

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO
ZGODOVINSKI RAZVOJ REVIZIJSKE DEJAVNOSTI

Ljubljana, september 2011

NEŽA HAUPTMAN

IZJAVA

Študent/ka _____ izjavljam, da sem avtor/ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisal/a pod mentorstvom _____, in da v skladu s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____ Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 ZGODOVINSKI RAZVOJ REVIZIJSKE DEJAVNOSTI V SVETU IN V SLOVENIJI	2
1.1 PRVI ZAMETKI REVIZIJE	2
1.2 RAZVOJ REVIZIJE V EVROPI	3
1.2.1 Anglija	3
1.2.2 Nemčija	5
1.3 RAZVOJ REVIZIJE V ZRUŽENIH DRŽAVAH AMERIKE	6
1.4 RAZVOJ REVIZIJE V SLOVENIJI.....	8
1.4.1 Začetki revizijske dejavnosti na slovenskem ozemlju.....	8
1.4.2 Zakon o revidiranju	9
1.4.3 Slovenski inštitut za revizijo	10
2 ZGODOVINSKI MEJNIKI S POMEMBIM VPLIVOM NA REVIZIJSKO DEJAVNOST	11
2.1 PACIOLI IN DVOSTAVNO KNJIGOVODSTVO.....	12
2.2 INDUSTRIJSKA REVOLUCIJA IN LOČITEV FUNKCIJE LASTNIŠTVA OD FUNKCIJE VODENJA	13
2.3 FINANČNI ŠKANDALI	14
2.3.1 Enron	15
2.3.2 WorldCom.....	16
2.3.3 Parmalat.....	17
2.4 POSLEDICE FINANČNIH ŠKANDALOV ZA REVIZIJSKO DEJAVNOST.....	18
2.4.1 Posledice v ZDA – Sarbanes-Oxleyev zakon.....	18
2.4.2 Posledice v Evropi – Direktiva 2006/43/ES	19
2.4.3 Posledice v Sloveniji – ZRev-2	20
3 SMERNICE BODOČEGA RAZVOJA REVIZIJSKE DEJAVNOSTI	21
3.1 VLOGA REVIZORJEV	21
3.2 NADZOR NAD PREPREČEVANJEM NAVZKRIŽNIH INTERESOV	22
3.3 STRUKTURA REVIZIJSKEGA TRGA	23
3.4 MEDNARODNO SODELOVANJE MED REVIZIJSKIMI PODJETJI.....	23
SKLEP	24
LITERATURA IN VIRI	25

UVOD

Preučevanje zgodovine revizijske dejavnosti med akademiki danes ni ravno sistematično. Medtem ko se nekateri osredotočijo zgolj na posamezno državo, drugi predstavljajo dogajanje na področju revizijske dejavnosti v določenem obdobju. Kakšni so razlogi za takšno predstavitev zgodovine razvoja revizije, ostaja skrivnost. Matthews (2006) omeni v samem uvodu svojega dela pomanjkanje zgodovinskih podatkov o razvoju revizijske dejavnosti po svetu. Po njegovem mnenju naj bi obstajali zgolj podatki o tem, kakšna naj bi bila revizija v določenem obdobju in na določenem področju, vendar nimamo podatkov o tem, kako se je dejansko izvajala in ali so se revizorji držali zapisanih pravil in ciljev.

Ravno zato sem se odločila za izbrano temo diplomskega dela. Moj cilj je na sistematičen in relativno kratek ter jedrnat način predstaviti dogajanje na področju revizijske dejavnosti skozi zgodovino v določenih izbranih državah. Tako se lotim predstavitve zgodovine razvoja revizije v Združenih državah Amerike, Angliji, Nemčiji in nekoliko bolj podrobno tudi v Sloveniji.

Diplomsko delo začnem z zgodovinskim razvojem revizijske dejavnosti v svetu in Sloveniji. Začetke revizije predstavim tudi v grški in rimski civilizaciji, od srednjega veka naprej pa jo predstavim na konkretnih primerih. Najprej se lotim razvoja revizije v Angliji, kjer predstavim ključne mejnike in razvoj, na kratko pa se lotim tudi Nemčije in predstavim njihov, po mnenju mnogih, dobro oblikovan sistem revizije. Pogledam še »na drugo stran Atlantika« in predstavim revizijsko dejavnost v Združenih državah Amerike. Poudarim, da je imela pri razvoju revizije in revizijskih standardov v Združenih državah Amerike velik vpliv Anglija. Nato predstavim razvoj revizijske dejavnosti v Sloveniji. Najprej se lotim samih začetkov razvoja revizijske dejavnosti na slovenskem ozemlju, predstavim prvi zakon o revidiranju in Slovenski inštitut za revizijo, katerega ustanovitev je povezana z omenjenim zakonom. V nadaljevanju predstavim ključne mejnike, ki so vplivali na razvoj revizijske dejavnosti. Tako omenim in opišem pojav dvostavnega knjigovodstva, katerega najprej predstavi Pacioli. Drugi pomemben mejnik je industrijska revolucija, ki je poskrbela za delitev funkcije lastništva od funkcije vodenja, saj zaradi velikosti in povečanega števila podjetij v omenjenem obdobju lastnik ni zmožal sam opravljati vodenja. Nazadnje predstavim finančne škandale, ki so poskrbeli za temeljite ukrepe, sprejete na področju revizijske dejavnosti. Pomembnejše posledice finančnih škandalov so Sarbanes-Oxleyjev zakon v Združenih državah Amerike (v nadaljevanju ZDA), Direktiva 2006/43/ES v Evropi in drugi revizijski zakon ZRev-2 v Sloveniji. V nadaljevanju povzamem smernice bodočega razvoja revizijske dejavnosti, ki so predstavljene v Zeleni knjigi.

1 ZGODOVINSKI RAZVOJ REVIZIJSKE DEJAVNOSTI V SVETU IN V SLOVENIJI

Matthews (2006) pravi, da je bilo zelo malo primarnih raziskav zgodovine revizijske dejavnosti na obeh straneh Atlantika (Matthews, 2006, str. 2). Posameznik lahko zgolj ugiba, kakšni so razlogi za premajhen interes v raziskovanju revizijske dejavnosti med zgodovinarji, premisliti pa je vredno ob izjavi Higsona (v Matthews, 2006, str. 3), ki pravi, da je zelo malo podatkov o tem, kako so revizorji opravljali svoje delo. Obstajajo pa podatki o tem, kako naj bi bilo delo opravljeno.

1.1 PRVI ZAMETKI REVIZIJE

Čeprav ne moremo z gotovostjo trditi, da je področje revidiranja staro kot civilizacija sama, pa imamo zgodovinski dokaz, da so bili računi in poročila preverjana že nekaj tisoč let nazaj (Taylor & Glezen, 1994, str. 16). Brown (2004, str. 16) pravi, da se je računovodstvo v določeni obliki pojavilo skupaj s pojavom prvih držav. Računovodstvo je bilo v tem obdobju povezano z računanjem javnih dohodkov in popisom državne lastnine.

Taylor in Glezen (1994, str. 16) pravita, da je metoda revidiranja, ki je bila prevladujoča v antičnem Egiptu in Babilonu, vključevala dva ali več uradnikov, ki so vodili ločene zapise in preverjali njihovo točnost s primerjanjem enega zapisa z drugim. Ta način preverjanja računov in bilanc je še vedno prisoten kot poslovna praksa, nanj pa se današnji revizorji naslanjajo pri ovrednotenju notranjih kontrol njihovih klientov.

Mnogo socialnih in političnih tradicij v Zahodni družbi ima svoje osnove v antični Grčiji. Ena od tradicij je tudi revizija javnih računov. Vsi javni uslužbenci so morali predložiti svoje račune določenim avtoritetam, ki so jih potem revidirali. Ta zahteva se je razširila do člana, ki se je nahajal na samem vrhu grške družbe. Če bi se ta praksa obdržala danes, bi potekala revizija vseh posameznikov, ki so del določene veje oblasti (Taylor & Glezen, 1994, str. 16).

Na področju rimske civilizacije so že v času antike delovali revizorji. Rimski uradniki so bili, ravno tako kot grški, dolžni predati svoje račune nadrejenim posameznikom, ko so zapustili pisarno (Taylor & Glezen, 1994, str. 17).

Poleg grške in rimske civilizacije Brown (2004) kot začetnike revizijske dejavnosti izpostavlja tudi Perzijce, ki naj bi razvili računovodska pravila, da so kraljevi namestniki lahko vodili evidenco o pobranih davkih.

1.2 RAZVOJ REVIZIJE V EVROPI

V nadaljevanju podajam prikaz razvoja revizijske dejavnosti v dveh izbranih evropskih državah, in sicer v Angliji in Nemčiji. Omenjeni državi sem izbrala, ker se je področje revizijske dejavnosti tam najhitreje in najbolj napredno razvijalo.

1.2.1 Anglija

Carmichael, Willingham in Schaller (1996, str. 2) pravijo, da se je revizija v današnjem pomenu besede opravljala vsaj od 15. stoletja. Točni začetki revidiranja finančnih poročil so sicer še vedno predmet razprav, znano pa je, da so vsaj v 15. stoletju vpoklicali revizorje, katerih naloga je bila ugotoviti prevare s strani upraviteljev bogatih posestev v Angliji. Kljub temu, da so začetki revidiranja znani že iz antike, se je revizija kot dejavnost razvila šele v tem obdobju.

V času industrijske revolucije so nastale zgodnje oblike angleških državnih korporacij (Taylor & Glezen, 1994, str. 17). V času razmaha industrijske proizvodnje je bilo v Veliki Britaniji veliko gospodarskih prevar pri ustanavljanju kapitalskih družb in trgovanju z delnicami (Koletnik, 2008, str. 14). Taylor in Glezen (1994, str. 17) pravita, da so omenjene razmere nadalje pripeljale do zakonov, ki so opredeljevali pripravo poročil s strani upravnega odbora in vsebovali odločbo o deležniških revizorjih. Ti so preverjali izjave odbora, kar pa se je v naslednjih letih opustilo, vedno pomembnejši pa so postajali zunanji revizorji (Taylor & Glezen, 1994, str. 17). Koletnik (2008, str. 14) pravi, da so k razvoju gospodarske revizije prispevale tudi gospodarske krize med letoma 1815 in 1825. Takrat so se pojavili prvi pooblaščenji revizorji, ki so pomenili zametek organiziranega delovanja zunanje gospodarske revizije.

Matthews (2006) predstavi razvoj revizije v Angliji na primeru železnic. Pravi, da je največji korak proti profesionalnemu računovodstvu v Angliji označil pojav železnic, ki so bile največja podjetja, ustvarjena z industrializacijo. Broadbridge (v Matthews, 2006, str. 6) pravi, da so tako predstavljala tudi največji računovodski izziv. Že v 40. in 50. letih 19. stoletja so imele železnice, kot na primer Lancashire in Yorkshire, računovodski urad z ekipo računovodij in finančnim uradnikom ali tajnikom, ki so bili sposobni voditi račune. Večina drugih javnih storitvenih podjetij, kot so na primer naftne družbe, zavarovalnice in večje banke, so imele v zadnji četrtini 19. stoletja primerne računovodske sisteme in so bila pri računovodstvu svojih podjetij precej uspešna (Matthews, 2006, str. 7).

Koletnik (2008, str. 14) pove, da je bila leta 1854 v Angliji ustanovljena prva poklicna združba revizorjev, ki je s kraljevsko listino dobila pravico do profesionalnega opravljanja gospodarske revizije. Med letoma 1861 in 1880 so bile ustanovljene prve revizijske družbe in revizijski inštituti v Edinburgu, Glasgowu in Londonu. V Angliji so leta 1879 prvič uvedli

obvezno revizijo bank. S kraljevim ukazom je bil leta 1880 ustanovljen Inštitut pooblaščenih revizorjev Anglije in Walesa,¹ nekaj let pred tem pa tudi Inštitut pooblaščenih revizorjev Irske² (Koletnik, 2008, str. 14). Namen revizije je bil predvsem iskati prevare in napake, revizijska preiskava pa je bila usmerjena predvsem v denarne transakcije (Glaser, 1993, str. 15).

V Angliji so z Zakonom o gospodarskih družbah³ uvedli obvezno revizijo za podjetja že leta 1844, in sicer z namenom, da bi revizorji poročali upnikom o solventnosti gospodarskih družb (Koletnik, 2008, str. 14). Zakon je zahteval, da revizorji poročajo o bilanci stanja določenega podjetja. Revizijsko poročilo pa ni vsebovalo izkaza poslovnega izida. Zakon o gospodarskih družbah⁴ (Koletnik, 2008, str. 14) je zahteval, da morajo biti revizorji neodvisni oziroma da ne smejo biti zaposleni v podjetju. Po drugi strani pa ni zahteval profesionalne usposobljenosti za opravljanje revizorskega dela (Glaser, 1993, str. 16). S poznejšimi spremembami tega zakona (zlasti v letu 1947) je postalo delo gospodarskega revizorja vse bolj profesionalno. Prevezel je jasno določene naloge, ki jih opravlja v okviru obveznih (predpisanih) in neobveznih gospodarskih revizij (Koletnik, 2008, str. 14). Leta 1929 je omenjeni zakon preložil odgovornost iskanja napak in prevar izvršnim direktorjem podjetja. Revizorjeva glavna naloga je bila poročati o knjigovodskih evidencah in bilancah stanj deležnikom, in ne upnikom (Glaser, 1993, str. 16).

Zakon o gospodarskih družbah je doživel večje spremembe na področju dela računovodij in revizorjev leta 1948. Med njimi so bile tudi naslednje spremembe, ki jih navaja Glaser (1993, str. 16):

- zahteva za upravljavce podjetja, da ustvarijo tako bilanco stanja kot tudi izkaz poslovnega izida na osnovi računovodskih evidenc, za katere odgovarjajo sami, računi pa morajo biti prikazani na resničen in pošten način;
- pripravljene morajo biti celotni računovodski izkazi tudi za vsa hčerinska podjetja;
- kvalificirani revizorji morajo poročati deležnikom o resničnosti in poštenosti predstavljenih bilanc stanj in izkazov poslovnega izida glede na zahteve spremenjenega Zakona o gospodarskih družbah iz leta 1948;
- določene so tudi pravice in obveznosti revizorjev;
- zahteva, da so vsa podjetja, z izjemo majhnih podjetij, revidirana s strani usposobljenih revizorjev;
- določene so bile tudi specifikacije vsebine revizijskega poročila, ki so morala vsebovati: ali je revizor dobil vse zelene informacije in vsa zelena pojasnila, ali je podjetje vzdrževalo primerne računovodske evidence, ali so vsebovale bilance stanj in izkazi

¹ Angl. *The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.*

² Angl. *The Institute of Chartered Accountants in Ireland.*

³ Angl. *Joint Stock Companies Act.*

⁴ Angl. *Companies Act.*

poslovnega izida v računovodskih evidencah zahtevane vrednosti in ali so po mnenju revizorja finančna poročila pokazala resnično in pošteno sliko stanja podjetja.

Glaser (1993, str. 17) pravi, da je Zakon o gospodarskih družbah iz leta 1967 zahteval celo večje razkritje računovodskih informacij s strani izvršnih direktorjev v korist deležnikom. Leta 1976 je zakon bolj podrobno opredeljeval delovne naloge revizorja ter njegove potrebne kvalifikacije, pravice in dolžnosti. Izvršni direktorji so bili ravno tako kazensko odgovorni v primeru zavajanja revizorjev (Glaser, 1993, str. 17). Zakon o gospodarskih družbah je leta 1980 delil podjetja na zasebna in javna, kar je tudi vplivalo na delo revizorjev. Predstavljene so bile omejitve glede delitve dobička, ravno tako pa tudi glede posojil podjetjem, kar se je predvsem nanašalo na vodilne v javnih podjetjih. Omenjeni spremenjeni zakon je pripeljal tudi do novih oblik revizijskih poročil (Glaser, 1993, str. 17).

Današnja revizijska filozofija opredeljuje revizorja kot neodvisno osebo, ki daje verodostojnost revidiranim računovodskim izkazom. Moderni revizor ustreza pogojem, ki jih določajo revizijski standardi in smernice. Ker je za moderne organizacije značilen ogromen obseg transakcij, je nemogoče raziskati vse opravljene transakcije. Ravno zato lahko danes revizor preverja račune na podlagi metode vzorčenja (Glaser, 1993, str. 20–21).

1.2.2 Nemčija

Li (2002) v svojem članku govori o pomenu in razvoju notranje revizije v Nemčiji. Po njegovih besedah se je notranja revizija v Nemčiji razvila v zadnjih sto letih, njihov notranji revizijski sistem pa je bil dobro razvit (Li, 2002, str. 3).

Zapriseženi knjigovodski revizor⁵ je bil prvi v Evropi, ki je opravljal poklic gospodarskega zaupnika.⁶ Že v 15. stoletju so velike trgovske hiše naročale presojo svojih knjig pri zunanjih neodvisnih revizorjih. Tako je hanseatsko mesto Hamburg že 1753. izdalo pravila za zapriseženega revizorja pri izvajanju stečajnega postopka (Koletnik, 2008, str. 17).

Li (2002, str. 5) pravi, da je dobro razvita revizijska dejavnost v Nemčiji posledica hitrega razvoja tržnega gospodarstva in spreminjajočih se ciljev revizije. Z razvojem podjetništva in širjenjem računovodstva je v Nemčiji naraščalo število izvedencev,⁷ ki so jih praviloma imenovala in zaprisegla sodišča. Leta 1884 je bila v Nemčiji uvedena obvezna revizija ustanovitve delniških družb. V hanskiatskih mestih, to je v Lübecku (1887), Hamburgu (1888) in v Bremnu (1889), je sledilo sprejetje prvih predpisov o imenovanju zapriseženih knjigovodskih revizorjev in predpisa o združevanju zapriseženih knjigovodskih revizorjev v trgovinske in druge zbornice (1897) (Koletnik, 2008, str. 17). Li (2002, str. 5) pravi, da so se tudi prve moderne notranje revizijske hiše začele pojavljati v 19. stoletju. Njihova naloga je

⁵ Nem. *Bücherrevisor*.

⁶ Nem. *Wirtschaftstreuhänder*.

⁷ Nem. *Sachverständiger*.

bila sprva preverjanje napak in odkrivanje malomarnosti. Z razvojem gospodarstva je postala poslovna struktura tako kompleksna, da se je povečala potreba po boljšemu notranjemu nadzoru. Notranji revizorji so postali po besedah Lija (2002, str. 5) tudi zaščitniki podjetja.

Prva združba neodvisnih knjigovodskih revizorjev je bila ustanovljena v Berlinu leta 1897. Leta 1898 se je razširila v Zvezo nemških zapriseženih knjigovodskih revizorjev. V času velike svetovne krize so v Nemčiji leta 1931 z Zakonom o delniških družbah uvedli še dodaten poklic gospodarskega revizorja,⁸ ki je edini pristojen za revidiranje letnih poročil delniških in drugih kapitalskih družb. Koletnik (2008, str 17) pravi, da danes v Nemčiji obstajata dva gospodarska zaupnika, pristojna za revidiranje: gospodarski revizor in zapriseženi knjigovodski revizor. Glavni nosilci revizijske dejavnosti so gospodarski revizorji, ki lahko opravljajo vse vrste predpisanih in ostalih gospodarskih revizij, zapriseženi knjigovodski revizorji pa imajo omejeno področje revizijskega delovanja. Gospodarski in knjigovodski revizorji so združeni pod okriljem Nemške zbornice gospodarskih revizorjev,⁹ za strokovni razvoj pa skrbi Nemški inštitut gospodarskih revizorjev v Düsseldorfu.¹⁰

S spremembo nemškega Zakona o delniških družbah¹¹ je bilo leta 1870 prvič uvedeno obvezno zunanje revidiranje delniških družb. Tovrstno revidiranje so dotlej opravljali zapriseženi knjigovodski revizorji. V času velike svetovne gospodarske krize je Nemčija leta 1931 uvedla obvezno revizijo vseh zavarovalnic, delniških družb in komanditnih družb na podlagi delnic. Tako revizijo lahko od vsega začetka opravljajo le gospodarski revizorji. V letih 1971 in 1985 so bila spremenjena pravna pravila za njihovo delovanje, tako da je danes v Nemčiji 12.800 revizorjev in 200 zapriseženih knjigovodskih revizorjev (Koletnik, 2008, str. 17).

1.3 RAZVOJ REVIZIJE V ZRUŽENIH DRŽAVAH AMERIKE

Zahvala za pojav revizije v Ameriki gre nedvomno Angliji. Računovodstvo kot dejavnost je bilo na tem kontinentu predstavljeno s strani Angležev, in sicer v drugi polovici 19. stoletja. Severnoameriški knjigovodje so sprejeli angleški način revidiranja in angleški način preiskovanja (Carmichael et al., 1996, str. 2–3). Tudi Taylor in Glezen (1994, str. 18) govorita o prevzemanju vzorcev, značilnih za Anglijo, s strani ameriških revizorjev. ZDA pa ni edina, ki je uvedla gospodarsko revizijo po vzoru angleške, temveč so to storile tudi Kanada, Avstralija, Južna Afrika, Indija in druge nekdanje angleške kolonije (Koletnik, 2008, str. 14).

V Angliji so bile takrat in so še danes javne delniške družbe ustanovljene pod nacionalnim zakonom, ki je poznan kot Zakon o gospodarskih družbah.¹² Vse javne družbe morajo upoštevati omenjeni zakon. Ko so funkcije revidiranja prenesli v ZDA, je bil sprejet angleški

⁸ Nem. *Wirtschaftsprüfer*.

⁹ Nem. *Wirtschaftsprüferkammer*.

¹⁰ Nem. *Institut der deutschen Wirtschaftsprüfer*

¹¹ Nem. *Aktiengesetz*.

¹² Angl. *Companies Act*.

način poročanja, kljub temu da v ZDA ni bilo podobnih zakonov. Medtem ko so angleška podjetja morala opravljati revizijo, ameriškim tega ni bilo treba (Carmichael et al., 1996, str. 3). Tudi Koletnik (2008, str. 15) pravi, da do leta 1934 v ZDA revizija gospodarskih družb ni bila obvezna. Naročale so jo uprave gospodarskih družb iz lastnih potreb, da bi imele verodostojno sliko o gospodarskem položaju in uspehu družbe.

Pomanjkanje zakonov o reviziji je vplivalo na revidiranje v 19. stoletju, ki se je razlikovalo po obsegu nalog, in sicer od revidiranja zgolj popisa lastnine do celotne, natančne preiskave vseh računov podjetja (Carmichael et al., 1996, str. 3). Taylor in Glezen (1994, str. 18) omenjata, da je bilo natančno preiskovanje vseh transakcij podjetja predrago, zato so začeli revizorji uporabljati tehniko vzorčenja. Revizorja je običajno izbral upravni odbor ali vodstvo podjetja, njegovo poročilo pa je bilo tako naslovljeno nanj in ne na deležnike. Poročila deležnikom o dejanjih upravljavcev niso bila običajna. So pa zato upravljavci želeli zagotovila s strani revizorjev, da se niso dogajale napake ali prevare (Carmichael et al., 1996, str. 3).

Leta 1883 sta bili v New Yorku in Bostonu ustanovljeni prvi družbi zunanjih revizorjev. V letu 1887 je začela delovati Ameriška zveza pooblaščenih revizorjev¹³, ki se je leta 1916 preimenovala v Ameriški inštitut revizorjev¹⁴. Leta 1902 so v zvezni državi New York odprli prve poslovne šole za izobraževanje revizorjev, slabih dvajset let pozneje pa je bilo ustanovljeno Ameriško društvo pooblaščenih revizorjev¹⁵. Inštitut in omenjeno društvo sta se 1936. leta združila v Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev¹⁶ (Koletnik, 2008, str. 15).

Ameriška računovodska dejavnost se je začela razvijati po prvi svetovni vojni (Carmichael et al., 1996, str. 3). Obvezno zunanjo gospodarsko revizijo je v ZDA uvedel šele Zakon o vrednostnih papirjih¹⁷ leta 1934, in sicer za delniške družbe, ki kotirajo na borzah. Za izvajanje tega zakona je bila ustanovljena in pooblaščen posebna državna Komisija za nadziranje borz¹⁸ (Koletnik, 2008, str. 15), ki je omogočala vpogled v vse večje korporacije v državi (Taylor & Glezen, 1994, str. 18). Ta še danes vzdržuje visoko raven nadziranja borz in ščiti finančne investitorje. Od vseh družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na ameriški borzi, zahteva verodostojna redna (letna in medletna) računovodska poročila, še posebej računovodske izkaze. Zakonska pooblastila, ki jih je komisija dobila v zvezi z zunanjim računovodskim poročanjem in revidiranjem računovodskih izkazov gospodarskih družb, ki nastopajo na borzah, je pozneje prenesla na Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev (Koletnik, 2008, str. 15).

Revizijska stroka v ZDA je dosegla največji napredek, ima največje število poklicnih gospodarskih revizorjev in tudi največjo strokovno organizacijo revizorjev (AICPA), ki

¹³ Angl. *The American Association of Public Accountants*.

¹⁴ Angl. *American Institute of Accountants*.

¹⁵ Angl. *American Society of CPAs*.

¹⁶ Angl. *American Institute of CPAs – AICPA*.

¹⁷ Angl. *Securities Act*.

¹⁸ Angl. *Securities Exchange Commission – SEC*.

zastopa interese zunanjih revizorjev in razvija standarde ter poklicno-etična pravila za njihovo delo. Strokovne usmeritve tega inštituta omogočajo enotno presojanje računovodskih izkazov gospodarskih družb in druge vrste revidiranj ter so zelo pomembne tudi za notranjo revizijo. Omenjeni inštitut je danes vodilna revizijska strokovna združba na svetu in ima več kot 350.000 članov (Koletnik, 2008, str. 15–16).

Pooblaščenih revizorji so dolgo časa sestavljali poročila z malo formalnimi pravili. V zadnjih 50. letih pa je revizijska dejavnost hitro razvila skupen jezik poročanja s pomočjo Ameriškega inštituta pooblaščenih revizorjev (v nadaljevanju AICPA). Danes je skupen način poročanja tako dobro razvit, da revizija ni zgolj vaja pisanja, ampak gre za odločevalni proces (Carmichael, Willingham & Schaller, 1996, str. 3).

1.4 RAZVOJ REVIZIJE V SLOVENIJI

V nadaljevanju predstavim začetke revizijske dejavnosti v Sloveniji. Nato predstavim prvi zakon o revidiranju iz leta 1993, ki je povezan tudi z ustanovitvijo Slovenskega inštituta za revizijo. Leta 2001 se je zakon spremenil, leta 2008 pa je bil sprejet nov.

1.4.1 Začetki revizijske dejavnosti na slovenskem ozemlju

Prva revizijska institucija, pod katere pristojnost je spadalo tudi ozemlje današnje Slovenije, je bila ustanovljena v času vladanja cesarice Marije Terezije in cesarja Jožefa II., ki sta uveljavila številne reforme na področju državne uprave. Leta 1761 sta ustanovila tudi Dvorno računsko zbornico, ki ji je bil poverjen nadzor nad celotnim računovodskim poslovanjem države. Imela je pristojnosti preverjanja javnih računov, cesar pa si je zelo prizadeval za uvedbo enotnih računovodskih in revizorskih postopkov za vso tedanjo monarhijo. Cesar Jožef II. je leta 1782 predpisal Dvorni računski zbornici računovodske in revizorske postopke z namenom, da bi se uporabljale v vseh deželah habsburške monarhije. Imena in pristojnosti državne revizijske institucije so se skozi zgodovino spreminjale, v letih pred razpadom Avstro-Ogrske, od 1866 do 1918, se je imenovala Vrhovno računsko sodišče. Ustava Kraljevine Srbov, Hrvatov in Slovencev iz leta 1921 je določila Glavno kontrolo kot vrhovno institucijo za pregledovanje državnih računov in nadzor nad izvrševanjem državnega proračuna in oblastnih proračunov. Po 2. svetovni vojni je bil leta 1946 sprejet zakon o splošni državni kontroli. Vsak državljan je imel na podlagi zakonske določbe pravico dati organom državne kontrole opozorila in pritožbe glede dela in postopka katerega koli urada, ustanove, podjetja ali uradne osebe in dajati tudi predloge za izboljšanje njihovega dela. Leta 1959 je bila z zakonom ustanovljena Služba družbenega knjigovodstva. Njene bistvene naloge (evidenčna, informativno-analitična in kontrolna funkcija, opravljanje ekonomsko finančne revizije in plačilnega prometa) so se ohranile vse do osamosvojitve Slovenije leta 1991. Po osamosvojitvi leta 1991 je naloge Službe družbenega knjigovodstva Jugoslavije v celoti

prevzela Služba družbenega knjigovodstva v Republiki Sloveniji (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2011).

1.4.2 Zakon o revidiranju

Revizija v Sloveniji se je začela pospešeno razvijati po sprejemu zakona o revidiranju (Ur.l.RS, št. 32/1993 in 65/1993 v Odar, 2011, str. 41). Revizija in revidiranje sta tesno povezana s tržnim sistemom gospodarjenja. Uspešni tržni sistem pa lahko deluje samo v pravnem okolju. Za to, da bi tržno gospodarstvo delovalo uspešno, mora biti izpolnjenih več pogojev, najpomembnejši pa zadeva lastnino. Tudi Slovenija je leta 1993 začela lastninsko reformo in zato so se potrebe po revizijskih storitvah močno povečale (Odar, 2001, str. 41).

Zakon o revidiranju (Ur.l.RS, št. 32/1993, v nadaljevanju ZRev) je imel 45 členov, ki opredeljujejo naloge inštituta, revizijskih gospodarskih družb, osebe, ki lahko opravljajo naloge revidiranja, potek revidiranja in kazenske določbe.

ZRev (Ur.l.RS, št. 32/1993) v svojih členih opredeljuje ustanovitev Inštituta za revizijo, ki deluje kot samostojna in neodvisna institucija. Inštitut je po zakonu opravljal naslednje naloge:

- nadzira izvajanje nalog revidiranja revizijskih družb po tem zakonu;
- raziskuje dosežke teorije in prakse revidiranja;
- določa in objavlja računovodske in revizijske standarde;
- organizira in izvaja izpite za naziva pooblaščen revizor in revizor;
- izdaja potrdila (certifikate) za naziva pooblaščen revizor in revizor ter priznava nazive tujih revizorjev;
- izdaja in odvzema pooblastila za delo (licence) pooblaščenim revizorjem;
- vodi register revizijskih družb kot javno knjigo ter register pooblaščenih revizorjev in revizorjev;
- določa smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev;
- letno objavlja seznam revizijskih družb, ki so vpisane v register pri Inštitutu;
- opravlja druge naloge, določene s posebnimi predpisi in statutom.

Po ZRev (Ur.l.RS, št. 32/1993) so lahko naloge revidiranja opravljali pooblaščen revizorji, ki pa so morali po opravljenem delu pripraviti poročilo o dokončanem revidiranju. To je moralo obsegati računovodske izkaze, ki so bili predmet preizkušanja in ocenjevanja, opombe k računovodskih izkazom in predpise, splošne akte, računovodske smernice in standarde, uporabljene pri sestavljanju računovodskih izkazov.

Leto 2000 je minilo v pričakovanju novega zakona o revidiranju, ki pa je bil zaradi političnih okoliščin sprejet v marcu 2001. V skladu z ZRev-1 so pristojnosti, ki jih imata v povezavi z revizijskim področjem strokovni svet Inštituta in odbor, prešle na revizijski svet.

Novi zakon je bil bistveno bolj obširen, saj je imel kar 137 členov. Največ dodatnih členov se je nanašalo na opredelitev nalog Slovenskega inštituta za revizijo, predvsem na opravljanje nadzora nad revizijskimi družbami (Vezjak, 2001). Zakon pa je natančneje opredeljeval tudi potek revidiranja, naloge pooblaščenih revizorjev, naloge revizijskih družb in samostojne revizorje, pooblaščne ocenjevalce in kazenske določbe (Ur.l.RS, št. 11/2001).

Do zdaj so lahko revizijske storitve opravljal le revizijske družbe, medtem ko se po zdaj veljavnem zakonu tem lahko pridružijo tudi samostojni revizorji. To so pooblaščen revizorji, ki samostojno opravljajo storitve revidiranja kot svojo dejavnost.

Bistvena novost se nanaša predvsem na revizijsko poročilo oziroma poročilo o dokončanem revidiranju s strokovnim mnenjem, kot ga imenuje zakon. V stroki se uvaja tako imenovano kratko poročilo v nasprotju od dolgega poročila, ki je bilo do zdaj veljavno. Izjema je predvidena za banke, zavarovalnice, borznoposredniške družbe, družbe za upravljanje oziroma druge finančne ustanove. Poročilo o revidiranju mora vsebovati pojasnilo o revidiranju, pojasnilo, katera računovodska načela in standardi so bili uporabljeni pri sestavljanju računovodskih izkazov ter mnenje revizorja o resničnosti in poštenosti teh izkazov (Vezjak, 2001).

Zakon o revidiranju (Ur.l.RS, št. 65/2008, v nadaljevanju ZRev-2), ki je bil sprejet leta 2008 in ima 176 členov, pa bo pojasnjen v nadaljevanju (poglavje 2.4.3).

1.4.3 Slovenski inštitut za revizijo

Leta 1994 je začel delovati Slovenski inštitut za revizijo. Istega leta je Ministrstvo za finance podelilo 120 certifikatov o nazivu pooblaščen revizor na podlagi prehodnih določb zakona o revidiranju, v registru Inštituta pa so bile registrirane prve revizijske družbe. Jeseni so se vpisali v izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor prvi kandidati (Odar, 2001, str. 41).

Podlago za delovanje Slovenskega inštituta za revizijo je podal zakon o revidiranju, sprejet julija 1993, ki je za ustanovitelja inštituta postavil Zvezo računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Kmalu po ustanovitvi so bili sprejeti prvi temeljni akti, ki so urejali delovanje revizijske stroke v Sloveniji, kot na primer kodeks poklicne etike zunanjega revizorja, temeljna revizijska načela, navodila za delovanje revizijskih družb in drugi (Slovenski inštitut za revizijo, 2011).

Delovanje inštituta zagotavljajo njegovi organi, in sicer svet inštituta, revizijski svet, strokovni svet ter direktor. Poleg omenjenih organov pa strokovno delo poteka tudi v okviru

sekcij, ki združujejo posameznike z določenimi strokovnimi znanji in skrbijo za ustrezen razvoj in ugled posameznih strok (Slovenski inštitut za revizijo, 2011).

Inštitut je leta 1995 v sodelovanju z Organizacijo pooblaščenih revizorjev¹⁹ izdal revizijski priročnik, s katerim smo dobili temeljno metodiko za revidiranje računovodskih izkazov, hkrati pa so temeljni revizijski postopki sistematično obdelani in opremljeni s temeljnimi navodili za izvajanje. Decembra istega leta je Inštitut po sklepu odbora sekcije za revizijo priredil 1. letno konferenco revizorjev (Odar, 2001, str. 42).

Nadzor nad revizijskimi družbami je ena temeljnih nalog Inštituta. Za kakovosten nadzor nad njimi ter delom revizorjev in pooblaščenih revizorjev je bilo treba izdelati pravila nadziranja, zato je bila leta 1996 ena temeljnih nalog priprava pravnih in organizacijskih podlag za izvajanje nadzora. V letu 1997 pa je bila ena temeljnih nalog Odbora sekcije za revizijo priprava osnutka sprememb zakona o revidiranju, ki naj bi slovenski revizijski stroki omogočile poenotenje pravnega okvira njenega delovanja s pravnim okvirom delovanja revizijske stroke v državah Evropske zveze (Odar, 2001, str. 43).

Med pomembnejšimi nalogami in pristojnostmi inštituta so tudi naslednje naloge: sprejemanje in objavljane računovodskih standardov, pravil revidiranja, poslovnofinančnih standardov in pravil, pravil notranjega revidiranja, pravil revidiranja informacijskih sistemov, določanje strokovnih znanj in izkušenj, potrebnih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in pooblaščenega ocenjevalca, opravljanje nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb, pooblaščenih revizorjev in pooblaščenih ocenjevalcev, organiziranje strokovnih izobraževanj, izvajanje preizkusov strokovnih znanj in izdaja potrdil o strokovnih znanjih za pridobitev nazivov, kot so preizkušeni notranji revizor, preizkušeni računovodja, preizkušeni poslovni finančnik, preizkušeni revizor informacijskih sistemov in preizkušeni davčnik (Slovenski inštitut za revizijo, 2011).

2 ZGODOVINSKI MEJNIKI S POMEMBNI VPLIVOM NA REVIZIJSKO DEJAVNOST

Med najpomembnejše mejnike, ki so vplivali na nadaljnji razvoj revizijske dejavnosti, spadajo zlasti pojav dvostavnega knjigovodstva, ki je spremenil prihodnjo prakso, industrijsko revolucijo, ki je vplivala na večanje velikosti podjetij in s tem na ločitev funkcije vodenja od funkcije lastništva, in pa finančni škandali, ki so vplivali zlasti na nadaljnjo regulacijo revizijske dejavnosti.

¹⁹ Angl. *The Chartered Association of Certified Accountants – ACCA.*

2.1 PACIOLI IN DVOSTAVNO KNJIGOVODSTVO

Italijani trgovci v renesansi (14.–16. stoletje) so prepoznavni kot očetje modernega knjigovodstva. Trgovino in blagovni promet so povzdignili do višjih nivojev in aktivno iskali boljše metode, s pomočjo katerih bi določili svoje dobičke. Kljub temu, da so bila arabska števila predstavljena že dolgo pred tem, so v času renesanse bili Italijani prvi, ki so jih redno uporabljali v poslovnih računih (Alexander, 2002, str. 8).

Luca Pacioli je z znanjem o literaturi, umetnosti, matematiki, poslovanju in znanosti eden od začetnikov dvostavnega knjigovodstva. Sicer sam ni nikoli trdil, da je izumil dvostavno knjigovodstvo, saj je o njem oziroma o njegovih značilnostih pisal že Benedikt Kotruljević (Alexander, 2002, str. 9), Pacioli pa ga je zgolj podrobno predstavil (Carruthers & Espeland, 1991, str. 37) v svoji peti knjigi z naslovom *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita* (Alexander, 2002, str. 9). Njegova knjiga je prepoznana kot prva in najbolj vplivna knjiga o tehniki dvojnega knjigovodstva (Carruthers & Espeland, 1991, str. 37).

Pacioli pravi, da potrebuje uspešen trgovec tri stvari: zadosti denarja oziroma kredita, dobre knjigovodje in računovodski sistem, ki omogoča takojšen vpogled v njegovo finančno stanje. Pred začetkom poslovanja mora biti narejen popis imetja podjetja ter dobičkov in dolgov. Ta popis se mora nanašati le na en dan, lastnina pa mora biti ocenjena glede na trenutno tržno vrednost in razvrščena glede na mobilnost in vrednost, z denarjem in ostalimi vrednostmi zapisanimi na začetku, saj se jih tudi najlažje izgubi (Alexander, 2002, str. 10).

Pacioli loči med tremi načini vodenja evidence o poslovanju: zapisek oziroma »memorandum«, ki je po Pacioliu enakovredno dnevniku, kjer se zapisujejo poslovne transakcije po kronološkem vrstnem redu, knjigovodski poslovniki oziroma »journal«, ki je trgovčeva zasebna računovodska knjiga, in glavna poslovodna knjiga oziroma »ledger«, ki je najbolj podobna modernemu načinu knjigovodstva. Denarne in datumske kolumne so skoraj identične kot v modernih glavnih knjigah, vknjižbe pa so sestavljene iz dolgov na levi strani in kreditov na desni strani (Alexander, 2002, str. 10). Značilnosti metode dvostavnega knjigovodstva po Pacioliu predstavitva tudi Carruthers in Espelandova (1991). Pravita, da se vsaka transakcija vpiše v bilanco stanja dvakrat, enkrat kot dolg in drugič kot sredstvo. Kot pove Pacioli (v Carruthers & Espeland, 1991, str. 37), se dolg nanaša na dolžnike, sredstva pa na upnike. Tako naj bi bile pravilno vodene knjige v ravnovesju: seštevek celotnih dolgov mora biti enak seštevku celotnih sredstev. Ravnovesje pa služi tudi preverjanju točnosti knjigovodstva. Dvojno knjigovodstvo je omogočilo tudi pripravljanje točnih poročil tako o investicijah v podjetje kot tudi o dobičkih in izgubah (Yamey v Carruthers & Espeland, 1991, str. 37).

Alexander (2002, str. 11) pravi, da se je metoda dvostavnega knjigovodstva od Pacioliya do danes zelo malo spremenila. Carruthers in Espelandova (1991, str. 39) pa pravita, da so se zadeve do 19. stoletja nekoliko spremenile. Sicer je obstajal splošni teoretični konsenz o

prednostih dvostavnega knjigovodstva, ki je reševal številne računovodske probleme, je pa včasih bil neprimeren in se je v določenih situacijah še vedno uporabljala metoda enojnega knjigovodstva. Ravno tako je bila metoda dvostavnega knjigovodstva pogosto uporabljena zelo površno.

Zakaj se je dvostavno knjigovodstvo pojavilo ravno v Italiji v 15. stoletju, pa razloži Littleton (v Alexander, 2002, str. 2), ki izpostavi sedem dejavnikov: zasebna lastnina, kapital, trgovina, kredit, pisava, denar in aritmetika.

Zasebna lastnina je spodbudila pojav knjigovodstva, saj je bilo takrat povezano predvsem s poročanjem o lastnini oziroma lastninski pravici. Izpostavljen je bil pomen kapital, saj bi bilo trgovanje v nasprotnem primeru trivialno. V 15. stoletju je imela Italija močno razvito trgovino. Menjava dobrin je potekala na široko razširjenem nivoju, saj lokalno trgovanje v manjši meri ne bi ustvarilo pritiska na poslovanje in spodbudilo k razvoju organiziranega sistema, ki je nato tudi nadomestil obstoječo zmešnjava v spremljanju poslovanja. Eden izmed razlogov za razvoj dvostavnega knjigovodstva je tudi, da so trgovci pri menjavi dobrin že poznali kredit. Uporaba prihodnjih dobrin v trenutku, ko jih še nimamo, je spodbudila vodenje evidence. Pri transakcijah na mestu namreč ni potrebno spremljanje poslovanja. Pojav pisave je omogočil trajen sistem vodenja evidence v skupnem jeziku. Za razvoj knjigovodstva pa seveda potrebujemo tudi denar, ki predstavlja skupni imenovalec izmenjav. Aritmetika pa je predstavljala način, s pomočjo katerega so računali in ocenjevali ponudbe (Littleton v Alexander, 2002, str. 2).

Mnogo teh dejavnikov lahko najdemo že v antičnih časih, vendar se do srednjega veka niso pojavljali skupaj in tako niso tvorili zadostnega pritiska, ki bi omogočal nastanek dvostavnega knjigovodstva (Alexander, 2002, str. 2).

2.2 INDUSTRIJSKA REVOLUCIJA IN LOČITEV FUNKCIJE LASTNIŠTVA OD FUNKCIJE VODENJA

Kljub temu, da so bili cilji in koncepti revizije v zgodnjih letih 20. stoletja skoraj povsem neznani, je bila revizija na takšen ali drugačen način prisotna skozi vso zgodovino trgovanja. Osnovni pomen besede revizor je »tisti, ki sliši« in se nanaša na obdobje javnega branja vladnih proračunov (Whittington & Pany, 2006, str. 8). V tistem času večina ljudi ni znala ne pisati ne brati, zato so kraljevi uslužbenci opisovali grad in ostale dobrine, ki so jih imeli v lasti. Revizorji pa so bili tisti, ki so poznali kraljevo lastnino in poskušali odkriti napake (Taylor & Glezen, 1994, str. 16). Revizija se je torej od srednjega veka do industrijske revolucije nanašala na prepoznavanje poštenih in iskrenih poročanj oseb, ki so bile odgovorne za vladajoče in trgovanje (Whittington & Pany, 2006, str. 8). Lee (v Matthews, 2006, str. 6) pravi, da je revizija doživela največji preobrat v času sprememb ekonomskega okolja v 19. stoletju. Pravi, da je razvoj v ekonomski strukturi civilizacije povzročil potrebo po reviziji.

Industrializacija je ustvarila potrebo po financiranju. To je nato spodbudilo potrebo po ustanavljanju delniških družb, kar pa je posledično ustvarilo potrebo po poročanju o revizijskih informacijah.

Med industrijsko revolucijo, ko so proizvodni posli rasli, so začeli lastniki najemati upravljavce. Z ločitvijo lastniške funkcije in funkcije vodenja so lastniki začeli najemati revizorje, da bi se zaščitili tako pred nenamernimi napakami kot tudi pred prevarami s strani upravljavcev in zaposlenih (Whittington & Pany, 2006, str. 8). Taylor in Glezen (1994, str. 17) pravita, da so bili zunanji revizorji neodvisni le v smislu oddaljenosti od podjetja. Niso smeli imeti pisarne v podjetju, za katerega so delali, se je pa od njih zahtevalo, da imajo v podjetju delnice. Omenjena zahteva je bila v prihodnjih letih preklicana, pojavljali pa so se tudi profesionalni zunanji revizorji, ki so opravljali revizije.

V prvi polovici 20. stoletja se je revizija oddaljila od odkrivanja prevar in imela za cilj ugotoviti, ali so finančne trditve dale popolno in pošteno sliko finančne pozicije, operacijskih rezultatov in sprememb o finančnem stanju. Ta premik je pomenil odziv na naraščajoče število deležnikov in s tem tudi naraščajočo velikost podjetja. Revizorji so ravno tako postali bolj odgovorni vladnim agencijam, poročati so morali o prodaji delnic in novim investitorjem ter vsem drugim, za katere so finančne informacije pomembne (Whittington & Pany, 2006, str. 8).

Zakaj je ločitev funkcije lastništva od funkcije vodenja tako pomemben mejnik, pa na nekoliko drugačen način predstavi tudi Whittington in Pany (2006). Pravita, da je pomen neodvisnega revizorja tako velik zlasti zato, ker lastniki zelo težko poročajo nepristransko. Pri finančnih informacijah, ki so predstavljene zunanji javnosti s strani lastnikov podjetja, ne da bi jih prej pregledal neodvisni revizor, je kredibilnost vprašljiva. Zunanji revizor pa zmanjša vedno prisotno tveganje pri ekonomskih odločitvah, saj je njegova naloga zagotoviti kredibilnost predstavljenih informacij (Whittington & Pany, 2006, str. 6).

2.3 FINANČNI ŠKANDALI

Dogajanja, povezana z Enronom, WorldComom, Xeroxom in drugimi multinacionalkami, nalaga revizorjem dodatne odgovornosti in verjetno tudi miselni premik v razumevanju in pomenu revidiranja računovodskih izkazov in izdajanja mnenja (Odar, 2002, str. 15). Razpad podjetij, kot sta na primer Enron in WorldCom, skupaj z njunimi revizorji, je preusmeril pozornost javnosti na revidiranje podjetij in ustvaril revizijo kot zelo kontroverzen vidik računovodskega dela (Matthews, 2006, str. 1).

2.3.1 Enron

Razvpiti propad Enrona je močno zamajal zaupanje Amerike in celega sveta v ameriške finančne trge. Ameriška računovodska in revizijska pravila so namreč omogočala energetskeemu velikanu, da prikrije milijarde dolarjev dolga. Po besedah evropskih računovodskih strokovnjakov to ne bi bilo možno po pravilih britanskih in drugih anglosaksonskih računovodskih in revizijskih standardov (Simonič, 2005, str. 33).

Stečaj Enrona v letu 2001 je povzročil dodatne skrbi. Prva skrb se je navezovala na možnost, da morda obstaja še več podobnih podjetij, ki lahko zaključijo podobno kot Enron. Skrb je povečal tudi stečaj Global Crossinga,²⁰ WorldComa in ostalih večjih korporacij. Stečaji so bili zgolj odsev splošne slabosti delniškega trga. Razodetje računovodskih kršitev s strani določenih podjetij in konstantna šibkost finančnega trga sta oslabila podporo politiki prostega trga tako s strani politične kot tudi splošne javnosti. Ta učinek je pripeljal tudi do dodatnih regulacij računovodstva in revizije, kar je obravnaval predvsem Sarbanes-Oxleyjev zakon (Niskanen, 2003, str. 215).

Niskanen (2003, str. 218) meni, da moramo razloge za propad Enrona iskati izven kršitev revizijskih standardov. Izgube delničarjev, upnikov, zaposlenih in lokalne skupnosti so po njegovem mnenju povezane z neuspehom korporacije in sprejemanjem napačnih odločitev s strani upravnega odbora. Podobno menita tudi Petrick in Scherer (2003, str. 38), ki pravita, da so člani upravnega odbora tisti, ki so ustvarili in prehitro implementirali preveč poslovnih idej, kot je na primer širjenje ponudbe Enrona s široko paleto novih dobrin, s pomočjo katerih bi povečali zaslužke. Problem je bil, da si je Enron v zelo kratkem času zastavil preveč, kar je prineslo zelo malo ali nič povračila. Napačne odločitve vodilnih so torej ključ do problema po mnenju mnogih avtorjev, mediji in posledično tudi javnost pa so se po mnenju Niskanena (2003, str. 218–219) preveč osredotočili na kršenje računovodskih pravil in revizijskih postopkov, pozabili pa so na pravila, ki obravnavajo poslovni neuspeh.

Grey (2003, str. 573) pravi, da se moramo v primeru Enrona vprašati tudi, zakaj revizijsko podjetje Andersen oziroma konkretno posamezni revizorji niso razkrili dogajanje v samem podjetju. Podjetje Andersen je bilo znano predvsem po svoji dobro opredeljeni kulturi: dinamična, agresivna, osredotočena na naročnike, a tudi konformistična. Andersenova kultura je bila znana predvsem kot globalno homogena, veljala pa je tudi kot pomembna poslovna prednost, s katero so se ukvarjali antropologi v sedežu podjetja v Chicagu. Podjetje je tako postalo poznano kot funkcionalno, mlado in visoko konkurenčno. V 80. in 90. letih 20. stoletja je podjetje Andersen uporabljalo slogan »Preprosto najboljši« (angl. *Simply the best*). Skladno s sloganom je podjetje z vsakim naročnikom posebej poskusilo vzpostaviti proces

²⁰ Global Crossing je telekomunikacijsko podjetje, ki je zapravilo milijarde za gradnjo telekomunikacijskih mrež, optičnih linij. Pri tem je porabilo približno 50 milijard dolarjev investicijskega denarja in januarja 2002 bankrotiralo (Bergstein, 2003).

identifikacije in naredilo vse, da bi obdržalo svojega naročnika. Po mnenju Greya (2003) je ta težnja podjetja Andersen pripomogla k nastanku škandala.

Največja lekcija, ki se je lahko naučimo iz propada Enrona in ostalih velikih korporacij, je, da pravila korporacijskega upravljanja ne zaščitijo zadostno interesov delničarjev nasproti naraščajočih različnih interesov korporacijskih upravljavcev. Niskanen (2003, str. 219) govori o problemu agenta, ki se je pojavil z ločitvijo funkcije lastništva od funkcije vodenja.

2.3.2 WorldCom

Moberg in Romar (2003, str. 1) pravita, da je bilo leto 2002 leto mnogih korporativnih škandalov: Enron, Tyco, Global Crossing. WorldCom je zgolj še en primer neuspešnega upravljanja s podjetjem, zlorabe računovodstva in pohlepa. Avtorja predstavitva primer z vidika treh večjih problem podjetja WorldCom: korporativne strategije rasti s pomočjo prevzemov, uporaba posojil upravnemu odboru in grožnje pri upravljanju podjetja, ustvarjene na podlagi zaupanja in nepremišljenega poslovanja.

WorldCom je zašel v težave, ko je notranja revizija odkrila knjiženje stroškov poslovanja kot kapitalskih naložb v letih 2001 in 2002 v velikosti 3,8 milijarde dolarjev, zadnja revizija pa, da so že od leta 1999 do prvega četrtertletja 2002 pretvarjali podatke tudi s knjiženjem rezerv v obliki prihodkov iz poslovanja (Horvat, 2002, str. 112). Upravljavci WorldComa so ravno tako poneverili predpostavke o pričakovanih poravnava računov svojih naročnikov. V poročilih je bil fond za kritje dolgov premajhen glede na količino neporavnanih računov. Prikazano je bilo manj neporavnanih računov, manjši fond in posledično več dobička (Moberg & Romar, 2001, str. 3–4). Julija 2002 je podjetje WorldCom po mnogih razkritih računovodskih nepravilnostih vložilo zahtevek za zaščito pred stečajem (Moberg & Romar, 2003, str. 4).

WorldComova zgodba bi lahko bila uspešna, če ne bi obstajala pomembna poslovna realnost, katere se upravni odbor očitno ni zavedal. Združitve in prevzemi, zlasti večji, predstavljajo velik poslovni izziv zlasti na dveh področjih. Upravni odbor se namreč pri združitvah in prevzemih srečuje s problemom integracije vseh podjetij v eno samo celoto. Gre za proces, ki zahteva veliko časa, načrtovanja in pozornosti upravnega odbora, s pomočjo katerega se nato določi, ali je vrednost podjetja narasla tako za deležnike kot tudi za delničarje. 65 prevzemov v šestih letih, med njimi kar nekaj večjih, je bilo za upravni odbor prevelik zalogaj. Drug izziv predstavlja zahteva po predstavitvi finančnega pogleda prevzema. Imeti je potrebno celotno finančno integracijo zelenega podjetja, vključno s sredstvi, dolgovi in množico drugih finančnih pogojev (Moberg & Romar, 2003, str. 2–3). Tudi Zekany, Braun in Warder (2004, str. 102) pravijo, da je podjetje bolj težilo k samim prevzemom kot pa k trudu, da bi združena podjetja delovala kot celota.

2.3.3 Parmalat

Parmalat, ki je bil ustanovljen konec 60. let 20. stoletja, je med 70. leti postal zelo priljubljen, zlasti zaradi akcij sponzoriranja, ki se jih je loteval na športnem področju. V tem času se je ravno tako začel prebijati na trg Latinske Amerike. V prihodnjih letih se je rast le še stopnjevala, podjetje pa je razširilo svoje produkte v prehrambeni industriji (Ferrarini & Giudici, 2005, str. 6). Podjetje se je v kratkem nameravalo širiti tudi na področje Severne Amerike, ravno tako na športno področje in turizem. Med letoma 1998 in 2000 je podjetje Parmalat kupilo okoli 25 podjetij (Ferrarini & Giudici, 2005). Do konca leta 2002 je podjetje Parmalat imelo v lasti podružnice mednarodne prehrambne skupine, ki je štela več kot 200 podjetij v približno 50 državah. Skupina je bila vodilna na trgu mleka, mlečnih izdelkov in pijače. Upravljala je z 139 obrati in imela več kot 36.000 zaposlenih (Ferrarini & Giudici, 2005, str. 8).

Situacija Parmalat se je začela kot standardna računovodska prevara. Upravni odbor je uporabljal različne računovodske trike, da bi prikri velike izgube, vse skupaj pa je olajšal s pomočjo naveze z vsaj enim revizorjem ali odvetnikom (D'Orio, 2004, str. 53). D'Orio (2004, str. 54) vidi rešitev v transparentnosti računovodskih pravil. Pravi, da bodo prevare prisotne vse dokler bodo delovali neprevidni upravljavci ter nepošteni in neusposobljeni odvetniki in revizorji. Potreben je torej stroškovno učinkovit sistem izboljšanih računovodskih pravil.

Ferrarini in Giudici (2005, str. 2) pravita, da je škandal Parmalat kmalu po aferi Enron in WorldCom omogočal primerjavo neuspehov na obeh straneh Atlantika. Podobno kot pri ostalih finančnih aferah se tudi pri Parmalatu pozornost usmerja na tako imenovane čuvaje podjetja. Dve veliki mreži revizorjev sta spregledali prevare, ki so se dogajale v podjetju (Ferrarini & Giudici, 2005), in sicer dve mednarodni revizijski podjetji, Grant Thornton in Deloitte & Touche. Grant Thornton je revidiral podjetje od leta 1990 do 1999, ko je podjetje po zakonu moralo zamenjati revizorje. Podjetje Grant Thornton je nadomestilo revizorsko podjetje Deloitte & Touche. Obe revizorski podjetji sta trdili, da sta zgolj žrtvi prevar s strani Parmalata (D'Orio, 2005, str. 6–7).

Škandal Parmalat je spodbudil razpravo o novi reformi, ki natančneje določa naloge revizorja (2005, str. 1). Zingales (2004, str. 1) pravi, da je kongres poskusil preprečiti prevare s pomočjo Sarbanes-Oxleyjevega zakona. Ta je poostril kazni in določil pravila, ki omogočajo boljši zunanji nadzor podjetij. Avtor pravi, da so strožje kazni dobra poteza, je pa nekoliko skeptičen glede zunanjega nadzora. Meni namreč, da je organizacija tako kompleksna, da je skoraj nemogoče odkriti prevaro, če nimaš pomoči nekoga notranjega. Tudi D'Orio (2005, str. 7) pravi, da je potrebno postaviti nove standarde. Po njegovem mnenju bi bilo potrebno razširiti procedure, s pomočjo katerih bi revizorji prepoznali prevare. Do sedaj je bila naloga revizorjev zgolj podati mnenje o predstavljenih finančnih poročilih.

2.4 POSLEDICE FINANČNIH ŠKANDALOV ZA REVIZIJSKO DEJAVNOST

Revizijska stroka je v zadnjih letih povsod po svetu doživela številne pretrese. Škandali, kot na primer tisti v zvezi z družbami Enron in Parmalat, so oslabili zaupanje potrošnikov in vlagateljev. Škandali so dosegli svoje razsežnosti, vključevali so različne vrste goljufij, kot so trgovanje na podlagi notranjih informacij, ponarejanje bilanc stanja in simuliranje transakcije (Hočevar, 2008, str. 2).

V obdobju od 2001 do 2002 je v ZDA prišlo do presenetljivih poslovnih manipulacij, računovodskih škandalov in stečajev nekaterih uglednih gospodarskih družb, med njimi tudi Enrona in WorldComa, v katere so se zapletle tudi ugledne revizijske družbe (denimo Arthur Andersen). V javnost so prišle informacije o neresničnih, a tudi revidiranih računovodskih izkazih, pri čemer je šlo za manipuliranje poslovnih rezultatov (Koletnik, 2008, str. 16).

Obravnavi primeri finančnih škandalov so pokazali na probleme upravljanja družb, razkritij poslov s povezanimi strankami in nadzora nad revizijskimi družbami. Ravno zato so ameriški zakonodajalci v letu 2002 pripravili nov in strožji zakon o računovodski in revizijski praksi – tako imenovani Sarbanes-Oxleyjev zakon (Koletnik, 2008, str. 16).

2.4.1 Posledice v ZDA – Sarbanes-Oxleyev zakon

Februarja 2002 je bila Komisija za nadziranje borz prepričana, da kljub Enronovem propadu ne bo potrebno sprejeti novih zakonov. Po nepravilnostih v WorldComu in ostalih večjih podjetjih pa je komisija spremenila mnenje in že v letu 2002 sprejela Sarbanes-Oxleyjev zakon, ki je določal nove obveznosti za računovodje in strogo reguliral nadzor podjetij. Zakon je zaznan kot ena največjih reform na področju korporativnega nadzora (Hefendehl, 2004, str. 51). Sarbanes-Oxleyjev zakon je bil torej sprejet kot odgovor na veliko število računovodskih škandalov (Nemec, 2003; Niskanen, 2003), posledica katerih je bil padec zaupanja javnosti v računovodske in poročevalske prakse ter objavljene računovodske izkaze podjetij (Nemec, 2003, str. 183).

Zakon je v vodenje gospodarskih družb in tudi v ameriške revizijske družbe prinesel novo poslovno higieno. Onemogoča namreč, da bi revizorji v isti revidirani družbi poleg revidiranja opravljali še svetovalno dejavnost. V revizijsko in računovodsko stroko je prinesel še vrsto drugih sprememb (stanovski nadzor revizorjev, laično sprejemanje revizijskih standardov, odprava prevelike povezanosti Odbora za revizijske standarde in Ameriškega inštituta pooblaščenih revizorjev, AICPA) (Koletnik, 2008, str. 16). Zakon ravno tako določa bistvene spremembe v kazenskih sankcijah široke palete belih ovratnikov (Niskanen, 2003, str. 218). Zagotavlja zanesljive, pravočasne in uporabne informacije, ki bi deležnikom pomagale v procesu odločanja in povrnile zaupanje javnosti. Na novo in dodatno je opredelil naloge in odgovornosti udeležencev v računovodsko-poročevalski verigi v podjetju in zunaj njega –

izvršnih direktorjev (generalnega direktorja – CEO,²¹ direktorja financ in računovodstva – CFO²²), nadzornega sveta ali revizijskega odbora, zunanjih revizorjev in notranjih revizorjev (Nemec, 2003, str. 183–184).

Sarbanes-Oxleyjev zakon je razdeljen na enajst poglavij (Nemec, 2003, str. 184), za delovanje notranjih revizorjev pa sta pomembna člena 302 in 404 (Nemec, 2003, str. 186). Člen 302 zahteva četrtletno ocenitev notranjih kontrol razkritij in procesov, ki obsegajo širše področje kot notranje kontrole, vzpostavljene pri računovodskem poročanju. Člen 404 pa zahteva letno ovrednotenje ustroja notranjih kontrol ter razkritje pomembnih slabosti in pomanjkljivosti. Poročila oziroma izjave morata podpisati CEO in CFO. Letno poročilo o notranjih kontrolah mora revidirati tudi zunanji revizor in o njem podati mnenje, kar mu tako daje večjo težo (Nemec, 2003, str. 186–187).

Poročilo o ustroju notranjih kontrol z razkritji pomembnih pomanjkljivosti in slabosti izdela notranji revizor ob uporabi metodologije, katere podlaga so standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju ter COSO metodologija. COSO metodologija je dobila ime po komisiji, ki jo je pripravila.²³ Komisija je leta 1992 pripravila natančno definicijo notranjih kontrol ter kriterije za ocenitev uspešnosti njihovega delovanja (Root v Nemec, 2003, str. 188). Tako je bila razvita posebna metodologija, s katero notranji revizor:

- preverja učinkovitost in uspešnost poslovanja podjetja,
- preverja zanesljivost računovodskega poročanja,
- preverja usklajenost poslovanja s pravili – zakonodajo (notranjo in zunanjo).

Sarbanes-Oxleyjev zakon je rezultat politične zahteve po ukrepu glede široko razširjenega problema. Niskanen (2003, str. 218) meni, da je bil zakon nepotreben, kar se tiče avtoritete komisije, saj je že opravljala zapisane aktivnosti.

2.4.2 Posledice v Evropi – Direktiva 2006/43/ES

Odar (2003, str. 12) pravi, da so finančni škandali in globalizacija vplivali na sprejem vrste ukrepov in predpisov, ki se nanašajo na zakonsko revidiranje. V svojem prispevku govori o spremembah, ki jih bo in jih kasneje tudi je prinesla osma direktiva.

Kot posledica računovodskih škandalov v svetovnem okviru, ki jih revizijski postopki niso uspeli odkriti oziroma preprečiti, je bila v povezavi z ameriškim Sarbanes-Oxleyjevim zakonom sprejeta nova direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in sveta (Hočevar, 2008, str. 2). Po njenih navodilih morajo zakoniti revizorji delovati po najvišjih etičnih standardih.

²¹ Angl. *Chief Executive Officer*.

²² Angl. *Chief Financial Officer*.

²³ Angl. *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*.

Pri svojem delu morajo delovati v skladu s poklicno etiko, ki obsega zastopanje javnega interesa, neoporečnost in nepristranskost, strokovno usposobljenost in primerno skrbnost (Hočevar, 2008, str. 3). Direktiva o obveznih revizijah podrobno opredeljuje nekatera etična načela, kot so poštenost, nepristranskost, poklicna usmerjenost, zaupnost in poslovna skrivnost in splošna odgovornost, ki so pomembna za zagotavljanje njihove strokovnosti in neodvisnosti (Hočevar, 2008, str. 6).

Že Odar (2003, str. 13) je pisal o tem, da je najpomembnejši namen vseh aktivnosti EU na področju revidiranja povrnitev zaupanja vlagateljev v trge vrednostnih papirjev pa tudi v revizijsko stroko. Hočevar (2008, str. 6) ravno tako pravi, da se direktiva o obveznih revizijah osredotoča na okrepitev pravice delničarjev, na povečanje varnosti naložb in konkurenčnosti evropskih podjetij ter na zagotavljanje koristnosti notranjega trga. Namen revizije računovodskih izkazov je omogočiti revizorju, da izrazi mnenje, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni skladno z opredeljenim okvirjem računovodskega poročanja.

Po pisanju Hočevarja (2008, str. 6) je cilj novih pravil, ki jih določa Direktiva 2006/43/ES o obveznih revizijah:

- zagotoviti naložbenikom in drugim zainteresiranim skupinam, da se lahko popolnoma zanesejo na revidirane računovodske izkaze,
- zmanjšati nasprotja med interesi revizorjev in njihovih naročnikov ter
- zaščititi EU pred računovodskimi škandali.

2.4.3 Posledice v Sloveniji – ZRev-2

Posledica, ki so jo prinesli finančni škandali v Sloveniji, je spremenjen Zakon o revidiranju (Ur.l.RS, št. 65/2008, v nadaljevanju ZRev-2) iz leta 2008. Ta ima 176 členov, ki opredeljujejo položaj in naloge inštituta, potek in pogoje revidiranja, naloge pooblaščenega revizorja, naloge revizijske družbe in samostojnega revizorja, pooblaščenih ocenjevalcev, postopek odločanja o posamičnih zadevah s strani nadzornega organa, vrste registrov in kazenske določbe.

V ZRev-2 (Ur.l.RS, št. 65/2008) je natančneje opredeljen nadzor nad revidiranjem. Oseba, ki izvaja pri Inštitutu nadzor nad revizijskimi družbami in opravljanjem nalog pooblaščenega revizorja, mora po zakonu izpolnjevati določene pogoje, ki so med drugim tudi strokovni naziv pooblaščen ocenjevalec vrednosti, visoka raven aktivnega znanja slovenščine, ravno tako pa ne sme biti pravnomočno obsojena za kaznivo dejanje zoper premoženje oziroma gospodarstvo. Ravno tako morajo biti pri izvajanju nadzora revizorji nepristranski in neodvisni od subjekta nadzora in med njimi ne sme biti navzkrižja interesov.

Največja sprememba v zakonu se nanaša na ustanovitev Agencije za javni nadzor nad revidiranjem, ki je pri izvrševanju svojih nalog in pristojnosti samostojna in neodvisna. Organa Agencije sta strokovni svet in direktor oziroma direktorica. Pristojnosti direktorja so, da vodi, zastopa in predstavlja Agencijo pri uresničevanju njenih pristojnosti in odgovornosti, strokovni svet pa odloča o soglasjih, ukrepih nadzora in drugih posamičnih zadevah, o katerih v skladu z zakonom odloča Agencija, sprejema predpise, poslovnik Agencije, strateški in letni načrt dela Agencije, letno poročilo Agencije, daje načelna mnenja k posameznim zadevam, o katerih odloča direktor, obravnava splošna vprašanja kakovosti revidiranja, preučuje pobude drugih nadzornih organov in zainteresiranih oseb za izboljšanje in razvoj kakovosti računovodskega poročanja in revidiranja in obravnava strokovna vprašanja s področja pristojnosti Agencije (Ur.l.RS, št. 65/2008).

3 SMERNICE BODOČEGA RAZVOJA REVIZIJSKE DEJAVNOSTI

Ukrepi, ki so bili sprejeti v Evropi in drugje po svetu neposredno po finančni krizi, so bili usmerjeni v čimprejšnjo stabilizacijo finančnega sistema. Pri tem igra pomembno vlogo tudi revizija, ki mora biti poleg nadzora in upravljanja glavni dejavnik finančne stabilnosti, saj je podlaga za zagotovilo, ali je neka družba zares finančno trdna ali ne. Revizorji imajo tako pomembno funkcijo in so pravno pooblaščen za izvajanje obveznih revizijskih pregledov. Izpolnjujejo pa tudi družbeno vlogo v smislu, da presojujejo o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov revidiranih podjetij. Neodvisnost revizorjev mora biti zato temelj revizijskega okolja. Pomembno pa je premisliti tudi, ali naj se dopusti, da se neka revizijska družba razvije v tako velik in pomemben subjekt, da bi njen propad povzročil resne motnje na trgu (Zelena knjiga, 2010, str. 3).

3.1 VLOGA REVIZORJEV

Ob bančni krizi se je pokazalo, da je treba pri revizijskih mnenjih dati prednost vsebini pred obliko. Ne sme biti prvotnega pomena, da so računovodski izkazi izdelani v skladu z veljavnim okvirom poročanja o finančnem položaju, ampak zagotavljanje verodostojnosti in poštenosti računovodskih izkazov (Zelena knjiga, 2010, str. 6).

Komisija pa je tudi mnenja, da je treba okrepiti sodelovanje med revizorji in nadzornimi organi, saj so lahko informacije, ki jih zunanji revizorji pridobijo s svojim delom, koristne tudi za nadzorne organe (Zelena knjiga, 2010, str. 6).

Pomembno je določiti tudi, kakšne informacije morajo revizorji sporočiti zainteresiranim strankam v svojih revizijskih mnenjih in ugotovitvah, in sicer ni dovolj ponovno preučevanje revizijskega poročila, ampak so potrebna tudi pojasnila glede metodologije revizije. Pri tem je zlasti pomembno, da revizorji podajo zanesljivo zagotovilo zainteresiranim strankam o

sestavnih delih bilance stanja in oceno teh delov na dan bilance stanje. Ravno tako pa morajo revizorji svojo vlogo opravljati tako, da so s stališča uporabnikov kritični do vodstva. Eden glavnih problemov v revizijskem okolju pa je tudi negativen sloves revizijskih poročil, v katerih so prisotni pridržki. Treba je preučiti, ali bi informativni elementi, kot so na primer potencialna tveganja, sektorsko vrednotenje, tveganje v zvezi z osnovnimi proizvodi ali menjalnim tečajem, ki se ponudijo skupaj s poročilom revizorja ali kot njegov del, zainteresiranim stranem zagotovili dodano vrednost. Izboljšati pa je potrebno tudi splošni proces komunikacije, tako zunanje kot notranje. Možna pomisleka glede zunanje komunikacije zadevata obseg, v katerem naj bi se informacije javnega interesa, ki so na voljo revizorjem, sporočale javnosti, ter pravočasnost in pogostost sporočil revizorja zainteresiranim strankam. Reden dialog pa mora biti zagotovljen tudi med revizijskim odborom podjetja, zunanjim (zakonsko predpisanim) revizorjem in notranjim revizorjem. Pri tem se je dobro zgledovati po nemški zakonodaji, ki zahteva, da zunanji revizor predloži daljše poročilo nadzornemu odboru. Zelena knjiga obravnava tudi družbeno in okoljsko odgovornost podjetij, ki predstavlja način, kako podjetja v svoje poslovne dejavnosti in odnose z zainteresiranimi stranmi prostovoljno vključujejo vprašanje glede socialnih in okoljskih zadev. Revizorji, ki so se do sedaj osredotočali na informacije v zvezi s preteklostjo, bi lahko ocenjevali tudi informacije o prihodnjih dogodkih, ki jih predloži podjetje (Zelena knjiga, 2010, str. 7–9).

Da bi na nek način še izboljšali samo področje revidiranja in vlogo revizorjev, je Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja opravil temeljito revizijo mednarodnih standardov revidiranja in jih prečistil v skladu s tako imenovanim projektom za jasnost (Clarity project). Prečiščeni mednarodni standardi so se prvič uporabili za revizije v zvezi s poslovnim letom 2010 in so na marsikaterem področju boljši od mednarodnih standardov revidiranja, ki so se uporabljali do poslovnega leta 2009. Ponudijo lahko zlasti primerne odgovore na spremembe narave revizijskih dokazil v zvezi z računovodenjem po poštenih vrednostih, poročanjem o ocenah in občutljivih elementih ter v zvezi s pristopom pri transakcijah s povezanimi strankami (Zelena knjiga, 2010, str. 10).

3.2 NADZOR NAD PREPREČEVANJEM NAVZKRIŽNIH INTERESOV

Revizijska podjetja morajo tako kot številna profesionalna podjetja aktivno obvladovati svoje navzkrižne interese. Kljub temu, da pravne določbe ter kodeks, ki zahtevajo upoštevanje načel poslovne etike, že obstajajo, želi Komisija okrepiti samostojnost revizorjev in obravnavati navzkrižja interesov, značilna za trenutno okolje, ki ga na primer zaznamujejo imenovanje in plačilo revizorjev s strani podjetja, ki je predmet revizije, nizke stopnje izmenjave podjetij, ki zagotavljajo revizijo, ali dejstvo, da revizijska podjetja revidiranim strankam zagotavljajo nerevizijske storitve. Tako Komisija meni, da bi bilo potrebno razmisliti o obvezni izmenjavi revizijskih družb in ne samo revizijskih partnerjev. To bi prineslo oziroma ohranjalo objektivnost in razgibanost trga revizijskih storitev. Potrebno bi bilo tudi določiti omejitve za

delež plačil, ki ga sme revizijsko podjetje sprejeti od posamezne stranke, ki je predmet revizije, glede na celoto vseh prihodkov, ki jih podjetje ustvari iz revizije, v zvezi s tem pa bi se lahko določila tudi primerna obveznost razkritja. Pomembno pa je tudi doseči več preglednosti v zvezi z računovodskimi izkazi samega revizijskega podjetja (Zelena knjiga, 2010, str. 11–12).

Sistemi javnega nadzora imajo osrednjo vlogo pri nadzoru revizijskih podjetij. Nadzorne sisteme bi bilo treba oblikovati tako, da se prepreči katero koli navzkrižje interesov z revizorskim poklicem. Ravno tako bi bilo potrebno nadzor revizijskih podjetij v Evropi izvajati bolj povezano, in sicer na podlagi tesnejšega sodelovanja med nacionalnimi sistemi za nadzor revizij. Ena izmed možnosti bi bila ustanovitev novega evropskega nadzornega organa ali vključitev vprašanj revizije v pristojnost enega od regulativnih organov, ki se ustanovljajo na podlagi priporočil Komisije o finančnem nadzoru. Potrebno pa bi bilo tudi okrepiti dialog med zakonodajalci in revizorji, v katerem bi tudi zakonodajalci opozarjali revizorje o posebnih področjih, ki vzbujajo skrb (Zelena knjiga, 2010, str. 14–15).

3.3 STRUKTURA REVIZIJSKEGA TRGA

Trg za revizijo javnih delniških družb v glavnem obvladujejo tako imenovani štirje revizijski velikani. Po prihodkih iz naslova prejetih plačil obvladujejo štiri velika revizijska podjetja več kot 90 % trga javnih delniških družb v veliki večini držav članic. Ravno zato številna revizijska podjetja, ki izhajajo iz srednjega segmenta, le stežka dostopajo do tega visokega segmenta revizijskega trga. Tako lahko sesutje sistemsko pomembnega podjetja povzroči pretrese po celotnem trgu. Ena izmed rešitev omenjenega problema bi lahko bila obvezna uvedba konzorcija revizijskih podjetij z vključitvijo vsaj enega revizijskega podjetja, ki nima sistemskih razsežnosti, v revizije velikih podjetij. Razmisliti pa bi bilo vredno tudi o obvezni izmenjavi revizijskega podjetja (konzorcija) po določenem času. Kljub vsem predlaganim rešitvam pa bi bilo potrebno pripraviti načrt ukrepov ob nujnih primerih, ki bi omogočal hitro rešitev v primeru propada sistemsko relevantnega revizijskega podjetja, preprečil motnje pri zagotavljanju revizijskih storitev in preprečil nadaljnje strukturno kopičenje tveganj na trgu (Zelena knjiga, 2010, str. 15).

3.4 MEDNARODNO SODELOVANJE MED REVIZIJSKIMI PODJETJI

S prenosom člena 3 Direktive, ki določa možnost čezmejnega lastništva revizijskih podjetij, v nacionalne zakonodaje, so nekatera velika omrežja dosegla višjo stopnjo integracije (Zelena knjiga, 2010, str. 18). Direktiva pa v zvezi z mednarodnim sodelovanjem glede nadzora nad revizijskimi podjetji zagotavlja tudi podlago za tesno sodelovanje z organi za nadzor revizij v tretjih državah. Prvi korak k mednarodnemu sodelovanju je ustvarjanje vzajemnega zaupanja na podlagi izmenjave delovnih dokumentov o revizijah med evropskimi organi za nadzor in njihovimi ustrezniki v tretjih državah. Drugi korak pa bi bilo vzajemno zaupanje med

državami članicami in tistimi tretjimi državami, ki imajo enakovredne predpise v zadevah, kot so preveritveni pregledi revizijskih podjetij (Zelena knjiga, 2010, str. 20).

SKLEP

V svojem diplomskem delu sem poskušala na sistematičen način predstaviti razvoj revizijske dejavnosti v Sloveniji in svetu. Ker o zgodovini revizijske dejavnosti ni veliko zanesljivih podatkov, sem poskušala strniti pisanja različnih avtorjev o razvoju revizije na različnih koncih sveta. Tako sem predstavila razvoj revizijske dejavnosti na primeru izbranih držav, ki imajo področje revizije dobro urejeno.

Da se je revizijska dejavnost razvila v takšni obliki, kot jo poznamo danes, so krivi predvsem ključni mejniki, ki so nanjo vplivali. Razvoj dvostavnega knjigovodstva pri Pacioliu, industrijska revolucija, ki je poskrbela, da lastniki niso bili zmožni voditi vseh svojih poslov, in kasneje tudi finančni škandali so poskrbeli, da je revizijska dejavnost sčasoma postajala natančneje opredeljena in zakonsko določena. Poudariti pa je treba, da se zakoni o reviziji in definicije, naloge in opredelitve, povezane z revidiranjem, še vedno dopolnjujejo, in sicer na podlagi prihodnjih izkušenj, ki bodo pokazale napake in pomanjkljivosti v regulaciji revizijske dejavnosti.

Kot državo, ki je imela kot prva natančno opredeljen pojem revizije in sistem revidiranja ter sprejete prve zakone o revidiranju, je treba izpostaviti Anglijo. Po njej se je nadalje zgledovala tudi Amerika, ki je uvedla gospodarsko revizijo po vzoru angleške. Amerika pa ni edina, saj so to storile tudi Kanada, Avstralija, Južna Afrika, Indija in druge nekdanje angleške kolonije. Slabe izkušnje pa so Ameriko pripeljale do sprejetja zakona, ki predstavlja največjo reformo na področju ameriškega revidiranja. Govorim o Sarbanes-Oxleyjevem zakonu, po katerem so se zgledovali celo slovenski strokovnjaki s področja revizije.

Kot že omenjeno, se je tudi Slovenija pri določenih zadevah v povezavi z revizijsko dejavnostjo zgledovala po drugih državah. Tako je imela to prednost, da se je učila predvsem na napakah drugih držav, zlasti tistih, ki so se soočali z velikimi finančnimi škandali. Slovenija je doživela svojo prelomnico s sprejetjem prvega zakona o revidiranju. Razmišljanje o zakonu je spodbudila lastninska reforma. Najpomembnejša stvar, ki jo je prinesel zakon, je bila ustanovitev Slovenskega inštituta za revizijo, ki deluje še danes. S spremembami prvotnega zakona o revidiranju so bile natančneje opredeljene tudi naloge in pristojnosti Slovenskega inštituta za revizijo. Spremenjen zakon o revidiranju iz leta 2008 pa je prinesel tudi ustanovitev Agencije za javni nadzor nad revidiranjem. Nadgrajevanje osnovnega zakona o revidiranju in ustanavljanje potrebnim organov, ki skrbijo, da je področje revidiranja primerno urejeno, kažejo na pomembnost revizije v Sloveniji.

LITERATURA IN VIRI

1. Alexander, J. R. (2002). *History of Accounting*. New York: Association of Chartered Accountants in United States.
2. Bergstein, B. (2003). Global Crossing Emerging from Bankruptcy. *Crn.com*. Najdeno 1. maja 2011 na spletnem naslovu http://www.crn.com/news/networking/18825017/global-crossing-emerging-from-bankruptcy.htm;jsessionid=jqrX48oJbNISzc6RwhhWMA**.ecappj02
3. Brown, R. (2004). *A History of Accounting and Accountants*. New York: Cosimo Books Inc.
4. Carmichael, D. R., Willingham, J. J., & Schaller, C. A. (1996). *Auditing Concepts and Methods: A Guide to Current Theory and Practice* (6th ed.). New York: The McGraw-Hill Companies, Inc.
5. Carruthers, B. G., & Espeland, W. N. (1991). Accounting for Rationality: Double-Entry Bookkeeping and the Rhetoric of Economic Rationality. *The American Journal of Sociology*, 97(1), 31–69.
6. D'Orio, G. (2004). Corporate Governance in Italy and the Parmalat Scandal: The Collapse of Trust. *Corporate Governance Challenges in a Disparate World* (str. 47–55). London: World Council for Corporate Governance.
7. D'Orio, G. (2005). Investors Trust after Parmalat Scandal: The Role of Corporate Governance. *EcoStat.unicol.it*. Najdeno 1. maja 2011 na spletnem naslovu <http://www.ecostat.unical.it/dorio/File%20PDF/paper%20parmalat%20corp%20own%20contr.pdf>
8. Europa: Portal Evropske unije (2010, oktober). *Zelena knjiga – Revizijska politika: Kaj smo se naučili iz krize?* Bruselj: Evropska komisija.
9. Ferrarini, G., & Giudici, P. (2005). Financial Scandals and the Role of Private Enforcement: The Parmalat Case. *Ecgi.org*. Najdeno 1. maja 2011 na spletnem naslovu <http://web.efzg.hr/dok/prahhorak/Ferrarini,Guidici%20The%20Parmalat%20case.pdf>
10. Glaser, K. (1993). *Auditing* (2th ed.). Oxford: Butterworth-Heinemann Ltd.
11. Grey, C. (2003). The Real World of Enron's Auditors. *Organization*, 10(3), 572–576.

12. Hefendehl, R. (2004). Enron, WorldCom, and the Consequences: Business Criminal Law Between Doctrinal Requirements and the Hopes of Crime Policy. *Buffalo Criminal Law Review*, 8(1), 51–88.
13. Hočevar, D. (2008). Predlog zakona o revidiranju. *Ministrstvo za javno upravo*. Najdeno 20. junija 2011 na spletnem naslovu http://www2.gov.si/zak/Pre_Zak.nsf/63b9e6330bddeaadc1256616002a0b55/86a79f42efb69bc1c125744f002e3dff?OpenDocument
14. Horvat, T. (2002). Mednarodne novosti: Razplet primerov Enron in WorldCom. *Revizor, revija o reviziji*, 9(2), 110–123.
15. Koletnik, F. (2008). *Zunanje revidiranje*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, Inštitut za računovodstvo, revizijo in davčno svetovanje.
16. Li, Y. (2002). A Comparative Study about Internal Auditing Approach between Germany and China. *Siteresources.worldbank.org*. Najdeno 1. maja 2011 na spletnem naslovu <http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALMGMT/Resources/313217-1196229169083/4441154-1196269165212/4443896-1196270435064/ComparativeStudy-InternalAudit-China-vs-Germany.pdf>
17. Matthews, D. (2006). *A History of Auditing: The Changing Audit Process in Britain from the Nineteenth Century to the Present Day*. New York: Routledge.
18. Moberg, D., & Romar, E. (2003). WorldCom Case Study. *Santa Clara University*. Najdeno 1. maja 2011 na spletnem naslovu <http://www.scu.edu/ethics/dialogue/candc/cases/worldcom.html>
19. Nemeč, A. (2003). Vloga notranjega revizorja v povezavi z določili Sarbanes Oxley Act (Praktični vidiki). *Zbornik referatov 6. letne konference notranjih revizorjev* (str. 183–201). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
20. Niskanen, W. A. (2003). Enron, WorldCom, and Other Disasters. *Cato Handbook for Congress: Policy Recommendations for the 108th Congress* (str. 215-221). Washington: Cato Institute.
21. Odar, M. (2001). Kratek pregled razvoja revizije od prvega zakona o revidiranju. *Zbornik referatov 7. letne konference revizorjev* (str. 41–49). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

22. Odar, M. (2002). Razvoj revizijske stroke in drugih strok, povezanih s kakovostjo revidiranja v Sloveniji – Revizija prinaša dodano vrednost. *Zbornik XXII. O revidiranju in kontroli informacijskih sistemov* (str. 7–30). Čatež: Slovenski inštitut za revizijo.
23. Odar, M. (2003). Revidiranje v javnem interesu in predvidene spremembe 8. direktive Evropske unije ter potrebne spremembe ureditve revidiranja v Sloveniji. *Revizor* 12(3), 11–23.
24. Petrick, J. A. & Scherer, R. F. (2003). The Enron Scandal and the Neglect of Management Integrity Capacity. *Mid-American Journal of Business*, 18(1), 37–49.
25. Računsko sodišče Republike Slovenije – Zgodovinski razvoj revidiranja na ozemlju današnje Slovenije. Najdeno 1. maja 2011 na spletnem naslovu <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K31736011F7710987C1257155004AD4D1>
26. Simonič, S. (2005). *Vpliv Enrona na računovodstvo in revizijo v ZDA in EU*. Diplomsko delo. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta Maribor.
27. Slovenski inštitut za revizijo – O Slovenskem inštitutu za revizijo. Najdeno 1. maja 2011 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/o_siru/index.php
28. Taylor, D. H., & Glezen G. W. (1994). *Auditing: Integrated Concepts and Procedures* (6th ed.). New York: John Wiley & Sons, Inc.
29. Vežjak, B. (2001). Sprejet nov zakon o revidiranju. *Finance*. Najdeno 1. maja 2011 na spletnem naslovu <http://www.finance.si/4657/Sprejet-nov-zakon-o-revidiranju>
30. Whittington, O. R., & Pany, K. (2006). *Principles of Auditing and Other Assurance Services* (15th ed.). New York: The McGraw-Hill Companies, Inc.
31. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS* št. 32/1993 popr., 11/2001-ZRev-1.
32. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS* št. 65/2008.
33. Zekany, K. E., Braun, L. W., & Warder, Z. T. (2004). Behind Closed Doors at WorldCom: 2001. *Issues in Accounting Education*, 19(1), 101–117.
34. Zingales, L. (2004). Want to Stop Corporate Fraud? Pay Off Those Whistle-Blowers. *Savingcapitalism.com*. Najdeno 1. maja 2011 na spletnem naslovu <http://www.savingcapitalism.com/corpfraud.pdf>