

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**PRIMERJALNA ANALIZA SUBJEKTOV JAVNEGA INTERESA V
SLOVENIJI IN IZBRANIH DRŽAVAH EVROPSKE UNIJE Z
VIDIKA RAČUNOVODENJA, REVIDIRANJA IN NADZORA NAD
REVIDIRANJEM**

Ljubljana, junij 2020

KAROLINA BENEDIČIČ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Karolina Benedičič študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Primerjalna analiza subjektov javnega interesa v Sloveniji in izbranih državah Evropske unije z vidika računovodenja, revidiranja in nadzora nad revidiranjem, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem doc. dr. Marjanom Odarjem

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne _____

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD.....	1
1 JAVNI INTERES.....	5
1.1 Javne družbe.....	7
1.2 Subjekti javnega interesa	7
2 RAČUNOVODENJE PRI SUBJEKTIH JAVNEGA INTERESA	8
2.1 Razvoj računovodske zakonodaje	8
2.2 Nova evropska zakonodaja s področja računovodenja	9
2.2.1 Uredba 1606/2002/ES	9
2.2.1.1 Mednarodni računovodski standardi.....	10
2.2.2 Direktiva 2013/34/EU	10
2.2.2.1 Merila za razvrščanje družb v velikostne razrede	11
2.2.2.2 Letno poročanje in druga določila Direktive 2013/34/ES.....	12
3 REVIDIRANJE IN NADZOR NAD REVIDIRANJEM PRI SUBJEKTIH JAVNEGA INTERESA.....	12
3.1 Razvoj revizijske zakonodaje.....	13
3.2 Nova evropska zakonodaja s področja revizije	14
3.2.1 Direktiva 2014/56/EU	14
3.2.2 Uredba 537/2014/EU	17
3.2.2.1 Najpomembnejše novosti, ki jih prinaša Uredba 537/2014/EU	17
3.2.2.1.1 Prepoved izvajanja določenih nerevizijskih storitev	18
3.2.2.1.2 Plačilo za opravljeno revizijo pri subjektih javnega interesa	20
3.2.2.1.3 Revizorjevo poročanje	21
3.2.2.1.4 Obvezna rotacija revizorjev in revizijskih družb	23
3.2.3 Definicija subjektov javnega interesa v državah Evropske unije pred in po sprejetju nove zakonodaje	26
3.2.4 Število subjektov javnega interesa v državah Evropske unije pred in po sprejetju nove zakonodaje	28
3.3 Evropska zakonodaja s področja nadzora nad revidiranjem.....	30
3.3.1 Vrste nadzora nad revidiranjem.....	30
3.3.2 Javni nadzor nad revidiranjem v Evropski uniji.....	31
3.3.2.1 Prenos nalog na strokovne organe	32

3.3.2.2	<i>Financiranje in transparentnost javnega nadzora nad revidiranjem</i>	34
3.3.2.3	<i>Sankcioniranje</i>	35
3.3.2.4	<i>Sistem zagotavljanja kakovosti nadzora – inšpekcijski pregledi</i>	35
3.3.2.5	<i>Združenje institucij javnega nadzora nad revidiranjem v Evropski uniji</i>	36
4	SUBJEKTI JAVNEGA INTERESA V IZBRANIH DRŽAVAH EVROPSKE UNIJE	36
4.1	Slovenija	36
4.1.1	Definicija subjektov javnega interesa v Sloveniji	37
4.1.2	Ureditev subjektov javnega interesa z vidika računovodenja v Sloveniji	38
4.1.3	Ureditev subjektov javnega interesa z vidika revidiranja v Sloveniji	40
4.1.4	Javni nadzor nad revidiranjem v Sloveniji	42
4.1.4.1	<i>Agencija za javni nadzor nad revidiranjem</i>	42
4.2	Nemčija	43
4.2.1	Definicija subjektov javnega interesa v Nemčiji	43
4.2.2	Ureditev subjektov javnega interesa z vidika računovodenja v Nemčiji	44
4.2.3	Ureditev subjektov javnega interesa z vidika revidiranja v Nemčiji	44
4.2.4	Javni nadzor nad revidiranjem v Nemčiji	45
4.2.4.1	<i>Urad za nadzor nad revizijo računovodskih izkazov</i>	46
4.2.4.2	<i>Zbornica pooblaščenih revizorjev</i>	46
4.2.4.3	<i>Inštitut za revizijo</i>	47
4.3	Velika Britanija	47
4.3.1	Definicija subjektov javnega interesa v Veliki Britaniji	47
4.3.2	Ureditev subjektov javnega interesa z vidika računovodenja v Veliki Britaniji	48
4.3.3	Ureditev subjektov javnega interesa z vidika revidiranja v Veliki Britaniji	48
4.3.4	Javni nadzor nad revidiranjem v Veliki Britaniji	49
4.3.4.1	<i>Svet za računovodsko poročanje</i>	49
4.3.4.2	<i>Priznani nadzorni organi</i>	49
4.4	Hrvaška	50
4.4.1	Definicija subjektov javnega interesa na Hrvaškem	50
4.4.2	Ureditev subjektov javnega interesa z vidika računovodenja na Hrvaškem	51
4.4.3	Ureditev subjektov javnega interesa z vidika revidiranja na Hrvaškem	51

4.4.4 Javni nadzor nad revidiranjem na Hrvaškem	52
4.4.4.1 Ministrstvo za finance.....	52
4.4.4.2 Hrvatska revizorska komora.....	52
5 PRIMERJALNA ANALIZA UREDITVE SUBJEKTOV JAVNEGA INTERESA MED IZBRANIMI DRŽAVAMI EVROPSKE UNIJE	53
SKLEP	59
LITERATURA IN VIRI	61
PRILOGE	67

KAZALO TABEL

Tabela 1: Zakonodaja, ki ureja poslovanje subjektov javnega interesa v Evropski uniji in Sloveniji.....	2
Tabela 2: Merila za razvrščanje družb (velikostni razredi)	11
Tabela 3: Definicija subjektov javnega interesa pred in po sprejetju nove zakonodaje	27
Tabela 4: Število subjektov javnega interesa pred in po sprejetju nove zakonodaje.....	29
Tabela 5: Število subjektov javnega interesa v Sloveniji	38
Tabela 6: Velikostni razredi za razvrščanje družb v Sloveniji	39
Tabela 7: Velikostni razredi za razvrščanje družb v Nemčiji	44
Tabela 8: Velikostni razredi za razvrščanje družb v Veliki Britaniji	48
Tabela 9: Velikostni razredi za razvrščanje družb na Hrvaškem.....	51
Tabela 10: Primerjava definicij subjektov javnega interesa med izbranimi državami Evropske unije	55
Tabela 11: Primerjava implementacije nove revizijske zakonodaje med izbranimi državami Evropske unije	57
Tabela 12: Primerjava sistemov javnega nadzora nad revidiranjem med izbranimi državami Evropske unije	58
Tabela 13: Primerjava prenosa nalog na druge strokovne organe med izbranimi državami Evropske unije	59

KAZALO SLIK

Slika 1: Tržni delež Big 4 družb pred in po sprejetju nove zakonodaje	16
Slika 2: Prepovedane nerevizijske storitev – dodatne omejitve	19
Slika 3: Opravljanje določenih davčnih storitev in storitev vrednotenja.....	20
Slika 4: Najdaljše trajanje posla.....	24
Slika 5: Podaljšanje trajanja posla, v kolikor je izveden postopek javnega razpisa	25
Slika 6: Podaljšanje trajanja posla, v kolikor je hkrati zaposlenih več revizijskih družb	25
Slika 7: Definicija subjektov javnega interesa v državah Evropske unije	28
Slika 8: Prikaz prenosa nalog na druge strokovne organe	32

Slika 9: Prenos podeljevanja dovoljenj in registracije revizorjev in revizorskih družb	33
Slika 10: Prenos sprejemanja relevantnih standardov	33
Slika 11: Prenos stalnega izobraževanja	34
Slika 12: Organizacija javnega nadzora nad revidiranjem v Nemčiji	45

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Subjekti javnega interesa in revizijske družbe, ki so v letu 2017 opravile revizijo določenega subjekta javnega interesa.....	1
Priloga 2: Revizijske družbe, ki so v letu 2017 revidirale subjekte javnega interesa.....	3

SEZNAM KRATIC

angl. – angleško

ACCA – (angl. Association of Chartered Certified Accountants); Združenje pooblaščenih računovodskih strokovnjakov

Agencija – Agencija za javni nadzor nad revidiranjem

APAK – (nem. Abschlussprüferaufsichtskommission); Komisija za nadzor nad revizijo računovodskih izkazov

APAReG – (nem. Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz); Zakon o nadzoru nad revidiranjem

APAS – (nem. Abschlussprüferaufsichtsstelle); Urad za nadzor nad revizijo računovodskih izkazov

AReG – (nem. Abschlussprüfungreformgesetz); Zakon o revidiranju

BEIS – (angl. Department for Business, Energy and Industrial Strategy); Oddelek za poslovanje, energijo in industrijo

BilRUG – (nem. Bilanzrichtlinie – Umsetzungsgesetz); Zakon o izvajanju računovodske direktive

CA – (angl. Companies Act); Zakon o podjetjih

CAI – (angl. Chartered Accountants Ireland); Pooblaščen računovodje Irske

Direktiva 2006/43/ES – Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS ter razveljavitvi Direktive Sveta 84/253/EGS

Direktiva 2013/34/ES – Direktiva 2013/34/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 26. junija 2013 o letnih računovodskih izkazih, konsolidiranih računovodskih izkazih in povezanih poročilih nekaterih vrst družb, spremembi direktive 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta ter razveljavitvi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS

Direktiva 2014/56/EU – Direktiva 2014/56/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o spremembi Direktive 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze

GBP – (angl. Great Britain Pound Sterling); funt šterling

HGB – (nem. Handelsgesetzbuch); Gospodarski zakonik

HRK – hrvaška kuna

hrv. – hrvaško

EU – Evropska unija

FCA – (angl. Financial Conduct Authority); Organ za računovodska pravila

FEE – (angl. Federation of European Accountants); Združenje evropskih računovodij

FRC – (angl. Financial Reporting Council); Svet za računovodsko poročanje

ICAEW – (angl. Institute of Chartered Accountants in England and Wales); Inštitut pooblaščenih računovodij v Angliji in Walesu

ICAS – (angl. Institute of Chartered Accountants of Scotland); Inštitut pooblaščenih računovodskih strokovnjakov Škotske

IDW – (nem. Institut der Wirtschaftsprüfer); Inštitut za revizijo

IFAC – (angl. International Federation of Accountants); Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov

Inštitut – Slovenski inštitut za revizijo

Komora – (hrv. Hrvatska revizorska komora); Hrvaška revizorska komora

mio – milijon

MRS – (angl. International Accounting Standard); Mednarodni računovodski standardi

MSR – (angl. International Standards of Auditing); Mednarodni standardi revidiranja

MSRP – (angl. International Financial Reporting Standards); Mednarodni standardi računovodskega poročanja

MzF – (hrv. Ministarstvo financija); Ministrstvo za finance

nem. – nemško

PRA – (angl. Prudential Regulation Authority); Organ za bonitetno regulacijo

RSBs – (angl. Recognized Supervisory Bodies); Priznani nadzorni organi

RQBs – (angl. Recognized Qualifying Bodies); Priznani usposobljeni organi

SJI – subjekt javnega interesa

SRS – Slovenski računovodski standardi

Uredba 1606/2002/ES – Uredba (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in sveta z dne 19. julija 2002 o uporabi Mednarodnih računovodskih standardov

Uredba 573/2014/EU – Uredba (EU) št. 537/2014 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa in razveljavitvi Slepa Komisije 2005/909/ES

ZDA – Združene države Amerike

ZGD-1 – Zakon o gospodarskih družbah

ZRev-2 – Zakon o revidiranju

WPO – (nem. Wirtschaftsprüferordnung); Zakon o strokovnem kodeksu ravnanja pooblaščenih revizorjev

WPK – (nem. Wirtschaftsprüferkammer); Zbornica pooblaščenih revizorjev

UVOD

Računovodenje je eden od najstarejših poklicev na svetu, tesno je povezan z gospodarskim in kulturnim razvojem, ter razvojem trgovine. Vzporedno z razvojem se je na njegovi podlagi razvilo več specializiranih področij. Eno od teh je revizija, ki je bila na začetku svojega obstoja bolj podrejena zasebnim interesom. Z obdobjem industrijske revolucije in nastankom velikih industrijskih družb ter ločitvijo funkcije poslovanja in lastništva se je njen namen spremenil. Najprej so delovali v interesu lastnikov in reševali »problem agenta«, torej nasprotujočih si interesov lastnikov (principalov) in poslovodij (agentov). V začetku 20. stoletja se je glavni cilj revizije postopoma razvil v smeri poročanja o dejanskem stanju družb ter podajanju neodvisnega mnenja o računovodskih izkazih, ki je v prvi vrsti namenjeno širši javnosti. Revidiranje je tako tesno povezano z javnim interesom, zato je tudi podrobneje regulirano v evropski zakonodaji (Zaman Groff, 2009). Področje računovodenja in revidiranja po evropski klasifikaciji spada med področja, ki jih ureja zakonodaja o računovodskem poročanju kot delu notranjega trga (Odar, 2014).

Delo računovodij in revizorjev vpliva na vse aspekte družbe, tako na investitorje kot na kupce, dobavitelje ter vse ostale, ki jih zadeva delovanje nekega subjekta. S tem namenom morajo v skladu z javnim interesom zagotavljati dobro računovodsko, neračunovodsko in javno poročanje vsej zainteresirani javnosti ter zagotavljati resnično in učinkovito komunikacijo. Primorani so stremeti k visokim standardom etičnega obnašanja in profesionalnim ocenam. Hkrati so dolžni sodelovati z regulatorji in vlado ter razvijati visokokakovostne standarde računovodskega poročanja in revidiranja, pa tudi etike in izobraževanja. Zagotoviti morajo disciplinske ukrepe in sankcije za neetična ravnanja, kršitve zakonov in neskladnost z poklicnimi regulacijami (International Federation of Accountants, 2012).

Javni interes je zelo izmuzljiv in nejasen pojem, njegova vsebina je odvisna od razlage konkretnega primera. Teoretično opisuje delovanje v dobrobit celotne skupnosti, hkrati pa naj bi krepil pravno in demokratično državo (Letnar Černič, 2013). Poenostavljeno je javni interes nekaj, kar je pomembno za vse, ki participirajo v neki družbi oziroma nekaj, kar zanima celotno javnost.

Zahteva po zakonski reviziji letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov služi zaščititi javnega interesa. Zainteresirana javnost mora verjeti, da so računovodski izkazi družb točna in pravilna slika njihovega poslovanja, zato morajo revizorji delovati v javnem interesu in spoštovati visoke etične standarde in načela. Revizija daje kredibilnost računovodskim informacijam, kar dviguje vrednost revidiranemu subjektu ter s tem olajša sprejemanje odločitev delničarjem in drugim deležnikom. Ker se na odlično opravljeno delo revizorjev zanaša širša družbena javnost, poleg tega pa visoka kakovost prispeva tudi k urejenemu delovanju trga, morajo biti pri svojem delu neodvisni in nepristranski, poleg tega pa morajo ravnati z vso dolžno skrbnostjo.

Računovodska in revizijska stroka sta na prelomu stoletja doživljali bliskovito rast in številne spremembe, vzporedno s tem pa tudi številne odmevne finančne škandale (npr. Enron, Parmalat idr.), ki so oslabili zaupanje vlagateljev in širše javnosti v računovodske izkaze. Prav zato se je pojavilo vprašanje kakovosti revidiranja računovodskih izkazov ter nadzora nad samim revidiranjem. Revizijske družbe so kljub prirejenim računovodskim izkazom podale mnenje brez pridržka. Kot odgovor na omenjene finančne škandale je bil leta 2002 v Združenih državah Amerike (v nadaljevanju ZDA) sprejet Sarbanes-Oxleyjev zakon (angl. Sarbanes-Oxley Act), v Evropski uniji (v nadaljevanju EU) pa leta 2006 Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS ter razveljavitvi Direktive Sveta 84/253/EGS (v nadaljevanju Direktiva 2006/43/ES).

Osnovno ogrodje magistrskega dela predstavlja tabela 1. Prikazuje osnovne zakonodajne okvire, ki urejajo poslovanje subjektov javnega interesa (angl. Public Interest Entity, v nadaljevanju SJI) v EU in v Republiki Sloveniji (v nadaljevanju Slovenija).

Tabela 1: Zakonodaja, ki ureja poslovanje subjektov javnega interesa v Evropski uniji in Sloveniji

		Subjekti javnega interesa	Ostali subjekti
RAČUNOVODENJE	EU	Uredba (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in sveta z dne 19. julija 2002 o uporabi Mednarodnih računovodskih standardov (v nadaljevanju Uredba 1606/2002/ES)	Direktiva 2013/34/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 26. junija 2013 o letnih računovodskih izkazih, konsolidiranih računovodskih izkazih in povezanih poročilih nekaterih vrst družb, spremembi direktive 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta ter razveljavitvi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS (v nadaljevanju Direktiva 2013/34/ES)
	Slovenija	1. Neposredna uporaba Uredbe 1606/2002/ES 2. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS, št. 65/09	1. ZGD-1 2. Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS)
REVIZIJA	EU	Uredba (EU) št. 537/2014 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa in razveljavitvi Slepia Komisije 2005/909/ES (v nadaljevanju Uredba 537/2014/EU)	Direktiva 2014/56/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o spremembi Direktive 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze (v nadaljevanju Direktiva 2014/56/EU)
	Slovenija	1. Neposredna uporaba Uredbe 537/2014/ES 2. ZGD-1 3. Zakon o revidiranju (ZRev-2), Ur. l. RS, št. 65/13	1. ZGD-1 2. ZRev-2

Vir: lastno delo.

Za potrebe računovodenja in revidiranja se v EU uporablja delitev na SJI in ostale subjekte. V okviru magistrskega dela bom podobno strukturo računovodenja in revidiranja SJI, kot je v tabeli 1 prikazana za Slovenijo, predstavila še za nekatere druge države EU, in sicer Zvezno republiko Nemčijo (v nadaljevanju Nemčija), Združeno kraljestvo Velike Britanije in Severne Irske (v nadaljevanju Velika Britanija) in Republiko Hrvaško (v nadaljevanju Hrvaška).

Uredba 1606/2002/ES je uzakonila obvezno uporabo Mednarodnih računovodskih standardov (angl. International Accounting Standard, v nadaljevanju MRS) pri pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov za vse javne družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na trgu. Ostali subjekti lahko uporabljajo nacionalne računovodske standarde, v Sloveniji so to SRS.

Direktiva 2013/34/EU je bila sprejeta z namenom poenotenja pravil sestavljanja računovodskih izkazov in poročanja v EU. Predvsem je pomembna za manjše družbe, kljub temu pa z novimi merili za razvrščanje družb in nekaterimi drugimi določili vpliva tudi na poslovanje SJI.

Po finančni krizi, ki se je začela leta 2008 v ZDA in se hitro razširila drugod po svetu, je EU leta 2014 sprejela novo revizijsko zakonodajo, ki je nadomestila Direktivo 2006/43/ES. Sprejeti sta bili Uredba 537/2014/ES in Direktiva 2014/56/EU. Reforma zakonodaje EU na področju revizije je bila izvedena z namenom splošnega izboljšanja revizijske stroke (Evropska komisija, 2017).

Po navedbah Blomme (2015, str. 6) sta tako Uredba 537/2014/ES, kot Direktiva 2014/56/EU zelo pomembni za ureditev revizijske stroke v državah članicah, saj omogočata številne možnosti in načine za implementacijo novih predpisov v nacionalno zakonodajo. Vpliv nove zakonodaje je zato med državami različen, odvisen predvsem od velikosti revizijskega trga posameznih držav članic ter velikosti in vrste revidiranih subjektov (Duhovnik, 2014, str. 18).

Namen magistrskega dela je predstavitev zakonodaje s področja računovodenja, revidiranja in nadzora nad revidiranjem, ki ureja delovanje SJI v EU. Osredotočila se bom predvsem na spremembe, ki so posledica sprejetja nove zakonodaje. Zanimalo me bo, kako so posamezne države članice EU implementirale novo revizijsko zakonodajo in kakšen vpliv je imela na definicijo SJI v Sloveniji, Nemčiji, Veliki Britaniji in na Hrvaškem. Pogledala bom tudi, na kakšen način zgoraj omenjene države urejajo javni nadzor nad revidiranjem. Na podlagi tega bom naredila primerjavo med posameznimi državami članicami.

Temeljna raziskovalna vprašanja (v nadaljevanju RV), na katera bom v magistrskem delu poskušala odgovoriti, so:

- RV 1: Ali obstajajo posebnosti pri računovodenju za SJI?

- RV 2: Ali med izbranimi državami članicami EU prihaja do velikih razlik pri opredelitvi SJI?
- RV 3: Ali so izbrane države članice EU na enak način implementirale določila Direktive 2014/56/EU v svojo nacionalno zakonodajo?
- RV 4: Ali so se izbrane države članice EU odločile za enako ureditev javnega nadzora nad revidiranjem?
- RV 5: Ali je nova zakonodaja na področju računovodenja in revidiranja prinesla željeno poenotenje, ter izboljšala kredibilnost računovodskih izkazov?

Glavni **cilji** magistrskega dela so sledeči:

- opredelitev pojma javni interes;
- razlaga pojma SJI;
- preučitev zakonodaje, ki opredeljuje SJI;
- prikaz bistvenih sprememb, ki jih je prinesla nova zakonodaja na področju računovodenja, revidiranja in nadzora nad revidiranjem;
- predstavitev SJI v Sloveniji in izbranih državah EU;
- primerjava definicije in ureditve SJI v izbranih državah EU ter
- analiza lokalne ureditve javnega nadzora nad revidiranjem v Sloveniji, Nemčiji, Veliki Britaniji in na Hrvaškem.

Metodologija magistrskega dela bo temeljila na metodi teoretičnega oziroma znanstvenega raziskovanja. Uporabila bom deduktiven pristop k raziskovanju, saj bom od splošnejših predpostavk na začetku magistrskega dela prehajala k bolj konkretnim ugotovitvam. Odgovori na zastavljena RV bodo temeljili na povzemanju, primerjanju in analiziranju.

V prvem povsem teoretičnem delu bom preučevala sekundarne podatke, ki jih bom pridobila iz zakonov, javno objavljenih raziskav, publikacij in strokovne literature. Z raziskovanjem in pregledovanjem strokovnih in znanstvenih člankov ter evropske zakonodaje bom poskušala natančno predstaviti zakonodajo, ki ureja računovodenje in revidiranje na področju SJI v Sloveniji in treh drugih državah EU. Pri opisu novosti, ki jih prinaša nova zakonodaja na področju revidiranja in nadzora nad revidiranjem, bom uporabila metodo deskripcije. Izsledke bom nato primerjala med seboj.

Uporaba teoretičnih spoznanj in ugotovitev iz prvega dela bo podlaga za drugi del, kjer bom uporabila primerjalno metodo za analizo ureditve SJI v Sloveniji in izbranih državah EU. Pridobljene podatke o opredelitvi SJI v izbranih državah EU bom primerjala med seboj. V sklepnem delu bom pri zapisu ugotovitev iz primerjalne analize in zapisu priporočil uporabila tudi metodi dedukcije in indukcije.

Magistrsko delo je **sestavljeno** iz petih poglavij. V prvem poglavju bom na kratko opredelila pojem »javni interes«, predstavila javne družbe in podala definicijo SJI, ki jo določa nova revizijska zakonodaja.

V drugem poglavju se bom osredotočila na predstavitev ureditve SJI na področju računovodenja. Predstavila bom razvoj računovodske zakonodaje, nato pa se bom posvetila opisu evropske zakonodaje s področja računovodenja, ki vpliva na SJI. Predstavila bom Uredbo 1606/2002/ES in Direktivo 2013/34/EU.

V tretjem poglavju bom preučila ureditev SJI na področju revidiranja in nadzora nad revidiranjem. Po opisu razvoja revizijske stroke in zakonodaje, v obsegu, ki je potreben za boljše razumevanje, se bom osredotočila na revizijsko reformo, ki je precej spremenila revidiranje SJI. Revizija zagotavlja verodostojnost računovodskih izkazov ter tako z zmanjšanjem tveganj prispeva k splošni finančni stabilnosti. Po zadnji veliki finančni krizi je prišlo do številnih sprememb revizijske zakonodaje. Nova zakonodaja revizijskega trga v EU je zato sestavljena iz Direktive 2014/56/EU in Uredbe 537/2014/EU. Direktiva 2014/56/EU vsebuje številne zahteve, ki urejajo obvezne revizije v EU, Uredba 537/2014/EU pa vsebuje vrsto dodatnih specifikacij, ki se nanašajo izključno na SJI. Predstavila bom tudi javni nadzor nad revidiranjem v EU in študijo Združenja evropskih računovodij (angl. Federation of European Accountants, v nadaljevanju FEE), ki govori o definiciji in številu SJI v evropskih državah pred in po reformi.

V četrtem poglavju se bom osredotočila na predstavitev SJI v Sloveniji, Nemčiji, Veliki Britaniji in na Hrvaškem. Za vsako od izbranih držav bom pregledala in zapisala, kako ima definirane SJI, nato pa bom predstavila zakonodajo s področja računovodenja, revidiranja in nadzora nad revidiranjem, ki vpliva na SJI v posamezni državi.

V zadnjem, petem poglavju sledi primerjava različnih načinov opredelitve SJI in različnih implementacij nove zakonodaje med zgoraj omenjenimi državami članicami, ki so obvezane k neposrednemu upoštevanju uredb, medtem ko imajo za implementacijo direktiv bistveno več možnosti. V tem poglavju bom podala tudi odgovore na zastavljena RV in priporočila, ki sledijo iz ugotovitev.

Na koncu sledita še sklep, v katerem bom podala zaključne ugotovitve magistrskega dela, ter seznam literature in virov, ki sem jih uporabila kot pomoč in oporo pri pisanju magistrskega dela.

1 JAVNI INTERES

Javni interes je pogojen z javno koristjo, zato se mora izvajati tako, da javnost oziroma družbena celota v neki družbi doživi splošno izboljšanje situacije. Družba oziroma javnost je skupek posameznikov, ki zasledujejo svoj lasten zasebni interes, posledično je javni interes skupek individualnih interesov (Klarič, 2015, str. 11). Ne glede na vse, se javni in zasebni interes med seboj lahko razlikujeta.

Johnson (2019) opisuje javni interes kot politični koncept, ki ga je težko opredeliti, saj je nehomogen in sestavljen iz individualnih prepričanj. Lahko ga imenujemo tudi skupno

ali javno dobro oziroma skupni interes. Zanj je značilno, da se spreminja v času, skladno s spreminjanjem družbenih običajev in vrednost.

Javni interes je po definiciji Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (angl. International Federation of Accountants, v nadaljevanju IFAC) (2012) neto korist kateregakoli ukrepa, sklepa ali politike, zaradi katere pridobi vsa družba. Neto korist za javnost med drugim predstavlja tudi trdnost računovodskega in neračunovodskega poročanja ter primerljivost računovodskih in neračunovodskih informacij med posameznimi državami. Da lahko ocenimo, ali je bilo nekaj sprejeto v javnem interesu, je potrebno preveriti, ali pozitivne stvari prevladajo nad negativnimi. Gre za tako imenovano analizo stroškov in koristi (angl. cost-benefit analysis). Poleg tega je potrebno preveriti še transparentnost, neodvisnost, kompetentnost in skladnost z javno odgovornostjo.

Na javni interes vplivajo tudi kultura, družbene vrednote in etični sistem. Kultura in etika se namreč od družbe do družbe razlikujeta. V najširšem smislu je javni interes vse, kar je pomembno posameznikom in posledično družbi, ki jo posamezniki sestavljajo. Naše interese želimo najprej posedovati, jih obvladovati ter nato kontrolirati. Računovodska stroka pomaga uresničiti določene družbene interese, predvsem ekonomske oziroma tiste, ki so povezani z učinkovitim upravljanjem virov. Ti interesi so (International Federation of Accountants, 2012):

- ekonomska gotovost na trgu in v finančni infrastrukturi, to je v bankah, zavarovalnicah, investicijskih skladih in drugih podobnih družbah;
- resnično in pošteno računovodsko in neračunovodsko poročanje, ki pomaga pri odločanju delničarjem, investitorjem in vsej zainteresirani javnosti;
- visoka raven primerljivosti računovodskega in neračunovodskega poročanja med različnimi zakonodajami;
- transparentne računovodske in neračunovodske informacije;
- transparentno odločanje vlade in javnega sektorja;
- dobro korporativno upravljanje v zasebnih in javnih družbah ter
- povečanje učinkovitosti in minimizacija izčrpavanja naravnih virov pri proizvodnji, s tem pa povečanje družbene blaginje.

V javnem interesu je, da so računovodski izkazi resnični in pošteni, ter pripravljeni tako, da lahko vsak strokovno usposobljen posameznik pridobi dovolj informacij za oceno tveganj, ki jim bo izpostavljen pri investiranju ali poslovanju z določeno družbo. Zunanji revizorji naj bi zato delovali v najširšem družbenem interesu in ne le v interesu posameznikov. Dajejo namreč strokovna in neodvisna mnenja o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov, ki vsebujejo podatke in informacije, na podlagi katerih vrsta uporabnikov sprejema poslovne odločitve, ki bistveno vplivajo na družbene odnose (Odar, 2004, str. 165).

1.1 Javne družbe

Obstajajo javne in zasebne družbe. Tako ene kot druge so lahko velike, glavne razlike pa so v financiranju, lastništvu in posledično poročanju. Zasebne družbe so v lasti ustanoviteljev oziroma investorjev. Na drugi strani pa so javne družbe, to so tiste, ki so se delno ali v celoti »prodale« na trgu. To pomeni, da njihovi vrednosti papirji kotirajo na organiziranem trgu vrednostnih papirjev. Lastništvo je pogojeno s številom delnic ali obveznic, ki jih ima nekdo v lasti. Javne družbe se tako lahko financirajo s prodajo vrednostnih papirjev na borzi, medtem ko se zasebne družbe financirajo le preko kapitala in posojil, ki jih dobijo na trgu (Majaski, 2019).

Glavna prednost družb v zasebni lasti je, da poslovodstvo ne odgovarja delničarjem, prav zaradi tega jim tudi ni potrebno razkrivati računovodskih informacij javnosti (Majaski, 2019). Družbe v zasebni lasti lahko zaradi tega hitreje sklepajo odločitve in se lažje prilagajajo razmeram na trgu. Glavna prednost javnih družb je, da se financiranje porazdeli med veliko število ljudi. Tako lahko javne družbe veliko hitreje zberejo denar za rast, združitve in prevzeme (Murray, 2019).

V različnih državah so javne družbe različno opredeljene in organizirane. Ker javne družbe prodajajo svoje vrednostne papirje javnosti, zanje veljajo veliko strožja pravila regulacije. Letna poročila, vključno z računovodskimi izkazi, morajo biti javno dostopna, poleg tega pa so podvržena tudi javnemu nadzoru (Murray, 2019).

1.2 Subjekti javnega interesa

Direktiva 2014/56/EU v 13. točki 2. člena opredeljuje SJI kot:

- subjekte, ki jih ureja zakonodaja države članice in ki lahko trgujejo z vrednostnimi papirji na reguliranem trgu katerekoli države članice v smislu 1. točke 4. člena Direktive 2004/39/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 21. aprila 2004 o trgih finančnih instrumentov;
- kreditne institucije, kakor so opredeljene v 1. točki 3. člena Direktive 2013/36/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 26. junija 2013 o dostopu do dejavnosti kreditnih institucij in bonitetnem nadzoru kreditnih institucij in investicijskih podjetij, razen izjem, ki so opredeljene v 2. členu;
- zavarovalnice v smislu 1. točke 2. člena Direktive 91/674/EGS Sveta z dne 19. decembra 1991 o letnih računovodskih izkazih in konsolidiranih računovodskih izkazih zavarovalnic ali
- subjekte, ki jih države članice imenujejo za SJI, na primer družbe, ki imajo zaradi svoje narave poslovanja, velikosti in števila zaposlenih velik javni pomen.

Pred tem je definicijo SJI določala Direktiva 2013/34/EU. Definiciji se vsebinsko ne razlikujeta. Skoraj enaka definicija SJI je bila določena že z Direktivo 2006/43/EC. Kljub temu se je število družb, ki izpolnjujejo kriterije za SJI ob implementaciji nove

zakonodaje, povečalo. Kar je predvsem posledica dejstva, da državam članicam ni več dovoljeno omejiti obsega družb, ki kotirajo na trgu vrednostnih papirjev – po novem so vse družbe, ki kotirajo na trgu, tudi avtomatsko že SJI, čeprav po obsegu ne spadajo v to kategorijo (KPMG International, 2018).

Skladno z vsemi tremi zgoraj omenjenimi direktivami med SJI spadajo vse družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na trgu vrednostnih papirjev, bančne ter zavarovalne institucije in subjekti javnega pomena, ki jih kot take določijo posamezne države članice. Poleg tega so se posamezne države članice lahko odločile in predpisano definicijo še razširile.

2 RAČUNOVODENJE PRI SUBJEKTIH JAVNEGA INTERESA

Vsaka delujoča organizacija ima, neodvisno od dejavnosti, ki jo opravlja, odgovornost do različnih skupin uporabnikov, ki se v grobem delijo na zunanje in notranje. Zunanji uporabniki računovodskih informacij so javnost, potencialni vlagatelji v družbo, banke, dobavitelji, kupci, konkurenti in država. Pri sprejemanju poslovnih odločitev se zanašajo predvsem na letna poročila družb, zato morajo biti ta verodostojna, prikazovati morajo resnično in pošteno stanje družb (Igličar, Hočevvar in Zaman Groff, 2013, str. 363 in 364). Letno poročilo (angl. annual report) je temeljno poročilo o poslovanju družbe v posameznem poslovnem letu, ki ga morajo v skladu z zakonodajo pripraviti vse družbe. Sestavljeno je iz poslovnega in računovodskega poročila, ki vsebuje letne računovodske izkaze, to so bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov in izkaz gibanja kapitala ter priloge s pojasnili (Igličar, Hočevvar in Zaman Groff, 2013, str. 295 in 296).

Vse polnopravne članice EU morajo pri oblikovanju letnega poročila in nasploh pri računovodenju spoštovati evropski pravni red in upoštevati splošno sprejeta računovodska načela in usmeritve, ki so v njem določena. Skladno s tem morajo v svojo nacionalno zakonodajo vpeljati zahteve direktiv, uredb in drugih pravnih aktov EU. Zaradi procesa globalizacije, propada družb, kot sta Enron in Parmalat, ter številnih drugih finančnih škandalov, povezanih z računovodskim poročanjem, je EU sprejela vrsto ukrepov in predpisov, ki se nanašajo na računovodsko poročanje, zakonsko revidiranje, upravljanje družb in trgov vrednostnih papirjev. Vsaka država članica mora neposredno spoštovati pravni red EU in ga upoštevati pri sprejemanju svoje zakonodaje (Odar, 2018).

2.1 Razvoj računovodske zakonodaje

Splošen okvir za računovodsko poročanje v EU sta dolgo predstavljali krovni računovodski direktivi (Odar, 2013):

- četrta direktiva Sveta (78/660/EGS) z dne 25. julija 1978 o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb, ki je urejala uskladitev predpisov držav članic glede

predstavitve in vsebine letnih računovodskih izkazov, uporabljenih metod vrednotenja in njihove objave ter revidiranja v zvezi z družbami z omejeno odgovornostjo ter

- sedma direktiva Sveta (83/349/EGS) z dne 13. junija 1983 o konsolidiranih računovodskih izkazih, ki je usklajevala nacionalne zakone o konsolidiranih računovodskih izkazih.

Obe sta bili večkrat dopolnjeni in posodobljeni. Kljub temu pa določena pravila o sestavljanju računovodskih izkazov in poročanju niso zagotavljala dovolj visoke stopnje preglednosti in primerljivosti poročanja, kar je pogoj za oblikovanje povezanega kapitalskega trga. EU je zato dopolnila pravni okvir, ki se uporablja za javne družbe (Odar, 2013).

Evropski svet je leta 2000 na zasedanju v Lizboni izpostavil potrebo po hitrejšem oblikovanju notranjega trga finančnih storitev. Sprejeta je bila tudi zahteva o izboljšanju primerljivosti računovodskih izkazov ter uporabi enotnih visoko kakovostnih računovodskih standardov pri sestavljanju računovodskih izkazov. Da bi zagotovili uresničevanje sprejetih zahtev, je bilo treba dopolniti pravni okvir, ki se uporablja za javne družbe, kar je bilo najprej storjeno z Uredbo 1606/2002/ES. V nadaljevanju pa je bila sprejeta še Direktiva 2013/34/EU (Odar, 2014).

Uredba je »pravno zavezujoč akt in jo morajo v celoti uporabljati v vseh državah EU«, medtem ko je direktiva »zakonodajni akt o določenem cilju, ki ga morajo doseči države EU, toda vsaka država sama sprejme predpise o tem, kako bo ta cilj dosegla« (Evropska unija, brez datuma b).

2.2 Nova evropska zakonodaja s področja računovodenja

Za učinkovitejše delovanje kapitalskih trgov je EU sprejela Uredbo 1606/2002/ES, ki določa uporabo MRS za vse javne družbe. Poleg tega pa se je EU leta 2013 odločila, da je potrebno zmanjšati administrativno breme vseh družb, še posebej malih in srednjih. V skladu z načelom »najprej misli na male« je bila sprejeta Direktiva 2013/34/EU, ki je nadomestila zgoraj omenjeni krovni direktivi (Odar, 2013).

Čeprav se nova računovodska direktiva osredotoča predvsem na male in srednje družbe, je prinesla nekaj novosti tudi za SJI. Z enotno določitvijo velikostnih razredov družb je pripomogla k poenotenju pravil sestavljanja računovodskih izkazov in harmonizaciji poročanja v EU.

2.2.1 Uredba 1606/2002/ES

Uredba 1606/2002/ES zahteva sprejetje in obvezno uporabo MRS pri pripravi konsolidiranih računovodskih izkazov za vse javne družbe, v kolikor so njihovi vrednostni papirji na dan zaključka poslovnega leta sprejeti v trgovanje na reguliranem

trgu katerekoli države članice EU. Je v celoti zavezujoča in se uporablja neposredno v vseh državah članicah. Države članice lahko obveznost uporabe MRS pri letnih in konsolidiranih računovodskih izkazih za javne družbe prenesejo tudi na ostale nejavne družbe. Uredba 1606/2002/ES se mora uporabljati za vsako poslovno leto od januarja 2005 dalje, za nakatere družbe pa najkasneje od leta 2007.

Uredba 1606/2002/ES je bila sprejeta s ciljem prispevati k uspešnemu in stroškovno učinkovitemu delovanju kapitalskih trgov znotraj EU in uresničevanju notranjega trga. Sprejetje enotnih računovodskih standardov zagotavlja visoko stopnjo preglednosti in primerljivosti poročanja o finančnem položaju znotraj EU. Uredba 1606/2002/ES utrjuje prost pretok kapitala na notranjem trgu in pomaga družbam znotraj EU, da enakovredno tekmujejo za finančna sredstva, ki so na voljo na kapitalskih trgih. Za konkurenčnost kapitalskih trgov v EU je pomembno, da so računovodski izkazi, ki jih pripravljajo javne družbe, med seboj primerljivi.

2.2.1.1 Mednarodni računovodski standardi

MRS je izdelal Odbor za mednarodne računovodske standarde (angl. International Accounting Standards Committee, v nadaljevanju IASC) z namenom, da razvije enotno zbirko globalnih računovodskih standardov. Leta 2001 je prišlo do prestrukturiranja in IASC se je preimenoval v Svet za mednarodne računovodske standarde (angl. International Accounting Standards Board, v nadaljevanju IASB). V Uredbi 1606/2002/ES »mednarodni računovodski standardi« pomenijo MRS, Mednarodne standarde računovodskega poročanja in pripadajoče razlage, poznejše spremembe teh standardov in pripadajoče razlage ter vse prihodnje standarde in pripadajoče razlage, ki jih izda ali sprejme IASB. MRS so tako standardi, ki jih je IASC sprejel do aprila 2001. Od aprila 2001 se MRS in vsi nadaljnji sprejeti standardi imenujejo Mednarodni standardi računovodskega poročanja (angl. International Financial Reporting Standards, v nadaljevanju se namesto kratice MRS uporablja MSRP) (Odar, 2018).

MRS so bili sprejeti z Uredbo komisije (ES) št. 1126/2008 z dne 3. novembra 2008 o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo (ES) št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta.

2.2.2 Direktiva 2013/34/EU

Direktiva 2013/34/EU je razveljavila četrto in sedmo direktivo, ki sem ju opisala v poglavju 2.1, ter tako postala temeljna smernica, ki ureja področje računovodenja v EU. Sprejeta je bila 26. junija 2013, njene določbe pa so bile v pravni red držav članic prenesene najpozneje do 20. julija 2015. Direktiva 2013/34/EU se uporablja za poslovna leta od 1. januarja 2016 naprej.

Nova računovodska direktiva je z enotnimi velikostnimi razredi družb in bilančnimi shemami pripomogla k poenotenju pravil sestavljanja računovodskih izkazov v EU.

Glavni cilj Direktive 2013/34/EU je izboljšanje primerljivosti računovodskih izkazov, hkrati pa povečanje zaupanja javnosti v izkaze in poročila. Zlasti je pomembna za mikro, male in srednje družbe, saj je njen temeljni namen zmanjšanje njihovega upravnega bremena ter izboljšanje poslovnega okolja. Eden od ciljev nove računovodske direktive je tudi vzpostavitev ravnovesja med interesi uporabnikov računovodskih izkazov in interesi družbe, ki ne želi biti po nepotrebnem obremenjena z zahtevami glede poročanja. Letni računovodski izkazi morajo biti pripravljeni preudarno ter pošteno prikazovati sredstva in obveznosti, finančno stanje in poslovni izid družbe (Odar, 2013).

V Direktivi 2013/34/EU so SJI opredeljeni kot družbe, za katere velja pravo države članice in katerih prenosljivi vrednostni papirji so sprejeti v trgovanje na reguliranem trgu katerekoli države članice, kreditne institucije, zavarovalnice in družbe, ki jih države članice imenujejo za SJI. To so družbe, ki imajo zaradi svoje narave poslovanja, velikosti in števila zaposlenih velik javni pomen.

2.2.2.1 Merila za razvrščanje družb v velikostne razrede

Direktiva 2013/34/EU na novo določa tudi merila za razvrščanje družb. Novi velikostni razredi so prikazani v tabeli 2, prav tako so zaradi večje jasnosti v tabeli prikazani velikostni razredi, ki so veljali pred sprejetjem nove zakonodaje.

Tabela 2: Merila za razvrščanje družb (velikostni razredi)

	Število zaposlenih		Čisti prihodki		Bilančna vsota	
	Staro	Novo	Staro	Novo	Staro	Novo
Mikro		do 10		do 700 000 €		do 350 000 €
Mala	do 50	do 50	do 8,8 mio €	do 8 mio € oz. 12 mio €	do 4,4 mio €	do 4 mio € oz. 6 mio €
Srednja	do 250	do 250	do 35 mio €	do 40 mio €	do 17,5 mio €	do 20 mio €
Velika	nad 250	nad 250	nad 35 mio €	nad 40 mio €	nad 17,5 mio €	nad 20 mio €

Vir: Direktiva 2013/34/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 26. junija 2013 o letnih računovodskih izkazih, konsolidiranih računovodskih izkazih in povezanih poročilih nekaterih vrst družb, spremembi direktive 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta ter razveljavitvi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS.

Družba se prerazvrsti v drug razred, če dve leti zapored preseže dva od treh predpisanih kriterijev. Države članice se pri malih družbah lahko odločijo, kateri kriterij znotraj dovoljenega razpona bodo izbrale. Merilo za čisti prihodek lahko povečajo do dvanajst mio € in bilančno vsoto do šest mio €. V kolikor se odločijo za zgornjo mejo, veliko majhnih družb ne bo več potrebovalo revizije, ki je obvezna za srednje in velike družbe ter SJI.

Direktiva 2013/34/EU je na novo določila merila za mikro družbe. Razlik pri številu zaposlenih med staro in novo zakonodajo ni. Do sprememb prihaja pri drugih dveh

merilih, kjer se je meja povišala za male, srednje in velike družbe. Novost Direktive 2013/34/EU je, da določa tudi velikosti skupin. In sicer se za male, srednje in velike skupine uporabljajo enaka merila kot za posamične družbe, vendar na konsolidirani ravni. V kolikor se merila ne ugotavljajo na konsolidirani podlagi, se meje meril za bilančno vsoto in čisti prihodek povečajo za 20 %.

Razvrstitev družb je pomembna zaradi različnih zahtev za sestavljanje in javno objavljanje letnih računovodskih izkazov, globine razčlenjevanja postavk, obsežnosti prilog s pojasnili ter zakonsko predpisane obveznosti revidiranja, ki je predpisana za velike in srednje kapitalske družbe, dvojne družbe, majhne kapitalske družbe, katerih vrednosti papirji so uvrščeni na borzo in konsolidirane računovodske izkaze (Igličar, Hočevnar in Zaman Groff, 2013, str. 27 in 28).

2.2.2.2 Letno poročanje in druga določila Direktive 2013/34/ES

Direktiva 2013/34/EU določa, kaj vse morajo družbe razkriti v okviru letnega poročanja. Za srednje in velike družbe ter zlasti SJI pa zahteva še vrsto dodatnih razkritij. Ker imajo lahko družbe, ki kotirajo na borzi, pomembno vlogo v gospodarstvih, v katerih poslujejo, morajo SJI v svoje poslovno poročilo vključiti tudi:

- izjavo o upravljanju družbe, ki mora vsebovati kodeks o upravljanju družbe;
- opis glavnih značilnosti sistemov notranje kontrole in upravljanja s tveganji v družbi v primerjavi s postopkom računovodskega poročanja;
- opis delovanja skupščine delničarjev ter
- podatke o sestavi in delovanju upravnih, poslovnih in nadzornih organov ter njihovih odborov.

Direktiva 2013/34/EU v delu, ki se nanaša na revizijsko poročilo, spreminja tudi Direktivo 2006/43/ES. Države članice morajo zagotoviti, da družbe najkasneje dvanajst mesecev po datumu bilance stanja objavijo ustrezno potrjene letne računovodske izkaze in poslovno poročilo, vključno z mnenjem, ki ga predloži pooblaščen revizor ali revizijska družba. Direktiva 2013/34/EU državam članicam nalaga določitev učinkovitih, sorazmernih in odvračilnih kazni za kršitve.

3 REVIDIRANJE IN NADZOR NAD REVIDIRANJEM PRI SUBJEKTIH JAVNEGA INTERESA

Boyton in Johnson (2006, str. 6 in 7) definirata revidiranje kot sistematičen proces objektivnega pridobivanja in ocenjevanja dokazov, pri čemer se upoštevajo trditve o gospodarskih dejanjih in dogodkih, hkrati pa se preverja stopnja skladnosti trditev z uveljavljenimi kriteriji. Ugotovljene rezultate se javi zainteresiranim uporabnikom. Namen revizije tako ni zagotavljanje dodatnih informacij, temveč omogočanje uporabnikom računovodskih izkazov, da se lažje zanesejo na že pripravljene in podane

informacije (Dunn, 1991, str. 13). Lahko rečemo, da je namen revizije predvsem povečanje stopnje zaupanja uporabnikov v računovodske izkaze, kar pomeni, da jih morajo revizorji predledati in podati svoje neodvisno strokovno mnenje (Igličar, Hočevnar in Zaman Groff, 2013, str. 363 in 364).

Glede na subjekt, ki opravlja revizijo, ločimo (Odar, 2006, str. 2 in 3):

- notranje revidiranje (angl. internal auditing), praviloma revidiranje poslovanja;
- zunanje revidiranje (angl. external auditing), praviloma revidiranje računovodskih izkazov ter
- državno revidiranje (angl. government auditing), ki se lahko izvaja v obliki davčnega ali proračunskega revidiranja.

Poznamo tudi več vrst revidiranja glede na namen. In sicer:

- revidiranje računovodskih izkazov (angl. financial statements auditing) – namen je podati neodvisno strokovno mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih resničen in pošten prikaz v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- revidiranje skladnosti s predpisi (angl. compliance auditing) – namen je ugotoviti, ali so pri delovanju družbe upoštevani zakoni in predpisi ter
- revidiranje poslovanja oziroma smotrnosti delovanja družbe, njegove uspešnosti in učinkovitosti (angl. performance auditing).

Revizijska stroka sprejema veliko odgovornosti do javnosti. Revizijske družbe sledijo javnemu interesu le, če skrbijo za strokovno usposobljenost kadrov in so neodvisne od naročnika (Mahnič, 2004, str. 43). Finančni škandali so pokazali, da revizorji niso bili vedno dovolj neodvisni, niti niso vedno ravnali v skladu z javnim interesom, kar je pospešilo sprejem nove zakonodaje.

3.1 Razvoj revizijske zakonodaje

Revizija, kot jo poznamo danes, se je pričela razvijati po industrijski revoluciji sredi 19. stoletja v Veliki Britaniji. Hitra rast družb je privedla do ločevanja funkcije lastništva in poslovanja ter povečane potrebe po zanesljivih računovodskih informacijah za lastnike. Logičen rezultat tega je bil pojav velikih specializiranih računovodskih družb v Veliki Britaniji konec 19. stoletja. Obvezna revizija je bila v Veliki Britaniji vpeljana v začetku 20. stoletja, kar sovpada tudi s spremembo temeljnega cilja revizije. Ta se je iz delovanja v interesu lastnikov spremenil v delovanje v interesu javnosti (Boyton in Johnson, 2006, str. 18).

Po velikih finančnih škandalih na prelomu iz 20. v 21. tisočletje (Enron, WoldCom, Parmalat idr.) je bilo potrebno ponovno vzpostaviti zaupanje v revizijsko stroko. Leta

2002 je bil v ZDA sprejet Sarbanes-Oxleyjev zakon, v EU pa leta 2006 Direktiva 2006/43/ES (Holtzman, 2014, str. 954).

Septembra 2008 se je s propadom ameriške banke Lehman Brothers začela finančna kriza najprej v ZDA in nato še v Evropi. Revizorji so na kritiko javnosti naleteli zaradi dejstva, da niso zaznali tveganj in napačnih navedb v računovodskih izkazih. Številne finančne institucije so propadle, čeprav so predhodno dobile revizijsko mnenje brez pridržka (Chen in Zhang, 2014, str. 1 in 2). Porajati se je začel dvom v kakovost dela revizorjev, zakonodaja, ki je bila sprejeta po finančnih škandalih ni prinesla željenega učinka, zato se je pričela pripravljati nova zakonodaja, ki bi predvsem povečala neodvisnost revizorjev.

Neodvisnost je temeljni pogoj delovanja revizijske stroke. Revizorji lahko delujejo v javnem interesu le če so pri svojem delu popolnoma neodvisni. Pravila, ki jih morajo spoštovati glede neodvisnosti, dosežejo svoj namen, ko jim javnost zaupa, da delujejo najprej v družbenem in javnem interesu, šele nato v svojem lastnem (Odar, 2009).

3.2 Nova evropska zakonodaja s področja revizije

Izkazalo se je, da revizijska stroka potrebuje celovito prenovo. V ta namen je Evropska komisija oktobra 2010 izpostavila problematiko ustreznosti in relevantnosti zakonodaje na področju revidiranja ter izdala Zeleno knjigo z naslovom »Revizijska politika: kaj smo se naučili iz krize« (angl. Green Paper: Audit Policy – Lesson learned from Crisis). V njej je med drugim izpostavila vprašanja o vlogi revizorjev, obvezni rotaciji revizijskih družb in ne samo ključnega revizijskega partnerja, prepovedi izvajanja nerevizijskih storitev in širitvi revizorjevih pristojnosti. Poudarila je tudi boljšo komunikacijo ter odprla diskusijo o obvezni uporabi Mednarodnih standardov revidiranja (angl. International Standards of Auditing; v nadaljevanju MSR) v EU.

Po obdobju finančne krize je bila tako na podlagi Zelene knjige v EU sprejeta prenovljena revizijska zakonodaja. Sprejeti sta bili Direktiva 2014/56/EU, ki spreminja besedilo Direktive 2006/43/EU, in nova Uredba 537/2014/EU, ki naj bi zagotovila višjo stopnjo harmonizacije revizijske stroke na ravni EU tudi za SJI. V Direktivi 2014/56/EU je navedeno, da je zaradi velikega javnega pomena SJI, ki je posledica obsega in kompleksnosti njihovega poslovanja, treba izboljšati verodostojnost revidiranih računovodskih izkazov SJI. Posebne določbe za obvezne revizije SJI, določene v Direktivi 2006/43/EU, so nadgrajene v Uredbi 537/2014/EU. 16. aprila 2014 sta obe postali pravno veljavni in se uporabljata od 17. junija 2017 dalje.

3.2.1 Direktiva 2014/56/EU

Direktiva 2014/56/EU je bila sprejeta z namenom splošnega izboljšanja revizijske stroke. Nadgradila je Direktivo 2006/43/EU, na kateri je do tedaj temeljila nacionalna zakonodaja področja revidiranja v posameznih državah članicah EU.

Njen glavni cilj je okrepitev zaupanja vlagateljev v verodostojnost in poštenost računovodskih izkazov, kar naj bi dosegli z povečanjem neodvisnosti in nepristranskosti revizorjev in revizijskih družb. Uvedena je bila obvezna rotacija revizijskih družb za SJI ter prepoved izvajanja nekaterih nerevizijskih storitev pri reviziji SJI, poleg tega je bila določena tudi zgornja meja cen nerevizijskih storitev za revizije SJI. Direktiva 2014/56/EU v tem delu napotuje na neposredno uporabo Uredbe 537/2014/EU.

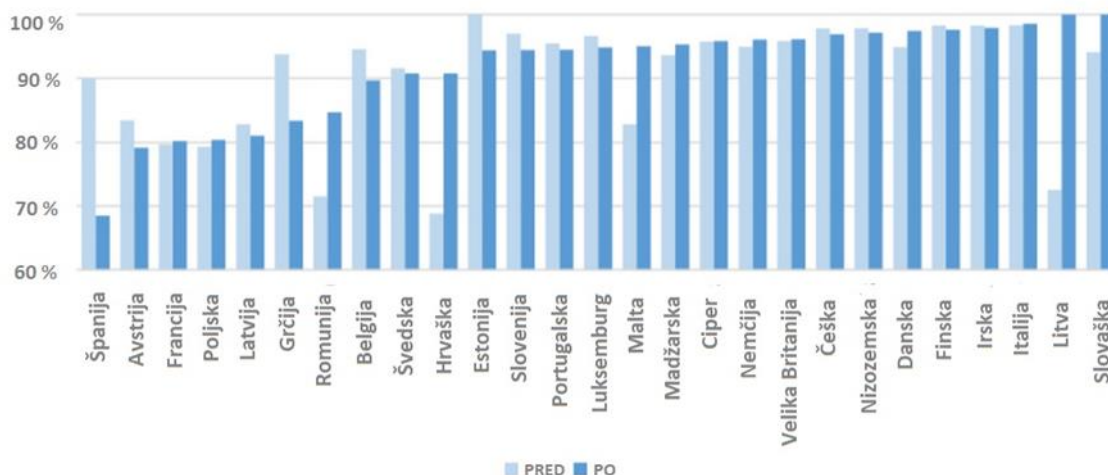
Naslednji cilj nove Direktive 2014/56/EU je bil povečanje nadzora. Rezultat tega naj bi bila večja enotnost revizijskega trga znotraj EU ter boljši nadzor nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji. Za izboljšanje nadzora Direktiva 2014/56/EU predpostavlja uvedbo pristojnih organov, imenovanih s strani držav članic, ki bi opravljali javni nadzor in tako izboljšali verodostojnost in preglednost revidiranja. 2. odstavek 3. člena določa, da mora vsaka država članica organizirati učinkovit sistem javnega nadzora za pooblašcene revizorje in revizijske družbe. Priporočen je samo en organ za javni nadzor v posamezni državi članici, ki mora biti neodvisen od revizijske stroke. S tem naj bi se povečala preglednost njihovega dela in omogočila dejanska učinkovitost nadzora.

V zvezi s sankcioniranjem Direktiva 2014/56/EU v 30. členu določa uvedbo ukrepov in sankcij za kršitve določb. Pristojni organi morajo na svojem uradnem spletnem mestu objaviti podrobnosti vsake upravne kazni, naložene zaradi kršenja določb. Sankcije morajo biti sprejete tako, da bodo dejansko odvračilne.

Eden od ciljev Direktive 2014/56/EU je tudi povečanje revizijskega trga v EU in njegove dinamičnosti, s čimer naj bi povečali pestrost ponudnikov storitev na revizijskem trgu EU. Povišana tržna koncentracija na trgu revizijskih storitev je posledica dolgoletnih združitvev in prevzemov v panogi. Evropska komisija v Zeleni knjigi navaja, da trg za revizijo javnih delniških družb v vseh državah članicah EU obvladujejo štiri največje revizijske družbe PwC, KPMG, Deloitte in Ernst & Young (v nadaljevanju Big 4). Če upoštevamo samo revizije SJI, je povprečni tržni delež v celotni EU blizu 90 %. Za zniževanje koncentracije na trgu Direktiva 2014/56/EU v 3. odstavku 37. člena tako prepoveduje vse pogodbene klavzule, ki omejujejo izbiro glede imenovanja določenega pooblaščenega revizorja ali revizijske družbe, ki bo izvedlo obvezno revizijo te pravne osebe. Vse obstoječe klavzule in zahteve, da revizijo opravi ena od Big 4 družb, so tako nične in neveljavne. S tem so malim in srednje velikim revizijskim družbam potencialno omogočili vstop na revizijski trg EU. Komisija je za znižanje koncentracije podala tudi možnost skupnih revizij in ustanovitev revizijskih konzorcijev.

Tržna koncentracija Big 4 pred in po sprejetju nove zakonodaje je prikazana na sliki 1. Kot lahko vidimo je do znižanja koncentracije prišlo v štirinajstih državah, tudi v Sloveniji. Medtem ko se je tržna koncentracija v Veliki Britaniji, Nemčiji malenkost povišala, je na Hrvaškem narasla z 70 % na 90 %.

Slika 1: Tržni delež Big 4 družb pred in po sprejetju nove zakonodaje



Prirejeno po Evropski parlament (2019, str. 45).

Za zagotavljanje visoke kakovosti obveznih revizij Direktivi 2006/43/EU in 2014/56/EU predvidevata sprejetje MSR na evropski ravni. Države članice od pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb zahtevajo, da izvajajo obvezne revizije v skladu s standardi, ki jih je sprejela Evropska komisija (26. člen Direktive 2014/56/EU). Države članice lahko uporabljajo nacionalne standarde, postopke ali zahteve, dokler Evropska komisija ne sprejme standarda, ki ureja to področje.

39. člen Direktive 2014/56/EU določa, da morajo države članice zaradi zadovoljevanja javnega interesa v svojo nacionalno zakonodajo vnesti zahtevo, da imajo vsi SJI revizijsko komisijo. Revizijska komisija je samostojen in neodvisen organ s potrebnim znanjem in sposobnostmi, ustanovljen, da pomaga nadzornemu svetu. Nova reforma želi doseči predvsem večjo neodvisnost in strokovnost članov komisije, ob tem pa večjo kakovost revidiranja. Revizijsko komisijo morajo tako sestavljati neodvisni, neizvršni člani upravnega ali nadzornega organa, ki se jih imenuje na letni skupščini uprave. Vsaj en član mora imeti znanja s področja revizije in/ali računovodstva, vsi pa morajo biti poznavalci sektorja, v katerem družba deluje. Predsednika imenujejo njeni člani ali pa nadzorni svet revidiranega subjekta. V nekaterih primerih so pod posebnimi pogoji možna odstopanja od zgornje zahteve. Države članice lahko določijo, da nekaterim SJI pod točno določenimi pogoji ni treba imeti revizijske komisije.

Direktiva 2014/56/EU za vse revizijske komisije določa, da:

- upravni ali nadzorni organ revidiranega subjekta obvešča o rezultatu obvezne revizije in razloži vlogo revizijske komisije v tem procesu;
- spremlja postopek računovodskega poročanja;
- pripravi priporočila ali predloge za zagotovitev celovitosti računovodskega poročanja;

- spremlja učinkovitost notranje kontrole kakovosti družbe, sistemov za upravljanje s tveganji in notranje revizije glede računovodskega poročanja o revidiranem subjektu;
- spremlja uspešnost revizije;
- pregleduje in spremlja neodvisnost pooblaščenega revizorja ali revizijskih družb ter
- je odgovorna za postopek izbire pooblaščenega revizorja oziroma revizijske družbe.

Revizijske komisije v SJI so tako pridobile več odgovornosti pri imenovanju in razrešitvi revizorjev ter pri nadzoru dela revizorjev in njihove neodvisnosti.

3.2.2 Uredba 537/2014/EU

Uredba 537/2014/EU v 1. členu navaja, da so v njej določene zahteve v zvezi z izvajanjem obvezne revizije letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov SJI ter pravila o organizaciji in izbiri pooblaščenih revizorjev oziroma revizijskih družb s strani SJI.

Cilji Uredbe 537/2014/EU so:

- pojasniti in bolje opredeliti vlogo obvezne revizije SJI;
- izboljšanje informacij, ki se po reviziji zagotovijo revidiranemu subjektu, vlagateljem in drugim zainteresiranim stranem;
- izboljšanje komunikacije med revizorji in nadzorniki SJI;
- preprečitev nasprotja interesov zaradi opravljanja nerevizijskih storitev;
- minimizacija tveganja domačnosti ter
- izboljšanje učinkovitosti in neodvisnosti nadzora nad revidiranjem tudi s sodelovanjem na ravni EU.

Za SJI veljajo strožje zahteve, saj so morebitne negativne posledice napačnih navedb za delničarje, vlagatelje in širšo družbo v splošnem po navadi večje kot pri ostalih družbah. Morebitne stroške posebnih predpisov odtehtajo prednosti preprečitve revizijskih težav v navedenih subjektih (Ministrstvo za finance, 2017). Namen obveznih revizij SJI je zagotavljanje večjega zaupanja javnosti v letne in konsolidirane računovodske izkaze.

3.2.2.1 *Najpomembnejše novosti, ki jih prinaša Uredba 537/2014/EU*

Glavne določbe Uredbe 537/2014/EU vključujejo omejitve glede opravljanja nerevizijskih storitev in plačil za opravljene revizije SJI. Uredba 537/2014/EU določa tudi dodatne zahteve v revizijskih poročilih ter dodatne zahteve, ki jih morajo revizijske družbe objaviti v svojih letnih poročilih, poleg tega pa uvaja dodatno poročilo revizijski komisiji in nadzornemu svetu. Določa obvezno rotacijo revizijskih družb in ključnih revizijskih partnerjev ter ocenjevanje kakovosti posla. Najpomembnejše novosti so predstavljene v nadaljevanju.

3.2.2.1.1 Prepoved izvajanja določenih nerevizijskih storitev

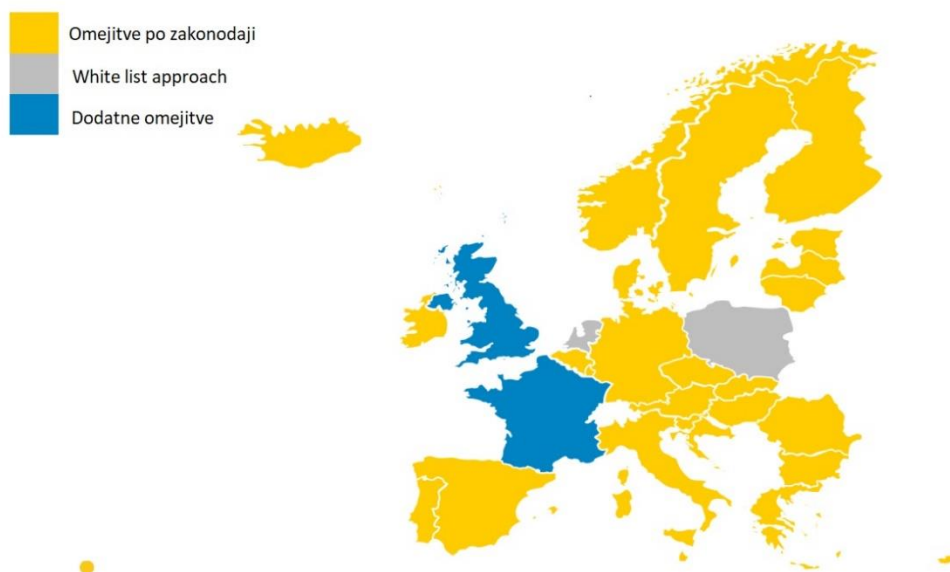
Pooblašчени revizorji imajo veliko znanja iz področja računovodstva in revizije, prav zaradi tega poleg obveznega revidiranja računovodskih izkazov opravljajo tudi storitve svetovanja ter druge posle dajanja zagotovil, vendar pa lahko z opravljanjem nerevizijskih storitev ogrozijo svojo neodvisnost.

V 5. členu Uredbe 537/2014/EU so določene nerevizijske storitve, ki jih pooblašчени revizor, ki izvaja obvezno revizijo SJI, ne sme posredno ali neposredno opravljati za revidirani subjekt ter njegovo odvisno ali podrejeno družbo v EU. Med tako imenovane prepovedane storitve se uvrščajo:

- davčne storitve;
- storitve, ki vključujejo kakršnokoli vlogo pri upravljanju ali odločanju v revidiranem subjektu;
- knjigovodstvo in pripravo računovodskih evidenc in izkazov;
- obračunavanje plač;
- zasnovo in izvajanje notranjih kontrol ali postopkov za obvladovanje tveganj v zvezi s pripravo in/ali nadzorom računovodskih informacij ali zasnovo in izvajanje računovodskih informacijskih tehnoloških sistemov;
- storitve vrednotenja,
- pravne storitve;
- storitve, povezane s funkcijo notranje revizije revidiranega subjekta;
- storitve, povezane s financiranjem, strukturo in razdelitvijo kapitala ter investicijsko strategijo revidiranega subjekta;
- oglaševanje delnic revidiranega subjekta, trgovanje z njimi ali njihov odkup ter
- kadrovske storitve v zvezi z vodstvenim položajem, na katerem je mogoče bistveno vplivati na pripravo računovodskih evidenc in izkazov, ki so predmet obvezne revizije.

Vsaka od držav članic lahko s svojo zakonodajo določi strožje omejitve, kot jih zahteva sama Uredba 537/2014/EU. Kot lahko vidimo na sliki 2, se države EU v večji meri za to niso odločile. Dodatne omejitve sta določili le Velika Britanija in Francija. Nizozemska in Poljska pa sta se odločili za »white-list approach«, v skladu s katerim lahko revizorji in revizijske družbe opravljajo le storitve, ki so določene v listini.

Slika 2: Prepovedane nerevizijske storitev – dodatne omejitve



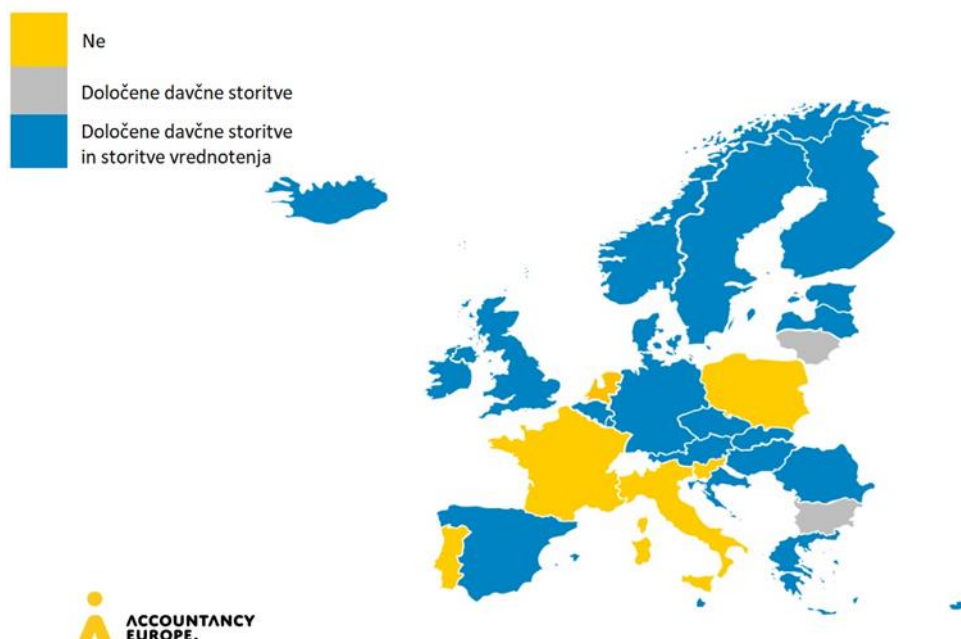
Prirejeno po Accountancy Europe (2019).

Možna so tudi odstopanja, ki omogočajo opravljanje posameznih davčnih storitev in storitev vrednotenja. Odobritev je prepuščena revizijski komisiji. Če opravljanje teh storitev nima bistvenega vpliva na podano revizijsko mnenje ter je ocena učinka zagotavljanja davčnih storitev na revidirane računovodske izkaze dokumentirana v dodatnem poročilu revizijski komisiji in revizor ter revidirani subjekt ne kršita načel neodvisnosti se lahko države članice odločijo inodobrijo izvajanje določenih nebistvenih davčnih storitev in storitev vrednotenja.

Na sliki 3 vidimo odločitev večine držav, da lahko revizorji in revizijske družbe pod zgoraj navedenimi pogoji opravljajo posamezne davčne storitve in storitve vrednotenja. Bolgarija in Litva sta dovolili zgolj opravljanje določenih davčnih storitev. Opravljanje davčnih storitev in storitev vrednotenja v Sloveniji, Italiji, Franciji, na Portugalskem, Poljskem in Nizozemskem pa je prepovedano.

Prepoved opravljanja nerevizijskih storitev velja za celoten čas revidiranja do objave revizijskega poročila za vse revizijske družbe, tako tiste, ki opravljajo revizijo SJI, kot tudi tiste, ki revidirajo ostale subjekte. Za pravne storitve velja prepoved že v poslovnem letu pred začetkom revizije.

Slika 3: Opravljanje določenih davčnih storitev in storitev vrednotenja



Prirejeno po Accountancy Europe (2019).

3.2.2.1.2 Plačilo za opravljeno revizijo pri subjektih javnega interesa

Neodvisnost revizorja ali revizijske družbe lahko ogrozita višina plačil s strani enega revidiranega subjekta ter njihova struktura. V kolikor bi revizor ali revizijska družba postala prekomerno odvisna od ene stranke, bi bila neodvisnost močno pod vprašanjem.

Uredba 537/2014/EU določa, da plačila za opravljanje obveznih revizij SJI ne smejo biti pogojna, kar pomeni, da ne smejo biti izračunana na vnaprej določeni podlagi glede na izid oziroma rezultat opravljenega dela. Končni znesek plačil od enega revidiranega subjekta, skupaj z opravljenimi nerevizijskimi storitvami v vsakem od treh zaporednih poslovnih let in skladno s 3. odstavkom 4. člena, ne sme presegati 15 % vseh prihodkov, ki jih ima pooblaščen revizor oziroma revizijska družba.

Uredba 537/2014/EU pa predvideva tudi omejitev stroškov opravljanja dovoljenih nerevizijskih storitev. Skupno plačilo zanje je v 2. odstavku 4. člena omejeno na največ 70 % povprečja plačil za obvezno revizijo revidiranega subjekta v zadnjih treh zaporednih poslovnih letih, vendar lahko posamezna država članica uvede strožje kriterije.

Nadzor nad dovoljenim razmerjem za plačilo dovoljenih nerevizijskih storitev izvaja revizijska komisija, odgovornost pa nosi revizijska družba sama. Nobena od držav EU se ni odločila za uvedbo strožjih kriterijev.

3.2.2.1.3 Revizorjevo poročanje

Uredba 537/2014/EU na področju poročanja revizorjev uvaja:

- dodatne zahteve, ki jih mora vsebovati revizijsko poročilo;
- dodatno poročilo revizijski komisiji ali nadzornemu svetu ter
- dodatne zahteve, ki jih morajo revizijske družbe objaviti v svojih letnih poročilih.

Pred izdajo revizijskega poročila in dodatnega poročila revizijski komisiji se mora izvesti ocenjevanje kakovosti posla. V 8. členu Uredbe 537/2014/EU je določeno, kaj mora ocenjevalec evidentirati in oceniti pri samem ocenjevanju. Ocenjevalec je pooblaščen revizor, ki ne sodeluje pri izvajanju obvezne revizije, ugotoviti mora, če je priprava mnenja, ki ga je podal ključni revizijski partner, ustrezna.

Za povečanje zaupanja zainteresiranih strani v računovodske izkaze revidiranega subjekta morajo biti rezultati obvezne revizije razkriti v revizijskem poročilu. Zakonodaja za vse revizije SJI uvaja **dodatne zahteve, ki jih mora vsebovati revizijsko poročilo**. V njem mora biti tako navedeno vsaj:

- kateri organ je imenoval pooblaščenega revizorja ali revizijsko družbo;
- datum imenovanja in skupno trajanje neprekinjenega sodelovanja s pooblaščenim revizorjem;
- opis najpomembnejših ocenjenih tveganj za pomembno napačne navedbe in tveganj zaradi prevare;
- povzetek revizorjevega odziva na tveganja ter ključne ugotovitve, ki izhajajo iz njih;
- pojasniti, v kakšnem obsegu je bilo mogoče ugotoviti nepravilnosti, vključno s prevarami;
- potrdilo, da je revizijsko mnenje v skladu z dodatnim poročilom revizijski komisiji;
- izjavo o ne opravljanju prepovedanih nerevizijskih storitev;
- izjavo o neodvisnosti do revidiranega subjekta ter
- navedbo vseh storitev, ki so bile poleg obvezne revizije storjene s strani revizijskega partnerja v revidirani družbi ali njegovi odvisni družbi in niso bile razkrite v poslovnem poročilu ali računovodskih izkazih.

Določbe o revizijskem poročilu zajema tudi 28. člen Direktive 2014//56/EU. Navedeno je, da mora revizijsko poročilo v pisni obliki zajemati:

- opredelitev subjekta, katerega letni ali konsolidiran računovodski izkaz je predmet obvezne revizije;
- navedbo vseh revidiranih računovodskih izkazov z obdobjem, ki ga zajemajo;
- opredeljen okvir računovodskega poročanja, ki je bil uporabljen pri pripravi računovodskih izkazov;
- opis obsega obvezne revizije;

- revizijsko mnenje, ki je brez pridržkov, s pridržki ali odklonilno, in v katerem je jasno navedeno mnenje o tem, ali so letni računovodski izkazi resničen in pošten prikaz v skladu z ustreznim okvirom računovodskega poročanja ter ali računovodski izkazi izpolnjujejo zakonske zahteve;
- sklic na vse druge zadeve, na katere je potrebno posebej opozoriti, ne da bi se mnenje spremenilo;
- mnenje in izjava, ki temeljita na poznavanju in razumevanju družbe in njegovega okolja glede napačnih navedb o poslovnem poročilu;
- izjavo o kakršnikoli pomembni negotovosti, povezani z dogodki in okoliščinami, ki bi lahko povzročila pomemben dvom o zmožnosti subjekta za nadaljnjo poslovanje;
- navedbo sedeža pooblaščenega revizorja ali revizijske družbe.

Revizorjevo poročilo mora za vse obvezne revizije vsebovati predloženo izjavo o katerikoli pomembni negotovosti, povezani z dogodki ali okoliščinami, ki utegnejo povzročiti dvom o zmožnosti subjekta, da bi nadaljeval poslovanje kot »delujoča družba«. Včasih je potrebno dodati tudi izjavo o skladnosti letnih računovodskih izkazov z zakonskimi zahtevami.

Nove zahteve v revizijskem poročilu poskušajo doseči večje razumevanje revizijskega procesa. Vseeno pa lahko vsaka država članica v svojo zakonodajo vnese še dodatne zahteve, ki jih mora vsebovati revizorjevo poročilo.

Pooblašчени revizorji ali revizijske družbe, ki izvajajo obvezno revizijo SJI, morajo v skladu z 11. členom predložiti **dodatno pisno poročilo revizijski komisiji ali nadzornemu svetu** revidiranega subjekta. V njem morajo biti pojasnjeni rezultati izvedene obvezne revizije, pri čemer morajo:

- vključiti izjavo o neodvisnosti;
- navesti vse ključne partnerje, ki so sodelovali pri reviziji;
- opisati vrsto, pogostost in obseg stikov z revizijsko komisijo ali drugim nadzornim organom revidiranega subjekta;
- opisati uporabljen metodologijo;
- opisati razdelitev nalog med revizijskimi družbami, če je bil imenovan več kot en pooblaščen revizor ali revizijska družba;
- s količinskimi dokazi podpreti raven pomembnosti, ki je bila uporabljena pri izvajanju obvezne revizije;
- navesti in pojasniti dogodke ali okoliščine, odkrite med revizijo, ki bi lahko povzročili precejšen dvom o sposobnosti subjekta za neomejeno nadaljevanje delovanja;
- poročati o vseh bistvenih pomanjkljivostih notranjega sistema nadzora in/ali računovodskega sistema revidiranega subjekta;
- poročati o vseh pomembnih zadevah, ki vključujejo dejansko ali domnevno nespoštovanje zakonov in predpisov ali statutov;
- oceniti metode vrednotenja, uporabljene pri različnih postavkah letnih oziroma konsolidiranih računovodskih izkazov;

- pojasniti obseg konsolidacije in merila za izločanje pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov ter
- poročati o vseh bistvenih težavah pri reviziji, do katerih je prišlo med obvezno revizijo, vseh pomembnih zadevah, ki izhajajo iz obvezne revizije in vseh drugih zadevah, ki so bistvene za nadzor postopka poročanja o finančnem položaju.

Države članice lahko v nacionalno zakonodajo vnesejo tudi dodatne zahteve, ki jih mora to poročilo vsebovati. Če revidirani subjekt nima revizijske komisije, je treba poročilo predložiti organu, ki v revidiranem subjektu opravlja enake funkcije.

Letno poročilo o preglednosti revizijske družbe, ki revidira SJI, mora biti na spletni strani družbe dostopno javnosti najkasneje v štirih mesecih po zaključku poslovnega leta. Skladno z 2. odstavkom 13. člena mora vsebovati:

- opis pravne in upravne strukture ter lastništva revizijske družbe;
- opis sistema notranjega nadzora kakovosti nad delom revizorjev in izjavo o učinkovitosti njenega delovanja;
- navedbo, kdaj je bil opravljen zadnji pregled zagotavljanja kakovosti;
- seznam SJI, ki so jih revidirali v predhodnem poslovnem letu;
- izjavo o postopkih zagotavljanja neodvisnosti pooblaščenega revizorja;
- izjavo o politiki v zvezi s stalnim izobraževanjem pooblaščenih revizorjev;
- informacije o osnovi za prejeme partnerjev v revizijskih družbah;
- opis politike glede menjave ključnih revizijskih partnerjev in osebja;
- informacije o celotnih prihodkih revizijske družbe.

3.2.2.1.4 Obvezna rotacija revizorjev in revizijskih družb

Za obvarovanje nevarnosti domačnosti in krepitev neodvisnosti revizorjev in revizorskih družb je bila določena najdaljša doba trajanja revizije. Nova zakonodaja določa obvezno rotacijo revizijskih družb za vse SJI. V skladu s 17. členom Uredbe 537/2014/EU SJI najprej imenuje pooblaščenega revizorja ali revizijsko družbo za najmanj eno leto. Mandat se lahko obnovi, vendar niti začetni posel niti ta posel v kombinaciji z vsemi obnovljenimi posli za njim ne smeta presegati deset let. Posamezne države članice lahko določijo, da je začetni posel daljši od enega leta, najdaljše trajanje vseh poslov pa krajše od desetih let. Po zaključku poslova z najdaljšim dovoljenim trajanjem ne smejo opravljati obveznih revizij istega SJI naslednja štiri leta. Priporočilo za imenovanje pooblaščenih revizorjev ali revizijskih družb predloži upravnemu ali nadzornemu organu revidiranega subjekta revizijska komisija.

Kot lahko vidimo na sliki 4, se je večina držav EU odločila slediti reformi in določila deset let kot obdobje trajanja revizijskega posla. Poljska je določila najkrajše trajanje revizijskega posla, in sicer pet let. Za krajše obdobje so se odločile tudi Italija, Belgija, Portugalska in Bolgarija. Grčija, Ciper in Madžarska pa so določile krajše obdobje rotacije le pri revidiranju bank oziroma sistemsko pomembnih finančnih institucij.

Slika 4: Najdaljše trajanje posla

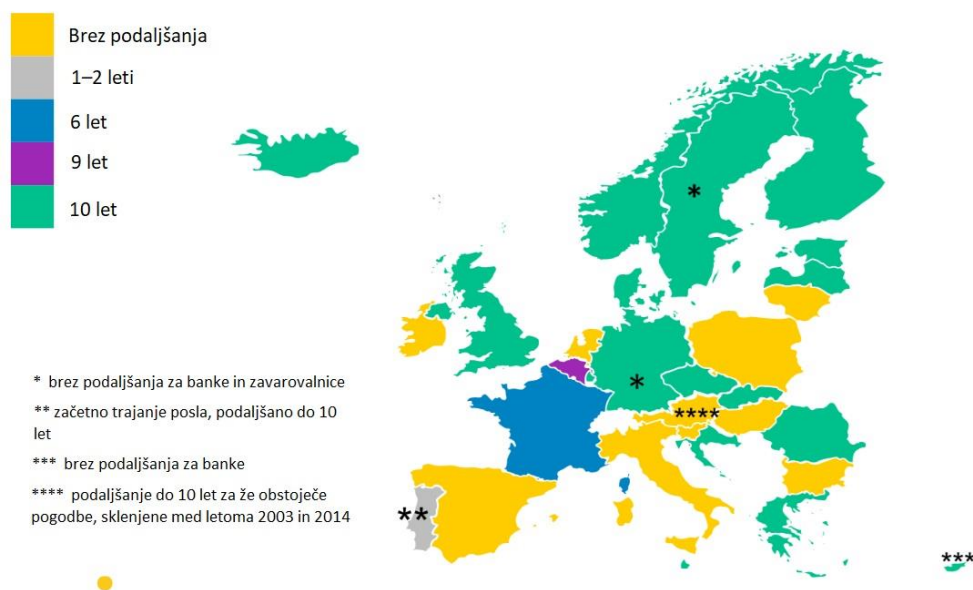


Prirejeno po Accountancy Europe (2019).

Države članice so lahko določile, da se najdaljše trajanje posla podaljša največ na dvajset let, če se izvede postopek javnega razpisa za revizijo, ali štiriindvajset let, če je hkrati zaposlenih več revizijskih družb (t. i. skupne revizije).

Na sliki 5 lahko vidimo, da so se države, v kolikor je bil izveden postopek javnega razpisa odločile za zelo različno implementacijo Uredbe 537/2014/EU. Podobno velja tudi pri izvedbi skupnih revizij, kar lahko vidimo na sliki 6.

Slika 5: Podaljšanje trajanja posla, v kolikor je izveden postopek javnega razpisa



Prirejeno po Accountancy Europe (2019).

Slika 6: Podaljšanje trajanja posla, v kolikor je hkrati zaposlenih več revizijskih družb



Prirejeno po Accountancy Europe (2019).

V primeru, ko ima SJI odvisno družbo, ki ne ustreza definiciji SJI v drugih državah članicah, obvezna rotacija poteka v skladu z zakonodajo države članice, kjer obvladujoča družba obstaja. Rotacija v odvisnih družbah sicer ni obvezna, lahko pa se izvaja.

Ključni revizijski partnerji, odgovorni za izvajanje obvezne revizije, prekinejo sodelovanje pri obvezni reviziji revidiranega subjekta najpozneje po sedmih letih od datuma njihovega imenovanja. Pri obvezni reviziji revidiranega subjekta ne smejo ponovno sodelovati, preden pretečejo tri leta od te prekinitve. Države članice lahko določijo krajši čas, po katerem morajo prekiniti sodelovanje.

V članku Ali je treba menjati revizorje je Perner (2017, str. 16) zaradi slabšega poznavanja revidiranega subjekta izrazil nasprotovanje uvedbi obvezne menjave revizorjev. Podobno je tudi FEE izdal študijo »Mandatory rotation of audit firms endangers audit quality«, v kateri navaja, da naj bi rotacija prinesla zelo malo pozitivnega za povečanje neodvisnosti in konkurence na trgu, po drugi strani pa predstavlja veliko grožnjo za kakovost revizije predvsem v prvih letih zaradi nepoznavanja in nezadostnega znanja o revidirani družbi (Federation of European Accountants, 2004).

3.2.3 Definicija subjektov javnega interesa v državah Evropske unije pred in po sprejetju nove zakonodaje

FEE je oktobra 2014, po objavi nove revizijske zakonodaje v EU, objavilo poročilo opravljene raziskave glede opredeljevanja SJI v EU. Raziskava je pokazala, kako članice EU, vključno z Islandijo in Norveško, definirajo in določajo kriterije za SJI. Raziskava je bila ponovljena novembra 2017. Tabela 3 prikazuje primerjavo med raziskavama iz leta 2014 in 2017. Vidimo lahko, katere kriterije je posamezna država določala kot potrebne, da se neka družba definira kot SJI pred sprejetjem nove zakonodaje in katere določa kot potrebne po sprejetju nove zakonodaje.

Levi del tabele kaže kriterije za SJI, ki jih določa EU zakonodaja. Desni del tabele pa prikazuje posebne kriterije za SJI, ki so jih lahko določile posamezne države. Z znakom X so označeni kriteriji, ki jih je v letu 2014 določala posamezna država, obarvane celice pa kažejo stanje po raziskavi iz leta 2017, ko naj bi države že implementirale novo zakonodajo. Iz tabele je razvidno, da je bila definicija SJI pred sprejetjem nove zakonodaje najožja v Nemčiji, Sloveniji, na Švedskem in v Veliki Britaniji. Najširšo definicijo SJI pa so pred revizijsko reformo imeli na Hrvaškem, v Italiji, Romuniji in na Slovaškem.

Tabela 3: Definicija subjektov javnega interesa pred in po sprejetju nove zakonodaje

DRŽAVA	OBSEG EU DEFINICIJE				DEFINICIJA NA DRŽAVNI RAVNI							
	Družbe, ki kotirajo na borzi	Finančne institucije	Zavarovalnice	Drugi imenovani subjekti	Pokojninski skladi	Investicijske družbe	Kriterij velikosti	Državne družbe	Vlada	Upravljalci premoženja	Institucije za izdajo elektronskega denarja	Ostalo
Avstrija	X	X	X									
Belgija	X	X	X									
Bolgarija	X	X	X	X	X			X				X
Hrvaška	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	
Ciper	X	X	X	X								
Češka	X	X	X	X	X	X	X					
Danska	X	X	X	X		X	X	X	X			
Estonija	X	X	X	X			X	X	X			
Finska	X	X	X	X	X	X						
Francija	X	X	X	X								X
Nemčija	X	X	X									
Grčija	X	X	X	X								
Madžarska	X	X	X									
Islandija	X	X	X	X	X							
Irska	X	X	X									
Italija	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X
Latvija	X	X	X	X	X	X				X		
Litva	X	X	X	X	X	X						X
Luksemburg	X	X	X	X								
Malta	X	X	X	X								
Nizozemska	X	X	X	X								
Norveška	X	X	X	X								
Poljska	X	X	X	X	X	X					X	X
Portugalska	X	X	X	X	X	X		X				X
Romunija	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X
Slovaška	X	X	X	X	X	X	X	X		X		X
Slovenija	X											
Španija	X	X	X	X	X	X	X				X	X
Švedska	X											
Velika Britanija	X											

Opombe:

- X – Definicija SJI, ki je veljala leta 2014 (pred implementacijo nove revizijske zakonodaje).
 – Definicija SJI, ki je skladna z novo evropsko zakonodajo.

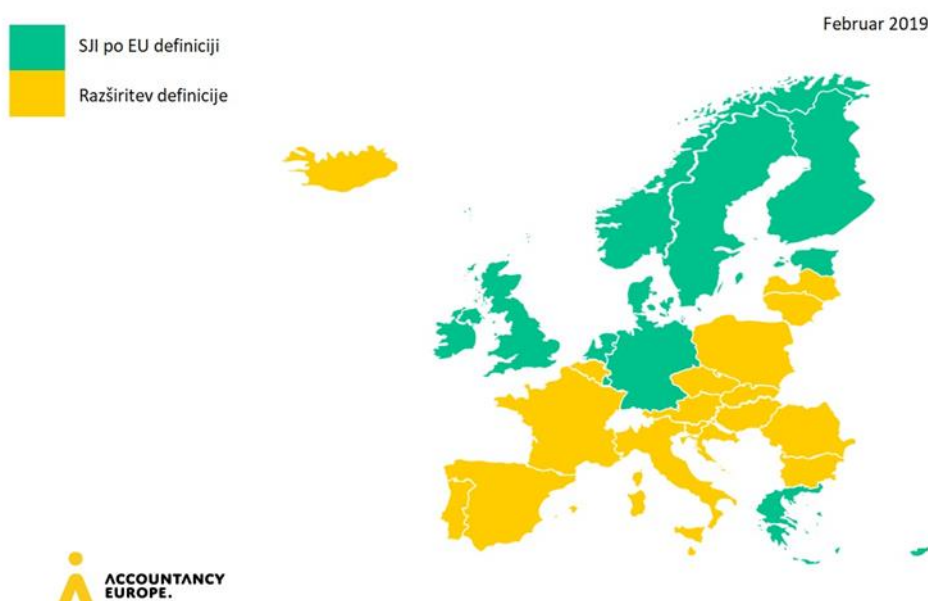
Prirejeno po Accountancy Europe (2014) in Accountancy Europe (2017).

Implementacija revizijske reforme v nacionalno zakonodajo je prinesla številne spremembe. FEE je leta 2014 ocenilo, da bodo največje spremembe v državah z najožjo definicijo. Te države so morale v skladu z Direktivo 2014/56/EU med SJI uvrstiti vsaj finančne institucije in zavarovalnice. Zmanjšanje kriterijev so pričakovali na Češkem in Slovaškem, ter v Španiji, kjer je bilo nestrinjanje glede zmanjšanja kriterijev največje (Accountancy Europe, 2014).

Do večji sprememb pri definiciji SJI na Češkem, Slovaškem in v Španiji ni prišlo. Definicija se je najbolj zožila na Danskem, Finskem in v Estoniji. Največja razširitev definicije pa se je zgodila na Madžarskem, v Litvi in v Sloveniji. Na splošno ima najširšo definicijo SJI med evropskimi državami Litva, sledijo ji Hrvaška, Italija in Romunija. Do februarja 2019 je bila Direktiva 2014/56/EU implementirana v vseh državah članicah (Accountancy Europe, 2019).

Na sliki 7 lahko vidimo, da je dvanajst evropskih držav sprejelo definicijo SJI skladno z evropsko zakonodajo, ostale države pa so se odločile za njeno razširitev.

Slika 7: Definicija subjektov javnega interesa v državah Evropske unije



Prirejeno po Accountancy Europe (2019).

3.2.4 Število subjektov javnega interesa v državah Evropske unije pred in po sprejetju nove zakonodaje

Število SJI se v posameznih državah EU med seboj močno razlikuje. Odvisno je od velikosti gospodarstva posamezne države, ter specifičnih faktorjev vsake od držav. V tabeli 4 je prikazana primerjava med raziskavama iz leta 2014 in 2017 o številu SJI.

Glede na raziskavo iz leta 2014 se je število SJI po novi zakonodaji zmanjšalo v osemnajstih državah. Do največjega zmanjšanja je prišlo v Španiji ter v Avstriji. Največ pa se je število SJI povečalo na Poljskem in v Romuniji. Leta 2014 je bilo skupaj v EU 27.866 SJI, 6.843 je bilo družb, ki so kotirale na borzi. Število kotirajočih družb se ni veliko spremenilo, medtem ko se je celotno število SJI znižalo za nekaj več kot 30 % (Accountancy Europe, 2014; Accountancy Europe, 2017).

Tabela 4: Število subjektov javnega interesa pred in po sprejetju nove zakonodaje

DRŽAVA	Število SJI (raziskava 2014)	Število družb, ki kotirajo na borzi (raziskava 2014)	Število SJI (raziskava 2016)	Število družb, ki kotirajo na borzi (raziskava 2016)
Avstrija	1.000	145	239	84
Belgija	221	102	342	152
Bolgarija	900	Ni podatka	569	321
Hrvaška	500	174	500	127
Ciper	Ni podatka	104	118	76
Češka	321	64	150	74
Danska	900	200	360	200
Estonija	149	13	30	13
Finska	600	120	469	136
Francija	2.533	498	1.796	483
Nemčija	1.600	800	1.150	800
Grčija	342	250	325	233
Madžarska	102	55	195	44
Irska	2.000	55	1.200	54
Italija	1.430	260	917	233
Latvija	75	33	87	42
Litva	154	20	150	20
Luksemburg	Ni podatka	23	583	180
Malta	94	22	91	43
Nizozemska	1.200	125	725	125
Poljska	500	450	2.000	450
Portugalska	1.300	77	1.250	54
Romunija	500	198	1.000	90
Slovaška	600	60	172	73
Slovenija	70	70	76	45
Španija	8.000	150	1.507	188
Švedska	450-500	450-500	621	350
Velika Britanija	2.300	2.300	1.750	1.700
Skupaj EU	27.866	6.843	18.372	6.390
Norveška	414	21	527	211
Islandija	Ni podatka	Ni podatka	175	18
Skupaj EEA	28.280	7.061	19.074	6.619

Prirejeno po Accountancy Europe (2014) in Accountancy Europe (2017).

3.3 Evropska zakonodaja s področja nadzora nad revidiranjem

Revizor naj bi deloval v skladu z etičnimi standardi, ki ga zavezujejo h kakovostnemu, strokovnemu in neodvisnemu delu, pa vendar so številni finančni škandali pokazali potrebo po nadzoru njihovega dela. Po propadu nekaterih velikih akterjev na finančnem trgu so se regulatorni organi po vsem svetu začeli intenzivneje ukvarjati z nadzorom nad delovanjem revizijskih družb, hkrati pa tudi z nadzorom nad delovanjem družb, ki nadzor izvajajo. V še večji meri so se problemi z revidiranjem pokazali ob finančni krizi, ki je izbruhnila leta 2008 (Zaman Groff in Istenič, 2012, str. 135).

Nadzor kvalitete revizijskega dela je pomemben zaradi dejstva, da revizorji delujejo v javnem interesu. Potrjeni računovodski izkazi so zelo pomembna informacija tako za lastnike družb kot ostalo zainteresirano javnost – zlasti vlagatelje, dobavitelje, kupce in upnike. Prav zaradi tega je nova evropska zakonodaja podrobneje regulirala tudi to področje.

3.3.1 Vrste nadzora nad revidiranjem

Nadzor, opisno rečeno tudi zagotavljanje kakovosti delovanja revizijskih družb in revizorjev, v grobem delimo na dva dela: notranjega in zunanjega. Za izvedbo **notranjega nadzora** nad revidiranjem ima družba lahko organiziran lasten oddelek, lahko pa se odloči za najem zunanjega sodelavca. Ne glede na vse mora biti notranji nadzor izveden v skladu z Mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti (v nadaljevanju MSOK 1) in Mednarodnim standardom revidiranja 220 (v nadaljevanju MSR 220). Standarda je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil leta 2009.

MSOK 1 obravnava odgovornost revizijske družbe za oblikovanje kakovostnih revizij in preiskav računovodskih izkazov ter drugih poslov dajanja zagotovil (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009a). Glavni cilj MSR 220 pa je obvladovanje kakovosti revizije računovodskih informacij (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009b). Oba standarda določata relevantne elemente sistema obvladovanja kakovosti, ki so:

- odgovornost posloводства za obvladovanje kakovosti;
- etičnost;
- sprejem naročnika in ohranjanje povezave z naročnikom ter posebni revizijski posli;
- človeški viri in oblikovanje delovne skupine;
- izvedba posla in
- nadziranje.

Zakonodajalec vzpostavi **zunanji nadzor** na nivoju vsake države posebej, in sicer v okviru posameznih organizacij ali inštitutov. Njegov namen je predvsem povišanje kakovosti opravljanja storitev revidiranja in drugih storitev, ki jih opravljajo revizorji, ter zagotavljanje spoštovanja revizorjevih obveznosti do širše družbene skupnosti. V veliki

meri gre za samoregulacijo, torej nadzor stroke nad stroko, zaradi česar ga ne moremo obravnavati kot neodvisen nadzor.

Tretja vrsta nadzora nad revidiranjem je **javni nadzor**, ki ga ureja Direktiva 2014/56/EU. Podrobneje se mu bomo posvetili v nadaljevanju. Vsebinsko je javni nadzor del zunanjega nadzora, vendar se v literaturi pogosto obravnava kot ločena vrsta nadzora nad revidiranjem zaradi številnih posebnosti delovanja in neodvisnosti od stroke.

3.3.2 Javni nadzor nad revidiranjem v Evropski uniji

V Zeleni knjigi je Evropska komisija (2010) navedla, da imajo sistemi javnega nadzora osrednjo vlogo pri nadzoru revizijskih družb. Nadzorni sistemi bi morali biti oblikovani tako, da se prepreči kakršnokoli navzkrižje interesov z revizorskim poklicem. Izpostavila je tudi, da je potrebno nadzor revizijskih družb v EU izvajati bolj povezano – na podlagi tesnejšega sodelovanja med nacionalnimi sistemi za nadzor revizij.

Če uporabniki ne zaupajo revizorjevemu mnenju o resničnem in poštenem prikazu v računovodskih izkazih je to brez vrednosti. Cilj vzpostavitve sistemov javnega nadzora nad revidiranjem je povečati zaupanje javnosti v delovanje revizijske in računovodske stroke. Organizacijo sistemov javnega nadzora nad revizorji in revizijskimi družbami je sicer določala že Direktiva 2006/43/EU. Nova zakonodaja je ni bistveno spremenila, ampak le nekoliko razširila. V skladu z definicijo, ki je podana v 4. odstavku 32. člena Direktive 2014/56/EU, so pristojni organi javnega nadzora zadolženi za nadzor nad:

- podeljevanjem dovoljenj in registracijo pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb;
- sprejemanjem standardov o poklicni etiki in notranjem nadzoru kakovost revizijskih družb;
- stalnim izobraževanjem;
- sistemi za zagotavljanje kakovosti ter
- preiskovalnimi in administrativnimi disciplinskimi sistemi.

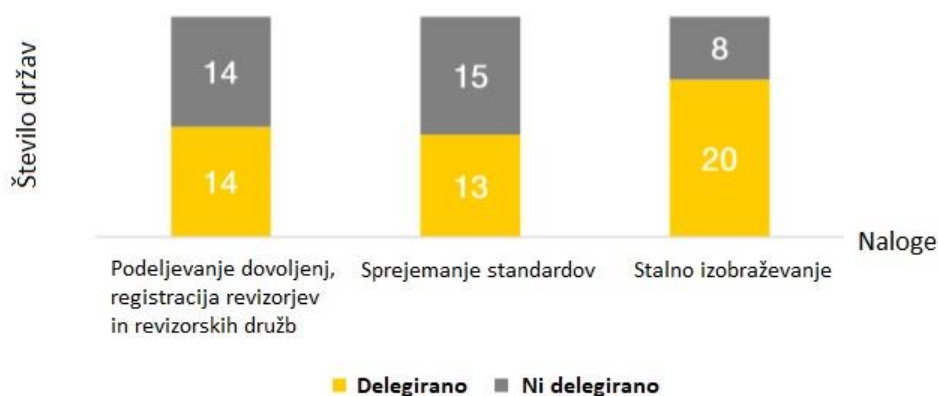
Za povečanje preglednosti nadzora nad revizorji in revizijskimi družbami so morale vse države članice imenovati en sam organ, ki je odgovoren za izvajanje javnega nadzora nad revidiranjem. Skladno z Direktivo 2014/56/EU lahko pristojni organ prenese svoje naloge na druge strokovne organe, ki jih pooblasti za njihovo izvedbo, kar določa tudi Uredba 537/2014/ES.

V maju 2017 je Evropska komisija izdala priporočilo o zunanjem zagotavljanju kakovosti pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb, ki revidirajo SJI. V njem je zapisano, da je zunanje zagotavljanje kakovosti ključnega pomena za visoko kakovost revidiranja, saj pripomore h kredibilnosti objavljenih podatkov ter zagotavlja večjo informiranost in s tem tudi zaščito deležnikov, investorjev in drugih interesnih skupin. Zunanji nadzor mora vedno izvajati zunanji izvajalec, ki je objektivni in neodvisen od revizijskega poklica (Evropska komisija, 2017).

3.3.2.1 Prenos nalog na strokovne organe

Pristojni organi javnega nadzora lahko, kadar ne gre za revidiranje SJI, delegirajo vse svoje naloge drugim organom. Pri reviziji SJI pa obstajajo določene omejitve. Pristojni organi lahko delegirajo le podeljevanje dovoljenj ter registracijo revizorjev in revizorskih družb, sprejemanje relevantnih standardov ter stalno izobraževanje. Sistem za zagotavljanje kakovosti ne sme biti delegiran, preiskovalen ali administrativno disciplinski pa je lahko le delno, vendar samo pri organu, neodvisnemu od profesije (Accountancy Europe, 2018). Na sliki 8 je predstavljeno, kako so države izkoristile možnost delegiranja posameznih nalog.

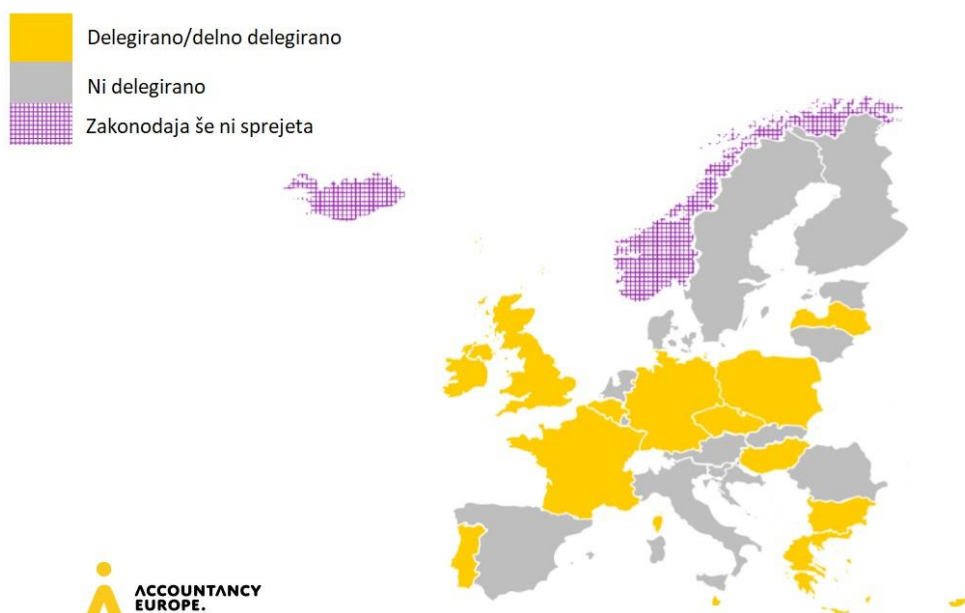
Slika 8: Prikaz prenosa nalog na druge strokovne organe



Prerejeno po Accountancy Europe (2018).

Na sliki 9 je vidno, da se je kar polovica držav odločila za delegiranje podeljevanja dovoljenj in registracijo revizorjev in revizorskih družb. Označene so z rumeno barvo.

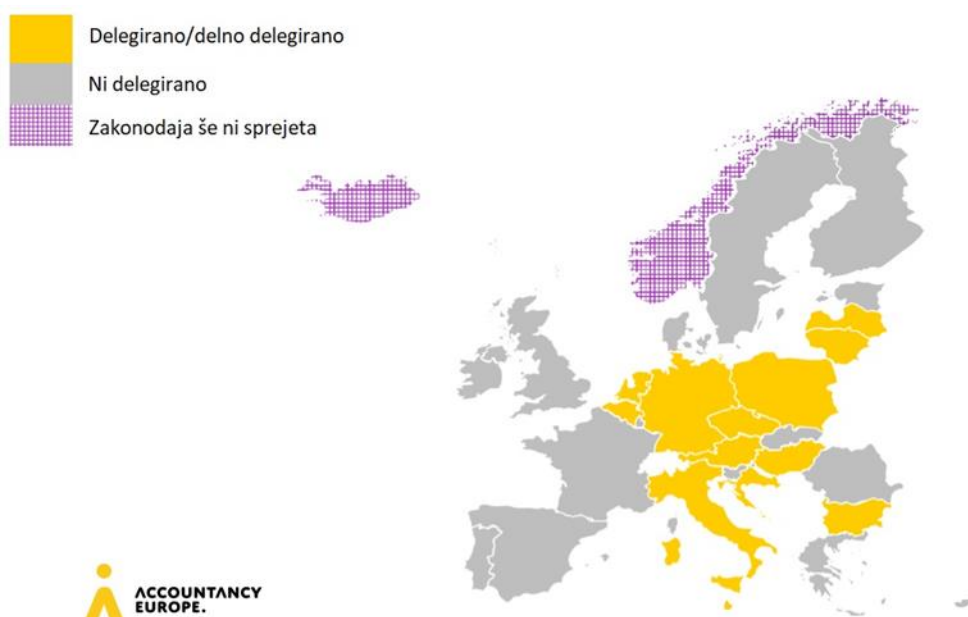
Slika 9: Prenos podeljevanja dovoljenj in registracije revizorjev in revizorskih družb



Prirejeno po Accountancy Europe (2019).

Na sliki 10 vidimo, da je bilo sprejemanje relevantnih standardov preneseno na strokovni organ v trinajstih državah, ki so označene z rumeno barvo. V petnajstih državah se za to niso odločili.

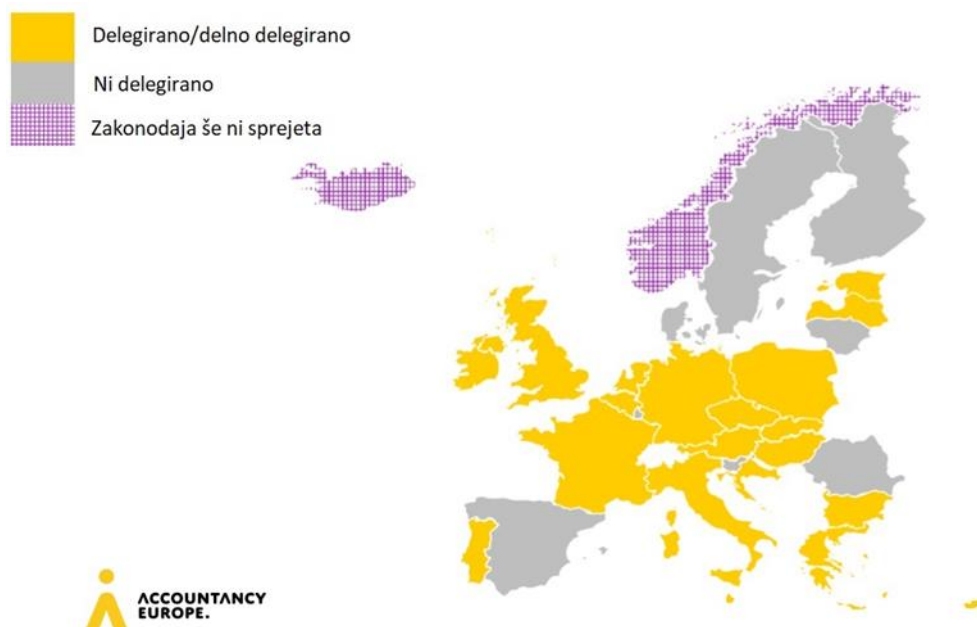
Slika 10: Prenos sprejemanja relevantnih standardov



Prirejeno po Accountancy Europe (2019).

Kar dvajset od osemindvajsetih držav je na drugi organ preneslo stalno izobraževanje. Na sliki 11 lahko vidimo, da se za to niso odločili v Španiji, Luksemburgu, na Danskem, Švedskem in Finskem, ter v Litvi, Romuniji in Sloveniji.

Slika 11: Prenos stalnega izobraževanja



Prirejeno po Accountancy Europe (2019).

Leta 2015 je bilo izdano poročilo o organiziranosti javnega nadzora nad revidiranjem v državah EU, s katerim so želeli informirati javnost o stanju na področju organiziranosti javnega nadzora nad pooblaščenimi revizorji in revizijskimi družbami v posamezni državi članici (Accountancy Europe, 2015). Marca 2018 je bilo na njegovi podlagi izdano novo poročilo o organiziranosti javnega nadzora nad revidiranjem v EU. V poročilu je opisano, kako so na organizacijo javnega nadzora vplivale spremembe v evropski zakonodaji. Iz same raziskave izhaja trditev, da je organiziranost javnega nadzora še vedno zelo raznolika. V Avstriji, Belgiji, na Češkem, Finskem ter v Nemčiji in Romuniji so v okviru nove zakonodaje ustanovili nov organ, zadolžen za javni nadzor nad revidiranjem, drugod pa je naloge prevzel že oblikovani organ (Accountancy Europe, 2019).

3.3.2.2 Financiranje in transparentnost javnega nadzora nad revidiranjem

Skladno z Direktivo 2014/56/EU in Uredbo 537/2014/ES mora biti sistem javnega nadzora nad revidiranjem organiziran pregledno in transparentno. K temu pripomorejo objave letnih načrtov dela in letnih poročil o opravljenih nadzorih in drugih aktivnostih.

Financiranje sistema javnega nadzora nad revidiranjem mora biti varno in neodvisno od pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb, ki so predmet nadzora. Večina evropskih držav se je odločila za financiranje javnega nadzora nad revidiranjem iz provizij.

Bolgarija, Hrvaška, Češka, Latvija, Litva in Romunija pa imajo sistem nadzora v celoti financiran iz državnega proračuna (Accountancy Europe, 2019).

3.3.2.3 Sankcioniranje

Sistem javnega nadzora mora imeti pravico opravljanja preiskav pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb ter pravico do ustreznega ukrepanja ob morebitnih kršitvah. Sankcije morajo biti učinkovite, sorazmerne in odvračilne. V skladu s 30. členom Direktive 2014/56/EU lahko pristojni organi izrečejo spodnje kazni:

- uradno obvestilo z zahtevo o prenehanju kršenja določil;
- odgovorna oseba in narava kršitve se objavi na spletni strani;
- začasna prepoved opravljanja revidiranja za obdobje največ treh let;
- izjava o neizpolnjevanju zahtev, ki morajo biti vključene v revizijsko poročilo ter
- denarna kazen za fizične in pravne osebe.

Vrsta in višina kazni morata biti sorazmerni z resnostjo in trajanjem kršitve, stopnjo odgovornosti odgovorne osebe, upoštevati pa se morajo tudi druge okoliščine, ki so botrovale prevari.

3.3.2.4 Sistem zagotavljanja kakovosti nadzora – inšpekcijski pregledi

Pristojni organi morajo vzpostaviti učinkovit in neodvisen sistem za zagotavljanje kakovosti revizij. Pregledi za zagotavljanje kakovosti pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb, ki izvajajo obvezne revizije SJI, morajo biti izvedeni vsaka tri leta oziroma vsaj vsakih šest let, če ne izvajajo revidiranja SJI.

Pristojni organ je po določilih v 3. točki 26. člena Uredbe 537/2014/ES odgovoren za odobritev in spremembo:

- metodologije inšpekcijskih pregledov, vključno s priročniki za inšpekcijske preglede in z njimi povezanimi nadaljnjimi priročniki;
- metodologije poročanja in programov rednih inšpekcijskih pregledov,
- poročil o inšpekcijskih pregledih in nadaljnjem spremljanju ter
- inšpektorjev za posamezen inšpekcijski pregled.

V okviru inšpekcijskega pregleda morajo preveriti vsaj skladnost pooblaščenega revizorja ali revizijske družbe z veljavnimi revizijskimi standardi in standardi glede obvladovanja kakovosti, etičnimi zahtevami in zahtevami glede neodvisnosti, preveriti morajo količino in kakovost uporabljenih sredstev ter skladnost z zahtevami o zaračunanih plačilih za revizijske storitve.

3.3.2.5 Združenje institucij javnega nadzora nad revidiranjem v Evropski uniji

Evropska komisija je na podlagi nove zakonodaje namesto Evropske skupine organov za nadzor revizorjev (angl. European Group of Auditor's Oversight Bodies, v nadaljevanju EGAOB) ustanovila Odbor evropskih organov za nadzor revizorjev (angl. Committee of European Auditor Oversight Bodies, v nadaljevanju CEAOB). EGAOB je bil ustanovljen leta 2005 z namenom zagotavljanja učinkovitejše koordinacije in sodelovanja med sistemi nadzora nad revidiranjem znotraj EU.

Leta 2016 ustanovljen CEAOB je prav tako kot EGAOB sestavljen iz nacionalnih organov, pristojnih za javni nadzor nad revidiranjem, vendar pa novemu telesu predsedujejo države članice in ne več Evropska komisija. CEAOB ima veliko vlogo pri usklajevanju novih sistemov javnega nadzora nad pooblaščenimi revizorji in revizijskimi družbami v EU. Njegova glavna naloga je pomoč pri izmenjavi informacij, izkušenj in praks pri izvajanju nove zakonodaje. Nudi tudi strokovno pomoč glede implementacije omenjene zakonodaje na željo posamezne države članice. Vsi pristojni organi v posamezni državi članici so dolžni CEAOB posredovati informacije o vseh izrečenih sankcijah. CEAOB poleg tega sodeluje tudi pri tehničnem pregledu MRS in njihovem oblikovanju. Financiran je s strani Evropske komisije, skladno z regulativo in finančnimi pravili v zvezi z razporeditvijo proračuna EU. Glavna strateška cilja CEAOB sta izboljšanje kakovosti revidiranja in zaupanja v revizijsko stroko (Committee of the European Audit Oversight Bodies, 2016).

4 SUBJEKTI JAVNEGA INTERESA V IZBRANIH DRŽAVAH EVROPSKE UNIJE

V tem poglavju bom predstavila zakonsko podlago za izvajanje računovodenja in revidiranja v Sloveniji, Nemčiji, Veliki Britaniji in na Hrvaškem. Uredba 537/2014/EU in Direktiva 2014/56/EU sicer veljata za vse države članice, kljub temu je pri implementaciji Direktive 2014/56/EU in različnih možnosti, ki jih omogoča, prišlo do različne opredelitve SJI med posameznimi državami. Zaradi pravne narave Direktive 2014/56/EU so načini implementacije njenih ciljev v nacionalno zakonodajo držav članic različni (Bloome, 2014).

Vse države članice so morale do 17. junija 2016 v svojo nacionalno zakonodajo prenesti Direktivo 2014/56/EU, od tega datuma pa države zavezuje tudi Uredba 537/2014/EU.

4.1 Slovenija

Slovenija je polnopravna članica EU od 1. maja 2004. V evrsko in šengensko območje je vstopila z letom 2007. Po površini je četrta najmanjša evropska država, po številu prebivalcev pa je z dvema milijonoma prebivalcev šesta najmanjša evropska država (Evropska unija, brez datuma a).

Enako kot ostale države članice EU mora tudi Slovenija slediti pravnemu redu in zakonodaji EU, ki zajema pogodbe o ustanovitvi EU ter uredbe, direktive in sklepe. Skladno s tem je morala Slovenija v svojo nacionalno zakonodajo prenesti Direktive 2006/43/ES, 2013/34/ES in 2014/56/EU, ki (kot smo že seznanjeni) spreminjajo računovodenje in revidiranje SJI. Poleg tega to področje urejata tudi Uredbi 1606/2002/ES in 537/2014/EU, ki samodejno veljata za vse države članice EU. Z Evropskim sporazumom o pridružitvi Slovenije k evropski skupnosti je združljivost slovenske in evropske zakonodaje pomemben pogoj za izpolnjevanje obveznosti podpisanega sporazuma (Duhovnik, 2014).

Pravno podlago računovodenju za SJI v Sloveniji dajeta ZGD-1 in MSRP, katerih uporaba je določena v Uredbi 1606/2002/ES. Revidiranje SJI pa je urejeno z zakonom ZGD-1 in ZRev-2 ter Uredbo 537/2014/EU.

4.1.1 Definicija subjektov javnega interesa v Sloveniji

Do marca 2019 so bili SJI opredeljeni v 5. alineji 4. odstavka 53. člena ZGD-1 kot:

- družba, s katere vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev;
- kreditna institucija, kot jo opredeljuje zakon, ki ureja bančništvo oziroma
- zavarovalnica, kot jo opredeljuje zakon, ki ureja zavarovalništvo.

Zakon o bančništvu (ZBan-2), Ur. l. RS 77/2018 v 2. členu določa, da se lahko kreditna institucija s sedežem v Sloveniji ustanovi kot banka ali hranilnica. Zakon o zavarovalništvu (ZZavar-1), Ur. l. RS 9/2019 pa se uporablja za zavarovalnice in pozavarovalnice. Skladno z zakonom je zavarovalnica pravna oseba, ki opravlja zavarovalne posle na podlagi dovoljenja nadzornega organa za opravljanje teh poslov. Medtem ko je pozavarovalnica prav tako prava oseba, vendar opravlja le zavarovalne posle pozavarovanja na podlagi dovoljenja nadzornega organa za opravljanje teh poslov.

V tabeli 3 smo videli, da je bila definicija SJI v Sloveniji precej ozka, Slovenija je uporabljala le osnovno navedbo prevzeto po Direktivi 2006/43/EU. Z 12. marcem 2019 pa je v veljavo stopila nova definicija SJI. Opredeljena je v 44. točki 3. člena ZRev-2. SJI je tako družba, s katere vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, kreditna institucija, kot jo opredeljuje zakon, ki ureja bančništvo ali zavarovalnica oziroma pokojninska družba, kot jo opredeljuje zakon, ki ureja zavarovalništvo. SJI pa je tudi družba, ki je zavezana k obvezni reviziji, v kateri imajo država ali občine, skupaj ali samostojno, neposredno ali posredno, večinski delež. SJI je lahko tudi druga pravna oseba, ki je zavezana k obvezni reviziji, če je tako določeno z drugim zakonom.

SJI so tako postale tudi tiste družbe, ki imajo velik pomen za Slovenijo in so hkrati zavezane k obvezni reviziji ter v večinski lasti države ali občin. S tem je prišlo do

razširitve nabora SJI, ki so to postale s 1. januarjem 2020, v kolikor imajo poslovno leto enako koledarskemu oziroma s prvim dnev novega poslovnega leta, če se poslovno in koledarsko leto razlikujeta.

Na dan 28. februarja 2019 je bilo v Sloveniji registriranih šestinšestdeset družb, ki so bile opredeljene kot SJI. Strukturo družb, ki so na podlagi določb opredeljene kot SJI, lahko vidimo v tabeli 5. V prilogi 1 pa je podan tudi seznam vseh SJI v Sloveniji. Po letu 2020 naj bi bilo SJI občutno več, trenutno kaže, da naj bi se število SJI povečalo na nekaj več kot sto družb. Točna številka še ni znana, saj se ne ve, koliko družb bo izpolnjevalo pogoje (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2019b).

Tabela 5: Število subjektov javnega interesa v Sloveniji

SJI (na dan 28. 2. 2019)	Število	Opomba
Javne družbe	36	Brez kotirajočih bank in zavarovalnic, z DUTB.
Banke	12	NOVA LJUBLJANSKA BANKA d. d., Ljubljana tudi javna družba.
Hranilnice	3	/
Zavarovalnice	13	ZAVAROVALNICA TRIGLAV, d. d. tudi javna družba.
Pozavarovalnice	2	POZAVAROVALNICA SAVA d. d. (SAVA RE) tudi javna družba.
Skupaj	66	

Prirejeno po Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2019b).

Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija) je v skladu s 16. členom Uredbe 537/2014/EU objavila seznam revizijskih družb, ki so izvajale obvezne revizije SJI v poslovnem letu 2017. V prilogi 1 si lahko ogledate, katere SJI so revidirale posamezne revizijske družbe. V prilogi 2 lahko vidimo še grafični prikaz, ki kaže, da je največ SJI v letu 2017 revidirala revizijska družba Deloitte revizija d. o. o., in sicer 21, sledita ji Ernst & Young d. o. o. in KPMG Slovenija d. o. o..

4.1.2 Ureditev subjektov javnega interesa z vidika računovodenja v Sloveniji

V Sloveniji je ZGD-1 temeljni zakon, ki določa delovanje družb. Določa tudi način računovodenja, vrednotenja in merjenja posameznih kategorij ter sestavljanje bilance stanja in izkaza poslovnega izida (Slovenski inštitut za revizijo, 2018). 53. člen ZGD-1 določa, da se osmo poglavje ZGD-1, ki govori o poslovnih knjigah in letnem poročilu uporablja za kapitalske družbe in tiste osebne družbe, za obveznosti katerih ni neomejeno odgovorna nobena fizična oseba. Velja torej za družbe z omejeno odgovornostjo ter delniške družbe, evropske delniške družbe in komanditne delniške družbe.

Direktiva 2013/34/EU je implementirana v našo zakonodajo preko ZGD-1, ta pa določa način računovodskega spremljanja poslovanja, predpisuje vsebino letnega poročila ter splošna pravila glede izdelovanja računovodskih izkazov družb (Odar, 2018).

54. člen ZGD-1 določa splošna pravila računovodenja. Skladno z njim morajo družbe za vodenje poslovnih knjig in pripravo računovodskih izkazov upoštevati SRS ali MSRP. SJI morajo v skladu z Uredbo 537/2014/EU uporabljati MSRP, medtem ko lahko ostale družbe pripravljajo računovodske izkaze in poročajo po SRS oziroma tudi po MSRP, če se tako odloči skupščina družbe. V skladu z 10. in 11. odstavkom 54. člena ZGD-1 morajo družbe, ki so zavezane h konsolidaciji, sestaviti računovodske izkaze po MSRP, poleg njih pa tudi banke, zavarovalnice ter druge družbe, če tako odloči skupščina. Če se druge družbe odločijo, da bodo uporabljale MSRP morajo računovodske izkaze skladno z njimi pripravljati vsaj pet let.

SRS so pravila o strokovnem ravnanju na področju računovodenja, ki jih je oblikoval Slovenski inštitut za revizijo (v nadaljevanju Inštitut). Sprejeti so bili leta 1993, od tedaj je računovodenje močno napredovalo, zato so bili standardi večkrat prenovljeni in posodobljeni, zadnjič leta 2019. S tretjo posodobitvijo leta 2016 je bila na SRS prenesena Direktiva 2013/34/EU. SRS 2016 podobno kot MSRP-ji obravnavajo pravila finančnega računovodenja in poročanja za zunanje potrebe organizacij, kljub temu pa se po zadnji spremembi ne sklicujejo več na MSRP-je in so tako samostojni standardi. Dopolnjujejo jih Pravila skrbnega računovodenja (Slovenski inštitut za revizijo, 2018a). Gre za pravila stroke, ki določajo strokovna pravila računovodenja ter dopolnjujejo in podrobneje opredeljujejo, razčlenjujejo in pojasnjujejo zakonske določbe in opredelitve.

V skladu z Direktivo 2013/34/EU je ZGD-1 določil merila za razvrščanje družb, ki jih lahko vidimo v tabeli 6. Kjer je bilo mogoče, se je slovenski zakonodajalec odločil za nižjo mejo od ponujene. Znižala se je meja za uvrstitev v male družbe, medtem ko se je meja za uvrstitev v srednje družbe povišala. Med velikimi družbami so vsi SJI, borza vrednostnih papirjev in družbe, ki morajo pripraviti konsolidirano računovodsko poročilo po 56. členu ZGD-1.

Tabela 6: Velikostni razredi za razvrščanje družb v Sloveniji

	Število zaposlenih	Čisti prihodki	Bilančna vsota
Mikro	do 10	do 700 000 €	do 350 000 €
Mala	do 50	do 8 mio €	do 4 mio €
Srednja	do 250	do 40 mio €	do 20 mio €
Velika	nad 250	nad 40 mio €	nad 20 mio €

Vir: Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS, št. 65/09.

Velike družbe morajo upoštevati najstrožja določila glede računovodenja. Zanje velja največ omejitev. 70. člen ZGD-1 navaja posebne določbe za SJI. SJI, katerih povprečno število zaposlenih na presečni datum presega petsto, morajo v svoje poslovno poročilo vključiti tudi izjavo o nefinančnem poslovanju, ki mora vsebovati informacije o okoljskih, socialnih in kadrovskih zadevah, spoštovanju človekovih pravic ter o zadevah v zvezi z bojem proti korupciji in podkupovanju.

V letnem poročilu morajo poleg zgoraj navedenega objaviti tudi opis poslovnega modela družbe, opis in rezultate politik družbe, glavna tveganja, ki so povezana z dejavnostmi družbe, vključno z njenimi poslovnimi odnosi, proizvodi ali storitvami ter ključne nefinančne kazalnike uspešnosti, ki so pomembni za posamezno dejavnost.

4.1.3 Ureditev subjektov javnega interesa z vidika revidiranja v Sloveniji

Pravno podlago revidiranju v Sloveniji v osnovi daje ZGD-1, ki v 57. členu določa, da morajo biti letna poročila velikih in srednjih kapitalskih družb ter dvojnih družb revidirana. Revizorji morajo revidirati računovodsko poročilo in pregledati poslovno poročilo v potrebnem obsegu.

57. člen v 1. odstavku napotuje na uporabo zakona, ki ureja področje revidiranja. V Sloveniji je to ZRev-2. Prvi Zakon o revidiranju (ZRev) je bil sprejet leta 1993, takrat je bil na njegovi podlagi ustanovljen Inštitut in urejeno izobraževanje pooblaščenih revizorjev. Leta 2001 je pričel veljati spremenjen Zakon o revidiranju (ZRev-1), v letu 2008 pa je bil na podlagi Direktive 2006/43/ES pripravljen ZRev-2. Na njegovi podlagi je bila kot dodaten neodvisen organ javnega nadzora ustanovljena Agencija.

Junija 2016 bi moral biti sprejet nov zakon o revidiranju, usklajen z Direktivo 2014/56/EU, ki jo je bilo potrebno prenesti v lokalno zakonodajo, vendar do tega ni prišlo. Slovenija je Direktivo 2014/56/EU implementirala v nacionalno zakonodajo šele z marcem 2019. Ne glede na vse se je dve leti po sprejetju začelo neposredno uporabljati Uredbo 537/2014/EU.

ZRev-2 pojem revidiranja v 33. točki 3. člena opredeljuje kot revizijo računovodskih izkazov, druge posle dajanja zagotovil in posle opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na podlagi pravil Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov s področja revidiranja, dajanja zagotovil in etike.

Hierarhija pravil revidiranja, Ur. l. RS, št. 44/2019, ki je bila 17. junija 2019 sprejeta na podlagi ZRev-2, je razdeljena na tri osnovne ravni. Uporaba predpisov na prvi in drugi ravni je obvezna. Na prvi ravni pravil revidiranja so poleg ZRev-2 še mednarodni standardi revidiranja, obvladovanja kakovosti, poslov preiskovanja in dajanja zagotovil ter sorodnih storitev, mednarodni kodeks etike za računovodske strokovnjake ter mednarodna obvestila za revizijsko prakso in drugi zakoni, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb ter predpisi, izdani na njihovi podlagi. Drugo raven predstavljajo stališča Agencije. Tretjo pa navodila, priporočila, metodološka gradiva, priročniki, strokovna literatura in objavljeni strokovni prispevki ter splošno sprejeti postopki delovanja in dobra praksa s področja revidiranja.

Na podlagi Direktive 2014/56/EU so se spremenili trije členi ZGD-1, sprememba 53. člena je prinesla novo pojmovanje SJI, sprememba 57. člena novo oziroma dopolnjeno

sestavo revizorjevega poročila, spremenjen 279. člen pa nove naloge in pogoje za delovanje revizijskih komisij.

Eden od ciljev nove zakonodaje je bila višja kakovost revizijskega poročanja, Direktiva 2014/56/EU je zato predpisala obvezne sestavine revizorjevega poročila. Slovenija je te zahteve prenesla v nacionalno zakonodajo z že obstoječim 57. členom ZGD-1. Prenesene so bile vse zahteve Direktive 2014/56/EU. Inštitut je marca 2018 sprejel prenovljeno Stališče 1: Revizorjev pregled in poročanje o letnem poročilu, v njem je na primeru gospodarske družbe ABC prikazano, kako mora izgledati revizorjevo poročilo (Slovenski inštitut za revizijo, 2018b).

Vzpostavitev in delovanje revizijske komisije je določeno z 279. členom ZGD-1. Ustanovitev revizijskih komisij v družbah, katerih vrednosti papirji kotirajo na borzi, je bila v ZGD-1 dodana z implementacijo Direktive 2006/43/EU. Prvotni zakon obvezne vzpostavitve takega organa ni urejal. Med cilji Direktive 2014/56/EU je bila tudi želja po večji odgovornosti revizorja za opravljene storitve. Z Direktivo 2014/56/EU so bili tako določeni širši in strožji ukrepi glede članov in nalog revizijskih komisij. Sprememba 279. člena ZGD-1 je poskrbela tudi za neodvisnost revizijskih komisij. Z implementacijo zahtev Direktive 2014/56/EU se je s 45. členom ZGD-1 spremenil tudi 280. člen, ki je uvedel pogoj neodvisnosti od revidiranega subjekta za ostale člane revizijske komisije, ki so lahko tudi člani nadzornega sveta.

Direktiva 2014/56/EU med nalogami revizijske komisije za povečanje neodvisnosti ter nepristranskosti revizorjev in revizijskih družb navaja tudi nadzor nad opravljanjem prepovedanih nerevizijskih storitev, kar povzema tudi ZGD-1. Državam članicam je bila v okviru Direktive 2014/56/EU sicer dana možnost za razširitev prepovedanih nerevizijskih storitev, za kar se Slovenija ni odločila. Ker je že Uredba 537/2014/EU pri tem dovolj stroga, se mi to zdi smiselno. Poleg tega je imela Slovenija že pred Uredbo 537/2014/EU precej širok seznam prepovedanih nerevizijskih storitev, medtem ko je večina držav pred sprejetjem nove zakonodaje imela precej bolj mile prepovedi. Agencija je izdala Pravilnik o prepovedanih nerevizijskih storitvah revizijskih družb, ki je pričel veljati leta 2019, v njem v 2. odstavku 4. člena natančno določa prepovedane nerevizijske storitve (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2019c).

Pri obvezni rotaciji revizijskih družb za SJI in določeni zgornji meji nerevizijskih storitev veljajo določbe iz Uredbe 537/2014/EU. V Sloveniji je menjava ključnega revizijskega partnerja obvezna vsakih sedem let. Strožja pravila pa veljajo za menjavo revizijske družbe zavarovalnic in borznoposredniških družb, ki je v Sloveniji obvezna vsakih pet let.

ZGD-1 med nalogami revizijske komisije navaja tudi nadzor nad pogodbami o upoštevanju prepovedanih pogodbenih določil. S tem Slovenija sledi Direktivi 2014/56/EU in njenemu cilju o povečanju konkurenčnosti manjših revizijskih družb in dinamičnosti revizijskega trga v EU.

4.1.4 Javni nadzor nad revidiranjem v Sloveniji

Pred implementacijo nove evropske zakonodaje v nacionalno pravo sta nadzor nad kakovostjo revidiranja v Sloveniji izvajala Inštitut in Agencija. Uredba o izvajanju Uredbe (EU) o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa, Ur. l. RS, št. 47/16 in 84/18, ki je začela veljati julija 2016, kot organ, ki je pristojen za izvajanje Uredbe 537/2014/EU, določa izključno Agencijo. Inštitut lahko tako po novi zakonodaji opravlja naloge nadzora le, če mu to predhodno odobri Agencija. Kljub temu določilu pa Agencija ni delegirala Inštitutu nobene od svojih nalog. Agencija je pridobila številne pristojnosti in naloge ter tako postala edini organ, ki skrbi za učinkovit in pregleden nadzor nad revidiranjem v Sloveniji.

4.1.4.1 Agencija za javni nadzor nad revidiranjem

Agencija je po 18. členu ZRev-2 določena kot nadzorni in regulativni organ na področju revidiranja. Ima nadzor nad izvajanjem Uredbe 537/2014/EU. Ustanovljena je bila z ZRev-2. Delovati je pričela marca 2009 in je pravna oseba s sedežem v Ljubljani. Pri izvrševanju svojih nalog je samostojna in neodvisna. Organa Agencije sta strokovni svet in direktor oziroma direktorica. Strokovni svet sestavlja devet članov oziroma članic, direktor je hkrati tudi predsednik strokovnega sveta, ostale člane oziroma članice predlagajo minister za finance, Agencija za trg vrednostnih papirjev, Banka Slovenije, Agencija za zavarovalni nadzor, Inštitut, Ljubljanska borza, Ministrstvo za gospodarstvo ter Univerza v Ljubljani ali Mariboru. Imenujejo se za dobo šestih let in so lahko ponovno imenovani. Sredstva za izvajanje nalog Agencije se zagotovijo v državnem proračunu Slovenije, nekaj pa dobijo tudi s provizijami (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, brez datuma).

V skladu z 32. členom ZRev-2 je Agencija pristojna za:

- prevode MSR;
- sprejemanje pravil revidiranja in določanje hierarhije pravil revidiranja;
- določanje strokovnih znanj in izkušenj, potrebnih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja;
- organiziranje izobraževanj za pridobitev naziva pooblaščen revizor;
- izvajanje preizkusov strokovnih znanj za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja;
- izdajanje dovoljenj za opravljanje dejavnosti revidiranja in nalog pooblaščenega revizorja v skladu z zakonom ter opravljanje registracije pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb;
- organiziranje stalnih dodatnih strokovnih izobraževanj pooblaščenih revizorjev;
- zagotavljanje kakovosti dela pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb ter opravljanje nadzora nad zagotavljanjem kakovosti dela pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb;
- vodenje registrov pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb.

Agencija lahko v postopkih nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev v primeru ugotovljenih kršitev in nepravilnosti izreka ukrepe nadzora. V postopku nadzora lahko skladno z 80. členom ZRev-2 izreče ukrepe, kot so odreditev odprave kršitve, opomin in pogojni ali trajni odvzem dovoljenja.

Temeljno načelo Agencije pri zastopanju javnega interesa je zagotavljanje učinkovitega nadzora nad pooblaščenimi revizorji in revizijskimi družbami. Njeno osnovno poslanstvo je tako opravljanje učinkovitega javnega nadzora nad kakovostjo revidiranja in izvrševanja drugih nalog in pristojnosti (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2019a).

Agencija se financira iz državnega proračuna. Ministrstvo za finance pripravi njen proračun glede na predvidene stroške. Plače zaposlenih so določene z zakonom. Od leta 2019 naprej se Agencija delno financira iz lastnih sredstev oziroma iz provizij, ki jih pridobi od nadzora nad revizijskimi družbami. Revizijske družbe, ki opravljajo revizijo SJI, so pregledane na tri leta, ostale na šest let ali pogosteje, v kolikor za to obstaja utemeljeno tveganje (International Forum of Independent Audit Regulators, 2019a).

Pri opravljanju svojih nalog in pristojnosti Agencija po načelu enakovrednosti in vzajemnosti sodeluje s CEAOB ter pristojnimi organi iz držav članic EU.

4.2 Nemčija

Nemčija je bila ena od ustanovitvenih držav EU, torej je njena članica vse od 1. januarja 1958. Članica šengenskega območja je od leta 1995, evro pa je prevzela leta 1999. Površinsko gledano je Nemčija četrta največja država EU. Po številu prebivalcev pa je s triinosemdeset milijoni prebivalcev največja med državami v EU (Evropska unija, brez datuma a).

Revidiranje v Nemčiji urejajo Gospodarski zakonik (nem. Handelsgesetzbuch, v nadaljevanju HGB), Zakon o strokovnem kodeksu ravnanja pooblaščenih revizorjev (nem. Wirtschaftsprüferordnung, v nadaljevanju WPO) in predpisi Zbornice pooblaščenih revizorjev (nem. Wirtschaftsprüferkammer, v nadaljevanju WPK).

4.2.1 Definicija subjektov javnega interesa v Nemčiji

Med SJI (nem. Unternehmen von öffentlichem Interesse) v Nemčiji spadajo (PricewaterhouseCoopers, 2016):

- vsi subjekti, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi oziroma so tržno orientirani v skladu s členom § 264d HGB;
- kreditne institucije iz 1. odstavka člena § 1 njihovega Zakona o bančništvu;
- zavarovalnice po Direktivi 91/674/EGW.

4.2.2 Ureditev subjektov javnega interesa z vidika računovodenja v Nemčiji

Računovodenje v Nemčiji v osnovi ureja HGB, Direktivo 2013/34/EU pa so v lokalno zakonodajo prenesli preko Zakona o izvajanju računovodske direktive (nem. Bilanzrichtlinie – Umsetzungsgesetz, v nadaljevanju BilRUG).

Velikostne razrede določa člen § 267 HGB. Merila so bila spremenjena s sprejetjem BilRUG (točka 10). Prej je veljalo, da je meja za male družbe 9,68 mio € čistih prihodkov, za srednje pa 38,5 mio €, kar pomeni, da se je meja nekoliko dvignila. Meje velikostnih razredov lahko vidimo v tabeli 7.

Tabela 7: Velikostni razredi za razvrščanje družb v Nemčiji

	Število zaposlenih	Čisti prihodki	Bilančna vsota
Mikro	do 10	do 700 000 €	do 350 000 €
Mala	do 50	do 12 mio €	do 6 mio €
Srednja	do 250	do 40 mio €	do 20 mio €
Velika	nad 250	nad 40 mio €	nad 20 mio €

Vir: Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1.

Število SJI se je z novo revizijsko zakonodajo nekoliko znižalo, in sicer s približno 1.600 na 1.150 družb (Accountancy Europe, 2014; Accountancy Europe, 2017).

4.2.3 Ureditev subjektov javnega interesa z vidika revidiranja v Nemčiji

Novo evropsko zakonodajo s področja revidiranja je nemška vlada v svojo zakonodajo prenesla z dvema zakonoma. Najprej je spremenila WPO z Zakonom o reformi nadzora pooblaščenih revizorjev oziroma krajše Zakonom o nadzoru nad revidiranjem (nem. Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz, v nadaljevanju APAReG). Poleg tega so z Zakonom o reformi revidiranja letnih računovodskih izkazov oziroma krajše Zakonom o revidiranju (nem. Abschlussprüfungreformgesetz, v nadaljevanju AReG) uredili tudi HGB, Zakon o razkrivanju (nem. Publizitätsgesetzes) in Zakon o gospodarskih družbah (nem. Aktiengesetzes). WPO v členu § 2 opredeljuje dejavnost revizorjev.

Predlog zakona AReG je Nemški zvezni parlament (nem. Bundestag) sprejel 17. junija 2016. AReG v določilih ureja obvezno rotacijo zunanjih revizorjev in revizijskih družb, izbiro novega revizorja, poročanje revizijski komisiji in nadzornemu odboru ter razširitev revizorjevega poročila. Istega dne je pričel veljati tudi APAReG, ki ureja predvsem neodvisnost in etičnost ter se usmerja na področje strokovnega nadzora in notranjo organizacijo revizijskih družb.

Večino zahtev Direktive 2014/56/EU so v Nemčiji implementirali že z Direktivo 2006/43/ES, s sprejetjem AReG in APAReG so v zakonodajo vnesli le malo vsebinskih

sprememb. Najpomembnejša sprememba, ki jo je uvedel AReG, je obvezna rotacija zunanjih revizorjev po desetih letih izvajanja revizij v SJI. Dodaja tudi določilo, da lahko revizor opravlja svetovalne storitve, v kolikor ne gre za revidiranje SJI, in nekatere dodatne informacije, ki jih mora revizor vključiti v končno poročilo. Člen § 321 HGB revizorjem določa izdajo obsežnega poročila. Dodatno poročilo zunanjega revizorja revizijski komisiji je bilo v Nemčiji uzakonjeno že pred novo zakonodajo.

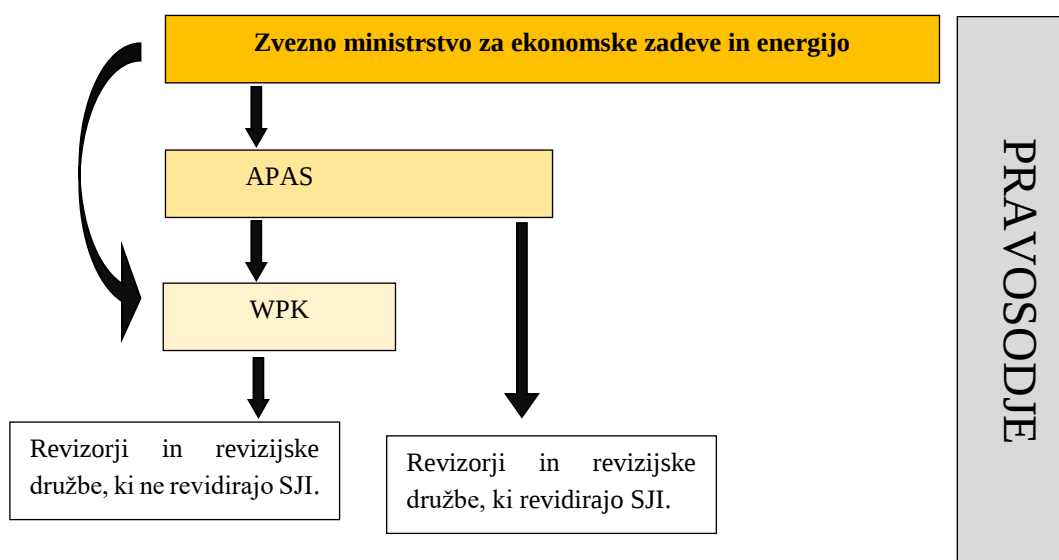
Kot sta navedla Maier in Warkotz (2015) je imela Nemčija opravljanje nerevizijskih storitev še pred novo zakonodajo urejeno v HGB, predvsem omejitve v zvezi z omejevanjem plačila revizorjev. Nove zahteve glede omejitve nerevizijskih storitev na 70 % revizijskih pristojbin so precej visoke in bi lahko v nasprotju z želenim vodile celo v povečanje nerevizijskih storitev. Opravljanje davčnih storitev je omejeno, vendar ne prepovedano, v kolikor nima neposrednega ali pomembnega vpliva na izkaze družb.

4.2.4 Javni nadzor nad revidiranjem v Nemčiji

Za področje nadzora nad revidiranjem je v Nemčiji odgovorno Zvezno ministrstvo za ekonomske zadeve in energijo (nem. Bundesministerium für Wirtschaft und Energie), v okviru katerega delujeta Urad za nadzor nad revizijo računovodskih izkazov (nem. Abschlussprüferaufsichtsstelle, v nadaljevanju APAS) in WPK.

Na sliki 12 lahko vidimo, da je javni nadzor nad revidiranjem v Nemčiji sestavljen ločeno – odvisno od tega, ali revizijska družba revidira SJI ali ne. WPK in APAS se pri svojem delu in nalogah dopolnjujeta, saj APAS v osnovi opravlja enake naloge kot WPK, a se osredotoča predvsem na SJI.

Slika 12: Organizacija javnega nadzora nad revidiranjem v Nemčiji



Prيرهeno po Schneider (2017).

4.2.4.1 Urad za nadzor nad revizijo računovodskih izkazov

V Nemčiji je do sredine leta 2016 nadzor nad revidiranjem opravljala Komisija za nadzor nad revizijo računovodskih izkazov (nem. Abschlussprüferaufsichtskommission, v nadaljevanju APAK). 16. junija 2016 je njene naloge prevzel APAS. Za nadzor nad revidiranjem računovodskih izkazov SJI je odgovoren Oddelek 6: Urad za nadzor nad revizijo računovodskih izkazov Zveznega urada za gospodarstvo in kontrolo izvoza (nem. Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle).

APAS je odgovoren za nadzor nad WPK ter pooblaščenimi revizorji in revizijskimi družbami, ki izvajajo revizije v SJI. Naloge APAS se glede na naloge, ki jih je opravljal APAK niso bistveno spremenile, je pa APAS prevzel nekatere naloge WPK. APAS tako lahko odloča glede nekaterih nalog, ki jih upravlja WPK, to so podeljevanje licenc pooblaščenim revizorjem in revizijskim družbam, odvzem licenc, registracija revizorjev in revizijskih družb, disciplinski nadzor ter zunanje zagotavljanje kakovosti. Poleg tega mora APAS podati mnenje v primeru sprememb pravil v zvezi z etiko in kontrolo kakovosti, ki jih predlaga WPK, spremljati mora tudi kakovost trga za zagotavljanje obveznih revizij SJI (Abschlussprüferaufsichtsstelle, brez datuma).

APAS je delno financiran iz proračuna Zveznega ministrstva za ekonomske zadeve in energijo in delno iz provizij, zaračunanih za preglede. Od tukaj pride 60–70 % vseh sredstev, kar zagotavlja neodvisnost delovanja APAS od vplivov revizijskega poklica in revizorjev. Prihodki od glob in denarnih kazni, izrečenih v postopkih javnega nadzora se stekajo v zvezni proračun (Štager, 2016).

Na svojem profilu je APAS kot ključne naloge navedel nadzor nad revizorji in revizijskimi družbami, ki revidirajo SJI, nadzor nad izvedbo preiskav in sankcij v zvezi z revizijami SJI ter nadzor nad WPK (International Forum of Independent Audit Regulators, 2019c).

4.2.4.2 Zbornica pooblaščenih revizorjev

WPK je javna organizacija, v katero se morajo vključiti vsi revizorji in revizijske družbe v Nemčiji. Njeno delo nadzoruje Zvezno ministrstvo za ekonomske zadeve in energetiko (International Forum of Independent Audit Regulators, 2019b). Ustanovljena je na podlagi člena § 4 WPO, njene naloge pa določa § 57 člen WPO (Wirtschaftsprüferordnung, brez datuma).

WPK predstavlja revizijski poklic in je dolžna zagovarjati njegove interese in stališča ter jih pojasnjevati zakonodajalcem in drugim vpletenim. Zadolžena je za postopke pridobivanja izobrazbe in ustreznih nazivov, imenovanje revizorjev in revizijskih družb ter njihovo registracijo. Vodi tudi register pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb, ki ga osvežuje na dnevni ravni. Poleg tega je zadolžena za profesionalni disciplinski

nadzor, v okviru katerega spremlja skladnost delovanja svojih članov z predpisanimi dolžnostmi. Sprejema etične standarde in izdaja pravila (Wirtschaftsprüferkammer, brez datuma).

4.2.4.3 Inštitut za revizijo

Na področju organizacije revizijskega poklica v Nemčiji deluje tudi Inštitut za revizijo (nem. Institut der Wirtschaftsprüfer, v nadaljevanju IDW), ki je zasebna organizacija ustanovljena leta 1932. Njen glavni namen je zastopstvo interesov svojih članov – pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb. 31. decembra 2019 je imel okoli 13.000 članov, kar je približno 82 % vseh revizorjev v Nemčiji (Institut der Wirtschaftsprüfer, brez datuma).

4.3 Velika Britanija

Velika Britanija je članica EU od 1. januarja 1973, trenutno teče prehodno obdobje, po koncu katerega Velika Britanija ne bo več del EU. Izvzeta je iz šengenskega območja, prav tako ni zavezana k uvedbi evra in kot nacionalno valuto uporablja funt šterling (v nadaljevanju GBP). Je osma največja evropska država po površini, po številu prebivalcev pa je s šestinšestdesetimi milijoni prebivalcev na tretjem mestu (Evropska unija, brez datuma a).

Marca 2017 je Velika Britanija napovedala izstop iz EU. Sam postopek izstopa opredeljuje 50. člen Pogodbe o EU. Skladno s sporazumom o izstopu je Združeno kraljestvo Velike Britanije in Severne Irske iz EU in Evropske skupnosti za atomsko energijo izstopilo 31. januarja 2020. Sporazum velja do konca prehodnega obdobja, torej do 31. decembra 2020, po tem datumu Velika Britanija ne bo več članica EU. Do konca prehodnega obdobja izstopni sporazum zagotavlja nadaljevanje vseh aktivnosti skladno s pravnim redom EU, tako zanjo še vedno veljajo enaka pravila kot za ostale države članice (Republika Slovenija, brez datuma).

4.3.1 Definicija subjektov javnega interesa v Veliki Britaniji

Zakon o podjetjih (angl. Companies Act, v nadaljevanju CA) je v 519. členu opredeljeval pojem SJI, člen je bil spremenjen z implementacijo nove revizijske zakonodaje, in sicer z Zakonom o revizorjih in predpisih o revizorjih tretjih držav 2016 (angl. The Statutory Auditors and Third Country Auditors Regulations). SJI so tako definirani kot:

- družbe, katerih prenosljivi vrednostni papirji so sprejeti v trgovanje na reguliranem trgu vrednostnih papirjev;
- kreditne institucije in
- zavarovalnice, z izjemo posredniških družb.

4.3.2 Ureditev subjektov javnega interesa z vidika računovodenja v Veliki Britaniji

Računovodstvo v Veliki Britaniji je urejeno na podlagi CA, vendar je implementacija Direktive 2013/34/EU in posledično sprejetje Zakona o podjetjih, partnerstvih in skupinah (angl. The Companies, Partnership and Groups (Accounts and Reports) Regulation 2015) spremenila nekatere njegove člene.

Velikostni razredi so se z implementacijo Direktive 2013/34/EU povišali za majhne družbe, za srednje in posledično velike družbe pa so se znižali. Male družbe so opredeljene v 382. členu CA, mikro družbe v 384. členu in srednje v 465. členu. Velikostne razrede, ki veljajo v Veliki Britaniji po uvedbi nove zakonodaje lahko vidimo v tabeli 8.

Tabela 8: Velikostni razredi za razvrščanje družb v Veliki Britaniji

	Število zaposlenih	Čisti prihodki	Bilančna vsota
Mikro	do 10	do 632 000 GBP	do 316 000 GBP
Mala	do 50	do 10,2 mio GBP	do 5,1 mio GBP
Srednja	do 250	do 36 mio GBP	do 18 mio GBP
Velika	nad 250	nad 36 mio GBP	nad 18 mio GBP

Vir: Companies Act. UK Public General Acts, 2006 c.46.

Število SJI v Veliki Britaniji se je z novo revizijsko zakonodajo nekoliko znižalo, in sicer s približno 2.300 na 1.750 družb (Accountancy Europe, 2014; Accountancy Europe, 2017).

Družbe, ki niso SJI, lahko svoje računovodske izkaze pripravljajo po Splošno sprejetih računovodskih načelih (angl. Generally Accepted Accounting Practise), medtem ko se morajo ostale ravnati po MSRP.

4.3.3 Ureditev subjektov javnega interesa z vidika revidiranja v Veliki Britaniji

Velika Britanija je novo evropsko zakonodajo implementirana v Zakon o revizorjih in predpisih o revizorjih tretjih držav, ki je pričel veljati 17. junija 2016. The Deloitte Academy (2016) navaja, da je bil v skladu z novo revizijsko reformo posodobljen Pravilnik o upravljanju družb (angl. Corporate governance code), standardi revidiranja, ki določajo podrobnejša revizijska poročila, izdane so bile tudi Smernice za delovanje revizijskih komisij.

Področje nerevizijskih storitev je v Veliki Britaniji urejeno v okviru Etičnega standarda Odbora za revizijske prakse (angl. The Auditing Practices Board). Večino prepovedi, ki jih določa nova revizijska zakonodaja, je imela Velika Britanija že pred tem implementiranih v svoji zakonodaji. Opravljanje določenih nerevizijskih, predvsem

davčnih storitev in storitev vrednotenja je v Veliki Britaniji dovoljeno, dokler nimajo materialnega vpliva na računovodske izkaze.

4.3.4 Javni nadzor nad revidiranjem v Veliki Britaniji

Javni nadzor je v Veliki Britaniji organiziran v okviru Oddelka za poslovanje, energijo in industrijo (angl. Department for Business, Energy and Industrial Strategy, v nadaljevanju BEIS) ter Oddelka zakladništva (angl. Treasury). V Veliki Britaniji je bil leta 2004, že pred sprejetjem Direktive 2006/43/EU, ustanovljen Svet za računovodsko poročanje (angl. Financial Reporting Council, v nadaljevanju FRC). FRC je neodvisen organ za regulacijo korporacijskega upravljanja in poročanja. Njegov cilj je povečati zaupanje v korporacijsko poročanje in upravljanje (Financial Reporting Council, brez datuma). Promovira transparentnost in integriteto poslovanja.

Poleg FRC pa je za nadzor nad revizijo bank zadolžen tudi Organ za bonitetno regulacijo (angl. Prudential Regulation Authority, v nadaljevanju PRA). Organ za računovodska pravila (angl. Financial Conduct Authority, v nadaljevanju FCA) pa je odgovoren za nadzor nad finančnimi družbami, ki kotirajo na trgu. Naloge BEIS so prenesene na FRC, naloge zakladništva pa na PRA in FCA. Nova evropska zakonodaja FRC priznava kot končni pristojni organ, pristojen za ureditev obveznih revizij (Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 2015).

4.3.4.1 Svet za računovodsko poročanje

FRC je odgovoren za vse naloge, ki jih določa nova zakonodaja, to je za stalno strokovno izobraževanje pooblaščenih revizorjev, spremljanje inšpekcijskih pregledov, preiskovanje kršitev, uvedbo in uveljavljanje sankcij ter javni nadzor. Del svojih nalog je predal Priznanim nadzornim organom (angl. Recognized Supervisory Bodies, v nadaljevanju RSBs), to sta predvsem licenciranje in stalno izobraževanje. FRC nadzoruje RSBs, ki morajo nuditi kvalitetno in priznано poklicno izobraževanje, in občasno ocenjuje izvajanje ključnih nalog, prenešenih na vsakega izmed priznanih nadzornih organov (International Forum of Independent Audit Regulators, 2019b).

FRC se financira iz letnih dajatev s strani revizijske in računovodske stroke, dajatev s strani pripravnikov in aktuarskih skupin (del od družb, ki kotirajo na borzi, in del od vlade). Financiranje je določeno v skladu s CA. Letni načrt, plan in proračun morajo biti razkriti na spletni strani FRC (The Financial Reporting Council, brez datuma).

4.3.4.2 Priznani nadzorni organi

RSBs, ki jih ureja Razpis 10, so nadzorni organi, odgovorni za nadzor nad delom revizorjev in revizijskih družb (The Financial Reporting Council Limited, brez datuma a). Nadzoruje jih FRC, ki jim na podlagi Sporazuma o delegiranju tudi dodeli nekaj svojih nalog.

V okviru RSBs delujejo:

- Združenje pooblaščenih računovodskih strokovnjakov (angl. Association of Chartered Certified Accountants, v nadaljevanju ACCA);
- Pooblašчени računovodje Irske (angl. Chartered Accountants Ireland, v nadaljevanju CAI);
- Inštitut pooblaščenih računovodij v Angliji in Walesu (angl. Institute of Chartered Accountants in England and Wales, v nadaljevanju ICAEW);
- Inštitut pooblaščenih računovodskih strokovnjakov Škotske (angl. Institute of Chartered Accountants of Scotland, v nadaljevanju ICAS).

Poleg tega pa v Veliki Britaniji obstajajo tudi priznani usposobljeni organi (angl. Recognized Qualifying Bodies, v nadaljevanju RQBs), ki so odgovorni za ponujanje revizijskih kvalifikacij. Prav tako jih nadzoruje FRC. V okviru RQBs deluje poleg zgoraj navedenih ACCA, CAI, ICAEW in ICAS tudi Mednarodno združenje računovodij (angl. Association of International Accountants). Njihovo delovanje ureja Razpis 11 (The Financial Reporting Council Limited, brez datuma b).

4.4 Hrvaška

Hrvaška je članica EU od 1. julija 2013, ni pa še članica evrskega območja in ne spada v šengensko območje. V uporabi je hrvaška kuna (v nadaljevanju HRK). Je deseta najmanjša država EU in ima štiri milijone prebivalcev (osma najmanjša država po številu prebivalcev) (Evropska unija, brez datuma a).

Pravno podlago za računovodenje in revidiranje na Hrvaškem predstavljata Zakon o računovodstvu (NN, 116/18) in Zakon o reviziji (NN, 127/17). V Zakon o računovodstvu so prenesene Direktive z oznako 2006/43/RS, 2013/34/EU in 2014/95/EU, ki spreminjajo revidiranje in poročanje SJI. Poleg tega se s tem zakonom tudi natančneje urejajo določila Uredbe 1606/2002/ES. Direktiva 2006/43/RS je bila prenesena tudi v Zakon o reviziji, prav tako so s tem zakonom natančneje pojasnjene določbe Uredbe 537/2014/EU.

4.4.1 Definicija subjektov javnega interesa na Hrvaškem

V 3. členu Zakona o računovodstvu je podana definicija SJI, in sicer so SJI opredeljeni kot:

- družbe, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na urejen trg vrednostnih papirjev katerekoli države članice EU in so osnovane skladno s predpisi Hrvaške;
- kreditne institucije;
- institucije za izdajo elektronskega denarja;
- zavarovalnice in pozavarovalnice;
- lizing družbe;
- UCITS skladi in družbe za upravljanje z UCITS skladi;

- alternativni investicijski skladi in družbe za upravljanje z alternativni investicijski skladi;
- obvezne in prostovoljne pokojninske družbe, pokojninske zavarovalnice, družbe, ki upravljajo z obveznim in prostovoljnim pokojninskim skladom ter družbe za dokup pokojnine;
- faktoring družbe;
- investicijske družbe;
- borza in MTP (multilateralna trgovinska platforma);
- klirinško depozitarne družbe;
- družbe in druge pravne osebe posebne državne strategije in družbe, ki so v javnem interesu Hrvaške, kjer ima Hrvaška tudi manj kot 50 % registriranega kapitala in
- družbe, ki imajo več kot 5.000 zaposlenih in aktivo večjo od 5.000.000.000 HRK.

4.4.2 Ureditev subjektov javnega interesa z vidika računovodenja na Hrvaškem

Zakon o računovodstvu, ki je bil prenovljen zaradi določil Direktive 2013/34/EU, je bil sprejet 1. januarja 2019. V tabeli 9 lahko vidimo velikostne razrede, ki jih je na podlagi nove računovodske direktive sprejela Hrvaška. Pod velike družbe (ne glede na spodnje kriterije) spadajo tudi SJI, ki so določeni v skladu z definicijo.

Tabela 9: Velikostni razredi za razvrščanje družb na Hrvaškem

	Število zaposlenih	Čisti prihodki	Bilančna vsota
Mikro	do 10	do 5.200.000 HRK	do 2.600.000 HRK
Mala	do 50	do 60.000.000 HRK	do 30.000.000 HRK
Srednja	do 250	do 300.000.000 HRK	do 150.000.000 HRK
Velika	nad 250	nad 300.000.000 HRK	nad 150.000.000 HRK

Vir: Zakon o računovodstvu. Narodne novine, br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18.

Na Hrvaškem je približno petsto SJI, število se med raziskavama ni spremenilo, kar je posledica tega, da je bila nova zakonodaja implementirana v Zakon o računovodstvu po opravljeni raziskavi (Accountancy Europe, 2014; Accountancy Europe, 2017).

SJI morajo pri računovodenju upoštevati MSRP, medtem ko lahko ostale družbe svoje računovodske izkaze pripravljajo po Hrvaških računovodskih standardih (hrv. Hrvaški računovodski sustav).

4.4.3 Ureditev subjektov javnega interesa z vidika revidiranja na Hrvaškem

Spremenjen Zakon o reviziji, v katerega je implementirana nova evropska revizijska zakonodaja, je pričel veljati 1. januarja 2019. V njem so navedene sestavine poročanja revizorjev in revizijskih družb. Zahteve so skladne z novo revizijsko zakonodajo. V 65. členu je določeno, da morajo imeti vsi SJI revizijsko komisijo.

V 44. členu Zakona o revidiranju so navedene prepovedane nerevizijske storitve, ki so določene v skladu z Uredbo 537/2014/EU.

4.4.4 Javni nadzor nad revidiranjem na Hrvaškem

Javni nadzor nad revidiranjem je na Hrvaškem organiziran v okviru Ministrstva za finance (hrv. Ministarstvo financija, v nadaljevanju MzF). Ta zagotavlja objektivnost, neodvisnost in kompetentnost sistema javnega nadzora nad revizorji in revizijskimi družbami (Ministrstvo financija, brez datuma).

Profesionalni organ na področju računovodstva in revizije na Hrvaškem je Hrvaška revizorska komora (hrv. Hrvatska revizorska komora, v nadaljevanju Komora).

Sistem javnega nadzora nad revidiranjem se na Hrvaškem financira iz državnega proračuna. Za zagotavljanje transparentnosti mora MzF letno poročilo in program dela objaviti na svoji spletni strani, najkasneje devet mesecev po izteku koledarskega leta.

4.4.4.1 Ministrstvo za finance

V skladu z 68. členom Zakona o reviziji so naloge MzF:

- izdaja in podaljševanje licenc pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb;
- odobritev in registracija pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb;
- vodenje javnih registrov;
- določitev in organizacija izobraževanja;
- sodelovanje v postopkih, ki so povezani s sprejemanjem standardov;
- nadzor nad kakovostjo dela pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb;
- administrativni nadzor nad dejavnostmi Komore.

Sankcije, ki jih lahko izreče MzF, so predstavljene v 94. členu. Vključujejo prepoved opravljanja dela in druge sankcije, ki so bile predpisane z Uredbo 537/2014/EU. MzF je na Komoro prenesel sprejemanje relevantnih standardov in deloma izobraževanje.

Uslužbenci MzF so podobno kot v Sloveniji plačani iz državnega proračuna, zato so njihove plače zakonsko določene. MzF se financira iz državnega proračuna (International Forum of Independent Audit Regulators, 2019d).

4.4.4.2 Hrvaška revizorska komora

Poglavje XI. Zakona o reviziji se nanaša na Komoro, ki je strokovna organizacija na področju revidiranja. Njene naloge so:

- prevod in objava MSR;
- sprejemanje pravil revidiranja;

- prevod in objava etičnih standardov računovodske stroke, ki jih izdaja IFAC;
- določitev strokovnih znanj in izkušenj, potrebnih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja;
- organizacija preizkus strokovnih znanj in izobraževanja za pridobitev naziva pooblaščen revizor.

Komora se financira iz članarin članov, vodijo jo predsednik, skupščina in upravni odbor. Upravni odbor ima sedem članov, vodi ga predsednik Komore, enega od članov izbere MzF, ostalih pet pa izmed revizorjev vpisanih v register izbere Skupščina. Izvoljeni so za obdobje štirih let (Hrvatska revizorska komora, brez datuma).

5 PRIMERJALNA ANALIZA UREDITVE SUBJEKTOV JAVNEGA INTERESA MED IZBRANIMI DRŽAVAMI EVROPSKE UNIJE

Računovodenje in revidiranje ureja zakonodaja o računovodskem poročanju (Odar, 2013). Pravni red EU je zavezujoč za vse države EU, zato mu morajo slediti vse primerjane države, kljub temu pa pri implementaciji posameznih direktiv prihaja do manjših razlik.

Na **računovodenje** SJI, kot smo lahko videli vplivata predvsem Uredba 1606/2002/ES in Direktiva 2013/34/EU. Direktiva 2013/34/EU je bila sprejeta z namenom poenostavitve pravil računovodenja, sestavljanja računovodskih izkazov in poročanja. Ne glede na to, kako so države članice ravnale in uskladile nacionalno zakonodajo z zahtevami Direktive 2013/34/EU, morajo vse družbe, katerih vrednosti papirji kotirajo na katerikoli borzi v EU sestavljati svoje konsolidirane računovodske izkaze v skladu z MSRP. Vsaka država članica EU pa je lahko na podlagi Uredbe 1606/2002/ES v domači zakonodaji dopustila ali pa predpisala izdelavo konsolidiranih računovodskih izkazov po MSRP tudi za družbe, katerih vrednostni papirji niso uvrščeni v borzno kotacijo (Odar, 2018).

Glavna sprememba Direktive 2013/34/EU, ki vpliva na poslovanje SJI, so nova merila za razvrščanje družb. Kot lahko vidimo iz tabel 6, 7, 8 in 9 se velikostni razredi niso v celoti poenotili. Merilo o številu zaposlenih je med primerjanimi državami enako za vse velikosti družb. Slovenija in Nemčija imata enake kriterije za srednje in velike družbe, medtem ko se je Slovenija pri merilu čistih prihodkov in bilančne vsote za male družbe odločila za nižji kriterij, je Nemčija izbrala višjega. Velika Britanija se je odločila za enake kriterije kot Nemčija. Velikostni razredi na Hrvaškem so enaki kot v Sloveniji.

Pri 1. RV smo se spraševali če obstajajo posebnosti pri računovodenju za SJI. Kot lahko vidimo morajo SJI svoje izkaze pripravljati po MSRP-jih, medtem ko ostalim družbam to ni potrebno. Poleg tega morajo biti računovodski izkazi SJI obsežnejši, zakonodaja natančneje določa, kaj vse morajo vsebovati in kako morajo biti sestavljeni.

Odgovor na 2. RV (Ali med izbranimi državami članicami EU prihaja do velikih razlik pri opredelitvi SJI?) lahko razberemo iz tabele 10, ki prikazuje kakšno definicijo SJI so imele izbrane države pred implementacijo nove revizijske zakonodaje in po njej. Vidimo lahko, da večje harmonizacije Direktiva 2014/56/EU ni prinesla. Velikost revizijskega trga med izbranimi državami se močno razlikuje, zato število SJI med državami ni primerljivo.

V Sloveniji so bili SJI pred Direktivo 2014/56/EU le družbe, ki kotirajo na borzi. Z novo zakonodajo se je definicija precej razširila, tako med SJI v Sloveniji sedaj spadajo kotirajoče družbe, poleg njih pa še banke, zavarovalnice in družbe v posredni ali neposredni lasti države oziroma občine. V Sloveniji je bilo leta 2014 sedemdeset SJI, vse so bile kotirajoče družbe. Leta 2017 je bilo število SJI malenkost višje; in sicer šestinsedemdeset. Začetek leta 2019 je bilo v Sloveniji šestinšestdeset družb, ki so spadale pod SJI, naslednje leto naj bi se ta številka močno povečala (Accountancy Europe, 2014; Accountancy Europe, 2017).

Nemčiji definicije SJI zaradi Direktive 2014/56/EU ni bilo treba spreminjati. Družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na trgu, banke in zavarovalnice so spadale pod SJI že pred novo revizijsko direktivo. Nemčija je imela v letu 2014 1.600 SJI, polovica je bilo kotirajočih družb. Število teh se ni spremenilo, medtem ko je celotno število SJI nekoliko padlo, in sicer na 1.150 (Accountancy Europe, 2014; Accountancy Europe, 2017).

Velika Britanija je imela pred Direktivo 2014/56/EU podobno kot Slovenija precej ozko opredelitev SJI, med SJI so tako spadale le družbe, ki kotirajo na borzi. Nova zakonodaja je razširila opredelitev še na banke in zavarovalnice. Velika Britanija je imela leta 2014 2.300 SJI, vsi so kotirali na borzi. V skladu s FEE raziskavo se je število SJI znižalo na 1.750, od tega je 1.700 kotirajočih družb (Accountancy Europe, 2014; Accountancy Europe, 2017).

Najbolj široko definicijo SJI med primerjanimi državami ima Hrvaška. Pred novo zakonodajo so med SJI spadale kotirajoče družbe, velike družbe in družbe posebnega pomena za državo. Kot lahko vidimo v tabeli 10, so bile »velike družbe« zelo široka definicija. Definicija SJI se je po sprejetju nove direktive nekoliko zmanjšala, opustili so kriterij velikosti, kljub temu pa imajo še vedno eno od najširših definicij. Na Hrvaškem se skupno število SJI med letoma ni spremenilo. Število družb, ki kotirajo na borzi, pa se je iz 174 znižalo na 127 (Accountancy Europe, 2014; Accountancy Europe, 2017).

*Tabela 10: Primerjava definicij subjektov javnega interesa med izbranimi državami
Evropske unije*

	Definicija SIJ	Nova definicija SIJ
Slovenija	- Družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na trgu vrednostnih papirjev.	- Družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na trgu vrednostnih papirjev. - Kreditne oz. finančne institucije. - Zavarovalnice. - Družbe v posredni ali neposredni lasti države oziroma občine.
Nemčija	- Družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na trgu vrednostnih papirjev. - Kreditne oz. finančne institucije. - Zavarovalnice.	- Družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na trgu vrednostnih papirjev. - Kreditne oz. finančne institucije. - Zavarovalnice.
Velika Britanija	- Družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na trgu vrednostnih papirjev.	- Družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na trgu vrednostnih papirjev. - Kreditne oz. finančne institucije. - Zavarovalnice.
Hrvaška	- Družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na trgu vrednostnih papirjev. - Velike družbe.* - Družbe posebnega državnega pomena, katerih registrirani kapital presega 300 mio HRK. * Velike družbe so družbe, ki presegajo dva od treh pogojev: čisti prihodki večji od 130 mio HRK, prihodki večji od 260 mio HRK in povprečno število zaposlenih v letu večje kot 250. Poleg tega pa velike družbe vključujejo tudi: ➤ banke; ➤ zavarovalnice; ➤ lizing družbe; ➤ gradbene družbe; ➤ pokojninske družbe (obvezni in prostovoljni pokojninski skladi, pokojninske zavarovalnice); ➤ investicijske družbe; ➤ institucije za izdajo elektronskega denarja.	- Družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na trgu vrednostnih papirjev. - Kreditne oz. finančne institucije. - Zavarovalnice. - Institucije za izdajo elektronskega denarja. - Lizing družbe. - UCITS skladi in družbe za upravljanje z UCITS skladi. - Investicijske družbe in družbe, ki upravljajo z investicijskimi skladi. - Pokojninske družbe in družbe, ki upravljajo s pokojninskimi skladi, pokojninske zavarovalnice. - Faktoring družbe. - Borza. - Družbe posebne državne strategije in družbe, ki so v javnem interesu Hrvaške, kjer ima Hrvaška tudi manj kot 50 % registriranega kapitala.

Vir: Accountancy Europe (2014) in Accountancy Europe (2017).

Nemčija je izkoristila več ponujenih možnosti Direktive 2006/43/ES. Te so se kasneje v Direktivi 2014/56/EU spremenile v zahteve, vsaj tisti del, ki se tiče SIJ. Medtem je Slovenija iz Direktive 2006/43/ES prevzela le osnovne predpise. Iz tega izhaja, da je Direktiva 2014/56/EU v Nemčiji povzročila manj sprememb. Ena glavnih sprememb je bila uvedba obvezne rotacije pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb. V Veliki

Britaniji (podobno kot v Nemčiji) nova zakonodaja ni prinesla večjih sprememb, medtem ko je na Hrvaškem prišlo do obsežne prenove zakonodaje.

Področje revidiranja so v Sloveniji uskladili z novo revizijsko zakonodajo šele z marcem 2019, kar pomeni skoraj tri leta po postavljenem roku. V Nemčiji so zakona AReG in APAREG objavili 16. junija 2016, en dan kasneje je nova zakonodaja stopila v veljavo tudi v Veliki Britaniji. Na Hrvaškem pa je bila nova revizijska zakonodaja implementirana z januarjem 2019.

Pri RV številka 3 nas je zanimalo ali so izbrane države članice EU na enak način implementirale določila nove revizijske zakonodaje v svojo nacionalno zakonodajo. V vseh državah je skladno z novo zakonodajo obvezna ustanovitev revizijske komisije. Poleg tega so vse države na novo uredile revizorjevo poročanje, države so uvedle dodatne zahteve, ki jih mora vsebovati revizijsko poročilo, dodatno poročilo revizijski komisiji ter na novo uredile poročanje revizijskih družb v svojih letnih poročilih. Večinoma so urejene skladno z Uredbo 537/2014/EU, le nekatere države so dodale še nekaj drugih zahtev.

Kot lahko vidimo v tabeli 11, so se primerjane države odločile in začetni posel omejile na eno leto, najdaljše trajanje posla pa na deset let (slika 4). Slovenija se edina ni odločila za podaljšanje posla, v kolikor gre za skupne revizije oziroma ob izvedbi postopka javnega razpisa. Hrvaška, Nemčija in Velika Britanija so se pri javnem razpisu odločile in posel podaljšale na 20 let, kar je maksimalno določeno tudi z Uredbo 537/2014/EU (slika 5). Na sliki 6 lahko vidimo, da je Nemčija maksimalno dolžino prevzela tudi pri skupnih revizijah, in sicer štiriindvajset let. Hrvaška je trajanje skupnih revizij omejila na dvajset let. Velika Britanija se podobno kot Slovenija ni odločila za podaljšanje.

Kot smo lahko videli na sliki 2 in v tabeli 11, se je edino Velika Britanija odločila in prepovedala tudi nekatere nerevizijske storitve, ki z Uredbo 537/2014/EU niso prepovedane. Hrvaška, Nemčija in Slovenija so se odločile in področje uredile skladno z novo zakonodajo. Skladno z Uredbo 537/2014/EU pa so države članice lahko omogočile opravljanje posameznih davčnih storitev in storitev vrednotenja, v kolikor ni omajana neodvisnost revizorja. Slovenija se za to ni odločila, medtem ko so ostale tri države izkoristile ponujeno možnost (slika 3). Države članice imajo zelo različno urejeno zakonodajo glede opravljanja nerevizijskih storitev. Od primerjanih držav le Slovenija v celoti prepoveduje opravljanje davčnih storitev in storitev vrednotenja.

Vse štiri države so se odločile, da končni znesek plačil od enega revidiranega subjekta, skupaj z opravljenimi nerevizijskimi storitvami ne sme presegati 15 % vseh prihodkov pooblaščenega revizorja oziroma revizijske družbe. Skupno plačilo za opravljene nerevizijske storitve pa so omejile na največ 70 %.

Tabela 11: Primerjava implementacije nove revizijske zakonodaje med izbranimi državami Evropske unije

	Slovenija	Nemčija	Velika Britanija	Hrvaška
Trajanje začetnega posla	1 leto	1 leto	1 leto	1 leto
Najdaljše trajanje posla	10 let	10 let	10 let	10 let
Trajanje posla pri skupnih revizijah	10 let	24 let	10 let	20 let
Trajanje posla pri javnem razpisu	10 let	20 let (brez podaljšanja pri bankah in zavarovalnicah)	20 let	20 let
Seznam prepovedanih nerevizijskih storitev	Skladno z Uredbo 537/2014/EU	Skladno z Uredbo 537/2014/EU	Dodatne omejitve	Skladno z Uredbo 537/2014/EU
Dovoljenje za opravljanje določenih nerevizijskih storitev in storitev vrednotenja	Ne	Določene davčne storitve, skladno z Uredbo 537/2014/EU	Določene davčne storitve, skladno z Uredbo 537/2014/EU	Določene davčne storitve, skladno z Uredbo 537/2014/EU
Zgornja meja plačil prejetih od ene družbe	15 % vseh prihodkov	15 % vseh prihodkov	15 % vseh prihodkov	15 % vseh prihodkov
Omejitve pristojbin za nerevizijske storitve	70 %	70 %	70 %	70 %

Vir: Accountancy Europe (2019).

Nova evropska zakonodaja je podrobneje regulirala tudi **področje javnega nadzora nad revidiranjem**. Skladno z Direktivo 2014/56/EU je morala vsaka država članica oblikovati en organ, ki je pristojen za javni nadzor nad revidiranjem. Nekatere države članice so ustanovile nov organ za izvajanje javnega nadzora nad revidiranjem, druge so naloge dodelile že obstoječim organizacijam. Regulativa EU ne določa natančno, kako naj se institucija, ki izvaja javni nadzor nad revidiranjem, financira. Zahtevano je le financiranje, ki je neodvisno od vplivov revizijskih družb. Vsaka od držav članic je to uredila po svoje.

V tabeli 12 lahko vidimo primerjavo sistemov javnega nadzora nad izbranimi državami EU. V Sloveniji za nadzor skrbi Agencija, ki je po novi zakonodaji pridobila številne pristojnosti in naloge, ki jih je prej opravljal Inštitut. Delno se financira iz državnega proračuna, delno pa iz provizij, ki jih pridobi od nadzora. V Nemčiji so na novo ustanovili APAS. Podobno kot v Sloveniji se tudi APAS delno financira iz proračuna in delno iz provizij, vendar je v Nemčiji odstotek prihodkov iz provizij večji. V Veliki Britaniji je za nadzor odgovoren FRC. Pri financiranju je v veljavi t. i. »tripartitni sistem«. FRC se financira iz državnega proračuna, letnih dajatev s strani revizijske in računovodske stroke, ter delno od družb, ki kotirajo na trgu. Javni nadzor nad revidiranjem je na Hrvaškem organiziran v okviru MzF in je v celoti financiran iz državnega proračuna.

Tabela 12: Primerjava sistemov javnega nadzora nad revidiranjem med izbranimi državami Evropske unije

	Slovenija	Nemčija	Velika Britanija	Hrvaška
Organ pristojen za javni nadzor nad revidiranjem	Agencija	APAS	FRC	MzF
Način financiranja	- Državni proračun - Provizije	- Državni proračun - Provizije	- Državni proračun - Letne dajatve s strani revizijske in računovodske stroke - Družbe, ki kotirajo na trgu	- Državni proračun
Strokovno telo	Inštitut	WPK, IDW	RSBs in RQSs	Komora

Vir: lastno delo.

Glavne naloge nadzornih institucij se med državami članicami ne razlikujejo bistveno, saj so določene z novo revizijsko zakonodajo. V grobem obsegajo podeljevanje dovoljenj in registracijo pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb, sprejemanje standardov, skrb za stalno izobraževanje, zagotavljanje kakovosti in sankcioniranje v primeru kršitev. Zakonodaja navaja primere, v katerih se kršitelje sankcionira, zato so si sankcije med državami dokaj podobne, ne opredeljuje pa same višine in načinov sankcioniranja, ki se posledično med posameznimi državami precej razlikujejo.

Pristojni organi lahko, kadar ne gre za revidiranje SJI, delegirajo vse svoje naloge drugim strokovnim organom. Pri reviziji SJI pa obstajajo določene omejitve. Pristojni organi lahko delegirajo le podeljevanje dovoljenj in registracijo, sprejemanje standardov ter izobraževanje. Iz tabele 13 je razvidno, da je Nemčija na WPK prenesla izobraževanje, sprejemanje standardov in podeljevanje dovoljenj ter registracijo. Velika Britanija je delegirala izobraževanje in podeljevanje dovoljenj ter registracijo. Hrvaška je prenesla sprejemanje standardov in izobraževanje, le v Sloveniji Agencija ni prenesla nobene od svojih nalog na Inštitut.

Marjan Odar je v uvodniku Sir*iusa (2019) zapisal, da je popolno odvzetje pristojnosti Inštitutu neupravičeno in neargumentirano. Evropska praksa je namreč povsem drugačna, kar lahko vidimo tudi v tabeli 13. Večina drugih evropskih držav ohranja položaj strokovnih združenj, medtem ko Inštitut v Sloveniji na področju revidiranja nima praktično nobene strokovne pristojnosti več. Naprej Odar navaja, da bo tako Slovenija postala edina država v Evropi (in ena redkih na svetu), ki nima strokovne organizacije na področju revidiranja.

Tabela 13: Primerjava prenosa nalog na druge strokovne organe med izbranimi državami Evropske unije

	Slovenija	Nemčija	Velika Britanija	Hrvaška
Podeljevanje dovoljenj in registracija revizorjev in revizorskih družb	Agencija	WPK	RSBs	MzF
Sprejemanje relevantnih standardov	Agencija	WPK	FRC	Komora
Izobraževanje	Agencija	WPK	RSBs	Komora
Sistem zagotavljanja kakovosti	Agencija	APAS	FRC	MzF
Preiskovalni in upravni disciplinski sistem	Agencija	APAS	FRC	MzF

Vir: Accountancy Europe (2018).

Kot smo lahko videli v tabelah 12 in 13 se države članice niso odločile za povsem enako ureditev javnega nadzora nad revidiranjem. Vse države članice imajo sicer le en priznani nadzorni organ, do razlik prihaja pri financiranju ter delegiranju nalog drugim strokovnim organom. S tem smo odgovorili na RV 4.

Kot odgovor na zadnje 5. RV lahko zapišem, da je nova zakonodaja na področju računovodenja in revidiranja prinesla določeno mero poenotenja. Kredibilnost računovodskih izkazov se je nekoliko izboljšala, kljub temu pa je možnosti za izboljšanje še veliko.

SKLEP

Vsaka delujoča organizacija, neodvisno od svoje dejavnosti, ima odgovornost do ustanoviteljev, družbe, države in ostale zainteresirane javnosti. Ti subjekti morajo imeti možnost nadzora nad delovanjem organizacije, porabljanjem sredstev, ki jih ima na voljo za svoje delovanje, ter optimalnim doseganjem ciljev. Vsaka organizacija mora vzpostaviti različne evidence za različne namene, iz katerih lahko razberemo, da upravlja tisto, za kar je bila ustanovljena. Računovodske evidence so najpomembnejše in zato zakonsko obvezne za vse organizacije in pravne subjekte. Glavni namen računovodenja je tako z informacijami zadovoljiti državo ter druge zunanje in notranje uporabnike. Da pa bi se povečalo zaupanje uporabnikov v resničnost in poštenost pripravljenih računovodskih izkazov, morajo biti računovodski izkazi srednjih in velikih družb ter SJI revidirani.

Leta 2002 je bila z namenom večje primerljivosti med računovodskimi izkazi sprejeta Uredba 1606/2002/ES, ki določa pripravo izkazov po MSRP za SJI, kar je ena od glavnih posebnosti pri računovodenju za SJI.

Finančni škandali na prelomu tisočletja so pokazali potrebo po spremembah zakonodaje na področju računovodstva in revizije. V EU je bila sprejeta Direktiva 2006/43/EU. S finančno krizo leta 2008 se je ponovno pojavil dvom v resničnost računovodskih izkazov,

ki bi morali izkazovati dejansko stanje posameznih organizacij, pa temu ni bilo vedno tako, čeprav so revizorji izdali mnenje brez pridržka. Kritike so bili deležni predvsem na račun omajane neodvisnosti zaradi dolgih razmerij z naročniki revizij, izvajanja nerevizijskih storitev za naročnika revizije ter velike finančne odvisnosti od naročnika. Kritike so se nanašale tudi na javni nadzor nad revidiranjem, ki se je ponekod financiral z nadomestili revizorjev in revizijskih družb, v nekaterih državah pa so ga financirali iz sredstev državnega proračuna. Zaradi številnih težav so se pojavila mnenja o neustrezni zakonodaji na področju revizijskih storitev. Evropska komisija je v ta namen izdala Zeleno knjigo, ki je bila povod za novo zakonodajo. Sprejeti sta bili Direktiva 2014/56/EU in Uredba 537/2014/EU.

Še pred tem je bila sprejeta nova direktiva, ki ureja področje računovodenja, in sicer Direktiva 2013/34/EU, ki je določila nove velikostne razrede za delitev družb med mikro, male, srednje in velike družbe. Pomembna je predvsem zato, ker so srednje in velike družbe ter SJI zavezani k obvezni reviziji ter posledično spoštovanju nove revizijske zakonodaje.

Direktiva 2014/56/EU ureja obvezne revizije vseh organizacij, ki so zavezane k reviziji, medtem ko Uredba 537/2014/EU ureja predvsem obvezne revizije SJI. Glavne spremembe nove zakonodaje se nanašajo na neodvisnost in nepristranskost revizorjev in revizijskih družb, izboljšanje kakovosti revidiranja ter nadzora nad samim revidiranjem, podeljevanje sankcij v primeru kršitev ter na bolj transparentno javno poročanje.

Uredba 537/2014/EU je za SJI določila omejitve pri opravljanju nerevizijskih storitev, obvezno rotacijo revizijskih družb, uvedla je dodatne zahteve, ki jih mora vsebovati revizorjevo poročilo, predpisala pripravo dodatnega poročila revizijski komisiji oziroma nadzornem svetu ter določila dodatne zahteve, ki jih morajo revizijske družbe objaviti v svojih letnih poročilih.

Menim, da je nova revizijska zakonodaja prinesla nekaj pozitivnih sprememb, predvsem se je izboljšala komunikacija med revidirano družbo in družbo, ki jo revidira, kar je posledica uvedbe obveznih revizijskih komisij. Vseeno nova revizijska zakonodaja ni uspela znižati koncentracije na trgu revizijskih storitev, ki še vedno ostaja zelo visoka, nekje se je celo dodatno zvišala. Vse države EU so imele za implementacijo Direktive 2014/56/EU enake možnosti, raznolikost se je pokazala zaradi razlik v stopnji implementacije Direktive 2006/43/EU. Nova zakonodaja je sicer prinesla nekaj poenotenja, kljub temu pa pri opredelitvi SJI še vedno ostajajo precejšnje razlike.

Cilj javnega nadzora nad revidiranjem je izboljšanje zaupanja javnosti v kredibilnost računovodskega poročanja. Vse države EU imajo skladno z novo zakonodajo po en organ, ki je pristojen za javni nadzor nad revidiranjem. Kljub temu so vse države (razen Slovenije) prenesle nekatere naloge na strokovni organ, kar omogoča tudi zakonodaja.

Kapitalski trgi potrebujejo kvalitetno računovodsko poročanje. Izkazi morajo prikazovati pravilno in pošteno sliko poslovanja družb. Nova zakonodaja na področju računovodenja in revidiranja, ki je bila sprejeta v zadnjih letih, je prinesla določeno mero enotnosti, čeprav razlike med posameznimi državami članicami še vedno ostajajo.

LITERATURA IN VIRI

1. Abschlussprüferaufsichtsstelle. (brez datuma). *Die APAS*. Pridobljeno 12. oktobra 2019 iz https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Die_APAS/die_apas_node.html
2. Accountancy Europe. (2014). *Definition of the Public Interest Entities (PIEs) in Europe, FEE Survey*. Pridobljeno 25. marca 2019 iz https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/PIE_definition_survey_outcome_1410_BE-GE_changed_141112.pdf
3. Accountancy Europe. (2015). *Organization of the public oversight of the audit profession in 23 European countries, FEE survey*. Pridobljeno 27. marca 2019 iz https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1506_Public_Oversight_Survey_third_publication.pdf
4. Accountancy Europe. (2017). *Definition of public interest entities in Europe*. Pridobljeno 25. marca 2019 iz <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/171130-Publication-Definition-of-Public-Interest-Entities-in-Europe-published-version-Feb-2019-2.pdf>
5. Accountancy Europe. (2018). *Organization of the public oversight of the audit profession in Europe*. Pridobljeno 26. marca 2019 iz https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/180319_Organisation-of-the-Public-Oversight-of-the-Audit-Profession-2018-survey-update-Feb-2019-update.pdf
6. Accountancy Europe. (2019). *Member States' implementation of the 2014 EU Audit Directive and Regulation*. Pridobljeno 3. marca 2019 iz https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Audit-policy-implementation-state-of-play_February-2019_2.pdf
7. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2019a). *Načrt dela Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2019 in rebalans finančnega načrta za leto 2019*. Pridobljeno 18. marca 2020 iz <http://api.anrpr.ztit.si/api/Page/35f47db4-371b-4ca4-22d6-08d77d6afa9b/download>
8. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2019b). *Stanje SJI na dan 31. januarja 2019*. Pridobljeno 10. februarja 2019 iz http://www.anr.si/f/docs/informacije_za_javnost/Seznam_SJI_na_dan_31_1_2019.pdf
9. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (brez datuma). *Informacije za javnost*. Pridobljeno 13. marca 2019 iz http://www.anr.si/informacije_za_javnost

10. Auditor revizijska družba d. o. o. Ptuj. (2018). *Poročilo o preglednosti revizijske družbe Auditor, revizijska družba d. o. o. Ptuj, za leto 2017 v skladu s 13. členom uredbe (EU) št. 537/2014 Evropskega parlamenta in sveta z dne 16. aprila 2014 o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa (Uredba (EU) 537/2014) in 79. členom ZRev-2*. Pridobljeno 6. marca 2019 iz http://www.auditor-revizija.si/pregledno_letno_porocilo.pdf
11. BDO revizija d. o. o. (2018). *Pregledno poročilo za poslovno leto, ki se je končalo 30. septembra 2017*. Pridobljeno 3. marca 2019 iz https://www.bdo.si/getattachment/O-nas/Pregledno-porocilo/Pregledno-porocilo-2017_dopolnjeno-23-7-2018.pdf.aspx?lang=sl-SI
12. Blomme, H. (2015). Audit policy: Insight Into Some Important Challenges at EU Level. *Sir*ius*, 4(2015), 5–14.
13. Boyton, W. C. & Johnson, R. N. (2006). *Modern Auditing: Assurance Services, and Integrity of Financial Reporting* (8. izd.). Hoboken: John Wiley & Sons, Inc.
14. Chen, H. & Zhang, M. (2014). *Audit Reaction on financial crisis*. Pridobljeno 23. aprila 2019 iz <http://www.aabri.com/SA12Manuscripts/SA12116.pdf>
15. Committee of the European Audit Oversight Bodies. (2016). *Work Program Period ending 2017*. Bruselj: CEAOB.
16. Deloitte revizija d. o. o. (2018). *Deloitte revizija d. o. o. Pregledno poročilo*. Pridobljeno 23. februarja 2019 iz https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/si/Documents/about-deloitte/si_Transparency_Report_Slovenia_2017_SLO.pdf
17. Duhovnik, M. (2014). Kaj nam prinaša evropska revizijska reforma? *Sir*ius*, 4(2014), 17–36.
18. Dunn, J. (1991). *Auditing – theory and practice*. Hertfordshire: Prentice Hall International (UK) Ltd.
19. Ernst & Young d. o. o. (2018). *Pregledno poročilo 2017, EY Slovenija*. Pridobljeno 28. februarja 2019 iz [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-transparency-report-2017-slovenia/\\$File/ey-transparency-report-2017-slovenia.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-transparency-report-2017-slovenia/$File/ey-transparency-report-2017-slovenia.pdf)
20. Evropska unija. (brez datuma a). *Države članice EU na kratko*. Pridobljeno 27. novembra 2019 iz https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries_sl
21. Evropska unija. (brez datuma b). *Uredbe, direktive in drugi akti*. Pridobljeno 30. marca 2019 iz https://europa.eu/european-union/eu-law/legal-acts_sl
22. Evropska komisija. (2010). *Zelena knjiga. Revizijska politika: kaj smo se naučili iz krize*. Pridobljeno 20. marca 2019 iz <https://publications.europa.eu/sl/publication-detail/-/publication/08744053-2f56-415a-a985-7ceaef3d3b3a/language-sl>
23. Evropska komisija. (2017). *Poročilo Komisije Svetu, Evropski centralni banki, Evropskemu odboru za sistemska tveganja in Evropskemu parlament o spremljanju razvoja na trgu EU za zagotavljanje storitev obveznih revizij subjektom javnega interesa v skladu s členom 27 Uredbe (EU) št. 537/2014*. Pridobljeno 19. februarja 2019 iz <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0464&from=SL>

24. Evropski parlament. (2019). *EU Statutory Audit Reform. Impact on costs, concentration and competition*. Pridobljeno 26. marca 2020 iz [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/631057/IPOL_STU\(2019\)631057_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/631057/IPOL_STU(2019)631057_EN.pdf)
25. Federation of European Accountants. (2004). *Mandatory Rotation of Audit Firms endangers Audit Quality*. Pridobljeno 27. junija 2019 iz <https://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/B2%20-%20FEE/B24%20%20Otros/FEE%20Study%20re%20Rotation%20of%20Audit%20Firms%20-%20Oct%202004.pdf>
26. Financial Reporting Council. (brez datuma). *About the FRC*. Pridobljeno 17. novembra 2019 iz <https://www.frc.org.uk/about-the-frc>
27. GM revizija d. o. o. (2018). *Pregledno poročilo revizijske družbe GM revizija plus, d. o. o. za leto 2017*. Pridobljeno 5. marca 2019 iz http://gmrevizija.si/uploads/gmreviz/public/document/4-gm_letno_pregledno_poroilo_2017v2_sl.pdf
28. GSS revizijska družba d. o. o. (2018). *Pregledno poročilo za leto 2017 (dopolnitev 13. junija 2018)*. Pridobljeno 6. marca 2019 iz http://www.gss.si/wp-content/uploads/2018/10/Pregledno_porocilo_2017_uredba.pdf
29. Holtzman, Y. (2014). The transformation of the accounting profession in the United States. *Journal of Management Development, Nashville*, 23(10), 949–961.
30. Hrvatska revizorska komora. (brez datuma). *O nama*. Pridobljeno 21. novembra 2019 iz <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/o-nama.html>
31. Igličar, A., Hočevár, M. & Zaman Groff, M. (2013). *Uvod v računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta v Ljubljani.
32. Institut der Wirtschaftsprüfer. (brez datuma). *Kurzportrait*. Pridobljeno 12. oktobra 2019 iz <https://www.idw.de/idw/ueber-uns/Kurzportrait>
33. Institute of Chartered Accountants in England and Wales. (2015). *UK Implementing of the EU Accounting Directive*. Pridobljeno 10. junija 2019 iz <https://www.icaew.com/-/media/corporate/archive/files/technical/financial-reporting/factsheets/uk-implementation-of-the-eu-accounting-directive---10092015---pages-1-4---extract.ashx>
34. International Federation of Accountants. (2012). *A definition of the public interest*. Pridobljeno 23. marca 2019 iz <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/PPP%205%20%282%29.pdf>
35. International Forum of Independent Audit Regulators. (2019a). *Member Directory – ANR*. Pridobljeno 2. junija 2019 iz <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=9803>
36. International Forum of Independent Audit Regulators. (2019b). *Member Directory – FRC*. Pridobljeno 2. junija 2019 iz <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=9811>
37. International Forum of Independent Audit Regulators. (2019c). *Member Directory – AOB*. Pridobljeno 2. junija 2019 iz <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=9781>
38. International Forum of Independent Audit Regulators. (2019d). *Member Directory – MZF*. Pridobljeno 2. junija 2019 iz <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=9774>
39. Johnson, J. (2019). *Whose interest? Why defining the »public interest« is such a challenge. The conversation*. Pridobljeno 13. junija 2019 iz <http://theconversation.com/whose-interests-why-defining-the-public-interest-is-such-a-challenge-84278>
40. Klarič, A. A. (2015). Čigav interes je javni interes? *Razpotja*, 6(22), 11–12.

41. KPMG International. (2018). *European Union Audit Legislation*. Pridobljeno 7. aprila 2019 iz <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/07/shedding-light-on-eu-audit-legislation.pdf>
42. KPMG Slovenija d. o.o. (2018). *Letno pregledno poročilo 2017, KPMG Slovenija, d. o. o.* Pridobljeno 10. marca 2019 iz https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/si/pdf/SITransparencyReportSLO2017jan_lr.pdf
43. Letnar Černič, J. (2013). *Javni interes*. Pridobljeno 1. junija 2019 iz <https://www.insolvinfo.si/DnevneVsebine/Kolumna.aspx?Id=97396>
44. Mahnič, M. (2004). Delovanje revizijskega sveta ter položaj in vloga revizorja. *Zbornik referatov 1. kongresa Slovenskega inštituta za revizijo*, 43–53. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
45. Maier, L. & Warkotz, L. (2015). *Audit in Change: An Analysis of the EU Audit Reform on Statutory Audit for the Case of Germany*. Lund: Lund University.
46. Majaski, C. (2019). *Private vs. Public Company: What is the Difference?* Pridobljeno 12. septembra 2019 iz <https://www.investopedia.com/ask/answers/difference-between-publicly-and-privately-held-companies/>
47. Ministrstvo financija. (brez datuma). *O Ministarstvu*. Pridobljeno 21. novembra 2019 iz <https://mfin.gov.hr/o-ministarstvu/9>
48. Ministrstvo za finance. (2017). *Z novelo zakona o revidiranju do bolj kakovostne revizije*. Pridobljeno 26. marca 2019 iz http://www.mf.gov.si/si/medijsko_sredisce/novica/3336/
49. Murray, J. (2019). *Public Company vs. Private Company*. Pridobljeno 12. septembra iz <https://www.thebalancesmb.com/public-company-vs-private-company-what-s-the-difference-398422>
50. Odar, M. (2004). Neodvisnost revizorja in javno nadzorstvo nad revizijsko stroko. *Zbornik referatov 36. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
51. Odar, M. (2006). *Organiziranost revizijske stroke v Sloveniji v skladu z evropsko direktivo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
52. Odar, M. (2009). Aktualni izzivi na področju računovodenja in revidiranja. *Zbornik referatov 10. letne konference revizorjev Slovenskega inštituta za revizijo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
53. Odar, M. (2013). Nova računovodska direktiva. *Revija IKS* 11(13), 49–55.
54. Odar, M. (2014). Predstavitev nove računovodske direktive. *Sir*ius*, 1(2014), 49–72.
55. Odar, M. (2018). *Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva državni notranji revizor*. Slovenski inštitut za revizijo. Ljubljana, 2018.
56. Odar, M. (2019). Uvodnik. *Sir*ius*, 1/2019, 3–4.
57. Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil. (2009a). *MSOK 1: Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravlja revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev*. Pridobljeno 27. marca 2020 iz <https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1492/msok-2009-001-popravki-2016.pdf>

58. Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil. (2009b). *MSR 220: Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov*. Pridobljeno 27. marca 2020 iz https://si-revizija.si/datoteke/standardi/1390/msr_220.pdf
59. Perner, V. (2017). Ali je treba menjati revizorje? *Denar*, XXVI(470).
60. PIT revizija d. o. o. (2018). *Letno pregledno poročilo v skladu z 79. členom ZRev-2 družbe PIT revizija d. o. o. za leto 2017*. Pridobljeno 14. marca 2019 iz <http://www.pit.si/db/pit/file/letno%20pregledno%20poročilo%202017.pdf>
61. PricewaterhouseCoopers. (2016). *Unternehmen von öffentlichem Interesse*. Pridobljeno 10. oktobra 2019 iz <https://www.pwc.de/de/abschlusspruefungsreform/unternehmen-von-offentlichem-interesse.html>
62. Republika Slovenija. (brez datuma). *Izstop Združenega kraljestva iz Evropske unije – brexit*. Pridobljeno 19. aprila 2020 iz <https://www.gov.si/zbirke/projekti-in-programi/izstop-zdruzenega-kraljestva-iz-evropske-unije-brexite/>
63. RESNI d. o. o. (2018). *Letno pregledno poročilo za leto 2017*. Pridobljeno 1. marca 2019 iz <http://resni.si/wp-content/uploads/2018/04/LP-2017-za-objavo-1.pdf>
64. Schneider, F. (2017). *Die neue Aufsicht über die Abschlussprüfer in Europa*. Pridobljeno 27. novembra 2019 iz <https://www.lindeverlag.at/buch/wirtschaftspruefer-jahrbuch-2017-17693/b/leseprobe/B100233.pdf>
65. Slovenski inštitut za revizijo. (2018a). *Slovenski računovodski standardi 2016 z dopolnitvami 2019*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
66. Slovenski inštitut za revizijo. (2018b). *Stališče 1: Revizorjev pregled in poročanje o letnem poročilu*. Pridobljeno 27. marca 2018 iz <https://si-revizija.si/datoteke/revizorji/353/stalisce-1-prenovljeno.pdf>
67. Štager, V. (2016). Prihodki nadzorne institucije in sankcioniranje kršitev v revizijski stroki v Nemčiji, Avstriji in Sloveniji. *Sir*ius*, 5(2016), 86–104.
68. The Deloitte Academy. (2016). *Governance in brief. FRC issues 2016 UK Corporate Governance Code. Guidance on audit committees and changes to auditor independence rules – Part One*. Pridobljeno 15. novembra 2019 iz <file:///C:/Users/kbenedicic/Downloads/Governance%20in%20brief%20-%20Code%20and%20Guidance%20-%20May%202016.pdf>
69. The Financial Reporting Council Limited. (brez datuma a). *Recognized Supervisory Bodies*. Pridobljeno 18. novembra 2019 iz [https://www.frc.org.uk/getattachment/8957b5a4-8bd7-429b-885a-4ed965344788/Schedule-10-\(updated\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/8957b5a4-8bd7-429b-885a-4ed965344788/Schedule-10-(updated).pdf)
70. The Financial Reporting Council Limited. (brez datuma b). *Companies Act 2006 requirements for RQBs*. Pridobljeno 17. marca 2019 iz <https://www.frc.org.uk/getattachment/0e6576c5-ef9f-462d-ae1f-7101ceb1d019/CA-requirements-for-RQBs.pdf>
71. UHY d. o. o. (2018). *Pregledno poročilo za leto 2017*. Pridobljeno 3. marca 2019 iz <http://www.uhy.si/documents/PreglednoPorocilo-2017.pdf>
72. Zaman Groff, M. (2009). *Zakonska regularnost računovodskih poklicev v izbranih državah evropske unije*. Pridobljeno 22. maja 2019 iz <http://www.dlib.si/stream/URN:NBN:SI:doc-5L8EJV71/7bd11df5-bb65-4955-a316-a0dce4880227/PDF>

73. Zaman Groff, M. & Istenič, A. (2012). Problemi zunanjega in notranjega revidiranja v Evropski uniji. *Zbornik referatov XXVII. posvetovanja Društva računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor*. Maribor: Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev.
74. Wirtschaftsprüferkammer. (brez datuma). *Organisation*. Pridobljeno 16. oktobra 2019 iz <https://www.wpk.de/wpk/organisation/>
75. Wirtschaftsprüferordnung. (brez datuma). *Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer*. Pridobljeno 12. oktobra 2019 iz https://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/WPO_02.pdf

PRILOGE

Priloga 1: Subjekti javnega interesa in revizijske družbe, ki so v letu 2017 opravile revizijo določenega subjekta javnega interesa

Število	SJI (na dan 28. 2. 2019)	Revizijska družba, ki je revidirala določen SJI v letu 2017
Javne družbe (brez kotirajoče banke, zavarovalnice in pozavarovalnice, skupaj z DUTB)		
1	ADRIA MOBIL d. o. o., Novo mesto	ERNST & YOUNG d. o. o.
2	AG, družba za investicije, d. d., Kamnik	RESNI revizija in svetovanje d. o. o.
3	CETIS, grafične in dokumentacijske storitve, d. d.	RESNI revizija in svetovanje d. o. o.
4	CINKARNA, metalurško-kemična industrija, d. d., Celje	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
5	Datalab tehnologije d. d.	UHY Revizija in svetovanje d. o. o.
6	DELO PRODAJA, družba za razširjanje in prodajo časopisov, d. d.	BAKER TILLY EVIDAS d. o. o.
7	Družba za avtoceste v Republiki Sloveniji d. d.	KPMG Slovenija d. o. o.
8	Družba za upravljanje terjatev bank d. d.	KPMG Slovenija d. o. o.
9	DZS, založništvo in trgovina, d. d., Ljubljana	BAKER TILLY EVIDAS d. o. o.
10	GEN-i d. o. o.	ERNST & YOUNG d. o. o.
11	Gorenje gospodinjski aparati d. d.	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
12	HRAM HOLDING, finančna družba, d. d.	KPMG Slovenija d. o. o.
13	IMPOL 2000 d. d.	AUDITOR revizijska družba d. o. o.; Ptuj
14	INTEREUROPA, globalni logistični servis, d. d.	KPMG Slovenija d. o. o.
15	ISTRABENZ, holdinška družba, d. d.	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
16	KD GROUP, finančna družba, d. d.	KPMG Slovenija d. o. o.
17	KD, finančna družba, d. d.	KPMG Slovenija d. o. o.
18	Kompas mejni turistični servis d. d.	BAKER TILLY EVIDAS d. o. o.
19	KRKA, tovarna zdravil, d. d., Novo mesto	ERNST & YOUNG d. o. o.
20	KS NALOŽBE, finančne naložbe, d. d.	GM REVIZIJA plus d. o. o.
21	LUKA KOPER, pristaniški in logistični sistem, d. d.	KPMG Slovenija d. o. o.
22	MI, finančna družba, d. d., Ljubljana	BAKER TILLY EVIDAS d. o. o.
23	MELAMIN, kemična tovarna, d. d., Kočevje	KPMG Slovenija d. o. o.
24	NAMA, trgovsko podjetje, d. d., Ljubljana	BDO REVIZIJA, d. o. o.
25	NIKA, investiranje in razvoj, d. d., Brežice	PIT REVIZIJA d. o. o.
26	PETROL, slovenska energetska družba, d. d., Ljubljana	ERNST & YOUNG d. o. o.
27	Poslovni sistem Merkator d. d.	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
28	SALUS, promet s farmacevtskimi, medicinskimi in drugimi proizvodi, d. d.	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
29	SIJ – Slovenska industrija jekla, d. d., Ljubljana	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
30	SKUPINA PRVA, zavarovalniški holding, d. d.	ERNST & YOUNG d. o. o.
31	Slovenski državni holding d. d.	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
32	TELEKOM SLOVENIJE d. d.	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
33	TERME ČATEŽ d. d., Čatež ob Savi	BAKER TILLY EVIDAS d. o. o.
34	UNION HOTELI d. d.	ERNST & YOUNG d. o. o.

35	UNIOR, kovaška industrija, d. d.	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
36	VIPA HOLDING d. d. (v likvidaciji)	GSS revizijska družba d. o. o.
Banke		
1	Abanka d. d.	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
2	Addiko bank d. d.	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
3	Banka Intesa Sanpaolo d. d.	KPMG Slovenija d. o. o.
4	Banka Sparkasse d. d.	ERNST & YOUNG d. o. o.
5	DBS – Deželna banka Slovenije, d. d.	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
6	GB – Gorenjska banka, d. d., Kranj	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
7	Nova kreditna banka Maribor d. d.	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
8	Nova ljubljanska banka d. d., Ljubljana	ERNST & YOUNG d. o. o.
9	Sberbank banka d. d.	ERNST & YOUNG d. o. o.
10	SID – Slovenska izvozna in razvojna banka, d. d., Ljubljana	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
11	SKB Banka d. d., Ljubljana	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
12	UniCredit Banka Slovenije d. d.	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
Hranilnice		
1	Delavska hranilnica d. d., Ljubljana	KPMG Slovenija d. o. o.
2	Hranilnica LON d. d., Kranj	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
3	Primorska Hranilnica d. d.	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
Zavarovalnice		
1	ADRITIC SLOVENICA zavarovalna družba d. d.	KPMG Slovenija d. o. o.
2	CDA 40 zavarovalnica d. d.	ERNST & YOUNG d. o. o.
3	Generali zavarovalnica d. d.	ERNST & YOUNG d. o. o.
4	GRAWE zavarovalnica d. d.	KPMG Slovenija d. o. o.
5	Merkur zavarovalnica d. d.	KPMG Slovenija d. o. o.
6	Modra zavarovalnica d. d.	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
7	NLB VITA D. D.	ERNST & YOUNG d. o. o.
8	Prva osebna zavarovalnica d. d.	ERNST & YOUNG d. o. o.
9	SID – prva kreditna zavarovalnica, d. d.	DELOITTE REVIZIJA d. o. o.
10	Triglav zdravstvena zavarovalnica d. d.	ERNST & YOUNG d. o. o.
11	Vzajemna zdravstvena zavarovalnica d. d.	KPMG Slovenija d. o. o.
12	Zavarovalnica Sava d. d., Maribor	ERNST & YOUNG d. o. o.
13	Zavarovalnica Triglav d. d.	ERNST & YOUNG d. o. o.
Pozavarovalnice		
1	Pozavarovalnica Sava RE d. d.	ERNST & YOUNG d. o. o.
2	Pozavarovalnica Triglav RE d. d.	ERNST & YOUNG d. o. o.

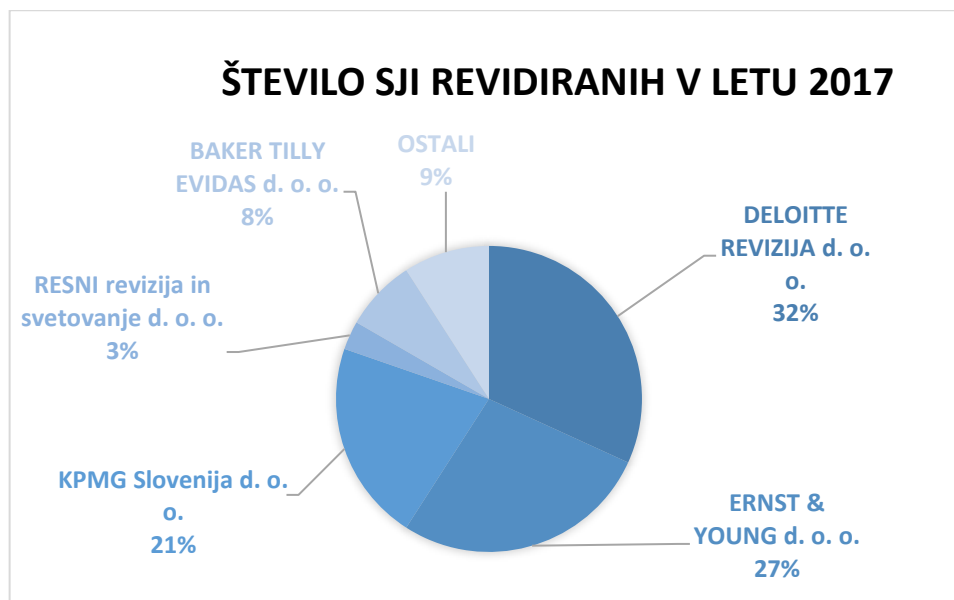
Vir: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2019b); Auditor revizijska družba d. o. o. Ptuj (2018); BDO Revizija d. o. o. (2018); Deloitte revizija d. o. o. (2018); Ernst & Young d. o. o. (2018); GM revizija d. o. o. (2018); GSS revizijska družba d. o. o. (2018); KPMG Slovenija d. o. o. (2018); PIT revizija d. o. o. (2018); RESNI d. o. o. (2018) in UHY d. o. o. (2018).

Priloga 2: Revizijske družbe, ki so v letu 2017 revidirale subjekte javnega interesa

Revizijska družba	Število revidiranih SJI v letu 2017	%
DELOITTE REVIZIJA d. o. o.	21	31,82
ERNST & YOUNG d. o. o.	18	27,27
KPMG Slovenija d. o. o.	14	21,21
RESNI revizija in svetovanje d. o. o.	2	3,03
BAKER TILLY EVIDAS d. o. o.	5	7,58
PIT REVIZIJA d. o. o.	1	1,52
AUDITOR revizijska družba d. o. o., Ptuj	1	1,52
UHY Revizija in svetovanje d. o. o.	1	1,52
GM REVIZIJA plus d. o. o.	1	1,52
GSS revizijska družba d. o. o.	1	1,52
BDO REVIZIJA, d. o. o.	1	1,52
Skupaj	66	100

Vir: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2019b); Auditor revizijska družba d. o. o. Ptuj (2018); BDO Revizija d. o. o. (2018); Deloitte revizija d. o. o. (2018); Ernst & Young d. o. o. (2018); GM revizija d. o. o. (2018); GSS revizijska družba d. o. o. (2018); KPMG Slovenija d. o. o. (2018); PIT revizija d. o. o. (2018); RESNI d. o. o. (2018) in UHY d. o. o. (2018).

Na grafu, ki je priložen spodaj lahko vidimo še grafični prikaz. Revizijske družbe, ki so v letu 2017 revidirale le en SJI, so združene pod ostali.



Vir: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2019b); Auditor revizijska družba d. o. o. Ptuj (2018); BDO Revizija d. o. o. (2018); Deloitte revizija d. o. o. (2018); Ernst & Young d. o. o. (2018); GM revizija d. o. o. (2018); GSS revizijska družba d. o. o. (2018); KPMG Slovenija d. o. o. (2018); PIT revizija d. o. o. (2018); RESNI d. o. o. (2018) in UHY d. o. o. (2018).