Mitja Skitek*

POROČANJE REVIZIJSKIH DRUŽB IN POOBLAŠČENIH REVIZORJEV NADZORNIMA ORGANOMA PO ZREV-2

Audit Firms' and Certified Auditors' Reporting to Supervisory Bodies According to Auditing Act

POVZETEK ● *Članek predstavlja določbe ZRev-2, ki se nanašajo na poročanje revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev, oziroma se v nadaljevanju osredotoča na tiste dele, ki predstavljajo novost glede na prejšnji zakon. Tako daje poudarek poročanju revizijskim družbam, ter v tem delu predstavitvi vsebine in oblike poročanja, kot ga predvidevajo predlogi podzakonskih aktov obeh nadzornih organov revizijske stroke, ki so v fazi sprejemanja oziroma potrjevanja.*

Ključne besede ● *zakon o revidiranju, revizijska družba, pooblaščeni revizor, poročanje, revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje, Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, Slovenski inštitut za revizijo.*

1. UVOD

Zakon o revidiranju, ki je bil sprejet junija 2008 (odslej ZRev-2), je med drugim uvedel tudi spremembe poročanja revizijskih družb inštitucijam, ki nadzirajo njihovo izvajanje dejavnosti. Ker ZRev-2 nekatera področja izvajanja revidiranja podrobneje ureja, kot prejšnji zakon, s tem pa se širijo tudi področja, ki sta jih nadzorna organa dolžna preverjati, bo to nesporno vplivalo na obseg in vsebino poročil, ki jih bodo revizijske družbe dolžne posredovati.

* univ. dipl. ekon.; pooblaščeni revizor; strokovni svetovalec, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana.

Druga okoliščina, ki pomembno vpliva na izvajanje nadzora nad revizijskimi družbami pa je novo, širše pojmovanje revidiranja. Revizijske družbe namreč ne bodo več nadzirane samo v zvezi z opravljanjem revidiranja računovodskih izkazov, temveč tudi v zvezi z opravljanem drugih poslov dajanja zagotovil in poslov opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na podlagi pravil Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov s področij revidiranja, dajanja zagotovil in etike.

Ker tako določbe ZRev-2, vezane neposredno na poročanje, kakor tudi dejstvo, da se obseg pristojnosti nadzornih organov nad revidiranjem širi, neposredno vplivajo na vsebino in obseg poročanja, je namen tega prispevka podrobneje predstaviti zakonske določbe, ki urejajo poročanje revizijskih družb (vzporedno s tem tudi pooblaščenih revizorjev) ter namere obeh organov nadzora revizijske stroke po načinu ureditve poročanja v prihodnje, in sicer s ciljem seznaniti zavezance za poročanje z novimi zahtevami, ki se bodo v pojavile pred njimi.

V prvem delu prispevka bodo predstavljene predvsem novosti vezane na poročanje revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev ter tiste določbe ZRev-2, katerih spoštovanje se bo v prihodnje nadziralo preko teh poročil, v nadaljevanju pa podrobneje predstaviti vrste, vsebino in način poročanja revizijskih družb, kot naj bi bilo urejeno v prihodnje.

2. NOVOSTI PRI REDNEM POROČANJU

S podrobnim proučevanjem in primerjavo starega in novega zakona o revidiranju lahko ugotovimo, da se zahteve o poročanju pooblaščenih revizorjev glede na prejšnjo ureditev, niso spremenile. Zato se bomo v nadaljevanju osredotočili predvsem na spremembe, ki se nanašajo na poročanje revizijskih družb.

ZRev-2 ureja njihovo poročanje v poglavju 6.3.3., podrobnejša vsebina poročanja revizijskih družb, ki je bila v prejšnjem zakonu urejena s posebnim pravilnikom[1], pa je v ZRev-2 neposredno vključena v tekst zakona. Revizijske družbe tako še vedno do konca maja tekočega leta poročajo o pomembnih zadevah po stanju na dan 15. maja tekočega leta oziroma v obdobju med 16. majem preteklega leta in 15. majem tekočega leta, ne glede na to, da morajo v roku desetih dni poročati Inštitutu o spremembi vseh dejstev in okoliščin, na podlagi katerih so pridobile dovoljenje za opravljanje storitev revidiranja. Poročilo revizijskih družb nadzornima organoma po novem vsebuje podatke o:

[1] Seznam dokumentacije po 55. členu ZRev-1 (Uradni list RS, št. 65/02, 25. julij 2002)

- *imetnikih delnic revizijske družbe ter o pridobitvi oziroma spremembi kvalificiranih deležev;*
- *naložbah, na podlagi katerih je revizijska družba posredno ali neposredno pridobila kvalificirani delež v drugi pravni osebi, in o vsaki nadaljnji naložbi v to pravno osebo;*
- *spremembah statuta oziroma družbene pogodbe in vseh drugih aktov revizijske družbe;*
- *spremembah pogodbe o sodelovanju z drugo revizijsko družbo oziroma o podpisu nove pogodbe o sodelovanju z drugo revizijsko družbo;*
- *načinu izračuna zavarovalne vsote za zavarovanje revizorjeve odgovornosti po 67. členu ZRev-2 in načinu zavarovanja revizorjeve odgovornosti;*
- *zaposlenih;*
- *vseh pogodbah o revidiranju računovodskih izkazov, ki jih je revizijska družba sklenila z naročniki za revidiranje računovodskih izkazov preteklega obračunskega obdobja, in vseh pogodbah, ki jih je revizijska družba v preteklem obračunskem obdobju sklenila za opravljanje drugih poslov dajanja zagotovil in poslov opravljanja dogovorjenih postopkov;*
- *število načrtovanih in porabljenih ur za vsakega člana revizijske skupine za vsako posamezno revizijo računovodskih izkazov;*
- *številu revizijskih poročil, ki jih je podpisal posamezen pooblaščeni revizor*.

Prav tako pa mora revizijska družba nadzornima organoma poročati *o številu revizorjevih poročil, ki jih je podpisal posamezni pooblaščeni revizor, zaposlen v ali v pogodbenem razmerju z revizijsko družbo, v povezavi z opravljenimi revizijami posamičnih in konsolidiranih računovodskih izkazov, in o sestavinah v podpisanih pogodbah o revidiranju računovodskih izkazov iz tretjega odstavka 47. člena* ter o *razrešitvi ali odstopu revizijske družbe v obdobju, za katero je veljalo imenovanje, in ustrezno pojasniti razloge za razrešitev ali odstop*.

Bistvena novost, ki izhaja iz zakona, je poročanje nadzornima organoma o vseh sklenjenih pogodbah *za opravljanje drugih poslov dajanja zagotovil in poslov opravljanja dogovorjenih postopkov*, poročanje o sestavinah pogodb o revidiranju računovodskih izkazov in obveščanje o odstopih ali razrešitvah revizijskih družb od revidiranja računovodskih izkazov. Novost pa predstavlja tudi letno pregledno poročilo tistih revizijskih družb, ki izvajajo obvezno revizijo subjektov, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organiziran trg vrednostnih papirjev katerekoli države članice, in revizijske družbe v mreži. Tu ne gre za neposredno poročanje nadzornima organoma, bodo pa ta poročila nesporno predmet njunega pregleda oziroma nadzora.

Glede na to, da ZRev-2 daje nadzornima organoma pooblastilo, da s podzakonskima aktoma poročanje podrobneje uredita, je razprava o novostih in

spremembah smiselna predvsem na tej podlagi, saj so vsebina, obseg in način poročanja odvisni predvsem od njune želje po podrobnosti podatkov in informacij, ki jih želita pridobiti v okviru zakonskih pooblastil.

Tako sta v pripravi dva podzakonska akta s tega področja, ki bosta predstavljena v nadaljevanju, in temeljita na določbah 77. člena ZRev-2.

3. VRSTE, VSEBINA IN NAČIN POROČANJA REVIZIJSKIH DRUŽB

Podzakonski predpisi, ki bodo sprejeti, predvidevajo dve vrsti poročanja, in sicer:

- mesečno poročanje revizijskih družb, ter
- letno poročanje revizijskih družb.

3.1. Mesečno poročanje

Četrti odstavek 77. člena določa, da mora *revizijska družba Agenciji in Inštitutu poročati o številu revizorjevih poročil, ki jih je podpisal posamezni pooblaščeni revizor, zaposlen v ali v pogodbenem razmerju z revizijsko družbo, v povezavi z opravljenimi revizijami posamičnih in konsolidiranih računovodskih izkazov, in o sestavinah v podpisanih pogodbah o revidiranju računovodskih izkazov iz tretjega odstavka 47. člena*. Omenjeni odstavek daje Agenciji tudi pooblastilo, da način, obseg in roke poročanja opredeli v posebnem predpisu.

Glede na to, da je na podlagi predhodnih usklajevanj med Agencijo in Inštitutom prevladalo stališče, da je potrebnega več preventivnega delovanja, predvsem na področju sklepanjem pogodb o revidiranju računovodskih izkazov, ki predstavljajo osnovo za nadaljnje zagotavljanje kakovosti revidiranja, je Agencija pripravila predlog pravilnika, s katerim bo poročanje o zadevah, ki jih predvideva četrti odstavek 77. člena ZRev-2, urejeno na mesečni podlagi.

Kot rečeno, nadzorna organa želita predvsem sklepanje pogodb o revidiranju računovodskih izkazov preverjati sproti, z namenom pridobivanja informacij o tem, ali revizijske družbe že v tej fazi posvečajo zadostno pozornost načrtovanju revidiranja, in sicer ocenjevanju tveganj, povezanih z naročnikom, oceni potrebnega časa ter strokovne usposobljenosti revizijske ekipe za izvedbo posla. Pravila revidiranja namreč načrtovanje revidiranja razumejo kot kontinuiran

proces, ki se začne takoj, ko je prejšnja revizija zaključena in se konča z izdajo poročila o revidiranju (5. člen MSR 300).

Tako med drugim predlog pravilnika predvideva, da bodo morale revizijske družbe v mesečnih poročilih navajati tudi naslednje podatke o sklenjenih pogodbah o revidiranju:

- ime in priimek ključnega revizijskega partnerja, odgovornega za revizijsko poročilo;
- navedba pravnega razmerja med ključnim revizijskim partnerjem in revizijsko družbo ;
- s pogodbo načrtovano število ur ključnega revizijskega partnerja;
- s pogodbo načrtovano število ur osebja z več kot dvema letoma izkušenj pri reviziji, ne upoštevajoč ključnega revizijskega partnerja;
- s pogodbo načrtovano število ur ostalega osebja v revizijski ekipi;
- znesek pogodbene cene, ki pokriva predvideno porabo časa ključnega revizijskega partnerja;
- znesek pogodbene cene, ki pokriva predvideno porabo časa osebja z več kot dvema letoma izkušenj pri reviziji, ne upoštevajoč ključnega revizijskega partnerja;
- znesek pogodbene cene, ki pokriva predvideno porabo časa ostalega osebja v revizijski ekipi.

Na drugi strani pa bodo morale revizijske družbe v zvezi s podpisanimi revizijami računovodskih izkazov v mesečnih poročilih navajati tudi naslednje podatke:

- dejansko opravljeno število ur ključnega revizijskega partnerja;
- dejansko opravljeno število ur osebja z več kot dvema letoma izkušenj pri reviziji, ne upoštevajoč ključnega revizijskega partnerja;
- dejansko opravljeno število ur ostalega osebja v revizijski ekipi;
- znesek dejansko zaračunane cene, ki pokriva porabljen časa ključnega revizijskega partnerja;
- znesek dejansko zaračunane cene, ki pokriva porabljen časa osebja z več kot dvema letoma izkušenj pri reviziji, ne upoštevajoč ključnega revizijskega partnerja;
- znesek dejansko zaračunane cene, ki pokriva porabljen časa ostalega osebja v revizijski ekipi;
- ime in priimek, pravno razmerje z revizijsko družbo, številko odločbe o pridobitvi naziva pooblaščeni revizor ter porabljen čas za vsakega

pooblaščenega revizorja, ki je poleg ključnega revizijskega partnerja še sodeloval v revizijski ekipi;

- imena in priimki članov revizijske skupine z več kot dvema letoma delovnih izkušenj;
- imena in priimki ostalih članov revizijske skupine;
- ime in priimek veščakov, ki so bili angažirani pri revidiranju, področje za katerega so bili angažirani ter njihov strokovni naziv.

Z namenom zagotavljanja večje kakovosti revidiranja pa je predvideno razširjeno poročanje Agenciji in Inštitutu (kot dodatek k mesečnemu poročilu) v primerih:

1. da revizijska družba pri revidiranju računovodskih izkazov ali konsolidiranih računovodskih izkazov ne zagotovi, da je pri naročniku revidiranja:
   - ki je po kriterijih zakona, ki ureja gospodarske družbe, majhna gospodarska družba, porabljenih najmanj 100 delovnih ur revidiranja;
   - ki je po kriterijih zakona, ki ureja gospodarske družbe, srednje velika gospodarska družba, porabljenih najmanj 200 delovnih ur revidiranja;
   - ki je po kriterijih zakona, ki ureja gospodarske družbe, velika gospodarska družba, zagotovi najmanj 300 delovnih ur revidiranja;
2. da je ključni revizijski partner pred sklenitvijo pogodbe z naročnikom že predviden kot odgovoren ali dejansko odgovarja za več kot 25 revizorjevih poročil o opravljeni reviziji posamičnih računovodskih izkazov in pet revizorjevih poročil o opravljeni reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov. Za preračun na zgornjo dopustno število revizorjevih poročil se za revizorjeva poročila o revidiranju računovodskih izkazov velikih gospodarskih družb uporablja koeficient 1, za revizorjeva poročila o revidiranju računovodskih izkazov srednje velikih gospodarskih družb koeficient 0,67 in za revizorjeva poročila o revidiranju računovodskih izkazov malih gospodarskih družb koeficient 0,33.

Predvsem v teh primerih naj bi namreč revizijska družba z ustrezno dokumentacijo dokazala, da so bili postopki načrtovanja posla pred sklepanjem pogodb ustrezni in da omogočajo uspešno izvedbo posla. Tako naj bi razširjeno poročilo, ki bo priloga mesečnemu, vsebovalo podrobne informacije o postopkih, ki jih je revizijska družba opravila pred sklenitvijo pogodbe in dokazujejo, da je pridobila zadostne informacije o naročniku, predvsem o obsežnosti in zahtevnosti revizijskega posla, opravljenih analitičnih postopkih ter ocenah tveganj, povezanih s pomembnimi postavkami računovodskih izkazov, z navedbo konkretnih podatkov in zaključkov, ki izhajajo iz opravljenih postopkov.

Predvideno mesečno poročanje bo zasnovano na način, da bo zadnje mesečno poročilo predstavljalo tudi letno poročilo, s čimer bo poenostavljeno delo revizijskih družb.

3.2. Letno poročanje

V okviru letnega poročanja revizijskih družb je predvideno poročanje tako o poslih revidiranja računovodskih izkazov, kakor tudi o drugih poslih dajanja zagotovil. Razlog za to je široko pojmovanje revidiranja v ZRev-2.

Načeloma naj bi letno poročilo revizijske družbe po 77. členu, ki se nanaša na pogodbe o revidiranju računovodskih izkazov, predstavljal zbir mesečnih poročil, dopolnjenih s podatki, ki v času mesečnega poročanja še niso bili znani, pa jih nadzorna organa potrebujeta za načrtovanje izvajanja nadzorov v skladu z zakonom, zajemal pa bi tudi vse ostale zahteve po poročanju, ki izhajajo iz 77. člena ZRev-2. Poleg podatkov, ki bodo posredovani že z mesečnimi poročili, je predvideno, da revizijske družbe med drugim posredujejo še naslednje podatke:

- zaračunano ceno revidiranja (brez vračunanega DDV);
- dejansko opravljeno število ur ključnega revizijskega partnerja;
- dejansko opravljeno število ur osebja z več kot dvema letoma izkušenj pri reviziji, ne upoštevajoč ključnega revizijskega partnerja;
- dejansko opravljeno število ur ostalega osebja v revizijski ekipi;
- znesek dejansko zaračunane cene, ki pokriva porabljen časa ključnega revizijskega partnerja;
- znesek dejansko zaračunane cene, ki pokriva porabljen časa osebja z več kot dvema letoma izkušenj pri reviziji, ne upoštevajoč ključnega revizijskega partnerja;
- znesek dejansko zaračunane cene, ki pokriva porabljen časa ostalega osebja v revizijski ekipi;
- vrsta mnenja v poročilu o revidiranju (konsolidiranih) računovodskih izkazov;
- datum poročila o revidiranju (konsolidiranih) računovodskih izkazov;
- ime in priimek, pravno razmerje z revizijsko družbo, registrsko številko ter porabljen čas za vsakega pooblaščenega revizorja, ki je poleg ključnega revizijskega partnerja še sodeloval v revizijski ekipi;
- imena in priimki članov revizijske skupine z več kot dvema letoma delovnih izkušenj, ne upoštevajoč ključnega revizijskega partnerja;
- imena in priimki ostalih članov revizijske skupine;

- ime in priimek veščaka(ov), ki je(so) bil(i) angažiran(i) pri revidiranju, področje za katerega je(so) bil(i) angažiran(i) ter njegov(njihov) strokovni naziv.

Kot že rečeno pa ZRev-2 pojem revidiranja razume širše, zato 77. člen, ki se nanaša na poročanje revizijskih družb, predvideva tudi poročanje o vseh pogodbah, ki jih je revizijska družba v preteklem obračunskem obdobju sklenila za opravljanje drugih poslov dajanja zagotovil in poslov opravljanja dogovorjenih postopkov. Dodatno k temu je potrebno upoštevati, da zakon v delu (47. člen), ki govori o sklepanju pogodb, od revizijskih družb zahteva, da se za vse posle, ki jih zajema pojem revidiranja, pogodbe sklenejo na način, da vsebujejo določbe o:

- sestavi revizijske skupine z navedbo strokovne usposobljenosti članov,
- skupno načrtovanem času, potrebnem za revidiranje po posameznih članih delovne skupine glede na njihovo strokovno usposobljenost,
- medsebojnih pravicah in obveznostih, ki izhajajo iz opravljenega posla,
- ceni storitve revidiranja, razčlenjeni na ceno storitev posameznih članov delovne skupine glede na njihovo strokovno usposobljenost,
- obvezni izdelavi končnega obračuna dejansko porabljenih ur po članih delovne skupine.

Na ta način so se drugi posli revidiranja z vidika nadziranja pogodbenih določil »približali« revidiranju računovodskih izkazov, zato predlog pravilnika o letnem poročanju predvideva podobne podatke, kot jih bo morala revizijska družba posredovati v zvezi s pogodbami o revidiranju.

Na koncu naj poudarimo, da bodo revizijske družbe tako mesečna kot letna poročila posredovala na v naprej predpisanih elektronskih obrazcih, kar naj bi prispevalo k poenoteni obliki poročanja ter povečanju učinkovitosti pregledovanja prejetih poročil s strani nadzornih organov.

4. ZAKLJUČEK

Na podlagi ZRev-2 in sprejetih podzakonskih predpisov se bodo poročevalske obveznosti revizijskih družb nedvomno povečale. Namen obsežnejšega in pogostejšega poročanja nadzornima organoma je vsaj deloma zagotoviti sprotno preverjanja spoštovanja pravil revidiranja ter preventivno delovanje nadzornih organov na področju zagotavljanja kakovosti revidiranja.

Povečana obveznost poročanja je deloma posledica širšega razumevanja pojma revidiranja in dodatnih pravil, ki jih je potrebno spoštovati (in nadzirati njihovo spoštovanje) pri njegovem izvajanju, deloma pa posledica potreb po večjem obsegu informacij za učinkovito delo nadzornih organov. Pomemben napredek v tem pogledu predstavlja poenotena elektronska oblika poročanja, ki bo olajšala delo obema stranema v tem procesu, želja Agencije in Inštituta pa je v prihodnje zagotoviti, da se bodo vsa poročila, ki jih bodo revizijske družbe morale pošiljati, oblikovala, posredovala in zbirala na elektronski način.

SUMMARY ● *The article presents provisions of Auditing Act, which refer to Audit Firms and Certified Auditor reporting obligations, especially provisions which mean novelties in comparison with former regulation. The article emphasizes audit firms reporting obligations with presenting substance and form of reporting as it is envisaged in drafts of implementing regulations.*

Key Words ● *auditing Act, Audit Firm, Certified Auditor, Reporting, Financial Statements Audit, Auditing, Agency for Public Oversight Over Auditing, The Slovenian Institute of Auditors.*