

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**OPREDELITEV PREPOVEDANIH STORITEV REVIZIJSKIH
DRUŽB IN PRIMERJAVA ZAKONSKE UREDITVE V IZBRANIH
DRŽAVAH EVROPSKE UNIJE**

Ljubljana, maj 2018

DARJA ŽAGAR

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Darja Žagar, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Opredelitev prepovedanih storitev revizijskih družb in primerjava zakonske ureditve v izbranih državah Evropske Unije, 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 9. 5. 2018

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 REVIDIRANJE	3
1.1 Pomen, vloga, cilji, namen revidiranja	3
1.2 Zakonodaja in predpisi, ki urejajo področje revidiranja v Sloveniji	6
1.2.1 Zakon o revidiranju in Mednarodni standardi revidiranja	6
1.2.2 Evropske Uredbe in Direktive	6
1.2.3 Kodeksi etike	7
1.3 Nadzor nad dejavnostjo zakonitih revizorjev in revizijskih družb	8
1.3.1 Slovenski inštitut za revizijo	9
1.3.2 Agencija za javni nadzor nad revidiranjem	9
1.3.3 Revizijska komisija	9
2 REVIZIJSKA REFORMA	11
2.1 Uredba (EU) št. 537/2014 Evropskega parlamenta in Sveta	12
2.2 Evropska Direktiva 2014/56/EU	18
3 STORITVE, KI JIH PONUJAJO REVIZIJSKE HIŠE	19
3.1 Revizijske storitve	19
3.2 Nerevizijske storitve	19
3.3 Prednosti in slabosti opravljanja nerevizijskih storitev	20
3.4 Analiza prihodkov od revizijskih in nerevizijskih storitev v Big 4 v Sloveniji	23
4 NEODVISNOST REVIZORJEV	26
4.1 Opredelitev neodvisnosti	26
4.2 Grožnje neodvisnosti revizorjev	27
4.3 Ukrepi za krepitev neodvisnosti revizorja – predpisi	29
4.4 Problematika opravljanja revizijskih in nerevizijskih storitev ter vpliv na neodvisnost	31
5 PRIMERJAVA ZAKONODAJE NEREVIZIJSKIH STORITEV MED DRŽAVAMI – spremembe po implementaciji revizijske reforme	31
5.1 Slovenija	32
5.2 Francija	37
5.3 Velika Britanija	41

5.4 Nemčija	45
5.5 Primerjava med državami.....	48
SKLEP.....	51
LITERATURA IN VIRI.....	54

KAZALO TABEL

Tabela 1: Prihodki revizijskih družb za poslovno leto 2017	24
Tabela 2: Prihodki revizijskih družb za poslovno leto 2016	24
Tabela 3: Prihodki revizijskih družb za poslovno leto 2015	25
Tabela 4: Prepovedane nerevizijske storitve v Sloveniji	35
Tabela 5: Prepovedane nerevizijske storitve v Franciji	39
Tabela 6: Prepovedane nerevizijske storitve v Veliki Britaniji.....	44
Tabela 7: Prepovedane nerevizijske storitve v Nemčiji	48

KAZALO SLIK

Slika 1: Obdobje prepovedi opravljanja nerevizijskih storitev	14
Slika 2: Delitev prihodkov po letih in revizijskih družbah v Sloveniji.....	25

UVOD

Pooblaščen revizor pri revidiranju računovodskih izkazov izda mnenje, da računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja ter poslovnega izida pravne osebe v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Revizorjevo mnenje je neodvisna potrditev za lastnike, delničarje, bodoče investitorje in ostalo javnost, da so računovodski izkazi revidiranih družb res takšni, kot jih družba predstavlja. Revizorjeva neodvisnost mora ostati neomadeževana, sicer revizor oz. revizijska družba izgubi zaupanje javnosti, namen revidiranja torej ni izpolnjen.

Večina revizijskih družb ponuja strankam poleg svoje primarne dejavnosti (revidiranje računovodskih izkazov) tudi druge, nerevizijske storitve. Le-te so se pojavile zaradi želje po doseganju višjih prihodkov revizijskih družb. Vendar pa se v primeru, ko revizijska družba opravlja pri isti stranki tako revizijo računovodskih izkazov kot tudi druge nerevizijske storitve, kaj hitro pojavi vprašanje, ali je neodvisnost revizorja ogrožena.

Odkar se je v svetu pojavilo več škandalov v zvezi z revizijskimi družbami in propadom večjih družb (WorldCom, Enron ipd.), tudi ene revizijske družbe (Arthur Andersen), se revizijska zakonodaja nenehno spreminja, dopolnjuje in izpopolnjuje. Velik premik k spremembam na področju izvajanja revidiranja je povzročilo sprejetje Sarbanes-Oxleyevega zakona (v nadaljevanju SOX), ki ureja revidiranje in računovodsko poročanje. Namen zakona je bilo povrniti zaupanje javnosti v revidiranje. SOX je vplival tudi na urejanje problema nerevizijskih storitev, in sicer naj revizor, ki opravlja revizijo v neki družbi, ne opravlja tudi drugih računovodskih in svetovalnih funkcij v tej družbi (Causholli, Chambers, & Payne, 2015, str. 2). Propad družbe Enron potrjuje to pravilo. Velik problem je bil, da je revizijska družba Arthur Andersen poleg revidiranja Enrona opravljala tudi svetovalne storitve, s čimer je bila močno omajana neodvisnost, lahko bi rekli, da je revizijska družba revidirala "sama sebe". Grožnje samopregledovanja in ostale grožnje neodvisnosti podrobneje raziskuje Quickm & Warming-Rasmussen (2015, str. 2).

Po objavi Sarbanes-Oxleyevega zakona se je tudi Evropa začela ukvarjati s to tematiko. V Direktivi 2006/43/ES (Ur.l. Evropske unije, l. 157/87) iz leta 2006, je delno tudi uredila to področje, in sicer je predpisala, da bi morali zakoniti revizorji in revizijske družbe zavrniti kakršno koli dodatno nerevizijsko storitev, ki bi lahko ogrozila njihovo neodvisnost. Takšne situacije namreč ogrožajo neodvisnost, saj lahko pride do samopregledovanja. Te in ostale zahteve direktive so vnesene v slovensko zakonodajo preko Zakona o revidiranju (Ur.l. RS, št. 65/2008, v nadaljevanju ZRev-2). Tematika nerevizijskih storitev je v ZRev-2 opredeljena s 45. členom, ki opisuje situacije, v katerih revizijske družbe ne smejo revidirati določene družbe.

Nove razprave in pričakovane spremembe na področju revidiranja so se v Evropi ponovno pričele leta 2008, kar je sprožila finančna in gospodarska kriza. Revizijske družbe so pristale pod drobnogledom zakonodajnih organov, nadzornih institucij, javnosti in drugih zaradi neprimerno izdanih mnenj. Pojavila so se vprašanja, kako so lahko propadle nekatere močne banke, če pa jim je revizor podal pozitivno mnenje na računovodske izkaze. Evropska komisija je reformo trga revizijskih storitev pričela z Zeleno knjigo, v kateri je zainteresirana strokovna javnost iz članic Evropske unije in tudi ostalih držav podala svoja mnenja na mnoga pereča vprašanja revidiranja. V njej se je izpostavilo tudi vprašanje ureditve nerevizijev storitev (Evropska komisija, 2010, str. 12). Tudi v Sloveniji so se odvijale razprave na temo nerevizijev storitev. Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo je izdal Navodilo za delovanje revizijskih družb 2: Katalog prepovedanih storitev ¹. Namen kataloga je podrobneje pojasniti 45. člen ZRev-2, saj v praksi prihaja do različnih tolmačenj, katere nerevizijske storitve sploh lahko opravlja revizijska družba za stranko, ki ji je revidirala računovodske izkaze. Posledica teh debat sta bili Direktiva 2014/56/EU (Ur.l. Evropske unije, l. 158/196) in Uredba (EU) 537/2014 (Ur.l. Evropske unije l. 158/77), ki ju morajo države članice EU implementirati v lokalno zakonodajo. Kakšne spremembe prinašata, je pojasnjeno v poglavju 2.

Namen naloge je predstaviti področje nerevizijev storitev, zakonodaje, ki jo ureja, ter narediti pregled sprememb, ki so posledica reforme revizijskega trga. Slovenski inštitut za revizijo je v ta namen izdal Katalog prepovedanih storitev. V nadaljevanju ga nameravam podrobno analizirati ter primerjati tovrstno ureditev zakonodaje tudi v drugih državah, to je v Nemčiji, Franciji in Veliki Britaniji. Zanima me, katera izmed držav ima najstrožjo ureditev tega področja ter kako so se lotili tovrstnega problema. Opravljanje nerevizijev storitev je močno povezano z načelom neodvisnosti, zato je namen tega magistrskega dela tudi pregled literature (znanstvenih člankov), ki raziskuje povezavo med neodvisnostjo revizorja in opravljanjem nerevizijev storitev. V tej povezavi igrata pomembno vlogo višina honorarja ter delež prihodkov od opravljanja nerevizijev storitev v celotnih prihodkih od posamezne stranke. Prav tako me zanima, v kolikšni meri opravljajo največje slovenske revizijske družbe te storitve ter kakšne deleže prihodkov dosegajo. Primerjavo bom naredila za tri leta.

Temeljna raziskovalna vprašanja magistrskega dela so:

- Zakaj je prišlo do potrebe po revizijski reformi?
- Ali opravljanje nerevizijev storitev vpliva na zmanjšanje neodvisnosti revizorja?
- Katere storitve bolj ogrožajo revizorjevo neodvisnost in katere manj?
- Kakšne so prednosti in slabosti opravljanja nerevizijev storitev?
- Kako so izbrane države vpeljale evropsko direktivo v lokalno zakonodajo?

¹ <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/katalog-prepovedanih-storitev.pdf>

- Ali določila Direktive 2014/56/EU glede nerevizijskih storitev vplivajo na učinkovitost revizije?

Z Uredbo (EU) št. 537/2014 in Direktivo 2014/56/EU, ki podrobneje ureja področje nerevizijskih storitev, je prišlo do pomembnejših sprememb na tem področju, zato so glavni **cilji** magistrskega dela:

- predstaviti revizijsko stroko, namen revidiranja ter zakonodajo, ki je osnova za revidiranje;
- predstaviti evropsko revizijsko reformo;
- opredeliti revizijske ter nerevizijske storitve ter narediti pregled problematike opravljanja tovrstnih storitev;
- preveriti povezavo med neodvisnostjo revizorja ter opravljanjem nerevizijskih storitev;
- narediti pregled razmerja med prihodki od revizijskih in nerevizijskih storitev za štiri največje revizijske družbe v Sloveniji;
- analizirati lokalno ureditev nerevizijskih storitev v Sloveniji, Nemčiji, Franciji in Veliki Britaniji.

Magistrsko delo bo zasnovano na **metodi** teoretičnega raziskovanja. Uporabila bom sekundarne podatke, ki so že na voljo preko raznih podatkovnih baz, in sicer bom z raziskovanjem in s pregledovanjem strokovnih in znanstvenih člankov poskušala čim bolj predstaviti problematiko nerevizijskih storitev, ki jih ponujajo revizijske hiše. Prav tako bom pregledala zakonodajo štirih držav in nato primerjala ureditev nerevizijskih storitev med njimi. Pri raziskovanju bom uporabila deduktiven pristop, kar pomeni, da bom postopoma prehajala od splošnih predpostavk na začetku raziskovanja k bolj konkretnim ugotovitvam.

1 REVIDIRANJE

Revidiranje je zelo regulirana in nadzorovana dejavnost, ki mora potekati v skladu z zakonodajo ter splošno sprejetimi pravili in kodeksi, ki veljajo za revizijsko stroko.

1.1 Pomen, vloga, cilji, namen revidiranja

V Sloveniji področje revidiranja ureja ZRev-2, ki pojem revidiranja opredeljuje kot revidiranje računovodskih izkazov, druge posle dajanja zagotovil in posle opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na podlagi pravil Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov s področij revidiranja, dajanja zagotovil in etike.

Zakon o gospodarskih družbah (Ur.l. RS, št. 65/09, v nadaljevanju ZGD-1) členi družbe na mikro, majhne, srednje in velike družbe. Po 57. členu ZGD-1 so k reviziji letnega poročila zavezane vse srednje in velike družbe. ZGD-1 opredeljuje srednjo družbo kot družbo, ki ni mikro ali majhna družba ter izpolnjuje dve od teh meril:

- povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega 250;
- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 40.000.000 eurov;
- vrednost aktive ne presega 20.000.000 eurov.

Velika družba pa je družba, ki ni mikro, majhna ali srednja družba. Nadalje ZGD-1 pojasnjuje, da so velike družbe vse družbe, ki so:

- subjekti javnega interesa;
- borza vrednostnih papirjev;
- družbe, ki morajo pripraviti konsolidirano letno poročilo.

Revizijo lahko opravlja samo pooblaščen revizor. Za namene tega magistrskega dela je v nadaljevanju pod pojmom revizor mišljeno revizor oziroma revizijska družba. Revizor pridobi naziv pooblaščen revizor s prejemom dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, ki ga izda Slovenski inštitut za revizijo (v nadaljevanju SIR). ZRev-2 v prvem odstavku 48. člena nadalje opredeljuje pogoje za pridobitev dovoljenja, in sicer:

- mora zaključiti najmanj študijski program druge stopnje po zakonu, ki ureja visoko šolstvo oziroma ima najmanj tej stopnji enakovredno izobrazbo;
- mora imeti najmanj pet let delovnih izkušenj (vsaj tri leta pri opravljanju revidiranja);
- mora opraviti preizkus strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja;
- v preteklosti mu ni bilo odvzeto dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja;
- ni bil pravnomočno obsojen za kaznivo dejanje zoper premoženje oziroma gospodarstvo in kazen še ni bila izbrisana iz kazenske evidence;
- mora imeti visoko raven aktivnega znanja slovenščine.

Dovoljenje je veljavno dve leti od izdaje in ga je potrebno podaljševati vsaki dve leti (v sklopu podaljševanj, mora revizor opraviti ustrezna strokovna izobraževanja). Na ta način je urejeno, da se revizorji redno strokovno izobražujejo, kar je nujno potrebno za kvalitetno opravljanje njihovega dela.

Revizor mora imeti širok nabor znanja. Za pridobitev dovoljenja mora tako opraviti preizkuse iz številnih področij, od računovodskih standardov, gospodarskega in davčnega prava, poslovnih financ in informacijske tehnologije.

Revizijska družba mora revidiranje v pravni osebi opravljati neodvisno, nepristransko ter v skladu s pravili revidiranja. Lastniki in delničarji revizijske družbe ter člani upravnih, poslovnih in nadzornih organov te družbe ali pridružene družbe ne smejo posegati v izvajanje revizije na kakršen koli način, ki bi ogrozil neodvisnost in nepristranskost pooblaščenega revizorja.

Revizorji morajo v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (2009, str. 12) pri svojem delu zasledovati določene zahteve:

- **Etične zahteve v zvezi z revizijo računovodskih izkazov**

Revizor ravna v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami, vključno z neodvisnostjo v zvezi s posli revidiranja računovodskih izkazov. Kodeks etike vsebuje temeljna načela poklicne etike, ki veljajo za revizorja pri opravljanju revizije računovodskih izkazov, ta so: neoporečnost, nepristranskost, strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost, zaupnost ter strokovno obnašanje.

- **Poklicna nezaupljivost**

Revizor načrtuje in opravlja revizijo s poklicno nezaupljivostjo, zavedajoč se, da lahko obstajajo okoliščine, zaradi katerih so lahko računovodski izkazi pomembno napačni. Revizor mora biti kritičen do dokazov, ki jih prejme v pregled, to vključuje ponovno preverjanje nasprotujočih si dokazov, dvom v ustreznost prejete dokumentacije in odgovorov na poizvedbe ter drugih informacij, pridobljenih od poslovodstva in pristojnih za upravljanje.

- **Strokovna presoja**

Revizor uporablja strokovno presojo pri načrtovanju in opravljanju revizije računovodskih izkazov.

- **Zadostni in ustrezni revizijski dokazi in revizijsko tveganje**

Da pridobi sprejemljivo zagotovilo, mora revizor pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, saj tako zmanjša revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven in s tem lahko pride do utemeljenih ugotovitev, na podlagi katerih oblikuje revizorjevo mnenje.

- **Izvajanje revizije v skladu z MSR**

Revizor ravna v skladu z vsemi MSR, ki so ustrezni za neko revizijo.

Revizijo lahko razložimo tudi na principu teorije agentov. Management deluje kot agent v imenu delničarjev, ki delujejo kot principal ter je odgovoren za družbo. Delničarji imajo omejen dostop do podatkov o poslovanju družbe. Lahko se zgodi, da ne zaupajo managementu in sklepajo, da so informacije v računovodskih izkazih pristranske. Zunanji

revizor opravi zakonsko revizijo družbe z namenom pregleda konflikta interesov med managerji in delničarji. Revizor deluje kot agent za delničarje, saj po zakonu poroča in je napoten s strani delničarjev. Zelo pomembno je torej, da delničarji zaupajo v neodvisnost revizorja od managerjev. Posledično je zelo pomembno za revizorje, da ohranijo svojo neodvisnost in svoj ugled v zameno za ohranjanje obstoječih in pridobivanje novih strank (BPP Learning Media, 2014a).

1.2 Zakonodaja in predpisi, ki urejajo področje revidiranja v Sloveniji

Obstaja več vrst bralcev računovodskih izkazov. Nekateri pregledujejo večje število izkazov, ne samo ene družbe, ter delajo primerjavo med njimi. Pomembno je, da je stroka revizije nadzorovana in da revizorji sledijo istim standardom pri svojem delu, saj veliko bralcev želi določeno zagotovilo, da pri primerjanju podatkov različnih družb zanesljivost računovodskih izkazov ne variira preveč. To zagotovilo pridobijo s podatkom, da je družba revidirana ter da revizorji delujejo po enotnih standardih (BPP Learning Media, 2014b, str. 91).

V Sloveniji revizijska pravila določa SIR. Le-ta so razvrščena na več ravni – obstaja hierarhija pravil revidiranja. **Prvo raven** predstavljajo ZRev-2, Mednarodni standardi revidiranja ter drugi zakoni, ki urejajo revidiranje, temeljna revizijska načela in kodeks etike zunanjih revizorjev. Pod **drugo raven** spadajo mednarodna obvestila za revizijsko prakso ter stališča in pojasnila Revizijskega sveta SIR. **Tretjo raven** predstavljajo navodila Revizijskega sveta SIR in Metodološka gradiva in priročniki SIR, v **četrto raven** pa spadajo domača in tuja strokovna literatura, splošno sprejeto delovanje oziroma postopki delovanja revizorjev v tuji praksi (Slovenski inštitut za revizijo, 2009).

1.2.1 Zakon o revidiranju in Mednarodni standardi revidiranja

Slovenija je v skladu z Direktivo 78/660/EGS (Ur.l. Evropske unije, l. 222/11), leta 1993 sprejela prvi Zakon o revidiranju, leta 2008 je bil sprejet ZRev-2. Zakon določa, da lahko revizijo opravljajo le osebe, ki so pri SIR prejele dovoljenje za izvajanje poklica revizorja. Od leta 2014 je ZRev-2 v pregledu in dopolnjevanju, saj ga je potrebno uskladiti z Uredbo (EU) št. 537/2014 in Direktivo 2014/56/EU (vsebina obeh je predstavljena v 2. poglavju). V prvo raven hierarhije pravil poleg ZRev-2 spadajo tudi Mednarodni standardi revidiranja (v nadaljevanju MSR). MSR izdaja Mednarodni odbor za pravila revidiranja (angl. *International Federation of Accountants – IFAC*).

1.2.2 Evropske Uredbe in Direktive

Poleg ZRev-2 so za revizijsko stroko v Sloveniji pomembne tudi Uredbe in Direktive EU, ki jih sprejemata Evropski parlament in Svet. Razlika med Uredbo in Direktivo je ta, da so

Uredbe splošno veljavne, v celoti zavezujoče in neposredno uporabne. Tiste, ki jih zadevajo, jih morajo v celoti upoštevati. Uporabljati se začnejo neposredno v vseh državah članicah na dan začetka veljavnosti (na določen datum ali dvajseti dan po objavi v Uradnem listu Evropske unije) in jih ni potrebno prenesti v nacionalno zakonodajo. Cilj Uredb je zagotoviti enotno uporabo prava v Uniji v vseh državah članicah, zato tudi razveljavljajo vse nacionalne standarde, ki niso v skladu z njihovimi temeljnimi določbami. Direktive pa so za države članice zavezujoče samo glede cilja, ki ga morajo doseči, kako bodo do tega cilja prišle, pa je popolnoma v njihovi domeni. Razlika je tudi to, da Uredba velja za vse članice EU, medtem ko je Direktiva lahko naslovljena na eno, več ali vse države članice (Evropski parlament, 2018).

1.2.3 Kodeksi etike

Poleg zgoraj navedene zakonodaje pravila stroke določajo še razni etični kodeksi. Za revizijsko stroko v Sloveniji sta najpomembnejša Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev, ki ga je izdal SIR, ter Kodeks etike za računovodske strokovnjake, ki ga je izdal IFAC.

1.2.3.1 Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev

SIR je v Sloveniji najpomembnejši organ, ki ureja področje revizije. V ta namen je tudi izdal kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev. Kodeks služi revizorjem kot vodilo pri opravljanju poklicnih dolžnosti ter jim določa temeljne pravine etičnega in poklicnega obnašanja v stroki in v javnosti. Prvi del kodeksa predstavljajo načela, ki jih morajo pooblaščen revizorji zasledovati. To so (Slovenski inštitut za revizijo, 1994):

- **Odgovornost** – revizorji igrajo pomembno vlogo v družbi in so odgovorni do vseh, ki uporabljajo njihove storitve.
- **Javni interes** – delovati morajo v dobro javnemu interesu, biti predani poklicu revizorja ter spoštovati zaupanje javnosti. Za revizorje so javnost družbe, vlagatelji, banke in drugi.
- **Neoporečnost** – gre za temeljno značilnost, zaradi katere javnost priznava stroko. Ugotavlja se ob ugotavljanju pravilnosti in pravičnosti.
- **Nepriistranskost in neodvisnost** – revizor je nepristranski, kadar je objektivni, torej delo opravlja na podlagi dejstev in dokazov. Revizor deluje neodvisno od posloводства revidirane družbe in tako lahko poda javnosti različna zagotovila, da so računovodski izkazi družbe resnični in pošteni.
- **Dolžna poklicna skrbnost** – revizor mora biti za svoje delo ustrezno strokovno usposobljen, pri delu mora biti marljiv. Storitve mora opraviti v dogovorjen roku ter v skladu s poklicnimi zahtevami.

Drugi del kodeksa pa predstavljajo pravila, ki jih morajo revizorji upoštevati. Temeljna pravila so spoštovanje temeljnih revizijskih načel in slovenskih računovodskih standardov, zaupnost in poklicna skrivnost (Slovenski inštitut za revizijo, 1994).

1.2.3.2 Kodeks etike za računovodske strokovnjake

Kodeks je leta 2010 izdal IFAC, to je Odbor za mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake. Od leta 2012 imamo slovenski prevod dokumenta in odobritev s strani SIR za uporabo. Kodeks določa etične standarde za računovodske strokovnjake po vsem svetu. Sestavljen je iz treh delov: A, B in C. Del A določa temeljna načela poklicne etike za računovodske strokovnjake in postavlja konceptualni okvir, ki ga morajo računovodski strokovnjaki uporabljati, dela B in C opisujeta, kako se konceptualni okvir uporablja v določenih razmerah. Navajata primere varoval, primernih za obravnavo nevarnosti, ki grozijo uresničevanju temeljnih načel. Del B se nanaša na računovodske strokovnjake v javni praksi, C pa na računovodske strokovnjake v gospodarstvu. Temeljna načela so (IFAC, 2011):

- Neoporečnost – oseba je neoporečna, če je odkrita in poštena pri vseh poklicnih in poslovnih odnosih. Pomeni tudi pošteno poslovanje in resnicoljubnost.
- Nepristranskost – načelo nepristranskosti vse računovodske strokovnjake zavezuje, da svoje strokovne ali poslovne presoje ne smejo kompromitirati zaradi pristranskosti, navzkrižja interesov ali nedovoljenega vplivanja drugih.
- Strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost – vsi računovodski strokovnjaki morajo vzdrževati strokovno znanje in izkušnje na zahtevani ravni, ki lahko naročniku in delodajalcu nudi primerno strokovnost njihove storitve ter da pri opravljanju strokovnih storitev delujejo vestno in v skladu s primernimi strokovnimi in poklicnimi standardi.
- Zaupnost – načelo zaupnosti vse računovodske strokovnjake zavezuje, da se vzdržijo razkrivanja zaupnih informacij, pridobljenih v poklicnem ali poslovnem odnosu, zunaj družbe ali organizacije zaposlitve brez ustreznega in izrecnega dovoljenja, razen v primeru zakonske ali poklicne pravice ali dolžnosti razkritja; uporabe zaupnih informacij, pridobljenih v poklicnem ali poslovnem odnosu v svojo osebno korist ali korist tretjih strank.
- Poklicu primerno obnašanje – vsi računovodski strokovnjaki morajo spoštovati ustrezne zakone in druge predpise ter se izogibati vsem dejanjem, za katera računovodski strokovnjak ve ali bi moral vedeti, da lahko škodujejo ugledu poklica.

1.3 Nadzor nad dejavnostjo zakonitih revizorjev in revizijskih družb

Pomembno je, da delo revizorjev nadzorujejo pristojni organi, ki so neodvisni od revizijske stroke in imajo ustrezno strokovno znanje in vire za to. Le na ta način lahko dosežejo preprečevanje nasprotnih interesov in zagotovijo zaupanje vlagateljev in potrošnikov v

notranji trg. Nacionalni pristojni organi morajo imeti potrebna pooblastila za opravljanje nadzornih nalog, vključno s pravico dostopa do podatkov, pridobivanja informacij in izvajanja inšpekcijskih pregledov. V Sloveniji izvajajo nadzor SIR, Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija) in revizijske komisije družb.

1.3.1 Slovenski inštitut za revizijo

Slovenski inštitut za revizijo je bil ustanovljen leta 1994 s strani Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Kmalu po ustanovitvi so sprejeli prve temeljne akte, ki so urejali delovanje revizijske stroke v Sloveniji, kamor spadajo kodeks poklicne etike zunanjega revizorja, temeljna revizijska načela in navodila za delovanje revizijskih družb. ZRev-2 določa, da morajo imeti osebe, ki vodijo postopke izvajanja nadzora nad revizijskimi družbami, pooblaščenimi revizorji in pooblaščenimi ocenjevalci, ustrezno izobrazbo (najmanj študijski program druge stopnje) ter morajo biti pri izvajanju nadzora nepristranski in neodvisni od subjekta nadzora. Prav tako med njimi ne sme biti navzkrižja interesov.

Naloga SIR so opredeljene v 9. členu ZRev-2. Med drugimi zajemajo: objavljanje strokovnih pravil za računovodsko in revizijsko stroko, postavljanje okvirov strokovne izobrazbe, ki jo morajo dosegati pooblašчени revizorji, preizkušeni notranji revizorji, preizkušeni računovodje in ostali poklici ter izvajanje strokovnih izobraževanj in obenem vršenje nadzora nad njihovim delom.

1.3.2 Agencija za javni nadzor nad revidiranjem

Agencija je bila ustanovljena leta 2008 na podlagi ZRev-2. Agencija odloča o postopkih nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev ter izreka ukrepe nadzora. Agencija opravlja tudi javni nadzor nad delom pooblaščenih ocenjevalcev, kadar ti izvajajo naloge ocenjevanja vrednosti pri subjektih, zavezanih obvezni reviziji. Pri opravljanju nadzora ima enake pristojnosti kot SIR.

Naloga Agencije so opredeljene v ZRev-2 ter zajemajo podajanje soglasja strokovnim pravilom ter izobraževalnim shemam, ki jih sprejema SIR, nadzorovanje dela pooblaščenih revizorjev in SIR.

1.3.3 Revizijska komisija

Revizijske komisije pomagajo nadzornemu svetu pri izvajanju njegovih nalog. Korporacijski škandali in neuspehi v zadnjih letih so vedno znova opozarjali, kako potreben je resnično neodvisen organ s potrebnim znanjem in sposobnostmi, ki je nadzornemu svetu v nenehno pomoč pri boljšem opravljanju njegovih nalog za varovanje

družbe pred takimi dogodki. Danes imajo revizijske komisije pomembno vlogo pri spremljanju in nadziranju računovodskega poročanja, notranje kontrole in obvladovanja tveganj v družbi (Združenje nadzornikov Slovenije, 2009).

Revizijsko komisijo v skladu z ZGD-1 imenuje nadzorni svet. Vsaj en član revizijske komisije mora biti neodvisen strokovnjak, usposobljen za računovodstvo ali revizijo. Ostali člani revizijske komisije so lahko le člani nadzornega sveta, ki so neodvisni od revidiranega subjekta. Njihove naloge so opredeljene v 280. členu ZGD-1 in zajemajo pregled računovodskih aktivnosti v družbi (npr. poročanje državnim institucijam), sodelovanje z notranjim revizorjem (spremlja uresničevanje priporočili ugotovljenih tekom notranje revizije ter preverjanje učinkovitosti vzpostavljenih notranjih kontrol). Pomembno vlogo ima pri letni reviziji računovodskih izkazov, in sicer sodeluje pri postopku izbire revizorja ter pripravi revizijske pogodbe, preverja neodvisnost revizorja, nadzoruje njegovo delo, izvaja pregled nad kakovostjo opravljenih revizij, ocenjuje pripravo letnega poročila, poroča nadzornemu svetu o rezultatu obvezne revizije, vključno s pojasnilom, kako je obvezna revizija prispevala k celovitosti računovodskega poročanja in kakšno vlogo je imela revizijska komisija v tem postopku.

Revizijska komisija bi morala spremljati tudi višino cen storitev, plačanih zunanjemu revizorju, kot odstotek celotnega prihodka revizijske družbe od cen storitev in s tem zagotoviti, da revizorjeva neodvisnost in objektivnost nista ogroženi zaradi prevelike finančne odvisnosti od revidirane družbe kot stranke. Kadar zunanji revizor revidira tudi skupinske računovodske izkaze, je potrebno pri presoji njegove finančne odvisnosti od družbe upoštevati vsa plačila za revidiranje njenih posamičnih in skupinskih računovodskih izkazov ter plačila za revidiranje računovodskih izkazov odvisnih družb, ki niso imele možnosti proste izbire zunanjega revizorja, ter vsa druga plačila, ki so jih navedene družbe plačale ali so jih dolžne plačati zunanjemu revizorju za druge storitve. Kjer se opravljajo tudi nerevizijske storitve, bi morala revizijska komisija vsako leto pripraviti za nadzorni svet pisno obrazložitev vzpostavljenih zaščitnih mehanizmov, ki zagotavljajo ohranjanje objektivnosti in neodvisnosti revizorja. Revizijska komisija naj bi priporočila, da je ta obrazložitev vključena v letno poročilo družbe. Prav tako bi morala najmanj enkrat letno pregledati svojo usmeritev glede opravljanja nerevizijskih storitev (Združenje nadzornikov Slovenije, 2009).

Revizijska komisija družbe naj bi razvila in priporočala upravi družbe, kakšna naj bo politika družbe v zvezi z zagotavljanjem nerevizijskih storitev s strani zunanjega revizorja družbe. Pri tem naj bi bili ustrezno upoštevani standardi etike in zakonske zahteve (Financial reporting council, 2010).

BPP Learning Media (2014b) razglablja, kaj so glavne prednosti in slabosti revizijske komisije.

PREDNOSTI:

- povečajo zaupanje v kredibilnost in objektivnost računovodskih izkazov;
- notranji revizorji jim lahko poročajo;
- zunanji revizorji imajo dostop do neodvisne pristojnosti;
- v primeru, ko se interesi družbe, managerjev in zaposlenih križajo, se lahko revizijska komisija izkaže kot nepristranski organ, s katerim lahko zunanji revizorji komunicirajo;
- revizijska komisija se velikokrat poglobi v določen problem v zvezi z računovodskim poročanjem ter na ta način omogoči managerjem, da ta čas posvetijo drugim vodstvenim zadevam.

SLABOSTI:

- problematika pri izbiri neizvršnih direktorjev, ki imajo potrebne kompetence v zvezi z revizijskimi zadevami v tej meri, da lahko revizijska komisija učinkovito deluje;
- možno povečanje stroškov;
- ustanovitev tovrstnih formalnih poročanj lahko odvrne pozornost revizorja od posvečanja presojam in zmanjša neposredno poročanje.

Evropska reforma je povečala vlogo revizijskih komisij v zvezi z nadzorom dela revizorjev in revizijskih družb. Novosti so predstavljene v poglavju 2.

2 REVIZIJSKA REFORMA

Leta 2007 je Evropo presenetila finančna gospodarska kriza, ki je sesula evropsko gospodarstvo. Po krizi se je Evropa ukvarjala s ponovno vzpostavitvijo finančnega sistema, vse več pozornosti so namenjali tudi vlogi revizorja. Pojavila so se namreč vprašanja, kako so lahko revizorji spregledali takšne in drugačne napake v bilancah družb, ki so v določenih primerih vodila v propad le-teh. Vlagatelji so začeli dvomiti v verodostojnost in zanesljivost revidiranih računovodskih izkazov. Posledično se je Evropska komisija začela ukvarjati z reformo revizijskega trga in leta 2010 izdala Zeleno knjigo z naslovom Revizijska politika: Kaj smo se naučili iz krize. Na ta način so začeli razpravo s širšo javnostjo na temo revizijske politike v EU (Evropska komisija, 2010).

Izsledki Zelene knjige so pokazali, da se lahko izboljšajo pravila iz Direktive 2006/43/ES (Ur.l. Evropske unije, l. 157/87), ki določa pravila izvajanja obveznih revizij za subjekte javnega interesa. Posledično je bila aprila 2014 sprejeta Uredba (EU) št. 537/2014, katere novosti so opisane spodaj. Zelena knjiga je bila tudi osnova novi Direktivi, ki ureja revizijski trg, to je Direktiva 2014/56/EU. Njen glavni cilj je izboljšati kakovost revizije in povrniti zaupanje vlagateljev v revizorje.

2.1 Uredba (EU) št. 537/2014 Evropskega parlamenta in Sveta

Uredba (EU) št. 537/2014 se nanaša na subjekte javnega interesa, za katere veljajo strožje zahteve, saj so možne negativne posledice napačnih navedb za delničarje, vlagatelje in širšo družbo na splošno, običajno večje kot pri drugih vrstah družb. Morebitne stroške zadevnih posebnih predpisov daleč odtehtajo prednosti preprečitve revizijskih težav v navedenih subjektih javnega interesa (Ministrstvo za finance, 2016).

Pojem subjekta javnega interesa je po novi Uredbi enak že veljavni definiciji po ZGD-1. Le-ta v 53. členu pojasnjuje, da je subjekt javnega interesa (v nadaljnjem besedilu: SJI) družba, s katere vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, ali kreditna institucija ali zavarovalnica. Razlika je samo ta, da Uredba dovoljuje, da države članice kot SJI določijo tudi druge družbe, ki so pomembne za javnost.

Definicija SJI je glede na prejšnje Direktive ostala nespremenjena, vendar se bo obseg družb, ki spadajo sem, najverjetneje povečal. To je zato, ker je prejšnja Direktiva dovoljevala državam članicam možnost, da se določene družbe, ki so izpolnjevale te pogoje, niso smatrale kot SJI (FEE, 2014).

- **Trajanje revizijskega posla**

Trajanje revizijskega posla lahko zaradi domačnosti revizorja ogroža njegovo neodvisnost, zato je EU v Uredbi (EU) št. 537/2014 določila najdaljše trajanje revizij, ki jih zakoniti revizor ali revizijska družba opravlja za posamezni revidirani subjekt. S tem ukrepom želijo zagotoviti večjo neodvisnost zakonitih revizorjev ali revizijskih družb, izboljšati strokovno skrbnost in prispevati k večji kakovosti revizij.

Uredba (EU) št. 537/2014 je vpeljala obvezno menjavo revizorja ali revizijske družbe. SJI imenuje zakonitega revizorja ali revizijsko družbo za najmanj eno leto. Mandat se lahko obnovi, vendar pa vsi obnovljeni posli z njim ne smejo presegati deset let. Po tem obdobju zakoniti revizor ali revizijska družba ne sme opravljati obveznih revizij istega SJI naslednja štiri leta.

Države članice določijo, da se lahko najdaljše trajanje podaljša največ na dvajset let ali štiriindvajset let, če je hkrati zaposlenih več zakonitih revizorjev ali revizijskih družb po preteku najdaljšega možnega obdobja in pod pogojem, da bo na podlagi obvezne revizije predstavljeno skupno revizijsko poročilo.

Z Uredbo (EU) št. 537/2014 je določeno tudi obvezno menjavanje ključnih revizijskih partnerjev, in sicer se mora revizijski partner zamenjati po sedmih letih, za vsaj tri leta.

- **Prepoved opravljanja nerevizijskih storitev**

Zakoniti revizorji, revizijske družbe lahko z opravljanjem nekaterih storitev, ki niso obvezne revizije (nerevizijske storitve) za revidirane subjekte, ogrozijo svojo neodvisnost. Uredba (EU) št. 537/2014 zatorej predpisuje 10 vrst nerevizijskih storitev, ki jih revizorji ne smejo opravljati. Ne opredeljuje pa točnih smernic glede obsega in doslednosti uporabe le-teh .

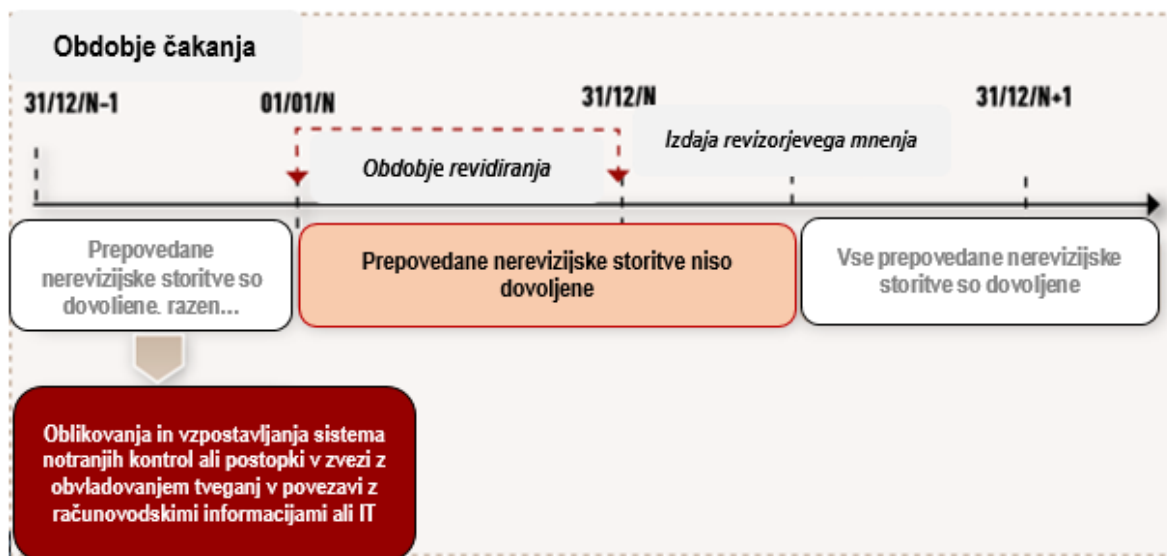
Revizorji lahko opravljajo nerevizijske storitve, ki niso prepovedane s to Uredbo, če to vnaprej odobri revizijska komisija ter če sta se zakoniti revizor ali revizijska družba sama prepričala, da nudenje teh storitev ne predstavlja grožnje za neodvisnost zakonitega revizorja ali revizijske družbe, ki je z zaščitnimi ukrepi ni mogoče zmanjšati na sprejemljivo raven. Ne opisuje pa, katere storitve so dovoljene.

Zakoniti revizor ali revizijska družba, ki izvaja obvezno revizijo SJI ali kateri koli član mreže, ki ji zakoniti revizor ali revizijska družba pripada, ne sme neposredno ali posredno opravljati nobenih prepovedanih nerevizijskih storitev za revidirani subjekt, njegovo nadrejeno družbo ali odvisne družbe v EU v obdobju med začetkom revidiranega obdobja in izdajo revizijskega poročila.

Primer revizorjeve mreže: družba Z je SJI s sedežem v Veliki Britaniji, revizor je revizijska družba XYZ. Družba Z ima podružnice v treh različnih državah, v Franciji, Združenih državah Amerike (v nadaljevanju ZDA) in Južni Afriki. V vseh treh državah je revizor lokalna revizijska družba XYZ (torej: XYZ Francija, XYZ ZDA in XYZ Južna Afrika), ki je del mreže revizijske družbe XYZ. Revizor XYZ ne sme opravljati prepovedanih nerevizijskih storitev v nadrejeni družbi ter v odvisni družbi v Franciji (ker je članica EU). Revizor odvisne družbe v ZDA in Južni Afriki pa ima možnost opravljati te storitve, vendar pod pogojema, da to omogoča lokalna zakonodaja ter je predhodno odobreno s strani revizorja nadrejene družbe. Ti pogoji so nastali zato, ker gre za tretje države (Mazars, 2014).

Spodnja slika natančneje pojasnjuje obdobje, ko revizor ne sme opravljati nerevizijskih storitev iz seznama.

Slika 1: Obdobje prepovedi opravljanja nerevizijskih storitev



Vir: Mazars, *Guidebook to the European Audit reform: A new environment for PIEs and their auditors in Europe, 2014, str. 35.*

Za storitve ocenjevanja vrednosti in določene davčne storitve se lahko posamezna država članica odloči, ali bo dovoljena. Če se za to odloči, mora revizijska komisija potrditi in dokumentirati, da te storitve nimajo pomembnega vpliva na računovodske izkaze ter da opravljanje teh storitev ne ogroža revizorjeve neodvisnosti.

Uredba (EU) št. 537/2014 pod prepovedane nerevizijske storitve uvršča naslednje storitve:

- davčne storitve;
- storitve, ki vključujejo kakršno koli 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 z nadzorom finančnih informacij ali zasnovo in izvajanje finančnih informacijskih tehnoloških sistemov;
- storitve vrednotenja, vključno z vrednotenjem, opravljenim v zvezi z aktuarskimi storitvami ali s podpornimi storitvami v pravnih sporih;
- pravne storitve;
- storitve, povezane s funkcijo notranje revizije revidiranega subjekta;
- oglaševanje delnic revidiranega subjekta, trgovanje z njimi ali njihov odkup;
- kadrovske storitve.

Države članice lahko po potrebi dodajo storitve na seznam, če ocenijo, da obstaja tveganje za ogroženost neodvisnosti.

V skladu s 5. členom Uredbe (EU) št. 537/2014 lahko država članica dovoli opravljanje storitev (ki niso zajete zgoraj), če so izpolnjeni naslednji pogoji:

- ni neposrednega ali bistvenega učinka na revidirane računovodske izkaze (posamične ali skupinske);
- predviden učinek na revidirane računovodske izkaze je dokumentiran in pojasnjen v dodatnem poročilu revizijski komisiji;
- načela neodvisnosti revizorja so izpolnjena.

• **Revizijske pristojbine**

Neodvisnost zakonitega revizorja ali revizijske družbe lahko ogrozita višina plačil, prejetih od enega revidiranega subjekta, in njihova struktura. Če zakoniti revizor ali revizijska družba postane prekomerno odvisen od ene stranke, mora revizijska komisija na podlagi utemeljenih razlogov odločiti, ali lahko zakoniti revizor oz. revizijska družba še naprej izvaja obvezno revizijo. Pri takšni odločitvi bi morala med drugim upoštevati nevarnosti za neodvisnost in posledice takšnih odločitev.

Uredba (EU) št. 537/2014 tako določa, da plačila za opravljanje obveznih revizij SJI ne smejo biti pogojna, to pomeni, da plačila za revizijske posle ne smejo biti odvisna od računovodskega izida, rezultata transakcije ali rezultata opravljenega dela (npr. družba bi lahko revizorju postavila pogojno plačilo glede na izid poslovanja. V primeru, da bi revizor odobril določene transakcije, ki bi vplivale na višji poslovni izid, bi bilo njegovo svetovanje ovrednoteno višje kot sicer. To so že t. i. grožnje zastrahovanja, ki vplivajo na revizorjevo neodvisnost).

Kadar zakoniti revizor ali revizijska družba za revidirani subjekt, njegovo nadrejeno družbo ali odvisne družbe tri zaporedna poslovna leta ali več opravlja nerevizijske storitve, ki niso del zgoraj navedenih prepovedanih nerevizijskih storitev, je skupno plačilo zanje omejeno na največ 70 % povprečja plačil za obvezno revizijo ali revizije revidiranega subjekta v zadnjih treh zaporednih poslovnih letih. Iz napisanega sledi, da ta zahteva velja samo za revidirane družbe, ki so zadnja tri leta naročala nerevizijske storitve. Torej se v primeru, da po dveh letih revizor prekine sodelovanje z naročnikom nerevizijskih storitev, ta omejitev ne upošteva.

Povprečje plačil vključuje tiste pristojbine, ki jih je ustvaril zakonski revizor SJI v EU za opravljanje zakonske revizije računovodskih izkazov družbe ali konsolidiranih računovodskih izkazov skupine, prav tako vključuje tudi njegovo nadrejeno in odvisne

družbe. Omejitev ne velja za dovoljene storitve, ki jih opravijo člani mreže zakonskega revizorja. Države članice lahko pri implementaciji postavijo bolj stroge pogoje, torej lahko omejitev postavijo na več kot 70 % (KPMG, 2016c).

Ko skupni znesek plačil, prejetih od SJI, v vsakem od treh zadnjih zaporednih poslovnih let presega 15 % skupnih plačil, ki jih prejme zakoniti revizor ali revizijska družba, mora le-ta to sporočiti revizijski komisiji in z njo razpravljati o nevarnosti za njihovo neodvisnost ter zaščitnih ukrepov za ublažitev te nevarnosti. Revizijska komisija odloči, ali bi moral drug zakoniti revizor ali revizijska družba pred izdajo revizijskega poročila izvesti ocenjevanje kakovosti revizijskega posla. Kadar plačila takšnega SJI še naprej presegajo 15 % skupnih plačil, ki jih prejme zakoniti revizor ali revizijska družba, se revizijska komisija na podlagi objektivnih dejstev odloči, ali zakoniti revizor oz. revizijska družba lahko še naprej opravlja obvezno revizijo za dodatno obdobje, ki v nobenem primeru ne sme biti daljše od dveh let (Uredba (EU) št. 537/2014, 2014).

- **Okrepitev vloge Revizijske komisije pri izbiri zakonitega revizorja/revizijske družbe**

Revizijski komisiji je Uredba (EU) št. 537/2014 določila večjo vlogo pri izbiranju novega zakonitega revizorja ali revizijske družbe z namenom, da lahko skupščina delničarjev ali člani revidiranega subjekta sprejmejo bolj utemeljeno odločitev. Revizijska komisija predloži direktorju oz. upravi družbe ali nadzornemu organu (nadzorni svet družbe) revidiranega subjekta priporočilo za imenovanje zakonitih revizorjev ali revizijskih družb. Revizijska komisija mora v priporočilu predstaviti vsaj dve možnosti za izvedbo revizije in ustrezno utemeljiti boljšo možnost, da se lahko sprejme dejanska odločitev. Uporabiti bi morala rezultate obveznega postopka izbire, ki ga pod vodstvom revizijske komisije izvede revidirani subjekt. Pri takšnem postopku izbire revidirani subjekt ne bi smel omejevati zakonitih revizorjev ali revizijskih družb z majhnim tržnim deležem pri predložitvi predlogov za izvedbo revizije. Upravno ali nadzorno telo mora ob predložitvi predloga skupščini pojasniti, ali upošteva izbiro revizijske komisije, če pa je ne, navesti razlog.

- **Izboljšava poročila zakonitega revizorja/revizijske družbe**

Uredba (EU) št. 537/2014 predstavlja precejšnje spremembe tudi na področju poročanja revizorja, in sicer morajo revizorji poleg revizorjevega mnenja predložiti tudi:

- Revizijsko poročilo, kjer predstavijo rezultate obvezne revizije SJI. Iz poročila mora biti razvidno: kdo ali kateri organ je imenoval zakonite revizorje ali revizijsko družbo; datum imenovanja ter koliko časa opravlja isti revizor letno revizijo (vključno z obnovitvami imenovanj); opis najpomembnejših ocen tveganj za pomembne napačne navedbe; pojasniti, kako tekom obvezne revizije ugotavljajo nepravilnosti in prevare;

potrditi revizijski komisiji, da je revizijsko mnenje v skladu z dodatnim poročilom; da niso opravljali prepovedanih nerevizijskih storitev ter da so tekom izvajanja revizije zagotavljali neodvisnost; naštetih vse storitve, ki so jih poleg obvezne revizije opravili za revidirano družbo in njene odvisne družbe, ki niso bile navedene v upravljalnem poročilu ali računovodskih izkazih.

- Dodatno poročilo revizijski komisiji, ki mora vsebovati vsaj naslednje točke:
 - izjavo o neodvisnosti;
 - navedbo vseh revizijskih partnerjev, ki so sodelovali pri opravljanju revizije;
 - potrdilo o neodvisnosti za vse zunanje strokovnjake, ki jih je revizor ali revizijska hiša vključila v obvezno revizijo družbe;
 - vrsto, pogostost in obseg stikov z revizijsko komisijo ali organom, ki v revidiranem subjektu izvaja enake funkcije, poslovodnim telesom in upravnim ali nadzornim telesom revidiranega subjekta, vključno z datumi srečanj s temi organi;
 - obseg in časovni okvir revizije;
 - uporabljeno metodologijo, vključno s podatki o tem, katere kategorije bilance stanja so bile neposredno preverjene in katere so bile preverjene na osnovi preskušanja sistema in skladnosti;
 - količinske dokaze o ravni pomembnosti, ki je bila uporabljena pri izvajanju obvezne revizije računovodskih izkazov v celoti;
 - dogodke ali okoliščine, odkrite med revizijo, ki bi lahko povzročili precejšen dvom o sposobnosti subjekta za neomejeno nadaljevanje delovanja;
 - vse bistvene pomanjkljivosti notranjega sistema za finančni nadzor in/ali računovodskega sistema revidiranega subjekta oziroma – v primeru konsolidiranih računovodskih izkazov – nadrejene družbe; za vsako takšno znatno pomanjkljivost se v dodatnem poročilu navede, ali jo je vodstvo odpravilo;
 - vse pomembne zadeve, ki vključujejo dejansko ali domnevno nespoštovanje zakonov in predpisov ali statutov, ki so bile ugotovljene med revizijo;
 - oceno metod vrednotenja, uporabljenih pri različnih postavkah letnih ali konsolidiranih računovodskih izkazov, vključno z morebitnim vplivom njihovih sprememb;
 - obseg konsolidacije in merila za izločanje, ki jih revidirani subjekt uporablja za nekonsolidirane objekte, če obstajajo, in ali so uporabljena merila v skladu z ustreznim okvirom računovodskega poročanja (v primeru obvezne revizije konsolidiranih računovodskih izkazov);
 - po potrebi navedbo vseh revizijskih poslov, ki so jih v zvezi z obvezno revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov izvedli revizorji tretje države;
 - navedbo, ali je revidirani subjekt predložil vse zahtevane obrazložitve in dokumente;
 - vse bistvene težave, do katerih je prišlo med obvezno revizijo; vse pomembne zadeve, ki izhajajo iz obvezne revizije, ali o katerih se je razpravljalo ali izmenjevalo dopise z vodstvom, in vse druge zadeve, ki izhajajo iz obvezne revizije, ki so v skladu s

strokovno presojo revizorja bistveni za nadzor postopka poročanja o finančnem položaju.

- Poročilo nadzornikom subjektov javnega interesa

Zakoniti revizor ali revizijska družba, ki izvaja obvezno revizijo SJI, je dolžan pristojnim organom, ki nadzorujejo ta SJI, takoj sporočiti vse informacije v zvezi s kršenjem zakonov ali drugih predpisov, resno grožnjo ali dvom glede nemotenega poslovanja SJI; zavrnitev izdaje revizijskega mnenja v zvezi z računovodskimi izkazi ali izdajo odklonilnega mnenja ali mnenja s pridržkom.

- Poročilo o preglednosti

Zakoniti revizorji in revizijske družbe morajo razkriti finančne podatke v zvezi z opravljenimi revizijskimi storitvami SJI, opravljenimi revizijskimi storitvami za druge družbe ter opravljenimi drugimi storitvami.

2.2 Evropska Direktiva 2014/56/EU

Direktiva 2014/56/EU velja za vse zakonsko obvezne revizije. Njen cilj je okrepiti zaupanje vlagateljev v verodostojnost in poštenost računovodskih izkazov, ki jih objavijo družbe ter izboljšati kakovost zakonskih revizij, ki so opravljene v EU. Z uvedbo Direktive, bodo morale ta cilj doseči vse države članice. V skladu s ciljem so tako glavne spremembe ravno pri zagotavljanju revizorjeve neodvisnosti.

Direktiva 2014/56/EU se tako s svojimi ukrepi osredotoča na izboljšanje revizorjeve neodvisnosti in vključuje razne zahteve kot so: ureditev notranje organizacije revizijske družbe (oblikovana mora biti tako, da ne ogroža revizorjeve neodvisnosti), države morajo imenovati ustrezne neodvisne organe, ki bodo vršili nadzor nad delovanjem revizorjev, revizijske komisije morajo biti neodvisne in imeti ustrezno izobražene člane, da lahko preverjajo kvaliteto revizorjevega dela, določi se obdobje, kdaj mora revizor zagotavljati neodvisnost od revidirane družbe ipd.

Direktiva 2014/56/EU daje ogromno pozornost ohranjanju in povečevanju revizorjeve neodvisnosti. Uvedla je nove zahteve, da družbe ne smejo zaposlovati revizorjev, ki so sodelovali pri zakonski reviziji. Dodali so zahteve glede ocenjevanja neodvisnosti revizorja, izvajanja mehanizmov za ohranjanje neodvisnosti itd.

23. člen Direktive 2014/56/EU poudarja, da revizijske družbe ne smejo meriti učinkovitost svojih zaposlenih na podlagi višine prihodkov, ki so jih ustvarili pri opravljanju nerevizijskih storitev pri družbi, poleg obveznih revizijskih storitev.

ZGD-1 delno že zajema spremembe, ki jih zahteva Direktiva 2014/56/EU: prenesene so bile določbe, ki se nanašajo na delovanje revizijskih komisij in določbe glede revizijskega poročanja. Velike družbe morajo po novem razkrivati strošek revizije letnih računovodskih izkazov in letnega poročila, hkrati morajo poročati tudi vse ostale stroške, ki so nastali v povezavi s tem revizorjem (za ostale revizijske storitve, storitve davčnega svetovanja in ostale nerevizijske storitve).

3 STORITVE, KI JIH PONUJAJO REVIZIJSKE HIŠE

Revizijske družbe imajo veliko znanja iz različnih področjih in panog, zato večina teh družb poleg svojih rednih storitev (zakonite revizije družb) ponujajo tudi ostale storitve, t. i. nerevizijske storitve.

3.1 Revizijske storitve

ZRev-2 določa, da revidiranje računovodskih izkazov pomeni preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Drugi posli dajanja zagotovil so: revidiranje, razen revidiranja računovodskih izkazov, posli preiskovanja in drugi posli dajanja zagotovil, kot so opredeljeni v pravilih Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov.

Posli opravljanja dogovorjenih postopkov so storitve revizijske narave, opravljene na podlagi dogovora med revizijsko družbo in organizacijo ali kako tretjo stranko, kot so opredeljene v pravilih Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov.

3.2 Nerevizijske storitve

ICAEW (2017) pojasnjuje, da se družbe poslužujejo nerevizijskih storitev iz razloga, da dosežejo konkurenčno prednost na trgu. Revizijske družbe dobro razumejo dinamiko poslovanja na trgu iz zunanje perspektive, kar jim omogoča, da lahko podajo neodvisno mnenje o problemih, ki znotraj družbe izgledajo neobvladljivi. Nadalje ICAEW (2017) nerevizijske storitve deli na tri kategorije:

- zakonsko določene storitve: zahteve poročanja za izdaje delnic za negotovinsko plačilo, pogodbene zahteve posojilodajalcev glede poročanja o doseganju zavez posojilojemalca ipd.;
- storitve, ki jih zaradi njihovega znanja in izkušenj najbolj učinkovito opravijo revizorji: davčne skladnosti glede izpopolnjevanja obveznosti; kratka ali druga poročila v primeru prevzemov ali reorganizacij;
- storitve, ki jih lahko opravijo različne družbe in je čisto naključje, da to storitev opravlja ravno revizor (npr. ker je bil izbran na razpisu): poslovno svetovanje, davčno svetovanje, kadrovske svetovanje ipd.

Nekatere revizijske družbe nerevizijskim storitvam dajejo prednost, saj na revizijskem trgu obstaja nekakšno splošno dejstvo, da so tovrstne storitve boljše vrednotene, prinašajo višje dobičke. Finančna kriza je namreč vplivala tudi na zaslužke iz opravljanja zakonitih revizij, revizijske družbe so bile v poziciji, kjer so imele družbe večjo pogajalsko moč pri določanju cene. Posledično je prišlo do nižjih zaslužkov na račun doseganja posameznega posla. Po drugi strani pa nerevizijske storitve niso obvezne, z najemanjem teh storitev družbe rešujejo različne probleme in so zanje pripravljene plačati višjo ceno.

ZRev-2 v 45. členu določa pogoje, kdaj revizijska družba ne sme opravljati storitev revidiranja, in sicer če je dve leti pred sklenitvijo pogodbe o revidiranju računovodskih izkazov opravljala druge storitve, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov, kot so na primer: računovodske, davčne in pravne storitve (storitve iz seznama so podrobneje navedene v poglavju 5.1).

V Sloveniji največje štiri revizijske družbe ta problem rešujejo tako, da imajo v isti državi registriranih več družb, npr. eno za revizijo in svetovanje, drugo za davčno svetovanje, tretjo za računovodstvo. Družbe imajo seveda druge zaposlene ter na ta način zagotovijo zahtevano neodvisnost.

3.3 Prednosti in slabosti opravljanja nerevizijskih storitev

Revizijske družbe ponujajo različne storitve, ki lahko v določenih primerih razbremenijo zaposlene v družbi, ki bi te storitve oziroma naloge sicer opravili. V tem primeru nastanejo določene prednosti in slabosti v zvezi z najemanjem revizijskih družb.

Prednosti za družbo v primeru najema nerevizijskih storitev (BPP Learning Media, 2014b, str. 117):

- revizijska družba ima strokovno znanje in izkušene zaposlene;
- fleksibilnost: revizijsko družbo se pokliče, ko pride do potrebe po njihovi storitvi – s tem so tudi stroški nižji, pride do nižjih stroškov plač, stroškov izobraževanja ipd.;

- revizijski družbi se bo povečal zaslužek zaradi dodatnega dela.

Slabosti za družbo v primeru najema nerevizzijskih storitev (BPP Learning Media, 2014b, str. 117):

- težje je nadzorovati in kontrolirati te zaposlene, zato je delo in časovno uskladitev potrebno vnaprej planirati;
- neodvisnost in objektivnost sta lahko ogroženi;
- zaposleni v družbi morajo dobiti alternativne naloge, da ne pride do nepotrebnih stroškov;
- pojavi se grožnja samopregledovanja, ogrožena je neodvisnost revizorja – torej je potrebno zagotoviti posebna varovala, npr. oblikovati različne time.

ICAEW (2017) je zaznal argumente za in proti splošni prepovedi opravljanja tovrstnih storitev za revizijske družbe.

Argumenti za prepoved opravljanja nerevizzijskih storitev:

- Kadar družba ne uspe ali celo propade, javnost začne dvomiti v kakovost opravljene revizije te družbe. Po navadi pride do obtožb, da so revizorji dopustili neustrezne računovodske ocene (npr. niso prepoznali oziroma zahtevali knjiženja večjih izgub v računovodskih izkazih, kot so popravki vrednosti terjatev, oblikovanje rezervacij za tožbe ipd.), saj je bila ogrožena njihova neodvisnost. Do zmanjšanja neodvisnosti naj bi prišlo, ker ima revizor preveč domač odnos z revidirano družbo (grožnja domačnosti) ali pa je njegova objektivnost ogrožena, ker je preveč odvisen od zaslužka stranke. Tisti, ki verjamejo v to, menijo, da revizorji ne smejo opravljati drugih storitev poleg revizije (ICAEW, 2017).

ICAEW (2017) nadalje opisuje trenutno ureditev varoval, ki preprečujejo ogrožanje revizorjeve neodvisnosti.

- Etični kodeksi prepovedujejo revizorjem sprejetje nerevizzijskega posla, če bi opravljanje le-tega ogrozilo njegovo neodvisnost. V teh primerih mora revizor odstopiti od posla revizije ali odkloniti opravljanje nerevizzijske storitve.
- Revizijske komisije delujejo kot predstavniki delničarjev. Njihova naloga je nadzirati razmerje z revizorjem ter imeti pregled nad obsegom nerevizzijskih storitev. Pri tem mora paziti, da je revizor še vedno objektivni in neodvisen. Revizijski komisiji mora poročati vsa razmerja med revizijsko družbo in revidirano družbo, nerevizzijske storitve ter poročati, da je revizijska družba neodvisna od družbe, kar zajema partnerja in revizijsko osebje.

Argumenti proti prepovedi opravljanja nerevizijskih storitev, kot jih je zaznal ICAEW (2017) so:

- Znanje: skupno znanje, ki ga imajo revizorji o družbi, bi se precej zmanjšalo, kar bi vplivalo na slabše razumevanje poslovanja družbe, zmanjšala bi se tudi verjetnost, da se ugotovijo ključni problemi. Ker bi bili revizorji slabše seznanjeni s poslovanjem družbe, bi tovrstne probleme ugotovili kasneje, kar bi povečalo verjetnost, da napačne navedbe ne bi bile odkrite.
- Spretnosti: da je revizija učinkovita, so potrebne širše izkušnje kot samo iz revizije. Revizorji morajo imeti znanja iz različnih področij, ki jih pridobijo od svojih sodelavcev, ki so strokovnjaki na tveganih področjih, kot so davki, upravljanje z likvidnostjo družb, IT, skrbni pregledi, aktuarske cenitve, prevare itd. Če ne bi bilo pretoka informacij med temi področji znotraj revizijske družbe, bi se verjetno poslabšala kakovost revizije.
- Kakovost novih sodelavcev: revizijske družbe ne bi imele več posamičnih specializiranih področij, kar bi zmanjšalo zanimanje najboljših diplomantov za zaposlitev v revizijski družbi in bi vplivalo na kakovost revizije, mnoge prevare tako ne bi bile zaznane.
- Odvisnost od stranke: glede na zgornje navedbe bi prepoved nerevizijskih storitev vplivala, da bi te družbe postale manjše. To pomeni, da bi večje stranke ustvarile večje grožnje zastrahovanja, saj bi predstavljale večji del prihodka družbe.
- Kakovost sistemov družb: splošna kakovost IT in računovodskih sistemov bi upadla, saj revizorji ne bi imeli več ustreznega znanja za svetovanje glede uporabe sistemov. Le-ti pa so pomembni za pridobivanje podatkov, na podlagi katerih se odločajo managerji.
- Hitrost poročanja: čas pridobitve zanesljivih računovodskih informacij, na katere se trgi zanašajo, bi se podaljšal, saj bi se zunanji svetovalci morali posvetovati z revizorji.
- Strošek: strošek strokovnih svetovanj bi se povečal, saj lahko tovrstne storitve opravi revizor, ki ima skupno znanje. Do povečanja stroškov bi tako prišlo, če bi bilo treba najeti eno družbo za svetovanje, drugo pa za revizijo.

Že desetletja se različni avtorji ukvarjajo z vprašanji ali opravljanje nerevizijskih storitev poleg rednih revizijskih ogroža neodvisnost revizorja. Konkretnih dokazov, da je to res, doslej še ni bilo. Nerevizijske storitve načeloma prinašajo višje zasluzke, iz tega izhaja, da so revizorji nagnjeni k sprejemanju tovrstnih poslov. Na drugi strani pa bi napačno poročani računovodski izkazi vplivali na revizorjev ugled in s tem izgubo drugih strank.

Torej lahko ekonomske vezi na eni strani povzročajo grožnjo neodvisnosti revizorja, na drugi strani pa zaradi zahtev s strani trga ublažijo te grožnje, saj revidiranje temelji na zaupanju javnosti in poštnemu prikazu računovodskih izkazov (Ratzinger-Sakel, & Shonberger 2015).

Ojo (2009) meni, da je potrebno ločiti glede na to, kakšen je obseg opravljanja nerevizijskih storitev in katera vrsta storitve je bila opravljena. Opravljanje nerevizijskih storitev samo po sebi ne pomeni, da je ogrožena revizorjeva neodvisnost. Vendar pa se v primerih, kjer so prihodki od nerevizijskih storitev precej visoki (glede na razmerje do prihodkov, doseženih z revizijskimi storitvami) ter obstajajo neustrezni zaščitni ukrepi, lahko zgodi, da je revizorjeva neodvisnost ogrožena.

3.4 Analiza prihodkov od revizijskih in nerevizijskih storitev v Big 4 v Sloveniji

V Sloveniji in na svetu obstajajo t. i. Big 4 revizijske družbe, to so največje revizijske družbe, kamor spadajo EY, PWC, KPMG in Deloitte.. Za Big 4 v Sloveniji bom naredila pregled delitve prihodkov na revizijske in nerevizijske storitve. Primerjavo bom naredila za tri leta oz. glede na razpoložljivost podatkov.

Družbe imajo zaključke leta na različne datume, EY in PWC imata poslovno leto na 30.6., KPMG na 30.9., Deloitte. pa 31.12., kar pomeni, da imata za poslovno leto 2017 javno objavljene podatke samo EY in PWC. Ker Uredba (EU) št. 537/2014 velja od 17.6.2016, bomo na teh dveh družbah mogoče opazili vpliv uvedbe prepovedanih nerevizijskih storitev.

Tabela 1 prikazuje razdelitev prihodkov za poslovno leto 2017, podatki so za družbe EY, PWC in KPMG.

Tabela 1: Prihodki revizijskih družb za poslovno leto 2017

	EY (v 000 EUR) 30.6.2017	Delež	PWC (v 000 EUR) 30.6.2017	Delež	KPMG (v 000 EUR) 30.9.2017	Delež
Revizijske storitve	1.866,0	17,8	1.606,0	62,5	5.292,0	52,8
Nerevizijske storitve	8.611,0	82,2	962,0	37,5	4.733,0	47,2
Skupaj	10.477,0	100,0	2.568,0	100,0	10.025,0	100,0

Vir: EY Slovenija, Pregledno poročilo 2017, 2017, str. 20; PWC, Pregledno poročilo za poslovno leto, ki se je končalo 30. junija 2017, 2017, str. 17; KPMG, Letno pregledno poročilo 2017, 2017, str. 14.

Tabela 2 prikazuje razdelitev prihodkov za poslovno leto 2016 za družbe EY, PWC, KPMG in Deloitte..

Tabela 2: Prihodki revizijskih družb za poslovno leto 2016

	EY (v 000 EUR) 30.6.2016	Delež	PWC (v 000 EUR) 30.6.2016	Delež	KPMG (v 000 EUR) 30.9.2016	Delež	Deloitte. (v 000 EUR) 31.12.2016	Delež
Revizijske storitve	4.086,0	42,9	1.629,0	66,3	3.843,0	38,4	3.123,0	71,2
Nerevizijske storitve	5.434,0	57,1	829,0	33,7	6.160,0	61,6	1.263,0	28,8
Skupaj	9.520,0	100,0	2.458,0	100,0	10.003,0	100,0	4.386,0	100,0

Vir: EY Slovenija, Pregledno poročilo 2016, 2016, str. 20; PWC, Pregledno poročilo za poslovno leto, ki se je končalo 30. junija 2016, 2016, str. 16; Pregledno poročilo Deloitte revizija 2016, 2017, str. 9; KPMG, Dopolnjeno letno pregledno poročilo 2016, 2016, str.28.

Tabela 3 pa prikazuje razdelitev prihodkov za poslovno leto 2015 za družbe EY, KPMG in Deloitte..

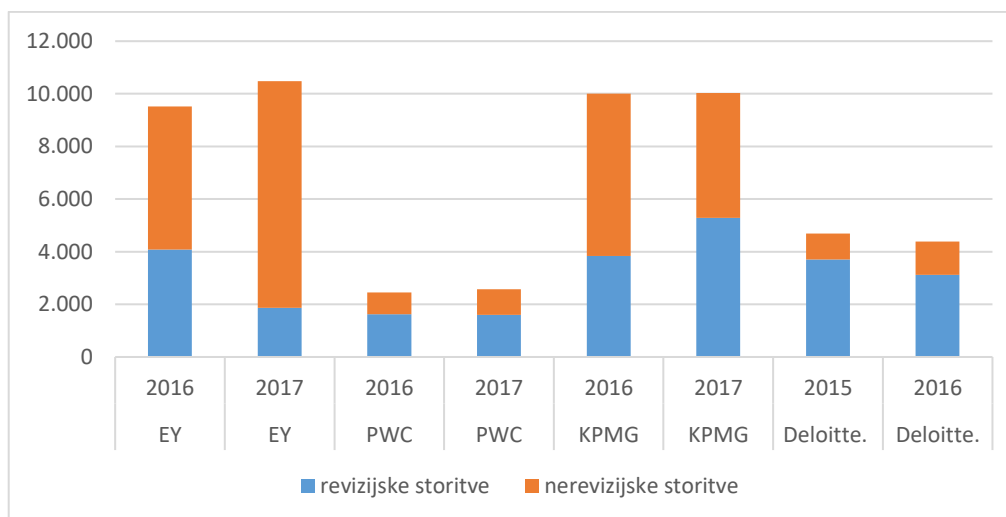
Tabela 3: Prihodki revizijskih družb za poslovno leto 2015

	EY (v 000 EUR) 30.6.2015	Delež	KPMG (v 000 EUR) 30.9.2015	Delež	Deloitte. (v 000 EUR) 31.12.2015	Delež
Revizijske storitve	3.786,0	34,3	4.154,0	38,8	3.706,0	79,1
Nerevizijske storitve	7.256,0	65,7	6.564,0	61,2	980,0	20,9
Skupaj	11.042,0	100,0	10.718,0	100,0	4.686,0	100,0

Vir: EY Slovenija, Pregledno poročilo 2016, 2016, str. 20; PWC, Pregledno poročilo za poslovno leto, ki se je končalo 30. junija 2016, 2016, str. 16; Deloitte., Pregledno poročilo Deloitte revizija 2015, 2016, str. 11; KPMG, Dopolnjeno letno pregledno poročilo 2016, 2016, str. 28.

Slika 2 prikazuje delitev prihodkov po posameznih letih za največje štiri revizijske družbe v Sloveniji.

Slika 2: Delitev prihodkov po letih in revizijskih družbah v Sloveniji



Vir: EY Slovenija, Pregledno poročilo 2016, 2016, str. 20; EY Slovenija, Pregledno poročilo 2017, 2017, str. 20; PWC, Pregledno poročilo za poslovno leto, ki se je končalo 30. junija 2016, 2016, str. 16; PWC, Pregledno poročilo za poslovno leto, ki se je končalo 30. junija 2017, 2017, str. 17; KPMG, Dopolnjeno letno pregledno poročilo KPMG Slovenija, 2016, 2016, str. 28; KPMG, Letno pregledno poročilo KPMG Slovenija, 2017, 2017, str. 14; Deloitte., Pregledno poročilo Deloitte revizija 2016, 2017, str. 9; Deloitte., Pregledno poročilo Deloitte revizija 2015, 2016, str. 11.

EY: delež prihodkov iz revizijskih storitev je bil v letu 2016 43 % in v letu 2017 18 %. V letu 2017 je močno padel delež revizijskih storitev. Iz podatkov sklepam, da se je družba bolj osredotočala na pridobivanje nerevizijskih poslov.

PWC: delež prihodkov iz revizijskih storitev je znašal v letu 2016 66 %, v letu 2017 pa 63 %. Delež se je glede na leto prej nekoliko zmanjšal, hkrati pa se je skupna vsota prihodkov v letu 2017 nekoliko povečala glede na prejšnje leto, iz česar sledi, da se je povečalo tudi opravljanje nerevizijskih storitev.

KPMG: delež prihodkov iz revizijskih storitev je bil v letu 2016 38 %, v letu 2017 pa 53 %. Družba je v poslovnem letu povečala revizijske storitve za 15 %.

Deloitte.: delež prihodkov iz revizijskih storitev je bil v letu 2015 79 %, v letu 2016 pa 71 %. Izmed vseh štirih družb ima Deloitte. najvišji delež revizijskih storitev, vendar je tudi pri njih opazno, da se delež nerevizijskih storitev povečuje.

Pri večini družb opazimo trend zniževanja revizijskih storitev ter povečevanje nerevizijskih storitev. Samo pri družbi KPMG je bilo obratno in so se revizijske storitve povečale, nerevizijske pa zmanjšale. Pri družbi EY je padec revizijskih storitev precej izrazit iz leta 2016 na leto 2017, kar lahko pripisujemo novi Uredbi (EU) št. 537/2014, ki je začela veljati s 17. 6. 2016. Pri ostalih je padec malo manj opazen. Za družbo Deloitte. žal nimamo podatkov za poslovno leto 2017, da bi lahko preverili, ali je Uredba (EU) št.537/2014 vplivala tudi na njihovo oblikovanje prihodkov.

Pregled delitve prihodkov iz revizijskih in nerevizijskih poslov je zanimiv, saj vidimo, katerih storitev se družbe poslužujejo, vendar pa iz zgornjih podatkov žal ni moč razbrati števila sklenjenih poslov, tako ne moremo primerjati, ali gre pri povečanju nerevizijskih poslov za večje število poslov oz. gre za manj večvrednih poslov.

4 NEODVISNOST REVIZORJEV

4.1 Opredelitev neodvisnosti

Kot je že v prejšnjih poglavjih omenjeno, je ključna naloga revizijskih družb vzpostaviti in vzdrževati neodvisnost pooblaščenih revizorjev. ZRev-2 pravi, da mora revizijska družba revidiranje v pravni osebi opravljati neodvisno, nepristransko ter v skladu s pravili revidiranja. V primeru, da tega ne more zagotoviti, mora opustiti revidiranje te pravne osebe. 45. člen ZRev-2 natančno opredeljuje situacije, v katerih revizor ne sme revidirati posamezne pravne osebe:

- če ima naložbe v tej pravni osebi;
- če ima ta pravna oseba naložbe v revizijski družbi;
- če so osebe, ki so povezane s pravno osebo:
 - ožji družinski člani članov posloводства, nadzornega sveta oziroma pooblaščenih revizorjev v revizijski družbi;
 - skupaj posredno ali neposredno imetniki kvalificiranega deleža v revizijski družbi;
- če revizijska družba oziroma katera koli organizacijska enota v mreži, ki ji pripada, oziroma z revizijsko družbo povezana oseba, opravlja ali je v zadnjih dveh letih pred sklenitvijo pogodbe o revidiranju računovodskih izkazov opravljala pri pravni osebi storitve, opredeljene v poglavju 5.1.;
- če je povezana s pravno osebo na drug način in bi zaradi te povezave lahko obstajal dvom v neodvisnost in nepristranskost revidiranja;
- če je kot ključni revizijski partner opravljal revizijo računovodskih izkazov pri pravni osebi neprekinjeno sedem let po datumu prvega imenovanja in po opravljeni zadnji reviziji še nista pretekli dve leti, za kateri je opravil revizijo računovodskih izkazov drug ključni revizijski partner.

S 46. členom ZRev-2 je določeno, da pooblaščen revizor ali ključni revizijski partner, ki izvaja revizijo računovodskih izkazov, ne sme prevzeti položaja člana ali svetovalca poslovodnega organa oziroma vodje računovodskega in/ali finančnega področja v revidirani pravni osebi pred potekom najmanj dveh let po tem, ko je prenehal sodelovati pri revizijskem poslu kot pooblaščen revizor ali ključni revizijski partner.

4.2 Grožnje neodvisnosti revizorjev

Revizor se pri svojem delu vsakodnevno sooča z različnimi situacijami, okoliščinami, razmerji, ki lahko ogrozijo njegovo neodvisnost. Revizorji morajo za ubranitev neodvisnosti uporabljati določene postopke, imenovana varovala. BPP Learning media (2014a) opredeljuje naslednje grožnje in varovala, ki preprečujejo njihov nastanek:

- Grožnja zaradi osebnih koristi
 Pojavi se v primeru, če ima revizor finančno ali kakršno koli drugo korist od stranke, kar bi lahko vplivalo na njegovo strokovno računovodsko presojo in posledično izboljšalo finančni položaj stranke. Primer te grožnje je prejemanje daril od strank, last delnic revidirane stranke ali posojilo od revidirane stranke (npr. banke). Varovala, ki preprečujejo tovrstne grožnje, so izločitev posameznika iz revizijske ekipe, prodaja delnic, obvestilo revizijski komisiji, odklonitev nagrad (razen v primeru, ko so nepomembne) ipd. Pod tovrstne grožnje spadajo tudi revizorjevi zaslužki, in sicer nastane tveganje grožnje, če celotni zaslužek stranke predstavlja velik del celotnih prihodkov revizijske družbe. Revizijska družba bi se lahko odločila, da izda ugodno revizijsko mnenje, kot da se sooči s tveganjem izgube večine svojih prihodkov. V

takšnem primeru je varovalo vsekakor obvestitev revizijske komisije, odpoved določenih storitev s stranko, zunanji pregled kakovosti revizije ipd. (BPP Learning media, 2014a).

Grožnja zaradi osebnih koristi se lahko pojavi tudi zaradi zaposlitvenih ali osebnih ostalih razmerij z revidirano družbo (npr. bližnji družinski član revizorja ali član revizijske ekipe, ki je zaposlen v revidirani družbi). Najboljše varovalo je odstranitev posameznika iz revizijske ekipe.

- Grožnja zaradi samopregledovanja

Ta grožnja nastane, kadar ista revizijska družba opravlja več storitev za stranko, npr. če računovodska asistenca vključuje tudi pomembnejše managerske odločitve, pripravo davčnih izračunov, opravljanje storitev notranje revizije ipd. Varovala, ki bi morala biti vključena, so: opredelitev nerevizijskih storitev revizijski komisiji, revizijske ekipe ne sme opravljati računovodskih storitev, stranka mora pripraviti vse vire podatkov, revizijska ekipa ne sme opravljati davčnih izračunov za družbo ter notranje-revizijskih storitev. Družbo je potrebno opomniti, da je njihova odgovornost pripraviti, vzdrževati in nadzorovati sistem notranjih kontrol v družbi (BPP Learning media, 2014a).

- Grožnja zaradi koristoljubja (angl. *advocacy threat*)

Ta grožnja nastane v povezavi s tveganjem, ki se pojavi, kadar računovodski strokovnjak podpira položaj stranke do te mere, da ogrozi svojo objektivnost. Primer grožnje je promoviranje delnic revidirane družbe ali delovanje kot zagovornik revizijske stranke v sodnem postopku ali sporu (BPP Learning media, 2014a).

- Grožnja zaradi domačnosti

Gre za posledico dolgoletnega ali tesnega sodelovanja s stranko, ki lahko povzroči izgubo objektivnosti računovodskega strokovnjaka. Če družbo že več let zapovrstjo revidira ista revizijska družba, celo ista revizijska ekipa (vsaj vodja ekipe), revizor pozna poslovanje družbe in lahko manj dvomi v informacije, ki jih je predstavila družba. Varovalo za to grožnjo je redna menjava vodje revizijske ekipe, menjava partnerja (v primeru subjekta javnega interesa je to potrebno vsakih 7 let, in sicer za vsaj 2 leti se mora zamenjati revizijski partner). To tveganje lahko nastane tudi v primeru, da se član revizijske ekipe ali partner zaposli v družbi, ki jo je prej revidiral. Varovala v tem primeru so: pregled in morebitne spremembe revizijskega plana, zamenjava revizijske ekipe, pregled kontrole kakovosti, pregled s strani neodvisnega partnerja (BPP Learning media, 2014a).

- Grožnja zaradi zastraševanja

Na revizorja se lahko izvajajo določeni pritiski, ki zmanjšajo njegovo objektivnost. Stranka želi zmanjšati obseg revizorjevega dela na račun zmanjšanja njegovega

zaslužka. Lahko na revizorja pritiska tudi s neplačevanjem svojih obveznosti do njega. Na ta način ga želi prisiliti, da izda ugodno revizijsko mnenje. Varovala, ki naj jih revizor uporabi, so: posvetovanje z revizijsko komisijo, prekinitev sodelovanja z družbo. Grožnja se lahko pojavi tudi v primeru, da se član revizijske ekipe ali partner zaposli v družbi, ki jo je prej revidiral, kot je opisano v zgornjem odstavku (BPP Learning media, 2014a).

4.3 Ukrepi za krepitev neodvisnosti revizorja – predpisi

BPP Learning Media (2014a, str. 72) navaja tri kategorije varoval, ki ohranjajo neodvisnost revizorjev.

- **Varovala oblikovana znotraj stroke, zakonodaja in predpisi**

Pooblaščenim revizorjem morajo imeti ustrezno izobrazbo, usposabljanje ter izkušnje, kot je opredeljeno v prvem poglavju tega magistrskega dela. Stroka zahteva nenehno strokovno izobraževanje ter vzpostavitev kodeksov družb, ki opredeljujejo etične zahteve posameznika. V to kategorijo spada tudi vsa zakonodaja in predpisi, ki urejajo delo zunanjega revizorja (Mednarodni standardi revidiranja, nacionalna zakonodaja), vsa strokovna ali regulativna spremljanja in disciplinski postopki ter zunanja pregledovanja, ki ga v Sloveniji opravljata SIR in Agencija za nadzor nad revidiranjem (BPP Learning Media, 2014a).

- **Varovala oblikovana znotraj delovnega okolja**

Delovno okolje revizorja je oblikovano v duhu etičnosti. Vsi zaposleni, vključno z vodstvom, poudarjajo etično obnašanje. Vse večje revizijske družbe imajo tako izoblikovane svoje etične zahteve in kodekse družb, ki so skladni z zakonskimi zahtevami, navedenimi v zgornji alineji. Neodvisnost je v družbah nenehno izpostavljena, v sklopu letnih izobraževanj je ta tema vedno prisotna. Revizorji se nenehno izobražujejo in usposabljujejo na področju strokovnih, vodstvenih, poslovnih znanj ter sposobnosti. Na ta način obvladujejo širok spekter znanj, ki jim pomaga pri opravljanju dela in prepoznavanju nevarnosti za ogrožanje neodvisnosti in s tem kršenja etičnih zahtev.

Revizijske družbe imajo vzpostavljene močne notranje kontrole, ki preverjajo neodvisnost pri izvajanju poslov. Značilno je, da se revizijske ekipe, vključno s partnerjem, razlikujejo v opravljanju revizijskih in nerevizijskih storitev.

Razvite imajo tudi disciplinske postopke in posamezne družbe ugotovljene kršitve sankcionirajo. Nadalje se poslužujejo kontrole kakovosti – stalne izboljšave in stalni pregledi kakovosti opravljene revizije. Revizijske družbe imajo tako notranje (predvsem

večje družbe) kot tudi zunanje preglede kakovosti (tega opravljajo SIR, Agencija in Revizijska komisija).

Revizijske družbe morajo ohranjati svoj ugled neodvisnega pregledovalca, saj bi v nasprotnem primeru prišlo do nezaupanja javnosti v to družbo ter posledično v izgubo poslov in prihodkov. Zato imajo večje revizijske družbe vzpostavljene postopke za spodbujanje zaposlenih, da komunicirajo glede etičnih dvomov in jih brez problema sporočijo nadrejenim brez kakršnih koli posledic. Prav tako je zaželeno, da se posvetujejo z drugimi strokovnjaki na tem področju.

V primeru reševanja neetičnih ravnanj morajo premisliti, če je potrebno posvetovanje z Upravnim odborom revidirane družbe ali njegovo revizijsko komisijo. Če bistvenega navzkrižja ni mogoče rešiti, se lahko revizor odloči, da bo pridobil strokovni nasvet od primerne strokovnega organa ali pravnih svetovalcev. Revizor običajno lahko pridobi usmeritve za etična vprašanja, ne da bi pri tem kršil temeljna načela zaupnosti, če je razprava o zadevi opravljena s primernim strokovnim organom na anonimni podlagi ali s pravnim svetovalcem na podlagi varovanja poklicne skrivnosti.

Če potem ko izčrpa vse ustrezne možnosti, etično navzkrižje še vedno ostane nerešeno, se mora revizor, če je to mogoče, izogniti svoji vpletenosti v zadevo, ki povzroča navzkrižje. Računovodski strokovnjak se mora odločiti, ali je v danih okoliščinah zanj primerno, da se umakne iz delovne skupine za posel ali odstopi od določene naloge ali pa povsem izstopi iz posla, družbe ali organizacije, v kateri je zaposlen (BPP Learning Media, 2014a).

- **Varovala oblikovana s strani posameznika**

Kot je že zgoraj omenjeno, se morajo revizorji nenehno strokovno izobraževati, imeti morajo tudi neodvisnega mentorja (to nalogo načeloma opravlja partner revizijske družbe). Na ta način se bodo naučili, kaj je prav in kako je potrebno opravljati delo v skladu s standardi revidiranja in etičnimi kodeksi. Zaposleni morajo na letnem nivoju podpisati izjavo o neodvisnosti. Večje revizijske družbe imajo vzpostavljene sisteme za nadzorovanje neodvisnosti, kamor vpišejo vse naložbe, razmerja s strankami ter tako ugotovijo morebitne neodvisnosti od revidiranih strank. Ti podatki se nenehno posodablajo in spremljajo (BPP Learning Media, 2014a).

Iz zgoraj navedenega vidimo, da je pomembno, da je revizor etičen, da je revizijska družba etična in tako omogoča delovanje v etičnem delovnem okolju. Vse te zahteve pa so od zunaj nadzorovane s strani ustreznih organov, ki jih določa revizijska zakonodaja.

4.4 Problematika opravljanja revizijskih in nerevizijskih storitev ter vpliv na neodvisnost

Causholli et al. (2015, str. 1) razglablja o obstoječih študijah glede vpliva nerevizijskih storitev na neodvisnost revizorja. Debate o tem, koliko je sprejemljiv obseg storitev, ki jih revizijska družba ponuja svojim strankam, se pojavljajo že preko trideset let. Že v 80-ih letih so se določeni avtorji spraševali, če se revizorjev obseg povečuje s ponujanjem nerevizijskih storitev, ali to vpliva na njegovo neodvisnost. Določeni so se spraševali, če bi omejitev teh storitev vplivala na ekonomsko uspešnost revizorjev. Na drugi strani pa so bile debate, ali bi precejšnji zneski, ki jih revizijske stranke plačajo za nerevizijske storitve svojemu revizorju, vplivali na ekonomsko povezanost in neodvisnost revizorja. Pojavile so se razne študije, ki so preučevale vpliv teh storitev na neodvisnost revizorja, in sicer o tem, ali nerevizijski zaslužki vplivajo na kvaliteto opravljene revizije. Konkretnih zaključkov, da to drži, ni bilo. Iz teh debat pa so prišli do spoznanja, da je v revizijskih družbah postalo sklepanje dodatnih nerevizijskih storitev s strankami pomemben kriterij pri ocenjevanju dela partnerjev. Posledično so ugotavljali, da neodvisnosti ne zmanjšuje velik obseg nerevizijskih storitev, ki jih poleg standardne revizije opravljajo danes, ampak bolj možnost pridobivanja prihodkov iz naslova opravljanja nerevizijskih storitev v prihodnosti. Revizor, ki upa, da bo v prihodnosti pridobil večji delež prihodkov od teh storitev, je namreč v večji nevarnosti, da bo zmanjšal neodvisnost, kot tisti, ki je pravkar prejel denar od tovrstnih storitev. Avtorji Causholli et al. so študijo zasnovali na tej predpostavki ter našli dokaze, da predvidevanje bodočih zaslužkov iz naslova nerevizijskih storitev predstavlja tveganje za zmanjšanje revizorjeve neodvisnosti. Menijo, da so ukrepi na področju zakonske omejitve tovrstnih storitev več kot ustrezne.

Avtorji zgoraj predstavljene študije zakonodajalcem predlagajo, da pri vzpostavitvi zahtev glede opravljanja nerevizijskih storitev upoštevajo razmerje med revizorjem in njegovo stranko na dolgi rok. Prav tako naj upoštevajo okolje, v katerem delujejo revizijski partnerji. To naj vključuje tudi partnerske dogovore o kompenzaciji, ki lahko vpliva na njihove odločitve o povečevanju prihodkov na račun revizijske kvalitete.

5 PRIMERJAVA ZAKONODAJE NEREVIZIJSKIH STORITEV MED DRŽAVAMI – spremembe po implementaciji revizijske reforme

Države članice EU so se vpeljave revizijske reforme lotile na različne načine. Zanima nas ureditev nerevizijskih storitev pred revizijsko reformo ter spremembe po implementaciji Direktive 2014/56/EU in Uredbe (EU) št. 537/2014 za izbrane države. Največjo spremembo na področju opravljanja nerevizijskih storitev prinaša Uredba (EU) št. 537/2014, ki velja za SJI. Definicija SJI, ki je opisan v poglavju 2.1, se ni spremenila od

leta 2006, ko je bila opredeljena v Direktivi 2006/43/ES. Države članice lahko za SJI imenujejo tudi druge družbe, na primer subjekte, ki imajo zaradi različnih parametrov javni pomen (velikost družbe, število zaposlenih, narava posla ipd.).

Seznam družb, ki bodo morale pri opravljanju nerevizijskih storitev upoštevati nove zahteve v zvezi z zagotavljanjem neodvisnosti revizorjev, je precej velik. Nanj spadajo vse delniške družbe, njihove nadrejene družbe in odvisne družbe. Velik vpliv bo na finančni sektor, saj Uredba (EU) št. 537/2014 zajema vse banke in zavarovalnice (vključno z njihovimi odvisnimi družbami). To pomeni, da bodo imele globalizirane družbe kar precejšen zalogaj pri sprejemanju oziroma usklajevanju sprememb. Le-te pa bodo prinesle tudi določena tveganja. V primerih, kjer se bo po določenem času moral zamenjati revizor družbe, bo prišlo do tveganj zaradi spremembe računovodskih ocen. Vrednost večine pomembnih postavk (poštena vrednost, slabitve, priznavanje prihodkov) namreč temelji na oceni revizorja. Če se revizor spremeni, lahko pride do pomembnih odstopanj v oceni vrednosti tovrstnih postavk, kar lahko vpliva na računovodske izkaze družbe, ter tudi do povečanja revizijskih stroškov (Orsi, & Deegan, 2016).

Od junija 2016 morajo Evropsko reformo (Direktivo 2014/56/EU in Uredbo (EU) št. 537/2014) države članice implementirati v svojo lokalno zakonodajo. Ker obstajajo različne možnosti, kako so oz. bodo države to izpeljale, sem se v magistrskem delu osredotočila na pregled sprememb, ki so jih naredile Slovenija, Nemčija, Francija in Velika Britanija.

5.1 Slovenija

V Sloveniji področje nerevizijskih storitev pokriva ZRev-2, ki v 45. členu opredeljuje, da revizor ne sme sprejeti posla v primeru, če bi bila ogrožena njegova nepristranskost in neodvisnost. Ta zahteva je prav tako opredeljena v Kodeksu poklicne etike zunanjih revizorjev, predstavljenem v poglavju 1.2.3. Nadalje so opredeljene storitve, ki jih revizor ne sme opravljati. To velja, če revizijska družba oziroma katera koli organizacijska enota v mreži, ki ji pripada, oziroma z revizijsko družbo povezana oseba, opravlja ali je v zadnjih dveh letih pred sklenitvijo pogodbe o revidiranju računovodskih izkazov opravljala pri pravni osebi. Gre za:

- kakršne koli računovodske oziroma knjigovodske storitve;
- storitve ocenjevanja vrednosti za namene računovodskega poročanja, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov;
- storitve davčnega svetovanja, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov;
- storitve zastopanja v davčnih in sodnih postopkih v davčnih zadevah;
- storitve notranjega revidiranja;

- storitve vzpostavljanja oziroma uvajanja informacijskega sistema, ki sega na področje računovodenja oziroma oblikovanja informacij, ki so vsebovane v računovodskih izkazih pravne osebe;
- storitve poslovno-finančnega svetovanja, ki vplivajo na postavke računovodskih izkazov;
- storitve poslovno-finančnega svetovanja, ki vključujejo oglaševanje, trgovanje ali jamstvo za lastniške deleže in dolžniške vrednostne papirje pravne osebe;
- pravne storitve;
- kakršne koli druge storitve, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov.

Zgoraj navedena omejitev velja za vse revidirane družbe, ne glede na njihovo pravno ureditev.

SIR je aprila 2013 sprejel Navodilo za delovanje revizijskih družb 2: Katalog prepovedanih storitev, v katerem so bolj podrobno opisane storitve, ki jih revizijska družba ne sme opravljati pri pravni osebi vzporedno z revidiranjem te pravne osebe (prepovedane storitve navedene zgoraj). Katalog temelji na zahtevi, da se mora neodvisnost revizorjev ohranjati tudi v primerih, ko v družbi poleg revizijskih storitev opravljajo tudi nerevizijske. Namen kataloga je predstaviti storitve, ki jih ZRev-2 obravnava kot nezdržljive s storitvami revidiranja računovodskih izkazov. Za vse storitve, ki jih Katalog ne zajema, morajo revizorji ravnati v skladu s Kodeksom poklicne etike računovodskih strokovnjakov in ostalimi pravili revidiranja, na podlagi katerih morajo zagotavljati neodvisnost in nepristranskost. Prepoved storitev prav tako velja za vse revidirane družbe.

Katalog prepovedanih storitev (2013) v poglavju o prepovedi opravljanja računovodskih storitev pojasnjuje, da naslednje storitve revizijske družbe ne predstavljajo grožnje njeni neodvisnosti, če so splošne svetovalne narave in se ne nanašajo na konkretne računovodske probleme naročnika revizije, kot so:

- uporaba računovodskih standardov ali usmeritev in zahteve po razkritjih v računovodskih izkazih;
- ustreznost finančnih in računovodskih kontrol ter metod, uporabljenih pri določanju navedenih zneskov sredstev in obveznosti;
- predlagani popravki vknjižb v dnevnik;
- razreševanje problemov v zvezi z usklajevanjem kontov ali proučevanje in zbiranje informacij za predpisano poročanje;
- posebnosti pretvorbe obstoječih računovodskih izkazov po enem okviru računovodskega poročanja v drug okvir.

V poglavju o prepovedi opravljanja storitev ocenjevanja vrednosti pojasnjuje, da se ocenjevanje vrednosti, ki ga med izvajanjem zunanje revizije računovodskih izkazov pri

preverjanju pravilnosti vrednotenja sredstev in obveznosti naročnika opravi revizijska družba za namene ugotavljanja prisotnosti morebitnih znakov neustreznega vrednotenja, ne šteje za prepovedane storitve, če rezultati takih cenitev niso vključeni v računovodske izkaze.

V poglavju o prepovedi opravljanja storitev davčnega svetovanja pa pojasnjuje, da se dopustnost izvajanja davčnega svetovanja presoja glede na:

- prisotnost subjektivne presoje revizijske družbe kot izvajalca;
- nepomembnost vpliva izida na računovodske izkaze;
- udeležbo in vlogo osebja naročnika revizije pri opravljanju storitve;
- nedvoumnost in trivialnost davčne obravnave zaradi enostavnosti predmeta svetovanja, jasnih predhodno izdanih navodil davčnega organa glede ravnanja, jasnih in enostavnih pravnih podlag glede obravnave itd.

Uredba (EU) št. 537/2014 predstavlja seznam prepovedanih storitev s to razliko, da se ta zahteva nanaša samo na SJI (storitev in definicija SJI sta že predstavljena v poglavju 2.1; prepovedane storitve so navedene v spodnji tabeli).

V nasprotju z ZRev-2 in Uredbo (EU) št. 537/2014 pa Direktiva 2014/56/EU ne predstavlja nobenega seznama prepovedanih storitev, temveč se splošno osredotoča na ukrepe, ki povečujejo revizorjevo neodvisnost. V skladu z Direktivo 2014/56/EU so tako prepovedane vse storitve, ki ogrožajo revizorjevo neodvisnost in nepristranskost. V primeru, da ti dve temeljni zahtevi nista ogroženi, je opravljanje nerevizijskih storitev dovoljeno. Direktiva 2014/56/EU velja za vse družbe.

Uredba (EU) št. 537/2014 je precej omehčala splošne določbe o prepovedi opravljanja nerevizijskih storitev, ki so veljale v Republiki Sloveniji, saj je na podlagi ZRev-2 prepoved veljala za vse revizijske družbe (Ministrstvo za finance, 2016).

V tabeli 4 je predstavljena ureditev nerevizijskih storitev v Sloveniji pred revizijsko reformo (prvi stolpec) in ureditev po reformi (drugi in tretji stolpec).

Tabela 4: Prepovedane nerevizijske storitve v Sloveniji

Prepovedane nerevizijske storitve po ZRev-2 ²	Prepovedane nerevizijske storitve opredeljene v Uredbi (EU) št. 537/2014 ³	Omejitve v skladu z Direktivo 2014/56/EU ⁴
računovodske/knjigovodske storitve	davčne storitve	<p>V skladu z Direktivo 2014/56/EU lahko revizor za revidirano družbo opravlja tudi nerevizijske storitve, vendar pod pogojem, da ne krši pravil revidiranja, torej neodvisnost in nepristranskost ne smeta biti omajani.</p> <p>Ker tovrstna omejitev že obstaja v slovenski nacionalni zakonodaji, dejansko Direktiva 2014/56/EU nima pomembnejšega vpliva na opravljanje nerevizijskih storitev.</p>
storitve ocenjevanja vrednosti	storitve, ki vključujejo kakršno koli vlogo pri upravljanju ali odločanju v revidiranem subjektu	
davčno svetovanje	knjigovodstvo in priprava računovodskih evidenc in izkazov	
notranje revidiranje	obračunavanje plač	
storitve zastopanja v davčnih in sodnih postopkih v davčnih zadevah	zasnova in izvajanje notranjih kontrol	
storitve vzpostavljanja oziroma uvajanja informacijskega sistema, ki sega na področje računovodenja	ocenjevanje vrednosti	
storitve poslovno-finančnega svetovanja	pravne storitve	
pravne storitve	notranje revidiranje	
kakršne koli druge storitve, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov	finančne storitve (npr. trgovanje z delnicami)	
	kadrovske storitve	

Vir: 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 Sklepa Komisije 2005/909/ES, str. 10; Slovenski inštitut za revizijo, Katalog prepovedanih nerevizijskih storitev, 2011, str. 1; Direktiva 2014/56/EU Evropskega parlamenta in Sveta, str. 27.

² Prepoved velja za vse revizijske družbe.

³ Prepoved velja samo za subjekte javnega interesa.

⁴ Velja za vse revizijske družbe.

Poslovno-finančno svetovanje predstavljeno v prvem stolpcu zajema aktuarske storitve, storitev priprave pravilnikov s področja poslovanja ter vzpostavitve in organizacijo računovodskih in drugih poslovnih funkcij družbe.

Iz zgornje tabele je razvidno, da je imela Slovenija že pred Uredbo (EU) 537/2014 precej širok seznam prepovedanih nerevizijskih storitev, ki ga je s Katalogom prepovedanih nerevizijskih storitev še dodatno razširila. V ZRev-2 je tako kot prepovedana nerevizijska storitev navedena storitev vzpostavljanja oziroma uvajanja informacijskega sistema, ki sega na področje računovodenja. Tovrstnih storitev Uredba (EU) št. 537/2014 ne zajema. Na drugi strani pa za razliko od Uredbe (EU) št. 537/2014, ZRev-2 med prepovedanimi storitvami ne zajema kadrovske storitve ter obračunavanja plač, vendar so le-te omejene v sklopu prepovedi opravljanja kakršnih koli drugih storitev, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov. Prav tako ne zajema managerskih storitev, torej tistih, ki imajo vlogo pri upravljanju družbe oz. odločanju v družbi.

Omejevanja nerevizijskih storitev po nacionalni zakonodaji velja za vse revizijske družbe ter se nanaša na revidirano družbo in skupino v katero spada. Za zakonske revizije SJI se tako ni spremenilo nič, vpliv pa je na odvisne in nadrejene družbe slovenskih SJI, ki imajo sedež v drugi državi članici in jih prejšnja omejitev tovrstnih omejitev mogoče ni bremenila.

Katalog prepovedanih nerevizijskih storitev (2013) opisuje, da za te storitve na splošno velja, da lahko storitev revizijske družbe, ki ni revidiranje, vpliva na računovodske izkaze naročnika revizije, kadar njeni rezultati pomembno vplivajo na:

- vrednost in razkrivanje postavke v računovodskem izkazu;
- merjenje, vrednotenje, razvrščanje ali razkrivanje poslovnega dogodka;
- uporabljene računovodske usmeritve ali ocene;
- vzpostavitev, izvajanje ali preverjanje delovanja postopkov zagotavljanja pravilnosti, popolnosti, točnosti in pravočasnosti obravnavanja poslovnih dogodkov.

V skladu z Uredbo (EU) št. 537/32014 imajo države članice pod določenimi pogoji možnost opravljanja davčnih storitev in storitev v zvezi z ocenjevanjem vrednosti, za kar se Slovenija ni odločila.

Iz zgornjega je razvidno, da ima Slovenija v ZRev-2 veliko zahtev Uredbe (EU) št. 537/2014 in Direktive 2014/56/EU, glede neodvisnosti revizorjev, že implementiranih ter da revidiranje v Sloveniji že poteka pod dokaj strogimi zahtevami.

5.2 Francija

V Franciji je opravljanje nerevizijskih storitev opredeljeno v členu 822-11 Code de commerce, ki pravi, da revizorji ne smejo opravljati svetovanj in drugih storitev družbam, ki so jih najele za revidiranje računovodskih izkazov. Francija je imela že pred EU reformo precej stroga pravila glede opravljanja nerevizijskih storitev. Strokovni standardi (orig. *normes d'exercice professionnel*) nadalje opredeljujejo storitve, ki so tesno povezane z zakonskimi revizijami in jih revizorji lahko opravljajo. Sem spadajo revizijske storitve in storitve z vnaprej dogovorjenimi postopki, kamor spada precej velik del storitev. Francoski kodeks etike podrobneje zaostčuje opravljanje teh storitev. 23. člen določa, da se lahko druge nerevizijske storitve izvajajo izključno članom ustrezne revizijske mreže in družbam, ki pripadajo skupini revidirane družbe, nikakor pa ne smejo spadati pod revizorja niti samega revidiranega subjekta. Glede na te obstoječe določbe bo nova Uredba (EU) št. 537/2014 vplivala samo na davčne, pravne in kadrovske storitve, ki jih opravlja revizorjeva mreža. Francoske družbe, ki kotirajo na borzi, morajo ločeno prikazati revizijske in nerevizijske odhodke. Tudi revizijske pristojbine morajo biti razdeljene na dejanske revizijske odhodke in na odhodke, ki so neposredno povezani z revizijo. Ti podatki morajo biti prikazani za revidirano družbo in odvisne družbe, ki se konsolidirajo v skupino. To je potrebno razkriti samo za nerevizijske storitve, ki jih opravljajo revizijske družbe, in sicer za davčne, pravne ter druge storitve (Ratzinger-Sakel, & Shonberger, 2015).

Revizijska reforma je bila v Franciji implementirana marca 2016 preko Odredbe št. 2016-315, aprila 2017 so izdali tudi dopolnjen Kodeks etike. Francija je nekoliko razširila definicijo pojma SJI. Kriterijem iz Direktive 2006/43/ES so dodali še naslednje:

- bančni holdingi, katerih konsolidirana bilančna vsota dve zaporedni finančni leti presega EUR 5 milijard;
- holdingi zavarovalnic, katerih konsolidirana bilančna vsota dve zaporedni finančni leti presega EUR 5 milijard;
- holdingi, katerih glavna dejavnost je nadzor nad SJI.

Posebnost Francije so skupne revizije (angl. *joint audit arrangements*), ki jih ureja francoski gospodarski zakonik. Skupne revizije so obvezne za javne delniške družbe. Te morajo imenovati dve različni revizijski družbi, ki si porazdelita revizorsko delo in skupaj podpišeta poročilo o reviziji (Evropska komisija, 2010). V primeru skupnih revizij se pravila Uredbe (EU) št. 537/2014 tako nanašajo na večje število družb, vsaj dveh revizijskih družb in na celotno njuno mrežo.

ESCP Europe (2011) je naredila obširno študijo med različnimi bralci računovodskih izkazov (družbe, zakonodajalec, revizor ...), katere rezultati so pokazali, da so v Franciji

zelo podvrženi ideji glede omejitve nerevizijskih storitev. Par mnenj iz ESCP študije je navedenih spodaj:

- francoski regulator je mnenja, da je francoski model pravi za zagotavljanje neodvisnosti revizijskih družb;
- ena izmed revizijskih družb je izjavila, da revizijske družbe z opravljanjem nerevizijskih storitev tvegajo, saj lahko na ta način izgubijo svojo popolno objektivnost.

Iz zgoraj predstavljenih mnenj je razvidno, da se Francozi zavedajo problemov, ki lahko nastanejo pri opravljanju obeh vrst storitev pri revidirani družbi. Problematiko rešujejo z opredelitvijo storitev, ki jih revizor ne sme opravljati pri revidirani družbi.

KPMG (2017a) predstavlja spremembe, ki so bile uvedene v francosko zakonodajo v skladu z Uredbo (EU) št. 537/2014:

- prepovedanim nerevizijskih storitvam, predstavljenim v Uredbi (EU) št. 537/2014, so dodali še storitve v zvezi s pripravo in sporočanjem finančnih informacij; storitve v povezavi s pravnim svetovanjem, pripravo pravnih aktov ali tajniškimi storitvami; opravljanje storitev v zvezi z dokapitalizacijo s stvarnim vložkom ali nepristransko mnenje v kontekstu združitve ali dokapitalizaciji s stvarnim vložkom; popolno ali delno izvajanje zunanje storitve; storitve, ki vključujejo gotovino.
- omejitev nerevizijskih pristojbin je v skladu z Uredbo, to je 70 % celotnega zaslužka revizorja; omejitev bo uvedena od leta 2020 dalje.

Omejevanje nerevizijskih storitev je v skladu s prejšnjo zakonodajo. Predhodno nastavljene omejitve nerevizijskih storitev v nacionalni zakonodaji so veljale za vse revizijske družbe. Francoska zakonodaja namreč ne ločuje družb na SJI in ostale, ampak določila veljajo za vse zakonske revizije. Omejitve se nanašajo na revidirano družbo in ne skupino, v katero spada (IESBA, 2011). Za zakonske revizije SJI se tako ni spremenilo nič, vpliv pa je na odvisne in nadrejene družbe francoskih SJI, ki imajo sedež v drugi državi članici in jih prejšnja omejitev tovrstnih omejitev mogoče ni bremenila.

V skladu z Uredbo (EU) št. 537/32014 imajo države članice pod določenimi pogoji možnost opravljanja davčnih storitev in storitev v zvezi z ocenjevanjem vrednosti, za kar se Francija ni odločila. Ta odločitev podkrepi njihovo stališče v zvezi z opravljanjem nerevizijskih storitev, ki pravi, da se jih je bolje izogibati.

V tabeli 5 je predstavljena ureditev nerevizijskih storitev v Franciji pred revizijsko reformo (prvi stolpec) in ureditev po reformi (drugi, tretji in četrti stolpec).

Tabela 5: Prepovedane nerevizijske storitve v Franciji

Prepovedane nerevizijske storitve opredeljene v francoskem Etičnem kodeksu ⁵	Prepovedane nerevizijske storitve opredeljene v Uredbi (EU) št. 537/2014 ⁶	Dodatne omejitve za SJI po vpeljavi Uredbe (EU) št. 537/2014 ⁷	Omejitve v skladu z Direktivo 2014/56/EU
storitve, ki zahtevajo od revizorja, da pripravi določene dele glede poslovanja stranke, ki so predmet pregleda v sklopu zakonske revizije	davčne storitve	storitve v zvezi s pripravo in sporočanjem finančnih informacij	V skladu z Direktivo 2014/56/EU revizor lahko za revidirano družbo opravlja tudi nerevizijske storitve, vendar pod pogojem, da ne krši pravil revidiranja, torej neodvisnost in nepristranskost ne smeta biti omajani.
vloga managementa	storitve, ki vključujejo kakršno koli vlogo pri upravljanju ali odločanju v revidiranem subjektu	storitve v povezavi s pravnim svetovanjem, pripravo pravnih aktov ali tajniškimi storitvami	
zaposlovanje ključnih zaposlenih	knjigovodstvo in priprava računovodskih evidenc in izkazov	opravljanje storitev v zvezi z dokapitalizacijo s stvarnim vložkom ali nepristransko mnenje v kontekstu združitve ali dokapitalizaciji s stvarnim vložkom	
pravne storitve	obračunavanje plač	popolno ali delno izvajanje zunanje storitve	
finančne storitve	zasnova in izvajanje notranjih kontrol	storitve, ki vključujejo gotovino	

se nadaljuje

⁵ Prepovedane storitve veljajo za vse družbe in so bile vpeljane v francoski zakonodaji pred Uredbo (EU) št. 537/2014.

⁶ Prepovedane storitve veljajo za subjekte javnega interesa.

⁷ Dodatne prepovedane storitve veljajo za subjekte javnega interesa.

nadaljevanje

knjigovodstvo in priprava računovodskih evidenc in izkazov	ocenjevanje vrednosti		Ker tovrstna omejitev že obstaja v francoski nacionalni zakonodaji, dejansko Direktiva 2014/56/EU nima pomembnejšega vpliva na opravljanje nerevizijskih storitev.
revizija prenosa sredstev ali združitve	pravne storitve		
implementiranje sistema notranjih kontrol	notranje revidiranje		
aktuarske storitve in ostale storitve povezane z ocenjevanjem vrednosti	finančne storitve (npr. trgovanje z delnicami)		
zasnova in vzpostavitev finančno informacijskega sistema	kadrovske storitve		
pravno, finančno ali davčno svetovanje o odločitvah financiranja			
aktivnosti z zunanjim izvajanjem			
finančne storitve			
zastopanje stranke pred katero koli jurisdikcijo ali nastopanje kot strokovnjak			

Vir: 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 Sklepa Komisije 2005/909/ES, str. 10; N. Ratzinger-Sakel, & M. Shonberger, Restricting Non-Audit Services in Europe – The Potential (Lack of) Impact of a Blacklist and a Fee Cap on Auditor Independence and Audit Quality, 2015, tabela 1, str. 65; KPMG, EU Audit Legislation in France, 2017, str. 4; EY, EU audit legislation: the member states implementation; Direktiva 2014/56/EU Evropskega parlamenta in Sveta, str. 27.

Iz zgornje tabele je razvidno, da je imela Francija že pred Uredbo (EU) 537/2014 precej širok seznam prepovedanih nerevizijskih storitev, ki ga je po uvedbi Uredbe (EU) št. 527/2014 še dodatno razširila. V etičnem kodeksu so med prepovedanimi nerevizijskimi storitvami navedene storitve zasnove in vzpostavitve finančno-informacijskega sistema. Tovrstnih storitev Uredba (EU) št. 537/2014 ne zajema.

Francoski Etični kodeks (CNCC, 2010) s 24. členom navaja storitve, ki jih revizor ne sme opravljati vzporedno z revidiranjem družbe (storitve so navedene v tabeli zgoraj) oziroma

so dovoljene samo pod pogojem, da revizor predhodno analizira situacijo in oceni tveganja, ki so povezana z opravljanjem nerevizijske storitve in njen vpliv na njegovo neodvisnost. V primeru, ko je to potrebno, mora uporabiti ustrezna varovala, ki bodo ohranila njegovo neodvisnost. Nadaljuje lahko samo v primeru, če lahko upraviči svoje strokovno ravnanje.

5.3 Velika Britanija

Področje nerevizijskih storitev je v Veliki Britaniji urejeno v Etičnem standardu Odbora za revizijske prakse (orig. *The Auditing Practices Board*, v nadaljevanju APB). Tako je imela Velika Britanija večino prepovedanih nerevizijskih storitev, ki so navedene v Uredbi (EU) št. 537/2014, v svoji zakonodaji že vpeljanih. V smernicah so navedene definicije teh storitev, primeri in možna varovala, izrecne prepovedi opravljanja storitev in možna odstopanja. Grožnja neodvisnosti revizorja je odvisna od vrste in obsega storitve. Posamezna vrsta storitve načeloma ni prepovedana v celoti. Storitve bo omejena v primeru, da ima materialen vpliv na izvajanje revizije ali če zahteva odločitve, za katere je odgovorno poslovodstvo družbe ali strokovnjaki ali če so potrebni subjektivni premisleki ali razlage. Načeloma pa te storitve niso prepovedane, če so opravljene v sklopu rednih postopkov zakonske revizije in če ne ogrožajo revizorjeve neodvisnosti. V takšnih primerih ni potrebe po varovalih za neodvisnost. Nasprotno z Uredbo (EU) št. 537/2014 APB imenuje storitve, povezane z revizijo, kot nerevizijske storitve. Zaradi obstoječih omejitev nerevizijskih storitev, ki so bile z Uredbo (EU) št. 537/2014 dodatno zaostrene, še vedno obstajajo različni pogoji, ki omogočajo zagotavljanje številnih storitev v Veliki Britaniji, če se uporabljajo ustrezni zaščitni ukrepi. Zato lahko seznam prepovedanih nerevizijskih storitev in zgornja meja revizijskih pristojbin dodatno omejujeta zagotavljanje večine storitev, vključenih v Etičnem standardu APB (Ratzinger-Sakel, & Shonberger, 2015).

The Auditing Practices Board (2014) določa, da nerevizijske storitve vključujejo vse storitve, ki niso revidiranje računovodskih izkazov in jih revizijska družba opravlja za revidirano družbo, njeno odvisno družbo ali ostale družbe, ki so povezane z revidirano družbo. V 17. členu od revizijskih partnerjev zahtevajo, da pred sprejetjem nerevizijskega posla preverijo, ali je možno, da bi razumna in informirana tretja oseba ocenila, da cilji nerevizijske storitve niso v skladu s cilji revidiranja računovodskih izkazov. Prav tako morajo opredeliti in oceniti tveganja, ki bi lahko vplivala na revizorjevo objektivnost in njegovo neodvisnost ter opredeliti in oceniti učinkovitost vzpostavljenih varoval za izločitev tveganja oziroma zmanjšanje tveganja na sprejemljivo raven. Na podlagi teh preverjanj se nato odločijo ali bodo posel sprejeli ali ne.

Za delniške družbe velja, da mora v primeru, ko se predvideva, da bodo v poslovnem letu zaslužki iz naslova opravljanja nerevizijskih storitev višji od revizijskih, revizijski partner poročati o podrobnostih izvedenih poslov etičnemu partnerju in z njim/njo predebatirati

nastalo situacijo. V primeru, ko revizijska družba opravlja revizijske storitve za celotno skupino, se ta obveznost poročanja etičnemu partnerju razširi na vse družbe v skupini (The Auditing Practices Board, 2014).

V skladu z 48. členom Etičnega standarda APB mora revizijski partner pravočasno obvestiti odgovorne za upravljanje revidirane družbe o vseh pomembnih dejstvih in zadevah, ki se tičejo revizorjeve objektivnosti in neodvisnosti, povezanih z opravljanjem nerevizijskih storitev, vključno z varovali. Za delniške družbe pa morajo poročati vsa neskladja med etičnimi standardi APB in internimi zahtevami revidirane družbe glede opravljanja nerevizijskih storitev in morebitne kršitve le-teh. Poročati morajo o vseh opravljenih nerevizijskih storitvah in zaslužkih iz tega naslova ter podati pisno potrdilo, da je revizor neodvisen (The Auditing Practices Board, 2014).

APB etični standard nadalje predstavi morebitne nerevizijske storitve, ki jih opravljajo revizijske družbe. Dokler je neodvisnost zagotovljena, je opravljanje teh storitev dovoljeno, razen opravljanje storitev notranje revizije. Vendar pa odsvetujejo opravljanje IT storitev, storitev ocenjevanja vrednosti, zastopanje v pravnih zadevah in opravljanje notranje revizijskih storitev. V 63. členu je določeno, da revizijska družba ne sme opravljati notranje revizijskih storitev, če se bo revizor pri revidiranju računovodskih izkazov pomembno opiral na delo, ki so ga opravili v sklopu nerevizijskih storitev ter če bi za namene notranje revizijskih storitev revizijska družba imela vlogo pri delu managementa. V 73. členu je določeno, naj revizijska družba ne bi opravljala storitev v zvezi z oblikovanjem, zagotavljanjem ali implementiranjem informacijske tehnologije za revidirano družbo, če je sistem pomemben za računovodstvo ali pripravo računovodskih izkazov ter če bi za namene IT storitev revizijska družba imela vlogo pri delu managementa (The Auditing Practices Board, 2014).

SIJ je po nacionalni zakonodaji Velike Britanije opredeljen kot družba, ki ga upravlja država članica, in:

- izdajatelj, čigar prenosljivi vrednostni papirji so prejeti v trgovanje na reguliranem trgu katere koli države članice;
- kreditne institucije (npr. banke);
- zavarovalnica, z izjemo posredovalnih družb.

Deloitte. (2016a) navaja spremembe, ki so bile v skladu z revizijsko reformo sprejete v Veliki Britaniji:

- posodobitev Pravilnika o upravljanju družb (orig. *Corporate governance code*): glavna sprememba je zahteva, da so člani revizijskih komisij strokovnjaki za panogo, v kateri deluje družba, za katero delajo;

- posodobitev standardov revidiranja: sem spadajo podrobnejša revizijska poročila, vključno z opisom procesa zaznavanja prevar in nepravilnosti tekom opravljanja revizije, izjavo o neodvisnosti revizorja in potrditev, da niso bile opravljene nerevizijske storitve;
- izdaja Smernic za delovanje revizijskih komisij: vodja notranje revizije naj bi bil redno vabljen na seje revizijske komisije, člani morajo pomembne zadeve sami proučiti ter se manj zanašati na delo zunanjega revizorja, narediti seznam nerevizijskih storitev, ki jih lahko opravlja zunanji revizor, v svojem poročilu morajo razkriti revizijske pristojbine in honorarje, izplačane revizorjem za opravljanje revizije in nerevizijskih storitev, vključno z razmerjem med revizijskimi in nerevizijskimi stroški ipd.

Države članice imajo pod določenimi pogoji možnost opravljanja davčnih storitev in storitev v zvezi z ocenjevanjem vrednosti, za kar se je Velika Britanija odločila, vendar so pogoji zelo strogi. Te storitve so dovoljene, dokler nimajo pomembnega vpliva na finančne izkaze. Dovoljenih storitev niso opredelili.

Tako kot Slovenija in Francija je imela tudi Velika Britanija v etičnem kodeksu APB, med prepovedanimi nerevizijskimi storitvami, navedene IT storitve, medtem ko tovrstnih storitev Uredba (EU) št. 537/2014 ne zajema.

V tabeli 6 je predstavljena ureditev nerevizijskih storitev v Veliki Britaniji pred revizijsko reformo (prvi stolpec) in ureditev po reformi (drugi, tretji in četrti stolpec).

Ker nerevizijske storitve, predstavljene v prvem stolpcu, niso splošno prepovedane za vse družbe, je imela vpeljava Uredbe (EU) št. 537/2014 vpliv na SJI v Veliki Britaniji. Za te družbe namreč velja splošna prepoved opravljanja storitev, predstavljenih v drugem stolpcu.

Tabela 6: Prepovedane nerevizijske storitve v Veliki Britaniji

Opredelitev nerevizijskih storitev v APB Etičnem kodeksu ⁸	Prepovedane nerevizijske storitve opredeljene v EU Uredbi (EU) št. 537/2014 ⁹	Omejitve v skladu z Direktivo 2014/56/EU
storitve, povezane z revizijo	davčne storitve	zmanjšali so obseg pravnih storitev
notranje revidiranje	storitve, ki vključujejo kakršno koli vlogo pri upravljanju ali odločanju v revidiranem subjektu	<p>V skladu z Direktivo 2014/56/EU lahko revizor za revidirano družbo opravlja tudi nerevizijske storitve le, če s tem ne krši pravil revidiranja, torej neodvisnost in nepristranskost ne smeta biti omajani.</p> <p>Ker tovrstna omejitev že obstaja v britanski nacionalni zakonodaji, dejansko Direktiva 2014/56/EU nima pomembnejšega vpliva na opravljanje nerevizijskih storitev.</p>
IT storitve	knjigovodstvo in priprava računovodskih evidenc in izkazov	
storitve ocenjevanja vrednosti	obračunavanje plač	
aktuarske storitve	zasnova in izvajanje notranjih kontrol	
davčne storitve	ocenjevanje vrednosti	
storitve v pravnih postopkih	pravne storitve	
pravne storitve	notranje revidiranje	
zaposlovanje in nagrajevanje	finančne storitve (npr. trgovanje z delnicami)	
finančne storitve	kadrovske storitve	
storitve, povezane s transakcijami		
storitve restrukturiranja		
računovodske storitve		

Vir: 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 Sklepa Komisije 2005/909/ES, str. 10; N. Ratzinger-Sakel, & M. Shonberger, *Restricting Non-Audit Services in Europe – The Potential (Lack of) Impact of a Blacklist and a Fee Cap on Auditor Independence and Audit Quality*, 2015, tabela 1, str. 65; EY, *EU audit legislation: the member states implementation*, Direktiva 2014/56/EU Evropskega parlamenta in Sveta, str. 27.

⁸ Prepovedane storitve veljajo za vse družbe in so bile vpeljane v britanski zakonodaji pred Uredbo (EU) št. 537/2014. Prepovedane so samo v primeru, da ogrožajo revizorjevo neodvisnost.

⁹ Prepovedane storitve veljajo za subjekte javnega interesa.

Marca 2017 je Velika Britanija obvestila Evropski svet, da namerava izstopiti iz EU. Ta postopek izstopa so poimenovali Brexit. Trenutno je Velika Britanija še vedno članica EU, posledično mora upoštevati EU pravila. Zato je tudi implementirala Direktivo 2014/56/EU in Uredbo (EU) št. 537/2014. EU zakonodajo morajo upoštevati, dokler uradno ne izstopijo iz EU. Takrat se bodo lahko ponovno odločili, ali bodo implementirane postopke obdržali ali ukinili (KPMG, 2017b).

Od leta 2011 morajo britanske družbe razkrivati zasluge revizorjev iz naslova opravljanja naslednjih storitev: revizija računovodskih storitev katere koli pridružene družbe, revizijske storitve, davčne skladnosti, ostala davčna svetovanja, notranje revidiranje, ostale revizijske storitve, ostale nerevizijske storitve (The Companies Regulations, 2011).

5.4 Nemčija

Maier, & Markotz (2016) ugotavljata, da omejitev opravljanja nerevizijskih storitev v določeni meri že ureja nemški trgovski zakonik (orig. *Handelsgesetzbuch*), predvsem obstajajo omejitve v zvezi z omejevanjem plačila revizorjem. Revizor ne sme opravljati nerevizijskih storitev:

- če celotni prihodki revizijske družbe, prejeti v roku pet let, od ene družbe presegajo 15 % celotnih prihodkov revizijske družbe;
- če je bilo opravljeno pravno ali davčno svetovanje revizijske družbe družbi in je to svetovanje pomembno vplivalo na predstavitev družbinih neto sredstev, finančnega položaja ali poslovnega rezultata;
- če je revizor sodeloval pri oblikovanju, vzpostavljanju in implementiranju računovodskega sistema;
- če isti revizor revidira družbo več kot 7 let.

Nadalje ugotavljata, da so nove zahteve glede omejitve nerevizijskih storitev na 70 % revizijskih pristojbin precej visoke, kar bi lahko vodilo do povečanja nerevizijskih storitev na nemškem trgu.

Omejitve nerevizijskih storitev v Nemčiji niso tako izrazite, kot so v Franciji ali Veliki Britaniji. V tabeli 7 so prikazane storitve, ki so omejene. Revizor jih vseeno lahko opravlja, če zadostuje določenim kriterijem, in sicer so vse omenjene storitve dovoljene, če so pomembne za izvedbo revizije ali če njihov vpliv na računovodske izkaze ni materialen. Prepoved davčnih in pravnih storitev ne velja, dokler revizor ne izvede managerskih ukrepov ter se predpostavlja, da revizor ponuja le alternativne možnosti in ne priporoča stranki določenega postopka. Tako so davčne storitve do neke mere omejene, vendar niso prepovedane. Uredba (EU) št. 537/2014 je tako razširila obstoječe omejitve in predstavila prepovedi za opravljanje storitev, ki še niso bile regulirane. Poleg tega mora revizijska

komisija oceniti in odobriti vse ostale nerevizijske storitve, ki niso na seznamu prepovedanih in vključujejo storitve, povezane z revizijo. V Nemčiji ni potrebno podrobno razkrivati nerevizijskih storitev, ki jih opravi revizor. Glede na Direktivo iz leta 2006 je bilo potrebno razkriti zasluge za revizijske storitve, druge storitve zagotavljanja, davčne in druge storitve (Ratzinger-Sakel, & Shonberger, 2015).

Nemčija je z Uredbo (EU) št. 537/2014 v nacionalno zakonodajo vpeljala definicijo SJI, saj ta pojem do sedaj ni bil opredeljen, ampak je bilo več določb v različnih zakonih. Po novem v ta obseg spadajo tudi banke, ki ne kotirajo na borzi, ter zavarovalnice, kar pomeni, da se bo število SJI v Nemčiji povečalo iz približno 770 na 1.600 družb.

Nemški trgovinski zakonik (orig. *Handelsgesetzbuch*) v 319. členu določa, da revizor ne sme opravljati revidiranja računovodskih izkazov v poslovnem letu, kadar je ogrožena njegova pristranskost (ne glede na poslovne ali osebne razloge). Revizor za revidirano družbo ne sme opravljati knjigovodskih storitev, sodelovati pri izvajanju notranje revizije, opravljati poslovnih ali finančnih svetovanj, aktuarskih storitev ali storitev ocenjevanja vrednosti, ki imajo pomemben vpliv na računovodske izkaze. V skladu z Uredbo (EU) št. 537/2014 so posodobili še člen 319a, ki določa pogoje za SJI, in sicer uvedbo nerevizijskih storitev iz seznama prepovedanih storitev Uredbe (EU) št. 537/2014 ter omejitev zaslužkov na 70 % (na zahtevo revizijske družbe lahko določenim revizijskim družbam izjemoma dovolijo, da skrajšajo obdobje na 1 leto in ne presegajo 140 %) (Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz, 2017).

Drugi dokument, ki ureja revidiranje v Nemčiji, je Zakon o revidiranju (orig. *Wirtschaftsprüferordnung*). V 2. členu je opredeljena dejavnost revizorjev, ki pravi, da mora revizor strokovno opravljati revizijo računovodskih izkazov družb. Opravljati mora davčna svetovanja in svoje stranke zastopati v davčnih zadevah v skladu z obstoječimi davčnimi predpisi. Svojo dejavnost mora opravljati v skladu z obstoječimi predpisi. S 43. členom pa so opredeljene strokovne dolžnosti, ki jih mora revizor upoštevati (Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz, 2016):

- Delo mora opravljati neodvisno, vestno, odgovorno. Pri izdajanju revizijskih poročil in mnenj mora delovati nepristransko.
- Vzdržati se mora vseh dejavnosti, ki niso združljive z njegovo stroko ter ugledom poklica, ki zahteva, da so revizorji vredni zaupanja in spoštovanja.
- Pri delu mora uporabljati kritično presojo (poklicna nezaupljivost).

Nadalje so v 43a. členu nemškega zakona o revidiranju opredeljene dejavnosti, ki se štejejo kot združljive s stroko revizorja (Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz, 2016):

- opravljanje strokovne dejavnosti na področju tehnologije in pravnega sistema;
- opravljanje dejavnosti učitelja na znanstvenih inštitutih in univerzah;
- poučevanje in predavanje revizorjem na raznih zborih revizorjev;
- sodelovanje na literarnih, umetniških in znanstvenih dejavnostih.

Vse omejitve veljajo samo za revizorje družb in ne celotne revizijske mreže v tujini.

Države članice imajo pod določenimi pogoji možnost opravljanja davčnih storitev in storitev v zvezi z ocenjevanjem vrednosti. Nemčija je te storitve dovolila, vendar le-te ne smejo imeti neposrednega ali pomembnega vpliva na računovodske izkaze družbe ali skupine. Pod dovoljene davčne storitve spadajo: priprava davčnih obrazcev, izračun posrednih in neposrednih davkov, odloženih davkov, podpora pri davčnih pregledih s strani davčne uprave, davčno svetovanje (Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz, 2017).

Iz spodnje tabele je razvidno, da so predhodno prepovedane nerevizijske storitve podobne prepovedanim, ki so navedene v Uredbi (EU) št. 537/2014. V nemškem trgovinskem zakoniku je kot prepovedana nerevizijska storitev navedena tudi storitev zasnove in vzpostavitve finančno-informacijskega sistema. Tvrstnih storitev Uredba (EU) št. 537/2014 ne zajema. Na drugi strani pa za razliko od Uredbe (EU) št. 537/2014, nemški trgovinski zakonik med prepovedanimi storitvami ne zajema kadrovske storitve ter obračunavanja plač.

Tabela 7: Prepovedane nerevizijske storitve v Nemčiji

Prepovedane nerevizijske storitve opredeljene v nemškem trgovinskem zakoniku ¹⁰	Prepovedane nerevizijske storitve opredeljene v EU Uredbi (EU) št. 537/2014 ¹¹	Omejitve v skladu z Direktivo 2014/56/EU
knjigovodstvo in priprava računovodskih evidenc in izkazov	davčne storitve	V skladu z Direktivo 2014/56/EU lahko revizor za revidirano družbo opravlja tudi nerevizijske storitve pod pogojem, da ne krši pravil revidiranja, torej neodvisnost in nepristranskost ne smeta biti omajani. Ker tovrstna omejitev že obstaja v nemški nacionalni zakonodaji, dejansko Direktiva 2014/56/EU nima pomembnejšega vpliva na opravljanje nerevizijskih storitev.
notranje revidiranje	storitve, ki vključujejo kakršno koli vlogo pri upravljanju ali odločanju v revidiranem subjektu	
storitve upravljanja in finančne storitve	knjigovodstvo in priprava računovodskih evidenc in izkazov	
aktuarske storitve in ostale storitve povezane z ocenjevanjem vrednosti	obračunavanje plač	
dodatne omejitve za borzne družbe	zasnova in izvajanje notranjih kontrol	
davčno in pravno svetovanje	ocenjevanje vrednosti	
zasnova in vzpostavitev finančno informacijskega sistema	pravne storitve	
	notranje revidiranje	
	finančne storitve (npr. trgovanje z delnicami)	
	kadrovske storitve	

Vir: 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 Sklepa Komisije 2005/909/ES, str. 10; N. Ratzinger-Sakel, & M. Shonberger., *Restricting Non-Audit Services in Europe – The Potential (Lack of) Impact of a Blacklist and a Fee Cap on Auditor Independence and Audit Quality*, 2015, tabela 1, str. 65; KPMG, *EU Audit Legislation in Germany*, 2017, str. 4; EY, *EU audit legislation: the member states implementation*; Mazars, *The EU audit reform in Germany*, str. 4, Direktiva 2014/56/EU Evropskega parlamenta in Sveta, str. 27.

5.5 Primerjava med državami

V skladu s poročilom Evropske komisije (2017, str. 5) je v posameznih državah naslednje število SJI, ki morajo upoštevati Uredbo (EU) št. 537/2014:

¹⁰ Prepovedane storitve veljajo za vse družbe in so bile vpeljane v nemškem trgovinskem zakoniku..

¹¹ Prepovedane storitve veljajo za subjekte javnega interesa.

- Slovenija: 88
- Francija: 2.470
- Nemčija: 677
- Velika Britanija: 1.741

Največja sprememba, ki jo uvaja Uredba (EU) št. 53/2014, je predstavitev seznama prepovedanih nerevizijskih storitev, ki jih revizorji ne smejo opravljati hkrati z opravljanjem revizije v družbi. Omejitev velja za celotno mrežno revizijske družbe, ki revidira SJI (torej revizijsko družbo in vse ostale, ki so povezane z njo). Izmed štirih izbranih držav je omejitev opravljanja revizijskih storitev za celotno revizorjevo mrežo veljala samo v Veliki Britaniji in Sloveniji, ostali dve državi imata nastavljene omejitve samo na revizijsko družbo.

Trenutno imajo opisane države zelo različno urejeno zakonodajo glede nerevizijskih storitev, ki jih opravljajo revizorji, zato je seznam prepovedanih storitev različno vplival na spremembe v posamezni državi. Na splošno lahko rečemo, da je bil seznam razširjen oz. dopolnjuje obstoječe omejitve. Ker sta seznam prepovedanih storitev in omejitev revizorjevih pristojbin del Uredbe (EU) št. 537/2014, bojo nova pravila nadomestila trenutno nastavljene omejitve, države članice EU pa imajo bolj malo možnosti prilagajanja Uredbe (EU) št. 537/2014 nacionalnim pravilom. Tako bo Uredba (EU) št. 537/2014 prispevala k delni harmonizaciji nacionalnih zakonov, kar lahko pripomore k večji transparentnosti evropskega revizijskega trga glede obsega nerevizijskih storitev, ki jih opravljajo trenutni revizorji. Po drugi strani pa lahko povozijo nacionalna pravila, ki so se razvijala skozi čas in mogoče vključujejo specifikke države (Ratzinger-Sakel, & Shonberger, 2015).

Na podlagi pregleda predpisov, ki veljajo v posamezni državi, ugotavljamo, da so imele Slovenija, Francija in Velika Britanija že pred Uredbo (EU) št. 537/2017 precej stroge zahteve glede opravljanja nerevizijskih storitev. Samo nemški seznam prepovedanih storitev je bil precej ohlapen, tako da bo v skladu z Uredbo (EU) št. 537/2017 sedaj precej bolj razširjen. Po drugi strani pa je imela Nemčija že uvedeno omejitev nerevizijskih pristojbin (sicer v precej nižji meri), medtem ko ostale družbe te omejitve niso poznale. Vse štiri države imajo na seznamu prepovedanih nerevizijskih storitev: računovodske in knjigovodske storitve, davčne storitve, pravne storitve, storitve notranjega revidiranja, aktuarske storitve in storitve ocenjevanja vrednosti ter IT storitve. Večina teh storitev je zajetih tudi na seznamu prepovedanih storitev, ki jih ureja Uredba (EU) št. 537/2014. Revizijska stroka je zaznala, da te storitve najbolj ogrožajo revizorjevo neodvisnost. V našem primeru vidimo, da se izbrane države strinjajo, da je opravljanje tovrstnih storitev nevarno, saj so jih prepovedale že pred revizijsko reformo.

Vse štiri države so imele predhodno že uvedene določene omejitve za izvajanje davčnih in pravnih storitev, na drugi strani pa Evropska komisija v Uredbi (EU) št. 537/2014 daje državam članicam možnost opravljanja teh storitev, kar pomeni, da ocenjuje, da opravljanje teh storitev ne ogroža toliko revizorjeve objektivnosti in nepristranskosti, temveč vidi določene prednosti, ki se pojavijo ob opravljanju tovrstnih storitev. Revidirane družbe se namreč precej poslužujejo teh storitev. Na podlagi Uredbe (EU) št. 537/2014 sta tako Nemčija in Velika Britanija dovolili opravljanje davčnih storitev in storitev ocenjevanja vrednosti za SJI, medtem ko se Slovenija in Francija nista odločili za to.

Uredba (EU) št. 537/2014 ne prepoveduje opravljanja IT storitev, kjer je zajeta zasnova in implementacija IT sistemov, po drugi strani pa imajo vse štiri države IT storitve že uvedene na seznamu storitev, ki se jih je dobro izogibati. Na podlagi tovrstnih primerjav vidimo, da je področje opravljanja nerevizijskih storitev precej sivo območje, kjer obstaja veliko različnih mnenj, katere storitve bi morale biti absolutno prepovedane. Skupno vsem državam pa je dejstvo, da revizijska družba v revidirani družbi ne sme opravljati nerevizijskih storitev, v kolikor to pomeni, da bo njena neodvisnost zmanjšana.

Slovenija in Francija nista vpeljali dodatnih nerevizijskih storitev v svojo nacionalno zakonodajo. Obe sta imeli te omejitve v zvezi z izvajanjem tovrstnih storitev že v predhodni zakonodaji, ki sicer velja za vse družbe in ne samo za SJI. Francija je seznam prepovedanih storitev za SJI v primerjavi z Uredbo (EU) št. 537/2014 celo dopolnila ter ga tako uskladila s predhodno določenimi prepovedanimi storitvami, ki veljajo za vse družbe.

Kot je omenjeno zgoraj, imajo vse štiri družbe že določene nerevizijske storitve, ki se jih morajo izogibati. Ali se jih morajo izogibati vedno ali samo v določenih primerih, pa je odvisno od države do države. Za Slovenijo in Francijo velja, da nerevizijskih storitev, navedenih v lokalni zakonodaji, ne smejo nikoli opravljati, če že opravljajo revizijo računovodskih izkazov. Na drugi strani pa v Veliki Britaniji in Nemčiji ni ravno tako. V Veliki Britaniji lahko revizor poleg revizije opravlja tudi nerevizijske storitve, če meni, da je to potrebno za uspešno izvedbo revizije v družbi. Seveda mora biti izpolnjen pogoj, da je neodvisnost revizorja dosežena. Podobno velja tudi v Nemčiji, kjer je opravljanje teh storitev možno, če so potrebne za izvedbo revizije ter če imajo nematerialen vpliv na izkaze. Te omejitve veljajo v vseh družbah, razen pri SJI, kjer je izvedba nerevizijskih storitev načeloma prepovedana.

FEE (2014) je pred implementacijo revizijske reforme ugotavljal, da se lahko pojavijo marsikateri problemi. Države članice so imele namreč predhodno različno urejeno to področje in se bodo implementacije lotile vsaka na svoj način. Glede na to, da je večina družb globaliziranih, kar pomeni, da imajo svoje podružnice v več različnih državah, lahko pride do regulatornih razhajanj in razdrobljenosti enotnega evropskega prostora. To lahko vpliva na javnost, ki posluje v EU. Nadalje smo preverili stanje po implementaciji, in sicer

smo na podlagi podatkov internetnega portala EU Audit Legislation Implementation Database¹² ugotovili, da do decembra 2017 samo štiri države članice niso v celoti implementirale Uredbe (EU) št. 537/2014, to so Islandija, Norveška, Hrvaška in Slovenija. Države članice so imele pri implementaciji možnost dodati nerevizijske storitve k obstoječemu seznamu prepovedanih nerevizijskih storitev, navedenem v Uredbi (EU) št. 537/2014. Za to možnost so se odločile le Francija, Poljska in Nizozemska. Vse ostale so prepovedale samo storitve, navedene v Uredbi (EU) št. 537/2014. Za možnost opravljanja določenih davčnih storitev in storitev v povezavi z ocenjevanjem vrednosti se niso odločile Portugalska, Francija, Italija, Malta, Slovenija in Poljska. Vse ostale pod določenimi pogoji dopuščajo možnost opravljanja teh storitev. Vse države članice, razen Portugalske, pa so se odločile za omejitev revizijskih pristojbin v višini 70 % povprečja v zadnjih treh letih (Portugalska je omejitev postavila na 30 %). Iz opisanih dejstev vidimo, da so se države članice harmonizirano lotile implementacije Uredbe (EU) št. 537/2014, vsaj kar se tiče uvedbe seznama prepovedanih nerevizijskih storitev (Accountancy Europe, 2017).

SKLEP

V revizijski stroki se že desetletja razpravlja o perečih vprašanjih, kot so: Ali opravljanje nerevizijskih storitev vpliva na neodvisnost revizorja? Ali vrednost nerevizijskih storitev vpliva na kvaliteto revizije? Ali vrednost nerevizijskih storitev vpliva na neodvisnost revizorja? ipd. Različne študije v večini primerov niso pokazale pozitivnih rezultatov za razrešitev tovrstnih vprašanj, vendar pa se je EU vseeno začela ukvarjati s to problematiko. Ko je v EU izbruhnila gospodarska kriza, je javnost iskala krivce za njen nastanek, med katere so v veliki meri uvrščali tudi revizijske družbe. Evropska komisija se je na kritike javnosti, odzvala s pričetkom debat na temo izboljšanja neodvisnosti revizorjev ter ukrepi, ki bi povečali transparentnost njihovega dela. V debate so vključili različne organe (družbe, revizorje, zakonodajalce, regulatorje ...). Na podlagi ugotovitev je bila sprejeta revizijska reforma, ki vključuje Direktivo in Uredbo. V revizijsko stroko sta prinesli veliko sprememb.

V magistrskem delu sem se osredotočila na seznam prepovedanih nerevizijskih storitev, ki jih je uvedla nova reforma. V predhodnih direktivah je bilo določeno, da revizor ne sme opravljati nerevizijskih storitev, če le-te ogrožajo njegovo neodvisnost pri opravljanju zakonske revizije. Države članice so imele to področje zelo različno urejeno, z revizijsko reformo pa je seznam prepovedanih nerevizijskih storitev enoten za vse države članice EU. Nerevizijske storitve, ki so zajete na seznamu, so po oceni Evropske komisije tiste, ki najbolj ogrožajo revizorjevo neodvisnost in so v praksi precej pogoste. Po pregledu lokalne ureditve področja nerevizijskih storitev v izbranih državah opazimo, da se na njihovih seznamih pojavljajo iste/podobne storitve, iz česar sklepamo, da tudi države članice

¹² <https://www.8cld.eu/Pages/Index.aspx#>

ocenjujejo, da te storitve bolj ogrožajo revizorjevo neodvisnost. To so računovodske, knjigovodske, davčne, pravne storitve, storitve notranjega revidiranja, aktuarske storitve in storitve ocenjevanja vrednosti. Države med bolj tvegane storitve uvrščajo tudi IT storitve na področju računovodstva. Na splošno je ocenjeno, da revizorjevo neodvisnost bolj omajajo storitve, ki imajo pomemben vpliv na računovodske izkaze oz. storitve, na katere se revizor pri revidiranju računovodskih izkazov bolj opira (npr. vzpostavljanje notranjih kontrol v družbi, na katere se nato revizor pri svojem delu zanaša). To so torej storitve, ki predstavljajo grožnjo neodvisnosti revizorja na podlagi samopregledovanja. Ostale storitve, ki niso neposredno povezane z računovodstvom ter storitve, ki nimajo pomembnega vpliva na računovodske izkaze precej manj vplivajo na revizorjevo neodvisnost.

Prepovedanih storitev, objavljenih v Uredbi (EU) št. 537/2014, revizorji nikakor ne smejo opravljati, opravljajo pa lahko ostale storitve, ki niso na tem seznamu, vendar po predhodnem pregledu in potrditvi s strani revizijske komisije. Le-ta mora preveriti in oceniti, ali lahko opravljanje nerevizzijske storitve vpliva na neodvisnost revizorja ter na podlagi tega potrdi ali ovrže predlog za izvajanje storitve. Glavni odločevalec pri sprejemanju nerevizzijskih storitev so še vedno etični kodeksi revizorjev in ohranjanje neodvisnosti. V kolikor je družba oz. njen revizor v dilemi, ali bo opravljanje zakonskih revizijskih storitev skupaj z opravljanjem izrednih nerevizzijskih storitev vplivalo na neodvisnost revizorja, ne sme sprejeti tega posla. Opravljanje nerevizzijskih storitev samo po sebi ne pomeni, da je neodvisnost zmanjšana, saj če obstajajo ustrezni zaščitni ukrepi (razna varovala), neodvisnost ostaja na enako visoki ravni.

Javnost opravljanje nerevizzijskih storitev na splošno povezuje z zmanjšanjem neodvisnosti revizorja in slabšo kvaliteto opravljenih revizij, čeprav študije te teze ne potrjujejo. Obstajajo številna mnenja glede prednostih, ki jih prinašajo te storitve (boljše poznavanje družbe in okolja v katerem deluje, pridobivanje informacij je hitrejše, revizorji imajo znanja iz različnih področij, kar vpliva na boljšo kvaliteto opravljenih revizij, možnost stroškovnih prihrankov). Iz tega sledi, da generalna prepoved nerevizzijskih storitev ni smotrna, je pa res, da s tem ukrepom pridobijo srednje revizijske družbe več možnosti za pridobitev posla nerevizzijskih storitev, kar bi posledično povečalo konkurenco na revizijskem trgu in izboljšalo kakovost revizij. Prav tako bo pregled nad opravljanjem revizijskih in nerevizzijskih storitev, ki jih opravljajo revizorji bolj pregledna in nadzorovana.

Države članice imajo dokaj proste roke pri dopolnjevanju seznama prepovedanih storitev. Od njih je odvisno, ali bodo seznam še poostrile ali ne. Enoten seznam prepovedanih storitev je vsekakor prednost in bo omogočal harmonizacijo pravil znotraj EU, vendar pa se vseeno lahko pojavijo problemi pri interpretaciji tovrstnega seznama in posledično pri vpeljevanju v lokalno zakonodajo. Države bodo namreč zelo različno implementirale reformo, odvisno od tega, kako imajo to področje že urejeno. Idealno bi bilo, da imajo vse

članice to skladno, saj je želja po harmonizaciji pravil znotraj EU zelo visoka. Družbe so namreč zelo globalizirane (nadrejena družba je v eni državi, odvisne družbe so v drugih).

Ureditev nerevizijskih storitev v Sloveniji sem primerjala s še tremi državami, to so Francija, Velika Britanija in Nemčija. Iz primerjave ugotavljam, da so imele vse države, razen Nemčije, pred Uredbo (EU) št. 537/2014 že precej dobro urejene zahteve glede opravljanja nerevizijskih storitev, medtem ko so bile zahteve Nemčije bolj šibke. Med strožjimi državami je Francija, ki je obstoječi seznam prepovedanih storitev še dodatno razširila. Posebnost v Franciji so tudi skupne revizije. Omejitev opravljanja nerevizijskih storitev za SIJ zajema celotno revizijsko mrežo, kar v okviru skupnih revizij zajema vsaj dve revizijski mreži. Nemčija pa je edina izmed teh štirih držav, ki je imela že uvedeno omejitev vrednosti nerevizijskih storitev glede na vrednost revizijskih poslov. Skupno vsem državam pa je, da so etične zahteve glede zagotavljanja neodvisnosti revizorjev dokaj podobne, kar pomeni, da v nobeni od držav revizor ne sme opravljati nerevizijskih storitev, če bi to pomenilo, da bo njegova neodvisnost ogrožena. Revizijsko reformo so vse družbe vpeljale kot dopolnitve k obstoječim predpisom, kamor spadajo Zakon o revidiranju, Zakon o gospodarskih družbah, Trgovinski zakonik, Etični kodeks ipd.

Poleg seznama prepovedanih storitev je bila z revizijsko reformo uvedena tudi omejitev revizijskih pristojbin. Revizor lahko opravlja nerevizijske storitve samo v višini 70 % triletnega povprečja. Glede na vse te dodatne zahteve v zvezi z nerevizijskimi storitvami lahko sklepam, da bodo družbe za najemanje nerevizijskih storitev iz preventive raje najemale druge družbe in ne svojih zakonskih revizorjev. Po novem ima pomembno vlogo pri pregledovanju in spremljanju dela revizorjev revizijska komisija, ki mora imeti celovit pregled nad opravljanjem nerevizijskih storitev ter s tem povezano neodvisnostjo revizorjev. Dodatne zahteve so izboljšale komunikacijo med revizorji in revizijsko komisijo, povečale nadzor nad njihovim delom ter na ta način blažijo grožnje neodvisnosti, ki pretijo revizorjem pri njihovem delu. Vsi ti ukrepi so preventivne narave in vsekakor povečujejo transparentnost poslovanja revizijskih družb ter njihovo neodvisnost, kar pa je glavni cilj revizijske reforme. Na podlagi tega lahko zaključimo, da so in bodo spremembe uspešno vplivale na učinkovitost opravljenih revizij, saj se revizorji lahko bolj osredotočijo na opravljanje revizijskih storitev.

LITERATURA IN VIRI

1. Accountancy Europe. (2017). *Member States' implementation of new EU audit rules*. Najdeno 3. marca 2018 na spletnem naslovu https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Audit-policy-implementation-state-of-play_December-2017.pdf
2. The Auditing Practices Board. (2014). *APB Ethical standard (revised): Non-audit services provided to audited entities*. Najdeno 10. februarja 2018 na spletnem naslovu [https://www.frc.org.uk/getattachment/b4356174-da74-47c3-be85-d16c6ac7dc7a/ES-5-\(Revised\)-Non-audit-services-provided-to-audit-Dec-2011.pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/b4356174-da74-47c3-be85-d16c6ac7dc7a/ES-5-(Revised)-Non-audit-services-provided-to-audit-Dec-2011.pdf)
3. BPP Learning Media Ltd. (2014a). *ACCA Course Notes: Paper 8-Audit and Assurance*. London: BPP Learning Media Ltd.
4. BPP Learning Media Ltd. (2014b). *ACCA Practice and Revision Kit: Paper 8- Audit and Assurance (8th ed.)*. London: BPP Learning Media Ltd.
5. Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz. (2016). *Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung)*. Najdeno 3. marca 2018 na spletnem naslovu https://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/WPO_16.pdf
6. Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz. (2017). *Handelsgesetzbuch*. Najdeno 10. februarja 2018 na spletnem naslovu <https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/BJNR002190897.html>
7. Causholli, M., Chambers, D., & Payne, J. (2015). "Does Selling Non-Audit Services Impair Auditor Independence? New Research Says, "Yes" ". *Current issues in Auditing*, 9(2), P1-P6.
8. CNCC. (2010). *Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes*. Najdeno 10. februarja 2018 na spletnem naslovu <https://doc.cncc.fr/docs/code-de-deontologie8869/attachments/brochure-code-de-deontologie-02-2010>
9. Commercial code. (2013). Najdeno 9. februarja 2018 na spletnem naslovu https://www.legifrance.gouv.fr/content/download/8016/107146/version/5/file/code_commerce_part_L_EN_20130701.pdf
10. The Companies Regulations. (2011). *Statutory Instrument 2011, No. 2198, Disclosure of Auditor Remuneration and Liability Limitation Agreements*. Najdeno 10. februarja 2018 na spletnem naslovu http://www.legislation.gov.uk/uksi/2011/2198/pdfs/uksi_20112198_en.pdf.

11. Deloitte. (2016a). *Governance in brief: FRC issues 2016 UK Corporate Governance Code, Guidance on audit committees and changes to auditor independence rules – Part One*. Najdeno 9. julija 2017 na spletnem naslovu <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/audit/deloitte-uk-governance-in-brief-code-and-guidance-on-audit-committees-gib.pdf>
12. Deloitte. (2016b). *Pregledno poročilo Deloitte revizija d.o.o.* Najdeno 20. junija 2017 na spletnem naslovu https://www2.deloitte.com/si/sl/pages/audit/articles/pregledno-poro_ilo-za-poslovno-let-2015.html
13. Deloitte. (2017). *Pregledno poročilo Deloitte revizija d.o.o.* Najdeno 20. junija 2017 na spletnem naslovu https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/si/Documents/about-deloitte/si_Transparency_report_2017_slo_final.pdf
14. Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta. *Uradni list Evropske unije* L 157/87. Najdeno 20. junija 2017 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0043:20080321:SL:PDF>
15. Direktiva 2014/56/EU Evropskega parlamenta in Sveta. *Uradni list Evropske unije* L 158/196. Najdeno 20. junija 2017 na spletnem naslovu http://www.iusinfo.si/Priloge/SLOJ/SLOJ701L2014M5SLO158N6_11_1.pdf
16. ESCP Europe. (2011). *Study on the effects of the implementation of the acquis on statutory audits of annual and consolidated accounts including the consequences on the audit market – Lot 1*. Najdeno 25. junija 2017 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/studies/201111-annex_en.pdf
17. Evropska komisija. (2010). *Zelena knjiga. Revizijska politika: Kaj smo se naučili iz krize*. Najdeno 20. junija 2017 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:SL:PDF>
18. Evropska komisija. (2017). *Poročilo Komisije Svetu, Evropski centralni banki, Evropskemu odboru za sistemska tveganja in Evropskemu parlamentu o spremljanju razvoja na trgu EU za zagotavljanje storitev obveznih revizij subjektom javnega interesa v skladu s členom 27 Uredbe (EU) št. 537/2014*. Najdeno 19. februarja 2018 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=CELEX:52017DC0464>.
19. Evropski parlament. (2018). *Viri in področje uporabe prava Evropske unije*. Najdeno 8. februarja 2018 na spletnem naslovu http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/sl/FTU_1.2.1.pdf

20. EY. (2016). *EU audit legislation: the member states implementation*. Najdeno 9. julija 2017 na spletnem naslovu <http://www.ey.com/gl/en/issues/governance-and-reporting/public-policy/ey-eu-audit-legislation-member-states-pie-definitions>
21. EY. (2017): *Pregledno poročilo 2017, EY Slovenija*. Najdeno 25. novembra 2017 na spletnem naslovu [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-transparency-report-2017-slovenia/\\$File/ey-transparency-report-2017-slovenia.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-transparency-report-2017-slovenia/$File/ey-transparency-report-2017-slovenia.pdf)
22. EY Slovenija. (2016). *Pregledno poročilo 2016*. Najdeno 20. junija 2017 na spletnem naslovu [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-transparency-report-slovenia-2016/\\$FILE/ey-transparency-report-slovenia-2016-si.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-transparency-report-slovenia-2016/$FILE/ey-transparency-report-slovenia-2016-si.pdf)
23. FEE. (2014). *Briefing paper: The Provision of Non-Audit Services to Audit Clients*. Najdeno 30. decembra 2017 na spletnem naslovu https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/BP_140825_-_Provision_of_NAS.pdf
24. Financial reporting council. (2010). *Guidance on audit committees*. Najdeno 23. junija 2017 na spletnem naslovu <http://frc.org.uk/getattachment/fd68e3e4-7c14-491e-b8ad-ce7af6fd4517/Guidance-on-Audit-Committees.aspx>
25. ICAEW. (2017). *The provision of non-audit services to audit clients*. Najdeno 20. junija 2017 na spletnem naslovu <http://www.icaew.com/en/technical/ethics/auditor-independence/provision-of-non-audit-services-to-audit-clients>
26. IESBA. (2011). *Comparison by topic of the independence requirements in the IESBA code relating to the audit of PIEs to those of certain jurisdiction*. Najdeno 10. februarja 2018 na spletnem naslovu <https://www.ethicsboard.org/system/files/meetings/files/6227.pdf>
27. IFAC. (2011). *Kodeks etike za računovodske strokovnjake*. Najdeno 10. maja 2017 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/sites/default/files/rev-kodeks_etike_iesba.pdf
28. KPMG. (2015). *EU Audit Reform: An update on the UK consultations*. Najdeno 9. julija 2017 na spletnem naslovu <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/01/eu-audit-reform-december-2015.pdf>
29. KPMG. (2016a). *Dopolnjeno letno pregledno poročilo, KPMG Slovenija, d. o. o.* Najdeno 20. junija 2017 na spletnem naslovu https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/SI_Amended_Transparency_Report_2015_2.pdf

30. KPMG. (2016b). *EU Audit Legislation in Germany*. Najdeno 9. julija 2017 na spletnem naslovu <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/eu-audit-reform-germany.pdf>
31. KPMG. (2016c). *EU audit reform – What you need to know. Fact sheet: restrictions on Certain Non-Audit Services to Public Interest Entity audit clients*. Najdeno 9. julija 2017 na spletnem naslovu <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2016/10/nas-factsheet-oct-2016.pdf>
32. KPMG. (2016d). *Letno pregledno poročilo, KPMG Slovenija, d. o. o.* Najdeno 20. junija 2017 na spletnem naslovu https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/si/pdf/Transparency_Report_Slovene_2016.pdf
33. KPMG. (2017a). *EU Audit Legislation in France*. Najdeno 9. julija 2017 na spletnem naslovu https://s3.amazonaws.com/kpmg-global/EU%20Audit%20Reform%20Map/v3/pdf/kpmg%20France_EU%20Audit%20reform_May%202017_final.pdf
34. KPMG. (2017b). *Shedding light on EU Audit legislation- frequently asked questions*. Najdeno 4. januarja 2018 na spletnem naslovu <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/07/shedding-light-on-eu-audit-legislation.pdf>
35. KPMG. (2017c). *Letno pregledno poročilo 2017, KPMG Slovenija, d. o. o.* Najdeno 8. februarja 2018 na spletnem naslovu https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/si/pdf/SI_Transparency_Report_SLO_2017_7.pdf
36. 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. Najdeno 9. julija 2017 na spletnem naslovu <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOid=7439537&fileOid=7439540>
37. Mazars. (2014). *Guidebook to the European Audit reform: A new environment for PIEs and their auditors in Europe*. Najdeno 9. julija 2017 na spletnem naslovu <https://www.mazars.com/Home/News/Latest-News3/Guidebook-to-the-European-Audit-Reform>

38. Mazars. (2016). *The EU audit reform in Germany*. Najdeno 29. decembra 2017 na spletnem naslovu <https://www.mazars.com/Home/Our-expertise/Financial-reporting-audit-advisory/The-EU-Audit-Reform/About-the-reform/Implementing-the-EAR-at-Member-State-level/Germany>
39. Mednarodni standardi revidiranja. (2009). *MSR 200: Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja*. Ljubljana: Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil. Najdeno 25. junija 2017 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr_200.pdf
40. Ministrstvo za finance. (2016). *Predlog zakona o revidiranju in ocenjevanju vrednosti*. Najdeno 4. julija 2017 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Finan%C4%8Dni_sistem/2016-04-26_predlog_javna_obravnavna.pdf
41. Mnenje Evropskega ekonomsko-socialnega odbora o zeleni knjigi Revizijska politika: Kaj smo se naučili iz krize. *Uradni list* Evropske unije C 248/92.
42. Ojo, M. (2009). *Regulating non audit services: Towards a principles based approach to regulation*. Najdeno 20. junija 2017 na spletnem naslovu <http://mpira.ub.uni-muenchen.de/19408/>
43. Orsi, S., & Deegan, G. (2016). The road to audit reform. *Accountancy Ireland*, 48(3), 28.
44. PWC. (2016). *Pregledno poročilo za poslovno leto, ki se je končalo 30. junija 2016*. Najdeno 20. junija 2017 na spletnem naslovu http://www.pwc.com/si/en/home/assets/transparency_report/Transparency_Report_Slovenija_2016.pdf
45. PWC. (2017). *Pregledno poročilo za poslovno leto, ki se je končalo 30. junija 2017*. Najdeno 25. novembra 2017 na spletnem naslovu https://www.pwc.com/si/sl/assets/TR_2017_CEE_SL.pdf
46. Quick, R., & Warming-Rasmussen, B. (2015). An Experimental Analysis of the Effects of Non-audit Services on Auditor Independence in Appearance in the European Union: Evidence from Germany. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 26(2), 150-187.
47. Ratzinger-Sakel, N., & Shonberger M. (2015). "Restricting Non-Audit Services in Europe – The Potential (Lack of) Impact of a Blacklist and a Fee Cap on Auditor Independence and Audit Quality". *Accounting in Europe*, 2(1), 61-86.

48. Slovenski inštitut za revizijo. (1994). *Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. Najdeno 10. septembra 2017 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/kodeks_poklicne_etike_zr.pdf
49. Slovenski inštitut za revizijo. (2009). *Hierarhija pravil revidiranja*. Najdeno 23. januarja 2018 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/sites/default/files/rev-hierarhija_prav_revid.pdf
50. Slovenski inštitut za revizijo. (2011). *Navodilo 2: Katalog prepovedanih storitev revizijskih družb*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. Najdeno 20. junija 2017 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/aktualno/dokumenti/Katalog_prepovedanih_storitev_JU.pdf
51. 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 Sklepa Komisije 2005/909/ES. *Uradni list* Evropske unije l. 158/77.
52. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list* RS št. 42/2006, 60/2006 popr., 26/2007-ZSDU-B, 33/2007- ZSReg-B, 67/2007-ZTFI (100/2007 popr.), 10/2008, 68/2008, 23/2009; *Odl. US*: U-I-268/06-35. Najdeno 25. junija 2017 na spletnem naslovu <http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?urlid=200965&stevilka=3036>
53. Zakon o revidiranju. *Uradni list* RS št. 65/2008. Najdeno 20. junija 2017 na spletnem naslovu <http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?urlid=200865&stevilka=2813>
54. Združenje nadzornikov Slovenije. (2009). *Priporočila za revizijske komisije*. Ljubljana: *Združenje nadzornikov Slovenije*. Najdeno 20. junija 2017 na spletnem naslovu http://www.zdruzenje-ns.si/db/doc/upl/si_audit_brochure_low.pdf