

INTERNATIONAL FEDERATION  
OF ACCOUNTANTS

MEDNARODNA ZVEZA RAČUNOVODSKIH  
STROKOVNJAKOV

MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA  
IN MEDNARODNA STALIŠČA O REVIDIRANJU

**STALIŠČE 1010**

**UPOŠTEVANJE ZADEV V ZVEZI  
Z OKOLJEM PRI REVIZIJI  
RAČUNOVODSKIH IZKAZOV**



SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO  
LJUBLJANA 2001

© International Federation of Accountants

Avtorske pravice za vse standarde, smernice, gradiva za razpravo in druge spise si pridržuje International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York 10017, USA, telefon +1 (212)286-9344, telefaks +1 (212)286-9570, internet <http://www.ifac.org>.

Vse pravice pridržane. Brez vnaprejšnje pisne privolitve Mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov (MZRS) ni dovoljeno v nobeni obliki oziroma na noben način - ne elektronsko ne mehanično, s fotokopiranjem, s snemanjem ali drugače - ponatisniti, shraniti in ponovno uporabiti ali prenašati nobenega dela te izdaje.

Besedila MZRS v tej zbirki so prevedena v slovenščino pod nadzorom Slovenskega inštituta za revizijo in natisnjena z dovoljenjem MZRS. Potrjena besedila vseh spisov MZRS so tista, ki jih je MZRS objavil v angleščini.

Copyright © International Federation of Accountants

All standards, guidelines, discussion papers and other IFAC documents are the copyright of the International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York 10017, USA; tel: +1 (212)286-9344, fax: +1 (212)286-9570, Internet: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior written permission of IFAC.

The IFAC pronouncements in this volume have been translated into Slovene under the supervision of the Slovenian Institute of Auditors and are reproduced with the permission of IFAC. The approved text of all IFAC documents is that published by IFAC in the English language.

## Stališče 1010

# UPOŠTEVANJE ZADEV V ZVEZI Z OKOLJEM PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

### VSEBINA

	Odstavek
Uvod	1-12
Napotki za uporabo MSR 310 - Poznavanje poslovanja <sup>1</sup>	13-16
Napotki za uporabo MSR 400 - Ocenjevanje tveganja in notranje revidiranje <sup>2</sup>	17-29
Napotki za uporabo MSR 250 - Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov	30-34
Postopki preizkušanja podatkov	35-47
Poslovodske predstavitve	48
Poročanje	49-50
Dodatek 1: Spoznavanje poslovanja glede na okolje - ponazorilna vprašanja	
Dodatek 2: Postopki preizkušanja podatkov za odkrivanje bistveno napačne navedbe zaradi zadev v zvezi z okoljem	

Mednarodno stališče o revizijskih postopkih (MSRPos) 1010 –

<sup>1</sup> MSR 310 - Poznavanje poslovanja - je bil decembra 2004 nadomeščen z MSR 315 - Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe.

<sup>2</sup> MSR 400 - Ocenjevanje tveganja in notranje kontroliranje - je bil decembra 2004 nadomeščen z MSR 315 - Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe - in MSR 330 - Revizorjevi postopki kot odgovor na ocenjena tveganja.

Upoštevanje zadev v zvezi z okoljem pri reviziji računovodskih izkazov – je treba brati v povezavi s Predgovorom k Mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev, ki določa uporabo in veljavo MSRPos.

Odbor je sprejel to stališče marca 1998 za objavo v marcu 1998.

## Uvod

### *Namen tega stališča*

1. Zadeve v zvezi z okoljem postajajo pomembne za čedalje več organizacij in lahko v nekaterih okoliščinah zelo vplivajo na njihove računovodske izkaze. Z njimi povezana vprašanja so čedalje zanimivejša za uporabnike računovodskih izkazov. Pripoznavanje, merjenje in razkrivanje teh zadev so naloge posloводства.

2. Pri nekaterih organizacijah zadeve v zvezi z okoljem niso pomembne. Če pa so za kako organizacijo pomembne, obstaja nevarnost napačne navedbe (tudi neustreznega razkritja) v računovodskih izkazih, ki izhaja iz takšnih zadev; v takšnih okoliščinah mora revizor upoštevati zadeve v zvezi z okoljem pri reviziji računovodskih izkazov.

3. Zadeve v zvezi z okoljem so lahko zapletene in zato lahko zahtevajo dodatno proučevanje revizorjev. To stališče praktično pomaga revizorjem z opisovanjem

(a) revizorjevih poglobitnih razmislekov v zvezi z okoljem pri reviziji računovodskih izkazov;

(b) zgledov možnih vplivov zadev v zvezi z okoljem na računovodske izkaze ter

(c) napotkov, ki jih revizor lahko upošteva pri strokovnem presojanju v tej zvezi, da bi določil vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov glede na

- poznavanje poslovanja (MSR 310),
- ocenjevanje tveganja in notranjega revidiranja (MSR 400),
- upoštevanje zakonov in drugih predpisov (MSR 250) ter
- druge postopke preizkušanja podatkov (MSR 620 in nekateri drugi).

Napotki iz točke (c) kažejo značilno zaporedje revizije. Ko revizor dovolj spozna poslovanje, oceni tveganje bistveno napačnih navedb v

## 1010 Upoštevanje zadev v zvezi z okoljem pri reviziji računovodskih izkazov

računovodskih izkazih. Takšna ocena vključuje upoštevanje zakonov in drugih predpisov o varstvu okolja, ki se lahko nanašajo na organizacijo, in je podlaga za revizorjevo odločitev, ali je treba biti med revidiranjem računovodskih izkazov pozoren na zadeve v zvezi z okoljem.

V dodatku 1 so ponazorilna vprašanja, ki jih revizor lahko upošteva, ko spoznava poslovanje, tudi okolje kontroliranja in kontrolne postopke v organizaciji glede na odnos do okolja. V dodatku 2 so zgledi postopkov preizkušanja podatkov, ki jih revizor lahko opravi, da bi odkril bistveno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi zadev v zvezi z okoljem. Namen dodatkov je zgolj ponazoritev. Ni mišljeno, da bi vsa vprašanja ali vsi zgledi vedno nujno ustrezali, morda celo nobeden izmed njih.

4. To stališče ne uvaja novih temeljnih načel ali bistvenih postopkov; njegov namen je pomagati revizorjem in pripravljati dobre rešitve z napotki za uporabo MSR v primerih, ko so zadeve v zvezi z okoljem pomembne za računovodske izkaze organizacije. Koliko utegnejo biti posamezni revizijski postopki, opisani v tem stališču, ustrezni v posameznem primeru, je odvisno od revizorjeve presoje v luči zahtev MSR in okoliščin v organizaciji.

5. To stališče ne daje napotkov za revizijo računovodskih izkazov zavarovalnic glede zahtevkov po zavarovalnih policah, nanašajočih se na zadeve v zvezi z okoljem, ki zadevajo zavarovance.

### *Revizorjevi pogloblitni razmisleki o zadevah v zvezi z okoljem*

6. Namen revizije računovodskih izkazov je "omogočiti revizorju izraziti mnenje, ali so računovodski izkazi v vseh bistvenih pogledih pripravljeni v skladu z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja" (2. člen MSR 200).

7. Revizorjevo mnenje se nanaša na računovodske izkaze kot celoto in ne na kako posebno plat. Ko revizor načrtuje in izvaja revizijske postopke ter jih vrednoti in poroča o dobljenih izsledkih, mora vedeti, da neupoštevanje zakonov in drugih predpisov lahko v organizaciji bistveno vpliva na računovodske izkaze. Vendar ni mogoče pričakovati, da bo revizija odkrila neupoštevanje vseh zakonov in drugih predpisov (2. člen MSR 250). Zlasti glede upoštevanja zakonov in drugih predpisov o varstvu okolja v organizaciji revizorjev namen ni načrtovati revizijo, ki bi odkrila njih morebitno kršenje. Prav tako revizorjevi postopki ne zadostujejo za sklep, ali organizacija upošteva zakone in

druge predpise o varstvu okolja ter ali je njeno kontroliranje zadev v zvezi z okoljem ustrezno.

8. Ko revizor pripravlja celovit revizijski načrt, presoja pri vseh revizijah tveganje pri delovanju na ravni računovodskega izkaza (11. člen MSR 400). Revizor s strokovno presojo ovrednoti dejavnike, pomembne za takšno oceno. V nekaterih okoliščinah je lahko med temi dejavniki tveganje bistveno napačnih navedb v računovodskih izkazih zaradi zadev v zvezi z okoljem. Potreba, da se pri reviziji proučijo zadeve v zvezi z okoljem, in obseg takšnega proučevanja sta odvisna od revizorjeve presoje, ali zadeve v zvezi z okoljem povzročajo bistveno napačne navedbe v računovodskih izkazih. V nekaterih primerih niso potrebni nobeni posebni revizijski postopki. V drugih primerih pa revizor po strokovni presoji določi vrsto, čas in obseg posebnih postopkov, ki so potrebni za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, da v računovodskih izkazih ni bistveno napačnih navedb. Če revizor ni strokovno usposobljen za izvedbo takšnih postopkov, lahko dobi strokovne nasvete pri specialistih, kot so pravniki, inženirji ali drugi strokovnjaki za okolje.

9. Ugotovitev, da organizacija deluje v skladu z obstoječimi zakoni ali drugimi predpisi o varstvu okolja, praviloma zahteva strokovno znanje strokovnjakov za okolje, ki ga pri revizorju ne moremo pričakovati. Tudi ugotovitev, da kak dogodek ali stanje, ki vzbudi revizorjevo pozornost, krši zakone in druge predpise o varstvu okolja, je pravna odločitev, ki praviloma presega revizorjevo strokovno znanje. Kot pri drugih zakonih in drugih predpisih pa so "revizorjevi izobraževanje, izkušnje in razumevanje organizacije in njene panoge /.../ lahko podlaga za spoznanje, da kaka dejanja, na katera postane revizor pozoren, lahko pomenijo neupoštevanje zakonov in drugih predpisov. Ugotovitev, ali posamezno dejanje pomeni ali utegne pomeniti neupoštevanje predpisov, je praviloma zasnovana na nasvetu poučenega veččaka, ki je pristojen za pojasnjevanje predpisov, toda dokončno to lahko ugotovi le sodišče" (4. člen MSR 250).

#### *Zadeve v zvezi z okoljem in njihov vpliv na računovodske izkaze*

10. Za namen tega stališča so "zadeve v zvezi z okoljem" opredeljene kot

(a) pobude za preprečevanje, zmanjševanje ali odpravljanje škode okolju ali ukvarjanje z ohranjanjem obnovljivih in neobnovljivih virov (take pobude lahko zahtevajo zakoni in drugi predpisi o varstvu okolja ali pogodbe, lahko pa so tudi prostovoljne);

## 1010 Upoštevanje zadev v zvezi z okoljem pri reviziji računovodskih izkazov

- (b) posledice kršenja zakonov in drugih predpisov o varstvu okolja;
- (c) posledice škode v okolju, povzročene drugim ali naravnim virom; ter
- (d) posledice nadomestitvenih obveznosti, za katere so odgovorni drugi, ki jih predpisuje zakon (na primer obveznosti za škode, ki so jih povzročili prejšnji lastniki).

11. Zadeve v zvezi z okoljem, ki vplivajo na računovodske izkaze, so na primer:

- uvedba zakonov in drugih predpisov o varstvu okolja lahko povzroči oslabitev sredstev in temu ustrezno potrebo po odpisu njihove knjigovodske vrednosti;
- neupoštevanje zakonskih določb o zadevah v zvezi z okoljem, kot so izpuščanje ali odlaganje odpadkov, ali spremembe zakonodaje z veljavnostjo za nazaj lahko povzročajo stroške odpravljanja škode, stroške nadomestil ali pravne stroške;
- nekatere organizacije, na primer ekstraktivne dejavnosti (črpanje nafte in plina ali rudarstvo), kemični proizvajalci ali družbe za ravnanje z odpadki utegnejo imeti obveze v zvezi z okoljem kot neposreden stranski učinek glavnega poslovanja;
- posredne obveze, ki lahko izhajajo iz prostovoljne pobude; na primer organizacija utegne ugotoviti onesnaženost zemljišča in čeprav nima zakonske obveze, se lahko odloči odpraviti to onesnaženost, ker skrbi za svoj dolgoročni ugled in svoje dobre odnose s skupnostjo;<sup>1</sup>
- pogojne obveznosti, katerih obstoj mora morda organizacija razkriti v pojasnilih, ker odhodkov, ki se nanašajo na zadeve v zvezi z okoljem, ni mogoče utemeljeno oceniti; ter
- neupoštevanje nekaterih zakonov in drugih predpisov o varstvu okolja, ki lahko v izjemnih primerih vpliva na nadaljevanje obstoja orga-

---

<sup>1</sup>Izraz "posredne obveze" (kot nasprotje "sedanjim pravnim obvezam") je Svet za mednarodne računovodske standarde (SMRS) pojasnil takole: "Včasih ukrepi ali predstavitev poslovodstva podjetja ali spremembe v gospodarskem okolju neposredno vplivajo na utemeljena pričakovanja ali ukrepe tistih zunaj podjetja, in čeprav ni nobenega pravnega naslova, so druge sankcije, zaradi katerih podjetje nima nobene druge stvarne možnosti kot nekatere odhodke. Takšne obveze se včasih imenujejo "posredne obveze" (SMRS: O59, 16. člen predlaganega mednarodnega računovodskega standarda Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva).

nizacije kot delujočega podjetja ter zato lahko vpliva na razkritje in podlago za pripravo računovodskih izkazov.

12. Na dan objave tega stališča je malo veljavnih računovodskih standardov, bodisi mednarodnih bodisi v posameznih državah, ki bi se izrecno ukvarjali s pripoznavanjem, merjenjem in razkrivanjem posledic zadev v zvezi z okoljem za računovodske izkaze. Vendar obstoječi računovodski standardi na splošno dajejo ustrezne splošne rešitve, ki se uporabljajo tudi za pripoznavanje, merjenje in razkrivanje zadev v zvezi z okoljem v računovodskih izkazih.<sup>2</sup>

### **Napotki za uporabo MSR 310 - Poznavanje poslovanja**

13. Pri vseh revizijah je treba dovolj poznati naročnikovo poslovanje, da revizor razume zadeve, ki lahko pomembno vplivajo na računovodske izkaze, revizijo in revizijsko poročilo (2. člen MSR 310). Pri pridobivanju zadostnega poznavanja poslovanja upošteva revizor pomembne okoliščine, ki vplivajo na poslovanje organizacije in panogo, v kateri deluje, kot so zahteve in vprašanja v zvezi z okoljem.

14. Raven revizorjevega znanja o zadevah v zvezi z okoljem, ki ustreza posameznemu sprejetemu poslu, ne dosega tiste, ki jo imajo praviloma poslovodstvo ali veščaki za okolje. Raven revizorjevega znanja pa mora zadostovati, da lahko ugotavlja in razume dogodke, posle in ravnanje, povezane z zadevami v zvezi z okoljem, ki lahko bistveno vplivajo na računovodske izkaze in na revizijo.

15. Revizor upošteva panogo, v kateri deluje organizacija, ker utegne nakazovati možen obstoj okoljevarstvenih obveznosti in možnih obvez. Nekatere panoge so po svoji naravi nagnjene k pomembnim nevarnostim za okolje.<sup>3</sup> Takšne so kemična, naftna in plinska, farmacevtska, rudarska in storitvena dejavnost.

16. Ni pa nujno, da organizacija deluje v kaki od teh panog, da bi povzročala pomembne nevarnosti za okolje. Možna negnjenost k po-

---

<sup>2</sup>Na primer mednarodni računovodski standard (MRS) 10 - Dogodki po datumu bilance stanja - daje splošna opozorila, ki veljajo za pripoznavanje in razkrivanje možnih izgub, tudi izgub kot posledic zadev v zvezi z okoljem. MRS 10 se sedaj spreminja; v O59, predlaganem mednarodnem računovodskem standardu Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva so zgledi okoljevarstvenih obveznosti. (\*Se je že spremenil. Uredništvo.)

<sup>3</sup>"Nevarnosti za okolje" so opredeljene v 18. členu tega stališča kot možne sestavine tveganja pri delovanju.

#### 1010 Upoštevanje zadev v zvezi z okoljem pri reviziji računovodskih izkazov

membnim nevarnostim za okolje se na splošno pojavijo pri organizaciji, ki

(a) je v precejšnji meri predmet zakonov in drugih predpisov o varstvu okolja;

(b) je lastnica ali nosilka poročta za zemljišča, ki so jih onesnažili prejšnji lastniki ("odgovornost za ravnanje drugih"); ali

(c) pri svojem poslovanju

- lahko onesnažuje zemljo in podtalno vodo, onesnažuje površinske vode ali onesnažuje zrak;
- uporablja nevarne snovi;
- povzroča ali obdeluje nevarne odpadke ali pa
- lahko slabo vpliva na odjemalce, zaposlene ali ljudi, ki živijo v bližini kraja organizacije.

#### **Napotki za uporabo MSR 400 - Ocenjevanje tveganja in notranje kontroliranje**

17. Ta del stališča daje dodatne napotke za uporabo nekaterih določb MSR 400 s pojasnjevanjem razmerij med zadevami v zvezi z okoljem in modelom revizijskega tveganja. Natančneje, daje zglede revizorjevega možnega upoštevanja zadev v zvezi z okoljem glede na

- oceno tveganja pri delovanju,
- ureditvi računovodenja in notranjega kontroliranja,
- okolje kontroliranja ter
- kontrolne postopke.

#### *Tveganje pri delovanju*

18. Revizor po strokovni presoji ovrednoti dejavnike, pomembne za oceno tveganja pri delovanju, da bi pripravil celovit revizijski načrt. V nekaterih okoliščinah je med temi dejavniki lahko tveganje bistveno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi zadev v zvezi z okoljem ("okoljevarstveno tveganje"). Tako je okoljevarstveno tveganje lahko sestavina tveganja pri delovanju.

19. Okoljevarstveno tveganje na ravni računovodskega izkaza je na primer

#### Upoštevanje zadev v zvezi z okoljem pri reviziji računovodskih izkazov 1010

- tveganje stroškov usklajevanja s predpisi, ki izhajajo iz zakonodaje ali iz pogodbenih zahtev;
- tveganje neuskklajenosti z zakoni in drugimi predpisi o varstvu okolja ter
- možen vpliv posebnih zahtev odjemalcev v zvezi z okoljem in njihovih možnih odzivov na obnašanje organizacije do okolja.

20. Če revizor ugotovi, da je okoljevarstveno tveganje pomembna sestavina ocenitve tveganja pri delovanju, med pripravljanjem revizijskega programa poveže to oceno z bistvenimi saldi in vrstami poslov na ravni uradne trditve (11. člen MSR 400).

21. Okoljevarstveno tveganje na ravni saldov ali vrst poslov je odvisno na primer od tega,

- koliko je saldo zasnovan na zapletenih računovodskih ocenah zadev v zvezi z okoljem (na primer na merjenju okoljevarstvenih ukrepov za odstranitev onesnažene zemlje in spravljanje zemljišča v prvotno stanje v prihodnosti); MSR 540 - Revizija računovodskih ocen - daje za takšne primere revizorju napotke; tveganje pri delovanju je lahko veliko, če ni podatkov, na katerih bi bilo mogoče zasnovati utemeljeno oceno, na primer zaradi zapletene tehnologije odstranjevanja in obnove prostora; ter
- koliko je saldo pod vplivom nenavadnih ali neobičajnih poslov, ki vključujejo zadeve v zvezi z okoljem.

#### *Ureditvi računovodenja in notranjega kontroliranja*

22. Poslovodstvo je odgovorno za oblikovanje in delovanje notranjih kontrol, ki po možnosti pomagajo uresničevati redno in uspešno poslovodenje, tudi v zvezi z okoljem. Poslovodstvo različno kontrolira zadeve v zvezi z okoljem:

- v organizacijah z majhno nagnjenostjo k okoljevarstvenemu tveganju ali manjših organizacijah je spremljanje in kontroliranje zadev v zvezi z okoljem verjetno del običajnih ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja;
- nekatere organizacije, ki delujejo v panogah z veliko nagnjenostjo k okoljevarstvenemu tveganju, lahko za ta namen oblikujejo in vzdržujejo posebne notranje kontrole, skladne z obstoječimi standardi za

## 1010 Upoštevanje zadev v zvezi z okoljem pri reviziji računovodskih izkazov

ureditev ravnanja z okoljem (*Environmental Management Systems - EMS*);<sup>4</sup>

- druge organizacije oblikujejo in vzdržujejo vse svoje kontrole v povezani ureditvi kontroliranja, ki obsega usmeritve in postopke, povezane z računovodenjem, zadevami v zvezi z okoljem in drugim (na primer s kakovostjo, zdravjem in varnostjo).

23. Za revizorjeve namene ni pomembno, kako poslovodstvo dejansko kontrolira zadeve v zvezi z okoljem. Zlasti če ni ureditve ravnanja z okoljem, to samo po sebi še ne pomeni, da mora revizor sklepati, da je kontroliranje zadev v zvezi z okoljem v organizaciji neustrezno.

24. Le če po revizorjevi presoji zadeve v zvezi z okoljem bistveno vplivajo na računovodske izkaze organizacije, mora spoznati njene pomembne usmeritve in postopke, povezane s spremljanjem in kontroliranjem zadev v zvezi z okoljem ("kontrole ravnanja z okoljem" v organizaciji), da bi načrtoval revizijo in razvil revizijske prijeme. V takšnih primerih se revizor ukvarja samo s tistimi kontrolami ravnanja z okoljem (v okviru ali zunaj ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja), za katere meni, da so pomembne za revizijo računovodskih izkazov.

### *Okolje kontroliranja*

25. Pri vseh revizijah mora revizor dovolj spoznati okolje kontroliranja, da lahko oceni vedênje ravnateljev in drugega poslovodstva ter njihovo zavest in ukrepe v zvezi z notranjo kontrolo in njihovim pomenom za organizacijo (19. člen MSR 400). Podobne zahteve, kot so opisane v 24. členu tega stališča, veljajo za revizorjevo potrebo po spoznanju okolja kontroliranja. Dejavniki spoznavanja okolja kontroliranja glede zadev v zvezi z okoljem so lahko:

---

<sup>4</sup>Standarde za ureditev ravnanja z okoljem je izdala Mednarodna organizacija za standardizacijo (ISO 14001 - Ureditev ravnanja z okoljem - Specifikacija z napotki za uporabo - Mednarodna organizacija za standardizacijo (*International Organization for Standardization - ISO*), Ženeva, Švica, prva izdaja 1. 9. 1996). Podrobni popis zahteva, da udeležene organizacije razvijajo in uporabljajo urejen način ravnanja s pomembnimi platmi varstva okolja. Prav tako vključuje obvezo za nenehno izboljševanje. Če se v kakih državah ali območjih uporabljajo drugi standardi namesto omenjenih, na primer standardi, ki jih je Evropska komisija izdala za organizacije, udeležene v projektu ravnanja z okoljem in presojanja vplivov nanj (*Eco-Management and Audit Scheme - EMAS*), jih je prav tako mogoče uporabljati kot primerjalno sodilo.

- delovanje posloводства in njegovih odborov glede kontrol ravnanja z okoljem v organizaciji;
- način razmišljanja in slog delovanja posloводства ter način njegovega obravnavanja zadev v zvezi z okoljem, kot so prizadevanja za izboljševanje okoljevarstvenega delovanja organizacije, udeležba pri potrjenih programih ureditve ravnanja z okoljem v organizaciji in prostovoljno objavljane poročila o okoljevarstvenem delovanju;<sup>5</sup> to vključuje tudi odzivanje posloводства na zunanje vplive, kot so tisti v zvezi s spremljanjem in zahtevami po usklajenosti s predpisi, ki jih postavljajo pristojni predpisovalni in izvršilni organi;
- organizacijski ustroj in metode dodeljevanja pooblastil in odgovornosti za opravljanje nalog, povezanih z okoljem in zahtevami predpisov; ter
- ureditev poslovodskega kontroliranja, tudi notranjerevizijske službe, delovanja "presoje ravnanja z okoljem" (glejte 45. člen tega stališča), osebnih usmeritev in postopkov ter ustreznega ločevanja nalog.

### *Kontrolni postopki*

26. Na podlagi proučevanj in okoliščin, omenjenih v 18.-20. členu, lahko pride revizor do sklepa, da mora spoznati kontrole ravnanja z okoljem. Takšne kontrole so na primer tile postopki in usmeritve:

- spremljanje upoštevanja politike organizacije do okolja pa tudi ustreznih zakonov in drugih predpisov o varstvu okolja;
- ohranjanje ustrezne ureditve okoljevarstvenih informacij, ki lahko vključuje razvidovanje na primer fizičnih količin izpustov in nevarnih odpadkov, okoljevarstvenih značilnosti proizvodov, pritožb nosilcev interesov, izidov pregledov, ki so jih opravili izvršilni organi, pojavljanja in posledic nesreč ter drugega;
- skrb za usklajevanje okoljevarstvenih informacij z ustreznimi računovodskimi podatki, na primer fizičnih količin odpadkov pri proizvodnji s stroški odstranjevanja odpadkov; ter

---

<sup>5</sup>"Poročilo o okoljevarstvenem delovanju" je poročilo, ločeno od računovodskih izkazov, v katerem organizacija daje drugim strankam kakovostne informacije o svojih obvezah glede varstva okolja pri poslovanju, svojih usmeritvah in sodilih na tem področju, svojih dosežkih pri obvladovanju razmerja z odnosi med poslovanjem in okoljevarstvenim tveganjem ter količinske informacije o svojem okoljevarstvenem delovanju.

## 1010 Upoštevanje zadev v zvezi z okoljem pri reviziji računovodskih izkazov

- ugotavljanje možnih pojavov v zvezi z okoljem in s tem povezanih možnih obveznosti, ki zadevajo organizacijo.

27. Če ima organizacija kontrole ravnanja z okoljem, poizveduje revizor tudi pri osebah, ki jih nadzirajo, ali so bile ugotovljene kake zadeve v zvezi z okoljem, ki utegnejo bistveno vplivati na računovodske izkaze.

28. Revizor lahko spozna kontrole ravnanja z okoljem v organizaciji tudi tako, da prebere njeno poročilo o okoljevarstvenem delovanju, če je na razpolago. Takšno poročilo pogosto razkriva obveze in usmeritve organizacije glede okolja ter njene glavne kontrole ravnanja z okoljem.

### *Tveganje pri kontroliranju*

29. Potem ko revizor spozna ureditvi računovodenja in notranjega kontroliranja, lahko prouči vpliv zadev v zvezi z okoljem na oceno tveganja pri kontroliranju in na preizkuse kontrol, ki utegnejo biti potrebni za podporo ocenitvi. (Revizorjeva ocena tveganja pri kontroliranju je opisana v 21.-39. členu MSR 400.)

## **Napotki za uporabo MSR 250 - Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov**

30. Odgovornost posloводства je, da organizacija posluje v skladu z zakoni in drugimi predpisi. Posloводство je odgovorno za preprečevanje in odkrivanje neuskklajenosti z njimi (9. člen MSR 250). V tej zvezi mora posloводство upoštevati:

- zakone in druge predpise, ki nalagajo obvezno odpravljanje onesnaženosti okolja zaradi preteklih dogodkov; ta obveznost ni nujno omejena na lastno delovanje organizacije, temveč se lahko naloži tudi sedanjemu lastniku nepremičnine, če je škodo povzročil prejšnji lastnik ("odgovornost za ravnanje drugih");
- kontrolo onesnaževanja in zakone o preprečevanju onesnaževanja, ki so usmerjeni v ugotavljanje ali urejanje virov onesnaževanja ali pa v zmanjševanje izpustov ali odplak onesnaževalcev;
- licence v zvezi z okoljem, ki po nekaterih zakonodajah podrobno določajo pogoje za delovanje organizacije iz zornega kota varstva okolja, na primer s podrobno določitvijo najvišjih ravni izpustov; ter
- zahteve predpisovalnih organov o zadevah v zvezi z okoljem.

31. Spremembe zakonodaje o varstvu okolja imajo lahko pomembne posledice za poslovanje organizacije in lahko povzročajo celo obveznosti v zvezi s preteklimi dogodki, ki jih tedaj še ni urejala zakonodaja. Zgled prve vrste je sprememba predpisov o hrupu, ki lahko omeji prihodnjo uporabo tovarne ali strojev. Zgled druge vrste je poostritev standardov, ki lahko označijo povzročitelja odpadkov kot odgovornega za odpadke, nastale v prejšnjih letih, celo če je bilo odstranjevanje odpadkov usklajeno s tedanjimi pravili.

32. Revizor ni in ne more biti odgovoren za preprečevanje neusklajenosti z zakoni in drugimi predpisi o varstvu okolja. Kot je rečeno v 9. členu, tudi odkrivanje možnih kršitev zakonov in drugih predpisov o varstvu okolja presega revizorjevo strokovno pristojnost. Toda revizija, izpeljana v skladu z MSR, se načrtuje in opravi s poklicnim dvomom, ki pripoznava, da se lahko z njo odkrijejo okoliščine ali dogodki, ki utegnejo privedi do vprašanja, ali deluje organizacija v skladu z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi o varstvu okolja, saj bi neusklajenost lahko povzročila bistveno napačne navedbe v računovodskih izkazih.

33. Del načrtovanja revizije je revizorjevo splošno spoznavanje takšnih zakonov in drugih predpisov o varstvu okolja, katerih neupoštevanje bi lahko po utemeljenem pričakovanju privedlo do bistveno napačnih navedb v računovodskih izkazih, ter spoznavanje usmeritev in postopkov, ki jih uporablja organizacija, da bi delovala v skladu s takšnimi zakoni in drugimi predpisi. Pri splošnem spoznavanju revizor pripozna, da neusklajenost z nekaterimi zakoni in drugimi predpisi o varstvu okolja lahko resno vpliva na poslovanje organizacije.

34. Da bi revizor na splošno spoznal ustrezne zakone in druge predpise o varstvu okolja, praviloma

- uporablja svoje dotedanje znanje o panogi in poslovanju organizacije;
- poizveduje pri poslovodstvu (tudi pri ključnih uslužbencih za zadeve v zvezi z okoljem) o usmeritvah in postopkih organizacije v zvezi z usklajevanjem z ustreznimi zakoni in drugimi predpisi o varstvu okolja;
- poizveduje pri poslovodstvu, ali se lahko pričakuje pomemben vpliv zakonov in drugih predpisov o varstvu okolja na poslovanje organizacije; neupoštevanje teh zahtev lahko povzroči, da organizacija preneha poslovati ali pa postane vprašljivo njeno nadaljevanje kot delujoče podjetje; ter

- razpravlja s poslovodstvom o usmeritvah ali postopkih, sprejetih za ugotavljanje, vrednotenje in obračunavanje pravnih sporov, terjatev in ocen.

### **Postopki preizkušanja podatkov**

35. Ta del stališča daje napotke za postopke preizkušanja podatkov, tudi za uporabo MSR 620 - Uporaba veščakovih storitev.

36. Revizor proučuje ocenjeni stopnji tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju pri določanju vrste, časa in obsega postopkov preizkušanja podatkov, ki so potrebni za zmanjšanje tveganja, da odkrivanje bistveno napačnih navedb v računovodskih izkazih, tudi bistveno napačnih navedb, če organizacija ne pripozna, izmeri ali razkrije pravilno posledic zadev v zvezi z okoljem, ne bi bilo na sprejemljivi ravni.

37. Postopki preizkušanja podatkov so tudi pridobivanje dokazov s poizvedovanjem tako pri poslovodstvu, odgovornem za pripravo računovodskih izkazov, kot tudi pri ključnih uslužbencih, odgovornih za zadeve v zvezi z okoljem. Revizor proučuje potrebo po pridobivanju podpornih revizijskih dokazov za vsako trditev o okolju, dobljeno od virov v organizaciji ali zunaj nje. V nekaterih primerih lahko revizor potrebuje pomoč veščakov za okolje.

38. Zgledi postopkov preizkušanja podatkov, ki jih revizor lahko opravi, da bi odkril bistveno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi zadev v zvezi z okoljem, so v dodatku 2.

39. Revizijski dokazi, ki so na razpolago revizorju, so večinoma bolj prepričujoči kakor dokončni. Zato mora revizor po strokovni presoji odločiti, ali so načrtovani postopki preizkušanja podatkov, bodisi posamič bodisi povezani, ustrezni. Strokovna presoja lahko postane celo pomembnejša zaradi vrste težav pri pripoznavanju in merjenju posledic zadev v zvezi z okoljem v računovodskih izkazih, na primer:

- pogosto preteče precej časa med dejavnostjo, ki povzroči kako težavo v zvezi z okoljem, in nje ugotovitvijo v organizaciji ali pri predpisovalnih organih;
- računovodske ocene nimajo nujno svojih vzorcev iz preteklosti ali imajo širok razpon utemeljenosti zaradi številčnosti in vrst predpostavk, ki opredeljujejo te ocene;
- zakoni in drugi predpisi o varstvu okolja se spreminjajo, zato je njih pojasnjevanje lahko težavno ali negotovo; posvetovanje z veščakom

utegne biti potrebno za ocenitev vpliva teh zakonov in drugih predpisov na vrednotenje nekaterih sredstev (na primer sredstev, ki vsebujejo azbest); utemeljeno ocenjevanje obveznosti za znane obveze je v praksi tudi lahko težavno; ali

- obveznosti lahko nastanejo tudi drugače in ne le zaradi zakonskih ali pogodbenih obvez.

40. Med revizijo, na primer pri seznanjanju s poslovanjem, pri ocenjevanju tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju ali pri izvajanju nekaterih postopkov preizkušanja podatkov lahko pride revizor do dokazov, ki pričajo o tveganju, da utegnejo biti v računovodskih izkazih bistveno napačne navedbe zaradi zadev v zvezi z okoljem. Takšne okoliščine so na primer

- obstoj poročil, ki opisujejo bistvene probleme v zvezi z okoljem in so jih pripravili veščaki za okolje, notranji revizorji ali presojevalci ravnanja z okoljem;

- kršenje zakonov in drugih predpisov o varstvu okolja, navedeno v dopisih predpisovalnim organom ali v poročilih, ki so jih ti izdali;

- vključitev imena organizacije v javno razpoložljiv vpisnik ali načrt za vračanje onesnažene zemlje v prejšnje stanje (če obstaja);

- pripombe občil o organizaciji, povezane s pogloblitnimi zadevami v zvezi z okoljem;

- pripombe, povezane z zadevami v zvezi z okoljem, v pismih odvetnikov;

- dokazi o nakupu blaga ali storitev, povezani z zadevami v zvezi z okoljem, ki so glede na naravo poslovanja organizacije nenavadne; ter

- povečane ali nenavadne nagrade pravnim svetovalcem ali svetovalcem za okolje ali pa plačila kazni zaradi kršenja zakonov in drugih predpisov o varstvu okolja.

V takšnih okoliščinah revizor prouči potrebo po ponovni ocenitvi tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju ter iz teh tveganj izhajajoči vpliv na tveganje pri odkrivanju. Po potrebi se lahko odloči za posvetovanje z veščakom za okolje.

#### *Veščaki za okolje*

41. Poslovodstvo je odgovorno za računovodske ocene, ki so vključene v računovodske izkaze. Poslovodstvo lahko zahteva strokovne na-

## 1010 Upoštevanje zadev v zvezi z okoljem pri reviziji računovodskih izkazov

svete strokovnjakov, kot so pravniki, inženirji ali drugi veščaki za okolje, da bi mu pomagali pri pripravljanju računovodskih ocen in razkrivanju s tem povezanih zadev v zvezi z okoljem. Takšni veščaki so lahko vključeni v številne stopnje pripravljanja računovodskih ocen in razkritij ter lahko pomagajo poslovodstvu tudi pri

- ugotavljanju razmer, v katerih se zahteva pripoznanje obveznosti in z njimi povezanih ocen (na primer inženir za okolje lahko izdelava predštudijo o zemljišču, da bi ugotovil morebitno onesnaženje, pravnik lahko pomaga pri ugotavljanju pravne odgovornosti organizacije za vzpostavitev prvotnega stanja na zemljišču;
- dajanju potrebnih podatkov, na katerih naj bi temeljile ocene in podrobne informacije, ki jih je treba razkriti v računovodskih izkazih (na primer veščak za okolje lahko preizkusi zemljišče, da bi pomagal ovrednotiti vrsto in obseg onesnaženosti ter razmisliti o drugih sprejemljivih metodah za vzpostavitev prvotnega stanja na njem); ter
- oblikovanju ustreznega načrta popravljalnih ukrepov in izračunavanju s tem povezanih vrednostno izraženih posledic.

42. Če namerava revizor uporabiti izide takšnega dela kot del revizije, prouči ustreznost dela, ki so ga opravili veščaki za okolje za namene revizije pa tudi njihovo usposobljenost in nepristranskost v skladu z MSR 620 - Uporaba storitev veščaka. Revizor lahko pritegne k presojanju takšnega dela tudi drugega veščaka, da bi uporabil dodatne postopke ali dopolnil svoje poročilo.

43. Ker je področje okolja posebnost, ki se šele poraja, utegne biti ocenjevanje strokovnega znanja takega veščaka težje kot pri nekaterih drugih veščakih, ker še ni potrdil ali dovoljenj oziroma članstva v ustrezni strokovni organizaciji. Ker je tako, se utegne pokazati potreba, da revizor posebej upošteva izkušnje in dober glas veščaka za okolje.

44. Pravočasno in trajno sodelovanje z veščakom lahko pomaga revizorju razumeti naravo, področje, namen in omejitev veščakovega poročila. To utegne obravnavati zgolj posamezno plat poslovanja organizacije. Na primer veščakovo poročilo lahko temelji na oceni stroškov, povezanih samo z eno sestavino posameznega pojava (na primer onesnaženjem zemlje), in ne na oceni stroškov celotne obravnavane zadeve (na primer onesnaženja zemlje in talne vode, tudi odgovornosti za ravnanje drugih, ki jo predpisuje zakon). Prav tako je nujno, da revizor razmisli o predpostavkah, metodah, postopkih in izvirnih podatkih, ki jih je uporabil veščak.

### *Presojanje ravnanja z okoljem*

45. Presojanje (imenovano tudi "revizija") ravnanja z okoljem postaja v nekaterih panogah čedalje bolj običajno.<sup>6</sup> Izraz "presoja ravnanja z okoljem" ima več pomenov. Lahko jo izvajajo zunanji ali notranji večšaki (včasih vključuje notranje revizorje) po odločitvi posloводства organizacije. V praksi se osebe z različnih področij lahko usposobijo za "presojanje ravnanja z okoljem". Delo pogosto opravi skupina strokovnjakov za različna področja. Praviloma se "presoja ravnanja z okoljem" opravi na zahtevo posloводства in je za notranjo uporabo. Loti se lahko različnih zadev, tudi onesnaženja zemljišča ali usklajenosti z zakoni in drugimi predpisi o varstvu okolja. Toda "presoja ravnanja z okoljem" ni nujno enakovredna reviziji poročila o okoljevarstvenem delovanju.

46. Revizor računovodskih izkazov organizacije lahko razmisli o uporabi ugotovitev "presoje ravnanja z okoljem" kot ustreznih revizijskih dokazov. V takšnem primeru mora ugotoviti, ali "presoja ravnanja z okoljem" izpolnjuje sodila za vrednotenje, ki so vključena v MSR 610 - Proučevanje notranjerevizijskih storitev - ali MSR 620 - Uporaba večšakovih storitev. Pomembna sodila, ki jih je treba upoštevati, so:

- (a) vpliv izidov presoje ravnanja z okoljem na računovodske izkaze;
- (b) pristojnost in znanje skupine, ki presoja ravnanje z okoljem, ter nepristranskost presojevalcev, zlasti če so izbrani iz osebja organizacije;
- (c) področje presoje ravnanja z okoljem, tudi odziv posloводства na priporočila, ki izhajajo iz te presoje, in kako je to izpričano;
- (d) poklicna skrbnost skupine pri presojanju ravnanja z okoljem ter
- (e) pravilna smer, nadzor in pregled presoje.

### *Notranja revizija*

47. Če ima organizacija notranjerevizijsko službo, revizor prouči, ali notranji revizorji obravnavajo ravnanje z okoljem pri poslovanju organizacije v okviru svojih notranjerevizijskih dejavnosti. Če ga, prouči revizor ustreznost uporabe njihovih storitev za namene revizije, tako

---

<sup>6</sup>Smernice za "presojo (revizijo) ravnanja z okoljem" je izdala Mednarodna organizacija za standardizacijo (ISO): Navodila za presojo (revizijo) ravnanja z okoljem - Splošna načela - Mednarodna organizacija za standardizacijo, Ženeva, Švica, prva izdaja 1. 10. 1996).

## 1010 Upoštevanje zadev v zvezi z okoljem pri reviziji računovodskih izkazov

da uporabi sodila, postavljena v MSR 610 - Proučevanje notranjerevizijskih storitev.

### **Poslovodske predstavitve**

48. MSR 580 - Poslovodske predstavitve - zahteva, da revizor pridobi pisne predstavitve posloводства o zadevah, ki so bistvene za računovodske izkaze, če ni mogoče utemeljeno pričakovati, da obstajajo drugi zadostni in ustrezni revizijski dokazi. Mnogi revizorju razpoložljivi dokazi o vplivu zadev v zvezi z okoljem na računovodske izkaze so bolj prepričujoči kakor dokončni. Zato utegne revizor želeli pridobiti posebno predstavitev, da posloводство

(a) ni ugotovilo nobene bistvene obveznosti ali možnih obvez, ki bi izhajale iz zadev v zvezi z okoljem, tudi tistih ne, ki izhajajo iz nezakonitih ali morebiti nezakonitih dejanj;

(b) ni ugotovilo nobene druge zadeve v zvezi z okoljem, ki bi lahko bistveno vplivala na računovodske izkaze; ali

(c) je ugotovilo takšne zadeve in jih je pravilno razkrilo v računovodskih izkazih.

### **Poročanje**

49. Ko revizor oblikuje mnenje o računovodskih izkazih, upošteva, ali so vplivi zadev v zvezi z okoljem ustrezno obravnavani in razkriti v skladu z izbranim okvirom računovodskega poročanja. Poleg tega revizor pregleda vse druge informacije, ki naj bi bile vključene v računovodskih izkazih, da bi ugotovil morebitne bistvene nedoslednosti, na primer pri zadevah v zvezi z okoljem.

50. Ocena posloводства o negotovostih in obseg njih razkritja v računovodskih izkazih sta ključna pri ugotavljanju vpliva na revizorjevo poročilo. Revizor lahko sklepa, da obstajajo pomembne negotovosti ali neustrezna razkritja zaradi zadev v zvezi z okoljem. Obstajajo lahko celo okoliščine, ko po revizorjevi presoji predpostavka o delujočem podjetju ni več ustrezna. MSR 700 - Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih - in MSR 570 - Delujoče podjetje - dajeta revizorjem v takšnih okoliščinah podrobne napotke.

### **Pogled iz zornega kota javnega sektorja**

*1. Kot je rečeno v 3. členu, to stališče praktično pomaga revizorjem pri ugotavljanju zadev v zvezi z okoljem in njih obravnavanjem v povezavi z revizijo računovodskih izkazov. Ti napotki so na splošno ena-*

*ko uporabni za revizorje javnega sektorja pri reviziji računovodskih izkazov državnih in drugih organizacij javnega sektorja. Vendar je treba pripomniti, da sta narava in področje revizijskih poslov v javnem sektorju lahko pod vplivom zakonov, drugih predpisov, navodil in smernic ministrstev, ki narekujejo dodatne revizijske in/ali poročevalne naloge glede zadev v zvezi z okoljem.*

*2. Kot v zasebnem sektorju se lahko tudi pri revizorjih računovodskih izkazov državnih in drugih organizacij javnega sektorja pokaže potreba po proučitvi pripoznavanja, merjenja in razkrivanja obveznosti ali možnih obvez zaradi škode okolju. Obveznosti ali možne obveze se lahko pojavijo zaradi škode, ki jo je povzročila poročajoča organizacija ali kak njen zastopnik. Vendar se v javnem sektorju obveznosti ali možne obveze lahko pojavijo tudi, če država sprejme odgovornost za stroške čiščenja ali druge stroške, povezane s škodo, ki so jo povzročili drugi, če na primer odgovornosti ni mogoče razrešiti ali pripisati drugim.*

*3. Revizorji javnega sektorja so lahko v nekaterih državah dolžni poročati o primerih neuskladenosti s predpisi o varstvu okolja, ugotovljenih med revizijo računovodskih izkazov, pa naj takšne neuskladenosti bistveno vplivajo na računovodske izkaze organizacije ali ne.*

*4. Naloge vlade so lahko tudi spremljanje usklajenosti z zakoni in drugimi predpisi o zadevah v zvezi z okoljem. Natančneje, ta spremljevalna vloga je naloga posameznega organa ali organov javnega sektorja. Pri revidiranju računovodskih izkazov takšnega organa ali organov lahko revizor prouči na primer kontrole, ki se nanašajo na nalaganje ustreznih stroškov/kazni in pobiranje denarnih kazni. Pri nerešenih primerih utegne biti treba tudi proučiti pripoznavanje, merjenje in razkrivanje obveznosti ali možnih obvez.*

## **Dodatek 1**

### **Spoznavanje poslovanja glede na okolje - ponazorilna vprašanja**

Namen tega dodatka je dati zglede vprašanj, ki jih revizor lahko upošteva, kadar se iz zornega kota okolja seznanja s poslovanjem, tudi z okoljem kontroliranja in kontrolnimi postopki v organizaciji.

Ti zglede imajo zgolj ponazorilni namen. Ni mišljeno, da bi bila vsa prikazana vprašanja ustrezna v vsakem primeru. Vprašanja je treba prilagajati, da se skladajo z okoliščinami posameznega posla. V nekaterih primerih lahko revizor presodi, da ni potrebno nobeno od teh vprašanj.

Kadar revizor vrednoti odgovore vodilnih uslužbencev organizacije na poizvedovanja o zadevah v zvezi z okoljem, utegne potrebovati posvet z veččakom za okolje.

### **Poznavanje poslovanja**

1. Ali organizacija deluje v panogi, nagnjeni k pomembnim nevarnostim v zvezi z okoljem, ki lahko slabo vplivajo na računovodske izkaze organizacije?
2. Katere so na splošno problemi v zvezi z okoljem v panogi, ki ji pripada organizacija?
3. Kateri zakoni in drugi predpisi o varstvu okolja veljajo za organizacijo?
4. Ali se v proizvodih ali pri proizvodjanju v organizaciji uporabljajo snovi, ki so del projekta postopnega opuščanja na zahtevo zakonodaje, ali po prostovoljni odločitvi panoge, v kateri deluje organizacija?
5. Ali izvršilni organ spremlja usklajenost z zahtevami zakonov, drugih predpisov ali dovoljenj v zvezi z okoljem pri organizaciji?
6. Ali so izvršilni organi predpisali ukrepe ali izdali poročila, ki bistveno vplivajo na organizacijo in njene računovodske izkaze?
7. Ali se načrtujejo pobude za preprečevanje, zmanjševanje ali odpravljanje škod v okolju ali pa za varovanje obnovljivih in neobnovljivih naravnih virov?

8. Ali so se v preteklosti proti organizaciji ali njenim ravnateljem pojavljali denarne kazni in pravni postopki, povezani z zadevami v zvezi z okoljem? Če so se, kateri so bili razlogi za takšne ukrepe?

9. Ali tečejo kaki pravni postopki glede neuskklajenosti z zakoni in drugimi predpisi o varstvu okolja?

10. Ali so tveganja v zvezi z okoljem zavarovana?

### **Okolje kontroliranja in kontrolni postopki**

11. Kakšna sta način razmišljanja in slog delovanja posloводства v zvezi s kontrolami ravnanja z okoljem na splošno (po revizorjevi oceni, zasnovani na njegovem splošnem poznavanju organizacije)?

12. Ali poslovni ustroj organizacije vključuje dodeljevanje odgovornosti, tudi ločevanje nalog, določenim posameznikom za kontrole ravnanja z okoljem?

13. Ali organizacija vzdržuje ureditev okoljevarstvenih informacij, ki je zasnovana na zahtevah pristojnega državnega organa ali njenem lastnem ovrednotenju nevarnosti v zvezi z okoljem? Takšna ureditev lahko daje na primer informacije o fizičnih količinah izpustov in nevarnih odpadkov, okoljevarstvenih bilancah, okoljevarstvenih značilnostih proizvodov in storitev organizacije, izidih pregledov, ki so jih opravili izvršilni organi, ter informacije o pojavljanju in posledicah nesreč in številu pritožb nosilcev interesov.

14. Ali v organizaciji deluje ureditev ravnanja z okoljem (EMS)? Če deluje, ali jo je potrdila neodvisna organizacija za dajanje potrdil? Pripoznana standarda za takšno ureditev sta na primer mednarodni standard ISO 14001 in projekt Evropske komisije za ravnanje z okoljem in presojo vplivov nanj (EMAS).

15. Ali je organizacija (prostovoljno) objavila poročilo o dosežkih okoljevarstvenega delovanja? Če je, ali ga je potrdila neodvisna stranka?

16. Ali so vpeljani kontrolni postopki za ugotavljanje in ocenjevanje nevarnosti za okolje, za spremljanje usklajenosti z zakoni in drugimi predpisi o varstvu okolja ter za spremljanje možnih sprememb v zakonodaji o varstvu okolja, ki lahko vplivajo na organizacijo?

17. Ali ima organizacija kontrolne postopke za obravnavanje pritožb zaposlencev ali drugih strank o zadevah v zvezi z okoljem, tudi v zdravstvenih težavah?

18. Ali v organizaciji delujejo kontrolni postopki za ravnanje z nevarnimi odpadki in njih odstranjevanje v skladu z zakonskimi zahtevami?

#### 1010 Upoštevanje zadev v zvezi z okoljem pri reviziji računovodskih izkazov

19. Ali obstajajo kontrolni postopki za ugotavljanje in ocenjevanje nevarnosti za okolje, ki so povezane s proizvodi in storitvami organizacije, ter za ustrezno obveščanje odjemalcev o zahtevanih preprečevalnih ukrepih, če je potrebno?

20. Ali se poslovodstvo zaveda obstoja

- nevarnosti, da se pojavijo obveznosti zaradi onesnaženja zemlje, talne vode ali površinske vode,
- nevarnosti, da se pojavijo obveznosti zaradi onesnaževanja zraka, ali
- nerešenih pritožb zaposlencev ali drugih strank o zadevah v zvezi z okoljem

in njihovega možnega vpliva na računovodske izkaze organizacije?

## Dodatek 2

### Postopki preizkušanja podatkov za odkritje bistveno napačne navedbe zaradi zadev v zvezi z okoljem

Namen tega dodatka je dati zglede postopkov preizkušanja podatkov, ki jih lahko revizor opravi, da bi odkril bistveno napačno navedbo zaradi zadev v zvezi z okoljem.

Ti zglede imajo zgolj ponazorilni namen. Ni mišljeno, da bi bili vsi prikazani postopki ustrezni v vsakem primeru. Postopke je treba prilagajati, da se skladajo z okoliščinami posameznega posla. V nekaterih primerih lahko revizor presodi, da ni treba opraviti nobenega od teh postopkov.

Kadar revizor vrednoti izide postopkov preizkušanja podatkov o zadevah v zvezi z okoljem, utegne potrebovati posvet z veščakom za okolje. Odločitev vključiti veščaka je stvar strokovne presoje, ki jo usmerjajo okoliščine in pojavi, kot so tehnološko stanje, zapletenost in bistvenost obravnavanih postavk.

### Splošno

#### *Pregledovanje listin na splošno*

1. Proučiti zapisnike sestankov upravnega (nadzornega) sveta, revizijskih odborov ali kakih drugih njegovih pododborov, ki so izrecno odgovorni za zadeve v zvezi z okoljem.
2. Proučiti javno razpoložljive informacije o panogi za ugotovitev obstoječih ali v prihodnosti možnih zadev v zvezi z okoljem. Prav tako proučiti morebitne splošno razpoložljive pripombe občil.
3. Proučiti morebitne
  - poročila, ki so jih izdali veščaki za okolje o organizaciji, kot so ocene zemljišč ali študije vpliva na okolje;
  - poročila notranje revizije;
  - poročila "presoje ravnanja z okoljem";
  - raziskave o primerni skrbnosti;
  - poročila, ki so jih izdali predpisovalni organi, in dopisovanje z njimi;

#### 1010 Upoštevanje zadev v zvezi z okoljem pri reviziji računovodskih izkazov

- (javno razpoložljivi) vpisniki ali načrti odprave onesnaževanja zemlje;
- poročila o varstvenem delovanju, ki jih je izdala organizacija;
- dopisovanje z izvršilnimi organi in
- dopisovanje z odvetniki organizacije.

#### *Uporaba dela drugih*

4. Če sodeluje veščak za okolje (na primer veščak je količinsko opredelil vrsto in obseg onesnaženosti ob upoštevanju različnih metod spravljaja zemljišča v prvotno stanje) in so izsledki pripoznani ali razkriti v računovodskih izkazih,

- (a) proučiti vpliv izidov veščakovega dela na računovodske izkaze;
- (b) oceniti strokovno pristojnost in nepristranskost veščaka za okolje;
- (c) pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da je področje dela veščaka za okolje ustrezno za namene revizije računovodskih izkazov; ter
- (d) oceniti ustreznost veščakovega dela kot revizijskega dokaza.

5. Če se je notranji revizor ukvarjal z nekaterimi zadevami v zvezi z okoljem pri poslovanju organizacije kot delom notranje revizije, proučiti ustreznost njegovega dela za namen revizije računovodskih izkazov ob uporabi sodil, ki so postavljena v MSR 610 - Proučevanje notranjerevizijskih storitev.

6. Če je bila opravljena "presoja ravnanja z okoljem" in je njene ugotovitve mogoče označiti kot revizijske dokaze pri reviziji računovodskih izkazov,<sup>7</sup>

- (a) proučiti vpliv izidov "presoje ravnanja z okoljem" na računovodske izkaze;
- (b) oceniti strokovno pristojnost in nepristranskost "presojevalca / skupine za presojanje ravnanja z okoljem";
- (c) pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da je področje "presojanja ravnanja z okoljem" ustrezno za namen revizije računovodskih izkazov; ter
- (d) oceniti ustreznost dela "presojevalca ravnanja z okoljem" kot revizijskega dokaza.

---

<sup>7</sup>Glede "presojanja ravnanja z okoljem" glejte 45. člen.

### *Zavarovanje*

7. Poizvedeti o obstoječem (in prejšnjem) zavarovalnem kritju nevarnosti za okolje ter razpravljati o tem z poslovodstvo.

### *Poslovodske predstavitve*

8. Pridobiti pisne predstavitve poslovodstva, da je proučilo vplive zadev v zvezi z okoljem na računovodske izkaze in da

(a) ni ugotovilo nobenih bistvenih obveznosti ali možnih obvez, izhajajočih iz zadev v zvezi z okoljem, tudi ne tistih iz nezakonitih ali morda nezakonitih dejanj;

(b) ni ugotovilo zadev v zvezi z okoljem, katerih posledica bi bila lahko oslabitev sredstev; ali

(c) je ugotovilo takšne zadeve in razkrilo revizorju vsa dejstva v zvezi z njimi.

### *Odvisne organizacije*

9. Poizvedeti pri revizorjih odvisnih organizacij, ali te upoštevajo ustrezne tamkajšnje zakone in druge predpise o varstvu okolja ter kako ti lahko vplivajo na njihove računovodske izkaze.

## **Sredstva**

### *Nakupi opredmetenih osnovnih sredstev*

10. Pri nakupih opredmetenih osnovnih sredstev v obdobju (če jih kupi organizacija neposredno ali posredno, s prevzemom odvisne organizacije) poizvedeti o potrebni skrbnosti pri postopkih, ki jih je izvajalo poslovodstvo, da bi proučilo vpliv zadev v zvezi z okoljem na postavljanje nakupne cene, upoštevaje ugotovitve raziskav o popravljanju najdenega stanja in obveznosti za spravljanje zemljišča v prvotno stanje.

### *Dolgoročne finančne naložbe*

11. Prebrati računovodske izkaze, ki so podlaga za dolgoročne finančne naložbe, in z odgovornimi razpravljati o njih ter proučiti vpliv vseh zadev v zvezi z okoljem, ki so predstavljene v teh izkazih, na vrednotenje finančnih naložb.

### *Oslabitev sredstev*

12. Poizvedeti o vseh načrtovanih spremembah dolgoročnih sredstev, na primer kot odzivu na spremembe zakonodaje o varstvu okolja ali na spremembe poslovne strategije, oceniti njihov vpliv na vrednotenje teh sredstev ali organizacije kot celote.

13. Poizvedeti o usmeritvah in postopkih za ocenitev potreb po odpisu knjigovodske vrednosti sredstev v primerih, ko je oslabitev sredstev posledica zadev v zvezi z okoljem.

14. Poizvedeti o zbranih podatkih, na katerih naj bi se zasnovale ocene in razvile predpostavke o najverjetnejšem izidu, da bi določili odpis zaradi oslabitve sredstva.

15. Pregledati listine, ki podpirajo znesek možne oslabitve sredstva, in razpravljati o takšnih listinah s poslovodstvom.

16. Pri vsaki oslabitvi sredstev, povezani z zadevami v zvezi z okoljem, ki so obstajale v prejšnjih obdobjih, proučiti, ali so predpostavke, ki so bile podlaga za odpis s tem povezanih knjigovodskih vrednosti, še vedno ustrezne.

### *Unovčljivost terjatev*

17. Pregledati unovčljivost terjatev glede na zadeve v zvezi z okoljem, ki so vključene v računovodske izkaze.

## **Obveznosti, dolgoročne rezervacije in možne obveze**

### *Popolnost obveznosti, rezervacij in možnih obvez*

18. Poizvedeti o usmeritvah in postopkih, uporabljenih, da bi pomagali ugotoviti obveznosti, dolgoročne rezervacije ali možne obveze, ki izhajajo iz zadev v zvezi z okoljem.

19. Poizvedeti o dogodkih ali pojavih, ki lahko povzročijo obveznosti, dolgoročne rezervacije ali možne obveze, ki izhajajo iz zadev v zvezi z okoljem, na primer

- kršitvah zakonov in drugih predpisov o varstvu okolja;
- pozivih na sodišče ali denarnih kaznih, ki izhajajo iz kršitev zakonov in drugih predpisov o varstvu okolja; ali
- terjatvah in možnih terjatvah zaradi škode v okolju.

20. Če se ugotovijo stroški čiščenja zemljišča, stroški prihodnjega odstranjevanja ali spravljanja zemljišča v prvotno stanje ali denarne kaz-

## Upoštevanje zadev v zvezi z okoljem pri reviziji računovodskih izkazov 1010

ni, ki izhajajo iz neusklajenosti z zakoni in drugimi predpisi o varstvu okolja, poizvedeti o vseh terjatvah ali možnih terjatvah, ki so z njimi povezane.

21. Poizvedeti o zadevah, povezanih z vprašanji okolja, prebrati in ovrednotiti dopisovanje predpisovalnih organov o njih ter proučiti, ali takšno dopisovanje nakazuje obveznosti, dolgoročne rezervacije ali možne obveze.

22. Glede nepremičnin, opuščениh, kupljenih ali zaprtih v obdobju, poizvedeti o zahtevah po čiščenju zemljišča ali nameravanem prihodnjem odstranjevanju in spravljanju zemljišča v prvotno stanje.

23. Pri nepremičninah, prodanih v obdobju (in v prejšnjih obdobjih), poizvedeti o vseh obveznostih, povezanih z zadevami v zvezi z okoljem, obdržanih na podlagi pogodbe ali zakona.

24. Opraviti proučevalne postopke in razmisliti, kolikor je mogoče, o povezavi med računovodskimi informacijami in količinskimi informacijami, vključenimi v razvide organizacije o odnosu do okolja (na primer o povezavi med porabljenimi osnovnimi materiali ali energijo in nastajanjem odpadkov ali izpustov, upoštevajoč obveznosti organizacije za pravilno odstranjevanje odpadkov ali največje dopustne izpuste).

### *Računovodske ocene*

25. Pregledati in preizkusiti postopke, ki jih je uporabilo poslovodstvo pri pripravljanju računovodskih ocen in razkritij:

(a) proučiti ustreznost dela, ki so ga morebiti opravili veščaki za okolje, ki jih je najelo poslovodstvo, ob upoštevanju sodil, postavljenih v MSR 620 - Uporaba veščakovih storitev;

(b) pregledati zbrane podatke, na katerih so zasnovane ocene;

(c) proučiti, ali so podatki ustrezni, zanesljivi in zadostni za svoj namen;

(d) preračunati, ali se predpostavke ujemajo med sabo, s podpornimi podatki, s pomembnimi podatki iz preteklosti in s podatki iz panoge;

(e) proučiti, ali lahko zaradi sprememb v organizaciji ali panogi postanejo pomembni za predpostavke drugi dejavniki;

(f) proučiti potrebo po najetju veščaka za okolje glede pregleda nekaterih predpostavk;

(g) preizkusiti izračune, ki jih je napravilo poslovodstvo, da bi prevedlo predpostavke v računovodske ocene; ter

#### 1010 Upoštevanje zadev v zvezi z okoljem pri reviziji računovodskih izkazov

(h) proučiti, ali je poslovodstvo pregledalo in odobrilo bistvene računovodske ocene glede zadev v zvezi z okoljem.

26. Če poslovske ocene niso prepričljive, pridobiti neodvisno oceno, ki podpira njihovo utemeljenost.

27. Za obveznosti, dolgoročne rezervacije ali možne obveze, povezane z zadevami v zvezi z okoljem, proučiti, ali so predpostavke, na katerih temeljijo ocene, še vedno ustrezne.

28. Primerjati ocene obveznosti, povezane z enim mestom (na primer ocene stroškov spravljanja zemljišča v prvotno stanje ali stroškov prihodnjega odstranjevanja in stroškov spravljanja zemljišča v prvotno stanje na nekem mestu), z

(a) ocenami obveznosti za druga mesta s podobnimi problemi v zvezi z okoljem;

(b) dejanskimi stroški, nastalimi na drugih podobnih mestih; ali

(c) ocenitvami stroškov obveznosti v zvezi z okoljem, ki vplivajo na prodajne cene podobnih mest, prodanih v obdobju.

#### *Pregledovanje listin*

29. Pregledati in ovrednotiti listine, ki podpirajo znesek obveznosti v zvezi z okoljem, dolgoročne obveznosti ali možne obveze, ter razpravljati o takih listinah z odgovornimi zanje; take listine so:

- študije čiščenja zemljišča ali njegovega spravljanja v prvotno stanje;
- navedbe, pridobljene o čiščenju zemljišča ali prihodnjem odstranjevanju in stroških spravljanja zemljišča v prvotno stanje; ter
- dopisovanje s pravnimi svetovalci glede zneska terjatve ali zneska denarnih kazni.

#### **Razkrivanje**

30. Pregledati ustreznost razkritij vplivov zadev v zvezi z okoljem na računovodske izkaze.