

**MNENJE AGENCIJE ZA JAVNI NADZOR NAD REVIDIRANJEM
VPLIV PROSTOVOLJNIH RAZKRITIJ V RAČUNOVODSKEM POROČILU
NA REVIZORJEVO POROČILO**

Agencija za javni nadzor nad revidiranjem meni, da mora revizijska družba oziroma pooblaščen revizor, ki kot ključni revizijski partner podpiše revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih, prostovoljna razkritja v revidiranih računovodskih izkazih obravnavati kot sestavino resničnosti in poštenosti teh računovodskih izkazov, ne glede na to, da sprejeti okvir računovodskega poročanja teh razkritij ne zahteva.

V nadaljevanju podajamo mnenje Agencije za javni nadzor nad revidiranjem glede vpliva prostovoljnih razkritij v računovodskih izkazih, na resničnost in poštenost računovodskih izkazov ter na revizorjevo odločanje o vsebini revizorjevega poročila.

OPIS PROBLEMA

Računovodski izkazi so urejene predstavitve finančnega položaja in finančne uspešnosti organizacije. Cilj računovodskih izkazov je dajati informacije o finančnem položaju, finančni uspešnosti in denarnih tokovih organizacije, ki širšemu krogu uporabnikov koristijo pri gospodarskem odločanju. Prav zato morajo biti informacije, ki jih organizacija predstavi v njih, zanesljive, računovodski izkazi pa morajo prikazovati resničen in pošten položaj organizacije. To se zagotovi s spoštovanjem sprejetega okvira računovodskega poročanja, pravilnost izpolnjevanja njegovih zahtev pa se preverja z revidiranjem računovodskih izkazov. Slovenski računovodski standardi (SRS) ali Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP) predpisujejo nabor informacij, ki jih morajo računovodski izkazi vsebovati, da resnično in pošteno predstavljajo finančni položaj organizacije. Postavlja pa se vprašanje, kako naj revizor pri revidiranju spoštovanja pravil računovodskega okvira obravnava informacije v računovodskih izkazih, ki z njim niso zahtevane, predvsem kadar so napačno predstavljene.

Za pravilno obravnavo teh informacij v okviru revidiranja so pomembne določbe Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1), Slovenskih računovodskih standardov in Mednarodnih standardov računovodskega poročanja, ter Mednarodnih standardov revidiranja (MSR), ki so predstavljene v nadaljevanju.

PРАВNA PODLAGA

1. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1)

ZGD-1 v poglavju Splošna pravila o letnem poročilu določa, da so letna poročila družb, ki so zavezane k revidiranju (prvi odstavek 57. člena ZGD-1), sestavljena iz:

- bilance stanja,
- izkaza poslovnega izida,
- izkaza denarnih tokov,
- izkaza gibanja kapitala,
- izkaza drugega vseobsegajočega donosa,
- priloge s pojasnili k izkazom, in
- poslovnega poročila iz 70. člena zakona,

ter da računovodski izkazi iz prve do četrte alinee in priloga s pojasnili k izkazom kot celota sestavljajo računovodsko poročilo. Letno poročilo mora biti sestavljeno jasno in pregledno ter mora izkazovati resničen in pošten prikaz premoženja in obveznosti družbe, njenega finančnega položaja ter poslovnega izida¹. Prav zaradi doseganja jasnosti letnega poročila, morajo biti pojasnila v prilogi k izkazom prikazana v vrstnem redu, po katerem so postavke prikazane v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida².

V primeru, da s predstavitvijo informacij, zahtevanih z ZGD-1, SRS ali MSRP, ni mogoče zadostiti resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov, mora priloga k izkazom vsebovati ustrezna dodatna pojasnila.

2. Slovenski računovodski standardi

Uvod v SRS v poglavju Temeljne računovodske predpostavke in kakovostne značilnosti računovodenja določa, da se pri zunanjem računovodskem poročanju se zahtevata resničnost in poštenost predstavljanja³. Kakovostne značilnosti računovodskih izkazov in s tem tudi celotnega računovodenja so predvsem razumljivost, ustreznost, zanesljivost in primerljivost.

Zanesljivost računovodskih izkazov pomeni, ne samo da postavke v računovodskih izkazih ne vsebujejo pomembnih napak in pristranskih stališč ter da zvesto predstavljajo tisto, o čemer trdijo, da predstavljajo, ali za kar se lahko upravičeno domneva, da predstavljajo, temveč tudi, da so konti in knjižbe na njih popolni in zanesljivi. Informacije morajo biti popolne glede pomembnosti. Poleg tega zanesljivost zahteva še upoštevanje prednosti vsebine pred obliko, ki opozarja, da je treba poslovne dogodke obravnavati v skladu z njihovo ekonomsko vsebino in v denarni merski enoti izraženo resničnostjo, in ne zgolj glede na njihovo pravno obliko.

¹ 61. člen ZGD-1.

² 69. člen ZGD-1

³ Pravilo skrbnega računovodenja 9 v odstavku 35 določa, da resnično in pošteno računovodsko informiranje pomeni sporočanje zanesljivih in preverjenih dejstev v celoti, pa tudi vseh smotrnih obvestil in razlag brez kakršnih koli vnaprejšnjih mnenj in predsodkov. Pri tem je treba uporabnike seznaniti z vsemi potrebnimi razkritji brez kakršnega koli namena zbudjati pri njih dvom in/ali jih zavajati v zmoto.

Organizacije, ki morajo uporabljati SRS-je, morajo to razkriti. Njihovi računovodski izkazi se ne opišejo kot skladni z njimi, če niso v skladu z vsemi zahtevami vseh ustreznih standardov ter z vsemi ustreznimi pojasnili. Računovodski izkazi niso v skladu s SRS-ji, če vsebujejo pomembne napake ali nepomembne napake, narejene, da bi se dosegla izbrana predstavitev poslovanja⁴.

3. Mednarodni standardi računovodskega poročanja⁵

Mednarodni računovodski standard 1 – Predstavljanje računovodskih izkazov (MRS 1) – opredeljuje računovodske izkaze za splošne namene (imenovani „računovodski izkazi“) kot tiste, ki so namenjeni zadovoljevanju potreb uporabnikov, ki nimajo možnosti zahtevati, da organizacija izdeluje poročila, prilagojena zadovoljevanju njihovih posebnih potreb po informacijah. Nadalje opredeljuje pojasnila k računovodskim izkazom kot informacije, ki dopolnjujejo tiste iz izkaza finančnega položaja, izkazov poslovnega izida in drugega vseobsegajočega donosa itd., ločenega izkaza vseobsegajočega donosa (če je predstavljen), izkaza sprememb lastniškega kapitala in izkaza denarnih tokov. V pojasnilih so navedeni besedni opisi ali razčlenitve postavk, predstavljenih v teh izkazih, in informacije o tistih postavkah, ki niso upravičene do vključitve v izkaze.

Glede dodatnih pojasnil v računovodskih izkazih, pripravljenih v skladu z MSRP, je potrebno upoštevati 15. odstavek MRS 1, ki določa, da morajo računovodski izkazi pošteno prikazovati finančni položaj, finančno uspešnost in denarne tokove organizacije. Pošteno predstavljanje pomeni prikazovanje dejanskih učinkov transakcij, drugih dogodkov in stanj v skladu z opredelitvami in pripoznavalnimi sodili za sredstva, obveznosti, prihodke in odhodke iz Temeljnega okvira za računovodsko poročanje. Uporaba MSRP in morebitna dodatna razkritja, če so potrebna, naj bi se izražala v računovodskih izkazih, ki zagotavljajo pošteno predstavljanje. Nadalje 17. odstavek istega standarda določa, da organizacija v skoraj vseh okoliščinah doseže pošteno predstavitev, če so računovodski izkazi izdelani v skladu z ustreznimi MSRP. Poštena predstavitev tudi zahteva od organizacije, da:

- a) izbere in uporablja računovodske usmeritve v skladu z MRS 8 Računovodske usmeritve, spremembe računovodskih ocen in napake. MRS 8 določa hierarhijo veljavnih napotkov, ki jih poslovodstvo upošteva, če ne obstaja MSRP, ki bi se neposredno nanašal na določeno postavko.
- b) predstavi informacije, tudi računovodske usmeritve, na način, ki daje ustrezne, zanesljive, primerljive in razumljive informacije.
- c) navede dodatna razkritja, če skladnost s specifičnimi zahtevami MSRP ne zadostuje, da bi uporabniki razumeli vpliv posameznih transakcij, drugih dogodkov in določenih stanj na finančni položaj in finančno uspešnost organizacije.

Organizacija mora računovodske izkaze jasno identificirati in jih razlikovati od drugih informacij v istem objavljenem dokumentu⁶, saj MSRP veljajo samo za računovodske izkaze in ne nujno za druge informacije, ki so predstavljene v letnem poročilu, regulatorski kartoteki ali v drugem dokumentu. Zato je pomembno, da so uporabniki sposobni ločevati informacije,

⁴ 10. točka Uvoda v SRS - Opisovanje skladnosti s Slovenskimi računovodskimi standardi v računovodskih izkazih.

⁵ Uredba Komisije (ES) št. 1126/2008.

⁶ 49. odstavek MRS 1.

pripravljene z uporabo MSRP, od drugih informacij, ki utegnejo uporabnikom koristiti, vendar niso predmet istih zahtev⁷.

4. Mednarodni standardi revidiranja⁸

MSR opredeljujejo računovodske izkaze kot strukturirano predstavitev računovodskih informacij iz preteklosti, vključno z razkritji, ki je namenjena poročanju o sredstvih ali obveznostih organizacije v določenem času ali o njihovih spremembah v obdobju v skladu z okvirom računovodskega poročanja. Izraz »računovodski izkazi« se običajno nanaša na celoto računovodskih izkazov, kot jih določajo zahteve primerne okvira računovodskega poročanja, pa tudi na posamezni računovodski izkaz. Razkritja obsegajo pojasnjevalne ali opisne informacije, kot so zahtevane, izrecno dovoljene ali drugače dopustne z veljavnim okvirom računovodskega poročanja⁹.

Prav tako opredeljujejo oddatne informacije kot informacije, ki so predstavljene skupaj z računovodskimi izkazi in jih ne zahteva primerni okvir računovodskega poročanja, uporabljen pri pripravljanju računovodskih izkazov, ter so praviloma predstavljene v dodatnih razpredelnih ali kot dodatne opombe¹⁰.

Naloga revizorja je zlasti ovrednotiti, ali v smislu zahtev primerne okvira računovodskega poročanja računovodski izkazi zagotavljajo primerna razkritja, ki omogočajo predvidenim uporabnikom razumeti vpliv pomembnih transakcij in dogodkov na informacije, ki jih sporočajo računovodski izkazi¹¹.

Če so skupaj z revidiranimi računovodskimi izkazi predstavljene dodatne informacije, ki jih primerni okvir računovodskega poročanja ne zahteva, revizor oceni, ali so take dodatne informacije v skladu z revizorjevo strokovno presojo sestavni del računovodskih izkazov zaradi svoje narave ali načina predstavitve. Če so dodatne informacije sestavni del računovodskih izkazov, morajo biti pokrite v revizorjevem mnenju¹². Če dodatne informacije, ki jih primerni okvir računovodskega poročanja ne zahteva, niso upoštevane kot sestavni del revidiranih računovodskih izkazov, revizor oceni, ali so take dodatne informacije predstavljene tako, da se dovolj jasno razlikujejo od revidiranih računovodskih izkazov. Če niso, revizor od posloводства zahteva, da spremeni način predstavitve nerevidiranih dodatnih informacij. Če posloводство tega noče storiti, revizor v svojem poročilu pojasni, da take dodatne informacije niso bile revidirane¹³.

Pri tem je potrebno opozoriti tudi na prenovljen MSR 720 - Revizorjeve naloge, povezane z drugimi informacijami v dokumentih, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze (MSR 720) - ki v 12. odstavku opredeljuje druge informacije, kot računovodske ali neračunovodske informacije (razen računovodskih izkazov in revizorjevega poročila o njih), ki so vključene v letno poročilo organizacije. Torej so, kadar niso opredeljene kot del računovodskih izkazov, »dodatne informacije« iz 54. odstavka MSR 700 tudi druge informacije.

Nadalje odstavek 18 MSR 720 določa, da če revizor ugotovi, da obstaja pomembno napačna navedba v drugih informacijah, pridobljenih pred datumom revizorjevega poročila, in druge

⁷ 50. odstavek MRS 1.

⁸ <https://www.si-revizija.si/standardi/mednarodni-standardi-revidiranja-msr>

⁹ <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/2601/razlagalni-slovar---junij-2021.pdf>

¹⁰ <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/2601/razlagalni-slovar---junij-2021.pdf>

¹¹ MSR 700, odstavek 13, točka e.

¹² MSR 700, odstavek 53.

¹³ MSR 700, odstavek 54.

informacije niso popravljene, potem ko so bili o tem obveščeni pristojni za upravljanje, revizor ustrezno ukrepa, kar vključuje¹⁴:

- a) upoštevanje vplivov na revizorjevo poročilo in razpravljanje s pristojnimi za upravljanje o revizorjevih načrtih, kako bo pomembno napačno navedbo obravnaval v revizorjevem poročilu;
- b) odstop od posla, kjer je odstop možen v skladu z veljavnim zakonom ali predpisom.

Če je revizor ugotovil, da obstaja nepopravljena pomembno napačna navedba drugih informacij, v svoje poročilo vključi izjavo, ki opisuje nepopravljeno pomembno napačno navedbo drugih informacij. V redkih okoliščinah je lahko zaradi nepopravljene pomembno napačne navedbe drugih informacij ustrezna tudi zavrnitev mnenja o računovodskih izkazih, ko odklonitev popravljanja pomembno napačne navedbe drugih informacij vzbudi tak dvom o neoporečnosti posloводства in pristojnih za upravljanje, da je zanesljivost revizijskih dokazov na splošno lahko vprašljiva¹⁵.

MNENJE

Računovodski izkazi skupaj s pojasnili k izkazom oziroma razkritji tvorijo računovodske izkaze za splošen namen oziroma računovodsko poročilo, ki je predmet revidiranja.

Pojasnila k računovodskim izkazom ali razkritja niso omejena na tista, ki jih zahteva sprejet okvir računovodskega poročanja, temveč lahko organizacija v okviru računovodskih izkazov predstavi tudi dodatne informacije ali razkritja, vendar na način, da je izpolnjena temeljna zahteva sprejetega okvira računovodskega poročanja, in sicer da je računovodske izkaze skupaj s pojasnili še vedno mogoče označiti kot resnične in poštene.

Računovodskih izkazov ni mogoče označiti za skladne s sprejetim okvirom računovodskega poročanja, če ne zagotavljajo resnične in poštene predstavitve, in sicer ne glede na to, ali to onemogočajo napačna obvezna ali prostovoljna razkritja.

Računovodske informacije, ki izpolnjujejo zahteve sprejetega okvira računovodskega poročanja, se predstavijo v računovodskem poročilu. S tem se jasno označijo tiste informacije v letnem poročilu organizacije, za katere veljajo pravila sprejetega okvira računovodskega poročanja.

Če so dodatna razkritja ali pojasnila (dodatne informacije), ki niso zahtevane s sprejetim okvirom računovodskega poročanja, predstavljene v okviru revidiranih računovodskih izkazov, morajo biti v skladu z MSR 1.15 in MSR 1.17 predstavljene na način, da skupaj z ostalimi (obveznimi) razkritji zagotavljajo resničnost in poštenost računovodskih izkazov, revizor jih mora revidirati, mnenje v revizorjevem poročilu pa se mora nanašati tudi nanje.

Če se iz kakršnih koli razlogov organizacija oziroma revizor odločita, da se revizorjevo mnenje ne bo nanašalo na dodatna razkritja ali pojasnila (dodatne informacije), torej ne bodo revidirane, jih je v letnem poročilu potrebno predstaviti na način, da se na primer:

- odstrani vsako navzkrižno sklicevanje v računovodskih izkazih na nerevidirane dopolnilne priloge ali nerevidirana pojasnila, tako da je razmejitev med revidiranimi in nerevidiranimi informacijami dovolj jasna;

¹⁴ MSR 720, odstavek 18.

¹⁵ MSR 720, odstavek 22.e.ii in A45.

- izloči nerevidirane dodatne informacije iz računovodskih izkazov, ali če to v danih okoliščinah ni izvedljivo, vsaj razvrsti vsa nerevidirana pojasnila skupaj na konec za zahtevanimi pojasnili k računovodskim izkazom in jih jasno označi kot nerevidirana.

Dodatna razkritja ali pojasnila (dodatne informacije), ki niso revidirane in se revizorjevo mnenje o revidiranih računovodskih izkazih nanje ne nanaša ter so kot take jasno ločene od revidiranih računovodskih izkazov, zapadejo pod revizorjev pregled skladno s prenovljenim MSR 720. V primeru, da so le-te napačno predstavljene in jih poslovodstvo ne (želi) popravi(ti), je naloga revizorja tudi, da razmisli, ali so nastopile okoliščine iz MSR 720 (odstavek A45), ko bi bilo primerno celo zavriniti izdajo mnenja o revidiranih računovodskih izkazih.

Mateja Cimerman
namestnica direktorja