

Ziņojums par zvērinātu revidentu tirgus uzraudzību

1. Konkurences padome, veicot zvērinātu revidentu tirgus uzraudzību, izvērtēja:

- 1) Latvijas Republikā pastāvošo tiesisko regulējumu revidentu nozarē;
- 2) zvērinātu revidentu iespējas konkurējošā vidē un iespējamus ekonomiskus, organizatoriskus un administratīvus ierobežojumus;
- 3) pieejamību zvērināto revidentu pakalpojumiem.

2. Zvērinātu revidentu darbības jomas regulējums

2.1. Latvijas Republikā zvērinātu revidentu darbību regulē:

- 1) Likums „Par zvērinātiem revidentiem”;
- 2) Ministru kabineta 08.06.2004. noteikumi Nr.525 „Kārtība, kādā iesniedzami pieteikumi un citi dokumenti zvērinātu revidentu kvalifikācijas eksāmenu kārtīšanai un zvērinātu revidentu komercsabiedrības licences saņemšanai”;
- 3) Ministru kabineta 27.12.2001. noteikumi Nr. 547 „Noteikumi par zvērināta revidenta – pašnodarbinātas personas vai individuāla komersanta – un zvērināta revidentu komercsabiedrības civiltiesiskās atbildības apdrošināšanas minimālo atbildības limitu”;
- 4) Direktīva 84/253/EEK par personu apstiprināšanu grāmatvedības dokumentu obligāto revīziju veikšanai;
- 5) Direktīva 2006/43/EK par gadu pārskatu un konsolidēto pārskatu obligātajām revīzijām.

Zvērinātie revidenti darbojas saskaņā ar sekojošiem normatīviem aktiem:

- 1) Likumu „Par uzņēmumu gada pārskatiem”;
- 2) Likumu „Par konsolidētiem gada pārskatiem”;
- 3) Likumu „Kredītiestāžu likums”;
- 4) Likumu „Par privātajiem pensiju fondiem”;
- 5) Likumu „Apdrošināšanas sabiedrību un to uzraudzības likums”;
- 6) Likumu „Finanšu instrumentu tirgus likums”;
- 7) Komerclikumu;
- 8) Rīgas fondu biržas noteikumiem „Par finanšu instrumentu iekļaušanu un tirdzniecību biržas regulētajos tirgos”;
- 9) Starptautiskajiem revīzijas standartiem (SRS) (International Standart of Auditing).

Saskaņā ar likuma „Par uzņēmumu gada pārskatiem” 62.panta pirmo daļu, „ja kapitālsabiedrības, kooperatīvās sabiedrības, Latvijā reģistrētas Eiropas kooperatīvās sabiedrības un Eiropas komercsabiedrības rādītāji pārsniedz divus no šā likuma 54.panta otrajā daļā minētajiem kritērijiem, kā arī ja sabiedrības pārvedami vērtspapīri ir iekļauti dalībvalstu regulētajā tirgū, tās sagatavoto gada pārskatu pārbauda zvērināts revidents atbilstoši likumam „Par zvērinātiem revidentiem””.¹ Šie kritēriji ir:

- bilances kopsumma – 250 000 LVL,

¹ Grozījumi likumā “Par uzņēmuma gada pārskatiem”, LR Likums, Latvijas Vēstnesis, 08.11.2006., nr.178, 62.panta pirmā daļa.

- neto apgrozījums – 500 000 LVL,
- vidējais darbinieku skaits pārskatā gadā – 25².

2.2. Zvērinātus revidentus uzraugošās iestādes

Finanšu ministrijas grāmatvedības metožu analīzes un koordinācijas departaments nodrošina valstiskās uzraudzības veikšanu pār Latvijas Zvērināto revidentu asociācijas (turpmāk - LZRA) darbības atbilstību likuma „Par zvērinātiem revidentiem” prasībām, kā arī nodrošina ar valstisko uzraudzību saistīto dokumentu apriti un uzglabāšanu. Finanšu ministrijas pilnvarotie pārstāvji ir tiesīgi piedalīties LZRA kopsapulcēs, komiteju un komisiju sēdēs, kā arī iepazīties ar LZRA pieņemtajiem lēmumiem. Likumā noteikts, ka LZRA statūtus, ētikas kodeksu, komiteju nolikumus, kā arī citus LZRA nolikumus apstiprina LZRA pēc saskaņošanas ar Finanšu ministriju. Likumā noteikts, ka Finanšu ministrija ir atbildīgā iestāde sadarbībā ar citu dalībvalstu un trešo valstu kompetentajām institūcijām revīzijas jomā.

Ministru kabinets 25.11.2008. saskaņā ar likuma „Par zvērinātiem revidentiem” 37.² panta pirmo un trešo daļu ir pieņēmis noteikumus Nr. 967 „Revīzijas konsultatīvās padomes nolikums”. 27.11.2008. Ministru kabinets ir apstiprinājis Revīzijas konsultatīvās padomes sastāvu.³ Revīzijas konsultatīvās padomes lēmumiem ir ieteikuma raksturs.

LZRA mērķis ir īstenot zvērinātu revidentu profesionālo pašpārvaldi, lai veicinātu profesionālās kvalifikācijas paaugstināšanu, radošo spēju izkopšanu un pieredzes apgūšanu, kā arī rūpēties par savas profesijas prestižu un tiesisko aizsardzību.

LZRA ir deleģētas plašas pilnvaras revidentu profesijas regulēšanā, kā, piemēram, zvērināto revidentu uzraudzība un disciplinārlietu izskatīšana. LZRA un tās izveidoto komiteju darbs tiek veikts vairākos virzienos, kas izpaužas zvērināto revidentu atbalstīšanā, profesionālo prasību un ētikas normu formulēšanā, revidentu darbības kontrolē un uzraudzībā, viņu nepārtrauktas apmācības nodrošināšanā. Svarīgs LZRA uzdevums ir arī pētījumu veikšana revīzijas metodoloģijas jomā, zvērinātu revidentu pretendentu apmācībā un eksaminēšanā, kā arī darbs pie starptautisko revīzijas standartu skaidrojumu izdošanas.

Saskaņā ar LZRA statūtiem LZRA ir sabiedriska organizācija. Zvērinātam revidentam obligāti jābūt par LZRA biedru, kā to nosaka LZRA statūti. Tādējādi nepastāv brīvprātības princips.

LZRA ir atbildīga par profesionālo standartu un ētikas normu ievērošanu, kā arī citu likumu un noteikumu ievērošanu, kas piemērojami revidentu profesionālai darbībai, kā arī par asociācijas biedru profesionālās darbības uzraudzību. Ja tiek pārkāpts likums „Par zvērinātiem revidentiem”, Latvijā atzītie starptautiskie revīzijas standarti un profesionālās ētikas kodekss, LZRA var apturēt vai anulēt zvērināta revidentu komercsabiedrības licenci. Disciplinārās sankcijas ietver brīdinājumu, aizrādījumu, zvērināta revidenta sertifikāta apturēšanu uz noteiktu laika periodu, kas nepārsniedz vienu gadu, vai zvērināta revidenta sertifikāta anulēšanu.

² Grozījumi likumā “Par uzņēmuma gada pārskatiem”, LR Likums, Latvijas Vēstnesis, 08.11.2006., nr.178, 54.panta otrā daļa,

³ <http://www.mk.gov.lv/lv/aktuali/kalendars/>

3. Konkrētais tirgus

Konkrētā tirgus noteikšanai ir jāveic pieprasījuma un piedāvājuma puses aizvietojamības izvērtēšana.

Zvērināti revidenti sniedz šādus revīzijas pakalpojumus:

- 1) normatīvos aktos noteiktā klienta gada pārskata, arī konsolidētā gada pārskata, pārbaude un revidenta ziņojuma sniegšana par tajā ietvertajiem finanšu pārskatiem;
- 2) revīzijas uzdevuma veikšana pēc likumos noteiktā Komercreģistra iestādes, izmeklēšanas iestādes, prokurora, tiesneša vai tiesas uzaicinājuma likumos noteiktajos gadījumos;
- 3) valsts un pašvaldību institūciju finanšu revīzija un revīzijas pārskata sagatavošana, kā arī atzinuma sniegšana par saimnieciskā gada pārskatu;
- 4) citos normatīvajos aktos vai revīzijas pakalpojuma līgumā paredzēta revīzijas uzdevuma veikšana.⁴

Eiropas Komisijas starptautisko auditorkompāniju apvienošanās lietās pēc to pakalpojumu sniegšanas veidiem konkrēto preču tirgu iedala šādi:

- 1) grāmatvedības un revīzijas pakalpojumu sniegšana kotētiem un lieliem uzņēmumiem,
- 2) grāmatvedības un revīzijas pakalpojumu sniegšana maziem un vidējiem uzņēmumiem,
- 3) nodokļu konsultācijas pakalpojumi,
- 4) korporatīvie finanšu pakalpojumi.⁵

Pieprasījuma pusi veido zvērināto revidentu pakalpojumu saņēmēji: kredītiestādes, apdrošināšanas sabiedrības, akciju sabiedrības u.c. uzņēmumi, kam saskaņā ar likumu „Par uzņēmumu gada pārskatiem” ir obligāti jānodrošina gada pārskata neatkarīga pārbaude. Tādējādi no pieprasījuma puses prasības revīzijas pakalpojumam, ko izvirza pakalpojuma saņēmējs, ir vērtējamas kā vienādas. Tāpat revīzijas pakalpojums no pieprasījuma puses nav aizstājams ar cita veida (arī līdzīgiem revidentu sniegtiem) pakalpojumiem.

Izvērtējot aizvietojamību no piedāvājuma puses, secināms, ka revīzijā kā pakalpojuma sniegšanā pastāv normatīvos aktos noteikti ierobežojumi, t.i., šo pakalpojumu ir tiesīgi sniegt tikai attiecīgi kvalificēti un sertificēti tirgus dalībnieki. Tādējādi šī pakalpojuma sniegšana ir vērtējama kā atsevišķs konkrētās preces tirgus.

Tāpat jāsecina, ka pakalpojumu sniegšana kotētiem un lieliem uzņēmumiem veido atsevišķu konkrēto tirgu:⁶

- šādām kompānijām ir nepieciešamība, lai auditoru pakalpojumus sniegtu auditorkompānija ar atbilstošu reputāciju finanšu tirgos;
- nepieciešamība, lai pakalpojumi tiktu sniegti teritorijā, kas ģeogrāfiski pārsniedz vienas valsts ietvarus;
- auditējot specifisku nozaru kompānijas, nepieciešama attiecīgai nozarei specifiska un padziļināta analīze;
- nepieciešami nozīmīgi resursi (no piedāvājuma puses vērtējot, četrām lielākām auditorkompānijām⁷ ir nepieciešamie resursi šāda audita veikšanai).

⁴ Zvērināto revidentu likums, LR Likums, Latvijas Vēstnesis, 22.05.2001., nr.78,

⁵ Price Waterhouse/Coopers&Lybrand; Case COMP/M.2810 Deloitte&Touche/Andersen UK, 01.07/2002

⁶ Ownership rules of audit firms and their consequences for audit market concentration. Oxera. October 2007. p.174. http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/market/oxera_report_en.pdf.

Tādējādi, ņemot vērā augstā minēto un pamatojoties uz Konkurences likuma 1.panta 5.punktu, konkrētās preces tirgus definējams kā revīzijas pakalpojumu tirgus, kas var tikt definēts arī detalizētāk, ņemot vērā pakalpojumu specifiku un revidenta atbilstību pakalpojumu saņēmēja specifiskām prasībām.

Pamatojoties uz Konkurences likuma 1. panta 3. punktu, par konkrēto ģeogrāfisko tirgu zvērināto revidentu revīzijas pakalpojumu tirgū nosakāma Latvijas teritorija.

4. Konkurences situācija Latvijā tirgū

4.1. Tirgus dalībnieki

Pēc SIA „Lursoft” publiski pieejamās informācijas 2008.gadā ar NACE klasifikatora 69.20 kodu „Uzskaites, grāmatvedības, audita un revīzijas pakalpojumi, konsultēšana nodokļu jautājumos” Latvijas Republikas Uzņēmumu reģistrā ir reģistrētas 1746 komercsabiedrības. Savukārt saskaņā ar likumu „Par zvērinātiem revidentiem” fiziska persona iegūst zvērināta revidenta statusu, kad šajā likumā noteiktajā kārtībā ir nokārtojusi zvērināta revidenta eksāmenus, saņēmusi LZRA izsniegtu zvērināta revidenta sertifikātu un ir ierakstīta Zvērinātu revidentu reģistrā. Attiecīgi komercsabiedrība iegūst zvērinātu revidentu komercsabiedrības statusu pēc tam, kad likumā „Par zvērinātiem revidentiem” noteiktā kārtībā saņēmusi LZRA izsniegtu licenci un ir ierakstīta Zvērinātu revidentu komercsabiedrību reģistrā.

LZRA ir dibināta 1994.gadā; šajā gadā tika reģistrēti 75 zvērinātie revidenti. Saskaņā ar LZRA Zvērināto revidentu un zvērināto revidentu komercsabiedrību reģistru 2008. gadā Latvijas Republikā aktīvi darbojušies reģistrēti 175 revidenti un 146 revidentu komercsabiedrības. Secināms, ka 14 (četrpadsmit) gadu laikā jauno zvērināto revidentu pieplūdums nav būtisks. Vidēji gadā LZRA tiek reģistrēti 7 zvērinātie revidenti .

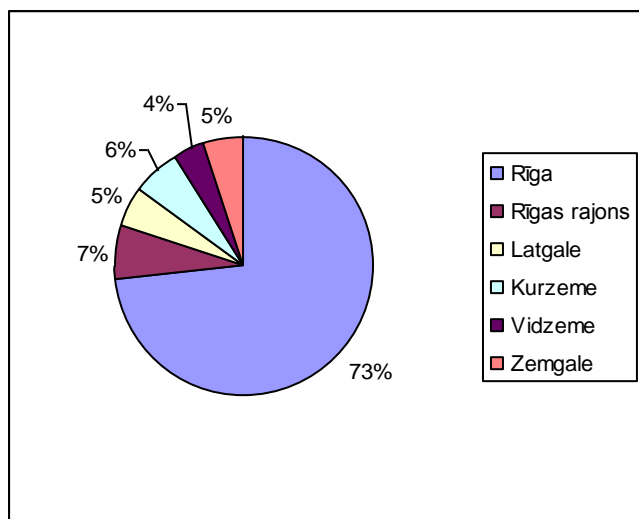
Vienlaikus, vērtējot tirgus struktūru, secināms, ka līdz pat 70% tirgus pēc apgrozījuma varētu aizņemt četras lielākās ārvalstu auditorkompānijas – Pricewaterhouse Coopers, Deloitte & Touche, Ernst & Young un KPMG. Šādai tirgus struktūrai ir vairāki cēloņi. Pirmkārt, ārvalstu meitas uzņēmumi Latvijā izvēlas tiem pazīstamu zīmolu auditorkompānijas. Otrkārt, finanšu tirgus dalībnieku – banku, apdrošināšanas kompāniju, biržā kotēto uzņēmumu un citu uzņēmumu, kas vēlas nodrošināt uzticamību ārvalsts investoru acīs – finanšu pārskatu revīzija pamatā tiek uzticēta šīm auditorkompānijām, lai gan Latvijas Republikas likumdošana neaizliedz arī pārējiem revidentu uzņēmumiem veikt lielo finanšu tirgus dalībnieku pārskatu revīzijas. Tāpat augstās profesionālā riska apdrošināšanas izmaksas, kā arī tas, ka vietējie revidenti ir bijuši ārpus šī tirgus, apgrūtina iespēju viņiem pilnvērtīgi iekļauties tajā.

Mazo zvērināto revidentu komercsabiedrību priekšrocība revīzijas pakalpojumu tirgū ir pakalpojumu elastība un konkurētspējīga cena mazo un vidējo uzņēmumu pārskatu revīzijās.

⁷ Pricewaterhouse Coopers, Deloitte & Touche, Ernst & Young un KPMG.

4.2. Revīzijas pakalpojumu sniedzēju teritoriālais iedalījums

Saskaņā ar LZRA Zvērināto revidentu reģistru un zvērināto revidentu komercsabiedrību reģistru lielākā daļa, t.i., 80%, zvērināto revidentu atrodas Rīgā un Rīgas rajonā. Ņemot vērā, ka 43 % no Latvijas Republikā reģistrētām komercsabiedrībām aktīvi darbojas Rīgā un 29 % Rīgas rajonā, secināms, ka zvērināto revidentu teritoriālais izvietojums ir veidojies atbilstoši. Turklāt no zvērināto revidentu paskaidrojumiem izriet, ka Rīgas teritorijā darbojošies zvērinātie revidenti apkalpo klientus arī citos Latvijas Republikas reģionos.



4.3. Zvērinātu revidentu atlīdzība

Akadēmiskajā literatūrā ir izteikts viedoklis, ka, nosakot atalgojumu, ievērojot profesionālos pamatprincipus un novēršot vai samazinot apdraudējumu, jāveic šādi pasākumi:

- 1) jāinformē klients par darba uzdevuma izpildes nosacījumiem un tieši par to, kā tiek aprēķināts atalgojums, kādi pakalpojumi tiks sniegti par pieprasīto atalgojumu;
- 2) darba uzdevumu veikšanai jāatvēr pietiekami daudz laika un jānorīko kvalificēts personāls.⁸

Kopš 2008. gada 1. janvāra komercsabiedrībām, kuras izmanto zvērināta revidenta vai zvērinātu revidentu komercsabiedrību revīzijas pakalpojumus, sagatavojot gada pārskatus, saskaņā ar Gada pārskata likuma 45.panta sesto daļu un pārejas noteikumu 8.punktu gada pārskata pielikumā atsevišķi jānorāda atlīdzības kopsumma pārskata gadā komercsabiedrības zvērināta revidentam vai zvērinātu revidentu komercsabiedrībai par:

- 1) gada pārskata pārbaudi;
- 2) citu revīzijas uzdevumu veikšanu;
- 3) konsultācijām nodokļu jautājumos;
- 4) citu lietpratēja uzdevuma veikšanu.

⁸ Andrejs Ponomarjovs. Grāmatvežu un revidentu profesionālā ētika. Latvijas Universitātes Akadēmiskais apgāds. 2008., 58.lpp.

Konkurences padome saskaņā ar SIA „LURSOFT” tīmekļa vietnē www.lursoft.lv pieejamo statistikas informāciju „Par uzņēmumiem ar lielāko 2007.gada apgrozījumu” izvēles kārtībā iepazīs ar komercsabiedrību publiski pieejamiem gada pārskatiem, no kuriem secināms, ka atlīdzības kopsumma par revīzijas pakalpojumu sniegšanu ir no 700 LVL līdz 33 875 LVL. Izvērtējot komercsabiedrību, izņemot kredītiestādes un apdrošināšanas sabiedrības, gada pārskatos ietvertu informāciju par tādiem posteņiem kā komercsabiedrību darbības veidi, pamatkapitāls, neto apgrozījums, peļņa (zaudējumi) pēc nodokļiem, aktīvi un pasīvi, kā arī darbinieku skaits, nav iespējams gūt priekšstatu par atlīdzības veidošanas mehānismu. Taču pārsvarā revīzijas pakalpojumus snieguši četru lielāko auditorkompāniju – Pricewaterhouse Coopers, Deloitte & Touche, Ernst & Young un KPMG – pārstāvji Latvijā.

4.4. Barjeras ienākšanai tirgū

Profesionālo pakalpojumu sniedzējiem ir jāatbilst noteiktām vispārējām un specifiskām profesionālās kvalifikācijas prasībām. Šādi ierobežojumi pamatoti ar nepieciešamību nodrošināt sniegtā pakalpojuma kvalitāti. Piemēram, likuma „Par zvērinātiem revidentiem” 4.panta 1.punktā noteikts, ka „fiziska persona iegūst zvērināta revidenta statusu pēc tam, kad tā šajā likumā noteiktajā kārtībā ir nokārtojusi zvērināta revidenta kvalifikācijas eksāmenus, saņēmusi Latvijas Zvērinātu revidentu asociācijas izsniegtu zvērināta revidenta sertifikātu un ierakstīta Zvērinātu revidentu reģistrā”.

Savukārt minētā likuma 8.pantā par pretendentiem noteiktām prasībām noteikts, ka „zvērinātu revidentu kvalifikācijas eksāmenus var kārtot rīcībspējīga fiziska persona, kura atbilst visām šajā pantā minētajām prasībām:

- 1) ir sasniegusi 25 gadu vecumu;
- 2) ir Latvijas Republikā vai ārvalstīs ieguvusi augstāko izglītību ekonomikas, vadības vai finanšu jomā vai arī ārvalstīs ieguvusi attiecīgās valsts revidenta kvalifikāciju. Lēmumu par ārvalstīs izsniegto attiecīgo izglītību apliecinošo dokumentu atzīšanu, ievērojot Izglītības likumā noteikto kārtību, pieņem Zvērināto revidentu asociācija;
- 3) prot latviešu valodu;
- 4) ir ieguvusi Latvijas Zvērinātu revidentu asociācijas atzītu vismaz triju gadu pieredzi klienta gada pārskatu pārbaudē, kā arī finanšu revīzijā;
- 5) ir persona ar nevainojamu reputāciju (uz to neattiecas neviens no šā likuma 9.pantā minētajiem apstākļiem)”.

Likuma „Par zvērinātiem revidentiem” 9.pantā noteikts, ka „par zvērinātu revidentu nedrīkst būt persona, uz kuru attiecas vismaz viens no turpmāk šajā pantā minētajiem apstākļiem, tas ir, persona:

- 1) kuru tiesa atzinusi par maksātnespējas parādnieku;
- 2) kura ir tiesājama vai apsūdzētais krimināllietā par tīša noziedzīga nodarījuma izdarīšanu;
- 3) kura notiesāta par tīša noziedzīga nodarījuma izdarīšanu (neatkarīgi no tā, vai persona tikusi atbrīvota no soda izciešanas sakarā ar noilgumu, apžēlošanu vai amnestiju);
- 4) kura atbrīvota no amata ar tiesas spriedumu krimināllietā;
- 5) kuras nodarbošanās ētisku apsvērumu dēļ nav savienojama ar zvērināta revidenta profesionālo darbību”.

Pretendentu pieteikumu iesniegšanas un izskatīšanas kārtība ir noteikta likumā „Par zvērinātiem revidentiem”, Ministru kabineta 08.06.2004. noteikumos Nr. 525 „Kārtība, kādā iesniedzami pieteikumi un citi dokumenti zvērinātu revidentu kvalifikācijas eksāmenu kārtošanai un zvērinātu revidentu komercsabiedrības licences saņemšanai”, LZRA Zvērinātu revidentu sertificēšanas noteikumos un LZRA nolikumā „Par trīs gadu pieredzes revīzijas darbā iegūšanas un atzīšanas kārtību un par pielaišanu pie zvērinātu revidentu kvalifikācijas eksāmeniem”.

Latvijas Republikā spēkā esošais likums “Par zvērinātiem revidentiem” nosaka zvērinātu revidentu obligāto profesionālās civiltiesiskās atbildības apdrošināšanu. Tiek apdrošināta zvērinātu revidentu profesionālā civiltiesiskā atbildība par trešajām personām nodarītajiem zaudējumiem. Par apdrošināšanas gadījumu tiek uzskatīta jebkura reāla vai iespējami notikusi nolaidība, kļūda vai neizdarība apdrošinātās profesijas praksē, par kuru vēlāk var tikt celta prasība vai izvirzīta pretenzija.

Ministru kabineta 27.12.2001. noteikumi Nr. 547 „Noteikumi par zvērināta revidenta – pašnodarbinātas personas vai individuālā komersanta – un zvērinātu revidentu komercsabiedrības civiltiesiskās atbildības apdrošināšanas limitu”, kas izdoti saskaņā ar likuma „Par zvērinātiem revidentiem” 42.panta pirmo un otro daļu, nosaka minimālo civiltiesiskās atbildības apdrošināšanas limitu. Minimālais civiltiesiskās atbildības apdrošināšanas limits zvērinātam revidentam kā pašnodarbinātai personai vai individuālajam komersantam darbības uzsākšanas gadā un gada darbības laikā ir 30 000 LVL, savukārt komercsabiedrībai – 100 000 LVL, bet ne mazāks par iepriekšējā pārskata gadā no revīzijas pakalpojumiem gūto šī zvērinātā revidenta ieņēmumu kopsummam.

Secinājumi

Vērtējot zvērināto revidentu pakalpojumu teritoriālo pieejamību, secināms, ka tā ir atbilstoša komercdarbības aktivitātei un konkurences situācijai reģionos. Teritoriāli nav ierobežota pakalpojumu saņēmēja Latvijā brīvība izvēlēties tā prasībām (gan attiecībā uz pakalpojuma cenu, gan kvalitāti) atbilstošu jebkuru Latvijā sertificētu zvērinātu revidentu vai to komercsabiedrību. Zvērināta revidenta pakalpojuma ekonomiskā vērtība veidojas ne tikai no pakalpojuma izmaksām, bet arī no citiem faktoriem, kas atsevišķos gadījumos var būt svarīgi pakalpojuma saņēmējiem – revidenta starptautiskā atpazīstamība, pieredze u.c.

Izvērtējot normatīvo bāzi, kas nosaka profesionālās kvalifikācijas un citas prasības, secināms, ka to radītie ierobežojumi ir adekvāti, lai novērstu nekvalitatīvu pakalpojumu sniegšanu un nepamatoti neierobežotu konkurenci konkrētajā tirgū.