbe, določiti kot najvišje. Revizor prouči tudi potrebo o prilagoditvi pisne predstavitve poslovodstva, da pridobi zagotovilo, da družba ni sklepala poslov, ki bi pomenili njeno prikrajšanje.

1.2.6 Datum uveljavitve ter pojasnila Stališča 2

Za pojasnila in tolmačenje posameznih točk Stališča 2 je pristojen revizijski svet Inštituta oziroma po pooblastilu revizijskega sveta Inštituta strokovne službe Inštituta.

To stališče začne veljati osmi dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije. Stališče je bilo objavljeno v Uradnem listu RS št. 23/16 dne 29.3.2016 in je v veljavi od 6.4.2016 dalje.

Z dnem uveljavitve tega stališča preneha veljati Stališče 2 – Revizorjev pregled poročila o razmerjih z obvladujočo družbo (Uradni list RS št. 5/07).

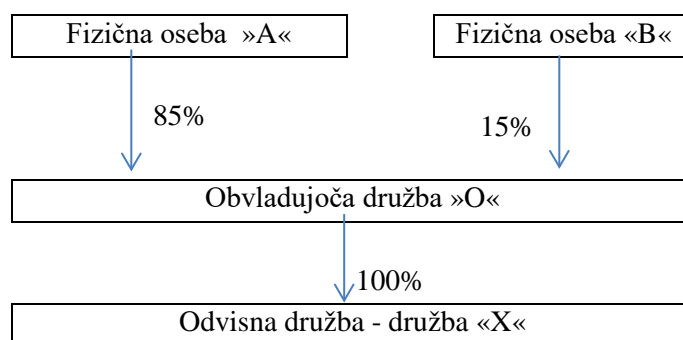
2 PREDSTAVITEV DRUŽBE »X« IN POSLOVANJE S POVEZANIMI DRUŽBAMI

Za potrebe predstavitve opravljenih revizijskih postopkov v povezavi s pregledom poročila o odnosih do povezanih družb družbe »X« sem pod to točko strnjeno predstavil družbo »X« s poudarkom na podrobnostih vezanih na opravljene revizijske postopke.

Zaradi občutljivosti tematike, ki sem jo obdeloval v pričujoči zaključni nalogi, družbe nisem imenoval, ampak sem jo predstavil kot družbo »X«. Dejstva in podatke, ki sem jih uporabil, so večinoma resnični, spremenjeni so le toliko, da onemogočajo prepoznavo družbe.

2.1 Lastniška struktura družbe »X«

Slika 1: Lastniška struktura družbe »X«



Družbo »X« je 13.10.2009 ustanovila obvladujoča družba »O« (v nadaljevanju tudi: družba »O«). Družba »X« je vse od ustanovitve do izdaje revizorjevega poročila v 100% lasti družbe »O«. Družbo »O« je 24.12.2001 ustanovila fizična oseba »A«. 21.12.2006 se je v lastništvo družbe »O« vključila tudi fizična oseba »B«. Na dan priprave poročila o odnosih do povezanih družb je fizična oseba »A« 85% lastnica družbe »O«, preostalih 15% je v lasti fizične osebe »B«. Oba lastnika sta na dan priprave poročila že upokojenca in v nobeni družbi nista ne direktorja ne prokurista.

2.2 Splošne informacije o družbi »X«

Družba »X« je livarna in je registrirana kot družba z omejeno odgovornostjo s sedežem v Sloveniji. Družba se ukvarja s proizvodnjo litja železa oz s proizvodnjo livarskih izdelkov. V skladu s 55. členom ZGD, ki definira velikost družbe, je družba opredeljena kot srednja družba in kot takšna zavezana k reviziji računovodskih izkazov v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS-ji).

Družba »X« ima oddelke proizvodnje, oddelek nabave, oddelek prodaje in oddelek financ in računovodstva. Družba nima pravnega oddelka, temveč sodeluje pogodbeno z zunanjo odvetniško pisarno. Prav tako nima svoje kadrovske službe, ampak jo za družbo pogodbeno vrši kadrovska agencija. Na dan 31.12.2021 ima družba 170 zaposlenih oseb. Vsi imajo sklenjene pogodbe o

zaposlitvi za nedoločen čas. Fluktuacija kadrov v družbi je izredno redka, skoraj nična. V letu 2021 ni bilo odhodov zaposlencev, dodatno je družba v letu 2021 zaposlila 9 oseb za nedoločen čas. Obveznosti in pristojnosti zaposlenih so natančno opredeljene v opisu delovnih mest in v pogodbi o zaposlitvi. Vodje oddelkov in direktorica družbe so zaposleni na podlagi individualne pogodbe. V primeru, da družba v posameznem poslovnem letu doseže dobiček pred obdavčitvijo nad 1 mio EUR, so vodje oddelkov in direktorica družbe v skladu s sklenjenimi pogodbami o zaposlitvi upravičeni do letnega bonusa. Letni bonus upravičencem po sestavi računovodskih izkazov in pred oddajo za namene statističnega poročanja oziroma obračuna davka od dohodkov pravih oseb potrdi družba »O« oziroma lastnika družbe, fizična oseba »A« in fizična oseba »B«. Meseca marca 2022, pred oddajo izkazov in pripravo poročila o odnosih do povezanih družb, so bili potrjeni letni bonusi. Ker se bonusi nanašajo na leto 2021, jih je družba »X« vključila v računovodske izkaze poslovnega leta 2021.

Družba ima poleg opisa delovnih mest še druge vrste notranjih predpisov, kot so pravilnik o računovodstvu, šifrant vrst stroškov, kontni načrt in seznam stroškovnih mest. Družba poslovne dogodke evidentira na konte, ki so določeni v sklopu priporočenega kontnega načrta s strani Slovenskega inštituta za revizijo.

Poslovanje družb »X« in »O« je močno medsebojno prepleteno. Družba »X« kot livarna lije ulitke za družbo »O«, ki jih dokončno obdelata in jih kot končne produkte (zavorne diske za vlakovne kompozicije) prodaja skoraj v vse pomembnejše države sveta. Družba »X« ima nekako polovico svojega proizvodnega programa namenjenega litju ulitkov za prodajo družbi »O«. Tako je v letu 2021 dosegla družba »X« 12.412.900 EUR čistih prihodkov od prodaje na domačem trgu s prodajo družbi »O«. Preostalih 11.709.256 EUR od skupno ustvarjenih 24.122.156 EUR čistih prihodkov od prodaje je družba ustvarila na tujem trgu s prodajo nepovezanim družbam. Glede na to, da družbi »X« in »O« izredno veliko poslovno sodelujeta, je tudi samo poslovanje družbe »O« vpeto v poslovanje in strateške odločitve družbe »X«. Poslovanje družbe »X« odloča o strateških ciljnih 50% proizvodnih kapacitet družbe »X«. Prvih 50% proizvodnih kapacitet pa je rezervirano za potrebe družbe »O«. Tako je družba »X« tudi po prodajnih učinkih opredeljena kot hišna livarna družbe »O«. Za »prostih – tržnih« 50% proizvodnih kapacitet, ki jih livarna dosega s prodajo na tujih trgih nepovezanim družbam, poslovanje družbe »X« odloča o politiki in strategiji prodaje, o organiziranosti proizvodnje, nabave, zaposlovanju, ... Poslovanje družbe »X« je odgovorno za pripravo plana prodaje, stroškov, financiranja zalog na osnovi minulega leta in prihodnjih pričakovanj. Pri tem mora upoštevati tudi prodajne usmeritve družbe »O«. Da lahko temu zadosti, sta družbi v nenehni poslovni komunikaciji. Redno, vsak prvi in tretji torek v mesecu so skupni kolegiji obeh družb na katerih se usklajuje povezano poslovanje (prodajni oz. proizvodni načrti / realizacija / nabava,...) Da je poslovanje čim bolj transparentno in dosledno je družba »X« dolžna družbi »O« mesečno do 15. v mesecu za pretekli mesec posredovati računovodske izkaze. Družba »O« na podlagi pridobljenih podatkov mesečno primerja dejanske rezultate s planiranimi ter v primeru odstopanj zahteva od poslovanja družbe »X« obrazložitve razlogov za odmike realizacije od plana in ustrezno ukrepanje.

Za vzdrževanje informacijskega sistema, storitve instalacije, nastavitve v programih, enostavno urejanje podatkov v bazah, osveževanje podatkov, iskanje in odstranjevanje virusov, arhiviranje baz podatkov, manj kompleksne posege v programske rešitve, skrbi družba »O«. Zaradi prepletenega poslovanja, so med družbama na tem področju pogosta usklajevanja. Družba »O« za

opravljene storitve zaračunava mesečni pavšal v višini 2.000 EUR + DDV, v katerega je zajetih 50 delovnih ur. V kolikor pride do povečanega obsega dela, se zaračunajo dodatno porabljene ure.

Družba »X« cca 50% ulitkov proda družbi »O«, ki jih nadalje strojno obdela in nato vrši prodajo končnim kupcem. Prodaja poteka tedensko po vnaprej planiranem urniku proizvodnje. Družbi »O« izstavlja družba »X« račune z enakim odloženim plačilom (60 dni) kot drugim nepovezanim kupcem. Dosežene marže so primerljive z maržami kot jih družba »X« dosega pri prodaji nepovezanim družbam.

Poslovanje obeh družb zelo raste. Družba »O« je zaradi povečanega obsega poslovanja v začetku leta 2021 začela z izgradnjo dodatnih skladiščnih prostorov. Po predvidevanjih naj bi družba »O« pridobila dodatne skladiščne površine v obsegu 3.000 m² do 30.9.2022. Do izgradnje in usposodbitve novih skladiščnih prostorov sta se družbi dogovorili, da družba »O« skladišči ulitke v proizvodnih prostorih družbe »X«. Hkrati s skladiščenjem, z vidika ekonomičnosti poslovanja, družba »O« v najetih prostorih tudi opravlja manjša korekcijska opravila brušenja in barvanja ulitkov pred dokončno obdelavo v svojih proizvodnih prostorih in nato prodajo končnim kupcem. Družbi sta 4.1.2021 sklenili za potrebe skladiščenja in manjših korekcijskih del najemno pogodbo za oddajo / najem proizvodnih prostorov, za obdobje najema od 1.1.2021 do 30.9.2022.

Zaradi pričakovane rasti cen vhodnih surovin je družba »X« konec leta 2021 glede na predhodno poslovanje močno povečala zaloge surovin. Pri tem je nakup financirala delno iz lastnih sredstev, delno pa preko prejetega posojila s strani družbe »O«. 10.10.2021 je družba »O« dala družbi »X« 1.000.000 EUR kratkoročnega posojila za potrebe financiranja nakupa surovin. Posojilo se obrestuje mesečno po obrestni meri, ki velja za dana posojila med povezanimi osebami. Glavnica posojila zapade v plačilo 9.10.2022. Posojilo je nezavarovano.

2.3 Računovodski izkazi družbe »X« s poudarkom na poslovanju z družbo »O«

V nadaljevanju so predstavljene in pojasnjene postavke izkaza poslovnega izida in bilance stanja družbe »X« za leti 2021 in 2020 v povezavi s poslovanjem z družbo »O«. Družba »X« ima poslovno leto enako koledarskemu letu.

Zaradi boljše preglednosti, so z rumeno v izkazih označene postavke, ki se nanašajo na medsebojno poslovanje družb »X« in »O«.

Tabela 1: Izkaz poslovnega izida družbe »X« za poslovni leti 2021 in 2020

		v EUR	
		2021	2020
1.	Čisti prihodki od prodaje	24.122.156	19.307.415
a)	Čisti prihodki od prodaje na domačem trgu	12.412.900	10.328.575
b)	Čisti prihodki od prodaje na tujem trgu	11.709.256	8.978.840
2.	Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	243.572	-163.018
3.	Usredstveni lastni proizvodi in lastne storitve	0	11.489

se nadaljuje

nadaljevanje

v EUR

		2021	2020
4.	Drugi poslovni prihodki (s prevrednotovalnimi poslovnimi prihodki)	261.443	408.762
5.	Stroški blaga, materiala in storitev	-15.770.152	-11.387.448
a)	Nabavna vrednost prodanih blaga in materiala ter stroški porabljenega materiala	-13.790.152	-8.634.178
b)	Stroški storitev	-1.980.000	-2.753.270
6.	Stroški dela	-5.659.130	-5.032.419
a)	Stroški plač	-3.855.770	-3.398.227
b)	Stroški socialnih zavarovanj	-622.710	-548.366
c)	Drugi stroški dela	-750.720	-879.746
7.	Odpisi vrednosti	-1.353.965	-1.607.095
a)	Amortizacija	-1.350.738	-1.229.116
b)	Prevrednotovalni poslovni odhodki pri neopredmetenih dolgoročnih sredstvih in opredmetenih osnovnih sredstvih	-3.227	-67.403
c)	Prevrednotovalni poslovni odhodki pri obratnih sredstvih	0	-310.576
8.	Drugi poslovni odhodki	-69.451	-74.288
9.	Finančni prihodki iz deležev	0	0
10.	Finančni prihodki iz danih posojil	0	0
11.	Finančni prihodki iz poslovnih terjatev	23	133
b)	Finančni prihodki iz poslovnih terjatev do drugih	23	133
12.	Finančni odhodki iz oslabitve in odpisov finančnih naložb	0	0
13.	Finančni odhodki iz finančnih obveznosti	-237.667	-218.743
a)	Finančni odhodki iz posojil, prejetih od družb v skupini	-2.247	0
b)	Finančni odhodki iz posojil, prejetih od bank	-229.915	-209.972
č)	Finančni odhodki iz drugih finančnih obveznosti	-5.505	-8.772
14.	Finančni odhodki iz poslovnih obveznosti	-16	-35
a)	Finančni odhodki iz drugih poslovnih obveznosti	-16	-35
15.	Drugi prihodki	13.000	24.327
16.	Drugi odhodki	-16.259	-5.727
17.	Davek iz dobička	-116.702	-100.620
18.	Odloženi davki	21.513	22.670
19.	ČISTI POSLOVNI IZID OBRAČUNSKEGA OBDOBJA	1.438.365	1.185.403

Vir: Družba »X«, Letno poročilo družbe »X« za leto 2021, 2021.

V letu 2021 je družba »X« dosegla čiste prihodke od prodaje v višini 24.122.156 EUR. Od tega so znašli prihodki od prodaja na domačem trgu 12.412.900 EUR. Družba na domačem trgu vrši prodajo ulitkov izključno družbi »O«. V znesku 12.412.900 EUR so zajeti tudi prihodki iz naslova obračunane najemnine za oddane proizvodne prostore družbi »O«. Iz tega naslova je družba »X« ustvarila prihodke z družbo »O« v višini 80.136 EUR. Prihodki od prodaje proizvodov povezani družbi »O« so v letu 2021 tako znašali 12.332.764 EUR.

Med stroški storitev družba izkazuje tudi IT storitve; vzdrževanje informacijskega sistema, storitve instalacije, nastavitve v programih, enostavno urejanje podatkov v bazah, osveževanje podatkov, iskanje in odstranjevanje virusov, arhiviranje baz podatkov, manj kompleksne posege v programske rešitve, katere je za družbo »X« v letu 2021 vršila družba »O«. Storitve je družba »O«

obračunala v dogovorjenih mesečnih pavšalnih zneskih, kar je na letnem nivoju skupaj znašalo 24.000 EUR.

10.10.2021 je družba »X« za potrebe izrednega nakupa zalog surovin prejela od družbe »O« posojilo v višini 1.000.000 EUR. Obračunane obresti v obdobju 10.10.2021 – 31.12.2021 so znašale 2.247 EUR, kar je družba »X« izkazala v okviru finančnih odhodkov iz posojil, prejetih od družb v skupini.

Tabela 2: Bilanca stanja družbe »X« na dan 31.12.2021 in 31.12.2020

		v EUR	
		31.12.2021	31.12.2020
	SREDSTVA	37.306.271	34.462.491
A.	DOLGOROČNA SREDSTVA	25.378.771	25.046.277
I.	Neopredmetena sredstva in dolgoročne aktivne časovne razmejitev	487.170	499.384
1.	Neopredmetena sredstva	487.170	499.384
	a) Dolgoročne premoženjske pravice	487.170	499.384
II.	Opredmetena osnovna sredstva	24.858.318	24.514.241
	a) Zemljišča	1.473.355	1.325.845
	b) Zgradbe	10.452.195	9.950.556
2.	Proizvajalne naprave in stroji	12.415.892	12.399.825
3.	Druge naprave in oprema	515.580	424.129
4.	Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev in opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi	1.297	413.886
	a) Opredmetena osnovna sredstva v gradnji in izdelavi	1.297	8.400
	b) Predujmi za pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev	0	405.486
III.	Naložbene nepremičnine	0	0
IV.	Dolgoročne finančne naložbe	0	0
V.	Dolgoročne poslovne terjatve	0	0
VI.	Odložene terjatve za davek	33.282	32.652
B.	KRATKOROČNA SREDSTVA	11.899.440	9.372.211
I.	Sredstva (skupine za odtujitev) za prodajo	0	0
II.	Zaloge	4.975.371	3.008.317
1.	Material	4.045.030	2.307.027
2.	Nedokončana proizvodnja	556.921	250.431
3.	Proizvodi in trgovsko blago	373.420	450.859
III.	Kratkoročne finančne naložbe	0	686.954
2.	Kratkoročna posojila	0	686.954
	a) Kratkoročna posojila drugim	0	686.954
IV.	Kratkoročne poslovne terjatve	5.302.811	5.565.060
I.	Kratkoročne poslovne terjatve do družb v skupini	1.380.570	1.092.046
2.	Kratkoročne poslovne terjatve do kupcev	3.646.668	4.311.982
3.	Kratkoročne poslovne terjatve do drugih	275.573	161.032
V.	Denarna sredstva	1.621.258	111.880
C.	KRATKOROČNE AKTIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	28.060	44.003

v EUR

		31.12.2021	31.12.2020
	OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV	37.306.271	34.462.491
A.	KAPITAL	16.400.662	14.656.891
I.	Vpoklicani kapital	39.100	39.100
1.	Osnovni kapital	39.100	39.100
II.	Kapitalske rezerve	0	0
III.	Rezerve iz dobička	3.910	3.910
1.	Zakonske rezerve	3.910	3.910
2.	Rezerve za lastne delnice in lastne poslovne deleže	464.618	464.618
3.	Lastne delnice in lastni poslovni deleži (kot odbitna postavka)	-464.618	-464.618
IV.	Revalorizacijske rezerve	4.635.828	3.906.830
V.	Rezerve, nastale zaradi vrednotenja po pošteni vrednosti	-43.176	-35.560
VI.	Preneseni čisti poslovni izid	10.326.634	9.557.208
VII.	Čisti poslovni izid poslovnega leta	1.438.365	1.185.403
B.	REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	2.059.807	2.101.798
1.	Rezervacije za pokojnine in podobne obveznosti	357.421	340.996
2.	Dolgoročne pasivne časovne razmejitev	1.702.387	1.760.802
C.	DOLGOROČNE OBVEZNOSTI	10.132.705	11.340.380
I.	Dolgoročne finančne obveznosti	9.118.499	10.476.290
1.	Dolgoročne finančne obveznosti do bank	9.000.000	10.387.500
2.	Druge dolgoročne finančne obveznosti	118.499	88.790
II.	Dolgoročne poslovne obveznosti	43.385	43.385
1.	Druge dolgoročne poslovne obveznosti	43.385	43.385
III.	Odložene obveznosti za davek	970.821	820.705
Č	KRATKOROČNE OBVEZNOSTI	8.413.733	6.171.183
I.	Obveznosti, vključene v skupine za odtujitev	0	0
II.	Kratkoročne finančne obveznosti	2.790.973	1.478.785
1.	Kratkoročne finančne obveznosti do družb v skupini	1.000.000	0
2.	Kratkoročne finančne obveznosti do bank	1.387.500	1.387.500
3.	Druge kratkoročne finančne obveznosti	403.473	91.285
III.	Kratkoročne poslovne obveznosti	5.622.760	4.692.398
1.	Kratkoročne poslovne obveznosti do družb v skupini	3.289	2.440
2.	Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	4.969.872	3.791.617
3.	Druge kratkoročne poslovne obveznosti	649.598	898.341
D.	KRATKOROČNE PASIVNE ČASOVNE RAZMEJITVE	299.363	192.240

Vir: Družba »X«, Letno poročilo družbe »X« za leto 2021, 2021.

Na dan 31.12.2021 družba »X« v okviru kratkoročnih poslovnih terjatev do družb v skupini izkazuje terjatve za decembrski obračun najemnine v višini 8.174 EUR (6.678 EUR + DDV) in odprte terjatve od prodaje ulitkov v znesku 1.372.423 EUR.

Iz naslova prejetega kratkoročnega posojila ima družba kratkoročne finančne obveznosti do družbe »O« v višini 1.000.000 EUR. Med kratkoročnimi poslovnimi obveznostmi do družb v skupini ima družba odprto obveznost za IT storitve za mesec december v višini 2.440 EUR (2.000 EUR + DDV) in obveznost za obračunane obresti za mesec december v višini 849 EUR, kar skupaj znaša 3.289 EUR.

3 PREDSTAVITEV PRIDOBLENEGA POROČILA O ODNOSIH DO POVEZANIH DRUŽB DRUŽBE »X«

Pod to točko predstavljam pridobljeno poročila o odnosih do povezanih družb družbe »X« s poudarkom na opisanih poslih z obvladujočo družbo. Poročilo je pripravilo poslovodstvo odvisne družbe – poslovodstvo družbe »X« in ga datiralo na dan 30.3.2022.

V poročilu poslovodstvo v točki 1 predstavi odvisno družbo in pod točko 2 obvladujočo družbo. V vsaki od točk predstavi osnovne podatke o družbi kot so firma, skrajšana firma, sedež, poslovni naslov, matična številka, davčna številka, glavna dejavnost, število zaposlenih, ..., nato ustanovitev družbe in lastništvo ter organe družbe in zastopanje. Bistvo pridobljenega poročila je zajeto v točki 3 oziroma 3.1 in 3.2, v katerih poslovodstvo družbe predstavlja sklenjene oziroma opravljene posle v letu 2021 med obvladujočo družbo »O« in odvisno družbo »X« katere tudi v nadaljevanju citiram:

»3.1 Pravni posli, ki jih je družba »X« sklenila oziroma opravila v poslovnem letu 2021 z obvladujočo družbo »O«

Čisti prihodki od prodaje ulitkov

Družba »X« je z družbo »O« v letu 2021 ustvarila 12.332.764 EUR čistih prihodkov od prodaje ulitkov. Račune za opravljeno prodajo družba »X« izstavlja tedensko z valuto 60 dni. Na dan 31.12.2021 znašajo odprte terjatve družbe »X« do družbe »O« iz naslova prodaje ulitkov 1.372.423 EUR. Vse terjatve so v celoti nezapadle in nezavarovane. Pri prodaji družba »X« strmi za doseg takšne marže kot jo dosega pri prodaji z nepovezanimi družbami. Družba »X« vsako leto pred oddajo obračuna davka od dohodkov pravnih oseb naredi preračun doseženih marž z vsemi kupci v končanem poslovnem letu. V kolikor se izkaže, da dosežena marža pri prodaji družbi »O« ni v intervalu med mediano in zgornjim kvartilom, kot to zahteva metodologijo OECD za prodajo povezanim družbam, se izvede ustrezna korekcija – poračun v obliki izdaje bremepisa oziroma dobropisa. Za poslovno leto 2021 je družba »X« iz tega naslova družbi »O« izstavila dodaten bremepis v višini 65.455 EUR. Znesek bremepisa je vključen v celoten znesek ustvarjenih prihodkov od prodaje in je zajet v saldu odprtih terjatev na dan 31.12.2021.

Čisti prihodki od najemnin

Poslovanje obeh družb zelo raste. Družba »O« je zaradi povečanega obsega poslovanja v začetku leta 2021 začela z izgradnjo dodatnih skladiščnih prostorov. Po predvidevanjih naj bi družba »O« pridobila dodatne skladiščne površine v obsegu 3.000 m² do 30.9.2022. Do izgradnje in usposodobitve novih skladiščnih prostorov sta se družbi dogovorili, da družba »O« skladišči ulitke v proizvodnih prostorih družbe »X«. Hkrati s skladiščenjem, z vidika ekonomičnosti poslovanja, družba »O« v najetih prostorih tudi opravlja manjša korekcijska opravila brušenja in barvanja ulitkov pred dokončno obdelavo v svojih prostorih in nato prodajo končnim kupcem. Družbi sta 4.1.2021 sklenili, za potrebe skladiščenja in manjših korekcijskih opravil, najemno pogodbo za oddajo / najem proizvodnih prostorov, za obdobje najema od 1.1.2021 do 30.9.2022.

Družba »X« v okviru posameznih proizvodnih prostorov nima ločenih števcov preko katerih bi se lahko ločeno ugotavljala poraba električne oziroma toplotne energije in sanitarne vode.

Korekcijska obdelava, ki jo družba »O« vrši v najetih prostorih družbe »X« glede na primarno dejavnost družbe, ki zahteva za litje ogromno porabo predvsem električne energije, ni energetska potratna. V najetih prostorih družba »O« vrši predvsem manjše korekcije brušenja in barvanja ulitkov ter predvsem skladiščenje ulitkov do končne obdelave v svojih prostorih in nato prodaje končnim kupcem. Ker je same obratovalne stroške, ki nastajajo pri uporabi najetih prostorov težko meriti, sta se družbi dogovorili, da se le-ti pavšalno zajamejo v m² najete površine. Družbi sta pri določitvi najemnine izhajali iz dejstva, da oddajanje proizvodnih prostorov ni glavna dejavnost družbe »X«, ampak je izrazito občasne narave, za čas odprave prostorske stiske družbe »O« oziroma do dograditve in usposobitve dodatnih skladiščnih prostorov družbe »O«. Tako sta določili najemnino v višini, ki bi naj pokrivala stroške vezane z najetimi prostori; stroške amortizacije, zavarovanja, stavbnega zemljišča in tudi obratovalne stroške vezane na manjšo obdelavo in zlasti skladiščenje ulitkov. Pri sklenitvi najemnine sta družbi upoštevali površine, katere bi naj z manjšo dodelavo in zlasti skladiščanjem uporabljala družba »O«. Ob sklenitvi najemne pogodbe je bila le-ta dogovorjena v velikosti 2.226 m². Ceno na m² oddane / najete površine sta določili v višini 3 EUR / mesec. V to ceno so vključeni tudi obratovalni stroški. Glede na skupno oddano / najeto površino bi naj mesečna najemnina z obratovalnimi stroški znašala 6.678 EUR. Družbi sta se dogovorili, da se bo pri najemu obračunaval DDV, tako so v letu 2021 znašale mesečne najemnine z obračunanim DDV-jem 8.147 EUR. Na letnem nivoju je znašala najemnina 80.136 EUR oziroma skupaj z DDV-jem 97.766 EUR. Ob sklenitvi najemne pogodbe sta se družbi dogovorili, da se konec poslovnega leta izvrši morebiten poračun najemnine, v kolikor bi se izkazalo, da se je med letom spremenila (povečala ali zmanjšala) oddana površina ali, da bi prišlo do občutne rasti cen najemnin. V letu 2021 se površina oddanih površin ni spreminjala, vseskozi je bilo dano družbi »O« v najem 2.226 m² proizvodnih prostorov. Glede na to, da gre za izredno specifične prostore, za katere je iz javnih baz izredno težko pridobiti podatke o tržnem najemu, se je družba odločila, da se cena najema preveri preko angažiranja cenilca nepremičnin. Ocenjena vrednost za 5.289 m² nepremičnin, v okviru katerih jih 2.226 m² uporablja družba »O«, po stanju na dan 31.12.2021, znaša 4.504.608 EUR. Ocenjena vrednost vseh nepremičnin, ki jih poseduje družba »X« na dan 31.12.2021 znaša 11.925.550 EUR; od tega zemljišča 1.473.355 EUR in zgradbe 10.452.195 EUR. Družba amortizira objekte po 3% amortizacijski stopnji. Iz naslova amortizacije ima družba za to proizvodno halo v obsegu 5.289 m², od katerih se daje v najem družbi »O« 2.226 m², 2,13 EUR mesečnih stroškov na m² proizvodnih površin, ki so predmet najema. Glede na posvet s cenilcem nepremičnin je družba »X« dobila potrditev, da je obračunana cena najema za m² oddane površine, glede na stanje nepremičnine, v višini 3 EUR / m², v kateri so vključeni tudi obratovalni stroški, ustrežna. Ker je bila že med letom obračunana najemnina 3 EUR / m² oddane površine, in ker se površina oddanih / najetih nepremičnin med letom ni spreminjala, družba iz tega naslova ni opravila nobenega poračuna, ne v dobro in ne v breme družbe »X« oziroma družbe »O«.

Stroški IT storitev

Družba »O« družbi »X« mesečno računa 2.000 EUR pavšalnih IT storitev. Mesečni obračuni zajemajo 50 ur IT storitev, v katere so zajete storitve instalacije, nastavitve v programih, enostavno urejanje podatkov v bazah, osveževanje podatkov, iskanje in odstranjevanje virusov, arhiviranje baz podatkov, manj kompleksni posegi v programske rešitve,...Storitve se obračunavajo po primerljivi tržni ceni tovrstnih storitev za stranke s sklenjenimi dolgotrajnimi pogodbami o sodelovanju. V kolikor bi se pojavil povečan obseg del, bi se naredil ustrezen poračun. Za poslovno leto 2021 ni bilo poračunov, odvisna družba »O« je za IT storite družbi »X« v letu 202 zaračunala

24.000 EUR povečanih za obračunan DDV. Račune je družba »O« izstavljala konec meseca z valuto 30 dni. Na dan 31.12.2021 je imel družba »X« iz tega naslova odprte nezapadle obveznosti do družbe »O« v višini 2.440 EUR, ki so se nanašale na opravljene storitve za mesec december 2021.

Finančni odhodki iz posojil

10.10.2021 je družba »X« za potrebe izrednega nakupa zaloga surovin prejela od družbe »O« posojilo v višini 1.000.000 EUR. Obračunane obresti v obdobju 10.10.2021 – 31.12.2021 so znašale 2.247 EUR, kar je družba »X« izkazala v okviru finančnih odhodkov iz posojil, prejetih od družb v skupini. Posojilo se obrestuje po obrestnim meri, ki velja ob sklenitvi po Pravilniku o priznani obrestni meri za posle med povezanimi osebami. Posojilo mora v celoti družba vrniti do 9.10.2022, z možnostjo predčasnega odplačila. Obresti se zaračunavajo mesečno. Iz tega naslova na dan 31.12.2021 znašajo obveznosti družbe »X« do družbe »O« 1.000.000 EUR kot kratkoročne finančne obveznosti in 849 EUR obresti za mesec december 2021 kot kratkoročne poslovne obveznosti. Vse obveznosti so na dan 31.12.2021 nezapadle in nezavarovane.

3.2 Pojasnilo o ustreznem vračilu in ne prikrajšanju

Poslovodstvo družbe »X« ugotavlja, da so bili vsi posli v okviru točke 3.1 v celoti izpolnjeni in, da je družba dobila do 31.12.2021 plačane vse terjatve, ki so do tega dne zapadle v plačilo. Hkrati je tudi družba »X« do 31.12.2021 poravnala vse obveznosti do družbe »O«, ki so do takrat zapadle v plačilo. Družba »X« na dan 31.12.2021 do družbe »O« izkazuje samo terjatve in obveznosti, ki so v celoti nezapadle.

Poslovodstvo družbe »X« izjavlja, da je družba »X« v okoliščinah, ki so ji bile znane v trenutku, ko je bil opravljen pravni posel ali storjeno ali opuščeno dejanje, pri vsakem pravnem poslu dobila ustrezno vračilo in ali s tem, ko je bilo storjeno ali opuščeno dejanje, ni bila prikrajšana. Pojasnilo družba vključuje tudi v poslovno poročilo družbe »X« za poslovno leto 2021.«

4 OPRAVLJENI REVIZORJEVI POSTOPKI NA PRIMERU DRUŽBE »X«

Družba »X« ima po ZGD status srednje družbe in je zavezana k »obvezni«, zakonski reviziji. Z družbo je sklenjena tri letna pogodba o revidiranju računovodskih izkazov za obdobje 2019-2021. Za potrebe pregleda poročila o odnosih do povezanih družb se za vsako poslovno leto sklene pogodba o pregledu poročila o odnosih do povezanih družb. Ker se ne izvaja prvi pregled poročila o odnosih do povezanih družb oziroma prva obvezna revizija, je družba in njeno poslovanje že precej poznano.

Kljub precej dobremu poznavanju družbe »X« in njenega poslovanja ter že za predhodni poslovni leti 2019 in 2020 izvedenemu pregledu poročila o odnosih do povezanih družb, se pred sprejemom posla opravijo osnovni preverjalni postopki. Glede na naročnikovo željo, bo predmet pregleda poročilo o odnosih do povezanih družb v poslovnem letu 2021. Pred sprejemom posla se preverijo osnovni podatki o naročniku zlasti v smislu ali je prišlo v letu 2021 do spremembe lastništva oziroma do spremembe poslovanja s povezanimi družbi. Skladno s temi osnovnimi spoznanji se ugotovi, ali ima poslovodstvo skladno s tretjim odstavkom 545. člena ZGD zakonsko obveznost, v

roku prvih treh mesecev po zaključku poslovnega leta 2021, to je do 31.3.2022, sestavitve poročila o odnosih do povezanih družb v letu 2021. To osnovno preveritev sem opravil preko poizvedovanja pri poslovodstvu in dodatno preko vpogleda v sodni register na spletnih straneh Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (skrajšano AJ PES). Preko izvedenih postopkov sem ugotovil, da v letu 2021 ni prišlo do spremembe lastništva družbe »X« in, da je tudi v letu 2021 bila družba »X« v 100% lasti družbe »O« in da je tudi v letu 2021 družba »X« imela poslovne odnose s povezano obvladujočo družbo. S tem sem dobil potrditev, da mora družba do 31.3.2022 obvezno pripraviti poročilo o odnosih do povezanih družb. Preveril sem tudi predviden obseg medsebojnega poslovanja, da se lahko oceni potreben čas in strokovna usposobljenost osebja za izvedbo posla ter se temu primerno opredelijo pogoji izvedbe posla.

Po določilih 47. člena Zakona o revidiranju, je potrebno za izvedbo revizorjevega pregleda poročila o odnosih do povezanih družb skleniti posebno pogodbo v pisni obliki. Pred sklenitvijo pogodbe se preveri ali obstajajo kakšne omejitve pri sprejemu posla v smislu postavitve roka za pregled poročila oziroma za pripravo revizorjevega poročila. Glede na ugotovljen obseg medsebojnega poslovanja se preveri razpoložljivost ustreznega strokovnega kadra revizijske ekipe, ki bo opravila posel, morebitna vključitev izvedencev, predviden čas za izvedbo in terminski plan izvedbe, ter posledično ustrezno dogovorjena cena za opravljene storitve. Z upoštevanjem spoznanj iz preteklih obveznih revizij in preteklih pregledov poročil o odnosih do povezanih oseb, predvidevam, da se bodo potrebni postopki poizvedovanja in ustrezni analitični postopki izvedli v roku 3 delovnih dni oziroma 24 delovnih urah. Urna postavka za tovrstne storitve bi se ovrednotila v višini 80 EUR, tako da bi naj predvidena cena za opravljene storitve znašala 1.920 EUR povečana za obračunan DDV. V kolikor bi se pojavila potreba po dodatnih postopkih in morebitni vključitvi izvedencev, bi se o tem pogovorilo s poslovodstvom in tudi temu primerno prilagodila cena opravljenih storitev. Pred sklenitvijo pogodbe se preveri še ocena tveganja pri sprejemu posla. Izpolni se vprašalnik o sprejemu posla. Pri tem se upoštevajo vsa spoznanja tekom preteklega sodelovanja z družbo »X« . Ker je z družbo že sklenjena pogodba o obvezni reviziji, je ocena tveganja že bila opravljena tekom revizijskih postopov v okviru redne revizije in se ne opravlja ponovno. Opredelil sem tudi pomembnost. Pomembnost sem opredelil s pomočjo metodološkega gradiva katerega je sprejel Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo in ga poimenoval kot Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije. Ker je predmet pregleda poslovanje z obvladujočo družbo, sem pomembnost izračunal na podlagi prihodkov od prodaje doseženih z obvladujočo družbo. V primeru družbe »X« so to čisti prihodki od prodaje ustvarjeni na domačem trgu. Družba »X« namreč na domačem trgu vrši prodajo ulitkov izključno družbi »O«. Metodološko gradivo predvideva izračun pomembnosti v odstotkih na podlagi doseženih prihodkov. Odstotek naj bi znašal med 0,8% do 5,0% in padal glede na dosežene prihodke. Pri družbah z enim lastnikom, kjer lastnik jamči za vse obveznosti te družbe, se lahko uporabi višji odstotek, vendar ne več kot 5,0%. V primeru družbe »X« so v letu 2021 znašali ustvarjeni čisti prihodki od prodaje na domačem trgu 12.412.900 EUR. Po metodologiji so bili prihodki v intervalu med 12.000.001 EUR in 25.000.000 EUR. V okviru tega intervala metodologija predvideva določitev pomembnosti v višini med 1,5% in 1,7% glede na ustvarjene prihodke. Z ozirom, da so ustvarjeni prihodki malo nad spodnjo mejo intervala, sem določil pomembnost v višini 1,7% odstotka od ustvarjenih prihodkov in tako določil pomembnost na ravni poročila o odnosih do povezanih družb v višini 211.019 EUR. Izvedbeno pomembnost sem določil v višini 75% od tega zneska, torej v višini 158.264 EUR. Trivialno napako sem določil v višini 5% od pomembnosti na ravni poročila o odnosih do povezanih družb. V primeru družbe »X« sem tako določil trivialno napako v višini 10.551 EUR.

Ker so tako na strani naročnika kot tudi na revizorjevi strani izpolnjene vse predpostavke za sprejem posla, se sklene posebna pogodba v pisni obliki. V pogodbi se poleg predmeta pogodbe – pregled poročila o odnosih do povezanih družb, terminskega načrta izvedbe storitev, sestave revizijske delovne skupine, cene storitev, načina in rok plačila, opredeli tudi:

- odgovornost poslovodstva za pripravo poročila; Poslovodstvo je odgovorno za navedbe in ugotovitve v poročilu, pripravljenem v skladu s 545. členom ZGD. Nadalje je poslovodstvo odgovorno za notranje kontroliranje, kot je potrebno v skladu z odločitvijo poslovodstva, da omogoči pripravo poročila na način, da ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

- revizorjevo odgovornost, da posel načrtuje in izvede, upoštevajoč MSZ 3000 in določbe 546. člena ZGD; Odgovornost revizorja je, da izrazi sklep o omejenem zagotovitlu za poročilo o odnosih do povezanih družb na podlagi postopkov, ki jih opravi in dokazov, ki jih pridobi tekom pregleda poročila. Revizor opravi posel dajanja omejenega zagotovila, katerega opravi v skladu z Mednarodnim standardom dajanja zagotovil 3000 – Posli dajanja zagotovil razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti (MSZ 3000), ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil. Ta standard zahteva, da revizor posel načrtuje in izvaja tako, da pridobi omejeno zagotovilo o tem, da ni opazil ničesar, zaradi česar bi verjel, da poročilo o odnosih do povezanih družb vsebuje pomembno napačne navedbe, med drugim z vidika skladnosti z zahtevami 545. člena ZGD, točnosti navedb transakcij ali navedb o nesorazmerno visoki vrednosti izpolnitve družbe glede na okoliščine, ki so bile znane v času, ko so bili ti posli sklenjeni, in nadomestilu prikrajšanja oziroma drugih dejanjih ali navedbah o obstoju okoliščin, ki nakazujejo bistveno drugačno presojo, kot jo je v poročilu izrazilo poslovodstvo, vse ob upoštevanju opredeljenih sodil.

- predvidene postopke za pridobitev omejenega zagotovila ter da bo izdano temu primerno revizorjevo poročilo; Pri izvajanju postopkov točnosti (ustreznosti razkritja) navedb transakcij z obvladujočo družbo ali z njo povezanimi družbami, ali na pobudo in v interesu teh družb opravljenih transakcij in drugih dejanj, se opredelitev obvladujoče družbe in z njo povezanih družb presoja na podlagi 527. člena ZGD. Ustreznost razkritij se primerja tudi z razkritji v letnem poročilu družbe »X« za leto 2021. Pri primernosti vrednosti izpolnitve posameznega posla z obvladujočo družbo in z njo povezanimi družbami oziroma za navedbe v poročilu glede nesorazmerno visoke vrednosti izpolnitve posameznega posla družbe se upoštevajo kriteriji v času sklenitve posla, ki veljajo za določanje transfernih cen, po eni od petih metod ali kombinaciji teh metod, kot jih določata zakon, ki ureja obdavčitev dohodkov pravnih oseb in pravilnik o transfernih cenah. Za posle ali druga dejanja, ki so na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe ali z njo povezanih družb sklenjeni oziroma opravljeni z nepovezanimi osebami, se za presojo primernosti vrednosti njihove izpolnitve, razkritih v poročilu oziroma za presojo navedb glede nesorazmerno visoke vrednosti izpolnitve posameznega posla družbe, upoštevajo pogoji na trgu, ki bi veljali v času sklenitve posla za istovrstne ali primerljive proizvode ali storitve in bi bili doseženi v prostovoljnih transakcijah. Za druga dejanja, ki so opravljena na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe in z njo povezanih družb in ta dejanja ne predstavljajo pravnega posla, ampak gre za neskladje računovodskih izkazov s standardi računovodskega poročanja oziroma ali za navedbe v poročilu in obstajajo okoliščine, ki nakazujejo bistveno drugačno presojo, kot jo je dalo poslovodstvo, se kot kriterij upoštevajo

določila SRS-jev oziroma MSRP-jev. V okviru predvidenega obsega opravljenega dela se izvedejo naslednji postopki:

- opravijo se razgovori s poslovodstvom in drugimi osebami v družbi na podlagi katerih se revizor seznanja s postopki, ki jih družba uporablja za prepoznavanje pogodb in poslov s povezanimi osebami, ki jih je potrebno vključiti v poročilo ter z načinom določanja višine nadomestil in povračil pri poslih, ki so predstavljeni v poročilu, in ugotavljanja morebitnega prikrajšanja
- za potrebe preverjanja skladnosti navedb v poročilu s poslovnimi knjigami družbe se izvedejo analitični postopki
- pri članih nadzornega sveta družbe oziroma pri organih upravljanja družbe se poizveduje glede navedb v poročilu ter tveganjih, povezanih z njimi.

Narava in obseg revizijskih postopkov se določita glede na oceno tveganja in strokovno presojo revizorja, da pridobi omejeno zagotovilo, in ne vključuje mnenja o ustreznosti politike transfernih cen.

Pri poslih dajanja omejenega zagotovila so postopki zbiranja dokazov bolj omejeni kot v primeru poslov dajanja sprejemljivega zagotovila, zato je danega manj zagotovila kot v primeru posla dajanja sprejemljivega zagotovila oziroma revidiranja. Pridobljeni dokazi naj bi zadoščali in bili ustrezna podlaga za sklep revizorja o pregledu poročila o odnosih do povezanih družb.

- predvidene uporabnike revizorjevega poročila oziroma omejitve v zvezi z objavo in distribucijo revizorjevega poročila; Izdano revizorjevo poročilo ima omejitve v zvezi z objavo in distribucijo. Revizorjevo poročilo je namenjeno nadzornemu svetu družbe (v kolikor ga ima družba) in lastnikom družbe za katero se izvede pregled poročila o odnosih do povezanih družb. Drugim strankam ga ni dovoljeno posredovati ali dajati v uporabo.

4.1 Splošni revizijski postopki izvedeni v povezavi s pregledom poročila o odnosih do povezanih družb

Pred izvedbo podrobnih revizijskih postopkov povezanih s sprejetim Stališčem 2 – Pregled poročila o odnosih do povezanih družb, sem opravil sledeče postopke:

a) S strani poslovodstva sem pridobil seznam povezanih družb ter z njimi povezanimi posli in izvedel primerjavo s preteklim letom

Od poslovodstva sem pridobil seznam povezanih družb in seznam poslov s povezanimi družbami v letu 2021. Pridobljen seznam sem primerjal s pridobljenim seznamom v preteklih letih in ugotovil, da na področju povezanih družb in poslov z povezanimi družbami v letu 2021 ni prišlo do sprememb glede na leto 2020. Tudi v letu 2021 je družba »X« v okviru povezanih družb poslovala samo z obvladujočo družbo »O«. Drugega poslovanja s povezanimi družbami ni bilo. Pridobljen seznam povezanih družb in poslov s povezanimi družbami v letu 2021 je predstavljen v tabeli 3.

Tabela 3: Pridobljen seznam povezanih družb in kumulativni promet s povezanimi družbami v letu 2021

	kumulativni promet v EUR				
	poslovnih terjatev	poslovnih obveznosti	danih posojil	prejetih posojil	drugo
družba »O«	15.143.738	31.527	/	1.000.000	/

Vir: Družba »X«, Dokumentacija za transferne cene družbe »X« za leto 2021, 2021.

b) Poizvedbe pri poslovodstvu za ugotavljanje novih povezanih družb in poslov s povezanimi družbami; pregled zapisnikov kolegijev

Tekom opravljenih poizvedb pri poslovodstvu in pregledu zapisnikov kolegijev nisem odkril dodatnih povezanih družb, ki jih poslovodstvo ni ugotovilo oziroma razkrilo. S pomočjo spletne aplikacije AJPES in EBONITETE sem preveril povezave poslovodstva z drugimi družbami, pri čemer nisem odkril nerazkritih povezav. Od fizične osebe »A« in fizične osebe »B« sem pridobil pisno izjavo, da ne izvajata nadzora ali bistvenega vpliva, tako posrednega kot neposrednega, v nobeni drugi družbi, razen v družbah »O« in »X«. Za preveritev izjave sem izvedel preiskavo na spletnih aplikacijah AJPES in EBONITETE, pri čemer nisem zaznal nobenih informacij, ki bi izpodbijale podano izjavo lastnikov.

V knjigovodskih evidencah družbe »X« so posli s povezano družbo »O« izkazani v okviru posebnih postavk. Tako so informacije o kumulativnem prometu ter stanju na posameznem kontu poslovodstvu takoj na voljo. Družba »X« dvakrat letno (na dan 30.6. in 31.12.) pridobi potrditve stanj in obveznosti ter prometa z družbo »O«. Družba »X« na dan 31.12.2021 izkazuje do družbe »O« terjatve iz naslova prodaje ulitkov in oddaje nepremičnin v skupnem znesku 1.380.570 EUR, kratkoročne finančne obveznosti iz naslova prejetega posojila v višini 1.000.000 EUR in kratkoročne poslovne obveznosti iz naslova IT storitev in obračunanih obresti za mesec december leta 2021 v skupnem znesku 3.289 EUR. Vse odprte terjatve in obveznosti po stanju na dan 31.12.2021 so navedene v poročilo poslovodstva o odnosih do povezanih družb in jih ima družba »X« tudi potrjena preko pridobljenih potrditev izpisov odprtih postavk po stanju na dan 31.12.2021, potrjenih s strani družbe »O«. Vse terjatve in obveznosti do družbe »O« so na dan 31.12.2021 nezapadle.

c) Pregled obračuna davka od dohodka pravnih oseb za leto 2021

Glede na to, da je poslovodstvo pripoznalo poslovanje s povezanimi družbami je dolžno to pripoznavo izkazati tudi v okviru obračuna davka od dohodkov pravnih oseb. Družba »X« je v skladu z določbami pravilnika o davčnem obračuna davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2021 izpolnilo naslednje rubrike:

Davčni zavezanec posluje s povezanimi osebami po 16. členu ZDDPO-2:	NE
Davčni zavezanec posluje s povezanimi osebami rezidenti po 17. členu ZDDPO-2:	DA
Davčni zavezanec posluje s povezanimi osebami rezidenti po 17. členu ZDDPO-2 in mora v skladu s šestim odstavkom 17. člena ZDDPO-2 prilagajati davčno osnovo:	NE
Davčni zavezanec prejema ali daje posojila ali izkazuje obresti s povezanimi osebami iz 16. člena ZDDPO-2:	NE

Davčni zavezanec prejema ali daje posojila ali izkazuje obresti s povezanimi osebami rezidenti iz 17. člena ZDDPO-2 in mora v skladu s šestim odstavkom 19. člena ZDDPO-2 prilagajati davčno osnovo:

NE

Družba »X« posluje s povezano družbo »O«, ki je rezident Republike Slovenije, saj ima družba »O« sedež družbe v Sloveniji in tudi ekonomsko deluje v Sloveniji. Družba »X« je prejela posojilo od družbe »O«, vendar nobena od povezanih družb nima nepokrite davčne izgube iz preteklih obdobj, nobena ne plačuje davka po nižji davčni stopnji od 19% oz. ni oproščena plačevanja davka po ZDDPO-2. Tako je družba pravilno v okviru obrazca DDPO za leto 2021 potrdila samo drugo rubriko, da posluje s povezano osebo rezidentom po 17. členu ZDDPO-2.

Glede na potrditev druge rubrike, pripoznave poslovanja s povezano osebo rezidentom po 17. členu ZDDPO-2, je družba izpolnila Prilogo 17 k obračunu davka od dohodkov pravnih oseb z naslednjimi navedbami:

Tabela 4: Priloga 17 k obračunu davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2021

Naziv povezane osebe	Davčna številka	Oznaka povezanosti	Ni prilagoditve davčne osnove	Kumulativni promet v EUR	
				Terjatev	Obveznosti
družba »O«	00000000	A	DA	15.143.738	31.527

Vir: Družba »X«, Obračun davka od dohodkov pravnih oseb družbe »X« za leto 2021, 2022.

Skladno z metodologijo za izpolnjevanje Priloge 17 je družba v okviru poslov s povezano družbo »O« vpisala skupno vrednost vzpostavljenih terjatev in obveznosti v letu 2021 (ne glede na njihovo plačilo). Ker gre za opravljene transakcije med povezanimi osebami rezidenti, pri čemer je družba »O« 100% lastnica družbe »X«, je družba pravilno označila kot tip povezanosti A, ki velja za povezane osebe rezidenti, pri katerih je povezana oseba (družba »O«) lastnica družbe, ki oddajo Prilogo 17 (družba »X«). Ker nobena od povezanih družb nima nepokrite davčne izgube iz preteklih obdobj in nobena ne plačuje davka po nižji davčni stopnji od 19% oz. ni oproščena plačevanja davka po ZDDPO-2, je družba pravilno označila, da ni potrebe po prilagoditvi davčne osnove. Vpisan promet sem preveril s podatki v knjigovodskih evidencah. Terjatve zajemajo letne prihodke od prodaje ulitkov v skupnem znesku 12.332.764 EUR, povečane za obračun DDV, kar skupaj znaša 15.045.972 EUR. V kumulativni promet terjatev je všteta tudi letna najemnina za oddajo proizvodnih prostorov v skupnem letnem znesku 80.136 EUR povečana za obračunan DDV, kar skupaj znaša 97.766 EUR. Seštevek letnih terjatev iz naslova prodaje ulitkov in obračunane najemnine skupaj znaša 15.143.738 EUR kolikor je tudi družba »X« navedla pod rubriko kumulativni promet terjatev v letu 2021. Obveznosti se nanašajo na obračunane IT storitve v skupnem letnem znesku 24.000 EUR, povečane za obračunan DDV, kar skupaj znaša 29.280 EUR. Preostanek obveznosti se nanaša na obračunane obresti za prejeto kratkoročno posojilo. Obračunane obresti za obdobje 10.10.2021-31.12.2021 skupaj znašajo 2.247 EUR. Seštevek obveznosti, IT storitev in obračunanih obresti skupaj z obračunanim DDV-jem, je za leto 2021 znašal 31.527 EUR, kolikor je v okviru kumulativnega prometa obveznosti v okviru Priloge 17 tudi navedla družba »X«. Vsi navedeni zneski so tudi ustrezno izkazani v računovodskih izkazih družbe »X«.

4.2 Poglobljeni revizijski postopki izvedeni skladno s Stališčem 2

V nadaljevanju so prikazani izvedeni poglobljeni revizijski postopki, katere sem opravil skladno z napotili v Stališču 2, katerega je 2.3.2016 sprejel revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo.

4.2.1 Pridobivanje dokazov

Stališče 2 prav tako kot ZGD veleva, da se najprej presodi, ali poročilo vsebuje vse predvidene informacije. V povezavi s 546. členom ZGD je potrebno preveriti:

- ali so navedbe v poročilu točne;
- ali pri pravnih poslih, navedenih v poročilu, vrednost izpolnitve družbe ni bila nesorazmerno visoka glede na okoliščine, ki so bile znane v času, ko so bili ti posli sklenjeni, in je bilo morebitno prikrajšanje nadomeščeno;
- ali glede drugih dejanj, navedenih v poročilu, obstajajo okoliščine, ki nakazujejo bistveno drugačno presojo, kot jo je dalo poslovodstvo.

Stališče 2 glede pridobivanja dokazov o pravilnosti poročila napotuje na poizvedovanje in izvedbo analitičnih postopkov. Nadalje stališče določa, da v kolikor revizor s preiskovanjem ali z analitičnimi postopki ni odkril znakov nepopolnega poročila, mu ni treba opravljati dodatnih postopkov o popolnosti navedb v poročilu.

Razlagalni slovar, katerega je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov v decembru 2016, termin poizvedovanje tolmači kot zbiranje informacij pri dobro obveščenih računovodskih in neračunovodskih osebah v organizaciji ali zunaj nje. Skladno z napotili Stališča 2 sem pri poslovodstvu in drugih osebah družbe »X« (zlasti pri vodji finančno računovodske službe odvisne družbe, v nadaljevanju tudi vodja FRS) opravil naslednja poizvedovanja glede:

a) zagotavljanja popolnosti seznama z obvladujočo družbo povezanimi družbami, kot so opredeljene v 527. členu ZGD; v povezavi s tem sem zlasti poizvedoval:

- **na kakšen način poslovodstvo pridobiva informacije o obvladujoči družbi in z njo povezanimi družbami;** V razgovoru mi je bilo pojasnjeno, da v prostorih odvisne družbe potekajo na vsaka dva tedna (običajno vsak prvi in tretji torek v mesecu) kolegiji na katerem se izmenjajo vse bistvene informacije vezane na poslovanje med obvladujočo in odvisno družbo. Tekom opravljanja revizijskih postopkov sem bil tudi dvakrat prisoten na tem kolegiju, in sicer prvi torek v mesecu februarju in tretji torek v mesecu marcu, vse leta 2022, na katerih sem se lahko prepričal o nivoju in odprtosti komunikacije med poslovodstvi družb. Glede na dosleden pretok informacij med poslovodstvoma obeh družb (obvladujoče in odvisne družbe), sem ocenil, da obstaja zelo majhno tveganje, da v kolikor bi prišlo do spremembe v relaciji kroga povezanih družb (bodisi širitve ali opustitve povezav), da ne bi bilo poslovodstvo odvisne družbe o tem pravočasno obveščeno in na te relacije pripravljeno. Hkrati obstaja tudi zelo majhno tveganje, da jih družba ne bi v svojih računovodskih izkazih in potrebnih poročilih tudi ustrezno upoštevala.
- **na kakšen način se poslovodstvo prepriča o popolnosti informacij iz prejšnje alineje;** Poslovodstvo obvladujoče družbe je v tesni navezi z vodjo FRS. Vodja FRS je prisotna pri

vseh pomembnejših kolegijih, vsekakor pa je praviloma vedno prisotna na kolegijih z obvladujočo družbo. V kolikor bi tekom kolegijev poslovodstvo odvisne družbe oziroma vodja FRS zaznalo indic v smislu spremembe nabora povezanih družb (zožitev ali razširitev) bi prišlo do preverbe v ustreznih registrih. Najmanj enkrat letno vodja FRS, vsaj ob pripravi letnega poročila odvisne družbe, preveri preko registrov (preko spletne aplikacije AJ PES) nabor povezanih družb oziroma z družbo povezanih oseb). V kolikor bi pri preverbi prišlo do novih spoznanj, bi poslovodstvo ustrezno ukrepalo in temu ustrezno prilagodilo seznam povezanih družb in posledično tudi poročilo o odnosih do povezanih družb. Obvladujoča družba vsako leto za lastne potrebe pripravi zbirne (konsolidirane) izkaze in tudi za lastne potrebe primerno konsolidirano letno poročilo. Zbirno bilančni podatki povezanih družb še ne dosegajo kriterija velike družbe in s tem potrebe po zakonsko obvezni pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov oziroma obveznega konsolidiranega letnega poročila. V prilagojenem zbirnem poročilu obvladujoča družba navede povezane družbe in njihove osnovne značilnosti (med drugim navaja tudi lastniško strukturo, poslovne deleže, direktorja oziroma prokurista,...). Povezanost med družbami se v poročilu tudi grafično prikaže.

- **kdo v družbi je zadolžen za pripravo poročila in na kakšen način pridobiva informacije o obvladujoči družbi in z njo povezanimi družbami;** Za pripravo poročila o odnosih do povezanih družb je zadolžena vodja FRS odvisne družbe. Kot poizvedeno in tekom mojega prisostvovanja na torkovih kolegijih med odvisno in obvladujočo družbo, sem dobil potrditev, da je pretok informacij med poslovodstvom obvladujoče in odvisne družbe zelo odprt in transparenten; poslovodstvu dostikrat *»dihata kot eno«*, čeprav sta pri poslovanju zelo dosledni, tudi med sabo zelo tekmovalni, predvsem pa vsako zasleduje interese svoje družbe, kljub vsemu pa se še vedno upošteva končen skupen učinek poslovanja. Udejstvovanje na kolegijih me je prepričalo, da je dotok informacij ustrezen in zadosten, tako da lahko vodja FRS odvisne družbe, ki je zadolžena za pripravo poročila o odnosih do povezanih družb, na podlagi verodostojnih informacij pripravi ustrezno poročilo.
 - **ali družba vodi ustrezno analitično evidenco po pravnih osebah, ki zagotavlja pravilnost in popolnost poročila;** Tekom revidiranja izkazov odvisne družbe, sem se prepričal, da ima družba dosledno analitično evidenco po povezanih družbah. Poleg običajnih štirimestnih analitičnih kontov, katere uporablja za evidentiranje dogodkov z nepovezanimi družbami, uporablja petmestne analitične konte pri evidentiranju transakcij s povezanimi družbami. Vsako leto, pri pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov, v smislu dvostavnosti knjigovodstva, preveri tudi ustreznost medletnega knjiženja.
- b) zagotavljanja popolnosti seznama poslov z obvladujočo družbo in z njo povezanimi družbami; v povezavi s tem sem zlasti poizvedoval:**
- **ali družba vodi ustrezno analitično evidenco sklenjenih poslov z obvladujočo družbo in z njo povezanimi družbami, ki so predstavljeni v poročilu;** Družba poleg rednega pregleda izpisov knjigovodskih kartic na katerih so evidentirani poslovni dogodki z obvladujočo družbo, vodi tudi tabelarično v programu Excel vse sklenjene posle v posameznem poslovnem letu z obvladujočo družbo. Tabela služi kot navzkrižna kontrola s skupnim prikazom poslov s povezanimi družbami, katerega se odvisna družba poslužuje pri pripravi podatkov potrebnih za pripravo Skupinskih - konsolidiranih računovodskih izkazov.

- **ali obstaja sistem kontrol, ki zagotavlja pravilnost in popolnost poslov, evidentiranih v teh evidencah;** Konec leta vodja FRS za potrebe priprave podatkov potrebnih za pripravo skupinskih računovodskih izkazov, preko sistema dvostavnega knjigovodstva preveri ali je bilo medletno evidentiranje dogodkov pravilno. Prav tako dvakrat letno (na dan 30.6. in 31.12.) pridobi družba »X« potrditve stanj in obveznosti ter obseg prometa z družbo »O«.
- c) **zagotavljanja popolnosti seznama tistih poslov ali drugih dejanj, ki so bili sklenjeni oziroma opravljeni na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe ali z njo povezanih družb; v povezavi s tem sem poizvedoval:**
- **na kakšen način posloводство razume pojma »na pobudo« in »v interesu« ter ali poroča zgolj o takih poslih, ki predstavljajo oškodovanje, ali o vseh;** Tekom prisotnosti na kolegijih in prebiranja elektronske pošte med poslovodstvoma obeh družb okoli aktualnih dogodkov, še zlasti sedaj v času enormne rasti cen energentov, sem se lahko izdatno prepričal, da vseskozi poslovanje med povezanima družbama poteka po *Arm's length* načelu, po pogojih, v katerih poslujejo nepovezane osebe, oziroma po tržnih pogojih. Vseskozi poslovanje med povezanima družbama poteka transparentno, ob sprotne poznovanju in odobravanju obeh poslovodstev. V okviru prodaje ulitkov se prodaja vrši po cenah, ki v povprečju ne odstopajo od prodaje družbam izven »skupine«. Konec leta, odvisna družba na lastno pobudo naredi preverbo cen po katerih je prodajala ulitke obvladujoči družbi oz. ostalim družbam. Opravi se analiza v smislu transfernih cen. Glede na status obeh družb, tako družba »X« kot družba »O« sta rezidentki Republike Slovenije, pri čemer nobena družba nima nepokrite davčne izgube iz preteklih obdobj, nobena ne plačuje davka po nižji davčni stopnji od 19% oz. ni oproščena plačevanja davka po ZDDPO-2, tako da po ZDDPO družbi nimate zaveze po pripravi dokumentacije na temo transfernih cen. Ker družbi vseeno želita med sabo poslovati pod tržnimi pogoji, odvisna družba za lastne potrebe pripravi študijo prodajnih cen. Družba pripravi analizo prodajnih cen oziroma doseženih marž pri prodaji posameznih ulitkov po kupcih v posameznem poslovnem letu. Dosežene marže analizira skladno s priporočeno metodologijo OECD tako, da iz analize izloči zgornjih 25% (25% najvišje doseženih marž) in spodnjih 25% (25% najnižjih realiziranih marž), in s tem določi zgornji ter spodnji kvartil. Med njima izračuna mediano in določi interval v okviru katerega bi se naj gibala dosežena marža pri poslovanju s povezano družbo, to je med mediano in zgornjim kvartilom. V kolikor se izkaže, da marža ni bila ustrezna, se izvede korekcija v smislu dodatnega bremepisa oz. izdanega dobropisa. Po izračunu, ki ga je družba opravila pred oddajo Obračuna davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2021 je znašala mediana dosežene marže 12,06% in zgornji kvartil 24,72%. Glede na izračun naj bi bile ustrezne marže pri poslovanju s povezano družbo v intervalu med 12,06% in 24,72%. Družba »X« je pri poslovanju s povezano družbo »O« v letu 2021 dosegala prodajne marže med -8,57% in 23,85%. Glede na opravljen izračun je družba vse prodaje pri katerih so bile dosežene marže nižje od 12,06% preračunala na najnižjo še dopustno prodajno maržo, to 12,06%. Tekom izvedenega preračuna je družba ugotovila, da je skupen znesek prenizko obračunanih ulitkov v letu 2021 znašal 65.455 EUR. Za tako preračunan znesek je družba »X« družbi »O« izstavila dodaten bremepis za izvršene prodaje ulitkov v letu 2021. Bremepis v znesku 65.455 EUR je družba »X« izkazala med čistimi prihodki od prodaje na domačem trgu, ki so se v letu 2021 kot tudi v preteklosti nanašali na izključno prodajo ulitkov družbi »O« in so za poslovno leto 2021 skupno znašali 12.412.900 EUR. Od skupno ustvarjenih 12.412.900 EUR so znašali prihodki od redne prodaje

12.267.309 EUR, dodatno izdan bremepis v smislu korekcije doseženih marž je znašal 65.455 EUR. Preostanek čistih prihodkov od prodaje v višini 80.136 EUR so se nanašali na zaračunane prihodke iz naslova najema nepremičnin – proizvodnih prostorov. Preračune realizirane marže pri prodaji družba »X« izvede vsako leto pred oddajo Obračuna davka od dohodkov pravnih oseb. Glede na trenutne enormne rasti cen energentov in cen materiala, bo ta preračun tudi zelo aktualen za izvršene prodaje v poslovnem letu 2022. Cene po katerih družba prodaja ulitke ne spreminja sproti, ampak z zamikom in tudi ne vsem kupcem v enaki dinamiki. Družba vseskozi teži k čim bolj tržnemu poslovanju. V tekoče cene skuša čim bolj zajeti vse aktualne tržne komponente cene, vendar kljub vsem vloženim naporom ni pri vseh kupcih enako uspešna pri dvigovanju cen. Posledično se pojavljajo tudi razlike v doseženih maržah. Prav zaradi težnje po čim bolj tržnem poslovanju tudi z obvladujočo družbo »O«, družba opravlja tovrstne preračune, čeprav z vidika transfernih cen, glede na status družbe »O« in družbe »X« tovrstno preračunavanje in posledične prilagoditve prihodkov niso potrebne.

Dodatne kontrole se izvajajo tudi v okviru poročanja o poslovanju s povezanimi osebami pri oddaji napovedi davka od dohodkov pravnih oseb. Ker letno medsebojno poslovanje presega 50.000 EUR, sta družbi zavezani k poročanju o medsebojnem poslovanju v okviru Priloge 17 – Podatki v zvezi s transfernimi cenami pri poslovanju med povezanimi osebami rezidenti po 17. Členu ZDDPO-2. Pri tem se letni prometi po načelu dvostavnega knjigovodstva medsebojno primerjajo (obveznosti s stroški storitev + DDV in zaračunane obresti; na podoben način se opravi tudi primerjava med terjatvami in prihodki + DDV). Ustvarjen promet se primerja z letno realizacijo, kar skupaj predstavlja osnovo za analizo medsebojnega poslovanja po načelu tržnih cen. V kolikor se na letnem nivoju pokažejo odstopanja, se izvede ustrezna korekcija.

Na podlagi vseh notranjih kontrol, ki jih uporabljata družbi tekom medsebojnega poslovanja, lahko zaključim, da se poroča o vseh poslih in ne samo o poslih, ki predstavljajo oškodovanje oziroma so bili opravljeni na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe ali z njo povezanih družb.

- **na kakšen način se pridobivajo informacije o takih poslih;** Kot pojasnjeno v prejšnji alineji poteka poslovanje med povezanima družbama izredno transparentno. Podroben opis je podan v okviru prejšnje alineje.
- d) **načina določanja nadomestil za sklenjene posle, predstavljene v poročilu, ter o upoštevanju tržnih pogojev oziroma transfernih cen, in sicer sem v tej povezavi predvsem poizvedoval:**
 - **ali so obvladujoča družba ali z njo povezane družbe deležne enakih pogojev pri sklepanju poslov, kot tretje osebe;** Kot že ugotovljeno poslovodstvo obeh družb deluje izredno transparentno. Poslovanje je medsebojno usklajeno, redno, dvakrat mesečno, so skupni kolegiji, po potrebi še dodatni. Poslovanje skušata družbi voditi čim bolj po tržnem načelu. Tekom poizvedovanja sem že spoznal, da se najmanj konec leta naredi analiza ustreznosti medsebojnega poslovanja in se glede na izsledke po potrebi izvede ustrezna korekcija.

- **če prihaja do odstopanj, kakšni so razlogi za to in ali so sprejemljivi;** Glede na načrtano poslovanje prihaja do letnega odstopanja, še zlasti se bo, zaradi izredno negotovih gospodarskih razmer na področju energentov in surovin, to verjetno dodatno odrazilo pri letošnji analizi, pri analizi doseženih prodajnih marž pri prodaji ulitkov v poslovnem letu 2022. Da ne bi bila odstopanja prevelika, sta se poslovodstvi družb dogovorili, da se letošnja analiza opravi v dveh delih (za obdobje 1-6/2022 in nato še na nivoju celotnega leta 2022). Sprva sta poslovodstvi razmišljali tudi o kvartalni analizi, a se je pokazalo, da le-ta zaradi prevelike volatilnosti in deloma še nakopičenih zalog, ni najbolj primerna. Prvo podrobno analizo za leto 2022 bo družba izvedla po končanem kolektivnem dopustu v mesecu avgustu 2022. Za poslovno leto 2021 je družba v okviru prodajne analize ugotovila, da je po metodologiji transfernih cen primerna prodajna marža s povezano družbo v intervalu med 12,06% in 24,72%. Tako je družba za vse prodaje, pri katerih je bila realizirana prodajna marža nižja od 12,06% naredila dodaten poračun in iz tega naslova družbi »O« izdala dodaten bremepis v višini 65.455 EUR. Glede na zastavljeno metodologijo medsebojnega poslovanja družb in otežkočenega natančnega predvidevanja prodajnih marž, so odstopanja pri prodaji pričakovana in zato jih družba tudi konec leta preko izstavitve dobropisa oziroma bremepisa korigira.

Obstaja tudi možnost poročila obračuna prostorov, ki jih družba »X« daje v najem družbi »O«. Do poročila lahko pride, bodisi zaradi spremembe površine najetih prostorov ali pa cene najema. Glede na rast poslovanja obeh družb se lahko spremeni potreba po površini najetih prostorov. V kolikor bi prišlo do povečanja, bi se dodatno obračunale dodatno uporabljene / najete površine. V primeru zmanjšana pa bi se najemnina znižala. V zadnjih letih se pojavlja precejšna rast cen nepremičnin. Poleg stanovanjskih nepremičnine so v porastu tudi cene industrijskih objektov. Glede na pogodbeno določila, je možen tudi dodaten poračun najemnine iz naslova splošne rasti cen nepremičnin. Konec leta se izvede poračun prilagojen na nove tržne razmere.

e) poizvedovanje o poslih ali dejanjih, v zvezi s katerimi je težje opredeliti primernost nadomestila ali nastanek prikrajšanja, in sicer predvsem poizveduje:

- **ali poročilo vsebuje na primer enkratne posle, za katere ni mogoče pridobiti ustreznih tržnih informacij;** Poročilo je na podlagi izvedenih notranjih kontrol zelo dosledno in zajema vsako leto popolnoma vse medsebojne relacije. Vso poslovanje se dosledno vrednostno ovrednoti in izrazi preko izstavitve računov. Na podlagi primerjave opravljenih medsebojnih letnih prometov se preveri ali je pri obeh družbah vso poslovanje ustrezno zajeto. Vsako leto se opravi tako uskladitev odprtih saldov na dan 30.6. in na dan 31.12., kot tudi ustvarjenega letnega poslovanja (prometa). Glede na doslednost, obstaja zelo majhna verjetnost, da v poročilu ne bi bili zajeti tudi enkratni posli. V letu 2021 so se pojavili enkratni posli v smislu zagotovitve dodatnih likvidnih sredstev, zaradi konca leta, pri odvisni družbi, izdatne nabave zaloga surovin. Ker je imela obvladujoča družba prosta denarna sredstva jih je posodila odvisni družbi. Posojilo za obdobje do enega leta, z možnostjo predčasnega vračila, je prejela odvisna družba po obrestnih meri, ki velja za posojila med povezanimi subjekti.

- **če taki posli obstajajo, kako poslovodstvo opravičuje primernost vrednosti posla in ali je pri določanju vrednosti uporabilo kakršnekoli objektivne kriterije;** Kot že izpostavljeno obstaja možnost enkratnih poslov, katere poslovodstvi obeh družb skušata izpeljati čim bolj transparento in po tržnih zakonitostih. V letu 2021 je bil kot tak enkratni posel v obliki danega kratkoročnega posojila za potrebe zagotovitve likvidnih denarnih sredstev potrebnih za financiranje pri odvisni družbi izdatnega nakupa zaloga surovin. Posojilo je bilo dano po obrestni meri, ki velja za posojila med povezanimi subjekti.

- **če ni zaznati uporabe objektivnih kriterijev in taki posli ali dejanja lahko pomembno vplivajo na sprejem revizorjevega sklepa, revizor opravi dodatne postopke;**
Obe družbi skušata biti pri medsebojnem poslovanju čim bolj transparentni. Pri vsaki medsebojni relaciji skušata imeti tehtne podlage za postavitve vrednostnih določil. V kolikor sami poslovodstvi tega ne bi uspeli samostojno vzpostaviti, bi si poiskali zunanjo pomoč, v smislu uporabe spoznanj ustreznih veščakov. Glede na vsa spoznanja dodatni revizijski postopki niso potrebni.

- **ugotavljanje razlogov za pomembna odstopanja v poslovanju z obvladujočo družbo ali z njo povezanimi družbami;** Po opravljenem poizvedovanju ni bilo zaznati pomembnih odstopanj v poslovanju z obvladujočo družbo ali z njo povezanimi družbami.

- f) **poizvedovanje o načinu vplivanja obvladujoče družbe ali z njo povezanih družb na poslovne odločitve poslovodstva družbe, ki je pripravilo poročilo, ter o vlogi članov nadzornega sveta ali drugih, pristojnih za upravljanje pri tem, in sicer predvsem poizveduje:**
 - **ali obvladujoča družba ali z njo povezane družbe neposredno ali preko nadzornega sveta daje navodila poslovodstvu družbe; oziroma – ali je bilo v poslovnem letu poslovodstvu družbe neposredno od obvladujoče družbe ali z njo povezanih družb oziroma preko nadzornega sveta naročeno, da se sklenejo posli, ki niso v interesu družbe.** Poslovodstvi obvladujoče družbe in odvisne družbe zelo tesno sodelujeta. Odločitve o medsebojnem poslovanju se sprejemajo soglasno in nikakor niso podana kot navodila s strani obvladujoče družbe. Na rednih torkovih kolegijih poteka redno poslovno usklajevanje. V primeru kakršnega koli odstopanja pri poslovanju od ustaljenih poti, se vedno poslovodstvi med sabo posvetujeta in sprejmeta soglasno odločitev. Vedno se skušata držati tržnih mehanizmov. Pred samo izpeljavo poslovanja se opravijo analize, po potrebi se posvetujejo tudi z ustreznimi veščaki. Tako je bil v letu 2021 za potrebe vzpostavitve najemnega razmerja opravljen posvet s cenilcem nepremičnin. Družba ima sprejeto računovodsko usmeritev, da vsake tri leta preko pooblaščenih cenilcev z licenco Slovenskega inštituta za revizijo opravi cenitev lastniških nepremičnin, ki jih v svojih računovodskih izkazih vrednoti po modelu revaloriziranja. Pred pripravo računovodskih izkazov za leto 2021 je bilo zadnje tovrstno vrednotenje opravljeno na dan 31.12.2018. V kolikor je zaznati na trgu nepremičnin trend upadanja cen nepremičnin, se preko pooblaščenih cenilcev opravi ponovno vrednotenje nepremičnin. V skladu s sprejeto računovodsko usmeritvijo pa najkasneje vsake 3 leta. Ker so od zadnje cenitve na dan 31.12.2018, pa do priprave računovodskih izkazov za leto 2021 minila 3 leta, se je družba odločila za ponovno cenitev nepremičnin in temu ustrezno prilagodila bilanco stanja na dan 31.12.2021 (povečala revalorizacijske rezerve in obveznosti za odložene davke na pasivi in

povečala vrednost lastniških nepremičnin na aktivih). Ker se v prostorih odvisne družbe deloma vrši tudi dejavnost obvladujoče družbe, je odvisna družba te prostore dala v najem obvladujoči družbi. Pri določitvi najemnine se je družba posvetovala s cenilcem nepremičnin. Družba daje v najem zelo specifične nepremičnine (livarske prostore) za katere je preko javno dostopnih podatkov praktično nemogoče dobiti tržne najemnine. Da bi se družba izognila dilemam o ustreznosti določitvi najemnine, se je posvetovala s cenilcem, ki je na pobudo družbe pripravil naročeno analizo. Skladno z izsledki analize je družba določila najemnino za oddane prostore obvladujoči družbi.

Poslovanje obeh družb zelo raste. Družba »O« je zaradi povečanega obsega poslovanja v začetku leta 2021 začela z izgradnjo dodatnih skladiščnih prostorov. Po predvidevanjih naj bi družba »O« pridobila dodatne skladiščne površine v obsegu 3.000 m² do 30.9.2022. Do izgradnje in usposodbitve novih skladiščnih prostorov sta se družbi dogovorili, da družba »O« skladišči ulitke v proizvodnih prostorih družbe »X«. Hkrati s skladiščenjem, z vidika ekonomičnosti poslovanja, družba »O« v najetih prostorih tudi opravljala manjša korekcijska opravila brušenja in barvanja ulitkov pred nadaljnjo obdelavo v svojih prostorih in nato prodajo končnim kupcem. Družbi sta 4.1.2021 sklenili za potrebe skladiščenja najemno pogodbo za oddajo / najem proizvodnih prostorov, za obdobje najema od 1.1.2021 do 30.9.2022.

Družba »X« v okviru posameznih proizvodnih prostorov nima ločenih števecov preko katerih bi se lahko ločeno ugotavljala poraba električne oziroma toplotne energije in sanitarne vode. Dodatna obdelava, ki bi jo družba »O« vršila v najetih prostorih družbe »X« glede na primarno dejavnost družbe, ki zahteva za litje ogromno porabo predvsem električne energije, ni energetske potratna. V najetih prostorih družba »O« vrši predvsem manjše korekcije brušenja in barvanja ulitkov ter predvsem skladiščenje ulitkov do končne obdelave v svojih prostorih in nato prodaje končnim kupcem. Ker je same obratovalne stroške, ki nastajajo pri uporabi najetih prostorov težko meriti, sta se družbi dogovorili, da se le-ti pavšalno zajamejo v m² najete površine. Družbi sta pri določitvi najemnine izhajali iz dejstva, da oddajanje proizvodnih prostorov ni glavna dejavnost družbe »X«, ampak je izrazito občasne narave, za čas odprave prostorske stiske družbe »O« oziroma do dograditve in usposodbitve dodatnih skladiščnih prostorov družbe »O«. Tako sta določili najemnino v višini, ki bi naj pokrivala stroške vezane z najetimi prostori; stroške amortizacije, zavarovanja, stavbnega zemljišča in tudi obratovalne stroške vezane na manjšo obdelavo in zlasti skladiščenje ulitkov. Pri sklenitvi najemnine sta družbi upoštevali površine, katere bi naj z manjšo dodelavo in zlasti skladiščenjem uporabljala družba »O«. Ob sklenitvi najemne pogodbe je bila le-ta dogovorjena v velikosti 2.226 m². Ceno na m² oddane / najete površine sta določili v višini 3 EUR / mesec, kar je glede na skupno oddano / najeto površino znašalo 6.678 EUR / mesec. Družbi sta se dogovorili, da se bo pri najemu obračunaval DDV, tako so v letu 2021 znašale mesečne najemnine z obračunanim DDV-jem 8.147 EUR. Na letnem nivoju je znašala najemnina 80.136 EUR oziroma skupaj z DDV-jem 97.766 EUR. Ob sklenitvi najemne pogodbe sta se družbi dogovorili, da se konec poslovnega leta izvrši morebiten poračun najemnine, v kolikor bi se izkazalo da se je med letom spremenila (povečala ali zmanjšala) oddana površina ali, da bi prišlo do občutne rasti cen najemnin. V letu 2021 se površina oddanih površin ni spreminjala, vseskozi je bilo dano družbi »O« v najem 2.226 m² proizvodnih prostorov. Glede na to, da gre za izredno specifične prostore, za katere je iz javnih

baz izredno težko pridobiti podatke o tržnem najemu, se je družba odločila, da se cena najema preveri preko angažiranja cenilca nepremičnin. Družba vrednoti lastniške nepremičnine po modelu revaloriziranja. Ob sestavi računovodskih izkazov družba vsako leto glede na splošne trende presoja ali je prišlo do bistvenega odklona vrednotenja nepremičnin. V kolikor družba zazna padec cen nepremičnin, naroči cenitev nepremičnin in glede na cenitve prilagodi vrednotenje lastniških nepremičnin. Ne glede na tržna gibanja, pa družba tovrstno vrednotenje opravi vsake tri leta. Ker je zadnje cenitev lastniških nepremičnin opravil cenilec 31.12.2018, je družba skladno s sprejeto računovodsko usmeritvijo ponovno angažirala cenilca, za potrebe vrednotenja lastniških nepremičnin po stanju na dan 31.12.2021. Hkrati se je družba posvetovala s cenilcem glede tržnega vrednotenja oddanih površin. Ocenjena vrednost za 5.289 m² nepremičnin v okviru katerih, jih 2.226 m² uporablja družba »O« po stanju na dan 31.12.2021 znaša 4.504.608 EUR. Ocenjena vrednost vseh nepremičnin, ki jih poseduje družba »X« na dan 31.12.2021 znaša 11.925.550 EUR; od tega zemljišča 1.473.355 EUR in zgradbe 10.452.195 EUR. Družba amortizira objekte po 3% amortizacijski stopnji. Iz naslova amortizacije ima družba za to proizvodno halo v obsegu 5.289 m², od katerih se daje v najem družbi »O« 2.226 m², 2,13 EUR mesečnih stroškov na m² proizvodnih površin, ki so predmet najema ($4.504.608 \text{ EUR} / 5.289 \text{ m}^2 * 3\% / 12 \text{ mesecev}$). Glede na posvet s cenilcem nepremičnin je družba »X« dobila potrditev, da je obračuna cena najema za m² oddane površine, glede na stanje nepremičnine, v višini 3 EUR / m² ustrezna. V ceni so zajeti tudi obratovalni stroški. Ker je bila že med letom obračunana najemnina z obratovalnimi stroški 3 EUR / m² oddane površine, in ker se površina oddanih / najetih nepremičnin med letom ni spreminjala, družba iz tega naslova ni opravila nobenega poračuna, ne v dobro in ne v breme družbe »X« oziroma družbe »O«

Nobena od povezanih družb (ne obvladujoča in ne odvisna družba) nima formalno imenovanega nadzornega sveta po določilih ZGD. Neformalno lastnika obvladujoče družbe preko občasne prisotnosti na kolegijih obeh družb, še izraziteje pa na torkovih skupnih kolegijih obeh družb, kjer se obravnava povezano poslovanje, vršita nadzor nad poslovanjem oz delovanjem uprave obeh družb in tako dejansko neformalno opravljata funkcijo nadzornega sveta. V samo sklepanje poslov med obvladujočo in odvisno družbo lastnika operativno nista vpeta in ne sprejemata nobenih odločitev in s tem ne posegata v delo uprave. Na skupnih kolegijih se ju samo seznanjajo z opravljenimi posli. Vsako leto na kolegiju pred obračunom davka od dohodka pravnih oseb oz pred oddajo statističnih izkazov poslovodstvi obeh družb lastnikoma predstavita opravljene posle v preteklem poslovnem letu med obvladujočo in odvisno družbo. O starih, že utečenih poslih se jima samo poroča. Za nove posle se lastnikoma tudi predstavi metodologija po kateri se je določila vrednost poslov. Na samo sprejemanje odločitev o poslovanju med družbama lastnika ne vplivata, zato skrbita upravi obeh družb. Na kolegijih se ju samo seznanjajo o medsebojnem poslovanju družb.

- g) **Preveritev drugih dejanj, ki so bila morebiti opravljena na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe in z njo povezanih družb in ta dejanja ne predstavljajo pravnega posla, ampak gre za neskladje računovodskih izkazov s standardi računovodskega poročanja oziroma ali za navedbe v poročilu, obstajajo okoliščine, ki nakazujejo bistveno drugačno presojo, kot jo je dalo poslovodstvo;** Glede na zelo prepleteno medsebojno poslovanje, obstaja tveganje, da odvisna družba opravi dejanja na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe pri čemer ta dejanja ne predstavljajo pravnih poslov, ampak samo

neskladje računovodskih izkazov s standardi poročanja. V primeru obravnavane družbe obstaja možnost, da bi se za potrebe določitve obračuna najemnine določila neustrezna amortizacijska stopnja za proizvodnje prostore, ki se skladno z najemno pogodbo dajejo v najem družbi »O« v obdobju od 1.1.2021 do 30.9.2022. Družbi sta pri sklenitvi najemnine zavzeli stališče, da oddajanje prostorov ne predstavlja primarne dejavnosti in je izrazito kratkoročne narave, samo za čas izgradnje dodatnih skladiščnih prostorov pri družbi »O«. Za obdobje izgradnje sta se družbi v duhu racionalizacije poslovanja dogovorili, da se začasno v proizvodnih prostorih družbe »X« skladiščijo prodani izdelki družbi »O« in se pri tem izvedejo v teh prostorih tudi manjši korektivni popravki, preden grejo na dokončno obdelavo v prostore družbe »O«. Glede na začasno dejavnost oddajanja, sta družbi višino najemnine opredelili samo v višini pokrivanja stroškov vezanih na oddano površino. V pokrivanje stroškov sta vključili amortizacijo in pokrivanje ostalih stroškov kot so stavbno zemljišče, zavarovanje, Družba nima ločenega števca za obratovalne stroške ogrevanja, porabo sanitarne vode za oddane prostore in glede na to, da samo skladiščenje in manjši korekcijski popravki niso energetske potratni, sta se družbi dogovorili, da so ti stroški povsem zajeti v obračunan m² najete površine. Družba »X« ima amortizacijsko stopnjo v višini 3% določeno že od same ustanovitve družbe in je tekom delovanja ni nikoli spreminjala. V letu 2020 je družba »X« izvršila celovito prenovilo livarske linije, katera je bila v uporabi pri družbi »X« in predhodni družbi skupaj 25 let. Glede na izkušnje s preteklo opremo, katero je v letu 2020 nadomestila z novo, je tudi za novo opremo določila življenjsko dobo 25 let in posledično 4 % amortizacijsko stopnjo. Pri vgradnji nove opreme je družba preverila tudi stanje prostorov v katerih se je namestila nova oprema in, ki so, skladno z najemno pogodbo, tudi delno predmet najema družbe »O« za obdobje od 1.1.2021 do 30.9.2022. Pri pregledu je bilo potrjeno, da je ocenjena življenjska doba objektov v višini 33 let in posledična amortizacijska stopnja 3% ustrezna in da je ni potrebno spremeniti. Pri poslovanju sem tudi preveril, ali je morebiti družba »X« zaradi začasne oddaje prostorov družbi »O« za potrebe svojega delovanja vzela v najem prostore ali šla v dograditev prostorov. Tekom poizvedovanja, mi je bilo pojasnjeno, da dograditev družba »X« ni opravila, prav tako tudi družba »X« nima najetih prostorov. Dodatno sem preveril tudi, kako oddani prostori vplivajo na delovni proces družbe »X«. Vse delovne operacije v svojih proizvodnih prostorih družba »X« še vedno lahko opravlja, kljub temu da delno prostore daje v najem družbi »O«. Zaradi začasno oddanih prostorov, mora družba »X« racionalizirati poslovanje. Nekoliko so prilagojene transportne poti, praznih prostorov je med samimi delovnimi operacijami manj, zato je potrebno, s strani zaposlenih, nekoliko previdnejše delo in zato nekoliko večja poraba časa, ki pa kljub vsemu ne vplivata znatno na delovni proces. Na podlagi izvedenih poizvedovanj sem sprejel sklep, da družba »X« v letu 2021 ni opravila drugih dejanj, ki so bila opravljena na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe in bi ta dejanja ne predstavljala pravnega posla, ampak neskladja računovodskih izkazov s standardi računovodskega poročanja.

Nadalje sem skladno z napotili Stališča 2 pri neformalnem nadzornem svetu – pri lastnikih obvladujoče družbe, in drugih pristojnih za upravljanje poizvedoval o:

- a) **popolnosti v poročilu predstavljenih povezanih družb z obvladujočo družbo;** Pred oddajo obračuna davka od dohodka pravnih oseb oziroma statističnih izkazov vodja FRS v imenu posloводства odvisne družbe pripravi poročilo o odnosih do povezanih družb s katerim seznanijo posloводство obeh družb in tudi lastnika obvladujoče družbe. O popolnosti v poročilu

predstavljenih povezanih družb z obvladujočo družbo se lastnika prepričata preko sprotne obveščeni in občasne prisotnosti na torkovih kolegijih družb. O vseh novih poslih sta lastnika sproti obveščena. Dolgo časa sta bila lastnika družbe »O« tudi direktor oziroma prokurist družbe »O«. Po njuni upokojitvi družba nima več prokurista. Funkcijo direktorice družbe opravlja dolgoletna vodja proizvodnje. Pred njenim imenovanjem je 2 leti opravljal funkcijo direktorja vodja prodaje. Ker se je tekom poslovanja ugotovilo, da je novi direktor družbe (bivši vodja prodaje) zlorabljal svojo funkcijo in netransparentno vršil zlasti prodajo odpadnega materiala in nabavo surovin in s tem po oceni družbe za najmanj 1 MIO EUR premoženjsko oškodoval družbo. Takoj po zaznavi netransparentnega delovanja, je prišlo do razrešitve dotedanjega direktorja in s pomočjo zunanje pravne službe do sprožitve kazenskih in odškodninskih postopkov. Hkrati sta lastnika ob imenovanju nove direktorice močno omejila njena pooblastila. Tako direktorica družbe »X« ne sme brez predhodne pisnega sklepa lastnika nabaviti, obremenjevati in odtujevati nepremičnin ter sklepati kakršnih koli poslov s pogodbeno vrednostjo nad 100.000 EUR. Družba brez predhodnega pisnega soglasja lastnika tudi ne sme vstopati v kakršnekoli lastniške povezave. Tovrstne omejitve pri zastopanju družbe ima direktorica tudi vpisane v sodnem registru. S tako postavljenimi omejitvami, imata lastnika precej veliko zagotovilo, da se brez njune vednosti zelo težko razvijejo resnejše poglobljene povezave z drugimi družbami. Hkrati se s tem tudi poveča verjetnost, da so v poročilu, ki ga pripravi poslovodstvo odvisne družbe popolno predstavljene povezane družbe z obvladujočo družbo.

- b) **pravilnosti in popolnosti razkritih poslov med družbo in obvladujočo družbo oziroma z njo povezanimi družbami;** Pravilnost in popolnost razkritih poslov lastnika preverjata sproti preko občasne prisotnosti na torkovih kolegijih, kjer se seznanita s sprotnim poslovanjem obeh družb. Pred oddajo obračuna davka od dohodkov pravnih oseb in statističnih bilanc obeh družb dobita lastnika v vpogled medsebojno poslovanje povezanih družb. V poročilu, ki je osnova za pripravo prostovoljnih skupinskih izkazov, so predstavljeni vsi medsebojni posli v posameznem poslovnem letu. Priložene so tudi konto kartice, ki potrjuje opisane relacije. Priložene so tudi obojestranske potrditve stanj terjatev oziroma obveznosti na dan 31.12. kot tudi letna realizacija prometa.
- c) **oceni tveganja morebitnih napak zaradi prevar pri njegovi pripravi;** Glede na vse varovalke in skrbnost ter doslednost obveščanja lastnikov obstaja zelo nizko tveganje morebitnih napak zaradi prevar pri pripravi poročila o odnosih do povezanih družb. Zelo velik vpliv pri pravi poročila in na splošno pri doslednem poslovanju, ima tudi negativna izkušanja s prejšnjim direktorjem (predhodnim vodjem prodaje). Vpliv na poslovanje je resnično vseobsežen. Ker zoper njega še vedno poteka tako kazenski pregon kot priprava za podajo odškodninskega zahtevka, se občasno pojavlja potreba po pričanju lastnikov in tudi nove direktorice skozi katera se osvetli tako pretekla kot tudi tekoča poslovna praksa. Pri tem se sproti ugotavljajo morebitne pomanjkljivosti v doslednosti nadzora in sprotnega obveščanja o poslovanju družbe z obvladujočo kot tudi z drugimi družbami.
- d) **vlogi nadzornega sveta pri sprejemanju odločitev poslovodstva, in sicer sem poizvedoval o:**
- **kateri od lastnikov je predlagal imenovanje posameznega člana nadzornega sveta;**

Nobena od povezanih družb nima formalnega nadzornega sveta. Neformalno funkcijo nadzornega sveta vršita neposredno lastnika obvladujoče družbe.

- **ali je član nadzornega sveta tudi kateri od zaposlenih v obvladujoči družbi ali z njo povezanimi družbami oziroma kateri izmed lastnikov teh družb;** Funkcijo neformalnega nadzornega sveta striktno vršita samo lastnika obvladujoče družbe.
 - **ali obvladujoča družba ali z njo povezane družbe preko nadzornega sveta daje navodila poslovodstvu družbe;** Navodila poslovodstvu odvisne družbe ne dajeta lastnika, ki opravljata funkcijo neformalnega nadzornega sveta niti ne obvladujoča družba ali z njo povezana družba. Kot že pojasnjeno in tekom poizvedovanja tudi preverjeno, medsebojno poslovanje povezanih družb poteka izredno transparentno. O vseh odprtih relacijah se upravi družb sproti dogovarjata. V primeru nadaljevanja poslov se vsako leto dodatno preverijo okoliščine poslovanja oziroma morebiten odklon od dogovorjenih okvirjev. Še zlasti je ta del preverjanja smiseln v sedanjem obdobju velike rasti cen energentov ter vhodnih surovin in na splošno naraščajočih stroških poslovanja. Aktualno je tudi z vidika rasti cen nepremičnin.
- e) **ali je bilo v poslovnem letu poslovodstvu družbe naročeno, da se sklenejo posli, ki niso v interesu družbe ali pomenijo njeno oškodovanje;** Pri poizvedovanju pri lastnikih in poslovodstvu odvisne družbe sem se prepričal, da v letu 2021 niso bili sklenjeni posli, ki niso v interesu odvisne družbe ali pomenijo njeno oškodovanje. Vsi posli so bili sklenjeni transparentno po vnaprej soglasno objektivno dogovorjenih merilih v smislu tržno dogovorjenega poslovanja. Pri tem se je predstavila metodologija in sam izračun – odprta kalkulacija postavljenih cen.
- f) **drugih zadevah, ki so lahko pomembne za revizorjevo presojo poročila;** Tekom poizvedovanja nisem zasledil, da bi obstajale še kakšne druge zadeve, ki bi bile pomembne za revizorjevo presojo pripravljenega poročila o odnosih do povezanih družb.

Po napotilih Stališča 2 sem izvedel tudi analitične postopke v zvezi z navedbami v poročilu. Pri tem sem ugotavljal zlasti pomembna medletna odstopanja pri medsebojnem poslovanju.

V letu 2021 je družba ustvarila čiste prihodke od prodaje z obvladujočo družbo »O« v skupni višini 12.412.900 EUR. Od tega so znašali prihodki od redne prodaje 12.267.309 EUR, dodatno izdan bremepis v smislu korekcije doseženih marž je znašal 65.455 EUR. Preostanek čistih prihodkov od prodaje v višini 80.136 EUR se je nanašal na zaračunano najemnino za oddane poslovne prostore. Tudi v letu 2020 je družba »X« čiste prihodke od prodaje na domačem trgu ustvarila izključno z obvladujočo družbo »O«. V letu 2020 so le-ti skupno znašali 10.328.575 EUR. Od tega so znašali prihodki od redne prodaje 10.288.755 EUR. Tudi za leto 2020 je družba »X« na podlagi izračuna doseženih marž, družbi »O« izdala bremepis v smislu korekcije doseženih marž in sicer v skupnem znesku 39.820 EUR. Drugih prihodkov družba »X« z obvladujočo družbo ni ustvarila. V letu 2020 je bila rast celotnih prihodkov od prodaje (skupaj domači in tuji trg) 24,94%, rast prihodkov ustvarjenih pri prodaji družbi »O« pa je bila 20,18%. Glede na splošen trend rasti poslovanja družbe »X« kot tudi družbe »O« je bilo povečanje ustvarjenih prihodkov z družbo »O« pričakovano in skladno s trendom splošne rasti ustvarjenih prihodkov.

Družba »O« je tako v letu 2020 kot tudi v letu 2021 zaračunala družbi »X« IT storitve. V obeh letih so ti stroški letno znašali 24.000 EUR oziroma pavšalno 2.000 EUR na mesec. V mesečnih

obračunih je bilo vseskozi zajeto 50 ur IT storitev, v katere so zajete storitve instalacije, nastavitve v programih, enostavno urejanje podatkov v bazah, osveževanje podatkov, iskanje in odstranjevanje virusov, arhiviranje baz podatkov, manj kompleksni posegi v programske rešitve,.. Po poizvedovanju naj bi bila tržna cena tovrstnih storitev za stranke s sklenjenimi dolgotrajnimi pogodbami o sodelovanju med 45 EUR in 60 EUR na opravljeno uro. Da storitve družba »O« res vrši tudi za družbo »X« sem se prepričal preko občasne prisotnosti izvajalcev IT storitev, ki so zaposleni na družbi »O« v prostorih družbe »X«, ko so za družbo »X« opravljali posamezne IT storitve. Potrditev, da so zaposleni pri družbi »O« sem pridobil preko izvedenih predrevizijskih postopkov na družbi »O« - kontrole obračuna plač na družbi »O«. Posebne specifikacije opravljenih storitev po urah in dnevih družba »O« za opravljene storitve družbi »X« ne daje. Vseskozi se vršijo pavšalni obračuni v mesečnih zneskih 2.000 EUR + DDV. V okviru izvedenih analitičnih postopkov sem preko pridobljenih izpisov prometov ugotovil, da je družba »X« za leto 2021 prejela od družbe »O« 12 pavšalnih mesečnih računov v znesku 2.000 EUR + DDV. Enako je bilo tudi v letu 2020.

V okviru izvedenih analitičnih postopkov sem tudi ugotovil, da je družba »X« za leto 2021 izkazala tudi odhodke iz naslova prejetega kratkoročnega posojila. Obračunane obresti za obdobje od 10.10.2021 do 31.12.2021 so znašale 2.247 EUR in so bile obračunan po obrestni meri, ki velja za posojila dana med povezanimi osebami. Ker je družba kratkoročno posojilo prejela šele v letu 2021, prej pa ni od družbe »O« prejela nobenih posojil, v letu 2020 družba »X« ni imela izkazanih finančnih odhodkov iz posojil, prejetih od družb v skupini.

Na dan 31.12.2021 družba »X« v okviru kratkoročnih poslovnih terjatev do družb v skupini izkazuje terjatve za decembrski obračun najemnine v višini 8.174 EUR (6.678 EUR + DDV) in odprte terjatve iz naslova prodaje ulitkov v znesku 1.372.423 EUR. Po stanju na dan 31.12.2020 je družba do družbe »O« izkazovala samo terjatve iz naslova prodaje ulitkov v skupnem znesku 1.092.046 EUR. Stanje terjatev do obvladujoče družbe na dan 31.12.2021 se je zvišalo za 280.377 EUR oziroma za 25,67% , rast prihodkov od prodaje v letu 2021 glede na leto 2020, pa je znašala 20,18 %.

Iz naslova prejetega kratkoročnega posojila dne 10.10.2021 ima družba »X« na dan 31.12.2021 kratkoročne finančne obveznosti do družbe »O« v višini 1.000.000 EUR. Ker prej družba ni prejela nobenih posojil od družbe »O«, obveznosti do družbe »O« iz tega naslova po stanju na dan 31.12.2020 družba »X« ne izkazuje. Med kratkoročnimi poslovnimi obveznostmi do družb v skupini ima družba odprto obveznost za IT storitve za mesec december v višini 2.440 EUR (2.000 EUR + DDV) in obveznosti za obračun obresti za mesec december v višini 849 EUR, kar skupaj znaša 3.289 EUR. Glede na stanje predhodnega leta, je znesek višji za obveznosti za obresti za mesec december 2021. Stanje poslovnih obveznosti do družb v skupini je bilo na dan 31.12.2020 samo 2.440 EUR – v višini odprtega računa za IT storitve za mesec december 2020.

Glede na opravljene analitične postopke sem ugotovil, da so izkazane postavke v izkazu poslovnega izda v letu 2021 oziroma odprte terjatve in obveznosti na dan 31.12.2021 v povezavi z dogodki v letu 2021 in v primerjavi z letom 2020 ustrezne in pravilno izkazane. Tekom opravljenih analitičnih postopkov v zvezi z navedbami v poročilu sem se prepričal:

- da ni bilo pomembnih medletnih odstopanj v poslovanju s povezano družbo kot so bile navedene v poročilu. Ugotovil sem, da so navedbe v poročilu točne in dodatne raziskave niso bile potrebne;
- o skladnosti v poročilu predstavljenih poslov z analitičnimi evidencami družbe;
- da ni potrebe po proučevanju odstopanj dejanskega stanja od pričakovanega, saj nisem zaznal odstopanj.

Če bi se pridobljene informacije in podatki, do katerih sem prišel z opisanimi postopki, razlikovali od tistih, ki so mi bili na razpolago v okviru pregleda računovodskih izkazov, bi raziskal razloge za ugotovljena odstopanja. Ker nisem zaznal razlik, ni bilo potrebe po ugotavljanju razlogov za odstopanja.

4.2.2 Pisne predstavitve posloводства

Dodatno sem skladno s predlaganimi usmeritvami v Stališču 2 pridobil ustrezne pisne predstavitve posloводства, povezane predvsem s:

- a) pravilnostjo in popolnostjo predstavljenih poslov z obvladujočo družbo in z njo povezanimi družbami, kot jih opredeljuje ZGD-1;
- b) pravilnostjo in popolnostjo predstavljenih poslov z obvladujočo družbo in z njo povezanimi družbami;
- c) pravilnostjo in popolnostjo predstavljenih poslov, ki jih je družba sklenila na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe ali z njo povezanih družb;
- d) pravilnostjo in popolnostjo predstavljenih drugih dejanj, ki jih je družba storila ali opustila na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe ali z njo povezanih družb;
- e) odgovornostjo za pripravo poročila ter upoštevanjem načela vestnosti in verodostojnosti pri njegovi sestavi;
- f) morebitnimi prevarami, kršitvami zakonodaje ali pogodbenih določil pri izvajanju predstavljenih poslov.

Glede vsega navedenega sem pridobil pisno izjavo v kateri je posloводство odvisne družbe potrdilo zgornje navedbe. Pisna izjava posloводства je datirana na isti dan kot poročilo o odnosih do povezanih družb, to ja na dan 30.3.2022.

Smiselno bi bilo pridobiti tudi pisne predstavitve revizijske komisije, nadzornega sveta ali drugih pristojnih za upravljanje, da po njihovem mnenju ne obstajajo drugi pravni posli ali druga dejanja, ki bi morala biti razkrita v poročilu. Odvisna družba nima revizijske komisije, tako tovrstne pisne predstavitve s strani revizijske komisije ni možno pridobiti. Od lastnikov obvladujoče družbe, ki opravljata neformalno funkcijo nadzornega sveta sem pridobil izjavo, da po njunem mnenju ne obstajajo drugi pravni posli ali druga dejanja, ki bi morala biti razkrita v poročilu. Tekom izvedenega poizvedovanja sem se prepričal, da ni drugih pristojnih za upravljanje, ki bi lahko podali pisne predstavitve, da ne obstajajo drugi pravni posli ali druga dejanja, ki bi morala biti razkrita v poročilu.

4.2.3 Opravljanje dodatnih postopkov

Glede na izvedene postopke sem, v smislu potrebe po opravljanju dodatnih revizijskih postopkov, preveril ali so bili vsi sklopi medsebojnega poslovanja med družbama »X« in »O« opravljeni po tržnih načelih:

- **čisti prihodki od prodaje ulitkov;** družba preko metodologije OECD za prodajo povezanim družbam zasleduje cilj, da se prodaja vrši z maržo v intervalu med mediano in zgornjim kvartilom. Za prodajo ulitkov družbi »O« pod mediano je družba »X« v letu 2021 izstavila družbi »O« bremepis v višini 65.455 EUR. Družba ima sprejeto usmeritev, da vsako leto pred oddajo obračuna davka od dohodkov pravnih oseb opravi preračun doseženih marž z vsemi kupci v poslovnem letu in glede na ugotovitve izvede ustrezen poračun. Sprejeta usmeritev zasleduje zlasti vidik poslovanja s povezanimi družbami z ozirom na obračun davka od dohodkov pravnih oseb. Smiselno bi bilo, da bi družba opravila tudi strukturno analizo, koliko prihodkov in kakšno maržo doseže s posameznim kupcem in pri tem ugotovila, koliko bi lahko bila dosežena tržna marža in izvedla poračun ne na mediano, ampak na dosežene tržne marže. Pri tem obstaja tveganje, da družba »X« v letu 2021 z družbo »O« ni v celoti poslovala po tržnih kriterijih. Glede na to, da je družba »X« v 100% lasti obvladujoče družbe in obvladujoča družba v lasti dveh fizičnih oseb, ki sta zelo dobro sproti obveščeni o poslovanju tako družbe »X« kot tudi družbe »O« je tveganje za oškodovanje lastnikov, brez njihove vednosti, zelo majhno. V okviru družbe »X« so lahko potencialno oškodovani drugi deležniki, kot so banke, zaposleni v smislu nedoseganja poslovne uspešnosti, poslovodstvo družbe »X« in zaposleni na individualnih pogodbah, katerih letna nagrada je vezana na dosežen rezultat družbe »X«. V okviru redne revizije sem preveril izpolnjevanje danih zavez družbe »X« v povezavi s prejetim bančnim posojilom. Izkazi družbe »X« za leto 2021 izpolnjujejo vse dane zaveze (dosežena finančna varnost; kapital/pasiva mora biti večja ali enaka 0,35 in celotna finančna zadolženost / EBITDA mora biti manjša ali enaka 5,50). Izpolnjeni so tudi interno določeni kriteriji za izplačilo poslovne uspešnosti in letnega bonusa za direktorico in vodje oddelkov v smislu, da dobiček pred obdavčitvijo presega 1 mio EUR. Družba »O« je tudi porok družbi »X« za prejeto bančno posojilo. S sklenitvijo posojilne pogodbe se je družba »X« zavezala, da ne bo izplačevala dobička ali na kakršenkoli drug način zmanjševala kapital, preden v celoti ne vrne prejetega bančnega posojila. Tudi družba »O« je ob sklenitvi poročstva podpisala podobno izjavo, da ne bo družba »O« izplačevala dobička ali na kakršenkoli drug način zmanjševala kapital, dokler družba »X« v celoti ne vrne prejetega bančnega posojila. Glede na ta spoznanja in z ozirom, da bi končen bremepis v primeru poročila na tržne marže družbi »X« še izboljšal računovodske izkaze, sama opustitev strukturne analize, nima bistvenega vpliva. Tekom poizvedovanja mi je bilo pojasnjeno, da je družba pri prodaji ulitkov tretjim osebam dosegla najvišjo maržo v višini 25,16%. V kolikor bi družba izstavila družbi »O« dodaten bremepis do dosežene najvišje marže s tretjimi osebami, bi le-ta predstavljal za družbo dodaten prihodek v višini 71.100 EUR, za kolikor bi lahko iz tega naslova znašalo najvišje prikrajšanje družbe »X«.

- **čisti prihodki od najemnin;** so izrazito kratkoročne narave, vezani na izgradnjo dodatnih skladiščnih kapacitet družbe »O«. Pogodba je sklenjena za obdobje od 1.1.2021 od 30.9.2022. Družba je višino najemnine določila v višini pokrivanja stroškov vezanih na oddane proizvodne površine. Prostori niso strogo namensko prilagojeni skladiščenju, ampak so začasna premostitvena rešitev za čas izgradnje novih skladiščnih prostorov družbe »O«. Definirana najemnina je ustrezna

z vidika davka od odhodkov pravnih oseb. Z vidika tržnega načela, bi lahko morda bila celo višja, čeprav neposredne tržne primerljivosti ni mogoče doseči, saj se na trgu ne pojavljajo livarski prostori, ki se dajejo v najem. Postavitev najemnine v višini klasičnih skladiščnih prostorov tudi ni najprimernejša, saj se v tej povezavi postavljajo dodatni stroški kot so transportni stroški, zaposlitev dodatnega skladiščnika, dokup / najem dodatnih viličarjev in izguba dodatnega časa,.. Izgradnja skladiščnih prostorov družbe »O« se bliža koncu in po zagotovilih posloводства naj bi bili zgrajeni in usposobljeni za uporabo celo pred rokom, verjetno celo do 31.8.2022, kar pomeni, da ne bo potrebe po morebitnem podaljšanju najemnega razmerja. Vsi indici kažejo, da je oddajanje proizvodnih prostorov družbi »O« kratkoročne narave in se bo vsekakor zaključilo v obdobju sklenjenega najema, to je do 30.9.2022. V okviru poizvedovanja sem se tudi seznanil, da znašajo najemnine za delavniške prostore na območju sedeža družbe »X« od 1,9 EUR do 5 EUR oziroma v povprečju 3,45 EUR na m² oddane površine, povečane za stroške obratovanja. Najemnine za skladiščne prostore pa na istem območju znašajo od 1 EUR do 5 EUR oziroma povprečno 3 EUR na m² oddane površine, povečane za stroške obratovanja. V kolikor bi družba »X« družbi »O« oddala proizvodne prostore za najvišjo, na trgu znano najemnino, torej v višini 5 EUR povišano za 1 EUR kot pavšalno nadomestilo za obratovalne stroške in ostale stroške, bi znašala najemnina za 1 m² oddane površine 6 EUR. Glede na oddano površino v velikosti 2.226 m² bi iz tega naslova, na letnem nivoju, lahko znašali dodatni prihodki v višini 80.136 EUR. Morebitna prikrajšanja družbe »X« iz naslova oddajanja proizvodnih prostorov začasne namene skladiščenja družbi »O« niso velika, vsekakor pa, skupaj z morebitnimi odstopanji iz naslova doseženih marž pri prodaji ulitkov, v okviru izvedbene pomembnosti, to je do 158.264 EUR tako, da ne vplivajo na prilagoditev revizorjevega sklepa o pregledu poročila o odnosih do povezanih družb.

- **stroški IT storitev** v mesečnem pavšalnem znesku 2.000 EUR zajemajo 50 ur IT storitev. Po poizvedovanju naj bi bila tržna cena tovrstnih storitev za stranke s sklenjenimi dolgotrajnimi pogodbami o sodelovanju med 45 EUR in 60 EUR na opravljeno uro. Družba »O« družbi »X« tovrstne storitve zaračuna v višini 40 EUR na uro, kar je celo nekoliko manj kot znaša tržna cena, tako da iz tega naslova družba »X« nima prikrajšanj.

- **finančni odhodki** vezani na prejeto kratkoročno posojilo od družbe »O« so obračunani po obrestni meri, ki je veljala ob sklenitvi po Pravilniku o priznani obrestni meri za posle med povezanimi osebami in je določena v višini 1%. Družba ima na dan 31.12.2021 tudi dolgoročno bančno posojilo, katerega je prejela ob prenovi livarske linije v letu 2020 z zapadlostjo 30.9.2031. Letna obrestna mera znaša 2,10% + 6 mesečni EURIBOR. Kratkoročno posojilo prejeto od obvladujoče družbe je družba prejela po nižji obrestni meri kot bi ga lahko dobila pri komercialni banki in brez stroškov odobritve, brez stroškov vodenja posojila, brez zavarovanja, tako da iz tega naslova družba »X« v letu 2021 ni bi oškodovana s strani družbe »O«.

Po seznanitvi z vsemi posli opravljenimi z obvladujočo družbo »O« v letu 2021 in prejetimi nadomestili sem prišel do spoznanja, da so bile IT storitve in zaračunane obresti za prejeto posojilo opravljene v okviru tržnih pogojev oziroma celo ugodneje. Za dosego ustrezne marže določene v intervalu med mediano in zgornjim kvartilom je družba »X« opravila poračun za vse posle, pri katerih je bila marža nižja od mediane in tako izstavila družbi »O« bremepis v višini 65.455 EUR. Bremepis je bil izstavljen v skladu z metodologijo OECD v okviru določanja primernosti poslov po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb. Smiselno bi bilo, da bi družba opravila še podrobnejšo

strukturno analizo in na ta način opredelila morebitna prikrajšanja. V kolikor bi družba izstavila družbi »O« dodaten bremepis do dosežene najvišje marže s tretjimi osebami, bi le-ta predstavljal za družbo dodaten prihodek v višini 71.100 EUR, za kolikor bi lahko iz tega naslova znašalo najvišje prikrajšanje družbe »X«. Družba »X« je dala družbi »O« delno v najem proizvodne prostore, z vključenimi obratovalnimi stroški, po ceni 3 EUR na m². Po poizvedovanju bi lahko maksimalno strogo namenski prostori za skladiščenje v okviru sedeža družbe »X« dosegli ceno 5 EUR oz skupaj z obratovalnimi stroški 6 EUR na m² oddane površine. Iz naslova najemnin bi lahko družba »X« dodatno bremenila družbo »O« v višino 80.136 EUR. Izvedbeno pomembnost sem za družbo »X« določil v višini 158.264 EUR, trivialno napako pa v višini 10.551 EUR. Ocenjujem, da skupen znesek oškodovanja iz naslova prihodkov od najemnin in prihodkov od prodaje ulitkov ne presega izvedbeno pomembnost, zato ni potrebe po prilagoditvi mnenja. Ker pa zneska presegata določeno trivialno napako, se to izpostavi v pismu poslovodstvu.

Tekom pregleda pridobljenega poročila in izvedenih poizvedovanjih in opravljenih analitičnih postopkih nisem zaznal dodatnih zadev, zaradi katerih bi verjel, da utegne biti poročilo napačno. Tako nisem opravil dodatnih postopkov v smislu dodatnega podrobnejšega poizvedovanja, podrobnejših analitičnih postopkov oziroma preizkušanje podrobnih podatkov ali zunanje potrditve s katerimi bi pridobil dodatne dokaze na podlagi katerih bi lahko bodisi ovrigel sumničenja o nepravilnosti poročila bodisi podrobneje presodil vpliv nepravilnosti na pregledovano poročilo.

4.2.4 Kasnejši dogodki

Pregled poročila o odnosih do povezanih družb sem opravljal v mesecu maju leta 2022, samo poročilo poslovodstva odvisne družbe o opravljenem medsebojnem poslovanju povezanih družb za leto 2021 pa je datirano na 30.3.2022, zato sem pri tem upošteval učinek, ki ga imajo dogodki od datuma poročila poslovodstva na informacije v poročilu in na revizorjevo poročilo. Tako se lahko bodisi po datumu bilance stanja ali po datumu poročila odvisne družbe pojavijo dogodki, ki nakazujejo, da v poročilu niso razkriti vsi pravni posli ali druga dejanja, oziroma lahko višino izpolnitve in nasprotno izpolnitve zaradi novih informacij o tržnih razmerah v času sklenitve posla postavljajo v nov kontekst. Da bi se izognil slednji dilemi, mi je poslovodstvo odvisne družbe v pisni izjavi potrdilo, da se od dneva bilance stanja do priprave poročila odvisne družbe oziroma do dneva pisne izjave odvisne družbe niso zgodili dogodki, ki bi vplivali na pravilnost prikazanih dogodkov v poročilu o odnosih do povezanih družb v letu 2021. Izjavo je poslovodstvo družbe datiralo na isti dan kot je datirano revizorjevo poročilo.

4.2.5 Revizorjeve poročilo

Na podlagi vseh prej opravljenih postopkov in pridobljenih dokazov, sem prišel do zaključka, da nisem opazil ničesar, zaradi česar ne bi verjel:

- da so v poročilu o razmerjih s povezanimi družbami za leto, ki se je končalo na dan 31.12.2021 navedbe v vseh pomembnih pogledih točne;
- da ni bila pri pravnih poslih, navedenih v poročilu, glede na okoliščine, ki so bile znane ob sklenitvi teh poslov, vrednost izpolnitve družbe v pomembnem pogledu nesorazmerno visoka ter

- da ne obstajajo okoliščine, ki bi glede drugih dejanj, navedenih v poročilu, kazale bistveno drugačno oceno prikrajšanosti od tiste, ki jo je dalo poslovodstvo in tako pripravil podlage za izdajo revizorjevega poročila.

5 REVIZORJEVO POROČILO

Opravljeni postopki se zaključijo z izdajo revizorjevega poročila o opravljenem delu. Revizorjevo poročilo mora biti pripravljeno v skladu z MSZ 3000 – Mednarodnim standardom poslov dajanja zagotovil na podlagi katerega revizor izda poročilo z omejenim zagotovitlom.

Pred samo izdajo revizorjevega poročila se preverijo vsi opravljeni postopki vezani na pregled poročila o odnosih do povezanih družb. Preveri se vprašalnik vezan na postopke, katere je potrebno opraviti pred izdajo revizijskega poročila. V kolikor je odgovor na posamezno vprašanje negativen je potrebno bodisi opraviti še dodatne postopke s katerimi se podkrepijo ugotovitve ali temu ustrezno prilagoditi revizijsko poročilo in izdan sklep. Preveri se naslednje:

- Ali je pridobljeno in priloženo podpisano poročilo o odnosih do povezanih družb skladno z določbami ZGD?
- Ali so v poročilu navedeni vsi pravni posli, ki jih je odvisna družba sklenila v preteklem poslovnem letu z obvladujočo družbo ali z njo povezano družbo ali na pobudo ali v interesu teh družb?
- Ali so v poročilu zajeta vsa druga dejanja, ki jih je odvisna družba v preteklem letu storila ali opustila na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe ali z njo povezano družbo?
- Ali je pri pravnih poslih navedena izpolnitev in nasprotna izpolnitev?
- Ali so pri dejanjih navedeni razlogi zanje, koristi in prikrajšanja za družbo?
- Ali je pri nadomestilu prikrajšanja natančno navedeno, kako so nadomestila med poslovnim letom dejansko potekala ali do kakšnih koristi je družba upravičena na podlagi pravnega posla, s katerim je bil ustanovljen zahtevek za nadomestitev prikrajšanja?
- Ali je na koncu poročila pojasnjeno, ali je družba v okoliščinah, ki so ji bile znane v trenutku, ko je bil opravljen pravni posel ali storjeno ali opuščeno dejanje, pri vsakem pravnem poslu dobila ustrezno vračilo in ali s tem, ko je bilo storjeno ali opuščeno dejanje, ni bila prikrajšana? Če je bila družba prikrajšana, ali je pojasnjeno, ali je bilo prikrajšanje nadomeščeno?
- Ali so navedbe v poročilu točne?
- Ali so bila za potrebe pridobivanja dokazov o pravilnosti poročila izvedena poizvedovanja pri poslovodstvu in drugih osebah v družbi?
- Ali so bila opravljena poizvedovanja pri članih nadzornega sveta in pri drugih pristojnih za upravljanje?
- Ali so bili opravljeni analitični postopki?
- Ali so bile pridobljene pisne predstavitve poslovodstva povezane s pravilnostjo in popolnostjo predstavljenih poslov z obvladujočo družbo in z njo povezanimi družbami?
- Ali so bile pridobljene pisne predstavitve poslovodstva povezane s pravilnostjo in popolnostjo predstavljenih poslov, ki jih je družba sklenila na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe ali z njo povezanih družb?

- Ali so bile pridobljene pisne predstavitve posloводства povezane s pravilnostjo in popolnostjo predstavljenih drugih dejanj, ki jih je družba storila ali opustila na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe ali z njo povezanih družb?
- Ali so bile pridobljene pisne predstavitve posloводства povezane z odgovornostjo za pripravo poročila ter upoštevanjem načela vestnosti in verodostojnosti pri njegovi sestavi?
- Ali so bile pridobljene pisne predstavitve posloводства povezane z morebitnimi prevarami, kršitvami zakonodaje ali pogodbenimi določili pri izvajanju predstavljenih poslov?
- Ali so bile pridobljene pisne predstavitve revizijske komisije, nadzornega sveta ali drugih pristojnih za upravljanje, da po njihovem mnenju ne obstajajo drugi pravni posli ali druga dejanja, ki bi morala biti razkrita v poročilu?
- Ali pri pravnih poslih, navedenih v poročilu, vrednost izpolnitve družbe ni bila nesorazmerno visoka glede na okoliščine, ki so bile znane v času, ko so bili ti posli sklenjeni, in če je bilo prikrajšanje nadomeščeno?
- Ali glede drugih dejanj, navedenih v poročilu, obstajajo okoliščine, ki nakazujejo na bistveno drugačno presojo, kot jo je dalo posloводство?
- Ali je bila zaznana zadeva ali zadeve, zaradi katerih utegne biti poročilo napačno in je zato potrebno načrtovati in opraviti zadostne dodatne postopke s katerimi se pridobijo dokazi na podlagi katerih se lahko presodijo vpliv zadev(e) na pregledano poročilo?
- Ali je potrebno opraviti dodatno podrobnejše poizvedovanje ali preizkušanje podrobnih podatkov ali pridobiti zunanje potrditve?

Ker sem lahko na vsa zastavljena vprašanja smiselno odgovoril pritrdilno in prišel do spoznanja, da dodatni postopki niso potrebni, se lahko izda naročniku storitev revizorjevo poročilo z omejenim zagotovilom in sklepom brez pridržka v naslednji obliki:

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA O OMEJENEM ZAGOTOVILU

Lastnikom družbe »X«

Na podlagi pogodbe, sklenjene z družbo »X« z dne 19.12.2021, smo pregledali priloženo poročilo o odnosih do povezanih družb, ki ga je pripravilo poslovodstvo družbe »X« dne 30.3.2022, in ki prikazuje vse pravne posle, ki jih je družba »X« sklenila v poslovnem letu, ki se je končalo na dan 31.12.2021, z obvladujočo družbo ali z njo povezanimi družbami ali na pobudo ali v interesu teh družb in vsa druga dejanja, ki jih je storila ali opustila na pobudo ali v interesu teh družb v preteklem poslovnem letu (odslej poročilo), kot to zahtevajo tretji, četrti in peti odstavek 545. člena ZGD-1.

Odgovornost poslovodstva za poročilo

Poslovodstvo je odgovorno za navedbe in ugotovitve v poročilu, pripravljenem v skladu s 545. členom ZGD-1, in za tako notranje kontroliranje, kot je potrebno v skladu z odločitvijo poslovodstva, da omogoči njegovo pripravo na način, da ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Revizorjeva odgovornost

Naša odgovornost je, da izrazimo sklep o omejenem zagotovitju za poročilo o odnosih do povezanih družb na podlagi postopkov, ki smo jih opravili, in dokazov, ki smo jih pridobili. Naš posel dajanja omejenega zagotovitja smo opravili v skladu z Mednarodnim standardom dajanja zagotovitja 3000 – Posli dajanja zagotovitja razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti (MSZ 3000), ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovitja. Ta standard zahteva, da posel načrtujemo in izvajamo tako, da pridobimo omejeno zagotovitje o tem, da nismo opazili ničesar, zaradi česar bi verjeli, da poročilo o odnosih do povezanih družb vsebuje pomembno napačne navedbe, med drugim z vidika skladnosti z zahtevami 545. člena Zakona o gospodarskih družbah, točnosti navedb transakcij ali navedb o nesorazmerno visoki vrednosti izpolnitve družbe glede na okoliščine, ki so bile znane v času, ko so bili ti posli sklenjeni, in nadomestilu prikrajšanja oziroma drugih dejanjih ali navedbah o obstoju okoliščin, ki nakazujejo bistveno drugačno presojo, kot jo je v poročilu izrazilo poslovodstvo, vse ob upoštevanju opredeljenih sodil v nadaljevanju.

Opredeleitev sodil

Pri izvajanju postopkov točnosti (ustreznosti razkritja) navedbe transakcij z obvladujočo družbo ali z njo povezanimi družbami, ali na pobudo in v interesu teh družb opravljenih transakcij in drugih dejanj, smo opredelitev obvladujoče družbe in z njo povezanih družb presojali na podlagi 527. člena ZGD-1. Ustreznost razkritij smo primerjali tudi z razkritji v letnem poročilu družbe »X« za obravnavano obdobje.

Pri primernosti vrednosti izpolnitve posameznega posla z obvladujočo družbo in z njo povezanimi družbami oziroma za navedbe v poročilu glede nesorazmerno visoke vrednosti izpolnitve

posameznega posla družbe smo upoštevali kriterije v času sklenitve posla, ki veljajo za določanje transfernih cen, po eni od petih metod ali kombinaciji teh metod, kot jih določata zakon, ki ureja obdavčitev dohodkov pravnih oseb in Pravilnik o transfernih cenah.

Za posle ali druga dejanja, ki so bili na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe ali z njo povezanih družb sklenjeni oziroma opravljeni z nepovezanimi osebami, smo za presojo primernosti vrednosti njihove izpolnitve, razkritih v poročilu oziroma za presojo navedb glede nesorazmerno visoke vrednosti izpolnitve posameznega posla družbe, upoštevali pogoje na trgu, ki bi veljali v času sklenitve posla za istovrstne ali primerljive proizvode ali storitve in bi bili doseženi v prostovoljnih transakcijah.

Za druga dejanja, ki so bila opravljena na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe in z njo povezanih družb in ta dejanja ne predstavljajo pravnega posla, ampak gre za neskladje računovodskih izkazov s standardi računovodskega poročanja oziroma ali za navedbe v poročilu, obstajajo okoliščine, ki nakazujejo bistveno drugačno presojo, kot jo je dalo poslovodstvo, smo kot kriterij upoštevali določila SRS-jev.

Omejitve

Za prepoznavanje poslov ali drugih dejanj, ki so bili sklenjeni oziroma opravljeni na pobudo ali v interesu obvladujoče družbe ali z njo povezanih družb in nasprotna stranka pri poslu ni obvladujoča družba ali z njo povezana družba, oziroma//ali za navedbe v poročilu obstajajo okoliščine, ki nakazujejo bistveno drugačno presojo, kot jo je dalo poslovodstvo, smo opravili le postopke poizvedovanja pri družbi »X« in pridobili pisne potrditve poslovodstva družbe »X«.

Naša neodvisnost in obvladovanje kakovosti

Delovali smo v skladu z zahtevami glede neodvisnosti in etičnimi zahtevami Kodeksa etike za računovodske strokovnjake (Code of Ethics for Professional Accountants), ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (International Ethics Standards Board for Accountants). Kodeks je zasnovan na temeljnih načelih integritete, objektivnosti, strokovne usposobljenosti in dolžne skrbnosti, zaupnosti ter strokovnega vedenja.

Naše podjetje deluje v skladu z Mednarodnimi standardi obvladovanja kakovosti (MSOK 1) in skladno z njimi vzdržuje celovit sistem obvladovanja kakovosti, vključno z dokumentiranimi politikami in postopki glede skladnosti z etičnimi zahtevami, poklicnimi standardi in veljavnimi pravnimi ter regulativnimi zahtevami.

Povzetek opravljenega dela

V okviru obsega opravljenega dela smo, med drugim, izvedli naslednje postopke:

- *Na podlagi razgovora s poslovodstvom in drugimi osebami v družbi smo se seznanili s postopki, ki jih družba »X« uporablja za prepoznavanje pogodb in poslov s povezanimi osebami, ki jih je potrebno vključiti v poročilo ter z načinom določanja višine nadomestil in povračil pri poslih, ki so predstavljeni v poročilu, in ugotavljanja morebitnega prikrajšanja.*

- *Analitične postopke za preverjanje skladnosti navedb v poročilu s poslovnimi knjigami družbe »X«.*
- *Poizvedovali smo pri organih upravljanja družbe »X« glede navedb v poročilu ter tveganjih, povezanih z njimi.*

Narava in obseg naših postopkov sta bila določena glede na oceno tveganja in našo strokovno presojo, da bi pridobili omejeno zagotovilo, in ne vključuje mnenja o ustreznosti politike transfernih cen.

Pri poslih dajanja omejenega zagotovila so postopki zbiranja dokazov bolj omejeni kot v primeru poslov dajanja sprejemljivega zagotovila, zato je danega manj zagotovila kot v primeru posla dajanja sprejemljivega zagotovila oziroma revidiranja. Menimo, da pridobljeni dokazi zadoščajo in so ustrezna podlaga za naš sklep.

Sklep

Na podlagi opravljenih postopkov in pridobljenih dokazov potrjujemo, da nismo opazili ničesar, zaradi česar ne bi verjeli:

- *da so v poročilu o odnosih do povezanih družb za leto, ki se je končalo 31.12.2021, navedbe v vseh pomembnih pogledih točne;*
- *da ni bila pri pravnih poslih, navedenih v poročilu, glede na okoliščine, ki so bile znane ob sklenitvi teh poslov, vrednost izpolnitve družbe v pomembnem pogledu nesorazmerno visoka;*
- *da ne obstajajo okoliščine, ki bi glede drugih dejanj, navedenih v poročilu, kazale bistveno drugačno oceno prikrajšanosti od tiste, ki jo je dalo poslovodstvo,*

vse ob upoštevanju zgoraj opredeljenih sodil.

Omejitev distribuiranja in uporabe

Naše poročilo je namenjeno lastnikom družbe »X« ter ga ni dovoljeno posredovati ali dajati v uporabo drugim strankam.

Velenje, 27.5.2022

Revizorjev podpis

Revizorjev naslov:

SKLEP

Pregled poročila o odnosih do povezanih družb je zelo redko popolnoma samostojen, neodvisen posel. Običajno se potreba po pregledu poročila o odnosih do povezanih družb pojavi pri družbah, ki so že same zakonsko zavezane k redni reviziji računovodskih izkazov. Pogosto je odvisna družba, zaradi svoje velikosti po ZGD zavezana k redni reviziji ali pa je vključena v revizijo kot družba, ki tvori del skupinskih računovodskih izkazov.

V kolikor naročnik revidiranja računovodskih izkazov revizorju ne predloži poročila o odnosih do povezanih družb skladno z določili 545. člena ZGD, predstavlja to kršitev ZGD katero revizor v poročilu o revidiranih računovodskih izkazih izpostavi v odstavku o drugih zadevah tako, da navede: *»Ne da bi izrazili pridržek, opozarjamo, da družba ABC, d.d., ni sklenila pogodbe o pregledu poročila o odnosih do povezanih družb (... ni predložila poročila o odnosih do povezanih družb ...), kar ni skladno s 545. členom ZGD«.*

Poleg pisne navedbe kršitve v revizorjevem poročilu o revidiranju računovodskih izkazov, mora revizor tudi v okviru revidiranja računovodskih izkazov proučiti razloge za kršitev zakonodaje na tem področju ter tveganje poslovodskih prevar v povezavi s posli, ki pomenijo oškodovanje družbe, določiti kot najvišje. Revizor mora proučiti tudi potrebo o prilagoditvi pisne predstavitve poslovodstva, da pridobi zagotovilo, da družba ni sklepala poslov, ki bi pomenili njeno prikrajšanje.

Da se odvisna družba izogne prej omenjenim morebitnim nevšečnostim, je običajno, da poslovodstvo odvisne družbe pripravi poročilo o odnosih do povezanih družb in se dogovori z revizorjem, ki bo opravil revizijo računovodskih izkazov tudi za pregled poročila o odnosih do povezanih družb. S tem se tudi doseže večja ekonomičnost postopkov tako za družbo kot revizorja.

V zaključni nalogi sem predstavil postopke vezane na revizorjev pregled poročila o odnosih do povezanih družb. Sprva sem opredelil zakonske podlage – obveze po sestavitvi poročila kot jih določa ZGD in predvidene podrobne revizorjeve postopke kot jih priporoča Stališče 2. Teoretična spoznanja sem uporabil na primeru pregleda poročila o odnosih do povezanih družb družbe »X«. Tekom opravljenih postopkov, zlasti poizvedovanja in analitičnih postopkov sem ugotovil, da je družba »X« v letu 2021 imela z družbo »O« štiri vrste poslov: prodajo ulitkov in s tem realizirala čiste prihodke od prodaje, oddajanje proizvodnih prostorov in s tem ustvarila prihodke od najemnin. Družba »O« je družbi »X« v letu 2021 zaračunala opravljene IT storitve in obresti za dano posojilo. Vsi navedeni posli med povezanima družbama so bili dejansko opravljeni in v poročilu ustrezno razkriti. Preko poizvedovanj sem se prepričal, da je družba za vse posle poskrbela, da ni družba v letu 2021 iz naslova nobenega poslovanja s povezano družbo »O« utrpela bistvenega prikrajšanja. Na podlagi vseh izvedenih preveritev sem se prepričal, da so navedbe v poročilu družbe točne, da pri pravnih poslih, navedenih v poročilu, glede na okoliščine, ki so bile znane ob sklenitvi teh poslov, vrednost izpolnitve družbe ni bila nesorazmerno visoka oziroma so bila prikrajšanja nadomeščena oziroma so v okviru določene izvedbene pomembnosti in tako ni okoliščin, ki bi glede drugih dejanj navedenih v poročilu kazale na bistveno drugačno presojo od tiste, ki jo je dalo poslovodstvo. Glede na ugotovitve sem sprejel zaključek, da v zvezi s prejetim poročilom nimam pripomb in se tako skladno z MSZ 3000 izda revizorjevo poročilo o omejenem zagotovilu in sklep brez pridržka. Ustrezno revizorjevo poročilo sem tudi predstavil.

LITERATURA IN VIRI

1. Družba »X«. (2022a). *Dokumentacija za transferne cene družbe »X« za leto 2021 (interno gradivo)*. Ljubljana: Družba »X«.
2. Družba »X«. (2022b). *Obračun davka od dohodkov pravnih oseb za leto 2021*. Ljubljana: Družba »X«.
3. Družba »X«. (2022c). *Letno poročilo družbe »X« za leto 2021*. Ljubljana: Družba »X«.
4. Družba »X«. (2022d). *Poročilo odnosih do povezanih družb družbe »X« z leto 2021*. Ljubljana: Družba »X«.
5. FinD-INFO. (2010). *Obračun DDPO za povezane osebe po 17. členu ZDDPO-2*. Najdeno 28. maja 2022 na spletnem naslovu: <https://www.findinfo.si/medijsko-sredisce/v-srediscu/51407>
6. FI-PO-Finančni podatki. (b.1.) V *Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve*. Najdeno 8. aprila 2022 na spletnem naslovu: <https://www.ajpes.si/fipo/>
7. Ministrstvo za finance. (2022). *Obrestne mere za obresti na posojila med povezanimi osebami*. Najdeno 12. aprila 2022 na spletnem naslovu: <https://www.gov.si/drzavni-organi/ministrstva/ministrstvo-za-finance/o-ministrstvu/direktorat-za-sistem-davcnih-carinskih-in-drugih-javnih-prihodkov/>
8. Pravilnik o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb. Uradni list RS št. 109/13, 83/14, 101/15, 79/17, 80/19, 164/20, 205/21 in 11/22.
9. Pravilnik o priznani obrestni meri. Uradni list RS št. 141/06, 52/07, 123/21 in 195/21.
10. Pravilnik o transfernih cenah. Uradni list RS št. 141/06 in 4/12.
11. Prva Bonitetna agencija, d.o.o. (2022) V EBONITETE.SI Najdeno 8. aprila 2022 na spletnem naslovu: <https://www.ebonitete.si/default.aspx>
12. Slovenski inštitut za revizijo. (2016). *Stališče 2. Pregled poročila odnosih do povezanih družb*, Slovenski inštitut za revizijo
13. Stališče 2 – Pregled poročila o odnosih do povezanih družb. Uradni list RS št. 23/16.
14. Slovenski inštitut za revizijo. (2018). *Slovenski računovodski standardi 2016 z dopolnitvami 2019*, Ljubljana, Slovenski inštitut za revizijo.
15. Zakon o davčnem postopku. Uradni list RS št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNep, 111/13, 22/14 – odl. US, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17, 13/18 – ZJF-H, 36/19, 66/19, 145/20 – odl. US, 203/20 – ZIUPOPVE, 39/22 – ZFU-A in 52/22 – odl. US.
16. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Uradni list RS št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15, 68/16, 69/17, 79/18, 66/19 in 172/21.
17. Zakon o gospodarskih družbah. Uradni list RS št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13, 55/15, 15/17, 22/19 – ZPosS, 158/20 – ZIntPK-C in 18/21.
18. Zakon o revidiranju. Uradni list RS št. 65/08, 63/13 – ZS-K, 84/18 in 115/21.