

MNENJE AGENCIJE ZA JAVNI NADZOR NAD REVIDIRANJEM

RAZKRIVANJE PRAVNIH POSLOV V POROČILIH O ODNOSIH DO POVEZANIH DRUŽB, PRIPRAVLJENIH V SKLADU S 3. ODSTAVKOM 545. ČLENA ZGD-1

Agencija za javni nadzor nad revidiranjem meni, da morajo biti pravni posli in druga dejanja v Poročilu o odnosih do povezanih družb razkriti oziroma navedeni na način, da za vsak pravni posel oziroma drugo dejanje razvidna izpolnitev in nasprotna izpolnitev, pri dejanjih pa razlogi zanje, koristi in prikrajšanja za družbo za vsak posamezni pravni posel in drugo dejanje posebej, ter da je le v izjemnih primerih zaradi narave poslovanja posamezne pravne osebe pravne posle oziroma druga dejanja možno združevati po istovrstni izpolnitvi in istovrstni nasprotni izpolnitvi.

Uvodoma želimo pojasniti, da Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju: Agencija), ni pristojna za tolmačenje termina *pravni posel* niti zakonskih določb Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 65/09 - uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 100/11 - skl. US, 32/12, 57/12, 44/13 - odl. US, 82/13, 55/15, 15/17, 22/19 - ZPosS, 158/20 - ZIntPK-C, 175/20 - ZIUOPDVE, 18/21, 18/23 - ZDU-1O, 75/23; v nadaljevanju: ZGD-1) glede Poročila o odnosih do povezanih družb, pripravljenega v skladu s 3. odstavkom 545. člena ZGD -1.

V nadaljevanju podajamo mnenje Agencije glede razkrivanja pravnih poslov v Poročilu o odnosih do povezanih družb (v nadaljevanju Poročilo), ki ga v skladu s 3. odstavkom 545. člena ZGD-1 pripravi poslovodstvo družbe in odgovornosti revizorja glede pregleda pravnih poslov v Poročilu, kot to določa 546. člen ZGD-1. Agencija je navedeno mnenje pripravila zaradi v praksi zaznane problematike različnega navajanja oziroma razkrivanja pravnih poslov v Poročilu, s strani pripravljavcev Poročil (poslovodstvo družb), kot tudi obravnave v Poročilu razkritih pravnih poslov s strani pooblaščenih revizorjev pri pregledu teh poročil.

Kot izhaja iz 3. odstavka 545. člena ZGD -1, je priprava Poročila odgovornost poslovodstva družbe. V primeru, da ima družba nadzorni svet, je tudi nadzorni svet odgovoren za preveritev Poročila, pri čemer mora s svojimi ugotovitvami seznaniti skupščino, kar mu med drugim nalaga 2. odstavek 546a. člena ZGD-1.

Odgovornost revizorja je, da opravi zadostne in ustrezne postopke revizijske narave, na podlagi katerih pridobi zadostne dokaze o zadevah iz prvega odstavka 564. člena ZGD-1, ter izda poročilo o omejenem zagotovitvi.

Podrobnejši način pregleda Poročila določa Stališče 2 - Pregled poročila o odnosih do povezanih družb (Uradni list RS, št. 23/16), ki med drugim določa, da se posel dajanja

omejenega zagotovila opravi v skladu z Mednarodnim standardom poslov dajanja zagotovil 3000 - Posli dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti.

OPIS PROBLEMA

Agencija pri pregledu Poročil opaža različno prakso poslovdstev pri navajanju pravnih poslov in drugih dejanj odvisnih družb, sklenjenih s povezanimi družbami.

V večini primerov Poročil, ki jih je obravnavala Agencija ob preveritvi revizijskih postopkov v zvezi z revizorjevim pregledom teh Poročil, je poslovdstvo razkrilo oziroma navedlo samo skupni znesek terjatev, obveznosti, prihodkov in stroškov, ki jih je odvisna družba ustvarila s posamezno povezano družbo.

V določenih primerih je bilo razkritje oziroma navedba pravnih poslov in drugih dejanj razširjeno še na razkritje oziroma navedbo pravnih poslov in drugih dejanj, sklenjenih glede na posamezno področje poslovanja (npr. proizvodnja, storitve, izobraževanje itd.), te odvisne družbe, pri čemer je poslovdstvo kot podlago za posel navedlo, da gre za posle na podlagi posameznega računa, naročilnice ali pogodbe.

Iz zgoraj navedenih primerov izhaja, da v Poročilih v nobenem primeru ni bil razviden posamezen pravni posel oziroma posamezno drugo dejanje, tem več zgolj skupen obseg poslov.

Zgolj v nekaterih redkih primerih s strani Agencije pregledanih Poročil je poslovdstvo dejansko razkrilo oziroma navedlo posamezne pravne posle oziroma druga dejanja, kot to nedvoumno zahteva 3. odstavek 545. člena ZGD-1, na način, da je bila razvidna izpolnitev in nasprotna izpolnitev, pri dejanjih pa razlogi zanje, koristi in prikrajšanja za družbo za vsak posamezni pravni posel in drugo dejanje.

Ob navedenem Agencija ugotavlja, da revizorji tovrstnih različnih praks razkrivanja pravnih poslov v Poročilih niso ocenili kot neustrezne oziroma neskladne z zahtevami 3. odstavka 545. člena ZGD-1, ter v Poročilih neodvisnega revizorja o omejenem zagotovilu v vseh pregledanih primerih izdali sklep brez pridržkov.

Poleg navedenega se v primeru tovrstnega razkrivanja pravnih poslov v Poročilih odpira tudi vprašanje, na kakšen način sta bili za posamezen pravni posel s strani revizorja preverjeni izpolnitev in nasprotna izpolnitev, pri drugih dejanjih pa razlogi zanje, koristi in prikrajšanja za družbo oziroma na kakšen način je revizor preveril, 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.

PRAVNA PODLAGA

V nadaljevanju v zvezi z obravnavano problematiko navajamo relevantne določbe ZGD-1, in sicer:

Povezane družbe

Za povezane družbe se štejejo pravno samostojne družbe, ki so v medsebojnem razmerju tako, da (527. člen):

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

Odgovornost posloводства

ZGD-1 v 3. odstavku 545. člena (obseg vplivanja in poročilo posloводства) v poglavju Vodenje in odgovornost pri dejanskih koncernih določa odgovornost posloводства glede Poročila, in sicer:

»Posloводство odvisne družbe mora v prvih treh mesecih poslovnega leta sestaviti poročilo o razmerjih s povezanimi družbami. V njem se navedejo vsi pravni posli, 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 navedeta izpolnitev in nasprotna izpolnitev, pri dejanjih pa razlogi zanje, koristi in prikrajšanja za družbo. Pri nadomestilu prikrajšanja se natančno navede, 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 iz prejšnjega odstavka.«

Odgovornost nadzornega sveta

546a. člen ZGD-1 (pregled poročila s strani nadzornega sveta) določa odgovornosti nadzornega sveta glede Poročila, in sicer:

»(1) Posloводство mora poročilo o razmerjih s povezanimi družbami nemudoma po njegovi sestavi predložiti nadzornemu svetu. To poročilo je treba skupaj z revizorjevim poročilom, če mora letno poročilo pregledati revizor, predložiti tudi vsakemu članu nadzornega sveta, oziroma če je tako sklenil nadzorni svet, vsakemu članu komisije nadzornega sveta.

(2) Nadzorni svet mora preveriti poročilo o razmerjih s povezanimi družbami in s svojimi ugotovitvami seznaniti skupščino v poročilu iz drugega odstavka 282. člena tega zakona.

(3) Če mora letno poročilo pregledati revizor, mora nadzorni svet v svojem poročilu skupščini zavzeti tudi stališče o izidih revidiranja poročila s povezanimi družbami. V poročilu se povzame revizorjev sklep ali pa se izrecno navede, da je revizor dal odklonilen sklep oziroma je izjavo sklepa zavrnil.

(4) Na koncu poročila mora nadzorni svet navesti, ali ima na izjavo posloводства, ki jo je to dalo na koncu poročila o razmerjih s povezanimi družbami (peti odstavek 545. člena tega zakona), kakšne pripombe.«

Odgovornost revizorja

546. člen ZGD-1 (poročilo o odnosih do povezanih družb) določa odgovornosti revizorja glede pregleda Poročila, in sicer:

(1) Če mora letno poročilo pregledati revizor, mu je treba skupaj z njim predložiti tudi poročilo o razmerjih s povezanimi družbami iz prejšnjega člena. 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.

(2) Glede pravic revizorja in drugih vprašanj v zvezi z revidiranjem se smiselno uporabljajo določbe 319. člena tega zakona.

(3) Revizor mora o rezultatih revidiranja izdelati pisno poročilo. Če revizor pri revidiranju poročila o razmerjih s povezanimi družbami ugotovi, da poročilo ne ustreza zahtevam iz prvega odstavka tega člena, mora sklep o poročilu ustrezno prilagoditi. Revizor mora svoje poročilo datirati, podpisati in ga izročiti poslovodstvu.

(4) Če revizor v zvezi s poročilom o razmerjih s povezanimi družbami nima pripomb, izrazi sklep brez zadržkov 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."

Za izpolnjevanje zakonskih zahtev je pomembno tudi razumevanje opredelitve pravnega posla, in sicer je to *izjava volje stranke, usmerjena v pravno posledico, ki jo priznava pravni sistem*, oziroma dvostranskega pravnega posla, ki pomeni *pravni posel, ki vsebuje izjavi volje dveh strank, ki sta med seboj skladni, npr. pogodba, sklep*¹.

MNENJE

Kot navedeno in pojasnjeno v okviru odstavka Opis problema Agencija v Poročilih ugotavlja različno prakso razkrivanja oziroma navedbo pravnih poslov in drugih dejanj, pri čemer način razkrivanja oziroma navedba le teh, ocenjuje kot neustrezen in nezadosten in meni, da s takim načinom razkrivanja oziroma navajanja pravnih poslov in drugih dejanj zahteve 3. odstavka 545. člena ZGD-1 niso izpolnjene.

Po mnenju Agencije 3. odstavek 545. člen ZGD -1 jasno določa, da se v poročilu navedejo **vs** **pravni posli**, 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 **vs** **druga dejanja**, ki jih je storila ali opustila na pobudo ali v interesu teh družb v preteklem poslovnem letu. Poleg tega zakon določa, da se pri pravnih poslih navedeta izpolnitev in nasprotna izpolnitev, pri dejanjih pa razlogi zanje, koristi in prikrajšanja za družbo.

¹ Pravni terminološki slovar (ZRC SAZU, Inštitut za slovenski jezik Frana Ramovša). Najdeno na: <https://isjfr.zrc-sazu.si/sl/terminologisce/slovarji/pravni>.

Navedenim zahtevam, ki izhajajo iz 3. odstavka 545. člena ZGD-1, po mnenju Agencije ni možno zadostiti drugače kot z navedbo vsakega posameznega pravnega posla ali drugega dejanja, ki mora biti predmet poročanja.

V praksi imajo nekatere odvisne družbe pomemben del svojega poslovanja, vezanega na obvladujočo družbo ali z njo povezanimi družbami, kar lahko privede do obsežnega navajanja pravnih poslov v Poročilu. Pri tem mora odvisna družba za potrebe poročanja ločevati med sklenitvijo (dvostranskega) pravnega posla (t.j. izjave volje), s katerim so dogovorjeni njegovi pogoji, predvsem vrsta izpolnitve in nasprotna izpolnitve in pa posameznim(i) poslovnim(i) dogodkom(i), ki sledi(jo) sklenitvi takega pravnega posla in predstavljajo zgolj njegovo izvrševanje.

Ne glede na to, da je odvisna družba dolžna poročati zgolj o sklenjenih pravnih poslih, in ne posameznih poslovnih dogodkih, ki jim sledijo, lahko v določenih okoliščinah vseeno pride do večjega števila poročenih zadev. Agencija zato meni, da je le v izjemnih primerih zaradi narave poslovanja v Poročilu odvisne družbe, pravne posle oziroma druga dejanja možno združevati, in sicer pravne posle po istovrstni izpolnitvi in istovrstni nasprotni izpolnitvi, ob navedbi, na kakšen način so posli združeni. Storjena oziroma opuščena druga dejanja pa lahko združuje po istovrstnih razlogih zanje, oziroma istovrstnih koristih ali prikrajšanjih za družbo. Agencija meni, da je v teh primerih koristno, da odvisna družba v Poročilu razkrije tudi razloge za tako združevanje in kriterije združevanja. Agencija meni, da na ta način ne bodo okrnjene bistvene informacije, katerih razkrije v zvezi s pravnimi posli in drugimi dejanji v Poročilu zahteva ZGD-1.

Revizor mora v primeru, da pravni posli in druga dejanja niso razkriti in navedeni, na način, kot je prej navedeno, od poslovodstva to zahtevati, in sicer takšen način razkrivanja pravnih poslov, iz katerega bo nedvoumno razvidna izpolnitev in nasprotna izpolnitev, pri drugih dejanjih pa razlogi zanje, ter koristi in prikrajšanja za družbo. V nasprotnem primeru mora Sklep o Poročilu ustrezno prilagoditi.

Agencija bo v prihodnje redno spremljala izvajanje določb 545. in 546. člena ZGD-1, pri čemer bo posebna pozornost usmerjena načinu razkrivanja in navajanja pravnih poslov in drugih dejanj v Poročilih.

Mateja Cimerman
v. d. direktorja