

Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo je na svoji seji dne __.__.2011 na podlagi soglasja Agencije za javni nadzor nad revidiranjem št. __.-__-__ z dne __.__.2011 sprejel

NAVODILO 2

KATALOG PREPOVEDANIH STORITEV REVIZIJSKIH DRUŽB

1. UVOD

Osnovo za oblikovanje tega navodila predstavlja zakon o revidiranju, ki določa, da revizijska družba ne sme opravljati storitve revidiranja računovodskih izkazov, če sama oziroma katerakoli 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:

- kakršnekoli 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;
- kakršnekoli druge storitve, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov.

Prav tako osnovo za oblikovanje tega navodila predstavlja Kodeks poklicne etike računovodskih strokovnjakov, ki ga je sprejela Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov¹ (Kodeks). 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.

Izhodišči za pripravo tega navodila sta, da je v primerih storitev, ki jih ta obravnava, v revizijski družbi zaradi narave teh storitev oteženo uvajanje ustreznih varoval, ki bi v zadostni meri preprečevala

¹

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

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 v primeru obravnavanih storitev v tem navodilu, od tistih, 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 navodilom revizijskim družbam pomaga pri presojanju nevarnosti kršenja ZRev-2. Prav tako je namen kataloga, da s spoštovanjem njegovih določb revizijska družba lahko zagotavlja visok nivo etičnega ravnanja, kar od nje zahtevajo Mednarodni standardi revidiranja in Kodeks poklicne etike računovodskih strokovnjakov.

Namen kataloga ni do potankosti 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 v primerih storitev, ki jih to navodilo 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 vprašanjem, kot na primer ali taka oseba razume:

- zagotavljanje izvajanja različnih storitev s strani različnih zaposlenih v revizijski družbi ali njenih organizacijskih, kot zadostno zagotovi neodvisnosti revidiranja, ali pa nasprotno smatra, 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 v primeru revidiranja 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 in ne tudi na druge storitve revidiranja, kot so opredeljene v ZRev-2.

3. PREPOVEDANE STORITVE

Kadarkoli 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 smatra za storitev, mora biti izpolnjen vsaj eden od naslednjih pogojev, in sicer mora biti tako dejanje:

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

V primeru v nadaljevanju obravnavanih storitev je potrebno upoštevati pravilo, da izvedba vsake od storitev za naročnika, revizijski družbi onemogoča sklenitev posla revidiranja računovodskih izkazov z istim naročnikom ali naročnikom na čigar 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. Kakršnekoli 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 te storitve se razume 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 oblikovati sliko 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

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 metodik 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 navodila 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*, ne glede na to, kakšna pravila ocenjevanja vrednosti so bila pri tem upoštevana.

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

	Navedba storitve in njen opis	Datum vključitve
a.	<p>Priprava davčnih obračunov</p> <p>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 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>	

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 njen zastopnik ali pooblaščenec. Za potrebe te točke se davčni postopek razume vsak postopek, ki ga ureja Zakon o davčnem postopku.</p>	

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 njen zastopnik ali pooblaščenec. Za potrebe te točke se sodni postopek razume vsak postopek, ki ga vodi oziroma poteka na sodišču katerekoli stopnje.</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 kakršnekoli storitve notranjega revidiranja. S storitvijo notranjega revidiranja se smatra neodvisno in nepristransko dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja, ki je namenjena povečevanju koristi in izboljševanju delovanja organizacije. Organizaciji pomaga uresničevati njene cilje s spodbujanjem preišljenega, 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. 	
b.	<p>Vzpostavitev sistema notranjih kontrol</p> <p>Revizijska družba ne sme revidirati računovodskih izkazov družbe, kateri je pomagala pri načrtovanju sistema notranjih kontrol povezanih z notranjimi računovodskimi kontrolami, računovodsko ureditvijo ali računovodskimi izkazi, oziroma pomagala pri njihovi vzpostavitvi.</p>	

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

PREDLOG

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.	Aktuarske storitve	
b.	Priprave pravilnikov s področja poslovanja naročnika Revizijska družba ne sme revidirati računovodskih izkazov naročnika, kateremu je pomagala pri sestavi pravilnikov in drugih internih aktov, katerih določbe imajo lahko vpliv na računovodske izkaze naročnika. V to skupino ne sodijo storitve, ki ne presegajo postopkov, ki jih mora ali jih običajno v zvezi s pravilniki oziroma drugimi internimi akti naročnika revizijska družba opravi tudi v okviru storitev revidiranja računovodskih izkazov.	
c.	Vzpostavitev in organizacija računovodskih in drugih poslovnih funkcij podjetja	
d.	Pomoč pri zagotavljanju financiranja Revizijska družba ne sme revidirati računovodskih izkazov naročnika, kateremu je pomagala pridobiti posojila ali druge vire financiranja, na način: <ul style="list-style-type: none">- da je izdelala kakršnokoli poročilo ali analizo, ki je bila pogoj ali podlaga za pridobitev posojila,- da je jamčila za resničnost in verodostojnost podatkov, ki so posredovani posojilodajalcu,- da je jamčila za vračilo prejetih denarnih sredstev. Neodvisen pregled in izdaja mnenja o realnosti izvedbe poslovnega načrta, ki je podlaga za pridobitev posojila ali drugega vira financiranja, ne predstavlja ogrožanja neodvisnosti revizijske družbe.	
e.	Pridobivanje kadrov za naročnika revizije ali posojanje kadrov revizijske družbe za opravljanje storitev na različnih področjih poslovanja naročnika revizije Revizijska družba ne sme voditi postopkov pridobivanja in izbire kadrov za družbo, katere računovodske izkaze bo revidirala. Revizijska družba ne sme posoditi svojih zaposlenih družbi, katere računovodske izkaze bo revidirala, če naj bi ti opravljali dela na področjih, ki v skladu s pravili revidiranja preprečujejo kasnejše sklepanje pogodb o revidiranju računovodskih izkazov. V nobenem primeru revizijska družba ne sme posojati naročnikom revidiranja	

PREDLOG

	svojih ključnih zaposlenih na področju revidiranja računovodskih izkazov.	
f.	Trženjsko svetovanje oziroma izvajanje oglaševanja	

Nudjenje storitev poslovno finančnega svetovanja, ki vključujejo oglaševanje, trgovanje ali jamstvo za lastniške deleže in dolžniške vrednostne papirje pravne osebe v nobenem primeru ni združljivo z revidiranjem računovodskih izkazov pri isti pravni osebi.

Revizijska družba tudi v nobenem primeru ne sme opravljati revizije računovodskih izkazov naročnika, za katerega je opravljala kakršnekoli storitve, za katere je bilo dogovorjeno plačilo na podlagi njene uspešnosti.

3.1.7. Pravne storitve

Pravne storitve za potrebe tega navodila so:

- vodenje izvršilnih postopkov, razen storitev vodenja izvršbe na podlagi verodostojne listine,
- pomoč in svetovanje pri sestavi ali sestavljanje pogodb in drugih pravnih dokumentov s področja poslovanja naročnika, zemljiškoknjižnih predlogov,
- svetovanje na področjih gospodarskega, delovnega, stvarnega prava,
- izdelava pravnih mnenj o zadevah, ki se nanašajo na poslovanje naročnika, z navedbo obstoječe sodne prakse,
- izdelava prijave terjatev v stečajne postopke in postopke prisilne poravnave ter obveščanje o začelih stečajnih postopkih, postopkih prisilne poravnave in izbrisu družb iz sodnega registra.

Revizijska družba ne sme revidirati računovodskih izkazov družbe, za katero je opravljala pravne storitve.

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

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

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

	Navedba storitve in njen opis	Datum vključitve
a.	Revizija stvarnega vložka za naročnika revidiranja (334. čl. ZGD-1)	

PREDLOG

	<p>Revizijska družba ne sme revidirati računovodskih izkazov družbe, ki je vložila ali v katero je bil z namenom povečanja osnovnega kapitala vložen stvarni vložek, in je revizijska družba opravila revizijo takega stvarnega vložka, razen če je izviral poštena vrednost predmeta stvarnega vložka, razen prenosljivih vrednostnih papirjev in instrumentov denarnega trga iz prve alineje prvega odstavka 194.a člena Zakona 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), iz posameznega predmeta stvarnega vložka, izkazanega v revidiranem letnem poročilu prejšnjega poslovnega leta, in revizija stvarnega vložka po ZGD-1 ni zahtevana, zahtevajo pa jo ne glede na zakonska določila delničarji, sodišče ali druge zainteresirane stranke, se smiselno uporabijo določila 194.a člena ZGD-1, kar pomeni, da lahko pošteno vrednost predmeta stvarnega vložka, razen prenosljivih vrednostnih papirjev in instrumentov denarnega trga iz prve alineje prvega odstavka 194.a člena ZGD-1, potrdi revizor računovodskih izkazov, če izvira ta poštena vrednost iz posameznega predmeta stvarnega vložka, izkazanega v revidiranem letnem poročilu prejšnjega poslovnega leta oziroma iz knjigovodske vrednosti na tej podlagi – brez dodatnih prevrednotenj na višjo pošteno vrednost po tem datumu.</p>	
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 katerima 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 šest mesečnem obdobju, ki se konča en teden pred dnevom sprejema statuta.</p>	
c.	<p>Primernost višine denarne odpravnine, (2. odstavek 386. člena; 1. odst. 446. člena; 5. 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>	
d.	<p>Revizija menjalnega razmerja pri pripojitvi (5. odst. 583. člena ZGD-1)</p> <p>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.</p>	
e.	<p>Izdelava modelov za ocenjevanje vrednosti sredstev</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.	
---	--

4. KONČNE DOLOČBE

Storitve iz tega kataloga bo inštitut v okviru nadzora poslovanja revizijskih družb smatral za nezdržljive s storitvami revidiranja od dneva vključitve v katalog oziroma od objave kataloga na spletnih straneh inštituta.

Za pojasnila in tolmačenje posameznih določb Navodila 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