

Na podlagi 4. in 15. člena Zakona o revidiranju (Uradni list RS, št. 65/08; odslej ZRev-2) in v skladu s soglasjem Agencije za javni nadzor nad revidiranjem št. 10.00-4/2013 z dne 25.03.2013 je Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo na 31. redni seji dne 18. aprila 2013 sprejel

NAVODILO ZA DELOVANJE REVIZIJSKIH DRUŽB 2

KATALOG PREPOVEDANIH STORITEV

1. UVOD

Osnova za oblikovanje tega kataloga je Zakon o revidiranju, ki določa, da revizijska družba ne sme opravljati storitve revidiranja računovodskih izkazov, če sama oziroma katera koli organizacijska enota v mreži, ki ji pripada, oziroma z revizijsko družbo povezana oseba (odslej revizijska družba) opravlja ali je v zadnjih dveh letih pred sklenitvijo pogodbe o revidiranju računovodskih izkazov opravljala pri pravni osebi:

- 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, in 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.

Prav tako osnovo za oblikovanje tega kataloga predstavlja Kodeks poklicne etike računovodskih strokovnjakov (Kodeks), ki ga je sprejela Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov.¹ Ta kodeks določa, da opravljanje storitev, ki niso pridobivanje zagotovil, lahko ogroža neodvisnost podjetja računovodskih strokovnjakov, povezanega podjetja računovodskih strokovnjakov ali članov skupine za pridobivanje zagotovil. Zato je treba ovrednotiti pomembnost grožnje, ki jo povzroči opravljanje takšnih storitev. V nekaterih primerih je možno odstraniti ali zmanjšati grožnje z uporabo varoval. V drugih primerih ni na razpolago varoval, ki bi zmanjšala grožnjo na sprejemljivo raven.

¹

http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Javno_ra%C4%8Dunovodstvo/Predpisi/Dokumenti_EU/Kodeks_etike_rac_strokovnjaki.pdf.

Izhodišči za pripravo tega kataloga sta, da je pri storitvah, ki jih ta obravnava, v revizijski družbi zaradi narave teh storitev oteženo uvajanje ustreznih varoval, ki bi v zadostni meri preprečevala nevarnost koristoljubja, samoocenjevanja in zagovornišva, ter da ni primerno ločevati med večjim ali manjšim javnim interesom, izraženim z naročniki obravnavanih storitev, ki bi bili lahko tudi naročniki revidiranja računovodskih izkazov, saj mora biti visoka in enaka stopnja neodvisnosti zagotovljena v vseh primerih. Obe izhodišči imata podlago v ZRev-2, ki izvajanje naštetih storitev nedvoumno povezuje s prepovedjo revidiranja računovodskih izkazov. Prav tako so bile upoštevane tudi slabosti samoocenjevanja (predvsem subjektivnost) revizijske družbe o stopnji ogroženosti njene neodvisnosti. Zato so strožja oziroma jasneje postavljena merila neodvisnosti revizijske družbe pri obravnavanih storitvah v tem katalogu glede na tiste, ki jih določa Kodeks, po mnenju Inštituta upravičena in v javnem interesu.

2. NAMEN

Katalog ne predstavlja obvezne razlage četrte točke prvega odstavka 45. člena ZRev-2.

Namen kataloga je predstaviti mnenje Slovenskega inštituta za revizijo, katere storitve sodijo v posamezno vrsto storitev, ki jih ZRev-2 obravnava kot nezdružljive s storitvami revidiranja računovodskih izkazov.

Katalog prepovedanih storitev v smislu dobre prakse podrobneje opredeljuje določbe četrte točke prvega odstavka 45. člena ZRev-2, ki le na splošno navaja storitve, ki jih revizijska družba ne sme opravljati za naročnika revidiranja računovodskih izkazov, ker bi v nasprotnem kršila zahteve pravil revidiranja po njeni neodvisnosti in nepristranskosti. V praksi se je namreč pojavilo različno razumevanje obravnavanih določb zakona, zato se s tem katalogom revizijskim družbam pomaga pri presojanju nevarnosti kršenja ZRev-2. Prav tako je namen kataloga, da s spoštovanjem njegovih določb revizijska družba lahko zagotavlja visoko raven etičnega ravnanja, kar od nje zahtevajo Mednarodni standardi revidiranja in Kodeks poklicne etike računovodskih strokovnjakov.

Namen kataloga ni podrobno navajati vseh storitev, ki bi lahko v kombinaciji z opravljanjem storitev revidiranja pomenile tveganje kršitev ZRev-2, omogoča pa vpogled v razumevanje prepovedanih storitev s strani stroke. Zato pri storitvah, ki jih ta katalog ne obravnava, revizijske družbe ravnajo v skladu s Kodeksom in drugimi pravili revidiranja, ki se nanašajo na zagotavljanje neodvisnosti in nepristranskosti.

Revizijske družbe se opozori na 22. člen revizijske direktive, ki za glavnega presojevalca njihove neodvisnosti postavlja *nepristransko, razumno in obveščeno tretjo stranko*. Pri uporabi varoval za zagotavljanje neodvisnosti morajo zato revizijske družbe posebno pozornost posvetiti vprašanju, kot na primer, ali taka oseba razume:

- zagotavljanje izvajanja različnih storitev s strani različnih zaposlenih v revizijski družbi ali njenih organizacijskih enotah kot zadostno zagotovilo neodvisnosti revidiranja, ali pa nasprotno meni, da se v vseh primerih pojavlja en izvajalec, to je revizijska družba, ki v vseh primerih nastopa kot nosilec posla;
- pomembnost vpliva na računovodske izkaze podobno kot revizijska družba;

- da enaka opravljena storitev revizijske družbe pri revidiranju računovodskih izkazov subjekta javnega interesa lahko pomeni ogrožanje neodvisnosti revidiranja, pri ostalih subjektih pa ne;
- prevzemanje odgovornosti za sprejete poslovne odločitve kot zadosten pogoj za neodvisnost revizijske družbe pri revidiranju, ne glede na to, da sprejete odločitve temeljijo na nasvetih revizijske družbe.

Katalog se osredotoča zgolj na pogoje, ki morajo biti izpolnjeni za izvajanje storitev revidiranja računovodskih izkazov, ne pa za druge storitve revidiranja, kot so opredeljene v ZRev-2.

3. PREPOVEDANE STORITVE

Kadar koli je v tem katalogu v povezavi z drugimi storitvami, ki niso revidiranje računovodskih izkazov, omenjena revizijska družba, je s tem mišljena tudi organizacija v mreži² ali povezana družba³.

Da se neko dejanje revizijske družbe šteje za storitev, mora biti izpolnjen vsaj eden od naslednjih pogojev, in sicer mora biti tako dejanje:

- vnaprej dogovorjeno,
- posebej zaračunano ali
- zaključeno s pisnim izdelkom izvajalca.

V nadaljevanju je treba pri obravnavanih storitvah upoštevati pravilo, da izvedba vsake od prepovedanih storitev po 45. členu Z-Rev 2 za naročnika revizijski družbi onemogoča sklenitev posla revidiranja računovodskih izkazov z istim naročnikom ali naročnikom, na katerega računovodske izkaze je opravljena storitev vplivala, in sicer najmanj dve leti po izvedbi storitve. Dveletno obdobje se začne šteti od trenutka vpliva rezultata storitve na naročnikove računovodske izkaze naprej oziroma od zaključka storitve.

3.1. Podrobnejše opredelitve in primeri storitev, obravnavanih v četrtem odstavku 45. člena ZRev-2

3.1.1. Kakršne koli računovodske oziroma knjigovodske storitve

Revizijska družba ne sme opravljati revidiranja računovodskih izkazov družbe, kateri nudi tudi storitve na izbranem področju računovodenja, npr. vodenje poslovnih knjig, sestavljanje računovodskih obračunov itd. Pod temi storitvami se razumejo zbiranje ter časovno in stvarno urejevanje podatkov, dokumentiranje in evidentiranje vseh že nastalih posamično opredeljenih poslovnih procesov in stanj, ki zaradi izražanja v denarni merski enoti omogoča oblikovanje slike o celotnem preteklem delovanju z namenom sestavljanja končnih računovodskih obračunov, ki vsebujejo podatke o uresničenih sredstvih, obveznostih do virov sredstev, prihodkih in odhodkih.

² 14. točka 3. člena ZRev-2.

³ 28. točka 3. člena ZRev-2.

Naslednje storitve revizijske družbe ne predstavljajo grožnje njeni neodvisnosti, če so splošne svetovalne narave in se ne smejo nanašati na konkretne računovodske probleme naročnika revizije, in sicer v obliki razgovorov glede⁴:

- uporabe računovodskih standardov ali usmeritev in zahteve po razkritjih v računovodskih izkazih;
- ustreznosti finančnih in računovodskih kontrol ter metod, uporabljenih pri določanju navedenih zneskov sredstev in obveznosti;
- predlaganih popravljalnih vknjižb v dnevnik;
- razreševanja problemov v zvezi z usklajevanjem kontov ali proučevanja in zbiranja informacij za predpisano poročanje;
- posebnosti pretvorbe obstoječih računovodskih izkazov po enem okviru računovodskega poročanja v drug okvir.

3.1.2. Storitve ocenjevanja vrednosti za namene računovodskega poročanja, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov

Vrednotenje obsega predpostavke o prihodnjem razvoju, uporabo nekaterih metod in tehnik ter povezovanje vsega tega, da bi se izračunala neka vrednost ali niz vrednosti za sredstvo, dolg ali organizacijo kot celoto.

Ocenjevanje vrednosti za namene računovodskega poročanja za potrebe tega kataloga pomeni *vsako merjenje vrednosti sredstva ali obveznosti za vključitev v izkaz finančnega položaja, razporeditev nabavne vrednosti pridobljenega podjetja, preizkus oslabitve, razvrstitev najemov in za vhodne podatke za ocenjevanje vrednosti za izračun stroškov amortizacije v izkazu poslovnega izida*, ki pomembno vpliva na računovodske izkaze naročnika, ne glede na to, kakšna pravila ocenjevanja vrednosti so bila pri tem upoštevana.

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, se ne štejejo za prepovedane storitve, če rezultati takih cenitev niso vključeni v računovodske izkaze.

3.1.3. Storitve davčnega svetovanja, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov

	Navedba storitve in njen opis	Datum vključitve
a.	Priprava davčnih obračunov Revizijska družba ne sme revidirati računovodskih izkazov družbe, za katero je pripravljala davčne obračune z namenom zagotavljanja pravilnega in pravočasnega obračunavanja davkov in prispevkov, kot so na primer obračun	18.04.2013

⁴ Kodeks, odstavek 290.169 in 290.170.

	<p>davka od dohodka pravnih oseb, obračun plač zaposlenim, obračun davka na dodano vrednost, obračun raznih taks in podobno.</p> <p>Pregled pravilnosti zgoraj omenjenih izračunov, ki vsebuje poročilo o morebitnih nepravilnostih in predloge za njihovo odpravo, kot tudi sporočanje podatkov iz davčnih obračunov za namene, ki niso del davčnega postopka, ne predstavljata storitve iz prejšnjega odstavka.</p> <p>Prav tako storitev iz prvega odstavka ne predstavljajo:</p> <ul style="list-style-type: none"> – prepis ali prevedba podatkov iz evidenc naročnika v ustrezne standardizirane obrazce, pri čemer revizijska družba s svojim delom ne vpliva ali ne more vplivati na pravilnost davčne obravnave; – pomoč pri razumevanju davčne zakonodaje in predstavitev davčne sodne prakse, kadar je ta splošne narave in ne rešuje konkretnih davčnih problemov naročnika; – izračuni davčnih obveznosti, ki jih pred evidentiranjem v poslovne knjige potrdi davčni organ z odmernimi odločbami ali na drug način. <p>Dopustnost storitev iz prvega odstavka se presoja tudi glede na⁵:</p> <ul style="list-style-type: none"> – 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. 	
--	---	--

3.1.4. Storitve zastopanja v davčnih in sodnih postopkih v davčnih zadevah

	Navedba storitve in njen opis	Datum vključitve
a.	<p>Storitve zastopanja v davčnih postopkih</p> <p>Revizijska družba ne sme revidirati računovodskih izkazov družbe, za katero v davčnih postopkih nastopa kot njena zastopnica ali pooblaščenka. Za potrebe te točke se davčni postopek razume kot vsak postopek, ki ga ureja Zakon o davčnem postopku.</p> <p>Svetovanje pri postopkih, ki se vodijo na podlagi Zakona o davčnem postopku, ne predstavlja storitve iz prejšnjega odstavka.</p>	18.04.2013
b.	<p>Storitve zastopanja v sodnih postopkih v davčnih zadevah</p> <p>Revizijska družba ne sme revidirati računovodskih izkazov družbe, za katero je v sodnih postopkih, ki so se nanašali na davčne zadeve, nastopala kot njena</p>	18.04.2013

⁵ Kodeks, odstavek 290.188

	<p>zastopnica ali pooblaščenka. Za potrebe te točke se sodni postopek razume kot vsak postopek, ki ga vodi oziroma poteka na sodišču katere koli stopnje.</p> <p>Svetovanje v povezavi s sodnimi postopki v davčnih zadevah ne predstavlja storitve iz prejšnjega odstavka.</p>	
--	---	--

3.1.5. Storitve notranjega revidiranja

	Navedba storitve in njen opis	Datum vključitve
a.	<p>Storitve notranjega revidiranja</p> <p>Revizijska družba ne sme revidirati računovodskih izkazov družbe, kateri je opravljala tudi kakršne koli storitve notranjega revidiranja. Za storitev notranjega revidiranja se šteje neodvisna in nepristranska dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, ki je namenjena povečevanju koristi in izboljševanju delovanja organizacije. Organizaciji pomaga uresničevati njene cilje s spodbujanjem premišljenega, urejenega načina vrednotenja in izboljševanja uspešnosti postopkov ravnanja s tveganjem ter njegovega obvladovanja in upravljanja.</p> <p>Storitve, ki za namene kataloga ne sodijo v to skupino, so:</p> <ul style="list-style-type: none"> – opravljanje presoje kakovosti notranjerevizijske funkcije; – pomoč pri vzpostavitvi notranjerevizijske funkcije; – storitve notranjega revidiranja, ki ni povezano z notranjimi računovodskimi kontrolami, računovodsko ureditvijo ali računovodskimi izkazi; – storitve notranjega revidiranja, ki ne presegajo postopkov, ki jih revizijska družba običajno opravlja oziroma jih mora opraviti v okviru revizije računovodskih izkazov. <p>Storitve iz tretje alineje prejšnjega odstavka vključujejo tudi storitve revizije informacijskih sistemov, ki se izvajajo kot storitve notranjega revidiranja s strani revizijskih družb, če te storitve niso povezane z notranjimi računovodskimi kontrolami, računovodsko ureditvijo ali računovodskimi izkazi.</p>	18.04.2013

3.1.6. Storitve poslovno-finančnega svetovanja, ki vplivajo na postavke računovodskih izkazov, in storitve poslovno-finančnega svetovanja, ki vključujejo oglaševanje, trgovanje ali jamstvo za lastniške deleže in dolžniške vrednostne papirje pravne osebe

Storitve poslovno-finančnega svetovanja, ki vplivajo na računovodske izkaze naročnika, lahko povzročajo nevarnost samoocenjevanja in zagovarjanja. Storitve, vključene v tem poglavju, so predvsem:

	Navedba storitve in njen opis	Datum vključitve
a.	<p>Aktuarske storitve</p> <p>Aktuarske storitve so za potrebe tega kataloga opredeljene kot storitve, za katere mora imeti oseba, ki jih opravlja, veljavno dovoljenje za opravljanje storitev pooblaščenega aktuarja.</p>	18.04.2013
b.	<p>Priprave pravilnikov s področja poslovanja naročnika</p> <p>Revizijska družba ne sme revidirati računovodskih izkazov naročnika, kateremu je sestavila pravilnike in druge interne akte, katerih določbe lahko pomembno vplivajo na računovodske izkaze naročnika.</p>	18.04.2013
c.	<p>Vzpostavitev in organizacija računovodskih in drugih poslovnih funkcij podjetja</p>	18.04.2013

3.1.7. Pravne storitve

Pravne storitve so za potrebe tega kataloga opredeljene kot storitve, za katere mora imeti oseba, ki jih opravlja, bodisi dovoljenje za nastopanje pred pristojnimi sodišči, pri katerih morajo biti opravljene, bodisi zahtevano pravno izobrazbo za opravljanje odvetniškega poklica⁶.

3.1.8. Kakršne koli druge storitve, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov

Na splošno velja, da lahko storitev revizijske družbe, ki ni revidiranje, vpliva na računovodske izkaze naročnika revizije, kadar njeni rezultati pomembno vplivajo ali bi lahko vplivali na:

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

⁶ Kodeks, odstavek 290.209.

	Navedba storitve in njen opis	Datum vključitve
a.	<p>Revizija stvarnega vložka za naročnika revidiranja (334. čl. ZGD-1)</p> <p>Revizijska družba ne sme revidirati računovodskih izkazov družbe, ki je vložila ali v katero je bil zaradi povečanja osnovnega kapitala vložen stvarni vložek, razen če:</p> <ul style="list-style-type: none"> – je izvirala poštena vrednost predmeta stvarnega vložka iz revidiranega letnega poročila prejšnjega poslovnega leta oziroma iz knjigovodske vrednosti na tej podlagi – brez dodatnih prevrednotenj na višjo pošteno vrednost po tem datumu; – revizija stvarnega vložka po Zakonu o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/2006, 60/2006, 26/2007, 33/2007, 67/2007, 108/2008, 68/2008, 42/2009; odslej ZGD-1) ni zahtevana, zahtevajo pa jo ne glede na zakonska določila delničarji, sodišče ali druge zainteresirane stranke in se smiselno uporabijo določila 194.a člena ZGD-1. 	18.04.2013

b.	<p>Revizorjevo potrdilo o tehtanem povprečju enotnega tečaja iz prve alineje prvega odstavka 194.a člena ZGD-1</p> <p>Revizijska družbe ne sme revidirati računovodskih izkazov družbe, ki je vložila ali v katero je bil vložen stvarni vložek, in kateri je v postopku ustanovitve s stvarnimi vložki brez ustanovitvene revizije v skladu z drugim odstavkom 194.a člena ZGD-1 izdala potrdilo o pravilnosti ugotovitve tehtanega povprečja enotnega tečaja vrednostnega papirja, doseženega na enem ali več organiziranih trgih, kakor jih določa zakon, ki ureja trg finančnih instrumentov, v najmanj šestmesečnem obdobju, ki se konča en teden pred dnevom sprejema statuta.</p>	18.04.2013
----	---	------------

c.	<p>Primernost višine denarne odpravnine (drugi odstavek 386. člena; prvi odst. 446. člena; peti odst. 583. člena ZGD-1).</p> <p>Za revizijo primernosti višine denarne odpravnine se smiselno uporabljajo določbe 583. člena ZGD-1.</p> <p>Revizijska družba ne sme revidirati računovodskih izkazov družbe, ki kot glavni delničar v postopku iztisnitve manjšinskih delničarjev ponuja denarno odpravnino, in katere primernost višine je potrdila revizijska družba.</p>	18.04.2013
----	--	------------

d.	Revizija menjalnega razmerja pri pripojitvi (peti odst. 583. člena ZGD-1)	18.04.2013
----	--	------------

	Revizijska družba ne sme revidirati računovodskih izkazov prevzemne družbe, kadar je v postopku pripojitve izdala mnenje o tem, ali sta zagotovitev delnic prevzemne družbe po menjalnem razmerju, predlaganem v pogodbi o pripojitvi, in višina morebitnih denarnih doplačil ali ponujena odpravnina primerno nadomestilo za delnice prevzete družbe.	
--	--	--

e.	<p>Izdelava modelov za ocenjevanje vrednosti sredstev</p> <p>Revizijska družba ne sme revidirati računovodskih izkazov družbe, za katero je izdelala ali je sodelovala pri izdelavi modela, namenjenega ocenjevanju vrednosti sredstev, ki ga je družba uporabila za potrebe vrednotenja sredstev v računovodskih izkazih.</p> <p>To ne velja v primeru, ko ta model ni izrecno pripravljen za naročnika, temveč je standardno orodje za vrednotenje ("serijski" proizvod), ki ga uporabljajo druga podjetja.</p>	18.04.2013
----	--	------------

4. KONČNE DOLOČBE

Storitve iz tega kataloga bo Inštitut v okviru nadzora poslovanja revizijskih družb imel za nezdružljive s storitvami revidiranja od dneva vključitve v katalog oziroma od objave kataloga na spletnih straneh Inštituta.

Za pojasnila in tolmačenje posameznih določb kataloga je pristojen Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo oziroma po njegovem pooblastilu strokovne službe Slovenskega inštituta za revizijo.

Sonja Anadolli l.r.
predsednica Revizijskega sveta
Slovenskega inštituta za revizijo