

MNENJE AGENCIJE ZA JAVNI NADZOR NAD REVIDIRANJEM
REVIZORJEVO POROČANJE V SKLADU Z ZAKONOM O DRUŠTVIH

Revizijska družba dodatne zahteve poročanja po Zakonu o društvih v revizorjevem poročilu, v delu z naslovom Poročanje o drugih zakonskih in regulatornih zahtevah, izpolni na način, da izrazi mnenje o tem ali poslovne knjige in letno poročilo društva omogočajo ocenjevanje, ali so presežki prihodkov nad odhodki porabljeni za namene določene v tretjem odstavku 24. člena Zakona o društvih.

V tem mnenju podajamo podrobnejša pojasnila glede priprave revizorjevega poročila v okviru revidiranja računovodskih izkazov društev po Zakonu o društvih (Uradni list RS, št. 64/11 – uradno prečiščeno besedilo, 21/18 – ZNOrg; v nadaljevanju: ZDru-1).

OPIS PROBLEMA

Pri pregledu revizorjevih poročil o revidiranju računovodskih izkazov društev po zakonu o društvih je Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju: Agencija) ugotovila, da revizijske družbe različno razumejo zahteve 26. in 27. člena ZDru-1 in temu primerno različno pripravljajo tudi vsebino revizorjevega poročila.

Revizijske družbe običajno v svojem poročilu, v poglavju *Poročilo o drugih zakonskih in regulatornih zahtevah*, poročajo na enega izmed spodaj navedenih načinov, in sicer da:

- je društvo porabilo presežke prihodkov nad odhodki za namene, predvidene v zakonu;
- je poročilo o poslovanju društva skladno z revidiranimi računovodskimi izkazi in zahtevami zakona o društvih;
- je društvo izkazalo presežek prihodkov nad odhodki;
- poslovne knjige in letno poročilo omogočajo ocenjevanje, ali so presežki prihodkov nad odhodki porabljeni za namene, določene v tretjem odstavku 24. člena ZDru-1;
- je društvo sestavilo računovodske izkaze in vodilo poslovne knjige v skladu z računovodskim standardom za društva in zakonom o društvih.

Nekatere revizijske družbe v svojem revizorjevem poročilu zahteve iz 27. člena ZDru-1 sploh ne izpolnijo ali svojo zakonsko zahtevo izpolnijo v delu poročila, ki nosi naslov *Odstavek o drugih zadevah*.

Iz pregledanih revizorjevih poročil je mogoče razbrati tudi nespoštovanje določb Mednarodnega standarda revidiranja (v nadaljevanju: MSR) 700 (Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih) v delu, ki se nanaša na pravila sestavljanja vsebine revizorjevega poročila in njegovih delov.

Predstavljena praksa zahteva uskladitev revizorjevih poročil z zahtevami ZDru-1 in nakazuje na potrebo po poenotenju revizorjevega poročanja pri revidiranju društev.

PRAVNA PODLAGA

a) Pomembne določbe ZDru-1

Peti odstavek 26. člena ZDru-1 določa, da mora društvo za poslovno leto, ki je enako koledarskemu letu, izdelati letno poročilo, ki vsebuje:

- bilanco stanja;
- izkaz poslovnega izida s pojasnili k izkazom; ter
- poročilo o poslovanju društva.

Poročilo mora obsegati resnični prikaz premoženja in poslovanja društva.

Vodenje poslovnih knjig in sestava letnega poročila morata biti v skladu z računovodskim standardom za društva. Poslovne knjige in letno poročilo morajo omogočiti ocenjevanje, ali so presežki prihodkov nad odhodki porabljeni za namene, določene v tretjem odstavku 24. člena ZDru-1 (šesti odstavek 26. člena).

Drugi odstavek 27. člena ZDru-1 pa revizorju nalaga, da pri revidiranju računovodskih izkazov ugotavlja tudi, ali je poročilo o poslovanju društva skladno z revidiranimi računovodskimi izkazi in zahtevami ZDru-1. Revizorjevo poročilo mora vsebovati tudi pojasnjevalni odstavek, iz katerega je razvidna ocena iz šestega odstavka prejšnjega člena (drugi odstavek 27. člena).

b) Pomembne določbe MSR 700 (Oblikovanje mnenja in poročanje o 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, razen če te druge obveznosti poročanja ne obravnavajo istih tem, ki so predstavljene v skladu z odgovornostjo poročanja, ki jo zahtevajo MSR-ji. V tem primeru se druge obveznosti poročanja lahko predstavijo v istem delu kot s tem povezane sestavine poročila, ki jih zahtevajo MSR-ji (43. odstavek MSR 700).

MSR 700 dovoljuje skupno predstavitev drugih obveznosti poročanja in revizorjeve odgovornosti v skladu z MSR-jem le, kadar obravnavajo iste teme in besedilo revizorjevega poročila jasno razlikuje druge obveznosti poročanja od tistih v skladu z MSR-jem. Zaradi takega jasnega razlikovanja utegne biti potrebno, da se revizorjevo poročilo sklicuje na vir drugih obveznosti poročanja in navede, da so take obveznosti dodatne in ločene od tistih, ki jih zahtevajo MSR-ji. Sicer pa je treba druge obveznosti poročanja obravnavati v ločenem delu revizorjevega poročila z naslovom Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah ali kako drugače, kot je primerno glede na vsebino tega dela poročila. V takšnih primerih 44. odstavek zahteva, da revizor vključi naloge poročanja v skladu z MSR-ji v del z naslovom *Poročilo o reviziji računovodskih izkazov* (odstavek A60, MSR 700).

MNENJE

Na podlagi opisane problematike in predstavitve pravne podlage Agencija podaja svoje mnenje o primerni obliki poročanja v skladu z zahtevami 27. člena ZDru-1.

- a) Zahtevo iz prvega odstavka 27. člena ZDru-1, ki pravi, da mora revizor ugotoviti tudi, ali je poročilo o poslovanju društva skladno z revidiranimi računovodskimi izkazi in zahtevami tega zakona, **revizor izpolni v skladu z MSR 720** (Revizorjeve naloge, povezane z drugimi informacijami), saj je poročilo o poslovanju društva sestavni del letnega poročila in kot tako predstavlja druge informacije, objavljene skupaj z revidiranimi računovodskimi izkazi. Torej o tem, ali je poročilo o poslovanju društva skladno z revidiranimi računovodskimi izkazi, ni potrebno še enkrat ločeno poročati v drugih delih revizorjevega poročila.
- b) Zahtevo drugega odstavka 27. člena ZDru-1 revizor **izpolni s poročanjem v svojem revizorjevem poročilu, in sicer v delu z naslovom Poročilo o drugih zakonskih in regulatornih zahtevah**. Teh poročevalskih zahtev revizor ne more izpolniti v okviru *Odstavka o drugih zadevah*, saj ta odstavek v skladu z 10. odstavkom MSR 706 (Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja), ni namenjen izpolnjevanju drugih poročevalskih zahtev, ampak opozarjanju bralcev revidiranih računovodskih izkazov o kakšni drugi zadevi, ki ni predstavljena ali razkrita v računovodskih izkazih, je pa po revizorjevi presoji pomembna za uporabnikovo razumevanje revizije, revizorjeve odgovornosti ali revizorjevega poročila.
- c) Revizorjeva naloga po 27. členu ZDru-1 je **poročati o tem, ali poslovne knjige in letno poročilo omogočajo ocenjevanje, ali so presežki prihodkov nad odhodki porabljeni za namene, določene v tretjem odstavku 24. člena ZDru-1**, in ne o tem, ali:
 - je društvo ustvarilo presežek prihodkov nad odhodki, ker je to razvidno že iz revidiranih računovodskih izkazov;
 - je društvo porabilo presežek skladno z nameni iz tretjega odstavka 24. člena ZDru-1, ampak revizor presoja, ali so letno poročilo in poslovne knjige sestavljeni na način, da spoštovanje tretjega odstavka 24. člena ZDru-1 lahko presodi vsak njihov uporabnik;
 - so računovodski izkazi sestavljeni v skladu s slovenskim računovodskim standardom za društva, ker to poroča že v okviru poročila o revidiranih računovodskih izkazih, in mu tega ni potrebno ponovno navajati, prav tako pa tega ne zahteva 27. člen ZDru-1.
- d) Revizor mora v Poročilu o drugih zakonskih in regulatornih zahtevah navesti:
 - podlago za njegovo ločeno poročanje;
 - odgovornost poslovodstva o obravnavani zadevi;
 - revizorjevo odgovornost ter
 - mnenje o obravnavani zadevi.

Zgled dela revizorjevega poročila, ki izpolnjuje zahteve 27. člena ZDru-1:

Poročilo o drugih zakonskih in regulatornih zahtevah

Na podlagi opravljene revizije računovodskih izkazov moramo v skladu s 27. členom Zakona o družtvih, Uradni list RS, št. 64/11 - uradno prečiščeno besedilo, 21/18 - ZNOrg (ZDru-1) poročati tudi o tem, ali poslovne knjige in letno poročilo omogočajo presojo, ali so presežki prihodkov nad odhodki porabljeni za namene, določene v tretjem odstavku 24. člena ZDru-1.

Poslovodstvo društva je odgovorno za tako vodenje poslovnih knjig in sestavo letnega poročila, da omogočajo presojo, ali so presežki prihodkov nad odhodki porabljeni za zakonite namene, in za tako notranje kontroliranje, kot je potrebno v skladu z odločitvijo poslovodstva, da omogoči vodenje poslovnih knjig in sestavo letnega poročila, ki ne vsebuje pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Naša odgovornost je na podlagi revizijskih postopkov zbrati zadostne in ustrezne revizijske dokaze za pridobitev sprejemljivega zagotovila, da poslovne knjige in letno poročilo omogočajo presojo, ali so presežki prihodkov nad odhodki porabljeni za namene, določene v tretjem odstavku 24. člena ZDru-1. Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje.

Po našem mnenju poslovne knjige in letno poročilo društva za poslovno leto 20XX v vseh pomembnih pogledih omogočajo presojo, ali so presežki prihodkov nad odhodki porabljeni za namene, določene v tretjem odstavku 24. člena ZDru-1.

mag. Peter Zmagaj
direktor