

MNENJE AGENCIJE ZA JAVNI NADZOR NAD REVIDIRANJEM

REVIZORJEVO POROČANJE V SKLADU Z ZPFOLERD-1

Agencija za javni nadzor nad revidiranjem podaja mnenje o revizorjevem poročanju o ustreznosti sodil in pravilnosti njihove uporabe v skladu z ZPFOLERD-1 in drugimi zakoni. Agencija meni, da je za omenjene posle primerna uporaba MSZ 3000, da za naročnike, ki so zavezani k revidiranju računovodskih izkazov in sodila razkrivajo v računovodskem poročilu, revizorjevo poročilo o tem predstavi v delu z naslovom »Revizorjevo poročilo o drugih zakonskih in regulatornih zadevah«, ter da mora revizor v svojem poročilu opisati tudi primerna sodila s katerimi je presojal ustreznost določenih sodil za delitev posrednih stroškov in pravilnost njihove uporabe, pri čemer SRS 32 ne predstavlja primerne sodila.

V tem mnenju podajamo podrobnejša pojasnila glede priprave revizorjevega poročila o reviziji objektivne upravičenosti sodil v skladu z 9. členom Zakona o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti (Uradni list RS, št. 33/11; v nadaljevanju: ZPFOLERD-1).

OPIS PROBLEMA

V Zakonu o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti (2011; odslej ZPFOLERD-1) ter v nekaterih drugih zakonih najdemo določbe zakonodajalca, ki od revizorja zahtevajo izvedbo naloge, povezane s pregledom ustreznosti sodil in pravilnosti njihove uporabe. Revizijske postopke so revizorji v preteklosti izvajali v okviru revizije računovodskih izkazov, drugih poslov dajanja zagotovil ali poslov opravljanja dogovorjenih postopkov ter o tem poročali v poročilu neodvisnega revizorja, v poročilu neodvisnega revizorja o omejenem zagotovitlu ali v poročilu o opravljenih dogovorjenih postopkih. Iz lastne prakse izvajanja zakonskih nalog, povezanih z ločenimi evidencami različnih dejavnosti, in z vpogledom v revizorjeva poročila drugih revizorjev ugotavljamo, da kompleksnost določb v zakonih in raznolikost zahtev, naslovljenih na revizorje, dodatno otežujeta delo revizorjem pri poročanju.

V zvezi z izvajanjem nalog revizorjev po določbah ZPFOLERD-1 in drugih zakonih, ki zahtevajo ločeno računovodsko evidentiranje različnih dejavnosti, ki jih izvajajo gospodarske družbe, so se v praksi pojavila predvsem vprašanja, vezana na:

- uporabo primernih pravil revidiranja za izvajanje poslov;
- načinu revizorjevega poročanja;
- upoštevanje računovodskega okvira pri revidiranju;

- katera sodila presoje uporabiti.

V nadaljevanju podajamo pravno podlago, pomembno za to mnenje.

PRAVNA PODLAGA

a) Zakonu o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti

Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti (Uradni list RS, št. 33/11; v nadaljevanju: ZPFOLERD-1) v 8. členu določa, da mora organizacija za vodenje ločenih računovodskih evidenc po posameznih dejavnostih uporabljati sodila, ki so namenjena razporejanju posrednih stroškov po dejavnostih in temeljijo na računovodskih načelih in jih sprejme organ nadzora posamezne organizacije na predlog organa vodenja.

Pri razporejanju posrednih stroškov mora organizacija uporabiti sodila, ki temeljijo na aktivnostih, ki te stroške povzročajo. Če teh aktivnosti ni mogoče določiti, se uporabijo sodila delitve posrednih stroškov na podlagi deleža neposrednih stroškov.

Nadalje 9. člen od organizacije zahteva, da ustreznost sodil in pravilnost njihove uporabe enkrat letno, ob letni reviziji računovodskih izkazov, preveri revizor in poda pisno mnenje.

Če organizacija ni zavezana k obvezni reviziji računovodskih izkazov, ustreznost sodil in pravilnost njihove uporabe preveri revizor na podlagi pogodbe najpozneje do konca aprila tekočega leta za preteklo leto.

b) Področni zakoni, ki urejajo posamezne dejavnosti

Revizorjevo poročanje o sodilih urejajo tudi področni zakoni, kot na primer Zakon o oskrbi z električno energijo (Uradni list RS, št. 172/21), Zakon o oskrbi s plini (Uradni list RS, št. 204/21), Zakon o oskrbi s toploto iz distribucijskih sistemov (Uradni list RS, št. 44/22) in drugi, ki med drugim od izvajalca storitve zahtevajo, da revizor preveri tudi ustreznost sodil in pravilnost njihove uporabe ter v zvezi s tem izda posebno poročilo.

c) Zakon o revidiranju

Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 65/2008, 63/2013 - ZS-K, 84/2018, 115/2021; v nadaljevanju: ZRev-2) v 4. členu določa, da revidiranje poteka na način, določen s tem zakonom, Mednarodnimi revizijskimi standardi in drugimi pravili revidiranja, ki jih sprejema Agencija ter drugimi zakoni, ki urejajo revidiranje pravnih oseb ali druge oblike revizije, in predpisi, izdanimi na njihovi podlagi.

d) Pravila Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov

Mednarodni standard revidiranja 700 (prenovljen): Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih (v nadaljevanju: MSR 700) v okviru revizorjevega poročanja obravnava tudi druge revizorjeve obveznosti poročanja, ki so dodane revizorjevemu poročanju o revidiranih računovodskih izkazih

Če revizor v poročilu o računovodskih izkazih obravnava druge obveznosti poročanja, ki so dodane revizorjevi odgovornosti v skladu z MSR-ji, obravnava te druge obveznosti poročanja v posebnem delu v revizorjevem poročilu z naslovom Poročilo o drugih pravnih in regulativnih zahtevah ali z drugim naslovom, ki ustreza vsebini tega dela (MSR 700.43).

Če so druge obveznosti poročanja predstavljene v istem delu kot s tem povezane sestavine poročila, ki jih zahtevajo MSR-ji, mora revizorjevo poročilo jasno ločiti druge obveznosti poročanja od poročanja, ki ga zahtevajo MSR-ji (MSR 700.44).

Če revizorjevo poročilo vsebuje poseben del, ki obravnava druge obveznosti poročanja, poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah sledi poročilu o reviziji računovodskih izkazov (MSR 700.45).

Druge posle dajanja zagotovil, ki niso revizija računovodskih izkazov, ureja Mednarodni standardi poslov dajanja zagotovil 3000 (prenovljen 2016) – Posli dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti (v nadaljevanju: MSZ 3000), ki določa, da revizor ovrednoti, ali se informacije o obravnavani zadevi ustrezno sklicujejo na primerna sodila ali jih opišejo (MSZ 3000.63). Opis primernih sodil obvešča predvidene uporabnike o okviru, na katerem temeljijo informacije o obravnavani zadevi, in je še posebej pomemben, kadar obstajajo med različnimi sodili bistvene razlike glede načina obravnavanja posebnih zadev v informacijah o obravnavani zadevi (MSZ 3000.A144).

Nadalje MSZ 3000 v 69. odstavku opredeljuje tudi potrebno vsebino revizorjevega poročila o zagotovitvi v zvezi z obravnavano zadevo, pri čemer za namene tega mnenja izpostavljamo predvsem naslednje:

- Poročilo mora vsebovati opis sodil (točka d):

V poročilu o zagotovitvi so opredeljena primerna sodila, po katerih je bila obravnavana zadeva izmerjena ali ovrednotena, tako da predvideni uporabniki lahko razumejo podlago za praktikov sklep. Poročilo o zagotovitvi lahko vključuje primerna sodila ali pa se nanje sklicuje, če so vključena v informacije o obravnavani zadevi ali če so drugače na voljo iz takoj dostopnega vira. Glede na okoliščine utegne biti primerno razkriti:

- i) vir primernih sodil in ali so primerna sodila vsebovana v zakonu ali drugem predpisu ali ne, oziroma ali so jih izdali pooblaščen ali priznani strokovni organi, ki sledijo preglednemu predpisanemu postopku, torej ali so sodila v zvezi z obravnavano zadevo splošno uveljavljena (in če niso, opis, zakaj jih praktik ocenjuje kot ustrezna);
 - ii) uporabljene metode merjenja ali ovrednotenja, kadar primerna sodila dopuščajo izbiro med več metodami;
 - iii) kakršnekoli bistvene razlage pri uporabi primernih sodil v okoliščinah posla;
 - iv) ali je prišlo do kakršnih koli sprememb pri uporabljenih metodah merjenja ali ovrednotenja.
- Praktikov sklep (točka l):
 - i) Kadar je to primerno, mora sklep opozoriti predvidene uporabnike na kontekst, v katerem je treba brati praktikov sklep.
 - ii) Pri poslu dajanja sprejemljivega zagotovila mora biti sklep izražen v pozitivni obliki.
 - iii) Pri poslu dajanja omejenega zagotovila mora biti sklep izražen v obliki, ki sporoča, ali je praktik na podlagi opravljenih postopkov in pridobljenih dokazov opazil kar koli, zaradi česar bi verjel, da so informacije o obravnavani zadevi navedene pomembno napačno.

- iv) Sklep iz odstavkov (ii) ali (iii) mora biti izražen z uporabo primernih besed za obravnavano zadevo in primerna sodila v danih okoliščinah posla

MNENJE

Na podlagi opisane problematike in predstavljenih pravnih podlag Agencija podaja svoje mnenje o primernem upoštevanju zakonodaje in pravil revidiranja pri poročanju v skladu z ZPFOLERD-1.

a) Pravila revidiranja

Agencija meni, da je glede na zahteve zakonodaje o presoji ustreznosti sodil za razporejanje neposrednih in posrednih sredstev in obveznosti, stroškov, odhodkov in prihodkov in njihovi pravilni uporabi, treba opraviti posel dajanja zagotovila, saj zakonodaja zahteva izdajo revizorjevega mnenja o tem, ali sodila omogočajo delitev računovodskih kategorij na ločene dejavnosti, ki jih povzročajo, oziroma glede na delež neposrednih stroškov ter ali se sodila pravilno uporabljajo. Teh zagotovil s poslom dogovorjenih postopkov naročniku oziroma uporabniku računovodskih izkazov ni mogoče posredovati, zato je po mnenju Agencije primerna uporaba MSZ 3000.

Agencija tudi meni, da je navedeni posel primerno opraviti z uporabo revizijskih postopkov, ki dajejo sprejemljivo zagotovilo.

b) Revizorjevo poročanje

Naročniki posla dajanja zagotovila so lahko zavezanci za revizijo računovodskih izkazov, ni pa nujno.

Kadar so sodila, katerih ustreznost oblikovanja in pravilnost uporabe je stvar revizorjeve presoje, predstavljena v revidiranih računovodskih izkazih s pojasnili, Agencija meni, da je revizorjevo poročilo o tem, primerno vključiti v poročilo neodvisnega revizorja, in sicer v del, za poročilom o revidiranih računovodskih izkazih, v poročilo o drugih zakonskih in regulatornih zadevah, z naslovom »Poročilo o ustreznosti sodil in pravilnosti njihove uporabe«. Agencija meni, da priprava samostojnega poročila, ki v obravnavanem primeru ne bi bil del poročila neodvisnega revizorja ter ne bi bil javno objavljen, ni skladna z zakonskimi zahtevami.

V primerih, ko naročnik ni zavezan k reviziji računovodskih izkazov ali v morebitnih primerih, ko zakonodaja ali druga zavezujoča pravila ne zahtevajo razkrivanja sodil in računovodskih izkazov za opravljanje različnih dejavnosti v okviru letnega poročila naročnika, Agencija meni, da revizor o opravljenem poslu dajanja zagotovila izda samostojno poročilo, z vsebino, zahtevano v MSZ 3000.

V zvezi z revizorjevim poročanjem nekatera področna zakonodaja, ki ureja delovanje pravnih oseb v določenih dejavnosti, od revizorja zahteva pripravo posebnega poročila. Agencija meni, da to ne pomeni priprave samostojnega revizorjevega poročila, temveč da se revizor posebej izreče glede ustreznosti sodil in pravilnosti njihove uporabe, ter da to zagotovilo ne more izhajati iz revizorjevega poročila o revidiranih računovodskih izkazih. Torej je tudi poročilo, ki je predstavljeno v poročilu neodvisnega revizorja, in sicer ločeno v delu za revizorjevim poročilom o revidiranih računovodskih izkazih, oblika poročanja, ki izpolnjuje zahteve po izdaji »posebnega poročila«.

c) Opis sodil

Revizor mora opredeliti tudi primerna sodila, s katerimi bo presojal ustreznost sodil za razporejanje neposrednih in posrednih sredstev in obveznosti, stroškov, odhodkov in prihodkov in pravilnost uporabe teh sodil pri vodenju računovodskih evidenc za posamezne dejavnosti ter pripravi računovodske izkaze, ločene po dejavnostih.

Agencija meni, da Slovenski računovodski standard 32 - *Računovodske rešitve za izvajalce gospodarskih javnih služb* (v nadaljevanju: SRS 32) - ne predstavlja primerne sodila za ta namen, in ga kot takega ni primerno navajati v revizorjevem poročilo za primerno sodilo, saj je sestavni del računovodskega okvira organizacij, ki opravljajo javne gospodarske službe, oziroma njihovega okvira poštene predstavitve, in je že obravnavan v okviru revizije računovodskih izkazov izvajalcev GJS, ter zajet v revizorjevo poročilo o njihovih revidiranih računovodskih izkazih.

V zvezi z navedeno problematiko bo Agencija izdala tudi stališče, kot pravilo revidiranja, ki bo podrobneje urejalo delovanje revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev pri presojanju ustreznosti sodil in pravilnosti njihove uporabe.

Mnenje revizijske družbe v čim večji meri upoštevajo pri sklepanju novih pogodb o revidiranju računovodskih izkazov družb, ki so zavezane k revidiranju ustreznosti sodil in pravilnosti njihove uporabe.

Mateja Cimerman
namestnica direktorja

Ljubljana, 15. februar 2023