

**MNENJE AGENCIJE ZA JAVNI NADZOR NAD REVIDIRANJEM
IZDAJA IN PODPIS REVIZORJEVEGA POROČILA O REVIDIRANIH RAČUNOVODSKIH
IZAKZIH V ELEKTRONSKI OBLIKI**

Agencija meni, da revizijska družba lahko izda revizorjevo poročilo v elektronski obliki samo v primeru, da ga podpiše z varnim elektronskim podpisom v skladu z Zakonom o elektronskem poslovanju in elektronskem podpisu (ZEPEP) ali kvalificiranim digitalnim potrdilom v skladu z Uredbo eIDAS, ter da je tak način izdaje revizorjevega poročila prej skrbno dogovorjen z naročnikom revizije.

V nadaljevanju podajamo podrobnejša pojasnila glede problematike izdaje revizorjevega poročila v elektronski obliki.

Mnenje ne obravnava hrambe revizorjevega poročila v elektronski obliki v skladu z zahtevami Zakon o varstvu dokumentarnega in arhivskega gradiva ter arhivih (ZVDAGA).

Navedeno mnenje lahko revizijske družbe smiselno uporabljajo tudi za izdajo in podpisovanje drugih dokumentov v elektronski obliki, pri čemer upoštevajo relevantne pravne zahteve pri njihovem izdajanju.

OPIS PROBLEMA

Vedno večji prehod izvajanja gospodarske dejavnosti iz klasičnega v elektronsko poslovanje prinaša nove izzive. Tako imenovana »Korona kriza« je ta proces samo še pospešila.

Revizijske družbe, vsaj večje, uporabo elektronskega poslovanja že v dobršni meri izkoriščajo pri izvajanju revidiranja, kljub temu pa na nekaterih segmentih ostaja še nekaj klasičnih pristopov. Eden takih je revizorjevo poročilo.

Revizorjevo poročilo, kot končni izdelek revidiranja je dokument, ki je priložen letnemu poročilu gospodarske družbe ali drugega subjekta, dviguje raven zaupanja v tako letno poročilo, zato je potrebno za njegovo izdajo upoštevati posebna zakonska in druga strokovna pravila. Te okoliščine so najverjetneje botrovale njegovi vsesplošni izdaji v papirni obliki z lastnoročnim podpisom pooblaščenega revizorja oziroma zastopnika revizijske družbe.

Pri izdaji revizorjevega poročila v elektronski obliki se pojavljajo enaka vprašanja, kot pri njegovi izdaji v pisni obliki, samo da se jih pri slednjem niti ne zavedamo več, ker so že dolgo odgovorjena oziroma urejena. Revizijska družba mora obravnavati naslednje:

- a) V kakšnem elektronskem formatu bo izdano revizorjevo poročilo.
- b) Kdo vse mora elektronsko podpisati revizorjevo poročilo in kakšna vrsta elektronskega podpisa je primerna.
- c) V katerih pravnih ureditvah se bo revizorjevo poročilo uporabljalo.
- d) Hranjenje elektronske verzije revizorjevega poročila tako pri naročniku kot pri revizorju.
- e) Izročanje revizorjevega poročila naročniku in potrjevanje prejema poročila.
- f) Umik revizorjevega poročila, izdanega v elektronski obliki.

S tem mnenjem Agencija pojasnjuje potrebno ravnanje in skrbnost revizijskih družb in ključnih revizijskih partnerjev pri izdaji in podpisovanju revizorjevih poročil v elektronski obliki ter opozarja na posebnosti, na katere je potrebno biti pri tem pozoren.

PRAVNA PODLAGA

V nadaljevanju je predstavljena zakonodaj, ki je pomembna za pravilno razumevanje problematike izdajanja revizorjevega poročila v elektronski obliki.

a) Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1)

Zakon o gospodarskih družbah določa (57. člen), da mora biti revizorjevo poročilo sestavljeno v pisni obliki in med drugim vsebovati navedbo sedeža revizorja ali revizijske družbe, datum in revizorjev podpis, pri čemer se s pojmom revizor razume (3. člen) revizijska družba, ki ima po zakonu, ki ureja revidiranje, dovoljenje za opravljanje revidiranja.

Nadalje zakon določa, da je treba (54. člen) poslovne knjige, bilance stanja, izkaze poslovnega izida ter letna in poslovna poročila iz 56. in 60. člena ter prvega odstavka 70. člena trajno hraniti. Letnemu poročilu pa se (60. člen), kadar obstaja, priloži revizijsko poročilo, predlog za uporabo bilančnega dobička in poročilo o razmerjih z obvladujočo družbo, ki pa niso sestavni deli letnega poročila. Na ta način se sestavi celota, ki se javno objavi.

Letno poročilo in njegove sestavne dele morajo podpisati vsi člani posloводства družbe (60a. člen).

b) Zakon o revidiranju (ZRev-2)

ZRev-2 v 41. točki 3. člena določa, da revizorjevo poročilo izda revizijska družba, ter da je ključni revizijski partner pooblaščen revizor, ki ga revizijska družba imenuje za posamezni revizijski posel kot glavnega odgovornega za izvajanje obvezne revizije v imenu revizijske družbe in ki podpiše revizorjevo poročilo (5. točka 3. člena).

Revizijska družba hrani revizijsko dokumentacijo iz prejšnjega odstavka deset let po opravljenem revidiranju (39. člen). Revizorjevo poročilo o posamičnih ali konsolidiranih računovodskih izkazih sestavi in podpiše ključni revizijski partner ali ključni revizijski partnerji (40. člen). Revizijska družba ne sme dovoliti, da bi kdorkoli drug razen ključnega(ih) revizijskega(ih) partnerja(ev) podpisal revizorjevo poročilo o revidiranih računovodskih izkazih.

c) Pravila Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (Pravila IFAC)

V okviru Pravil IFAC je kar nekaj standardov, ki obravnavajo revizorjevo poročanje, in sicer odvisno od vrste posla, ki ga revizijska družba opravlja. Naj naštejemo samo nekaj tistih, ki se najpogosteje uporabljajo:

- Mednarodni standard revidiranja 700 (prenovljen) – Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih;
- Mednarodni standard poslov preiskovanja 2400 (prenovljeni) – Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti;
- Mednarodni standard poslov dajanja zagotovil 3000 (april, 2016) – Posli dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti;
- Mednarodni standard sorodnih storitev 4400 – Posli opravljanja dogovorjenih postopkov.

Vsi omenjeni standardi imajo podobne določbe glede revizorjevega podpisa na poročilu in sicer je le ta obvezen, revizor pa se podpiše bodisi v imenu revizijske družbe ali revizorja osebno ali v imenu obeh, odvisno od pravne ureditve.

d) Zakon o elektronskem poslovanju in elektronskem podpisu (ZEPEP)

ZEPEP ureja elektronsko poslovanje in elektronski podpis, in sicer že od leta 2000. V zvezi z varnim elektronskim podpisom določa, da je to podpis, ki izpolnjuje naslednje zahteve (2. člen):

- da je povezan izključno s podpisnikom;
- da je iz njega mogoče zanesljivo ugotoviti podpisnika;
- da je ustvarjen s sredstvi za varno elektronsko podpisovanje, ki so izključno pod podpisnikovim nadzorom;
- da je povezan s podatki, na katere se nanaša, tako da je opazna vsaka kasnejša sprememba teh podatkov ali povezave z njimi.

Prav tako se za varen časovni žig določa, da je to elektronsko podpisano potrdilo overitelja, ki izpolnjuje pogoje enake pogoje, kot varen elektronski podpis.

Pomembno je tudi enačenje pisne in elektronske oblike dokumentov, če je pri slednjih zagotovljeno, da so v tej obliki dosegljivi in primerni za kasnejšo uporabo (13. člen).

Dokumenti se lahko hranijo v elektronski obliki (12. člen):

- če so podatki, vsebovani v elektronskem dokumentu ali zapisu, dosegljivi in primerni za kasnejšo uporabo in
- če so podatki shranjeni v obliki, v kateri so bili oblikovani, poslani ali prejeti, ali v kakšni drugi obliki, ki verodostojno predstavlja oblikovane, poslane ali prejete podatke in
- če je iz shranjenega elektronskega sporočila mogoče ugotoviti, od kod izvira, komu je bilo poslano ter čas in kraj njegovega pošiljanja ali prejema in
- če uporabljena tehnologija in postopki v zadostni meri onemogočajo spremembo ali izbris podatkov, ki ju ne bi bilo mogoče enostavno ugotoviti, oziroma obstaja zanesljivo jamstvo glede nespremenljivosti sporočila.

Kadar zakon ali drug predpis določa, da se določeni podatki predložijo ali shranijo v izvorni obliki, se šteje, da je elektronska oblika sporočila ustrezna, če ustreza naštetim pogojem.

Lastnoročni podpis se pri elektronskih izdajah dokumentov enakovredno nadomesti z varnim elektronskim podpisom, overjenim s kvalificiranim potrdilom, z enako veljavnostjo in dokazno vrednostjo (15. člen).

Pri hranjenju dokumentov, ki so elektronsko podpisani z uporabo podatkov in sredstev za podpisovanje, se mora hraniti tudi komplementarne podatke in sredstva za preverjanje elektronskega podpisa enako dolgo, kot se hranijo dokumenti (16. člen).

Ključna komplementarna podatka sta digitalno potrdilo izdajatelja, ter seznam odpoklicanih digitalnih potrdil, torej vsi podatki, ki smo jih uporabili pri preverjanju veljavnosti elektronskega podpisa in niso sestavni del dokumenta ali elektronskega podpisa, ki je z njim povezan (Kežmah, str. 52)¹.

e) UREDBA (EU) št. 910/2014 z dne 23. julija 2014 o elektronski identifikaciji in storitvah zaupanja za elektronske transakcije na notranjem trgu (Uredba eIDAS)

¹ Kežmah B. in Kežmah U. »Pasti elektronskega podpisovanja dokumentov«. Slovenski inštitut za revizijo, 2020. SIRIUS št. 3/2020.

Predvsem pri izdaji in podpisovanju elektronskih dokumentov, katerih namen je uporaba v drugih državah članicah EU, je potrebno upoštevati Uredbo eIDAS. Pomembno pa je, da se ne uporablja za zagotavljanje storitev zaupanja, ki se uporabljajo izključno znotraj zaprtih sistemov, ki obstajajo na podlagi nacionalnega prava ali dogovorov med določeno skupino udeležencev (2. člen).

Uredba eIDAS, enako kot ZEPEP, določa, da se elektronskemu podpisu ne odvzame pravnih učinkov in dopustnost kot dokaz v pravnih postopkih le zato, ker je v elektronski obliki ali ker ne izpolnjuje zahtev za kvalificirani elektronski podpis (25. člen). Da pa ima edino kvalificiran elektronski podpis enakovreden pravni učinek kot lastnoročni podpis. Kvalificirani elektronski podpis, ki temelji na kvalificiranem potrdilu, izdanem v eni državi članici, se prizna kot kvalificirani elektronski podpis v vseh drugih državah članicah.

Kot velja za kvalificirane elektronske podpise v primeru fizičnih oseb, velja enako tudi za kvalificirane elektronske žige v primeru pravnih oseb (35. člen).

Uredba eIDAS v 46. členu tudi določa da se elektronskemu dokumentu ne odvzame pravnih učinkov in dopustnost kot dokaz v pravnih postopkih le zato, ker je v elektronski obliki.

f) Mnenje Ministrstva za gospodarski razvoj in tehnologijo (MGRT)

MGRT je na zaprosilo Agencije v svojem mnenju z dne 20. 10. 2020 zapisalo, da se elektronsko izdano in podpisano revizorjevo poročilo lahko šteje za poročilo, izdano skladno s 57. členom ZGD-1 in področnimi predpisi, ki urejajo elektronsko poslovanje in elektronski podpis, pri čemer se sklicuje na 13. in 15. člen ZEPEP, ki varen elektronski podpis enači z lastnoročnim podpisom.

MNENJE

Na podlagi poučitve opisane zakonodaje Agencija v zvezi z izdajo revizorjevega poročila v elektronski obliki v nadaljevanju podaja svoje mnenje.

Izdaja revizorjevega poročila

Revizijska družba lahko izda revizorjevo poročilo v pisni obliki ali v elektronski obliki na način, da je vsebina tako izdanega poročila človeku berljiva in da je izbrano elektronsko obliko mogoče elektronsko podpisati.

Ker sta v skladu z zakonodajo elektronska in pisna oblika izdaje revizorjevega poročila izenačeni, revizijska družba lahko, če v pogodbi ni drugače določeno, sama izbere obliko izdaje poročila, pri čemer naročnik revizorjevega poročila v elektronski obliki ne sme zavrniti kot neustrezne. Kljub temu pa Agencija meni, da je zaradi uveljavljene poslovne prakse in v izogib nesporazumom z naročniki revidiranja, izdajo revizorjevega poročila v elektronski obliki potrebno obvezno predhodno pogodbeno dogovoriti z naročniki, predvsem iz naslednjih razlogov:

- a. V skladu z ZGD-1 se letnemu poročilu družb, ki so zavezane reviziji, priloži tudi revizorjevo poročilo. Kadar naročnik revizije letno poročilo pripravi v pisni obliki, izvornik letnega poročila predstavlja(jo) izvod(i), katerega(ih) sestavni deli so lastnoročno podpisani s strani vseh članov posloводства. Takemu izvorniku posloводство priloži tudi izvornik revizorjevega poročila, ki mora v tem primeru biti v pisni obliki, če želi družba

sestaviti izvirno verzijo letnega poročila po 60. členu ZGD-1 skupaj z izvirniki vseh prilog. Pisnemu izvirniku letnega poročila namreč ni mogoče prilagati elektronskega izvirnika revizorjevega poročila, izpis elektronskega izvirnika pa ni več izvirnik, temveč pisna (natisnjena) kopija izvirno elektronskega dokumenta.

- b. ZGD-1 zahteva hranjenje letnega poročila, izdanega v skladu s 60. členom ZGD-1, trajno, torej je potrebno trajno hraniti tudi vse njegove priloge, kar je tudi revizorjevo poročilo. Če je slednje izdano v elektronski obliki pomeni, da mora družba trajno hraniti tudi digitalno potrdilo izdajatelja, ter seznam odpoklicanih digitalnih potrdil v trenutku izdaje varnega elektronskega podpisa, da se lahko vsak trenutek v prihodnosti dokaže, da je bilo v času izdaje elektronskega podpisa le-to veljavno.
- c. Naročniki revizorjeva poročila lahko uporabljajo v različne namene ter tudi v različnih pravnih ureditvah. Če se bo revizorjevo poročilo v elektronski obliki uporabljalo tudi v državah članicah EU, je potrebno predvideti uporabo takega elektronskega podpisa, ki bo veljaven v državah članicah.

Podpisovanje

Pri revidiranju nastopata dve osebi, in sicer na eni strani revizijska družba kot nosilka pravic in obveznosti iz pogodbe o revidiranju in na drugi strani pooblaščen revizor, kot ključni revizijski partner odgovoren za izvedbo revidiranja.

ZRev-2 zahteva, da lahko revizorjevo poročilo (o revidiranih računovodskih izkazih) v imenu revizijske družbe podpiše(jo) le ključni revizijski partner(ji), ki jih revizijska družba določi kot odgovorne za izvedbo posla revidiranja. To je pomembno z vidika načina elektronskega podpisa revizorjevega poročila, torej ali uporabiti podpis z varnim elektronskim podpisom, s katerim podpisujejo fizične osebe ali varnim elektronskim žigom, s katerim podpisujejo pravne osebe. Agencija meni, da ima ključni revizijski partner zakonsko pooblastilo za podpis revizorjevega poročila v imenu revizijske družbe, hkrati pa prevzema tudi osebno strokovno odgovornost za opravljeno revizijo, zato se revizorjevo poročilo podpiše z njegovim varnim elektronskim podpisom, saj je na ta način opredeljena tudi odgovorna oseba za izvedeno revizijo. Če bi se v tem primeru uporabil varni elektronski žig, bi to pomenilo, da je revizorjevo poročilo podpisal kot zakoniti zastopnik revizijske družbe, pri čemer pa ni nujno, da je uporaba varnega elektronskega žiga družbe v njegovi (revizorjevi) izključni domeni.

Pri tem Agencija meni in revizijske družbe opozarja, da revizorjevo poročilo, izdano v elektronski obliki, ki vsebuje faksimile revizorjevega podpisa, ne pa tudi varnega elektronskega podpisa njegovega izdajatelja, ni revizorjevo poročilo, izdano v skladu z veljavnimi zakoni in drugimi pravili revidiranja, ter ne predstavlja veljavne izpolnitve pogodbe o revidiranju.

Revizijska družba mora pri odločanju o uporabi elektronskega podpisa upoštevati tudi namen uporabe revizorjevega poročila. Če se bo to uporabljalo v drugih državah članicah EU, se smatra, da je elektronsko izdano revizorjevo poročilo lastnoročno podpisano le v primeru, če bo za podpis uporabljen kvalificiran elektronski podpis kot ga opredeljuje Uredba eIDAS.

Uredba eIDAS in ZEPEP, se ne uporabljata znotraj zaprtih sistemov, ki obstajajo na podlagi nacionalnega prava oziroma ne posegata v dogovore med določeno skupino udeležencev. Agencija zato meni, da se revizijska družba in naročnik za poročanje, ki je namenjeno izključno naročniku za njegove potrebe in se ne nanaša na tretje stranke, dogovorita tudi za drugačno elektronsko podpisovanje poročil, vendar mora biti to predhodno dogovorjeno v pogodbi. Pri tem

pa je potrebno biti pozoren, da takoj ko ima dokument vpliv ali se ga uporablja tudi za tretje osebe, ki niso pogodbene stranke, tak način podpisovanja elektronske dokumentacije ni skladen z zahtevami ZEPEP oziroma Uredbe eIDAS (primer takih dokumentov so revizorjeva poročila o poslih, ki se opravljajo na podlagi ZGD-1 ali druge zakonodaje in bodo koristniki takega poročila tretje osebe, ne samo naročnik storitve).

Izročanje e-revizorjevega poročila naročniku

Naročnik in revizijska družba morata s pogodbo dogovoriti tudi način prenosa vseh izvirkov revizorjevega poročila v elektronski obliki k naročniku. Revizijska družba bo revizorjevo poročilo izdala in podpisala v svojem informacijskem sistemu nato pa ga bo morala v elektronski obliki predati naročniku revizije. Način prenosa in potrditve prevzema revizorjevega poročila s strani naročnika mora biti dogovorjen tako, da bo ustrezal tehničnim zmožnostim pogodbenih strank ter da bo varen.

Preklic ali umik revizorjevega poročila, izdanega v elektronski obliki

V skladu s pravili revidiranja lahko nastopijo tudi okoliščine, ko je revizor primoran umakniti oziroma preklicati svoje poročilo, na način, da od naročnika zahteva vračilo vseh izdanih izvirkov njegovega poročila.

Agencija revizijske družbe pri tem opozarja, da z uporabo običajnih postopkov elektronskega podpisovanja revizorjevega poročila in izdajo takega poročila naročniku revidiranja, revizijska družba nima več nadzora nad številom izvirkov, s katerimi razpolaga naročnik revizije, saj se s kopiranjem enega izvoda lahko ustvari poljubno število elektronskih izvirkov. To je pomembna razlika med izvirkom, izdanim v pisni obliki, in tistim, izdanim v elektronski obliki. To je razlog, da so pogodbeni dogovori o številu izvirkov revizorjevega poročila, ki bodo predani naročniku, brezpredmetni, saj si jih slednji lahko ustvari zeleno število.

Revizijske družbe morajo zato upoštevati, da bodo imele pri preklicu revizorjevih poročil, izdanih v elektronski obliki in podpisanih z varnim elektronskim podpisom veliko težav z ugotavljanjem točnega števila njegovih izvirkov, če ne bodo prej z za to usposobljenimi osebami dogovorile in vpeljale ustrezna varovala.

Številka: 0070-75/2020-6
Ljubljana, 30. 3. 2021

mag. Peter Zmagaj
direktor Agencije za javni nadzor
nad revidiranjem