

Na podlagi 4. in 15. člena Zakona o revidiranju (Uradni list RS, št. 65/2008) in v skladu s soglasjem Agencije za javni nadzor nad revidiranjem št. 10.00-12/2014 z dne 18. 3. 2014 je Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo (odslej Inštitut) na svoji 5. redni seji 10. 4. 2014 sprejel

STALIŠČE 9

REVIDIRANJE PO ZAKONU O FINANČNEM POSLOVANJU, POSTOPKIH ZARADI INSOLVENTNOSTI IN PRISILNEM PRENEHANJU

I. UVOD

1. člen

(Vsebina stališča)

(1) Stališče Revizijskega sveta o revidiranju po Zakonu o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (Uradni list RS, št. 126/2007, 40/2009, 59/2009, 52/2010, 106/2010 - ORZFPPIPP21, 26/2011, 47/2011 - ORZFPPIPP21-1, 87/2011 - ZPUOOD, 23/2012 - Odl. US, 48/2012 - Odl. US, 47/2013, 100/2013; odslej ZFPPIPP) (odslej *Stališče*) pojasnjuje revizijske postopke in revizorjevo poročanje v povezavi z zahtevami po revidiranju v ZFPPIPP.

(2) Določbe *Stališča* se uporabljajo v povezavi z veljavnim besedilom ZFPPIPP.

2. člen

(Opredelitev pojmov)

(1) Pojmi, uporabljeni v tem *Stališču*, imajo enak pomen kot v določbah ZFPPIPP, zakona, ki ureja gospodarske družbe, in zakona, ki ureja revidiranje.

(2) Revidiranje pomeni revidiranje računovodskih izkazov, druge posle dajanja zagotovil in posle opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na podlagi pravil Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov s področij revidiranja, dajanja zagotovil in etike (3. člen Zakona o revidiranju, Uradni list RS, št. 65/2008; odslej ZRev-2).

II. REVIDIRANJE POROČILA O FINANČNEM POLOŽAJU IN POSLOVANJU DOLŽNIKA

3. člen

(Revidiranje poročila)

Revidiranje Poročila o finančnem položaju in poslovanju dolžnika (odslej *Poročilo*) v skladu s 142. členom ZFPPIPP pomeni:

- revidiranje bilance stanja, katere presečni dan je zadnji dan zadnjega koledarskega trimesečja, ki se je končalo pred uvedbo postopka prisilne poravnave, ter izkaza poslovnega izida in denarnih tokov dolžnika za enako obdobje, skupaj s pojasnili k tem računovodskim izkazom;
- preiskovanje seznama navadnih terjatev upnikov do dolžnika (3. točka prvega odstavka 142. člena ZFPPIPP);

- preiskovanje seznama podrejenih terjatev upnikov do dolžnika (4. točka prvega odstavka 142. člena ZFPPIPP);
- preiskovanje seznama ločitvenih upnikov dolžnika (5. točka prvega odstavka 142. člena ZFPPIPP);
- preiskovanje zneska povprečnih mesečnih stroškov rednega poslovanja dolžnika (6. točka prvega odstavka 142. člena ZFPPIPP);
- preiskovanje vrednosti sredstev, ocenjenih v skladu z mednarodnimi standardi ocenjevanja vrednosti ob predpostavki prisilne prodaje v stečajnem postopku (odslej likvidacijska vrednost sredstev; 7. točka prvega odstavka 142. člena ZFPPIPP).

4. člen

(Revidiranje računovodskih izkazov)

Revizijski pregled bilance stanja, katere presečni dan je zadnji dan zadnjega koledarskega trimesečja, ki se je končalo pred uvedbo postopka prisilne poravnave, izkaza poslovnega izida in izkaza denarnih tokov s pojasnili, opravi revizor v skladu z zakonom, ki ureja gospodarske družbe, zakonom, ki ureja revidiranje, in drugimi pravili revidiranja, ki se nanašajo na revidiranje računovodskih izkazov.

5. člen

(Preiskovanje seznamov in zneskov)

Revizor sezname navadnih terjatev upnikov do dolžnika, podrejenih terjatev upnikov do dolžnika in ločitvenih upnikov dolžnika ter znesek povprečnih mesečnih stroškov rednega poslovanja dolžnika pregleda na način in s smiselno uporabo Mednarodnega standarda poslov preiskovanja 2400 – Posli preiskovanja računovodskih izkazov (odslej MSP 2400).

6. člen

(Seznam navadnih terjatev upnikov do dolžnika)

(1) Revizor mora z analitičnimi postopki in postopki preiskovanja pridobiti zadostne in ustrezne dokaze, da je seznam navadnih terjatev upnikov do dolžnika, ki je vključen v poročilo, pravilen in popoln.

(2) Pri izvajanju postopkov preiskovanja posveti revizor posebno pozornost ustreznemu zajemanju terjatev do dolžnika v skupino navadnih terjatev upnikov do dolžnika ter popolnosti teh terjatev v seznamu.

7. člen

(Seznam podrejenih terjatev upnikov do dolžnika)

(1) Revizor mora z analitičnimi postopki in postopki preiskovanja pridobiti zadostne in ustrezne dokaze, da je seznam podrejenih terjatev upnikov do dolžnika, ki je vključen v poročilo, pravilen in popoln.

(2) Pri izvajanju postopkov preiskovanja posveti revizor posebno pozornost ustreznemu zajemanju terjatev do dolžnika v skupino podrejenih terjatev upnikov do dolžnika ter popolnosti teh terjatev v seznamu.

8. člen

(Seznam ločitvenih upnikov dolžnika)

(1) Revizor mora z analitičnimi postopki in postopki preiskovanja pridobiti zadostne in ustrezne dokaze, da je seznam ločitvenih upnikov dolžnika, ki je vključen v poročilo, pravilen in popoln.

(2) Pri izvajanju postopkov preiskovanja revizor posebno pozornost posveti predvsem ustreznemu zajemanju upnikov dolžnika v skupino ločitvenih upnikov, popolnosti teh upnikov v seznamu, popolnosti evidentiranega premoženja, ki je predmet ločitvene pravice, ter spoštovanju zakonskih določil, povezanih z evidentiranim premoženjem.

9. člen

(Povprečni mesečni stroški rednega poslovanja družbe)

(1) Revizor mora z analitičnimi postopki in postopki preiskovanja pridobiti zadostne in ustrezne dokaze o predstavljenem znesku povprečnih mesečnih stroškov rednega poslovanja družbe v zadnjem letu pred bilančnim presečnim dnevom, in sicer predvsem o njegovi skladnosti s sprejetim okvirom računovodskega poročanja.

(2) Pri pridobivanju dokazov o znesku povprečnih mesečnih stroškov rednega poslovanja družbe pridobi revizor v primeru, da računovodski izkazi poslovnega leta pred letom uvedbe prisilne poravnave niso bili revidirani, s preiskovanjem in analitičnimi postopki (upoštevajoč MSP 2400) tudi ustrezne dokaze o stroških rednega delovanja družbe v tem obdobju.

10. člen

(Likvidacijska vrednost sredstev dolžnika)

(1) Revizor mora z analitičnimi postopki in postopki preiskovanja pridobiti zadostne in ustrezne dokaze o tem, da je likvidacijska vrednost sredstev dolžnika, predstavljena v poročilu, pravilna.

(2) Pri izvajanju postopkov preiskovanja revizor posebno pozornost posveti predvsem pravilnosti in popolnosti evidentiranja sredstev v lasti dolžnika ter skladnosti njihovega vrednotenja z zahtevami ZFPPIPP.

11. člen

(Revizorjevo poročilo)

(1) O revidiranju računovodskih izkazov, predstavljenih v *Poročilu*, poroča revizor v skladu z Mednarodnim standardom revidiranja (odslej MSR) 700 – Poročilo neodvisnega revizorja o celoti računovodskih izkazov za splošen namen) ter drugimi pravili revidiranja, ki se nanašajo na revidiranje računovodskih izkazov.

(2) O drugih zadevah, predstavljenih v *Poročilu*, poroča revizor v posebnem poročilu o preiskavi, smiselno upoštevajoč MSP 2400 in to *Stališče*. Zgled poročila o preiskavi je predstavljen v Prilogi 1 k *Stališču*.

12. člen

(Revizorjevo poročilo o preiskavi drugih zadev iz *Poročila*)

V poročilu o preiskavi, v katerem poroča o drugih zadevah, ki niso računovodski izkazi, predstavljeni v *Poročilu*, na podlagi dokazov, pridobljenih s postopki iz 7. do 10. člena tega stališča, revizor jasno izrazi nikalno zagotovilo o

- seznamu navadnih terjatev upnikov do dolžnika,
- seznamu podrejenih terjatev upnikov do dolžnika,
- seznamu ločitvenih upnikov dolžnika,
- znesku povprečnih mesečnih stroškov rednega poslovanja družbe ter
- likvidacijski vrednosti sredstev dolžnika.

III. REVIZORJEV PREGLED SPORAZUMA O FINANČNEM PRESTRUKTURIRANJU

13. člen

(Revizijski postopki in revizorjevo poročanje)

(1) Da bi lahko verodostojno poročal o pregledu Sporazuma o finančnem prestrukturiranju (odslej *Sporazum*) in pogojih za njegovo uveljavitev, opravi revizor ustrezne postopke in pripravi poročilo v skladu z Mednarodnim standardom poslov dajanja zagotovil (MSZ) 3000 – *Posli dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti*. Pri tem upošteva, da so:

- obravnavana zadeva: postopek preventivnega prestrukturiranja,
- informacija o obravnavani zadevi: *Sporazum*,
- uveljavljena sodila: 4. in 5. odstavek 44.c člena ter 1. in 2. odstavek 44.o člena ZFPPIPP,
- odgovorna stranka: poslovodstva družb, skleniteljic sporazuma.

(2) Zgled revizorjevega poročila, v katerem revizor izrazi svoje mnenje o pregledu *Sporazuma*, je v Prilogi 2 *Stališča*.

IV. REVIZORJEV PREGLED OSNOVNEGA SEZNAMA FINANČNIH TERJATEV

14. člen

(Revizijski postopki in revizorjevo poročanje)

(1) Revizor mora z analitičnimi postopki in postopki preiskovanja, upoštevajoč MSP 2400, če so finančne terjatve iz seznama izkazane v računovodskih izkazih poslovnega leta, ali MSP 2410 – *Preiskovanje medletnih računovodskih informacij, ki ga izvaja neodvisni revizor organizacije*, če so finančne terjatve iz seznama sestavni del medletnih računovodskih informacij, pridobiti zadostne in ustrezne dokaze, da je osnovni seznam finančnih terjatev do dolžnika, ki je vključen v predlog za začetek postopka preventivnega prestrukturiranja, pravilen in popoln.

(2) Pri izvajanju postopkov preiskovanja osnovnega seznama finančnih terjatev do dolžnika revizor posebno pozornost posveti predvsem izpolnjevanju zahtev 3. in 4. odstavka 44.h člena ZFPPIPP.

(3) O ugotovitvah revizor pripravi poročilo skladno z MSP 2400 ali MSP 2410 in smiselno uporabo Priloge 1 tega stališča.

V. REVIZORJEV PREGLED DELEŽA FINANČNIH TERJATEV POSAMEZNEGA UPNIKA

15. člen

(Revizijski postopki in revizorjevo poročanje)

(1) Revizor mora z analitičnimi postopki in postopki preiskovanja, upoštevajoč MSP 2400, pridobiti zadostne in ustrezne dokaze, da so navedbe predlagateljev začetka postopka prisilne poravnave, prikazane v upniškem predlogu, pravilne in popolne.

(2) Pri izvajanju postopkov preiskovanja revizor posebno pozornost posveti predvsem:

- pravilnosti in popolnosti skupnega zneska finančnih obveznosti dolžnika, izkazanih v zadnjem javno objavljenem letnem poročilu dolžnika,
- pravilnosti in popolnosti skupnega zneska predlagateljevih finančnih terjatev do dolžnika po stanju na dan, ki je enak presečnemu dnevu zadnjega javno objavljenega letnega poročila dolžnika, ter
- pravilnosti izračuna deleža, ki ga predstavlja znesek iz druge alineje tega odstavka v skupnem znesku iz prve alineje tega odstavka.

(3) O ugotovitvah revizor skladno z MSP 2400 in smiselno uporabo Priloge 1 tega stališča pripravi poročilo za vsakega posameznega upnika, predlagatelja začetka postopka prisilne poravnave.

VI. REVIZORJEV PREGLED SKUPNEGA ZNESKA TERJATEV UPNIKA

16. člen

(Revizijski postopki in revizorjevo poročanje)

(1) Revizor mora z analitičnimi postopki in postopki preiskovanja, upoštevajoč MSP 2400, pridobiti zadostne in ustrezne dokaze, da je skupni znesek terjatev upnika do dolžnika, kateremu v postopku prejšnje pravnomočno potrjene prisilne poravnave terjatev ni bila priznana ali verjetno izkazana, po stanju na dan začetka postopka prejšnje pravnomočno potrjene prisilne poravnave, pravilen in popoln.

(2) Pri izvajanju postopkov preiskovanja revizor posebno pozornost posveti predvsem pravilnosti in popolnosti evidentiranja terjatev upnika do dolžnika.

(3) O ugotovitvah revizor pripravi poročilo skladno z MSP 2400 in smiselno uporabo Priloge 1 tega *Stališča*.

VI. DATUM UVELJAVITVE IN POJASNILA TEGA STALIŠČA

17. člen

Za pojasnila in tolmačenje posameznih točk tega *Stališča* je pristojen Revizijski svet Inštituta oziroma po pooblastilu Revizijskega sveta Inštituta strokovne službe Inštituta.

18. člen

Stališče začne veljati osmi dan po objavi v Uradnem listu RS, z njegovo uveljavitvijo pa preneha veljati *Stališče* 9, objavljeno v Uradnem listu RS, št. 80/08.

Zgled revizorjevega poročila o preiskavi drugih zadev, ki niso računovodski izkazi, predstavljeni v poročilu o finančnem položaju in poslovanju in položaju dolžnika (sprejet okvir računovodskega poročanja so slovenski računovodski standardi)

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

(USTREZNI NASLOVNIK)

Pri družbi ABC smo na podlagi 142. člena Zakona o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (Uradni list RS, št. 126/07; odslej ZFPPIPP) preiskali tudi seznam navadnih terjatev do družbe, seznam podrejenih terjatev do družbe, seznam ločitvenih upnikov dolžnika, znesek povprečnih mesečnih stroškov rednega poslovanja družbe v zadnjem letu pred zadnjim dnevom zadnjega koledarskega trimesečja, ki se je končalo pred uvedbo postopka prisilne poravnave (odslej znesek povprečnih mesečnih stroškov rednega poslovanja) ter likvidacijsko vrednost sredstev dolžnika. Navedeni sezname, znesek povprečnih mesečnih stroškov rednega poslovanja in likvidacijska vrednost sredstev dolžnika so sestavni del Poročila o finančnem položaju in poslovanju dolžnika, zanje pa je odgovorno poslovodstvo. Naša odgovornost je izraziti sklep o teh informacijah na osnovi naše preiskave.

Področje preiskave

Preiskavo smo opravili v skladu z Mednarodnim standardom poslov preiskovanja 2400. Ta standard zahteva od nas načrtovanje in izvedbo preiskave za pridobitev zmerne zagotovila, da pregledane informacije ne vsebujejo napačnih navedb. Preiskava je omejena predvsem na poizvedovanje pri osebju družbe in na analitične postopke v zvezi z informacijami ter tako daje manjše zagotovilo kot revizija. Revizije nismo opravili, zato ne izražamo revizijskega mnenja. Prepričani smo, da je naša preiskava primerna podlaga za dano zagotovilo.

Zagotovila o seznamih in znesku povprečnih mesečnih stroškov

(Morebitni odstavki, ki pojasnjujejo pridržke, odklonilno zagotovilo ali zavrnitev zagotovila)

V preiskavi nismo opazili ničesar, zaradi česar bi verjeli, da seznam navadnih terjatev do družbe, seznam podrejenih terjatev do družbe, seznam ločitvenih upnikov dolžnika, znesek povprečnih mesečnih stroškov rednega poslovanja ter likvidacijska vrednost sredstev niso resničen in pošten prikaz v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi in zahtevami ZFPPIPP.

(Morebitni odstavki o poudarjanju zadev ali drugih zadevah)

REVIZOR

Datum

Naslov

Zgled revizorjevega poročila o danem zagotovilu, povezanem s pregledom Sporazuma o finančnem prestrukturiranju in pogojev za njegovo uveljavitev

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA O ZAGOTOVILU ZA SPORAZUM O FINANČNEM PRESTRUKTURIRANJU IN POGOJE ZA NJEGOVO UVELJAVITEV

[Ustrezni naslovnik – vsi predvideni uporabniki]

Opravili smo posel dajanja zagotovila za *Sporazum o finančnem prestrukturiranju*, ki so ga dne xx. _____ 20XX sklenili dolžnik (*ime in sedež dolžnika*) in upniki (*imena in sedeži upnikov*) [*odgovorne stranke*] (odslej *Sporazum*). Uveljavljena sodila, o izpolnjevanju katerih smo dolžni poročati, so navedena v četrtem in petem odstavku 44.c člena ter v prvem in drugem odstavku 44.o člena Zakona o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (Uradni list RS, št. [*navedba veljavne inačice*]; ZFPPIPP) in opisana na straneh xx – xx *Sporazuma*.

Odgovornost poslovodstev za vsebino Sporazuma

[Poslovodstva dolžnika in upnikov] so odgovorna za pripravo in sklenitev *Sporazuma* na podlagi uveljavljenih sodil.

Revizorjeva odgovornost

Kot zahteva 3. točka petega odstavka 44.o člena ZFPPIPP, je naša odgovornost izraziti mnenje o tem, ali

- je *Sporazum* v skladu s četrnim in petim odstavkom 44.c člena ZFPPIPP,
- so izpolnjeni pogoji za uveljavitev *Sporazuma* iz prvega in drugega odstavka 44.o člena ZFPPIPP.

Posel smo opravili v skladu z Mednarodnim standardom poslov dajanja zagotovil (MSZ) 3000 – *Posli dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti*, ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil. Ta standard zahteva, da revizor izpolnjuje etične zahteve ter načrtuje in izvaja postopke za pridobitev zagotovila o tem, ali so [*odgovorne stranke*] v vseh pomembnih pogledih sklenile *Sporazum* z upoštevanjem navedenih uveljavljenih sodil.

Za namene tega posla nismo odgovorni za posodabljanje ali ponovno izdajanje katerih koli poročil ali mnenj o katerih koli računovodskih informacijah iz preteklosti, uporabljenih pri pripravi *Sporazuma*; prav tako med izvajanjem tega posla nismo opravili revizije računovodskih informacij, uporabljenih pri pripravi *Sporazuma*.

Posel dajanja sprejemljivega zagotovila je vključeval izvajanje postopkov za pridobitev zadostnih in ustreznih dokazov o tem, da je *Sporazum* v skladu s četrnim in petim odstavkom 44.c člena in so izpolnjeni pogoji za uveljavitev *Sporazuma* iz prvega in drugega odstavka 44.o člena ZFPPIPP.

Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostni in ustrezni kot osnova za naše mnenje.

Mnenje

Po našem mnenju sklenjen *Sporazum* v vseh pomembnih pogledih upošteva zahteve četrtega in petega odstavka 44.-c člena ZFPPIPP; prav tako so v vseh pomembnih pogledih izpolnjeni pogoji za uveljavitev *Sporazuma* iz prvega in drugega odstavka 44.o člena ZFPPIPP.

[Revizorjev podpis]

[Datum revizorjevega poročila]

[Revizorjev naslov]

Sonja Anadolli l.r.

Predsednica Revizijskega sveta
Slovenskega inštituta za revizijo

Številka: 7/2014

Ljubljana, 10. april 2014