

Mnenje Agencije za javni nadzor nad revidiranjem glede presoje pojmov »povezane osebe« in »mreža«

1. Namen

Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju: Agencija) je nadzorni in regulatorni organ na področju revidiranja, ki skladno z 32. členom Zakona o revidiranju (Uradni list RS št. 65/08, 63/13 – ZS-K, 84/18 in 115/21; v nadaljevanju: ZRev-2) opravlja nadzor nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev. V okviru tega nadzora Agencija na podlagi 44. in 45. člena ZRev-2 presoja tudi neodvisnost in nepristranskost revidiranja.

ZRev-2 ne vsebuje definicije povezane osebe, temveč v 10. točki tretjega člena opredeljuje le pojem mreže, prav tako je pojem mreže definiran v Mednarodnem kodeksu etike za računovodske strokovnjake s standardi neodvisnosti, ki ga je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (v nadaljevanju: Kodeks). Ker revizijske družbe in pooblaščene revizorje zavezujejo določbe ZRev-2, je zaradi spoštovanja določb ZRev-2 tudi v delu, ki se nanaša na povezane osebe in mreže, pomembna vsebinska razlaga navedenih pojmov. Zaradi pomembnosti uporabljenih pojmov Agencija podaja mnenje glede presoje pojma povezanih oseb in mreže.

2. Pravne podlage

V nadaljevanju predstavljamo definicijo povezanih oseb po mnenju Agencije, ki sicer ne predstavlja uradne razlage določb ZRev-2, temveč je zgolj delovni pripomoček za presojo bistvenih elementov za področje delovanja povezanih oseb revizijskih družb, predvsem za namen presoje neodvisnosti in nepristranskosti revidiranja.

Pojem »povezana oseba« v ZRev-2 ni definiran, so pa povezane osebe v nekaterih členih ZRev-2 omenjene glede presoje neodvisnosti in nepristranskosti revizijskih družb, in sicer:

44. člen ZRev-2 v zvezi z neodvisnostjo in nepristranskostjo revidiranja določa, da morajo biti *fizične osebe*, ki bi lahko neposredno ali posredno vplivale na rezultat revizije, neodvisne od revidiranega subjekta in ne smejo posegati v sprejemanje odločitev revidiranega subjekta. Te fizične osebe so *zaposleni pri revizijski družbi ter z njimi povezane osebe*, osebe, ki so del mreže, v katero je vključena revizijska družba, ali katere koli druge fizične osebe, katerih storitve so na voljo revizijski družbi ali kateri koli osebi, ki je z revizijsko družbo povezana posredno ali neposredno.

44.a člen ZRev-2 v zvezi z obvladovanjem nasprotij interesov med drugim določa, da nasprotje interesov lahko nastane med revizijsko družbo in zaposlenimi v revizijski družbi ter z zaposlenimi v *povezanih osebah revizijske družbe*.

45. člen ZRev-2 v zvezi s prepovedjo revidiranja v posamezni pravni osebi med drugim določa, da revizijska družba ali kateri koli član mreže, ki ji revizijska družba pripada, ne sme opravljati revidiranja v posamezni pravni osebi, če revizijska družba oziroma katerakoli organizacijska enota v mreži, ki ji pripada, oziroma z *revizijsko družbo povezana oseba* opravlja ali je v obdobju med začetkom revidiranega obdobja in izdajo revizijskega poročila in v poslovnem letu, ki je neposredno pred tem obdobjem, opravljala pri pravni osebi storitve, ki bi lahko ogrozile neodvisnost in nepristranskost revidiranja.

81. člen ZRev-2 določa, da Agencija revizijski družbi izda odredbo o odpravi kršitve in naložitvi popravljalnih ukrepov, če pooblaščen revizor ali druga oseba, zaposlena ali drugače povezana z revizijsko družbo, ali podjetje v mreži ali druga *povezana oseba* opravlja dejavnosti, ki jih po ZRev-2 in drugih predpisih ne sme opravljati.

3. Povezane osebe

Agencija se pri opredelitvi pojma »povezane osebe« naslanja na definicijo povezanih oseb, kot je bila opredeljena v ZRev-2 (2008)¹, ki je v 28. točki tretjega člena definirala povezane osebe na naslednji način.

Povezane osebe so pravno samostojne osebe², ki so med seboj upravljalno, kapitalsko ali kako drugače povezane tako, da:

- zaradi navedenih povezav *skupno oblikujejo poslovno politiko in delujejo usklajeno* z namenom doseganja skupnih poslovnih ciljev, oziroma
- ima ena oseba *možnost usmerjati drugo ali bistveno vplivati nanjo* pri odločanju o financiranju in poslovanju, oziroma
- *poslovanje ene osebe oziroma njeni rezultati poslovanja lahko pomembno vplivajo na poslovanje oziroma rezultate poslovanja druge osebe.*

Za povezane osebe se štejejo tudi osebe³, ki so med seboj povezane:

- kot ožji družinski člani⁴;
- tako, da je ena oseba oziroma osebe, ki se štejejo za povezane po drugih alinejah, skupaj, posredno ali neposredno udeležena v drugi osebi. Posamezna oseba je udeležena v drugi osebi, če je posredno ali neposredno imetnik poslovnega deleža, delnic oziroma drugih pravic, na podlagi katerih je udeležena pri upravljanju druge osebe oziroma v kapitalu druge osebe z najmanj 20 % deležem;
- tako, da je v obeh osebah udeležena ista oseba oziroma osebe, ki se štejejo za povezane po drugih alinejah tega odstavka;
- tako, da tvorijo koncern po zakonu, ki ureja gospodarske družbe;

¹ Uradni list RS, št. 65-2813/08.

² Pod tem pojmom razumemo pravno samostojne družbe, kot je to v zvezi s povezanimi osebami navedeno v 527. členu ZGD-1.

³ Pravne oziroma fizične osebe.

⁴ Skladno z 20. točko tretjega člena ZRev-2 »Ožji družinski član« pomeni osebo, ki je v razmerju do druge osebe:

- njen zakonec ali oseba, s katero živi v življenjski skupnosti, ki ima po zakonu enake pravne posledice kot zakonska zveza;
- otrok te osebe ali osebe iz prejšnje alineje;
- varovanec po zakonu, ki ureja zakonsko zvezo in družinska razmerja;
- eden od staršev te osebe ali osebe iz prve alineje te točke.

- kot člani posloводства ali nadzornega sveta oziroma zaposleni na podlagi pogodbe o zaposlitvi, za katero ne velja tarifni del kolektivne pogodbe, z družbo, v kateri opravljajo to funkcijo oziroma v kateri so zaposleni, in ožji družinski člani teh oseb.

Po mnenju Agencije v zadnjo alinejo prejšnjega odstavka sodijo tudi osebe, ki kot samostojni podjetniki v razmerju ekonomske odvisnosti⁵ sodelujejo z revizijskimi družbami, ter osebe, ki prek druge družbe (to so večinoma družbe, v kateri so lastniki oziroma direktorji), sodelujejo z revizijskimi družbami na način, kot da bi bili tam zaposleni, in ta družba vsaj 80 % prihodkov realizira prek sodelovanja z revizijsko družbo.

Menimo, da navedena definicija pojma povezanih oseb ustrezno opredeljuje vse povezave revizijske družbe kot pravne osebe z osebami, ki bi lahko vplivale na neodvisnost in nepristranskost revidiranja.

Pojem povezanih oseb ureja tudi 527. člen Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 65/09 - uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 100/11 - skl. US, 32/12, 57/12, 44/13 - odl. US, 82/13, 55/15, 15/17, 22/19 - ZPosS, 158/20 - ZIntPK-C, 175/20 - ZIUOPDVE, 18/21; v nadaljevanju: ZGD-1), ki določa, da se za povezane osebe štejejo pravno samostojne družbe, ki so v medsebojnem razmerju tako, da:

- ima ena družba v drugi večinski delež (družba v večinski lasti in družba z večinskim deležem);
- je ena družba odvisna od druge (odvisna in obvladujoča družba);
- so koncernske družbe;
- sta dve družbi vzajemno kapitalsko udeleženi, ali
- so povezane s podjetniškimi pogodbami⁶.

4. Primeri presoje povezanih oseb

V praksi prihaja predvsem do nejasnosti in dilem pri presoji, ali so družbe, ki (na tak ali drugačni način) sodelujejo z revizijsko družbo, z njo povezane osebe. Za lažjo presojo v nadaljevanju navajamo primere iz prakse ter presojo obstoja povezanih oseb:

1. Revizijska družba ima lastnika in direktorja, ki je hkrati tudi lastnik in direktor družbe X ter nosilec dejavnosti kot samostojni podjetnik. Vse tri navedene osebe **so povezane osebe**, saj so med seboj upravljalško in kapitalsko povezane tako, da ima ena oseba možnost usmerjati drugo ali bistveno vplivati nanjo pri odločanju o financiranju in poslovanju. Družbe **ne tvorijo mreže**, saj ne gre za večjo organizacijsko strukturo.
2. Partner v revizijski družbi s solastništvom v revizijski družbi je hkrati tudi večinski lastnik družbe X. Revizijska družba in pravna oseba **sta med seboj** (upravljalško) **povezani osebi**. Družbi **ne tvorita mreže**, saj ne gre za večjo organizacijsko strukturo.
3. Partner v revizijski družbi brez lastništva v njej je hkrati tudi večinski lastnik družbe X. Revizijska družba in pravna oseba **nista povezani osebi** zaradi upravljalških povezav. Lahko pa sta povezani osebi, če sta kako drugače povezani, tako, da zaradi navedenih

⁵ Ekonomsko odvisna oseba je skladno z 213. člena Zakona o delovnih razmerjih (Uradni list RS, št. 21/13, 78/13 – popr., 47/15 – ZZSDT, 33/16 – PZ-F, 52/16, 15/17 – odl. US, 22/19 – ZPosS, 81/19, 203/20 – ZIUPOPVE in 119/21 – ZČmIS-A) samozaposlena oseba, ki na podlagi pogodbe civilnega prava, osebno, za plačilo, samostojno in dlje časa opravlja delo v okoliščinah ekonomske odvisnosti ter sama ne zaposluje delavcev, ekonomska odvisnost pa pomeni, da oseba najmanj 80 odstotkov svojih letnih dohodkov pridobi od istega naročnika.

⁶ Kot so opredeljene v ZGD-1.

povezav skupno oblikujeta poslovno politiko in delujeta usklajeno z namenom doseganja skupnih poslovnih ciljev, oziroma, ima partner možnost usmerjati drugo ali bistveno vplivati nanjo pri odločanju o financiranju in poslovanju, oziroma poslovanje ene osebe oziroma njeni rezultati poslovanja lahko pomembno vplivajo na poslovanje oziroma rezultate poslovanja druge osebe. Družbi **ne tvorita mreže**, saj ne gre za večjo organizacijsko strukturo.

4. Revizijska družba prek pogodbe o sodelovanju sodeluje z drugo revizijsko družbo tako, da si občasno posojata revizijsko osebje za opravljanje revidiranja. Drugih povezav nimata, prav tako na trgu ne nastopata usklajeno, s skupno politiko. V tem primeru **ne gre za povezani osebi**.
5. Manjša revizijska družba sodeluje prek pogodbe o sodelovanju z drugo revizijsko družbo, ki je v mreži. Pooblaščen revizor, ki je direktor in lastnik manjše revizijske družbe, v revizijski družbi, ki je članica mreže, občasno pri opravljanju obveznih revizij deluje kot član revizijske skupine. S sodelovanjem s to revizijsko družbo ustvari 30 % prihodkov letno. V tem primeru **ne gre za povezani osebi**.
6. Revizijska družba ima zaposlena dva pooblaščen revizorja, ostale člane revizijske skupine pa angažira prek pogodb o sodelovanju, torej z zunanjimi sodelavci. Ti opravljajo dejavnost kot samostojni podjetniki oziroma prek drugih gospodarskih družb. Vsi navedeni več kot 80 % letnega prometa realizirajo izključno s to revizijsko družbo. Iz opisane dinamike sodelovanja med revizijsko družbo ter člani revizijske skupine izhaja, da gre dejansko za ekonomsko odvisne osebe, zato **so vsi navedeni z družbo povezane osebe** in tudi uživajo omejeno delovno pravno varstvo.
7. Pooblaščen revizor prek pogodbe o poslovnem sodelovanju opravlja vlogo ocenjevalca kakovosti posla pri revizijski družbi. V tem primeru pooblaščen revizor z revizijsko družbo **ni povezana oseba**.

5. Presoja obstoja mreže

Skladno z 10. točko tretjega člena ZRev-2 je mreža:

- večja organizacijska struktura, ki je namenjena sodelovanju *in*
- v katero spada pooblaščen revizor ali revizijska družba *in*
- je usmerjena k skupni delitvi dobička ali stroškov ali ima skupno lastništvo, nadzor ali upravo, skupne usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti, skupno poslovno strategijo, skupno uporabo znamke ali pomembnega dela strokovnih virov.

Kodeks v pojmovniku mrežo (*network*) opredeljuje kot večjo strukturo, ki je:

- a) namenjena sodelovanju *in*
- b) nedvoumno namenjena pridobivanju dobička ali delitvi stroškov ali si deli skupno lastništvo, kontroliranje ali poslovođenje, skupne usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti, skupne poslovne strategije, uporabo skupne blagovne znamke ali znaten del strokovnih kadrov.

Podjetja z drugimi podjetji in organizacijami pogosto oblikujejo večje strukture, da povečajo svojo sposobnost za opravljanje strokovnih storitev. Ali te večje strukture oblikujejo mrežo, je odvisno od določenih dejstev in okoliščin. To pa ni to odvisno od tega, ali so podjetja in organizacije pravno ločene in posebne⁷.

⁷ Kodeks 400.50.

Dodatno so v Kodeksu v zvezi s podjetji v mreži navedene naslednje zahteve⁸:

Z400.51: Podjetje v mreži mora biti neodvisno od naročnikov revizije drugih podjetij v mreži.

Z400.52: Če je podjetje povezano z večjo strukturo drugih podjetij in organizacij, mora:

- a) izvajati strokovno presojo pri ugotavljanju, ali taka večja struktura ustvari mrežo;
- b) pretehtati, ali bi preudarna in dobro obveščena tretja stranka lahko sklepala, da so druga podjetja ali organizacije v večji strukturi povezane na tak način, da obstaja mreža;
- c) dosledno uporabiti tako sodbo v celotni večji strukturi.

Z400.53: Pri ugotavljanju, ali mrežo ustvarja velika struktura podjetij in drugih organizacij, mora podjetje določiti, da mreža obstaja, ko ima taka večja struktura namen sodelovati, in:

- a) je jasno usmerjena k skupni delitvi dobička ali stroškov med organizacijami v strukturi (*Delitev nematerialnih stroškov sama po sebi ne predstavlja mreže. Če je delitev stroškov omejena samo na tiste stroške, ki so povezani z razvojem revizijskih metodologij, priročnikov ali usposabljanja, to samo po sebi ne bi predstavljalo mreže. Tudi povezava med podjetjem in sicer nepovezано organizacijo za skupno opravljanje storitve ali razvoj izdelka sama po sebi ne ustvarja mreže*⁹.);
- b) imajo organizacije v strukturi skupno lastništvo, obvladovanje in upravljanje (*Skupno lastništvo, obvladovanje ali upravljanje se lahko doseže s pogodbo ali drugimi sredstvi*¹⁰.);
- c) imajo organizacije v strukturi skupne usmeritve in postopke glede obvladovanja kakovosti (*Skupne usmeritve in postopki glede obvladovanja kakovosti so tisti, ki so zasnovani, izvedeni in se jih spremlja v večji strukturi*¹¹.);
- d) imajo organizacije v strukturi skupno poslovno strategijo (*Deljenje skupne poslovne strategije vključuje sporazum organizacij za doseganje skupnih strateških ciljev. Organizacija ni podjetje v mreži samo zato, ker sodeluje z drugo organizacijo, da bi se skupno odzvala na zahtevo za predlog za opravljanje strokovne storitve*¹².);
- e) organizacije v strukturi delijo uporabo skupne blagovne znamke (*Skupna blagovna znamka vključuje skupne začetnice ali skupno ime. Podjetje, ki uporablja skupno blagovno znamko, če na primer vključuje skupno blagovno znamko kot del imena ali skupaj z imenom podjetja, ko partner podjetja podpiše revizijsko poročilo. Tudi če podjetje ne spada v mrežo in ne uporablja skupne blagovne znamke kot del imena podjetja, se lahko zdi, da spada v mrežo, če se njegovo pisarniško ali promocijsko gradivo nanaša na podjetje, ki je član združevanja podjetij. Če se ne upošteva, kako podjetje opiše takšno članstvo, se v skladu s tem lahko ustvari zaznava, da podjetje spada v mrežo*¹³.);
- f) organizacije v strukturi delijo bistveni del strokovnih virov (*Strokovni viri vključujejo:*
 - *skupne sisteme, ki podjetjem omogočajo izmenjavo informacij, kot so podatki o naročnikih, izstavljanje računov in evidentiranje časa;*
 - *partnerje in drugo osebje;*
 - *tehnične oddelke, ki pri poslih dajanja zagotovil svetujejo o tehničnih zadevah ali zadevah, značilnih za panogo, transakcijah ali dogodkih;*
 - *revizijsko metodologijo ali revizijske priročnike;*
 - *usposabljanje in prostore za usposabljanje.**Ali so skupni strokovni viri bistveni, je odvisno od okoliščin. Na primer:*

⁸ 400.51 do 400.54.

⁹ 400.53 G2.

¹⁰ 400.53 G3.

¹¹ 400.53 G4.

¹² 400.53 G5.

¹³ 400.53 G6, 400.53 G7.

- *Skupni viri so lahko omejeni na skupno revizijsko metodologijo ali revizijske priročnike, brez izmenjave osebja ali informacij o naročnikih ali trgih. V takih okoliščinah je malo verjetno, da bi bili skupni viri bistveni. Enako velja za poskus skupnega usposabljanja.*
- *Skupni viri lahko vključujejo izmenjavo osebja ali informacij, kot na primer: kadar je osebje sestavljeno iz skupnega združenja, ali kjer se skupni tehnični oddelek oblikuje v okviru večje strukture, da sodelujočim podjetjem zagotovi tehnične nasvete, ki jih morajo podjetja upoštevati. V takih okoliščinah bi preudarna in dobro obveščena tretja stranka verjetno lahko sklepala, da so skupni viri bistveni¹⁴).*

Glede na definicije mreže v ZRev-2 in Kodeksu je pri vprašanju, ali je revizijska družba del mreže oziroma ali (revizijske) družbe tvorijo mrežo, ključna presoja, ali gre za »večjo organizacijsko strukturo, ki je namenjena sodelovanju«. Če je ta pogoj izpolnjen, je potrebna presoja, ali je ta struktura usmerjena k skupni delitvi dobička ali stroškov ali ima skupno lastništvo, nadzor ali upravo, skupne usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti, skupno poslovno strategijo, skupno uporabo znamke ali pomembnega dela strokovnih virov.

Presoja, ali gre za večjo organizacijsko strukturo

Pri presoji mreže sta pomemben dejavnik tako velikost kot tudi število družb v organizacijski strukturi mreže. Po mnenju Agencije pri povezovanju velikih in srednje velikih (revizijskih) družb lahko govorimo o večji organizacijski strukturi, ki se obravnava kot mreža¹⁵. Združenja majhnih družb praviloma težko obravnavamo kot večjo organizacijsko strukturo, čeprav bi se lahko skupina manjših revizijskih družb znašla v opredelitvi mreže. Vsekakor sodijo v mrežo tudi revizijske družbe, ki so po kriteriju velikosti iz ZGD-1 majhne družbe, pa so del globalne mreže revizijskih in svetovalnih podjetij¹⁶.

Presoja, ali gre za namen sodelovanja

Vprašanje namena sodelovanja je treba po našem mnenju presojati na podlagi na načelih temelječega pristopa¹⁷, s presojo, ali družbe delujejo tako tesno skupaj, da katera koli izmed njih lahko vpliva na opravljanje revizij, ki jih izvaja katerakoli druga. Lahko bi rekli, da je za presojo namena sodelovanja pomembna razumna presoja vseh okoliščin na način, ali bi razumna in dobro obveščena tretja stranka obravnavala družbe kot eno podjetje oziroma povezana podjetja, saj z vidika javnosti zelo pomembno, da so takšne družbe obravnavane kot mreža in s tem neodvisne od strank ostalih družb v mreži.

Za lažjo presojo v nadaljevanju navajamo primere¹⁸ iz prakse ter presojo obstoja mreže teh primerov¹⁹:

¹⁴ 400.53 G8, 400.53 G9.

¹⁵ Trenutno v Sloveniji po kriteriju velikosti iz ZGD-1 ni revizijske družbe, ki bi bila velika ali srednja družba.

¹⁶ KPMG, BDO, Deloitte, Ernst & Young, PwC, Mazars, AGC...

¹⁷ Principle based approach.

¹⁸ Povzeto po gradivu IESBA: *Network firm examples*

¹⁹ Ne glede na navedene primere, pa je odločitev, ali obstoji mreža, zadeva, ki jo je treba presojati na podlagi vsakokratnih dejstev in okoliščin.

Tabela 1: Primeri presoj, ali gre za mrežo ali ne

Dejstva	Analiza	Zaključek
<p>A je združenje 120 podjetij, ki delujejo v 120 različnih državah. Vsako podjetje je samostojna pravna oseba in hkrati član A International.</p> <p>Kot član A International se vsako podjetje strinja s skupnimi politikami in postopki nadzora kakovosti, ki jih je oblikoval A International in ki se izvajajo in spremljajo v celotnem združenju. Vsako podjetje uporablja ime A v tržnem in promocijskem gradivu ter tudi pri podpisu poročil o zagotavljanju kakovosti. Znotraj združenja je veliko skupnih strank.</p>	<p>A je večja struktura, ki je namenjena sodelovanju.</p> <p>Entitete v večji strukturi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - delijo skupne politike in postopke nadzora kakovosti, ki so oblikovani, izvajani in nadzorovani v večji strukturi; in - če podjetja podpisujejo poročila o zagotovilih, uporabljajo skupno blagovno znamko. <p>Vsak od teh dejavnikov bi zadostoval, da bi bilo združenje mreža.</p>	<p>A je mreža, ki jo sestavlja vseh 120 podjetij.</p>
<p>B je združenje podjetij, ki deluje v 120 različnih državah, ustanovljeno za zagotavljanje globalnih storitev strankam. Vsako podjetje je samostojna pravna oseba. Vsa podjetja so na seznamu združenja B. Pri opravljanju poslov dajanja zagotovil vsa podjetja uporabljajo skupno revizijsko metodologijo, ki jo je razvil B. Vsako podjetje izvaja svojo notranjo politiko obvladovanja kakovosti in postopkov nadzora kakovosti in ni skupnega spremljanja na ravni združenja.</p> <p>Vsa podjetja navzven omenjajo, da so člani združenja B na področju trženja in promocijskega materiala. 80 podjetij uporablja ime pri podpisovanju poročil iz izvedenih poslov dajanja zagotovil. Med temi 80 podjetji je veliko skupnih strank. 40 drugih podjetij uporablja lokalno ime. Med temi 40 podjetji ni skupnih strank.</p>	<p>B je večja struktura, namenjena sodelovanju.</p> <p>80 podjetij v večji strukturi, ki pri podpisu poročil poslov dajanja zagotovil uporabljajo ime B, je mreža.</p> <p>Ostalih 40 podjetij, ki pri podpisu poročil poslov dajanja zagotovil uporabljajo lokalno ime, ni del mreže. Teh 40 podjetij pa bi moralo skrbno pretehtati, kako njihova zunanja predstavitev opisuje članstvo v B, da bi se izognili presoji, da pripadajo mreži.</p>	<p>B je mreža, ki jo sestavlja 80 podjetij, ki uporabljajo ime B pri podpisovanju poročil.</p> <p>Ostalih 40 podjetij ni del mreže.</p>
<p>C je mednarodno združenje podjetij, ustanovljeno za zagotavljanje globalnih storitev strankam. Vsako podjetje je samostojna pravna oseba. Po dogovoru o delitvi dobička se 30 % dobička vsakega podjetja združi in prerazporedi na posamezna podjetja na podlagi vnaprej določene formule.</p>	<p>C je večja struktura, ki je namenjena sodelovanju.</p> <p>Večja struktura je očitno namenjena delitvi dobička.</p>	<p>C je mreža</p>
<p>D je nacionalno združenje podjetij, ustanovljeno za izmenjavo idej, informacij in strokovnega znanja s ciljem izboljšati kakovost in donosnost podjetij v združenju. Vsako podjetje je samostojna pravna oseba. Združenje vsakoletno izvaja številne izobraževalne programe, ki zajemajo vprašanja, kot so</p>	<p>D je večja struktura, ki je namenjena sodelovanju, vendar ni jasno usmerjena v delitev dobička ali stroškov in nima skupnega lastništva, nadzora ali upravljanja, skupnih politik in postopkov nadzora kakovosti, skupne poslovne strategije, uporabe</p>	<p>D ni mreža</p>

<p>spremembe računovodskih standardov. Združenje mesečno izdaja tudi glasila o zanimivih in aktualnih zadevah. Vsa podjetja v združenju so navedena v imeniku članov. Podjetja članice uporabljajo imenik za iskanje drugih članov pri zadevah, kot je napotitev na delo ali za identifikacijo drugega podjetja, s katerim bi sodelovali pri določenem delu.</p>	<p>skupne blagovne znamke ali pomembnega dela strokovnih virov.</p>	
<p>E je združenje 10 podjetij v državi, ustanovljeno za uporabo ekonomije obsega pri izvajanju usposabljanja po MSRP za zaposlene v podjetjih. Vsako podjetje plača 1/10 stroškov razvoja tečajev, ki jih nato dostavijo vsem zaposlenim v vsakem od 10 podjetij.</p>	<p>E je večja struktura, ki je namenjena sodelovanju, vendar ni jasno usmerjena v delitev dobička ali stroškov in nima skupnega lastništva, nadzora ali upravljanja, skupnih politik in postopkov nadzora kakovosti, skupne poslovne strategije, uporabe skupne blagovne znamke ali pomembnega dela strokovnih virov. Delitev stroškov, povezanih z razvojem tečajev usposabljanja po MSRP, sama po sebi ne ustvarja odnosov na ravni mreže.</p>	<p>E ni mreža</p>
<p>F je združenje podjetij v regiji. Vsako podjetje je samostojna pravna oseba. Pogoji za članstvo v združenju je, da mora vsako podjetje zagotoviti, da bo njegov sistem obvladovanja kakovosti v skladu z MSOK 1.</p>	<p>F je večja struktura, namenjena sodelovanju, vendar ne deli skupnih politik in postopkov nadzora kakovosti.</p> <p>Sporazum o zagotavljanju skladnosti sistema nadzora kakovosti podjetij z MSOK 1 ni enak skupni politiki in postopkom nadzora kakovosti.</p>	<p>F ni mreža</p>
<p>G je združenje podjetij v eni državi. Vsako podjetje je samostojna pravna oseba. Podjetja uporabljajo skupno revizijsko metodologijo in imajo skupni tehnični oddelek. V skladu s pridružitveno pogodbo mora vse računovodske izkaze pred izdajo revizijskega poročila pregledati tehnični oddelek. Nasvet tehničnega oddelka, bodisi glede pregleda izjav bodisi s posvetovanjem med revizijo, mora upoštevati revizijski partner.</p>	<p>G je večja struktura, namenjena sodelovanju. Uporaba skupne revizijske metodologije ne zadostuje za sklep, da si večja struktura deli pomembne strokovne vire, vendar obstaja tudi izmenjava tehničnega oddelka in nasveti tega oddelka so obvezni. To dejstvo, skupaj z zahtevami za pregled računovodskih izkazov tehničnega oddelka pred izdajo revizijskega poročila, pomeni, da si večja struktura deli pomembna strokovna sredstva.</p>	<p>G je mreža</p>

6. Posledice obstoja povezanih oseb in mreže

Dejstvo, da je revizijska družba v mreži oziroma je z družbami povezana oseba, ima za revizijsko družbo pri presoji neodvisnosti in nepristranskosti po 44. in drugih členih ZRev-2 enake posledice.

Opredelitev dejstva, katere pravno samostojne družbe so z revizijsko družbo povezane osebe oziroma tvorijo mrežo, pomembno vpliva na presojo neodvisnosti revizijske družbe, saj morajo

biti povezane osebe in družbe v mreži neodvisne od naročnikov revizij drugih družb, s katerimi so povezane oziroma tvorijo mrežo, kar predstavlja potrebo po proaktivnem sistemu za prepoznavanje vprašanj neodvisnosti vseh povezanih oseb in celotne mreže. Pri tem morajo družbe v mreži upoštevati različne zahteve po neodvisnosti po vsem svetu, kar včasih pomeni, da morajo uporabljati najstrožje zahteve posamezne zakonodaje države, v kateri poslujejo.

Obstoj povezanih oseb oziroma mreže pomembno vpliva na presoje neodvisnosti in nepristranskosti revizijskih družb, saj je temeljna predpostavka obvladovanja kakovosti v revizijski družbi, da opravlja revidiranje v pravni osebi neodvisno, nepristransko ter v skladu s pravili revidiranja.

Vse fizične osebe, ki bi lahko neposredno ali posredno vplivale na rezultat revizije (zaposleni pri revizijski družbi ter z njimi povezane osebe; osebe, ki delujejo v okviru mreže, v katero je vključena revizijska družba; katere koli druge fizične osebe, katerih storitve so na voljo revizijski družbi ali kateri koli osebi, ki je z revizijsko družbo povezana posredno ali neposredno) morajo biti neodvisne od revidiranega subjekta, pri čemer poudarjamo, da je neodvisnost treba zagotoviti tako v obdobju, ki ga zajemajo računovodski izkazi, ki se revidirajo, kot v obdobju, v katerem se izvaja revidiranje.

mag. Peter Zmagaj
direktor