

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

**PRIMERJALNOPRAVNA UREDITEV (KOMERCIALNEGA)
REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV GOSPODARSKIH
DRUŽB V ZAKONODAJAH REPUBLIKE SLOVENIJE, VELIKE
BRITANIJE IN ZDRUŽENIH DRŽAV AMERIKE**

Ljubljana, september 2006

Ignac DOLENŠEK

I Z J A V A

Študent Ignac DOLENŠEK izjavljam, da sem avtor tega magistrskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom prof. dr. KREŠIMIRJA PUHARIČA, in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovoljujem objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 25. 9. 2006

Podpis:

KAZALO:

1.	UVOD	1
1.1	PODROČJE PROUČEVANJA	1
1.2	CILJ IN NAMEN MAGISTRSKEGA DELA	2
1.3	TEMELJNA HIPOTEZA	3
1.4	METODE DELA	4
2.	RAZVOJ REVIDIRANJA V VELIKI BRITANiji, ZDRUŽENIH DRŽAVAH AMERIKE IN REPUBLIKI SLOVENIJI	5
3.	OPREDELITEV POMEMBNEJŠIH POJMOV	9
4.	PRAVNA UREDITEV REVIDIRANJA	12
4.1	PRAVNA UREDITEV REVIDIRANJA V REPUBLIKI SLOVENIJI	12
4.1.1	Zakon o revidiranju	12
4.1.2	Osma direktiva Sveta Evropskih skupnosti in njen vpliv na ZRev-1	32
4.1.3	Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1)	37
4.1.4	Standardi revidiranja	38
4.2	PRAVNA UREDITEV REVIDIRANJA V VELIKI BRITANiji	39
4.2.1	Splošno o pravni ureditvi revidiranja v Veliki Britaniji	39
4.2.2	Zakon o družbah	40
4.3	PRAVNA UREDITEV REVIDIRANJA V ZDRUŽENIH DRŽAVAH AMERIKE	51
4.3.1	Splošno o pravni ureditvi revidiranja v Združenih državah Amerike	51
4.3.2	Sarbanes-Oxleyev zakon	53
4.3.3	Zakon o trgovanju z vrednostnimi papirji	65
4.3.4	Uniform Accountancy Act 2005	66
5.	IZVEDBA ZAKONSKO POSTAVLJENIH PRAVIL REVIDIRANJA V PRAKSI	70
5.1	SPLOŠNO O IZVEDBI ZAKONSKO POSTAVLJENIH PRAVIL	

REVIDIRANJA V PRAKSI	70
5.2 IZVEDBA ZAKONSKO POSTAVLJENIH PRAVIL REVIDIRANJA	
V	
REPUBLIKI	
SLOVENIJI	
.....	71
5.2.1 Slovenski inštitut za revizijo	71
5.2.2 Pooblašчени revizorji in revizorji	72
5.2.3 Revizijska družba	73
5.2.4 Nadzor nad revizijskimi družbami	74
5.2.5 Standardi revidiranja	74
5.3 IZVEDBA ZAKONSKO POSTAVLJENIH PRAVIL REVIDIRANJA	
V VELIKI BRITANIJ	75
5.3.1 Inštitut pooblaščenih računovodij Anglije in Walesa	75
5.3.2 Pooblašчени revizorji	78
5.3.3 Revizijska družba	79
5.3.4 Nadzor nad revizijskimi družbami	80
5.3.5 Standardi revidiranja	86
5.4 IZVEDBA ZAKONSKO POSTAVLJENIH PRAVIL REVIDIRANJA	
V ZDRUŽENIH DRŽAVAH AMERIKE	88
5.4.1 Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev	88
5.4.2 Pooblašчени revizorji	89
5.4.3 Revizijska družba	91
5.4.4 Nadzor nad revizijskimi družbami	92
5.4.5 Standardi revidiranja	92
6. PRIMERJALNOPRAVNI VIDIKI POSTAVLJENIH UREDITEV	93
6.1 Splošno	93
6.2 Obseg veljavnih zakonskih ureditev	93
6.3 Poklicna združenja	94
6.4 Pooblašчени revizorji	95
6.5 Nadzor nad revizijskimi družbami	97
6.6 Standardi revidiranja	99
7. PREDLOG MOŽNIH SPEMEMB VELJAVNE UREDITVE V	

REPUBLIKI SLOVENIJI	99
8. SKLEPNE UGOTOVITVE	101
9. LITERATURA IN VIRI	104
9.1 LITERATURA	104
9.2 VIRI	105

1. UVOD

1.1 PODROČJE PROUČEVANJA

Področje proučevanja mojega magistrskega dela je pravna ureditev dejavnosti revidiranja računovodskih izkazov gospodarskih družb v Republiki Sloveniji in njena primerjava s pravnimi ureditvami obravnavanega področja v zakonodajah Velike Britanije (oziroma Združenega kraljestva) in Združenih držav Amerike.

Zaradi lažje opredelitve področja proučevanja naj najprej opredelim pomensko polje 'revidiranja' in pojem 'revidiranje računovodskih izkazov gospodarskih družb', kot ene od možnih oblik revidiranja ter jih razmejim od drugih vrst revidiranja, ki se v praksi pojavljajo, npr. revidiranje skladnosti s predpisi, revidiranje poslovanja, davčno revidiranje, proračunsko revidiranje.

Najbolj *splošno* je mogoče revidiranje opredeliti kot pregledovanje poslovanja ali (zgolj) dokumentacije zaradi ugotavljanja skladnosti s predpisi, z zakoni (ožje) in s standardi, ki jih večinoma oblikujejo in sprejemajo različna poklicna združenja. Revidirati je mogoče posamezen dokument, besedilo ali poročila različnih vsebin. S postopki revidiranja naj bi ugotovili njihovo pravilnost, zakonitost ali ustreznost, tudi skladnost. To seveda pomeni, da je za presojo in izrek mnenja potreben neki kriterij, na podlagi katerega se opravi presoja (o) skladnosti, pravilnosti, zakonitosti ali ustreznosti posameznega dokumenta, besedila ali poročila.

Na splošno lahko revidiranje v okolju delovanja gospodarskih subjektov opredelimo tudi kot "sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti ter uradnih trditev z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom" (Taylor, Glezen, 1996, str. 32).

Predmet obravnave tega dela je *revidiranje računovodskih izkazov* oziroma letnih poročil *gospodarskih družb*, katerih revidiranje je *predpisano z zakonodajo* okolja, v katerem takšen subjekt deluje. Obravnava torej tako imenovano *obvezno revizijo*¹. Gre za obliko revidiranja, ki jo na podlagi splošnih določil krovnih zakonov, ki v posamezih okoljih (državah) urejajo področje delovanja gospodarskih družb, podrobneje opredeljujejo specialni zakoni ali/in pravila, ki jih sprejemajo stanovske organizacije, v katere so vključeni revizorji. Specialni predpisi in pravila podrobneje opredeljujejo vsebino, pogoje, organizacijske oblike delovanja revizorjev in nadzor nad njimi.

¹ *Magistrsko delo obravnava zgolj revidiranje računovodskih izkazov, ki se izvaja na podlagi določil oblastnih organov, in torej ne vključuje revidiranja računovodskih izkazov, dogovorjenega na prostovoljni (zgolj pogodbeni) podlagi.*

Hkrati v takšnih primerih govorimo o t. i. *komercialnem revidiranju*, saj ga na podlagi podpisane pogodbe z naročnikom revidiranja opravi (revizijska) družba, ki je skladno z določili veljavne zakonodaje posameznega okolja pooblaščen, da v zvezi z opravljenimi revizijskimi postopki izrazi mnenje o predmetu revidiranja in takšno storitev naročniku revidiranja tudi zaračuna.

Komercialno revidiranje je treba razlikovati od *drugih oblik revidiranja*, ki jih izvajajo ustanove, ki jih za potrebe porabe proračunskih sredstev ustanavljajo državni organi (npr. davčno revidiranje, proračunsko revidiranje), kakor tudi tiste oblike, sicer komercialnega revidiranja, ki ne predstavljajo revidiranja računovodskih izkazov oziroma letnih poročil gospodarskih družb (npr. revidiranje skladnosti s predpisi, revidiranje poslovanja).

Revizijska stroka deluje po strokovnih načelih in standardih, ki revizorjem določajo kvalifikacijska, organizacijska, metodološka in moralna pravila. Revidiranje računovodskih izkazov pa lahko opravljajo le strokovno usposobljeni in ustrezno organizirani revizorji.

Revidiranje računovodskih izkazov mora biti organizirano tako, da lahko revizor o njih izreče meritorno mnenje. Za sestavo korektnih računovodskih izkazov je odgovorno poslovodstvo gospodarske družbe, odgovornost revizorja pa se omejuje na njegovo mnenje o njih. Da bi revizor lahko izrekel mnenje o računovodskih izkazih, ki jih revidira, mora proučiti in ovrednotiti celoten računovodski sistem in z njim povezan sistem notranjih kontrol, na delovanje katerih se ima namen opreti, in izvesti vrsto preizkusov, poizvedb in drugih postopkov preverjanja, da bi se lahko prepričal, da so navedbe v računovodskih izkazih resnične in poštene oziroma (da) so v skladu s kriteriji (tudi sodili), s katerimi jih primerja. Izvedba številnih revizijskih postopkov naj bi revizorju zagotovila zanesljiva spoznanja o tem, ali so navedbe v revidiranih računovodskih izkazih pravilne v obsegu, ki ga je mogoče opredeliti za bistvenega. Pri revidiranju računovodskih izkazov zaradi omejitev, ki jih s postopki revidiranja ni mogoče izločiti (prikrivanje pomembnih podatkov, potvarjanje pomembnih informacij in podobno), vedno obstaja tveganje, da morebiti niso bile odkrite kakšne bistveno napačne navedbe. Absolutne gotovosti pri revidiranju računovodskih izkazov skoraj nikoli ni mogoče doseči. Revizor z izbiro in izvedbo primernih revizijskih postopkov predvsem oža možnosti napačnih navedb.

1.2 CILJ IN NAMEN MAGISTRSKEGA DELA

Cilj priprave magistrskega dela je analizirati vsebinsko bistvo ureditve področja obveznega revidiranja računovodskih izkazov gospodarskih družb v Veliki Britaniji in Združenih državah Amerike, kjer sta se zaradi dolgoletne tradicije tovrstnega revidiranja oblikovala dva (deloma) primerljiva sistema urejanja te nedvomno izredno pomembne gospodarske dejavnosti, za katera se je v zadnjem času izkazalo, da nista popolna, zaradi česar sta bila vsebinsko spremenjena. Spremembe se, kot je prikazano v nadaljevanju magistrskega dela, nanašajo predvsem na urejanje oblik in načinov nadzora nad revizijskimi družbami in

revizorji, ki delujejo v njih. Tako v Veliki Britaniji kot v Združenih državah Amerike je bilo v več primerih ugotovljeno, da revidiranje računovodskih izkazov ni bilo opravljeno na način, predpisan z revizijskimi standardi oziroma pravili revidiranja.

Glede na dejstvo, da je dejavnost revidiranja računovodskih izkazov v Republiki Sloveniji, še posebej v primerjavi s predhodno navedenima okoljema, sorazmerno nova dejavnost, je cilj magistrskega dela opozoriti na morebitne pomanjkljivosti v ureditvi področja obveznega revidiranja računovodskih izkazov v Republiki Sloveniji.

Na podlagi analize pravne ureditve postavljenih sistemov revidiranja in predstavitev izvedbe zakonsko postavljenih pravil v praksi je namen magistrskega dela opozoriti tudi na poenotenje pravil obveznega revidiranja.

Obravnavana tematika v magistrskem delu je lahko pomoč vsem zainteresiranim, ki želijo na enem mestu pridobiti vse pomembne podatke v zvezi z zakonsko ureditvijo obveznega revidiranja računovodskih izkazov v Republiki Sloveniji, Veliki Britaniji in v Združenih državah Amerike in na tej podlagi primerjati stopnjo poenotenja obravnavanih ureditev.

1.3 TEMELJNA HIPOTEZA

Temeljna hipoteza pričujočega magistrskega dela je, da so zahteve zainteresirane javnosti (lastnikov, potencialnih vlagateljev, posojilodajalcev, zaposlencev in tudi državnih inštitucij) po korektnem delovanju revizijske stroke glavni razlog vse večjega poenotenja pravil, ki urejajo njeno delovanje. Poenotenje pravil urejanja revizijske stroke se odraža v vse večji vlogi oblastnih (s strani države nadzorovanih) inštitucij, ki na področju urejanja revizijske dejavnosti prevzemajo pomembne naloge in pristojnosti stanovskih (poklicnih) organizacij; še posebej na področju nadzora nad delovanjem revizijske stroke.

Opravljena analiza in primerjava veljavnih pravnih ureditev najpomembnejših področij delovanja revizijske stroke v primerjanih okoljih naj bi potrdila temeljni hipotezi podrejeno hipotezo, da se najpomembnejše spremembe v zadnjem času odvijajo na področju urejanja nadzora nad revizijskimi družbami, ki opravljajo obvezne revizije računovodskih izkazov.

Zaradi potrditve temeljne in njej podrejene hipoteze magistrsko delo obravnava vse zadnje popravke veljavnih pravnih ureditev in njihove izvedbe teh ureditev v vseh treh primerjanih okoljih.

1.4 METODE DELA

Zaradi posebnosti zasnove magistrskega dela je bila najpomembnejša uporabljena metoda dela proučevanje določil veljavnih zakonodaj in pravil poklicnih združenj, delujočih v primerjanih okoljih, na eni strani in proučitev izvedbe teh na najpomembnejših segmentih urejanja revizijske stroke na drugi strani. Pri tem sem si v magistrsko delo prizadeval vključiti trenutno veljavne ureditve, saj sicer zaradi izjemno hitrih sprememb, s katerimi se v zadnjem času srečuje revizijska stroka, magistrsko delo ne bi imelo večje praktične vrednosti. Zaradi slednjega se kot avtor magistrskega dela nisem mogel odločneje opirati na literaturo sicer priznanih teoretikov revidiranja, saj literature, ki bi *celovito* pokrivala področje, ki je predmet obravnave magistrskega dela, skorajda ni.

Magistrsko delo povzema veljavno zakonodajo in pravila poklicnih združenj v obravnavanih okoljih, pri čemer je povzeta le vsebina tistih predpisov, ki omogoča analiziranje ureditve revizijske stroke v primerjanih okoljih. Vsebina posameznih členov predpisov je povzeta v enem ali več odstavkih, pri čemer je vsebina naslednjega člena od vsebine predhodnega razmejena z navedbo naslednjega člena predpisa. Pri povzemanju neveljavnih predpisov členi praviloma niso navedeni. Za takšen način predstavitve vsebine posameznih predpisov sem se odločil zaradi različne strukturiranosti predpisov v obravnavanih okoljih in dejstva, da so v Združenih državah Amerike posamezni členi (sekcije) predpisov (praviloma) neprimerno daljši kot v predpisih Republike Slovenije, saj so v večini primerov opremljeni s komentarji, ki pojasnjujejo delovanje posameznih členov (Lando, 1999, str. 77). Pri povzemanju predpisov, veljavnih v Veliki Britaniji, pa je bila upoštevana vsebinska razlika med pravnimi sistemi, veljavnimi v t. i. kontinentalni Evropi (kjer prevladuje t. i. kodificirano pravo), in pravnim sistemom, veljavnim v Združenem kraljestvu (ki temelji na primerih izdanih sodb), ki ju priznani pravni teoretik Ole Lando deli na dve "družini", na civilno pravo kontinentalne Evrope in na 'common law' (običajno pravo), veljavno na področju Britanskih otokov (Lando, 1999, str. 77).

Pri pripravi magistrskega dela sem se opiral tudi na dolgoletne praktične izkušnje pri revidiranju računovodskih izkazov gospodarskih družb in s tem dobrega poznavanja okolja (komercialnega) revidiranja računovodskih izkazov v Republiki Sloveniji in širše.

Magistrsko delo je za uvodom razdeljeno na šest med seboj povezanih delov. Prvi del vsebuje krajši oris razvoja revidiranja v obravnavanih okoljih, drugi pa opredelitev nekaterih pomembnejših pojmov s področja revidiranja računovodskih izkazov. Vsebinsko najpomembnejši del magistrskega dela je tretji del, ki vsebuje povzetek trenutno veljavnih pravnih ureditev revidiranja v obravnavanih okoljih in hkrati predstavlja podlago opisanemu v naslednjih treh delih magistrskega dela. V četrtem delu se analizira izpeljava zakonsko postavljenih pravil na nekaterih najpomembnejših področjih urejanja revizijske dejavnosti v praksi, v petem delu pa je opravljena primerjava obravnavanih ureditev na istih področjih. Zaradi dejstva, da primerjava obravnavanih ureditev temelji izključno na vsebini tretjega in četrtega dela magistrskega dela, ki vsebujeta natančne navedbe uporabljenih virov, v petem delu ti niso (ponovno) navedeni. Šesti del vsebuje predlog možnih sprememb veljavne ureditve obvezne revizije računovodskih izkazov v Republiki Sloveniji.

2. RAZVOJ REVIDIRANJA V VELIKI BRITANIJ, ZDRUŽENIH DRŽAVAH AMERIKE IN REPUBLIKI SLOVENIJI

Revidiranje sodi med zahtevnejše zvrsti nadziranja. V svetu ima stoletno tradicijo. Množično se je začelo uveljavljati v drugi polovici 18. stoletja, ko so nastale velike družbe in se je pričelo ločevanje (poslo)vodenja od lastništva takšnih družb.

Prve zametke revidiranja računovodskih izkazov je mogoče zaslediti na področju Velike Britanije. Tako je že Zakon o podjetjih iz leta 1844² vseboval določila o obvezni reviziji, s katerimi so revizorji upnikom poročali o solventnosti revidiranih družb. S kakšno naglico se je razvijala dejavnost revidiranja, nam kaže ustanovitev **Inštituta pooblaščenih računovodij Anglije in Walesa** (The Institute of Chartered Accountants of England and Wales; okrajšano: ICAEW). Ta je bil ustanovljen na temelju Kraljev(sk)ega ukaza z dne 11. maja 1880³, ki ga je podpisala kraljica Viktorija. Pobudniki ustanovitve so bili priznani (javni) računovodje, ki so kraljici predložili peticijo za ustanovitev inštituta.

V Združenih državah Amerike je država New York v letu 1896 izdala predpise, s katerimi je prvič predpisala licenciranje pooblaščenih revizorjev (Certified Public Accountant)⁴ in z njimi postavila vzorec za urejanje področja računovodenja tudi za druge zvezne države. Tako so do leta 1921 vse tedaj obstoječe zvezne države, skupaj osemindeset, sprejele podobno zakonodajo (Boyton, Johnson, Kell, 2001, str. 10).

Vzorčni predpis, ki naj bi poenotil prakso delovanja pooblaščenih revizorjev v Združenih državah Amerike, je bil prvič objavljen leta 1916. Pripravil ga je Ameriški inštitut računovodij (American Institute of Accountants), sicer predhodnik današnjega **Ameriškega inštituta pooblaščenih revizorjev** (American Institute of Certified Public Accountants, okrajšano: AICPA) (Miranti, 1986, str. 93).

Leta 1984 sta AICPA in **Zveza državnih odborov za revizijo** (National Association of State Boards of Accountancy; okrajšano: NASBA) objavila prvi skupni predlog *predpisa*, ki naj bi na področju urejanja računovodskega poklica poenotil do tedaj neenotno zakonodajo, ki je veljala v posameznih zveznih državah Združenih držav Amerike. Izvirni naziv tega predpisa je "Uniform Accountancy Act"⁵. Zadnja verzija tovrstnega predpisa je bila sprejeta decembra leta 2005.

² *Angl. Joint Stocks Companies Act*

³ *Angl. Royal Charter of the 11th May 1880*

⁴ *Ne glede na dejstvo, da izraz "Certified Public Accountant" pokriva več kot zgolj osebo, ki je pooblaščen opravljanje storitev revidiranja (računovodskih izkazov), bo ta izraz zaradi vsebine magistrskega dela dosledno prevajan kot "pooblaščen revizor".*

⁵ *Uniform Accountancy Act, Fourth Edition, December 2005. Uvod v UAA 2005, str. UAA-i*

Metodika revidiranja se je v zgodovinskem razvoju revidiranja najprej oblikovala znotraj posameznih revizijskih podjetij (družb), ki pa so bila pod vplivom (računovodskih) okolij, v katerih so delovala. Kmalu se je pokazala praktična potreba, da bi se metodologija revidiranja poenotila širše, torej mednarodno.

Temelji mednarodnih standardov revidiranja so bili postavljeni leta 1969 z objavo več poročil, ki so bila osredotočena na področje mednarodnega revidiranja, in sicer s strani Mednarodne računovodske študijske skupine ('Accountants International Study Group'), ki je primerjala ureditve področja revidiranja v Kanadi, Združenem kraljestvu in Združenih državah Amerike. Povod za ustanovitev takšne skupine so bile pobude, posredovane z različnih strani **Mednarodnemu komiteju za računovodske standarde** (International Accounting Standards Committee; okrajšano: IASC), ustanovljenemu leta 1973. Prve mednarodne standarde revidiranja je tako oblikoval **Mednarodni odbor za pravila revidiranja** (International Auditing Practices Committee; okrajšano: IAPC) kot stalni odbor Sveta⁶ **Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov** (International Federation of Accountants; okrajšano: IFAC). V maju 2002 se je Svet Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov preimenoval v **Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil** (International Auditing and Assurance Standards Board; okrajšano: IAASB). IAASB izdaja mednarodne standarde revidiranja kot standarde, ki jih uporabljajo revizorji pri poročanju o računovodskih informacijah iz preteklosti. Standardi zajemajo temeljna načela in bistvene postopke skupaj z napotki v obliki pojasnil in drugega gradiva.

Med letoma 1980 in 1991 je IAPC izdajal Mednarodne smernice za revidiranje (International Auditing Guidelines; okrajšano: IAG) in amandmaje k njim. Prvi Mednarodni standard revidiranja (International Standard on Auditing; okrajšano: ISA) je bil izdan leta 1991. Od tega leta dalje se revizijski standardi izdajajo kot Mednarodni standardi revidiranja. S 1. januarjem 2003 je IAASB zainteresirani javnosti omogočil brezplačen dostop do popolne verzije besedila Mednarodnih revizijskih standardov na svetovnem spletu.

IAPC je Mednarodne smernice za revidiranje (v nadaljevanju: MSR) opredelil na naslednji način: "Standardi revidiranja in podobnih storitev po posameznih državah se med seboj razlikujejo glede na njihovo obliko in po vsebini. Mednarodni odbor za pravila revidiranja je natančno raziskal razlike med njimi in v luči teh spoznanj izdal Mednarodne smernice za revidiranje, ki so namenjene mednarodnemu sprejetju."

IAPC je skupno izdal devetindvajset MSR, katerih vsebino je večkrat spreminjal in dopolnjeval. Med letoma 1988 in 1990 je izdal tudi štiri Mednarodne smernice revidiranja/sorodne storitve⁷ z oznakami RS1–RS4 oziroma ISA/RS1–4.

⁶ *Angl. Council of International Federation of Accountants*

⁷ *Angl. International Auditing Guideline/Related Services*

MSR so pomenile prvi okvir delovanja revizijske stroke v Republiki Sloveniji. MSR so bile za potrebe tedanje Službe družbenega knjigovodstva v Republiki Sloveniji prevedene v slovenski jezik in kasneje, glede na tekst komentarja k Zakonu o revidiranju (Uradni list RS, št. 32/93 in 65/93), tudi podlaga komercialnemu revidiranju računovodskih izkazov v Republiki Sloveniji (Turk, 1993, str. 144). MSR, ki jih je vsebovala publikacija Službe družbenega knjigovodstva v Republiki Sloveniji, so bile:

- MSR 1: Cilji in obseg posamezne revizije
- MSR 2: Listina o sprejemu revizijskega posla
- MSR 3: Temeljna načela revidiranja
- MSR 4: Načrtovanje
- MSR 5: Uporaba dela drugega revizorja
- MSR 6: Preučevanje in ovrednotenje računovodskega sistema in z njim povezanih notranjih kontrol
- MSR 7: Obvladovanje kakovosti revizijskega dela
- MSR 8: Revizijski dokazi
- MSR 9: Dokumentacija
- MSR 10: Uporaba dela notranjega revizorja
- MSR 11: Prevara in napaka
- MSR 12: Analitično preiskovanje
- MSR 13: Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih
- MSR 14: Druge informacije v dokumentih, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze
- MSR 15: Revidiranje v informacijskem (AOP) okolju
- MSR 16: Računalniško podprte revizijske tehnike
- MSR 17: Povezane stranke
- MSR 18: Uporaba dela veščaka
- MSR 19: Revizijsko vzorčenje
- MSR 20: Vpliv AOP okolja na proučevanje in ovrednotenje računovodskega sistema ter z njim povezanih notranjih kontrol
- MSR 21: Datum revizorjevega poročila; dogodki, ki sledijo datumu bilance stanja; razkritje dejstev potem, ko so bili računovodski izkazi že izdani
- MSR 22: Poslovodska predstavitev
- MSR 23: Delujoče podjetje
- MSR 24: Revizorjeva poročila s posebnim namenom
- MSR 25: Pomembnost in revizijsko tveganje
- MSR 26: Revidiranje računovodskih ocen in
- MSR 27: Preiskovanje predračunskih računovodskih informacij

IAPC je občasno izdajal tudi Mednarodna stališča o revidiranju⁸, ki pa niso imela in tudi danes nimajo moči smernic (oziroma standardov). Predstavljajo predvsem pomoč pri uveljavljanju revizijskih smernic (oziroma standardov) v praksi. Prvo Mednarodno stališče o revidiranju je bilo izdano leta 1984. Takšna stališča so se izdajala vse do leta 1991, ko so se preimenovala v Mednarodna stališča o revizijskih postopkih (International Auditing

⁸ *Angl. International Auditing Statements*

Practice Statements; okrajšano: IAPS). IFAC ta stališča opredeljuje kot stališča, ki so izdana zato, da bi zagotovila praktično pomoč revizorjem pri uporabi Mednarodnih standardov revidiranja ali da bi promovirala dobro prakso.

Pomen Mednarodnih standardov revidiranja se je dodatno povečal s sklepom Komisije Evropskih skupnosti, ki njihovo uporabo predpisuje vsem njenim članicam pri izvajanju zakonsko predpisanih (obveznih) revizij računovodskih izkazov. Takšen sklep je bil sprejet v letu 2002 in je v njenih članicah začel veljati z letom 2005. Enako določilo pa vsebuje tudi Osmo direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze⁹. V njenem 26. členu je določeno, da morajo države članice od revizorjev in revizijskih podjetij, ki izvajajo obvezne revizije računovodskih izkazov, te izvajati skladno z določili Mednarodnih revizijskih standardov.

Mednarodni standardi revidiranja se v Republiki Sloveniji od vsega začetka uporabljajo neposredno, saj revizijska stroka v Sloveniji svojih ni oblikovala. Od leta 2005 jih glede na določila Osme direktive dosledno uporabljajo tudi v Združenem kraljestvu. Kot bo razvidno iz nadaljevanja magistrskega dela, pa se ti standardi ne uporabljajo v Združenih državah Amerike. Tam se uporabljajo Splošno sprejeti revizijski standardi (Generally Accepted Auditng Standards; okrajšano: GAAS), ki jih sprejemata Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev in v letu 2002 ustanovljeni Revizijski odbor (Public Company Accounting Oversight Board; okrajšano: PCAOB).

Za razliko od relativno dolge zgodovine obstoja revizijske stroke in posledično tudi revidiranja računovodskih izkazov v razvitem svetu pa so bili temelji komercialnega in s tem obveznega revidiranja računovodskih izkazov v Republiki Sloveniji podani šele s sprejetjem Zakona o revidiranju iz leta 1993¹⁰. Ta zakon je ustvaril pravno podlago za razvoj stroke in poklica, ki sta se pred tem v zametkih razvijala v okolju Službe družbenega knjigovodstva, kjer je obstajal oddelek ekonomsko-finančne revizije. V okviru te organizacije je bil ta oddelek ustanovljen predvsem zaradi potreb tujih vlagateljev, ki so (večinoma) kreditirali določene gospodarske panoge v tedanji Socialistični federativni republiki Jugoslaviji.

Zakon o revidiranju (v nadaljevanju: ZRev) je dokaj podrobno urejal vprašanja tistega dela (komercialnega) revidiranja računovodskih izkazov gospodarskih družb, katerih revidiranje je bilo predpisano s posebnimi zakoni (obvezna revizija), kakor tudi revidiranje računovodskih izkazov, ki se je opravilo zgolj na pogodbeni podlagi (neobvezna revizija). ZRev je bil kmalu nadomeščen z novim Zakonom o revidiranju, ki je začel veljati dne 3. marca 2001¹¹ (v nadaljevanju: ZRev-1). Določila ZRev so se zaradi razvoja dogodkov in okolja, v katerem so revizorji delovali, izkazala za neustrezna oziroma nepopolna.

⁹ Uradni list Evropske unije, L157/49, z dne 9. junija 2006

¹⁰ Zakon o revidiranju, Uradni list RS, št. 32/93 in 65/93

¹¹ Zakon o revidiranju, Uradni list RS, št. 11/2001

3. OPREDELITEV POMEMBNEJŠIH POJMOV

Pojmov, ki se uporabljajo v povezavi z revidiranjem na splošno in revidiranjem računovodskih izkazov gospodarskih družb, je mnogo. Prav zaradi tega je pri njihovi uporabi treba paziti, da se posamezen pojem uporablja za pojav, ki ga opisuje. V nadaljevanju magistrskega dela so predstavljeni naslednji pomembnejši pojmi: nadziranje, kontroliranje, inšpiciranje in revidiranje. Znotraj pojma 'revidiranje' pa so opredeljeni naslednji pojmi: revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti s predpisi, revidiranje poslovanja, državno revidiranje, ki vsebuje davčno in proračunsko revidiranje, in pojem pooblaščen revizor.

Revidiranje je ena od oblik **nadziranja**. Nadziranje je presojanje pravilnosti, ki ima v primeru ugotovljenih nepravilnosti tudi nalogo, da jih odpravi. V zvezi z delovanjem poslovnega subjekta (organizacije) je mogoče nadzor razdeliti na tistega, ki se nanaša na obvladovanje upravljalne funkcije, in tistega, ki se nanaša na obvladovanje informacijske funkcije. S prvim je mišljeno presojanje pravilnosti načrtovanja, pripravljanja izvajanja in samega izvajanja poslovanja, z drugim pa presojanje pravilnosti oblikovanih podatkov in njihovo spreminjanje v vsebinske informacije. V obeh primerih nadziranje vključuje tudi odpravo nepravilnosti. Sestavni del nadziranja podatkov in informacij je tudi računovodsko nadziranje. Mogoče je razlikovati troje vrst nadziranja, in sicer: kontroliranje, inšpiciranje in revidiranje (Turk, 1995, str. 127).

Kontroliranje je predvsem preprečevalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano vzporedno nadziranje. To nadziranje opravljajo stalno delujoči organi, ki so že organizacijsko vključeni v nadzirano enoto. **Inšpiciranje** ima namen predvsem odpraviti napake, ki so bile ugotovljene na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovanem poznejšem nadziranju. Takšen nadzor opravljajo organi, ki niso vključeni v organizirano delovanje in ki tam ne delujejo po načelu stalnosti. **Revidiranje** pa je pretežno popravilno, na izvedenskem obnavljanju zasnovano poznejše nadziranje, ki ga opravljajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v predmet nadziranja in zaradi tega ne delujejo po načelu stalnosti. Revidiranje obsega oblikovanje in ovrednotenje dokazov o trditvah v zvezi s predmetom nadziranja ter poročanje o ugotovitvah uporabnikom takšnih informacij. Ti imajo na tej podlagi možnost, da ustrezno ukrepajo. V vseh naštetih primerih gre za izvajanje dejavnosti oziroma procesov. Za razliko od dejavnosti revidiranja predstavlja (posamezna) revizija posel revidiranja izbranega pojava pri naročniku takšne storitve. Navedene vrste nadziranja (kontroliranje, inšpiciranje, revidiranje) opravljajo organi ali posamezniki znotraj iste organizacije ali pa organi ali posamezniki zunaj organizacije. Posledično so poznani: notranje kontroliranje, notranje inšpiciranje in notranje revidiranje na eni strani in zunanje kontroliranje, zunanje inšpiciranje in zunanje revidiranje (Turk, 1995, str. 128).

Zunanje revidiranje je vsako revidiranje, ki ga opravljajo organi ali osebe, ki ne pripadajo revidirani organizaciji.

Glede na predmet in namen revidiranja pa moramo razlikovati med revidiranjem računovodskih izkazov (letnih poročil), revidiranjem skladnosti s predpisi in revidiranjem poslovanja. Revidiranje računovodskih izkazov v osnovi predstavlja preizkušanje knjigovodskih listin in poslovnih knjig, posledično pa na njihovi podlagi izdelane računovodske izkaze, predvsem bilanco stanja, izdelano na določen presečni datum, in izkaz poslovega izida, izdelan za določeno časovno obdobje. Takšno revidiranje je lahko razširjeno tudi na predračunske računovodske izkaze. Namen izvedenega revidiranja pa je podati mnenje o resničnosti in poštenosti (ali drugače) revidiranih računovodskih informacij. V primeru, da je revizija računovodskih izkazov opravljena na podlagi sklenjene pogodbe med revizorjem (revizijsko družbo) in naročnikom, je izraženo mnenje izdelek, s katerim naročnik dokazuje verodostojnost pripravljenih računovodskih izkazov. Revidiranje skladnosti s predpisi predstavlja izvedbo postopkov, na podlagi katerih se presodi, ali so bili spoštovani zakoni in drugi zavezujoči predpisi (lahko tudi notranji pravilniki in akti, kakor tudi poklicne norme). Revidiranje poslovanja je revidiranje smotrnosti delovanja (poslovanja), njegove uspešnosti in učinkovitosti. Po navadi je njen sestavni del tudi analiziranje doseženih rezultatov in se nanaša na vse temeljne poslovne, upravljalne in informacijske funkcije organizacije, ki je predmet takšnega revidiranja. Takšno revidiranje se ne opira zgolj na razpoložljive računovodske podatke in iz njih izvedene računovodske informacije (Turk, 1995, str. 129).

Državno revidiranje opravljajo na državne organe vezani revizorji. Tovrstno revidiranje je mogoče deliti na davčno revidiranje (tudi revidiranje obračunavanja in plačevanja davkov) in revidiranje državnega financiranja (tudi proračunsko revidiranje). Namen *davčnega revidiranja* je preveriti, ali so bili davki pravilno obračunani in v državno blagajno odvedeni (plačani) skladno z veljavno zakonodajo in pripadajočimi pojasnili. Najpomembnejši cilj *proračunskega revidiranja* pa je proučiti namensko uporabo proračunskih in drugih državnih sredstev v skladu z veljavnimi predpis in pravilnost poročanja o tem. Takšno revidiranje je kombinacija revidiranja skladnosti s predpisi in revidiranja računovodskih izkazov (Turk, 1995, str. 130).

Pooblaščen revizor je strokovnjak, ki opravlja dejavnost revidiranja. Da bi lahko opravljal dejavnost revidiranja računovodskih izkazov in podpisoval revizijska poročila, mora imeti univezitetno ali njej primerljivo izobrazbo, zahtevano dobo primerne prakse, opraviti pa mora tudi strokovni izpit, s katerim dokaže, da obvladuje predpisana teoretična znanja in je sposoben ta znanja uporabiti v praksi. Na področju Republike Slovenije, skladno z določili veljavne zakonodaje, delujejo revizorji in pooblaščen revizorji, kar pomeni, da je v Republiki Sloveniji uveljavljen dvostopenjski model izvajanja nalog revidiranja računovodskih izkazov.

Revizorji delujejo samostojno kot revizorji posamezniki ali pa znotraj revizijskih družb, ki so organizirane bodisi kot osebne bodisi kot kapitalske družbe. V Republiki Sloveniji je od uveljavitve ZRev-1 dovoljeno tudi delovanje revizorja posameznika. Takšno določilo vsebuje 2. točka 1. odstavek 4. člena ZRev-1.

Ob koncu predstavitve nekaterih pomembnejših pojmov s področja revidiranja računovodskih izkazov navajam še zakonski opredelitvi pojma 'revidiranje računovodskih izkazov', vsebovani v ZRev in ZRev-1.

ZRev je v 2. členu revidiranje računovodskih izkazov štel za "preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na tem temelječe dajanje strokovnih mnenj, ali računovodski izkazi *resnično kažejo* stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov ter poslovni izid pravne osebe". V nadaljevanju je isti zakon določal, da mora revidiranje potekati na način, ki je predpisan z zakonom in standardi. Pri tem so bili kot (revizijski) standardi mišljene MSR.

ZRev-1 revidiranje računovodskih izkazov opredeljuje v 1. členu. Pri tem določa, da je revidiranje računovodskih izkazov "preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh *pomembnejših pogledih* podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi". V nadaljevanju ZRev-1 določa, da mora revidiranje potekati na način, določen z zakonom, temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja, ki jih sprejema Inštitut, ter Mednarodnimi standardi revidiranja in Mednarodnimi stališči o revidiranju, ki jih pri Mednarodnem združenju računovodij (to je Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov) sprejema Mednarodni odbor za pravila revidiranja (to je Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil), in drugimi zakoni, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb oziroma druge oblike revizije, in predpisi, izdanimi na njihovi podlagi. Tudi po določilih ZRev-1 se revidiranje računovodskih izkazov opravi bodisi v primerih, ko tako zahteva zakon, ali pa na podlagi pogodbe med revizijsko družbo in naročnikom storitve revidiranja računovodskih izkazov.

V nadaljevanju magistrskega dela so opisane veljavne pravne ureditve področja obveznega revidiranja v Republiki Sloveniji, Veliki Britaniji (oziroma Združenem kraljestvu) in Združenih državah Amerike (poglavja 4.1 do 4.3), kakor tudi praktična izvedba postavljenih pravil na najpomembnejših področjih urejanja revizijske dejavnosti v teh okoljih (poglavja 5.1 do 5.4).

4. PRAVNA UREDITEV REVIDIRANJA

4.1 PRAVNA UREDITEV REVIDIRANJA V REPUBLIKI SLOVENIJI

4.1.1 Zakon o revidiranju

Področje obveznega (in s tem tudi komercialnega) revidiranja se je v Republiki Sloveniji začelo razvijati s sprejetjem Zakona o gospodarskih družbah, ki je stpil v veljavo 10. julija

1993¹² (v nadaljevanju: ZGD). V njegovem 53. členu je bilo v Republiki Sloveniji prvič opredeljeno obvezno (komercialno) revidiranje računovodskih izkazov gospodarskih družb. Določeno je namreč bilo, da **morajo biti letni računovodski izkazi** velikih in srednjih delniških družb, velikih družb z omejeno odgovornostjo, povezanih družb in družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi, najkasneje v šestih mesecih po preteku poslovnega leta **pregledani s strani samostojnega revizijskega podjetja** v skladu s posebnimi predpisi. Isti zakon je hkrati določil, da so družbe, ki so zavezane k reviziji računovodskih izkazov, letna poročila, organizaciji pooblaščenim za obdelovanje in objavljane podatkov, dolžne predložiti v 30 dneh po prejemu *revizijskega poročila*, vendar najkasneje v osmih mesecih po preteku poslovnega leta. Nerevidiranje računovodskih izkazov oziroma nepredložitev revidiranega letnega poročila je bila s tedaj veljavnim ZGD sankcionirana z denarno kaznijo najmanj 3.000.000,00 tolarjev za gospodarsko družbo in z najmanj 150.000,00 tolarjev za odgovorno osebo gospodarske družbe. Na ta način so bile gospodarske družbe oziroma njihovi lastniki opozorjeni na obveznost revidiranja računovodskih izkazov gospodarskih družb. ZGD je namreč v 282. členu vseboval določilo, da skupščina gospodarske družbe sklepa (tudi) o imenovanju revizorja, ki opravi revizijo njenih računovodskih izkazov.

Sprejetje določil o revidiranju računovodskih izkazov v ZGD pa je pogojevalo tudi sprejetje specialnega zakona (*lex specialis*), ki bi podrobneje urejal področje (komercialnega) revidiranja računovodskih izkazov. To je bilo storjeno s sprejetjem in uveljavitvijo ZRev. ZRev je začel veljati dne 2. 7. 1993. Z uveljavitvijo ZRev so se prenehala uporabljati določila o reviziji računovodskih izkazov, vsebovana v Zakonu o računovodstvu (Uradni list SFRJ, št. 12/89, 35/89, 3/90, 42/90 in 61/90), v Zakonu o Službi

družbenega knjigovodstva (Uradni list SFRJ, št. 70/83, 16/86, 72/86, 74/87, 37/88, 61/88, 57/89 in 79/90) in v Zakonu o Službi družbenega knjigovodstva v SR Sloveniji (Uradni list SRS, št. 1/85). Predhodno navedeni trije zakoni so predpostavljali, da revizijo računovodskih izkazov lahko opravi *zgolj* Služba družbenega knjigovodstva oziroma njeni zaposlenci, usposobljeni za izvedbo revizije računovodskih izkazov.

Takšne revizije ni mogoče šteti za komercialno obliko revidiranja računovodskih izkazov. Zaradi dejstva, da je ZRev postavil temelje komercialnega revidiranja računovodskih izkazov v Republiki Sloveniji, v nadaljevanju povzemam njegova najpomembnejša določila.

ZRev je sestavljalo osem poglavij, ki so vsebovala 45 členov:

1. Temeljne določbe (1. do 4. člen)
2. Inštitut za revizijo (5. in 6. člen)
3. Revizijska gospodarska družba (7. do 16. člen)
4. Osebe, ki lahko opravljajo naloge revidiranja (17. do 20. člen)
5. Potek revidiranja (21. do 31. člen)

¹² *Zakon o gospodarskih družbah, Uradni list RS, št. 30/93 do 139/04*

6. Posebne določbe (32. do 34. člen)
7. Kazenske določbe (35. do 39. člen)
8. Prehodne in končne določbe (40. do 45. člen)

Na podlagi določil ZRev je bil ustanovljen Inštitut za revizijo (v nadaljevanju: Inštitut). ZRev je Inštitut opredelil kot samostojno in neodvisno institucijo, ustanovljeno s strani Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Zakonsko so bile opredeljen tudi najpomembnejše naloge Inštituta.

ZRev je določil obliko in pogoje, potrebne za ustanovitev in delovanje revizijske gospodarske družbe, pri čemer je omogočal ustanovitev revizijske gospodarske družbe tako v osebni (npr.: družba z neomejeno odgovornostjo, komanditna družba, tiha družba) kot kapitalski (npr.: družba z omejeno odgovornostjo, delniška družba) obliki gospodarske družbe. Večina glasovalnih pravic je v takšnih družbah morala pripadati fizičnim osebam ali revizijskim družbam, ki so izpolnjevale pogoje, določene z zakonom. Revizijska družba je po določilih zakona poleg nalog revidiranja lahko opravljala tudi druge, revidiranju računovodskih izkazov sorodne storitve, vendar je morala v takšnem primeru organizirati posebno organizacijsko enoto, ki ni smela opravljati nalog revidiranja.

Po določilih ZRev revizijska družba ni smela opravljati revidiranja računovodskih izkazov družbe, v kateri je bila solastnica, in tudi ne računovodskih izkazov družbe, ki je bila solastnica revizijske družbe, saj bi bilo v nasprotnem primeru kršeno eno temeljnih načel revidiranja računovodskih izkazov, to je načelo neodvisnosti revizijske družbe.

Po določilih ZRev je bila revizijska družba za napačno izraženo mnenje odškodninsko odgovorna osebam, ki bi jim bila zaradi tega povzročena škoda, zaradi česar je morala revizijska družba skleniti zavarovanje poklicne odgovornosti.

ZRev je predpisoval pogoje, pod katerimi je posamezna oseba smela opravljati naloge revidiranja, potek revidiranja, obvezne sestavine poročila o dokončanem revidiranju s strokovnim mnenjem, kakor tudi oblike (vrste) možnih mnenj pooblaščenega revizorja.

ZRev je določal, da je revizor pri revidiranju neodvisen, samostojen in odgovoren za točnost ugotovljenih dejstev v postopku revidiranja in za vsebino izraženega mnenja. Opredelitev o revizorjevi neodvisnosti in samostojnosti je bila v komentarju zakona povzeta po MSR 3 – Temeljna načela revidiranja. Zakon je taksativno določal primere, ko pooblaščen revizor nalog revidiranja računovodskih izkazov pri posamezni gospodarski družbi ni smel opravljati. Informacije in druga spoznanja, pridobljena s postopki revidiranja, so bili revizorji dolžni trajno varovati kot poklicno skrivnost. Revizor jih ni smel uporabiti za pridobitev kakršnih koli premoženjskih ali drugih koristi bodisi zase ali za katero koli drugo osebo.

Ostala poglavja ZRev so vsebovala še določila v zvezi z vpisi revizorjev in revizijskih družb v registre in izpise iz njih pri Inštitutu, razloge, zaradi katerih se je posamezna

opravljena revizija (lahko) proglasila za nično, in razloge, zaradi katerih je Inštitut pooblaščenemu revizorju ali revizorju (lahko) odvzel pooblastilo za delo, kazenske določbe in prehodne in končne določbe, na podlagi katerih je bilo mogoče udejaniti predhodno povzeta določila zakona.

Čeprav je iz navedenega mogoče ugotoviti, da je ZRev urejal vsa najpomembnejša področja delovanja revizijskih družb in v njih delujočih pooblaščenih revizorjev in revizorjev, so ob koncu tisočletja nastopile okoliščine, zaradi katerih ga je bilo potrebno v celoti nadomestiti z novim zakonom. ZRev se je skozi leta njegove uporabe (obdobje osmih let) izkazal za pomanjkljivega predvsem na področju *izvajanja nadzora nad revizijskimi družbami*. Tudi sicer je bilo področje revidiranja treba uskladiti z določili tedaj veljavnih Četrte in predvsem Osme direktive Sveta Evropskih skupnosti. Republika Slovenija si je namreč koncem devetdesetih let prizadevala za članstvo v Evropski skupnosti in ga kot polnopravna članica dosegla 1. 5. 2004.

Državni zbor Republike Slovenije je tako dne 30. januarja 2001 sprejel novi Zakon o revidiranju (v nadaljevanju: ZRev-1), ki je v celoti razveljavil ZRev.

ZRev-1, veljaven tudi med pripravo pričujočega magistrskega dela, zaradi česar je v nadaljevanju predstavljen podrobneje kot ZRev, je razdeljen na deset poglavij. Skupno vsebuje kar 137 členov. Poglavja ZRev-1 so naslednja:

1. Temeljne določbe (1. do 9. člen)
2. Inštitut (10. do 20. člen)
3. Revidiranje (21. do 28. člen)
4. Pooblaščen revizor in revizor (29. do 36. člen)
5. Revizijska družba in *samostojni revizor* (37. do 62. člen)
6. *Pooblaščen ocenjevalec* (63. do 69. člen)
7. *Postopek odločanja Inštituta v posamičnih zadevah* (70. do 122. člen)
8. Registri (123. do 125. člen)
9. Kazenske določbe (126. do 130. člen)
10. Prehodne in končne določbe (131. do 137. člen)

V nadaljevanju magistrskega dela povzemam vsebino določil ZRev-1. V primerih, kjer je ureditev nova ali bistveno drugačna od tiste, vsebovane v ZRev, je dodan krajši komentar.

Za razliko od ZRev, ki je med temeljnimi določbami navajal, kaj je predmet sprejetega zakona, ZRev-1 takšnega določila ne vsebuje.

Pojem revidiranja je v 1. členu ZRev-1 opredeljen vsebinsko popolneje kot v ZRev. V opredelitev pojma 'revidiranje računovodskih izkazov' je vključena **neodvisnost** strokovnega mnenja pooblaščenega revizorja, ki je v opredelitvi, vsebovani v ZRev, ni bilo. ZRev-1 je v opredelitev pojma revidiranja vnesel nov pojem, to je pojem **pomembnosti**, in določilo, da se resničnost in poštenost prikaza finančnega stanja in

poslovnega izida naročnika revidiranja presoja glede na njihovo **skladnost s slovenskimi računovodskimi standardi**.

S predhodno navedenimi spremembami so bile odpravljene pomanjkljivosti opredelitve pojma revidiranja (računovodskih izkazov), ki jo je vseboval ZRev. Pri tem je z neodvisnostjo strokovnega mnenja (pooblaščenega revizorja) mišljena njegova neodvisnost (predvsem) od naročnika revidiranja, pojem pomembnosti pa predstavlja opozorilo bralcem strokovnega mnenja (pooblaščenega revizorja) o tem, da njegovo zagotovilo o računovodskih izkazih, ki jih je revidiral, ni popolno oziroma vseobsegajoče, hkrati pa je zakonodajalec želel poudariti, da je mnenje o skladnosti pripravljeno glede na (veljavne) slovenske (in ne na katere druge) računovodske standarde.

ZRev-1 je pri opredelitvi pojma 'način revidiranja' (1. odstavek 2. člena) natančnejši, kot je bil ZRev, saj določa, da mora revidiranje računovodskih izkazov potekati na način, določen z zakonom, temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja, ki jih sprejema Inštitut, **ter mednarodnimi standardi revidiranja in mednarodnimi stališči o revidiranju**, ki jih pri Mednarodnem združenju računovodij (mišljena je Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov) sprejema Mednarodni odbor za pravila revidiranja (mišljen je Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil), **in drugimi zakoni**, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb oziroma druge oblike revizije, **in predpisi**, izdanimi na njihovi podlagi. Tudi po ZRev-1 se revidiranje računovodskih izkazov opravi bodisi v primerih, ko tako zahteva zakon, ali pa na podlagi naročila pravne osebe (2. odstavek 2. člena).

ZRev-1 že v prvem poglavju (3. člen) govori o 'nadzoru nad revidiranjem' in določa, da nadzor opravlja Inštitut. Prav to določilo ZRev-1 kaže na enega od najpomembnejših razlogov za razveljavitev ZRev (Skitek, 2001, str. 8).

ZRev-1 v nadaljevanju govori o opravljanju storitev revidiranja na splošno. Za razliko od ZRev med subjekti, ki lahko opravljajo storitve revidiranja, poleg revizijske družbe navaja tudi pooblaščenega revizorja, ki samostojno opravlja storitve revidiranja (2. točka 1. odstavka 4. člena). Pogoj je, da je za opravljanje teh storitev pridobil *dovoljenje* Inštituta. V takšnem primeru zakon v nadaljevanju uporablja izraz **samostojni revizor**.

Med temeljnimi določbami ZRev-1 so v 5. členu naštet strokovna področja, ki so tako ali drugače povezana z revidiranjem. To so: računovodstvo, poslovne finance, notranje revidiranje, revidiranje informacijskih sistemov, davčno proučevanje in svetovanje ter ocenjevanje vrednosti podjetij, nepremičnin ter strojev in opreme. To področje je bilo urejeno tudi v ZRev, pri čemer je bilo določeno, da mora revizijska družba v takem primeru organizirati posebno organizacijsko enoto, ki ne sme opravljati nalog revidiranja.

ZRev-1 med temeljnimi določbami v 6. členu opredeljuje, kdo so domače pravne osebe in domače fizične osebe, kdo so osebe držav članic Evropske unije in tuje osebe. ZRev-1 med temeljnimi določbami vsebuje še opredelitve pojma udeležbe v kapitalu druge osebe,

pojma kvalificiranega deleža in pojma naložbe v posamezno osebo (7. člen), kakor tudi opredelitev pojma povezane osebe (8. člen) in pojma posredne pridobitve kapitalskih deležev oziroma drugih pravic, ki zagotavljajo udeležbo pri upravljanju oziroma v kapitalu druge (pravne) osebe (9. člen). Zadnjih treh navedenih opredelitev ZRev ni vseboval.

Drugo poglavje ZRev-1 ureja področje ustanovitve, organiziranosti in nalog ter pristojnosti Inštituta.

Inštitut je pravna oseba (10. člen), njegov ustanovitelj je še vedno Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije (1. odstavek 11. člena). Po določilih 2. odstavka 11. člena ZRev-1 pa so ustanovitelji Inštituta lahko tudi pooblašчени revizorji. ZRev-1 ne vsebuje določila o samostojnosti in neodvisnosti Inštituta, ki ga je sicer vseboval ZRev.

Po določilih 12. člena ZRev-1 ima Inštitut naslednje naloge in pristojnosti:

- sprejema in objavlja strokovne standarde;
- določa strokovna znanja in izkušnje, potrebne za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in revizorja *ter pooblaščenega ocenjevalca vrednosti podjetij oziroma nepremičnin oziroma strojev in opreme*;
- organizira strokovna izobraževanja, izvaja preizkuse strokovnih znanj in izdaja potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog iz predhodne alineje;
- odloča o izdaji in odvzemu dovoljenj za opravljanje storitev revidiranja, nalog pooblaščenega revizorja in revizorja *in nalog pooblaščenega ocenjevalca*;
- *določa strokovna znanja in izkušnje, potrebne za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni notranji revizor, preizkušeni računovodja, preizkušeni poslovni finančnik in preizkušeni revizor informacijskih sistemov*;
- *organizira strokovna izobraževanja, izvaja preizkuse strokovnih znanj in izdaja potrdila o strokovnih znanjih za pridobitev strokovnih nazivov iz predhodne alineje*;
- opravlja druge strokovne naloge in storitve, povezane z razvojem revizijske stroke in drugih strokovnih področij, povezanih z revidiranjem;
- vodi registre revizijskih dužb in samostojnih revizorjev, pooblaščenih revizorjev in revizorjev, pooblaščenih ocenjevalcev in oseb, ki so pridobile strokovne nazive, ki jih podeljuje Inštitut;
- določa smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev in
- opravlja druge naloge, določene z zakonom oziroma statutom Inštituta.

V primerjavi z določili 6. člena ZRev je mogoče ugotoviti, da ZRev-1 v primerljivem 12. členu ne navaja nalog 'nadziranja izvajanja nalog revidiranja revizijskih družb'. Zaradi povečanega pomena te naloge Inštituta je temu področju delovanja Inštituta namenjen del 5. poglavja ZRev-1 (dvanajst členov) in velika večina 7. poglavja ZRev -1 (kar triinpetdeset členov).

Poleg nalog Inštituta, navedenih v 12. členu, naslednji členi ZRev-1 govorijo še o statutu Inštituta, tarifi, ki jo za svoje storitve sprejme Inštitut, in o tem, da letno poročilo Inštituta obravnava Državni zbor Republike Slovenije (13. člen). Zaradi zagotovitve *javnosti delovanja* Inštituta je v 14. člen ZRev-1 vključeno določilo o tem, da mora Inštitut standarde, statut in tarifo, ki jih sprejme, objaviti v Uradnem listu Republike Slovenije.

Podrobneje kot v ZRev so v ZRev-1 opredeljeni organi Inštituta, njihova sestava in njihove pristojnosti in/oziroma naloge.

Organi Inštituta so: svet Inštituta (16. člen), direktor Inštituta (17. člen), revizijski svet (18. člen) in strokovni svet (19. člen).

Svet Inštituta ima trinajst članov. Šest izmed njih jih mora biti vpisanih v registre Inštituta. Med drugim svet Inštituta sprejme statut Inštituta in letno poročilo ter določa smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev. Določa tudi tarifo in cene za storitve, ki jih opravlja Inštitut. *Direktor Inštituta* vodi poslovanje Inštituta in ga zastopa, pri čemer mora imeti strokovni naziv pooblaščenega revizorja. Direktorja Inštituta imenuje svet Inštituta. *Revizijski svet* ima devet članov, pri čemer mora imeti pet članov dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja. Po funkciji je član revizijskega sveta tudi direktor Inštituta. Revizijski svet odloča o izdaji in odvzemu dovoljenj za opravljanje dejavnosti revidiranja, nalog pooblaščenega revizorja in revizorja, opravlja nadzor nad revidiranjem, sprejema standarde revidiranja in druga pravila revizijske stroke, določa pogoje za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in revizorja in opravlja druge strokovne naloge, povezane z razvojem revizijske stroke. *Strokovni svet* ima enajst članov, od katerih jih devet imenujejo osebe, ki so pridobile katerega koli od strokovnih nazivov, ki jih podeljuje Inštitut, dva člana pa iz vrst univerzitetnih delavcev imenujejo visokošolske ustanove. Strokovni svet med drugim določa tudi pogoje za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog ocenjevalca vrednosti podjetij, nepremičnin ter strojev in opreme.

Člani organov Inštituta so imenovani za dobo štirih let in so po preteku mandata lahko ponovno imenovani.

Tretje poglavje ZRev-1 opredeljuje potek (21. do 25. člen) in pogoje (26. do 28. člen), ki morajo biti izpolnjeni, da bi revizor lahko pristopil k revidiranju računovodskih izkazov.

ZRev-1 v 21. členu opredeljuje dolžnosti pravne osebe, za katero se opravljajo naloge revidiranja (v nadaljevanju: naročnik revidiranja). Naročnik revidiranja mora

pooblaščenim osebam revizijske družbe zagotoviti vse potrebne podatke in ustrezne pogoje dela. V nasprotnem primeru je revizor na takšna dejstva dolžan opozoriti v revizijskem poročilu.

Po določilih 22. člena ZRev-1 mora revizijska družba kot zaupne varovati vse podatke, dejstva in okoliščine, za katere je izvedela pri opravljanju postopkov revidiranja. Pridobljeni zaupni podatki se ne smejo sporočati tretjim osebam, in ne izkoriščati ali omogočiti izkoriščanja tretjim osebam. ZRev ni navajal primerov, ko dolžnost varovanja zaupnih podatkov ne bi veljala.

Revizijska družba mora revidiranje računovodskih izkazov opraviti v skladu s pravili revidiranja (23. člen), pri čemer mora revizijsko dokumentacijo pripravljati in voditi v slovenskem jeziku, hraniti pa jo mora pet let po opravljenem revidiranju. ZRev je v zvezi z dokumentacijo določal le, da se dokumentacija, ki se tvori v postopkih revidiranja in se hrani pri revizijski družbi, sme uporabljati samo za potrebe revidiranja.

ZRev-1 v 24. členu podrobno opredeljuje vsebino poročila o dokončanem revidiranju s strokovnim mnenjem (v nadaljevanju: poročilo o revidiranju ali revizorjevo poročilo), v 25. členu pa še oblike mnenj, ki jih v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov lahko izrazi pooblaščen revizor.

Poročilo o revidiranju mora sestaviti in podpisati pooblaščen revizor. Vsebovati mora pojasnilo o obsegu revidiranja (navesti je potrebno računovodske izkaze, ki so bili predmet revidiranja, kakor tudi revizijske standarde, ki so bili uporabljeni pri izvedbi postopkov revidiranja), pojasnilo o podlagi, na kateri so sestavljeni računovodski izkazi (računovodska načela in računovodski standardi), in mnenje pooblaščenega revizorja o tem, ali računovodski izkazi prikazujejo resnično finančno stanje in poslovni izid ter spremembe v finančnem položaju pravne osebe. Poročilo o revidiranju se označi z datumom, ko je bilo pri pravni osebi končano revidiranje. Poročilo o revidiranju pravne osebe s sedežem na območju Republike Slovenije mora biti sestavljeno v slovenskem jeziku (24. člen ZRev-1).

Mnenje pooblaščenega revizorja mora obsegati oceno o stopnji resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov. Izraženo je lahko v pritrdilni obliki, s pridržkom ali v odklonilni obliki. S pritrdilnim mnenjem se oceni, da računovodski izkazi *resnično in pošteno* prikazujejo finančno stanje in poslovni izid naročnika revidiranja. Mnenje s pridržkom izraža pridržek pooblaščenega revizorja glede resničnosti in poštenosti prikazovanja posameznih kategorij v računovodskih izkazih. Z odklonilnim mnenjem pa se oceni, da računovodski izkazi niso resnični in pošteni (25. člen ZRev-1).

V primeru, ko naročnik revidiranja pooblaščenim osebam revizijske družbe ne omogoči izvedbe postopkov revidiranja v skladu z določili ZRev-1, oziroma v primeru, ko naročnik revidiranja poslovne knjige, spise in računalniške zapise vodi v nasprotju z računovodskimi standardi, zaradi česar ni dovolj podlag, da bi pooblaščen revizor lahko

zanesljivo ocenil resničnost in poštenost računovodskih izkazov, mora pooblaščen revizor zavrniti izdelavo mnenja (5. odstavek 25. člena).

V primerih, ko je pooblaščen revizor izdelal mnenje, drugačno od pritrdilnega, ali pa je izdelavo mnenja zavrnil, mora v poročilu o revidiranju utemeljiti razloge za takšno mnenje oziroma razloge, zakaj je zavrnil izdelavo mnenja (6. odstavek 25. člena).

Določila ZRev-1 o revizorjevem poročilu vsebinsko povzemajo določila ZRev. V zvezi z izraženim mnenjem pooblaščenega revizorja je ZRev-1 spremenil izrazoslovje oblik izraženih mnenj ("pozitivno" mnenje v "pritrdilno" mnenje, "negativno" mnenje v "odklonilno" mnenje, "vzdržanje" izdaje mnenja v "zavrnitev" izdelave mnenja). Prav tako je natančneje opredelil okoliščine, zaradi katerih pooblaščen revizor zavrne izdelavo mnenja.

ZRev-1 med pogoji revidiranja opredeljuje področje neodvisnosti revidiranja, razloge prepovedi revidiranja računovodskih izkazov posameznega naročnika revidiranja, kakor tudi vsebino pravne podlage, na podlagi katere revizijska družba opravi revidiranje računovodskih izkazov naročnika revidiranja.

Tako ZRev-1 v 26. čenu določa, da mora revizijska družba revidiranje računovodskih izkazov naročnika revidiranja opraviti neodvisno, nepristransko ter v skladu s pravili revidiranja. V nadaljevanju določa, da revizijska družba revidiranja računovodskih izkazov *ne sme opraviti*, če ima pri naročniku revidiranja naložbe, če ima naročnik revidiranja naložbe v revizijski družbi, če gre za ožje družinske povezave med odgovornimi osebami revizijske družbe in naročnika revidiranja in če je revizijska družba z naročnikom revidiranja z revizijsko družbo povezana na kakšen drug način, zaradi česar bi lahko obstajal dvom o neodvisnosti in nepristranskosti revidiranja. Podobna določila veljajo tudi za pooblaščenega revizorja revizijske družbe (27. člen).

Skladno z določili 28. člena ZRev-1 se medsebojne pravice in obveznosti naročnika revidiranja računovodskih izkazov in revizijske družbe, ki revidiranje opravi, uredijo s pogodbo o revidiranju, ki mora biti sklenjena v pisni obliki, pri čemer mora biti cena za storitev revidiranja določena v skladu s smernicami za oblikovanje cen revizijskih storitev.

ZRev-1 opredelitve v zvezi s pooblaščenim revizorjem in revizorjem vsebuje v četrtem poglavju. Po določilih 29. člena ZRev-1 je pooblaščen revizor fizična oseba, ki je pridobila dovoljenje Inštituta za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, revizor pa fizična oseba, ki je pridobila dovoljenje Inštituta za opravljanje nalog revizorja.

Za pridobitev *dovoljenj za opravljanje nalog* pooblaščenega revizorja oziroma revizorja, katerega izdajatelj je Inštitut, mora fizična oseba izpolnjevati pogoje (30. in 31. člen), ki so v obeh primerih enaki (univerzitetna izobrazba, opravljen preizkus strokovnih znanj za opravljanje nalog revizorja oziroma pooblaščenega revizorja, da oseba ni bila pravnomočno obsojena za kaznivo dejanje zoper premoženje oziroma gospodarstvo in da

obvlada slovenski jezik), s tem da se za pridobitev dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja namesto najmanj dveletnih delovnih izkušenj na področju revidiranja oziroma notranjega revidiranja (za revizorja) zahtevajo petletne delovne izkušnje, od tega najmanj triletno delovno izkušnje pri opravljanju revidiranja, šteto od datuma pridobitve dovoljenja za opravljanje nalog revizorja.

ZRev-1 v 32. členu predpisuje tudi obveznost poročanja pooblaščenih revizorjev in revizorjev revizijski družbi, v kateri so zaposleni. Revizijski družbi morajo poročati o naložbah, na podlagi katerih so posredno ali neposredno pridobili kvalificiran delež v posamezni pravni osebi, in o vsaki nadaljnji naložbi v to pravno osebo. Pooblaščen revizor in revizor morata revizijsko družbo nemudoma obvestiti o naložbah v pravni osebi ali o dejstvu, da sta s pravno osebo povezana na drug način, zaradi česar bi lahko obstajal dvom o neodvisnosti in nepristranskosti revizorja. Takšnega ali podobnega določila ZRev ni vseboval.

Nadzor nad pooblaščenimi revizorji in revizorji opravlja Inštitut, pri čemer se smiselno uporabljajo določila ZRev-1, ki veljajo za nadzor nad revizijskimi družbami (33. člen).

ZRev-1, za razliko od ZRev, pozna več stopenj sankcioniranja pooblaščenih revizorjev in revizorjev. Zagrožene sankcije so: odvzem dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja oziroma revizorja (34. člen), pogojni odvzem dovoljenja za opravljanje nalog (35. člen) in opomin (36. člen).

Inštitut *odvzame dovoljenje* za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja oziroma revizorja, če je bilo dovoljenje pridobljeno z navajanjem neresničnih podatkov, če je oseba pravnomočno obsojena za kaznivo dejanje zoper premoženje oziroma gospodarstvo, če je pooblaščen revizor ali revizor izvajal naloge revidiranja pri pravni osebi, v kateri ima naložbe ali je s pravno osebo povezan na drug način, zaradi česar bi lahko obstajal dvom o neodvisnosti in nepristranskosti revidiranja, če je pooblaščen revizor ali revizor kršil pravila revidiranja in je zaradi te kršitve poročilo o revidiranju pomanjkljivo ali zavajajoče, če je kršil dolžnost varovanja zaupnih podatkov ali je ponavljajoče kršil druge določbe ZRev-1 oziroma drugih zakonov in predpisov, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb, oziroma pravila revidiranja (34. člen ZRev-1).

Odločba o odvzemu dovoljenja lahko vsebuje izrek o tem, da odvzem dovoljenja ne bo opravljen, če pooblaščen revizor oziroma revizor v času, ki ga določi Inštitut, ne bo storil nove kršitve, zaradi katere je mogoče odvzeti dovoljenje oziroma izreči opomin (*pogojni odvzem dovoljenja*) (35. člen ZRev-1).

Opomin Inštitut izreče pooblaščenemu revizorju oziroma revizorju v primeru, če pooblaščen revizor oziroma revizor sicer prekrši pravila revidiranja, vendar niso izpolnjeni pogoji za odvzem dovoljenja oziroma za pogojni odvzem dovoljenja (36. člen ZRev-1).

ZRev je opredeljeval zgolj odvzem pooblastila za delo pooblaščenemu revizorju ali revizorju v primerih, če ne bi trajno varoval vseh informacij in vseh spoznanj o poslovanju naročnika revidiranja ali če bi spoznanja, do katerih je prišel med revidiranjem, uporabil za doseganje kakršnih koli premoženjskih ali drugih koristi zase ali za drugo osebo.

Iz navedenega je razvidno, ne le da je ZRev-1 opredelil različne stopnje sankcioniranja pooblaščenih revizorjev in revizorjev, temveč tudi dejstvo, da je ZRev-1 opredelil širši krog razlogov, zaradi katerih se pooblaščenemu revizorju ali revizorju (lahko) izreče eden od zakonsko zagroženih ukrepov. Na ta način je bila z novimi določili ZRev-1 *odločno zaostrena odgovornost* pooblaščenih revizorjev in revizorjev.

Peto poglavje ZRev-1, ki opredeljuje pojma revizijske družbe in samostojnega revizorja, vsebuje tri sklope, ki govorijo o statusnih določbah v zvezi z revizijsko družbo (in samostojnim revizorjem) (37. do 47. člen), o dovoljenju za opravljanje storitev revidiranja (48. do 50. člen) in o nadzoru nad revizijskimi družbami (51. do 62. člen), in v celoti vsebuje kar šestindvajset členov. ZRev je v poglavju o 'revizijski gospodarski družbi' vseboval zgolj deset členov, pri čemer so njegova določila o pravni podlagi revidiranja, o doseganju prihodkov revizijske družbe in o oblikovanju cen revizijskih storitev ter o prepovedi opravljanja storitev revidiranja zaradi kapitalskih povezav v ZRev-1 uvrščena v njegovo tretje poglavje z naslovom 'Revidiranje'; v sklop, ki govori o pogojih revidiranja.

Podobno kot ZRev (7. člen) tudi ZRev-1 (37. člen) določa, da se za revizijsko družbo (in samostojnega revizorja) v primeru, če zakon o revidiranju ne določa drugače, uporabljajo določila ZGD.

ZRev-1 v 38. členu glede *pravnoorganizacijske oblike delovanja revizijskih družb* določa, da je revizijska družba lahko organizirana samo kot gospodarska družba po določilih ZGD (delniška družba, družba z omejeno odgovornostjo, katera od oblik osebnih družb, samostojni podjetnik posameznik). Na ta način organizirana revizijska družba lahko opravlja storitve revidiranja in storitve na strokovnih področjih, povezanih z revidiranjem, kar je podobno vsebini določil 10. člena ZRev, s tem da ZRev-1 nič več ne zahteva organiziranja posebne organizacijske enote revizijske družbe, če ta opravlja tudi storitve na strokovnih področjih, povezanih z revidiranjem.

V primeru, da je revizijska družba organizirana kot delniška družba, mora izdati imenske delnice. Imetniki takšnih delnic, na podlagi katerih so skupno udeleženi v kapitalu in pri upravljanju revizijske družbe z najmanj 75 %, morajo biti pooblašчени revizorji in revizijske družbe z dovoljenjem za opravljanje revizijske dejavnosti. Omeniti je treba, da je določilo 3. odstavek 41. člena ZRev-1 celo nekoliko strožje kot določila (2. člena) tedaj veljavne Osme direktive Evropskih skupnosti. ZRev je glede udeležbe pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb v kapitalu revizijske družbe določal, da mora v revizijski družbi večina glasovalnih pravic pripadati fizičnim osebam ali revizijskim družbam, ki izpolnjujejo pogoje, določene z zakonom.

Skladno z določili 42. člena ZRev-1 mora delničar revizijske družbe tej poročati o vseh pomembnih zadevah v zvezi z njegovimi lastniškimi deleži pri potencialnih naročnikih revidiranja računovodskih izkazov, kakor tudi o njegovih drugih povezavah s takšnimi družbami. V primeru, da delničar revizijske družbe opusti obveznost poročanja o takšnih dejstvih, mora revizijska družba o tem nemudoma obvestiti Inštitut.

Inštitut ima skladno z določili 43. člena ZRev-1 *pravico izdati odločbo*, s katero delničarju revizijske družbe prepove izvrševanje (vseh) pravic iz delnic, če delničar ponavljajoče krši zakonsko obveznost poročanja oziroma drugače ponavljajoče ovira opravljanje nadzora nad revizijsko družbo, če delničar krši dolžnost varovanja zaupnih podatkov, dejstev in okoliščin, ki jih je revizijska družba pridobila pri izvedbi postopkov revidiranja.

Poleg določil, ki jih mora sicer vsebovati statut delniške družbe po določilih ZGD, mora statut revizijske družbe urejati tudi vsebino zakonsko predpisanih poročil oziroma obvestil ter način in roke za poročanje oziroma obveščanje (1. odstavek 44. člena ZRev-1).

Statut revizijske družbe mora vsebovati pravico revizijske družbe do izključitve delničarja, ki mu je bila izdana odločba, s katero je bilo ugotovljeno, da imetnik delnic nima nobenih pravic, oziroma odločba, s katero je bila delničarju opravljena prepoved izvrševanje pravic iz delnic, v primeru, če takšen delničar v roku enega meseca od pravnomočnosti odločbe Inštituta delnic ne odsvoji. Statut revizijske družbe mora vsebovati določilo o pravici revizijske družbe o izključitvi upravljalških pravic pravnemu nasledniku delničarja, ki bi s pridobitvijo delnic kršil določilo ZRev-1 o zahtevani skupni udeležbi v kapitalu in pri upravljanju revizijske družbe z najmanj 75 % (2. odstavek 44. člena).

O upravi revizijske družbe govorijo določila 45. člena ZRev-1. Uprava revizijske družbe lahko ima enega ali več članov. Za člana uprave revizijske družbe ne more biti imenovana oseba, ki je bila (pravnomočno nepogojno) obsojena na kazen zapora več kot treh mesecev, če kazen še ni izbrisana. Najmanj en član uprave revizijske družbe mora obvladati slovenski jezik. Prav tako mora imeti najmanj en član revizijske družbe v Republiki Sloveniji središče uresničevanja svojih življenjskih interesov. Večina članov uprave morajo biti pooblaščen revizorji. V revizijski družbi mora biti za poln delovni čas zaposlen najmanj en pooblaščen revizor. Če je zaposlen le en pooblaščen revizor, mora biti hkrati imenovan za člana uprave.

Smiselno enaka določila kot za delniško družbo na predhodno navedenih področjih veljajo tudi za revizijske družbe, ki so organizirane kot družbe z omejeno odgovornostjo ali kot osebne družbe (4. odstavek 38. člena ZRev-1).

ZRev-1 v 46. členu podrobneje ureja položaj t. i. samostojnega revizorja. Pri tem določa, da samostojni revizor ne more (ne sme) opravljati revidiranja računovodskih izkazov delniških družb, ki so po določilih ZGD velike družbe, delniških družb, s katerih delnicami se trguje na organiziranem trgu, bank, zavarovalnic, borznoposredniških družb, družb za upravljanje oziroma drugih pravnih oseb, ki opravljajo finančne storitve in za katere zakon,

ki ureja opravljanje teh storitev, določa dodaten obseg revidiranja in konsolidiranih računovodskih izkazov.

Podrobneje kot ZRev ZRev-1 v 47. členu opredeljuje zavarovanje odgovornosti revizijske družbe. Tako določa, *da mora revizijska družba odgovornost* za škodo, ki jo s kršitvijo pogodbe o revidiranju oziroma kršitvijo pravil revidiranja (lahko) povzroči naročniku revidiranja oziroma tretji osebi, *zavarovati*, pri čemer predpisuje tudi način izračuna zavarovalne vsote. ZRev je v zvezi z zavarovanjem odgovornosti revizijske družbe vseboval zgolj določilo o tem, da se mora revizijska družba zavarovati za odgovornost za škodo, ki jo (lahko) povzroči z revidiranjem.

ZRev-1 v 49. členu posebej opredeljuje tudi postopek izdaje dovoljenja revizijski družbi za opravljanje storitev revidiranja. Revizijska družba mora pred vpisom ustanovitve v sodni register pridobiti *dovoljenje* Inštituta za *opravljanje storitev revidiranja*. Zahtevi za izdajo dovoljenja za opravljanje storitev revidiranja je potrebno predložiti statut (družbeno pogodbo) revizijske družbe, seznam delničarjev (družbenikov) z navedbo imena in priimka ter naslova oziroma firme in sedeža, skupnega nominalnega zneska delnic in odstotkov udeležbe v osnovnem kapitalu in pri upravljanju revizijske družbe, seznam oseb, ki so povezane z delničarji (družbeniki), z opisom načina povezav, drugo dokumentacijo, ki jo določi Inštitut, na podlagi katere je mogoče ugotoviti, ali je revizijska družba kadrovska, tehnično in organizacijsko sposobna opravljati storitve revidiranja. Dodatno je k predhodno navedenemu za delničarje (družbenike) revizijske družbe, ki so pravne osebe, potrebno priložiti še izpisek iz sodnega registra oziroma drugega ustreznega javnega registra, v primeru, da je delničar revizijske družbe delniška družba, tudi izpisek delničarjev iz knjige delničarjev, v primeru, da so bile izdane prenosne delnice, pa overjen prepis notarskega zapisa prisotnih na zadnji skupščini. V primeru, da je delničar (družbenik) revizijske družbe revizijska družba iz države članice Evropske skupnosti oziroma tujih držav, je treba predložiti tudi mnenje pristojnega nadzornega organa z vnapij predpisano vsebino.

Inštitut izda *dovoljenje za opravljanje storitev revidiranja*, če (bodoča) revizijska družba izpolnjuje pogoje, predpisane z ZRev-1. Ne glede na predhodno navedeno Inštitut zavrne zahtevo za izdajo dovoljenja, če je imetnik kvalificiranega ali večjega deleža revizijske družbe oseba, ki je bila posredno ali neposredno obvladujoča oseba revizijske družbe, ki ji je bilo odvzeto dovoljenje za opravljanje revizijskih storitev (2. odstavek 50. člena). Inštitut zavrne zahtevo za izdajo dovoljenja, če je imetnik kvalificiranega ali večjega deleža revizijske družbe tuja revizijska oziroma druga tuja oseba, oziroma če so te osebe skupaj imetniki kvalificiranega ali večjega deleža revizijske družbe in je ob upoštevanju predpisov oziroma prakse držav, iz katerih te osebe izhajajo, pri uporabi in izvrševanju teh predpisov verjetno, da bo ovirano oziroma bistveno oteženo izvajanje nadzora v skladu z določili ZRev-1 (3. odstavek 50. člena).

ZRev je v zvezi z opravljanjem revizijskih storitev revizijske družbe določal, da revizijska družba lahko prične z opravljanjem dejavnosti revidiranja, ko izpolni pogoje za vpis v register družb pri Inštitutu (15. člen ZRev).

Ker je seznam določil o nadzoru nad revizijskimi družbami v ZRev-1 zelo obsežen, je v nadaljevanju magistrskega dela povzeta le vsebina najpomembnejših določil.

ZRev-1 v 51. členu določa, da Inštitut *nadzor nad revizijskimi družbami* opravlja z namenom preveriti, ali posamezna revizijska družba pri opravljanju revidiranja ravna v skladu s pravili revidiranja.

Inštitut nadzor nad revizijskimi družbami in v njih zaposlenimi pooblaščenimi revizorji opravlja s spremljanjem, zbiranjem in preverjanjem poročil in obvestil, ki mu jih posredujejo revizijske družbe (in drugi zakonsko določeni zavezanci), z opravljanjem pregledov poslovanja revizijskih družb in (posledično) z izrekanjem ukrepov nadzora (52. člen).

Za opravljanje nalog nadzora revizijske družbe Inštitutu plačujejo nadomestilo za nadzor. Nadomestilo določa tarifa Inštituta. V primeru, da revizijska družba ne plača nadomestila za nadzor, lahko Inštitut takšno plačilo revizijski družbi naloži z odločbo, ki v primeru pravnomočnosti predstavlja izvršilni naslov (53. člen).

V primeru, da je revizijski družbi izrečen kateri izmed predpisanih ukrepov nadzora, mora revizijska družba Inštitutu plačati pavšalno nadomestilo stroškov postopka, ki ga glede na vrsto in obseg kršitev določa tarifa Inštituta (54. člen).

Revizijske družbe morajo Inštitutu poročati na podlagi določil zakona (redno poročanje) ali na zahtevo Inštituta. Skladno z določili 1. odstavka 55. člena ZRev-1 mora revizijska družba Inštitutu poročati o spremembah podatkov, ki so vpisani v sodni register, o sklicih skupščin in vseh sklepih, sprejetih na skupščinah, o imetnikih delnic revizijske družbe ter o pridobitvi oziroma spremembi kvalificiranih deležev, o naložbah, na podlagi katerih je revizijska družba posredno ali neposredno pridobila kvalificirani delež v drugi pravni osebi, in o vsaki nadaljnji naložbi v to pravno osebo in o pogodbah o revidiranju, ki jih je sklenila za posamezno poslovno leto. Revizijska družba mora na zahtevo Inštituta (2. odstavek 55.člena) posredovati poročila in informacije o vseh zadevah, pomembnih za opravljanje nadzora oziroma izvrševanje drugih pristojnosti in nalog Inštituta.

ZRev-1 določa naslednje ukrepe nadzora nad revizijsko družbo: odreditev odprave kršitev (57. člen), odreditev dodatnih ukrepov (59. člen), odvzem dovoljenja (60. člen).

Inštitut *odredbo o odpravi kršitev* izda, če pri opravljanju nadzora nad revizijsko družbo ugotovi, da revizijska družba krši prepoved opravljanja revidiranja, da opravlja dejavnosti, ki jih po določilih ZRev-1 ne sme opravljati, da revizijska družba, ki je organizirana kot delniška družba, ni izdala imenskih delnic, da krši obveznosti poročanja in obveščanja, ali

v primeru, da revizijska družba krši druga pravila o revidiranju. V izdani odredbi Inštitut določi rok za odpravo kršitev (57. člen ZRev-1). V primeru, da je revizijski družbi izdana odredba o odpravi kršitev, mora v z odredbo določenem roku Inštitutu dostaviti poročilo, v katerem opiše ukrepe za odpravo kršitev. V primeru, da iz poročila (in priloženih dokaznih listin) izhaja, da so bile kršitve odpravljene, Inštitut izda *odločbo*, s katero ugotovi, da so bile kršitve odpravljene. V primeru, da je poročilo nepopolno ali iz njega (in priloženih dokaznih listin) ne izhaja, da so ugotovljene kršitve odpravljene, Inštitut revizijski družbi z odredbo naloži dopolnitev poročila in rok, v katerem je dopolnitev dolžna opraviti (58. člen ZRev-1).

Če Inštitut pri izvajanju nadzora ugotovi, da revizijska družba huje krši pravila o revidiranju, lahko z *odredbo o odpravi kršitev kot dodatni ukrep* upravi revizijske družbe naloži, da sprejme in opravi ukrepe za izboljšanje postopkov notranjega nadzora nad revidiranjem, za izboljšanje postopkov notranjega nadzora nad pretokom zaupnih podatkov, za spremembo notranje organizacije revizijske družbe in druge ukrepe, potrebne za uresničitev pravil o revidiranju. Revizijska družba huje krši pravila o revidiranju, če opravlja dejavnosti, ki jih po določilih ZRev-1 ne sme opravljati, če je bil nad delničarjem (družbenikom) revizijske družbe, imetnikom kvalificiranega deleža, začel postopek za izrek prepovedi izvrševanja pravic iz delnic (deleža) zaradi kršitve dolžnosti varovanja zaupnih podatkov, ali če je nad pooblaščenim revizorjem ali revizorjem revizijske družbe, ki pri njej opravlja naloge revidiranja, začel postopek za odvzem dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja oziroma revizorja. Inštitut lahko pristojnemu organu revizijske družbe naloži, da razreši člana oziroma člane uprave, če revizijska družba ne ravna v skladu z odredbo o odpravi kršitev, če uprava revizijske družbe ne opravi zahtevanih dodatni ukrepov, ki jih odredi Inštitut, in v primeru, če revizijska družba ponavljajoče krši dolžnost pravočasnega in pravilnega poročanja oziroma obveščanja Inštituta ali če kako drugače ovira opravljanje nadzora nad njenim poslovanjem (59. člen ZRev-1).

Inštitut lahko revizijski družbi *odvzame dovoljenje* za opravljanje storitev revidiranja, če je bilo dovoljenje pridobljeno z navajanjem neresničnih podatkov, če je bil revizijski družbi odrejen dodatni ukrep razrešitve člana oziroma članov uprave, pristojni organ revizijske družbe pa v roku, ki je bil določen za izvršitev dodatnega ukrepa, člana oziroma članov uprave ni razrešil in ni imenoval novih (60. člen ZRev-1).

ZRev-1 ureja tudi institut *pogojnega odvzema dovoljenja* revizijski družbi (61. člen). Inštitut lahko namreč hkrati z odločbo o odvzemu dovoljenja izreče, da se odvzem dovoljenja ne bo opravil, če revizijska družba v času, ki ga določi Inštitut (preizkusna doba), ne bo storila nove kršitve, zaradi katere je mogoče odvzeti dovoljenje. Zakonsko določena poiskusna doba v tem primeru ne sme biti krajša od šestih mesecev in ne daljša od enega leta.

Zakonodajalec je v obdobju veljavnosti ZRev spoznal pomanjkljivosti nadzora nad revizijskimi družbami in v njih zaposlenimi pooblaščenimi revizorji, zaradi česar je obseg

teh določil v ZRev-1 ne zgolj neprimerno večji kot v ZRev, temveč so določila o nadzoru veliko natančnejša, sam nadzor pa mnogo ostrejši.

Velik del ZRev-1 obravnava postopek odločanja Inštituta v posameznih zadevah. Sedmo poglavje ZRev-1, ki obravnava to področje delovanja Inštituta, obsega skupno kar triinpetdeset členov oziroma skoraj 40 % členov ZRev-1. Ti členi po svoji vsebini predstavljajo procesno nadaljevanje členov zakona, ki opredeljujejo podeljevanje dovoljenj in nadzor nad delovanjem revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev ter tudi pooblaščenih ocenjevalcev. Glede na dejstvo, da je to poglavje ZRev-1 zelo obsežno (70. do 122. člen), so v nadaljevanju magistrskega dela predstavljena le najpomembnejša določila.

Inštitut o posameznih zadevah iz ZRev-1 odloča po postopku, določenem v sedmem poglavju. V primeru, da zakon ne vsebuje drugačnih določil, se za postopek odločanja Inštituta uporabljajo določila zakona, ki ureja splošni upravni postopek (2. odstavek 70. člena ZRev-1).

Stranke izjave v postopku odločanja Inštituta dajejo pisno (1. odstavek 71. člena), v določenih primerih pa tudi ustno na obravnavi. Inštitut odloča brez naroka (1. odstavek 73. člena). Ustno obravnavo Inštitut razpiše, če presodi, da je to potrebno za razjasnitev ali ugotovitev odločilnih dejstev (2. odstavek 73. člena).

Inštitut v postopku odločanja izdaja odločbe (75. člen), sklepe (76. člen) in odredbe (121. člen).

Z odločbo Inštitut odloča o izdaji oziroma odvzemu dovoljenja in drugih zadevah, za katere ZRev-1 ne določa, da o njih odloča s sklepom oziroma odredbo. Odločba mora biti obrazložena. *S sklepom* Inštitut odloča o vprašanjih, ki se tičejo postopka ali se pojavijo v zvezi s postopkom. Tudi sklep mora biti obrazložen. *Z odredbami* pa Inštitut subjektom nadzora naloži odpravo kršitev oziroma nepravilnosti ali pa od njih zahteva, da opravijo ali opustijo določena dejanja.

Zaradi izjemnega pomena področij delovanja revizijskih družb in revizorjev, ki jih s predhodno navedenimi upravnimi akti ureja Inštitut, ZRev-1 z določili 77. do 84. člena prizadetim omogoča sodno varstvo.

ZRev-1 tako v 77. členu določa, da se *sodno varstvo* proti odločbam Inštituta zagotavlja v postopku, določenem z ZRev-1, pri čemer se smiselno uporabljajo določila zakonodaje, ki velja na področju upravnih sporov¹³. Proti izdanim odločbam Inštituta je vedno mogoče začeti postopek sodnega varstva (78. člen), pri čemer v dveh primerih ni posebnega postopka sodnega varstva (proti odločbi, s katero Inštitut odloči o ugovoru proti odredbi in ga zavrže, zavrne ali spremeni odredbo, in proti odločbi, s katero Inštitut začne postopek

¹³ *Zakon o upravnem sporu, Uradni list RS, št. 50/1997, 65/1997, 70/2000, 92/2005-3954 in 45/2006-1934.*

za odvzem dovoljenja oziroma za izrek opomina oziroma prepovedi izvrševanja pravic iz delnic). Predhodno navedeni odločbi se lahko izpodbijata s tožbo v postopku sodnega varstva. V postopku sodnega varstva odloča vrhovno sodišče (79. člen). Po določilih 80. člena ZRev-1 je potrebno tožbo v postopku sodnega varstva vložiti v roku osmih dni, pri čemer je rok za odgovor na tožbo prav tako osem dni (80. člen)¹⁴. Tožnik v postopku sodnega varstva ne more navajati novih dejstev in predlagati novih dokazov (81. člen). Sodišče odločbo Inštituta preizkusi v mejah tožbenega zahtevka in v mejah razlogov, ki so v tožbi navedeni (82. člen). Sodišče odloča brez obravnave (83. člen). Proti sodbi oziroma sklepu, izdanem v postopku sodnega varstva, ni pritožbe (84. člen).

Stranka v postopku nadzora je oseba, nad katero Inštitut opravlja nadzor (tudi: subjekt nadzora), pri čemer velja, da so v postopku nadzora nad revizijsko družbo tudi člani uprave revizijske družbe (86. člen). ZRev-1 natančno določa postopke vročanja spisov strankam v postopku, pri čemer pozna tudi instituta nadomestne osebne vročitve in posredne vročitve (87. in 88. člen).

Inštitut dejanski nadzor opravlja s spremljanjem, zbiranjem in preverjanjem poročil in obvestil subjektov nadzora (in drugih oseb, ki so po določbah ZRev-1 oziroma določbah drugih zakonov dolžne poročati Inštitutu oziroma ga obveščati) in z opravljanjem pregledov poslovanja subjektov nadzora (90. člen).

Pregled poslovanja subjekta nadzora opravi pooblaščen strokovni sodelavec Inštituta (1. odstavek 91. člena ZRev-1). Subjekt, pri katerem se nadzor opravi, mora pooblaščen osebi omogočiti pregled vseh evidenc, spisov in druge dokumentacije v skladu z namenom nadzora (92. člen). Na posebno zahtevo mora subjekt nadzora pooblaščen osebi nadzora posredovati poročila in informacije o vseh zadevah, pomembnih za opravljanje nadzora (93. člen).

Pregled poslovanja subjekta poslovanja se praviloma opravi na njegovem sedežu, pri čemer mora biti pregled opravljen tako, da se normalno poslovanje subjekta nadzora ovira samo v takšni meri, kot je nujno za opravljanje nadzora v skladu z namenom posameznega nadzora (94. člen).

Zahteva za pregled poslovanja mora biti subjektu nadzora vročena najmanj osem dni pred začetkom pregleda poslovanja, z izjemo takojšnjega pričetka izvajanja nadzora z vročitvijo zahteve v primerih, če drugače ne bi bilo mogoče doseči namena posameznega nadzora. Zahteva za pregled poslovanja mora obsegati določno navedbo dokumentacije ter evidenc, ki so predmet pregleda, in pravni pouk o pravnih posledicah, ki lahko nastanejo, če subjekt nadzora ne bi ravnal v skladu z zahtevo za pregled (95. člen).

¹⁴ Določilo 1. odstavka 80. člena ZRev-1, ki določa osemndnevni rok za vložitev tožbe na Vrhovno sodišče, je Ustavno sodišče razveljavilo z odločbo z dne 1. decembra 2005 (Uradni list RS, št. 118/05-5309).

Ukrepe nadzora Inštitut izreka po uradni dolžnosti. Lahko pa Inštitut ukrep nadzora revizijski družbi oziroma pooblaščenemu revizorju izreče tudi na predlog člana uprave ali nadzornega sveta revizijske družbe, ali tudi delničarjev revizijske družbe, katerih skupni deleži dosegajo najmanj desetino osnovnega kapitala revizijske družbe ali nominalni znesek 100.000.000,00 SIT. Ukrep nadzora pa lahko Inštitut izreče tudi na predlog pravne osebe, pri kateri je pooblaščen revizor in/ali revizijska družba opravila revidiranje (98. člen).

V primeru, da Inštitut pri opravljanju nadzora ugotovi kršitve določil zakona oziroma pravil revidiranja, subjektu nadzora, skladno z vsebino 99. člena ZRev-1, z *odredbo* naloži odpravo kršitev oziroma nepravilnosti ali pa od njega zahteva, da opravi ali opusti določena dejanja (v nadaljevanju: odprava kršitev). Izrek odredbe mora vsebovati določen opis kršitev, katerih odprava je z odredbo naložena, rok, v katerem mora subjekt nadzora odpraviti kršitve in predložiti poročilo o odpravi kršitev, način odprave kršitev, kadar Inštitut subjektu nadzora naloži, da kršitve odpravi na določen način, in listine oziroma dokaze o odpravi kršitev, kadar Inštitut subjektu nadzora naloži, da o odpravi kršitev predloži določene listine oziroma druge dokaze. Tudi odredba mora biti obrazložena (100. člen).

Proti odredbi, izdani na podlagi določil 99. člena, ima subjekt nadzora, skladno z določili 101. člena ZRev-1, pravico vložiti ugovor v roku osmih dni od njene vročitve. V primeru, da Inštitut ugotovi, da je ugovor utemeljen, glede na naravo kršitve odredbo odpravi oziroma jo spremeni (4. in 5. odstavek 105. člena).

Subjekt nadzora mora v roku, določenem z odredbo, odpraviti ugotovljene kršitve in Inštitutu predložiti *poročilo*, v katerem opiše ukrepe za odpravo kršitev. Poročilu mora priložiti listine in druge dokaze, iz katerih izhaja, da so bile ugotovljene kršitve odpravljene. Če iz poročila in priloženih dokazov izhaja, da so kršitve odpravljene, Inštitut izda odločbo, s katero ugotovi, da so kršitve, ugotovljene z odredbo, odpravljene (106. člen).

Kadar iz podatkov, s katerimi razpolaga Inštitut, izhaja utemeljen sum, da je podan kateri od razlogov za *odvzem dovoljenja*, določen z zakonom, Inštitut začne postopek za odvzem dovoljenja (1. odstavek 107. člena ZRev-1). O začetku postopka za odvzem dovoljenja Inštitut odloči z odločbo. Odločba o začetku postopka za odvzem dovoljenja mora vsebovati določen opis dejanja, ravnanj ali okoliščin, ki naj bi bile razlog za začetek postopka, navedbo listin in drugih dokazov, na podlagi katerih Inštitut zaključi, da obstaja utemeljen sum, da je podan kateri od razlogov za odvzem dovoljenja, in obrazložitev odločitve o začetku postopka (3. odstavek 107. člena). V odločbi o začetku postopka za odvzem dovoljenja Inštitut določi tudi rok, ki ne sme biti krajši od 15 dni in ne daljši od 30 dni, šteto od dneva vročitve odločbe subjektu nadzora, v katerem se subjekt nadzora lahko izjavi o razlogih za začetek postopka o odvzemu dovoljenja (4. odstavek 107. člena).

Skladno z določili 108. člena ZRev-1 lahko subjekt nadzora v izjavi o razlogih za odvzem dovoljenja navaja dejstva, iz katerih izhaja, da odvzem dovoljenja ni utemeljen, in predlaga dokaze, s katerimi dokazuje obstoj zatrjevanih dejstev. Po izteku roka za izjavo o razlogih za odvzem dovoljenja subjekt nadzora nima pravice navajati novih dejstev in predlagati novih dokazov.

Inštitut mora skladno z določili 109. člena ZRev-1 odločati o odvzemu dovoljenja v roku 30 dni od prejema izjave o razlogih za odvzem dovoljenja oziroma od izteka roka za takšno izjavo.

Inštitut lahko postopek za odvzem dovoljenja tudi ustavi, če na podlagi zbranih dokazov ugotovi, da dejanja, ravnanja oziroma okoliščine, zaradi katerih je izdal odločbo o začetku postopka za odvzem dovoljenja, nimajo znakov razloga za odvzem dovoljenja, ali če na podlagi zbranih dokazov ugotovi, da ni dokazano, da je subjekt nadzora storil dejanje, oziroma da niso podane okoliščine, zaradi katerih je izdal odločbo o začetku postopka za odvzem dovoljenja (110. člen).

O odločbi o odvzemu dovoljenja govori 111. člen ZRev-1. Izrek odločbe o odvzemu dovoljenja mora obsegati odločitev o odvzemu dovoljenja z oznako številke in datuma izdaje dovoljenja, firmo in sedež oziroma ime in priimek in datum rojstva subjekta nadzora, ki mu je dovoljenje odvzeto, in določen opis dejanj, ravnanj ali okoliščin, ki so razlog za odvzem dovoljenja. Odločba o odvzemu dovoljenja mora biti obrazložena.

Z dnem pravnomočnosti odločbe o odvzemu dovoljenja za opravljanje revizijskih storitev oziroma nalog pooblaščenega revizorja, revizorja subjekt nadzora ne sme več opravljati storitev oziroma nalog, za katere mu je bilo dovoljenje z odločbo odvzeto (1. odstavek 122. člena ZRev-1). Pravnomočnost odločbe o odvzemu dovoljenja za opravljanje revizijskih storitev se vpiše v sodni register (2. odstavek 122. člena). Po pravnomočnosti odločbe o odvzemu dovoljenja oziroma izreku opomina Inštitut javno objavi povzetek odločbe v strokovni reviji (revija 'Revizor'), ki jo izdaja (3. odstavek 122. člena).

ZRev-1 v členih od 113 do 119 opredeljuje tudi postopek odločanja o izdaji dovoljenj oziroma soglasij.

O zahtevi za izdajo dovoljenja za opravljanje storitev revidiranja mora Inštitut odločati v roku šestih mesecev od prejema zahteve za izdajo dovoljenja. V ostalih zadevah mora Inštitut odločiti v roku treh mesecev od prejema zahtevka (1. odstavek 119. člena).

Iz predhodno navedenega, na straneh 26 do 30, je razvidno, kakšno skrb je zakonodajalec v ZRev-1 namenil procesnim določilom v zvezi z vodenjem postopkov odločanja Inštituta v posamičnih zadevah. Očitno se je zavedel odgovornosti, ki jih z revidiranjem računovodskih izkazov gospodarskih družb prevzemajo revizijske družbe in v njih delujoči pooblašчени revizorji, zaradi česar je poiskoval določiti jasna pravila tako v fazi podeljevanja dovoljenj kakor tudi v primerih, ko se ugotovi, da sta revizijska družba in/ali

pooblašчени revizor pomembneje kršila določila zakona in/ali splošno veljavnih pravil revidiranja.

Inštitut po določilih 123. člena ZRev-1 vodi naslednje *registre*: register revizijskih družb in samostojnih revizorjev, register pooblaščenih revizorjev in revizorjev, register pooblaščenih ocenjevalcev in register oseb, ki so pridobile strokovne nazive, ki jih podeljuje Inštitut.

Registri so *javni*. Vsakdo ima pravico do vpogleda vanje. Inštitut mora vsaki osebi na njeno zahtevo izročiti izpis podatkov o posamezni osebi, vpisani v katerega izmed registrov (124. člen). V registre se vpisujejo podatki o imenu in priimku ter rojstnem datumu oziroma firmi, sedežu in matični številki imetnika dovoljenja oziroma strokovnega naziva, datum izdaje dovoljenja in podatki o izrečenih ukrepih nadzor(nik)a (125. člen).

ZRev-1 v členih od 126 do 130 vsebuje tudi kazenske določbe. Pri tem pozna težje kršitve revizijske družbe, lažje kršitve revizijske družbe, kršitve pooblaščenega revizorja in revizorja, kršitve pooblaščenega ocenjevalca in kršitve drugih oseb.

Težje kršitve revizijske družbe (gre za prekršek) so: kršitev dolžnosti varovanja zaupnih podatkov, če pri revizijski družbi naloge revidiranja opravljajo osebe, ki ne izpolnjujejo pogojev, določenih z zakonom, če revizijska družba izdela poročilo o revidiranju, katerega vsebina je v nasprotju z določili ZRev-1, če revizijo računovodskih izkazov opravi pri pravni osebi, kjer je ne bi smela opraviti, in v primeru, če opravlja dejavnosti, ki jih ne sme opravljati (126. člen).

Lažjo kršitev revizijska družba stori (tudi v teh primerih gre za prekršek), če Inštituta ne obvesti o okoliščinah iz 42. člena ZRev-1 in če Inštitutu ne poroča v skladu z določili 55. člena ZRev-1 (127. člen).

Pooblašчени revizor se za storjeni prekršek *denarno kaznuje*, če sestavi in podpiše poročilo o revidiranju, katerega vsebina je v nasprotju z določili ZRev-1, če opusti oziroma v nezadostnem obsegu opravi revizijske postopke na pomembnem področju revidiranja, če izdela pomanjkljivo oziroma zavajajoče mnenje o računovodskih izkazih, ki so bili predmet revidiranja, ali če krši druge standarde revidiranja in je zaradi te kršitve mnenje o računovodskih izkazih oziroma obrazložitev tega mnenja napačna. Pooblašчени revizor ali revizor se za storjeni prekršek denarno kaznuje tudi v primeru, če krši dolžnost varovanja zaupnih podatkov, in v primeru, če Inštitutu ne poroča v skladu z 32. členom ZRev-1 (128. člen).

Denarno se za storjeni prekršek (od 1.000.000,00 do 5.000.000,00 tolarjev) kaznuje pravna oseba, ki storitev revidiranja opravi, ne da bi za opravljanje takšne storitve pridobila dovoljenje Inštituta. Podobna določila veljajo tudi za fizično osebo, ki kot dejavnost samostojno opravlja storitve revidiranja, pri tem pa za opravljanje takšnih storitev ni pridobila dovoljenja Inštituta (129. člen ZRev-1).

Tudi kazenske določbe ZRev so podobno sankcionirale tedaj še gospodarske prestopke in prekrške revizijskih družb, revizorjev in pravnih oseb, če bi neupravičeno opravljali naloge revidiranja.

Revizijske družbe, ustanovljene po določilih ZRev, so morale skladno z vsebino 3. odstavka 132. člena ZRev-1 v roku šestih mesecev od njegove uveljavitve Inštitutu predložiti *poročilo o uskladitvah*, iz katerega je bilo razvidno, da so svojo organiziranost in poslovanje uskladile z določili ZRev-1.

ZRev-1 v 136. členu določa, da določbe zakona v delu, v katerem se nanašajo na revizijske družbe in druge osebe iz držav članic, veljajo od dne polnopravnega članstva Republike Slovenije v Evropski skupnosti. Do uveljavitve teh določb so se za revizijske družbe in druge osebe držav članic Evropske skupnosti uporabljala določila o tujih revizijskih družbah in tujih osebah.

Iz predhodno navedenega je razvidno, da je zakonodajalec s sprejemom ZRev-1 zasledoval predvsem dva cilja. Na eni strani je zaradi razvoja revizijske stroke v Republiki Sloveniji (v obdobju od uveljavitve ZRev do sprejema ZRev-1) podrobneje opredelil vrsto pojmov, ki jih je ZRev obravnaval zgolj okvirno ali pa jih sploh ni obravnaval, na drugi strani pa je bil zakonodajalec zaradi približevanja Republike Slovenije Evropski skupnosti prisiljen zakonodajo na področju revidiranja približati pravni ureditvi, ki je sicer že v času sprejemanja ZRev veljala v njej. Pri tem je mišljena predvsem Osmo direktiva Sveta Evropskih skupnosti.

4.1.2 Osmo direktiva Sveta Evropskih skupnosti in njen vpliv na ZRev-1

V nadaljevanju magistrskega dela je povzeta vsebina tistih določil Osme direktive Sveta Evropskih skupnosti, ki so vplivala na vsebino ZRev-1. Zaradi dejstva, da se Osmo direktiva v zvezi z obravnavo samostojnega revizorja (revizorja posameznika) v svojem 20. členu sklicuje na določila Četrte direktive Sveta Evropskih skupnosti, je povzeta tudi vsebina 51. člena Četrte direktive.

Osmo direktiva Sveta Evropskih skupnosti z oznako 84/253/EGS (v nadaljevanju: Osmo direktiva) z dne 10. aprila 1984 o dovoljenjih za osebe, pooblašene za izvajanje obvezne revizije računovodskih listin, je bila v Uradnem listu Evropske unije št. 126 objavljena 12. 5. 1984. Njena vsebina je utemeljena s točko (g) tretjega odstavka 54. člena Pogodbe o ustanovitvi (tedaj) Evropske gospodarske skupnosti, ki govori o dovoljenjih osebam, ki so

pooblaščne za izvajanje 'obvezne revizije računovodskih listin'¹⁵. Njeno sprejetje je bilo utemeljeno tudi z določili Četrte direktive Evropske gospodarske skupnosti z oznako 78/660/EGS, ki določa, da mora letne računovodske izkaze nekaterih pravnih oblik družb revidirati ena ali več oseb, upravičenih za izvajanje takšnih revizij.

Osma direktiva je bila kasneje dopolnjena s Sedmo direktivo Evropske gospodarske skupnosti z oznako 83/349/EGS, ki govori o konsolidiranih računovodskih izkazih. V nadaljevanju magistrskega dela se v zvezi z Osmo direktivo Evropske gospodarske skupnosti (84/253/EGS) uporablja preteklik, saj je bila 17. maja 2006 sprejeta nova Osma direktiva (2006/43/ES).

Osma direktiva je določala, kdo so (pravne in fizične) osebe, ki jim države članice Evropske gospodarske skupnosti lahko dodelijo pooblastilo za obvezno kontroliranje letnih obračunov gospodarskih družb, in pogoje, ki jih morajo osebe izpolnjevati, da bi takšno dejavnost lahko opravljale. Bila je razdeljena na pet oddelkov, in sicer: področje uporabe, pravila za izdajanje dovoljenj, poklicna skrbnost in neodvisnost, objavljane in končne določbe (direktive).

Osma direktiva je v 1. členu določila, da se usklajevalni ukrepi, predpisani z direktivo, uporabljajo za zakone in druge predpise držav članic v zvezi z osebami, ki so pooblaščne za izvajanje obveznih revizij letnih računovodskih izkazov družb ter preverjanje, ali so njihova letna poročila ('*annual reports*') skladna z letnimi računovodskimi izkazi ('*annual accounts*'). Po določilih istega člena direktive so bile osebe, pooblaščne za izvajanje obveznih revizij, tako fizične kot pravne osebe in druge oblike družb in združenj (revizijske družbe), odvisno od zakonodaje, veljavne v posamezni članici skupnosti.

Osma direktiva je v 2. členu določila pravila za izdajanje dovoljenj. Obvezne revizije dokumentov, navedenih v 1. členu, so lahko izvajale zgolj osebe, ki so imele ustrezno dovoljenje. Organi držav članic so lahko dovoljenja izdali le fizičnim osebam, ki so izpolnjevale v nadaljevanju direktive predpisane pogoje, in tistim (revizijskim) družbam, ki so izpolnjevale v nadaljevanju navedene pogoje.

Fizične osebe, ki so revidiranje opravljale v imenu revizijskih družb, so morale izpolnjevati najmanj pogoje, predpisane v členih od 3 do 19, pri čemer so države članice lahko predpisale, da morajo tudi takšne osebe pridobiti zahtevano dovoljenje. Fizične osebe ali revizijske družbe, ki so izpolnjevale najmanj pogoje, določene v 3. do 19. členu (razen določil točke (b) 1. odstavka 11. člena), so morale v revizijski družbi imeti večino glasovalnih pravic, pri čemer so države članice lahko predpisale, da morajo tudi takšne fizične osebe ali revizijske družbe pridobiti zahtevano dovoljenje. Če katera od držav članic v času sprejetja direktive ni imela predpisane predhodno navedene večine, te ni bilo potrebno zahtevati pod pogojem, da so se vse delnice ali deleži revizijske družbe glasile(-i) na ime in so se (na druge osebe) lahko prenesle(-i) le s soglasjem revizijske družbe in/ali, kadar je država članica tako predvidela, z odobritvijo nadzornega organa. Večino članov

¹⁵ *Angl. The statutory audits of accounting documents*

upravnega ali poslovnega organa revizijske družbe so morale sestavljati fizične osebe ali revizijske družbe, ki so izpolnjevale (najmanj) pogoje, določene v 3. do 19. členu. Posamezna država članica pa je lahko predpisala, da morajo tudi takšne fizične osebe ali revizijske družbe pridobiti dovoljenje. V primeru, da upravni ali poslovni organ revizijske družbe ni imel več kot dveh članov, je moral vsaj eden od njiju izpolnjevati predpisane pogoje. V primeru, da revizijska družba ni več izpolnjevala predhodno navedenih pogojev, ji je bilo izdano dovoljenje potrebno preklicati. Organi, ki so v posameznih članicah lahko izdajali dovoljenja, opredeljena v tej direktivi, so *lahko bila poklicna združenja*, vendar zgolj pod pogojem, da so bila za njihovo izdajo pooblaščená s strani nacionalnih zakonodaj (2. odstavek 2. člena).

Organi držav članic so dovoljenje lahko izdali samo neoporečnim osebam, ki po pravu države članice niso opravljale nikakršnih dejavnosti, ki bi bile nezdržljive z obvezno revizijo dokumentov iz 1. člena direktive. Fizična oseba je, skladno z določili 4. člena, lahko dovoljenje za izvajanje obvezne revizije pridobila samo v primeru, če je po pridobitvi izobrazbe, potrebne za vpis na univerzo, končala (teoretični) študij predpisanih predmetov, opravila praktično usposabljanje in strokovni izpit iz strokovne usposobljenosti na univerzitetni ravni zaključnih izpitov, ki ga je organizirala ali priznala država članica. Izpit iz strokovne usposobljenosti je moral zagotavljati potrebno raven teoretičnega znanja iz predmetov, povezanih z obveznimi revizijami dokumentov iz 1. člena direktive, in sposobnost za uporabo tega znanja v praksi. Pri tem je moral biti vsaj del izpita iz strokovne usposobljenosti v pisni obliki (5. člen).

V 6. členu je Osmá direktiva določila, katera strokovna področja mora zajemati izpit iz teoretičnega znanja, pri čemer je podrobno predpisala zahtevana znanja posebej za *področje revidiranja* in posebej za *področja, ki so pomembno povezana z revidiranjem*.

Osmá direktiva je državam članicam hkrati dovolila določena odstopanja (7. člen) od zahtev, določenih v 5. in 6. členu. Posamezna članica je namreč lahko predpisala, da je lahko bila oseba, ki je opravila univerzitetni ali njemu enakovreden izpit in je imela univerzitetno diplomó ali enakovredne kvalifikacije iz enega ali več naštetih predmetov, oproščena preizkusa teoretičnega znanja iz predmetov, zajetih v tem izpitu ali diplomi. Prav tako je država članica lahko predpisala, da je imetnik univerzitetne diplome ali enakovredne kvalifikacije iz enega ali več predmetov lahko oproščen preizkusa usposobljenosti uporabo pridobljen teoretičnega znanja v praksi.

Da bi se zagotovila usposobljenost za uporabo teoretičnega znanja v praksi, je moral kandidat za preizkus, ki je bil vključen v izpit, zaključiti najmanj triletno praktično usposabljanje, med drugim tudi na področju revidiranja letnih računovodskih izkazov, konsolidiranih računovodskih izkazov ali podobnih finančnih poročil. Najmanj dve tretjini takšnega praktičnega usposabljanja je moralo biti opravljenega pod mentorstvom oseb, z dovoljenjem po pravu države članice, izdanim v skladu s to direktivo. Države članice so morale pri tem zagotoviti, da se celotno usposabljanje izvaja pod mentorstvom oseb, ki so glede usposabljanja sposobne zagotoviti zadostna jamstva (8. člen).

Po določilih 27. člena Osme direktive so morale države članice v svojih zakonodajah zagotoviti, da člani in družbeniki revizijskih družb z dovoljenji ter člani upravnih, poslovnih in nadzornih organov takih podjetij, ki sami osebno niso izpolnjevali pogojev iz 3. do 19. člena direktive, *niso mogli posegati v izvajanje posameznih revizijskih načinov*, ki bi lahko vplival na neodvisnost fizičnih oseb, ki revidirajo dokumente, navedene v 1. odstavku 1. člena Osme direktive.

Po določilih 28. člena Osme direktive so morale države članice zagotoviti, da so bila imena in naslovi vseh fizičnih oseb ter revizijskih družb, ki so jim bila izdana dovoljenja za izvajanje obveznih revizij dokumentov iz 1. odstavka 1. člena, *dostopni javnosti*. V zvezi z vsako revizijsko družbo so morali biti javnosti na voljo tudi imena in naslovi fizičnih oseb iz točk (b) in (i) 1. odstavka 2. člena in imena in naslovi članov ali družbenikov revizijskih družb ter imena in naslovi članov upravnih in poslovnih organov revizijskih družb.

Države članice so morale zakone in druge predpise, potrebne za usklajevanje z Osmo direktivo, sprejeti pred 1. januarjem 1988 in o tem nemudoma obvestiti Komisijo, s tem da jim je bila dana možnost, da vsebino teh zakonov in predpisov pričnejo uporabljati najkasneje 1. januarja 1990. Države članice so bile z direktivo zavezane Komisiji posredovati besedila temeljnih predpisov nacionalnih zakonodaj, sprejetih na področju, ki ga ureja Osmo direktiva, in izročiti seznam izpitov, ki so jih organizirale ali priznale na podlagi 4. člena direktive.

V začetku leta 2006 je bila Osmo direktiva iz leta 1984 razveljavljena z novo direktivo z oznako 2006/43/ES (Evropskega parlamenta in Sveta) o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, s katero sta bili v manjšem obsegu spremenjeni tudi Četrta in Sedma direktiva. Nova Osmo direktiva je bila sprejeta 17. maja 2006, v Uradnem listu Evropske unije pa je bila objavljena 9. junija 2006¹⁶. V veljavo je stopila dvajseti dan po objavi v Uradnem listu, torej 29. junija 2006. Novo sprejeta direktiva s področja delovanja revizijskih družb in revizorjev, ki v njih delujejo, naj bi pripomogla k povečanju zaupanja v računovodske izkaze pravnih oseb z uvajanjem osnovnih zahtev za obvezne revizije. Podrobneje določa dolžnosti revizorjev ter jasneje opredeljuje pojma revizorjeve neodvisnosti in etičnega ravnanja. Vpeljuje tudi spremenjene zahteve za zunanje zagotavljanje kakovosti v revizijski praksi, boljši *javni nadzor nad revizijsko stroko* in tesnejše sodelovanje med organi javnega nadzora (stv) v Evropski skupnosti.

Četrta direktiva tedaj Evropske gospodarske skupnosti z oznako 78/660/EEC je bila sprejeta 25. julija 1978¹⁷ (v nadaljevanju: Četrta direktiva). Njena vsebina temelji na točki (f) tretjega odstavka 54. člena Pogodbe o ustanovitvi (tedaj) Evropske gospodarske skupnosti in govori o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst (gospodarskih) družb. Namen sprejema te direktive je bil poenotenje predpisov članic na področju razčlenitve in

¹⁶ Uradni list Evropske unije, št. L157/49, z dne 9. junija 2006

¹⁷ Uradni list Evropske unije, št. L222, z dne 14. avgusta 1978

vsebine letnega poročila gospodarskih družb in metod vrednotenja postavk v računovodskih izkazih.

Četrta direktiva je bila večkrat spreminjana in dopolnjvana, zaradi česar je v nadaljnjem tekstu vsebina členov, pomembnih za revidiranje računovodskih izkazov, povzeta po t. i. konsolidirani verziji (do vključno 1. 5. 2004).

S Četrto direktivo predpisani ukrepi usklajevanja veljajo za pravne in upravne predpise držav članic, ki se nanašajo na naslednje (pravne) oblike gospodarskih družb: delniška družba, komanditna delniška družba in družba z omejeno odgovornostjo. Direktivo sestavlja dvanajst oddelkov, od tega je za področje revidiranja računovodskih izkazov pomemben zgolj enajsti oddelek, ki govori o *revidiranju letnih računovodskih izkazov gospodarskih družb*.

Najpomembnejša določila v zvezi z revidiranjem letnih računovodskih izkazov gospodarskih družb vsebuje njen 51. člen. Ta člen določa, da morajo biti letni računovodski izkazi gospodarskih družb revidirani s strani ene ali več oseb, ki so po pravu posameznih držav članic upravičene (pooblaščen) opraviti *obvezno revizijo* letnih računovodskih izkazov, kot to določa Osmo direktiva. Oseba, pooblaščen za izvedbo revidiranja računovodskih izkazov, mora pri tem izraziti mnenje o tem, ali so podatki, vključeni v letno poročilo, skladni s podatki, vključenimi v letne računovodske izkaze.

51. členu je bil kasneje (z Direktivo 2003/51/EC z dne 18. junija 2003¹⁸) dodan 51.(a) člen, ki določa vsebino revizorjevega poročila. Tako mora revizorjevo poročilo vključevati uvodni odstavek (uvod), ki določa, kateri računovodski izkazi so predmet revidiranja, in računovodski okvir, ki je bil podlaga njihove priprave (izdelave). Revizorjevo poročilo mora vsebovati opis obsega revidiranja, ki opisuje vsaj revizijske standarde, v skladu s katerimi je bilo opravljeno revidiranje. Prav tako mora revizorjevo poročilo vsebovati mnenje, ki jasno izreka sodbo o tem, ali revidirani letni računovodski izkazi podajajo resnično in pošteno sliko v skladu z relevantnim računovodskim okvirom poročanja, in če je to primerno, ali se letni računovodski izkazi ujemajo s predpisanimi zahtevami. Revizorjevo mnenje je lahko izraženo v pritrdilni obliki (mnenje brez pridržkov), s pridržkom (oziroma pridržki) ali je odklonilno. V primeru, ko revizor ne more izraziti mnenja, izdelavo mnenja zavrne. Če revizor tako presodi, mora pripravljeno poročilo vsebovati opis katere koli zadeve, na katero revizor želi opozoriti, ki pa ne pomeni kvalifikacije izraženega mnenja. Revizorjevo poročilo mora vsebovati tudi mnenje o skladnosti o tem, ali so podatki, vključeni v letno poročilo, skladni s podatki, vključenimi v letne računovodske izkaze. Revizorjevo poročilo mora biti opremljeno z datumom in podpisano s strani zakonitega revizorja.

Spremembe zakona o revidiranju so bile le v manjši meri pogojene z določili Osme direktive. Za spremembe, pogojene z določili Osme direktive, je mogoče šteti spremembe določil, ki govorijo o lastniški sestavi revizijske družbe (3. odstavek 41. člena ZRev-1), in

¹⁸ Uradni list Evropske unije, št. L178, z dne 17. 7. 2003

določilo o tem, da revidiranje letnih poročil določenih gospodarskih družb lahko opravi tudi revizor posameznik (2. točka 1. odstavka 4. člena ZRev-1). Ta določila Osme direktive bi lahko bila vključena že v ZRev, saj je bila Osma direktiva v Uradnem listu Evropske unije objavljena 12. 5. 1984. Hkrati pa je mogoče ugotoviti, da določila o nadzoru nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji in revizorji, ki so bila vključena v ZRev-1, niso bila pogojena z določili Osme direktive, pač pa je zakonodajalec ugotovil, da je nadzor v obliki, kot je bil predpisan z ZRev, neustrezen in pomanjkljiv.

Nadzor nad obveznim (zakonsko predpisanim) revidiranjem računovodskih izkazov je v državah članicah Evropske unije sicer različno urejen. Poznane so redne in izredne oblike nadzora, pri čemer za drugo obliko nadzora velja, da se opravi samo v primeru, če je bilo ugotovljeno, da so bile pri pregledovanju računovodskih izkazov storjene napake. V nekaterih državah nadzor nad delovanjem revizijskih družb in v njih zaposlenih revizorjev izvajajo nadzorni organi, ki izvajajo nadzor na področju trgovanja z vrednostnimi papirji. Večinoma pa nadzor na področju revidiranja opravljajo kar stanovske organizacije (Skitek, 2001, str. 8).

Glede na dejstvo, da je bila v letu 2006 sprejeta nova Osma direktiva, ki ureja tudi področje *javnega nadzor(stv)a* nad delovanjem revizijske stroke, je mogoče pričakovati, da bo to področje v državah članicah Evropske skupnosti *poenoteno* najkasneje do 29. junija 2008, to je do datuma, do katerega morajo države članice sprejeti in objaviti določbe, potrebne za uskladitev z direktivo.

4.1.3 Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1)

Dne 4. aprila 2006 je Državni zbor Republike Slovenije sprejel Zakon o gospodarskih družbah¹⁹ (v nadaljevanju: ZGD-1). Veljati je pričel 5. maja 2006. ZGD-1 v 1. odstavku 57. členu določa, da mora letna poročila velikih in srednjih kapitalskih družb, dvojnih družb in tistih majhnih kapitalskih družb, z vrednostnimi papirji katerih se trguje na organiziranem trgu, pregledati revizor na način in pod pogoji, določenimi z zakonom, ki ureja revidiranje (obvezna revizija). Revizor mora revidirati računovodsko poročilo ter pregledati poslovno poročilo v obsegu, potrebnem, da preveri, ali je njegova vsebina v skladu z drugimi sestavinami letnega poročila. Enaka določila veljajo tudi za konsolidirana letna poročila. Velikost kapitalskih družb je sicer opredeljena v 55. členu ZGD-1.

V 2. odstavku 57. člena ZGD-1 je določeno, da mora revizorjevo poročilo vsebovati: *uvod*, v katerem je navedeno računovodsko poročilo, ki je bilo revidirano, skupaj z računovodskim okvirom, ki je bil uporabljen pri sestavljanju; *opis namena in obsega*

revidiranja, ki vsebuje tudi navedbo, na podlagi katerih revizijskih standardov je bila revizija opravljena; *revizijsko mnenje*, v katerem mora biti jasno navedeno, ali računovodsko poročilo kaže *resničen in pošten prikaz finančnega položaja*, v skladu z ustreznim računovodskim okvirom poročanja, in kadar je to potrebno, ali je računovodsko poročilo skladno s predpisi (revizijsko mnenje je lahko mnenje brez pridržkov, mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, ali pa revizor, če mnenja ne more izraziti, izjavo mnenja zavrne); *pojasnjevalni odstavek*, v katerem revizor na poseben način opozarja ali se sklicuje na katero koli zadevo, za katero meni, da je to potrebno, ne da bi pri tem izrazil mnenje s pridržki; *mnenje o usklajenosti ali neusklajenosti poslovnega poročila z računovodskim poročilom istega poslovnega leta in datum ter revizorjev podpis*.

3. odstavek 57. člena ZGD-1 določa, da je revizor družbi in delničarjem ali družbenikom družbe odgovoren za škodo, ki jim jo povzroči s kršitvijo pravil o revidiranju, določenih za zakonom, ki ureja revidiranje, in sicer do višine 150.000 evrov. Omejitev (višine) odškodninske odgovornosti pa ne velja, če je bila škoda povzročena namenoma ali iz hude malomarnosti. Če revizor v skladu z zakonom, ki ureja revidiranje, zavrne izdelavo mnenja, obveznost revidiranja letnega poročila takšne družbe ni izpolnjena.

ZGD-1 v 5. odstavku 57. člena določa, da mora biti revizija letnega poročila opravljena v šestih mesecih po koncu poslovnega leta. Poslovodstvo družbe mora revidirano (konsolidirano) letno poročilo predložiti organu družbe, pristojnemu za sprejetje tega poročila, skupaj z revizorjevim poročilom najpozneje v osmih dneh po prejemu revizorjevega poročila.

Z vidika revizorjeve neodvisnosti je pomembno (novo) določilo 69. člena ZGD-1, ki določa, da je družba, ki je zavezana k reviziji letnega poročila, dolžna v prilogi k računovodskim izkazom razkriti zneske, porabljene za revidiranje letnega poročila, druge storitve revidiranja, storitve davčnega svetovanja in za druge nerevizijske storitve.

ZGD-1 na ta način podrobneje kot ZGD ureja področje obveznega revidiranja računovodskih izkazov gospodarskih družb. ZGD-1 se zaradi polnopravnega članstva Republike Slovenije, v svojih splošnih določilih, sklicuje na direktive in uredbe Evropske skupnosti. Žal je potrebno ugotoviti, da med njimi še ni prenovljene Osme direktive, saj je bil ZGD-1 (4. april 2006) sprejet pred sprejetjem Osme direktive (17. maj 2006).

4.1.4 Standardi revidiranja

Zaradi popolnejše slike pravnega okvira ureditve obveznega revidiranja računovodskih izkazov gospodarskih družb je treba omeniti še standarde revidiranja, ki določajo pravila revidiranja računovodskih ali drugih informacij. V Republiki Sloveniji niso bili nikoli izdelani in uveljavljeni *slovenski revizijski standardi*. Pri revidiranju računovodskih izkazov gospodarskih družb se uporabljajo standardi revidiranja, ki jih predpisuje ZRev-1.

¹⁹ *Zakon o gospodarskih družbah, Uradni list RS, št. 42/2006 in 60/2006*

ZRev je v več členih revizijsko stroko usmerjal na uporabo Mednarodnih smernic za revidiranje. Takšne usmeritve je bilo mogoče razbrati kar v nekaj členih ZRev. V 1. odstavku 3. člena je bilo določeno, da mora revidiranje potekati na način, ki je predpisan z zakonom, in na podlagi *revizijskih standardov*. V 2. odstavku 21. člena je bilo navedeno, da mora revizor v poročilu, skladno z *revizijskimi standardi*, navesti, ali je pravna oseba, katere računovodske izkaze je revidiral, kakor koli omejila obseg pregledovanja ali onemogočila uporabo kakšnih revizijskih postopkov. V 1. odstavku 23. člena je bilo navedeno, da mora poročilo pooblaščenega revizorja, skladno z *revizijskimi standardi*, obsegati tudi pojasnilo o obsegu revidiranja, v katerem se navedejo računovodski izkazi, ki so bili predmet revizorjevega preizkušanja, prikaz uporabe *revizijskih standardov* oziroma razloge, zaradi katerih ti standardi niso bili uporabljeni; pojasnilo o podlagi, na kateri so sestavljeni računovodski izkazi (računovodska načela in računovodski standardi), in mnenje o tem, ali računovodski izkazi prikazujejo resnično finančno stanje in poslovni izid ter spremembe v finančnem položaju pravne osebe. V komentarju k ZRev se je komentator dosledno skliceval na Mednarodne smernice za revidiranje, ki so bile kasneje nadomeščene z Mednarodnimi standardi revidiranja. V komentarju k 3. členu ZRev je bilo tako na primer navedeno, da je z revizijskimi standardi potrebno razumeti Mednarodne smernice za revidiranje, ker so že (bile) na voljo v slovenskem prevodu, s tem da (naj) bi bile kasneje dopolnjevale z domačimi revizijskimi standardi in navodili Inštituta²⁰. ZRev je v 3. alineji 1. odstavka 6. člena Inštitut pooblastil, da določa in objavlja računovodske in revizijske standarde. Na tej podlagi je strokovni svet Inštituta sprejel sklep, da se Mednarodni standardi revidiranja in sorodnih storitev v nespremenjeni obliki štejejo kot slovenski (revizijski) standardi ter jih je potrebno obvezno upoštevati pri delovanju revizorjev in revizijskih družb.

ZRev-1 je glede uporabe Mednarodnih standardov revidiranja nedvoumen, saj v 1. odstavku 2. člena določa, da mora revidiranje potekati na način, določen z zakonom, temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja, ki jih sprejema Inštitut, **ter mednarodnimi standardi revidiranja in mednarodnimi stališči o revidiranju**, ki jih pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov sprejema Mednarodni odbor za pravila revidiranja, **in drugimi zakoni**, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb oziroma druge oblike revizije, **in predpisi**, izdanimi na njihovi podlagi. Od uveljavitve ZRev-1 tako ni nobenega dvoma o tem, kateri standardi revidiranja se v Republiki Sloveniji uporabljajo v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov.

4.2 PRAVNA UREDITEV REVIDIRANJA V VELIKI BRITANII

4.2.1 Splošno o pravni ureditvi revidiranja v Veliki Britaniji

²⁰ *Zakon o revidiranju s komentarjem*, Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1993, str. 152

Za Združeno kraljestvo in s tem tudi za področje Velike Britanije ni značilno, da bi zakonodaja podrobno urejala področji računovodenja in revidiranja. Zakonodaja zgolj zagotavlja okvir in zakonodajno podporo pooblaščenim organizacijam (strokovnim združenjem), ki na teh področjih delujejo, predvsem pri sprejemanju in uveljavljanju računovodskih in revizijskih standardov²¹.

Na področju Velike Britanije ni mogoče najti posebnega predpisa (*lex specialis*), ki bi na enem mestu in v celoti, podobno kot ZRev-1 v Republiki Sloveniji, določal okvire delovanja revizijske stroke. Določila, ki urejajo delovanje revizijske stroke, so vključena kar v zakon, ki ureja področje delovanja gospodarskih družb. Delovanje revizijske stroke je sicer obsežno opredeljeno s pravili, ki jih sprejemajo strokovna združenja.

Določila o *obveznem revidiranju računovodskih izkazov* v Združenem kraljestvu, podobno kot v Republiki Sloveniji, je vsebovala in vsebuje zakonodaja, ki ureja področje delovanja gospodarskih družb. Tako je že Zakon o podjetjih iz leta 1844 vseboval določila o obvezni reviziji, s katerimi so revizorji upnikom poročali o solventnosti revidiranih družb. Leta 1879 pa je bila prvič uvedena obvezna revizija bank. V letu 1900 je bila z Zakonom o družbah ponovno uvedena, sicer vmes ukinjena, obvezna revizija (računovodskih izkazov) gospodarskih družb²² (Koletnik, 2005, str. 172).

4.2.2 Zakon o družbah

Prvi zakon, ki je v Veliki Britaniji na enem mestu podrobneje urejal tudi področje revidiranja računovodskih izkazov, je Zakon o družbah iz leta 1985 (v nadaljevanju: CA 1985)²³. CA 1985 je združil in nadomestil vsebino predhodno veljavnih zakonov na področju delovanja gospodarskih družb. CA 1985 med drugim ureja obveznosti in pravice revizorjev, kakor tudi vsebino infomacij, ki morajo biti vključene v finančna poročila, ki jih revidirajo revizorji. (C&L, 1990, str. 1.3). Določila CA 1985, ki so urejala dejavnost revidiranja računovodskih izkazov, so imela namen zagotoviti primerno usposobljenost revizorjev, zagotoviti neodvisnost delovanja revizorjev, podrobno pa so opredelila revizorjeve obveznosti in pravice. Zakonsko dodeljene pravice so revizorjem omogočale izpolniti obveznosti, ki jim jih je isti zakon naložil (C&L, 1990, str. 2.1).

Po določilih CA 1985 je (bilo) mogoče ustanoviti dvoje vrst delniških družb ('company limited by shares'), in sicer t. i. 'public company' (javno družbo) in t. i. 'private company' (zasebna družba), pri čemer so določila zakona veljala za obe vrsti delniških družb, razen

²¹ *The Combined Code on Corporate Governance - July 2003, str. 6*

²² *Angl. Companies Act 1900*

²³ *Angl. Companies Act 1985*

če je bilo kakšno področje delovanja zasebne družbe drugače urejeno. Po določilih CA 1985 so ustanovitelji družbe s posebnim memorandumom ('memorandum of association') opredelili najpomembnejše značilnosti družbe, ki so jo nameravali ustanoviti (njeno organiziranost, način poslovanja in drugo), in so po navadi že v tem dokumentu opredelili, ali bodo ustanovili public ali private company. V primeru, da so imeli namen ustanoviti t. i. 'public company', so morali ta namen opredeliti v memorandumu. Takšna družba je morala biti kot takšna tudi vpisana v ustrezen register družb. Poleg memoranduma ima vsaka delniška družba tudi pravila družbe ('articles of association'), ki opredeljujejo pravila o notranjem poslovanju družbe. Velja splošno pravilo, da kapital za delovanje 'private company' zagotovijo ustanovitelji sami, javne družbe pa lahko k vpisu in prevzemu delnic pozovejo tudi zainteresirano javnost (Ivanjko, Pivka, Puharič, 1989, str. 67 in 68).

Glede revidiranja računovodskih izkazov obeh vrst delniških družb je bilo v CA 1985 določeno, da lahko računovodske izkaze teh revidirajo zgolj osebe (revizorji), ki so člani pooblaščenih strokovnih organizacij oziroma združenj. Takšen status je (pooblaščen) strokovna organizacija pridobila z imenovanjem s strani ministrstva za trgovino in industrijo²⁴. Revizorja računovodskih izkazov je po določilih CA 1985 imenovala skupščina, v določenih primerih pa tudi uprava družbe.

Določila, ki jih je v zvezi z dejavnostjo revidiranja vseboval CA 1985, so naslednja.

389. člen CA 1985 je predpisal **pogoje**, ki jih je posamezna oseba morala izpolnjevati za to, da bi lahko opravljala naloge pooblaščenega revizorja. Takšna oseba je morala biti član enega od strokovnih združenj, ki jim je pooblaščen status podelilo ministrstvo za trgovino in industrijo, ali pa oseba, ki je razpolagala s predpisanimi kvalifikacijami, ki so bile pridobljene zunaj Združenega kraljestva. CA 1985 je revidiranje računovodskih izkazov dovolil opravljati tudi osebam, ki so takšen status pridobile na podlagi zakonodaje, ki je na tem področju v Združenem kraljestvu veljala pred uveljavitvijo CA 1985.

Pooblaščen strokovne organizacije so inštituti pooblaščenih računovodij (revizorjev), ki delujejo na področju Združenega kraljestva: Inštitut pooblaščenih računovodij Anglije in Walesa (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales; okrajšano: ICAEW), Inštitut pooblaščenih računovodij Irske (The Institute of Chartered Accountants in Ireland; okrajšano: ICAI) in Inštitut pooblaščenih revizorjev Škotske (The Institute of Chartered Accountants of Scotland; okrajšano: ICAS) (C&L, 1990, str. 2.1).

389. člen CA 1985 je opredeljeval **osebe, ki niso smele opraviti revizije računovodskih izkazov** posamezne družbe. Revizije računovodskih izkazov ni smela opraviti oseba, ki je bila v družbi zaposlena ali je bila njen svetovalec, je imela status partnerja ali kdor koli drug, ki ni izpolnjeval zakonsko predpisanih pogojev. Pri tem je bilo določeno, da je tudi tajnik družbe (t. i. 'secretary') zaposlenec družbe. V primeru, da delujoči (imenovani) revizor ni več izpolnjeval zakonsko predpisanih pogojev, je moral takoj prenehati z

²⁴ *Angl. Department of Trade and Industry*

opravljanjem revidiranja računovodskih izkazov, in o tem takoj obvestiti naročnika revidiranja.

Imenovanje revizorja je bilo urejeno v 384. členu CA 1985. Imenovanje revizorja računovodskih izkazov je bilo lahko opravljeno:

- s strani lastnikov družb na letni skupščini, na kateri so bili predstavljeni (in potrjeni) računovodski izkazi preteklega poslovnega leta;
- s strani poslovodstva družbe v primeru, če je šlo za prvo imenovanje revizorja pred sklicem prve redne skupščine ali v primeru, če redna letna skupščina ni bila sklicana, s tem da je moralo biti tako imenovanje revizorja odobreno na prvi skupščini, ki je bila sklicana po takšnem imenovanju;
- s strani pristojnega državnega organa ('Secretary of State'), če s strani skupščine družbe revizor ni bil imenovan, pa bi moral biti. V takšnem primeru je morala družba o neimenovanju revizorja pristojni državni organ obvestiti najkasneje v roku enega tedna od dejstva neimenovanja.

Obveznosti revizorjev v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov so bile v CA 1985 opredeljene predvsem v 236. in 237. členu. Po določilih teh dveh členov je bila najpomembnejša dolžnost revizorja lastnikom družbe poročati o računovodskih izkazih poslovnega obdobja, ki ga ti pokrivajo. Revizorjevo mnenje je moralo biti lastnikom družbe prebrano na letni skupščini. Na voljo jim je moralo biti zaradi preveritve njegove vsebine. Revizorjevo poročilo je moralo vsebovati izjavo (mnenje) o tem, ali so bili računovodski izkazi izdelani v skladu z določili CA 1985, in o tem, ali prikazujejo resnično in pošteno sliko poslovanja družbe v poročanem poslovnem obdobju. Revizorja je zakon zavez(ov)al podati zagotovilo, da računovodski izkazi vsebujejo zanesljive informacije, ki poleg lastnikov zanimajo tudi potencialne investitorje, oblastne organe, posojilodajalce, dobavitelje, zaposlence, finančne organizacije (banke, pokojninski skladi) in javnost (torej zainteresirano javnost).

Pri *pripravi poročila* je bil revizor dolžan upoštevati določila 237. člena CA 1985, ki so od njega zahtevala, da opravi takšne preiskave, ki mu omogočajo izraziti mnenje o tem, ali družba vodi ustrezne poslovne evidence, ali so bili pričakovani prihodki ustvarjeni tudi v podružnicah, ki jih revizor ni obiskal, in ali računovodski izkazi povzemajo podatke, ki jih družba prikazuje v poslovnih evidencah. V primeru, da je revizor oblikoval mnenje, da predhodno navedene trditve ne držijo, je moral o tem poročati v svojem poročilu. Prav tako je moral v poročilo vključiti izjavo o izostanku predložitve pomembnih podatkov in pojasnil, ki jih je med revidiranjem pridobil pri zaposlencih naročnika.

Pravice revizorja je CA 1985 urejal predvsem v 387. členu. Da bi revizor svoje obveznosti v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov lahko opravil učinkovito in da bi na tej podlagi lahko izdelal poročilo lastnikom, je zakon določal, da:

- ima revizor stalen in neomejen dostop do poslovnih evidenc in računovodskih podatkov naročnika revidiranja,
- lahko od zaposlencev naročnika zahteva katere koli podatke in pojasnila, za katera

- meni, da so nujno potrebna za izvedbo postopkov revidiranja,
- prejema obvestila o sklicih in se udeležuje skupščin lastnikov družbe in
- ima na skupščinah lastnikov pravico izraziti svoje mnenje o zadevah, ki zadevajo njega kot revizorja.

392. člen CA 1985 je razširil revizorjevo pravico, zahtevati informacije in obrazložitve s strani zaposlencev naročnika revizije. Določena je bila obveznost povezanih družb naročnika in njihovih revizorjev, da revizorju obvladujoče družbe omogočijo dostop do vseh tistih informacij, ki so potrebne za to, da lahko izpolni prevzete obveznosti.

Skladno z določilom 393. člena CA 1985 je poslovodstvo družbe storilo kaznivo dejanje v primeru, če je revizorju posredovalo zavajajoče ali pomanjkljive informacije.

CA 1985 je vseboval tudi določila glede *prenehanja delovanja revizorja* oziroma revizijske družbe (členi od 386 do 391). V primeru umika pred prenehanjem dejavnosti je morala skupščina naročnika revizije sprejeti redni sklep z odpovednim rokom osemindvajsetih dni, s pojasnilom, da je revizor družbi posredoval obvestilo o prenehanju dejavnosti revidiranja. V primeru upokojitve pa je moral revizor naročniku posredovati pisno obvestilo. Če je revizor prenehal opravljati dejavnost revidiranja, je moral obvestiti register, pri katerem je bil registriran naročnik revidiranja, bodisi v obliki obvestila o tem, da za njegovo prenehanje opravljanja dejavnosti revidiranja ni nikakršnih razlogov, ki bi morali skrbeti upnike družbe, bodisi z obvestilom o tem, da so razlogi prenehanja dejavnosti revidiranja okoliščine, o katerih bi morali biti obveščeni upniki naročnika revidiranja. Razlog za takšno opredelitev je zagotoviti obveščenost lastnikov družbe o tem, zakaj se je revizor odločil prenehati opravljati revizijsko dejavnost oziroma za upokojitev. Določila CA 1985 so na področju revidiranja računovodskih izkazov zasledovala predvsem naslednje cilje (C&L, 1990, str. 2.1):

- zagotoviti kompetentnost revizorjev s postavitvijo zahtev o njihovi ustrezni poklicni usposobljenosti,
- zavarovati revizorjevo neodvisnost z opredelitvijo oseb, ki ne smejo opravljati dejavnosti revidiranja računovodskih izkazov delniške družbe, in z vzpostavitvijo kontrolnih mehanizmov v zvezi z njegovo odstranitvijo ali odstopom,
- opredeliti revizorjeve dolžnosti in področja, o katerih poroča v svojem poročilu, in
- revizorju podeliti pravice, na podlagi katerih lahko opravi naložene mu obveznosti.

Na podlagi določil zakonodaje na področju revidiranja v Združenem kraljestvu je bil določen obseg revizorjeve odgovornosti v zvezi z izraženim mnenjem. Po prvotnih stališčih v zvezi z revizorjevim delom naj bi revizor potrjeval vsebino finančnih poročil, ki jih je preveril (revidiral). Vendar ni tako. Revizorjeva naloga je zgolj poročati o tem, ali (revidirana) finančna poročila odražajo resnično in pošteno sliko dejanskega stanja ('true and fair view'). Revizor ne more potrditi resničnosti in poštenosti finančnih poročil, saj takšna izjava vsebuje pojem natančnosti. Finančna poročila pa temeljijo na sprejetih sodbah in ob upoštevanju določenih predpostavk, kar (upoštevaje pojem subjektivnosti) seveda pomeni, da verjetno ne more obstajati zgolj ena in edina (pravilna) verzija

finančnih poročil. Zaradi predhodno navedenega revizor izrazi zgolj mnenje o tem, da računovodski izkazi prikazujejo resnično in pošteno sliko dejanskega stanja poslovnega obdobja, ki ga ti zaobjemajo, in v tem okviru tudi odgovarja za vsebino izraženega mnenja (C&L, 1990, str. 1.2).

CA 1985 ne vsebuje določila, ki bi neposredno predpisovalo obveznost revidiranja računovodskih izkazov. Zaradi vsebine njegovih posameznih členov pa je mogoče sklepati, da je CA 1985 predpis(ov)al obvezno revizijo računovodskih izkazov. Temelje takšnemu sklepu dajejo določila, ki govorijo o tem, da mora biti revizorjevo poročilo dodano letnim računovodskim izkazom (238. člen), določilo o obveznosti revizorja, da poroča lastnikom družbe (236. člen), in določilo, ki od družb zahteva imenovanje revizorja računovodskih izkazov (384. člen).

Mirujoče družbe ('dormant companies') so po 252. členu CA 1985 predstavljale izjemo od pravila, da morajo biti revidirani računovodski izkazi vseh družb, ustanovljenih po določilih istega zakona. Posamezna družba ni bila zavezana k reviziji računovodskih izkazov, če v letu po letu, v zvezi s katerim je bila opravljena zadnja revizija računovodskih izkazov, ni opravila pomembnejših poslov oziroma transakcij.

Dopolnila CA 1985 so bila sprejeta 1989²⁵. Z njimi so bila v CA 1985 vključena tudi določila Sedme in Osme direktive Evropske skupnosti. Z dopolnitvijo se je zakon preimenoval v Companies Act 1989 (v nadaljevanju: CA 1989). Določila CA 1989 so pričela veljati 1. oktobra 1991²⁶.

CA 1989 na področju urejanja revidiranja računovodskih izkazov v primerjavi s CA 1985 vsebuje več pomembnih novosti, in to na naslednjih področjih (C&L, 1990, str. 3.1):

- vsebuje natančno opredelitev oseb, ki lahko opravljajo revizijo računovodskih izkazov;
- odgovornost za nadzor nad revizorji je prenešana na pristojno ministrstvo oziroma (prek ministrstva) na nadzorna telesa ('Recognised Supervisory Bodies'), ki takšen status pridobijo s pooblastilom, izdanim s strani pristojnega ministrstva;
- dovoljeno je združevanje samostojnih revizorjev, s tem da je dovoljena ustanovitev družb z neomejeno (solidarno) odgovornostjo;
- revizorji so zavezani razkriti podatke o višini prihodkov, ki so jih pri strankah dosegli s storitvami, ki ne predstavljajo storitve revidiranja računovodskih izkazov;
- družbam, ki revidirajo računovodske izkaze, je za te družbe prepovedano pripravljati letne računovodske izkaze,
- uvedena je obvezna rotacija delujočega revizorja, da bi se tako onemogočila premočna povezanost med revizorjem in poslovodstvom naročnika revidiranja.

Z dopolnitvami iz leta 1989 je bilo določeno tudi, da lahko kateri koli lastnik družbe poda pisni predlog o spremembi v preteklosti sprejetega sklepa o imenovanju (stalnega)

²⁵ Na podlagi kraljevega ukaza, ki je bil k dopolnitvam podan dne 16. 11. 1989; angl. Royal Assent.

²⁶ *The Audit Qualification (Companies Act 1989) - Useful Information, updated March 2005, str. 4*

revizorja. Z dopolnitvami zakona iz leta 1989 so bili v določene delniške družbe obvezno uvedeni revizijski odbori. Njihova naloga je vzdrževati zvezo med poslovodstvom družbe in zunanjim revizorjem. Takšne odbore po navadi sestavljajo direktorji, ki v družbi nimajo izvršilne moči, so pa sposobni spremljati delovanje družbe nepristransko in objektivno (C&L, 1990, str. 3.2).

Uzakonitev predhodno navedenih zadev je v zvezi z urejanjem revizijske dejavnosti pomenila povečanje vloge upravnih organov. Poklicna združenja so od uveljavitve CA 1989 pristojnemu ministrstvu *zavezana stalno dokazovati izpolnjevanje pogojev*, na podlagi katerih jim je (bil) dodeljen položaj nadzornih teles ('Recognised Supervisory Bodies').

V nadaljevanju magistrskega dela predstavljam določila CA 1989, ki urejajo področje revidiranja računovodskih izkazov.

235. člen CA 1989 določa, da so revizorji članom družbe, katere računovodske izkaze so revidirali, zavezani predložiti ***poročilo o pripravljenih računovodskih izkazih***. Revidirani računovodski izkazi se predložijo v obravnavo na letni skupščini (članov) družbe. Revizorjevo poročilo vsebuje mnenje revizorjev o tem, ali so bili letni računovodski izkazi pripravljeni v skladu z določili zakona, in še posebej o tem, ali odražajo resnično in pošteno sliko dejanskega stanja poslovanja družbe v obdobju, na katero se nanašajo. Revizorji so prav tako zavezani proučiti, ali se podatki, ki so vključeni v letno poročilo posloводства družbe, ujemajo s podatki, vključenimi v (revidirane) računovodske izkaze. Če temu ni tako, je njihova obveznost o takšnih dejstvih poročati v pripravljenem poročilu.

V 236. členu CA 1989 je določena ***oblika revizorjevega poročila***. Revizorjevo poročilo mora biti opremljeno z imenom in podpisom revizorja, ki je opravil revizijo računovodskih izkazov. Obveznost opreme poročila z imenom revizorja velja tudi za vse kopije revizorjevega poročila, ki so namenjene (objavi v) javnosti. Kopija revizorjevega poročila, namenjena pristojnemu registru, mora biti podpisana.

Z določili 237. člena CA 1989 so predpisane ***obveznosti revizorjev***. Obveznost revizorjev pri pripravi revizijskega poročila je opravljanje takšnih postopkov (preiskovanj), ki jim omogočajo izraziti mnenje o tem, ali so bile uporabljene primerne računovodske evidence in ali so bili s strani podružnic, ki jih niso obiskali, pridobljeni zadostni podatki in mnenje o tem, ali so posamični računovodski izkazi skladni z računovodskimi evidencami in drugimi podatki, ki so jih pridobili. V primeru, da revizorji menijo, da predhodne predpostavke niso izpolnjene, morajo takšno ugotovitev vključiti v poročilo. V primeru, da revizorji niso uspeli pridobiti vseh podatkov in obrazložitev, ki jih po njihovem prepričanju potrebujejo za izvedbo revizije, morajo takšna dejstva navesti v poročilu.

V 238. členu CA 1989 je določeno, da se kopija letnih računovodskih izkazov, skupaj s poročilom posloводства družbe o poslovnem letu, ki ga ti podpirajo, in revizorjevo

poročilo o njih pošljeta vsem članom družbe, imetnikom zadolžnic družbe in vsem osebam, ki so upravičene do obvestila o sklicu letne skupščine družbe.

S CA 1989 so bila spremenjena določila 389. člena CA 1985, ki so opredeljevala pojem ***sposobnosti biti imenovan za revizorja računovodskih izkazov***. Uzakonjene spremembe naj bi zagotovile, da so za revizorja računovodskih izkazov imenovane le ustrezno usposobljene in primerno nadzorovane osebe. Ustrezno usposobljene osebe naj bi revidiranje računovodskih izkazov opravile primerno (odgovorno), neoporečno in neodvisno (24. člen CA 1989).

CA 1989 v 25. členu določa, da je za revizorja računovodskih izkazov gospodarske družbe lahko imenovana samo oseba, včlanjena v eno izmed s strani države priznanih nadzornih teles. Za revizorja računovodskih izkazov je upravičena biti imenovana skladno s pravili, ki jih sprejme nadzorno telo. Za revizorja računovodskih izkazov gospodarske družbe sta lahko imenovana tako posameznik kot (revizijska) družba²⁷.

Po določilih 27. člena CA 1989 posameznik v nobenem primeru ***ne more biti imenovan za revizorja računovodskih izkazov*** gospodarske družbe, če je odgovorna oseba ali zaposlenec te družbe, če je lastnik ali zaposlenec lastnika družbe, ali pa je solastnik družbe, ki ima lastniški delež v družbi, katere računovodski izkazi naj bi bili revidirani.

V 28. in 29. členu CA 1989 so posebej opredeljeni primeri in posledice, če bi revizijo računovodskih izkazov opravila oseba, ki v nobenem primeru ne more biti revizor računovodskih izkazov, ali pa oseba, ki je v času imenovanja (še) izpolnjevala pogoje za imenovanje, pa jih je kasneje izgubila. V drugonavedenem primeru mora takšna oseba o razlogu neizpolnjevanja pogojev za imenovanje revizorja nemudoma obvestiti družbo, ki jo je imenovala za revizorja računovodskih izkazov.

V primeru, da je revizijo računovodskih izkazov družbe v celoti ali deloma opravila oseba, ki revizije računovodskih izkazov ne bi smela opraviti, ker za to ni izpolnjevala pogojev, lahko pristojno ministrstvo takšni družbi naloži imenovanje revizorja, ki izpolnjuje predpisane pogoje. Takšen revizor ponovno opravi revizijo računovodskih izkazov ali pa le pregleda prvo opravljeno revizijo in pripravi poročilo o tem, ali je potrebno opraviti ponovno revizijo računovodskih izkazov. V primeru, da je potrebno opraviti ponovno revizijo računovodskih izkazov, mora družba takoj opraviti vsa dejanja, ki so ji bila naložena s strani pristojnega ministrstva (1. do 3. odstavek 29. člen CA 1989). Zakonsko je ostro sankcionirana opustitev priporočil, danih s strani pristojnega ministrstva (5. odstavek 29. člena CA 1989). Enaka ugotovitev velja tudi za osebo, ki dopusti imenovanje za revizorja računovodskih izkazovov kljub temu, da ve, da ne izpolnjuje predpisanih pogojev, ali pa z revidiranjem računovodskih izkazov nadaljuje kljub nastopu prenehanja izpolnjevanja predpisanih pogojev. V takšnem primeru ima družba, katere računovodske izkaze je takšna oseba revidirala, pravico od nje zahtevati poplačilo vseh izdatkov, ki so ji zaradi tega nastali (7. odstavek 29. člena CA 1989).

²⁷ V 26. členu CA 1989 so posebej predpisani tudi pogoji imenovanja revizorja v primeru, ko ta deluje znotraj revizijske družbe, ki je organizirana kot osebna družba (angl. partnership).

CA 1989 *nadzorna telesa*²⁸ opredeljuje v 30. členu. Po določilih tega člena so nadzorna telesa organizacije, ustanovljene v Združenem kraljestvu, ki vzdržujejo in uveljavljajo *pravila o tem, pod katerimi pogoji je posamezna oseba upravičena biti imenovana za revizorja računovodskih izkazov gospodarskih družb, in pravila o načinu izvedbe postopkov revidiranja računovodskih izkazov* istih. Predhodno navedena pravila veljajo za osebe, ki želijo biti imenovane za revizorje računovodskih izkazov, oziroma dejansko opravljajo naloge revidiranja bodisi kot posamezniki bodisi kot zaposlenci revizijskih družb in jih kot take kontrolirajo nadzorna telesa. Status nadzornih teles jim ob izpolnjevanju predpisanih zahtev pripozna pristojno ministrstvo²⁹ (npr. ministrstvo za trgovino in industrijo).

Z določili 31. člena CA 1989 je bila določenim osebam pripoznana usreznost pridobljenih poklicnih kvalifikacij na podlagi določil CA 1985. Tako je (v večini primerov) oseba s primernimi kvalifikacijami (potrebnimi za imenovanje za revizorja računovodskih izkazov) razpolagala kar na podlagi članstva v nadzornih telesih, ki jih je kot takšne opredelil CA 1985, pod pogojem, da je tik pred 1. 1. 1990 razpolagala s poklicnimi kvalifikacijami, pridobljenimi v Združenem kraljestvu, ali s pripoznavo kvalifikacij pridobljenih v tujini, pri čemer pa je morala izpolnjevati dodatne izobrazbene zahteve, predpisane s CA 1989.

Po določilih 32. člena CA 1989 so na *nadzorna telesa* prenešene pristojnosti izobraževanja, preverjanja znanj in podeljevanja potrdil o pridobitvi ustreznih poklicnih kvalifikacij, kakor tudi pripoznava doseženih praktičnih izkušenj. Na ta način so upravni organi na podlagi zakona predhodno navedene pristojnosti prenesli na nadzorna telesa, ki jih CA 1989 v takšnem primeru imenuje kvalificirana telesa ('qualifying body').

35. člen CA 1989 vsebuje določila o vodenju *registra*, v katerega se vpisujejo osebe, ki jim je priznana kvalifikacija, na podlagi katere lahko opravljajo naloge revidiranja računovodskih izkazov. Vanj se vpisujejo posamezniki in družbe, ki so sposobni(-e) biti imenovane za revizorja računovodskih izkazov gospodarskih družb, in osebe, ki razpolagajo z ustreznimi poklicnimi kvalifikacijami in so v posameznih revizijskih družbah odgovorne za področje revidiranja. V register se vpišejo: ime, priimek in naslov posameznika in njegovo članstvo v nadzornem telesu. Zakonodajalec je predpisal možnost, da takšen register (registre) vodi(-jo) nadzorno telo oziroma telesa sama. 36. člen CA 1989 določa, da je register, predpisan v 35. členu, *javen*.

V 384. členu CA 1989 je določeno, da mora vsaka družba, ustanovljena po določilih tega zakona, revizorja (ali revizorje) računovodskih izkazov imenovati skladno z določili poglavja, ki določa način *imenovanja revizorjev*.

²⁸ *Angl. Supervisory bodies*

²⁹ *Angl. Secretary of State*

Imenovanje revizorjev mora potekati skladno z določili 385. člena CA 1989, ki predpisuje, da se določila tega poglavja zakona uporabljajo za vsako javno (delniško) družbo, kakor tudi za tiste privatne (delniške) družbe, ki niso izključile predložitve računovodskih izkazov na letni skupščini družbe. Vsaka takšna družba na vsaki letni skupščini, na kateri se v obravnavo predložijo računovodski izkazi, imenuje revizorja (ali revizorje), ki je za revizorja imenovan za obdobje od zaključka te skupščine do zaključka naslednje letne skupščine družbe, na kateri bodo obravnavani (naslednji) računovodski izkazi družbe.

Prvi revizor računovodskih izkazov družbe je lahko imenovan s strani uprave družbe v katerem koli trenutku pred sklicem prve letne skupščine, na kateri se v obravnavo predložijo računovodski izkazi družbe. V takšnem primeru so revizorji družbe imenovani za obdobje do zaključka te skupščine.

Z določili 385A. CA 1989 je predpisan način imenovanja revizorja privatne družbe, ki skladno z določili 252. člena CA 1989 skupščini v obravnavo ni dolžna predlagati računovodskih izkazov. V takšnem primeru se revizor(-ji) na letni skupščini družbe imenuje(-jo) pred potekom osemindvajsetdnevnega roka, ki začne teči z dnem, ko se izvodi družbenih letnih računovodskih izkazov za preteklo poslovno leto pošljejo njenim članom skladno z določili 238. člena CA 1989. Revizorji, ki so imenovani po določilih tega člena CA 1989, so za revizorja računovodskih izkazov družbe imenovani za obdobje, od preteka predhodno navedenega roka do poteka roka za imenovanje revizorja(-ev) za naslednje poslovno leto.

Po določilih 386. člena CA 1989 lahko skupščina privatne družbe (skladno z določili 379A. člena CA 1989) izglasuje sklep o tem, da se revizorji imenujejo za posamezno poslovno leto.

387. člen CA 1989 opredeljuje primere, ko revizor ni bil imenovan, pa bi moral biti. V takšnem primeru lahko pristojno ministrstvo imenuje osebo, ki bo opravila naloge revidiranja računovodskih izkazov družbe. V takšnem primeru je družba v enem tednu po poteku roka za imenovanje revizorja pristojno ministrstvo dolžna obvestiti o tem, da je imenovana oseba s strani družbe pridobila pooblastilo, na podlagi katerega lahko pristopi k revidiranju njenih računovodskih izkazov.

Po določilih 388A. člena CA 1989 so t. i. mirujoče (nedelujoče) družbe oproščene obveznosti revidiranja računovodskih izkazov in s tem tudi imenovanja revizorja letnih računovodskih izkazov. To določilo velja v času, ko družba izpolnjuje pogoje, na podlagi katerih ji pripada status mirujoče družbe.

V členih 389A in 390 CA 1989 so opredeljene **pravice revizorjev**. Revizor, ki je bil imenovan za revizorja računovodskih izkazov družbe, ima pravico stalnega dostopa do poslovnih knjig, knjigovodskih evidenc in druge dokumentacije, ki podpira podatke, izkazane v poslovnih knjigah. Revizorji so od zaposlencev družbe, katere računovodske izkaze revidirajo, upravičeni pridobiti vse tiste informacije in obrazložitve, ki so po njihovi

sodbi potrebne za to, da bi lahko opravili vse tiste obveznosti, ki jih kot revizorji imajo. Oseba, ki revizorju računovodskih izkazov namenoma ali pomotoma posreduje zavajajoče, napačne ali varljive izjave (v pisni ali ustni obliki), stori kaznivo dejanje oziroma prekršek. Revizorji odvisnih družb so revizorjem obvladujoče družbe dolžni posredovati vse tiste podatke, za katere ta presodi, da jih potrebuje za to, da bi lahko opravil revizijo računovodskih izkazov obvladujoče družbe.

Skladno z določili 390. člena CA 1989 so revizorji računovodskih izkazov družbe upravičeni prejeti zapisnike in druge zapise, ki se nanašajo na sklice skupščin družbe, do katerih prejema so sicer upravičeni člani družbe. Prav tako imajo pravico biti prisotni na skupščinah družbe. Na skupščinah družbe, ki se jih udeležijo, imajo pravico razpravljati o vseh tistih zadevah, ki se jih dotikajo kot revizorjev.

V 390A. členu zakona je določeno **nagrajevanje** (plačilo) **revizorjev**. Višina nagrade se določi na skupščini, na kateri se imenuje revizor računovodskih izkazov. Nagrada revizorjem se določi v fiksnem znesku ali na način, ki ga opredeli sklep skupščine. V primerih, ko revizorja imenuje uprava družbe, višino njegove nagrade določi uprava. Če revizorja določi pristojno ministrstvo, se višina njegovega plačila določi s strani ministrstva ali uprave družbe. V pojasnilih k letnim računovodskim izkazom mora biti razkrita višina nagrade, ki je bila za revidiranje računovodskih izkazov odobrena revizorjem, s tem da morajo biti v ta znesek vključeni tudi izdatki odvisnih stroškov revidiranja. Isti člen CA 1989 določa, da morajo biti razkriti tudi podatki o vseh drugih ugodnostih (nadomestilih), ki so jih prejeli revizorji, kakor tudi razlogi za takšne oblike njihovega nagrajevanja.

V členih 391, 391A, 392, 392A, 393, 394 in 394A CA 1989 so opredeljeni **odpoklic** ('removal'), **odstop** ('resignation') in **prenehanje** ('ceasing') **delovanja revizorja**.

Skladno z določili 391. člena CA 1989 lahko skupščina družbe (z navadno večino) kadar koli **odpokliče** revizorja, in to ne glede na dogovore, ki veljajo med njim in družbo, katere računovodske izkaze revidira. V primeru, da je sklep o odpoklicu revizorja sprejet na letni skupščini, mora družba o tem dejstvu v roku štirinajstih dni na predpisan način obvestiti ustrezen register. V primeru, ko naj bi bil revizor na letni skupščini odpoklican pred potekom roka, za katerega je bil imenovan, mu mora biti namera o njegovem odpoklicu posredovana s posebnim obvestilom. Odpoklicani revizor ima v takšnem primeru pravico izraziti svoje stališče o odpoklicu in zahtevati, da se z vsebino njegovega stališča seznani člani družbe. Prav tako pa mora biti obveščen o tem, da so bili člani družbe z vsebino njegovega stališča seznanjeni.

Odstop revizorja od revidiranja računovodskih izkazov je urejen v 392. in 392A. členu CA 1989. Revizor lahko od revidiranja računovodskih izkazov odstopi ob predložitvi pisnega obvestila pristojnemu registru. To je registru, v katerega je vpisana družba, katere računovodske izkaze revidira. Obvestilo mora biti opremljeno z izjavo, pripravljeno v obliki, predpisani s 94. členom CA 1989. V primeru, da vsebina priložene izjave revizorja

o odstopu navaja razloge, ki ne predstavljajo (njegovega) prenehanja delovanja kot revizorja, se uporabijo določila 392A. člena CA 1989. Če revizor odstopi od naloge revidiranja računovodskih izkazov z navedbo okoliščin, o katerih meni, da morajo biti o njih obveščeni upniki družbe, lahko z vročitvijo tega obvestila upravi družbe od nje zahteva, da skliče izredno skupščino družbe, na kateri bodo predstavljeni razlogi odstopa. V takšnem primeru lahko revizor zahteva, da se članom družbe vroči njegovo obvestilo o odstopu z navedbo razlogov, zaradi katerih odstopa od revidiranja računovodskih izkazov družbe.

Posebna določila o prenehanju imenovanja revizorja vsebuje CA 1989 za primere, ko je bil revizor imenovan za obdobje, daljše od enega leta (393. člen CA 1989).

394. člen CA 1989 obravnava primere, ko revizor *preneha* z opravljanjem dejavnosti revidiranja računovodskih izkazov. Če revizor iz katerega koli razloga preneha opravljati dejavnost revidiranja računovodskih izkazov, mora pristojnemu registru predložiti izjavo o razlogih, zaradi katerih se je odločil, da bo prenehal z opravljanjem revidiranja računovodskih izkazov, in meni, da je o njih potrebno obvestiti bodisi člane družbe bodisi upnike družbe katere računovodske izkaze je revidiral, ali pa navesti dejstvo, da posebnih okoliščin, o katerih bi moral obvestiti člane ali upnike družbe, katere računovodske izkaze je revidiral, ni.

V primeru, da revizor, ki je prenehal opravljati dejavnost revidiranja računovodskih izkazov, o tem ne obvesti pristojnega registra, stori prekršek (394A. člen CA 1989).

Iz opisa vsebine določil CA 1989 je razvidno, da zakonska določila o delovanju revizijske stroke v Veliki Britaniji tega področja ne urejajo tako celovito in podrobno, kot to velja za njeno zakonsko ureditev v Republiki Sloveniji. Prav tako je mogoče ugotoviti, da tovrstna zakonska določila niso vključena v specialni zakon o revidiranju, ampak kar v krovni zakon, ki v Združenem kraljestvu ureja delovanje gospodarskih družb. Zaradi dolge tradicije stroke revidiranja v tem okolju zakonodajalec prek pooblastil oblastnih (upravnih) organov mnogo pristojnosti prenaša na *nadzorna telesa*, ki jih v praksi predstavljajo poklicna združenja računovodij in revizorjev.

V Združenem kraljestvu se zaradi uskladitev z zakonodajo Evropske skupnosti pripravljajo obsežne spremembe CA 1989. Sprejete naj bi bile do konca leta 2006. Obravnava sprememb pod skupnim imenom 'Company Law Reform Bill [HL]' (v nadaljevanju: osnutek CA 2006) trenutno poteka v zgornjem domu ('House of Lords') britanskega parlamenta³⁰.

Spoznanje o potrebnih spremembah zakonodaje, ki v Združenem kraljestvu ureja področje delovanja gospodarskih družb, se je oblikovalo kmalu po sprejetju CA 1989. Najpomembnejša spoznanja so bila vključena v dokument, ki ga je vlada poimenovala

³⁰ *Company Law Reform Bill [HL]: A BILL [as amended in Grand Commitee], London: House of Lords, 2006*

"White paper"³¹. Ta dokument kot najpomembnejše cilje predvidenih sprememb obstoječe zakonodaje navaja: povečevanje vloge delničarjev v gospodarskih družbah in stopnjevanje kulture dolgoročnega investiranja, zagotavljanje ustrežnejše regulative predvsem za manjše in srednje velike gospodarske družbe, poenostavitev postopkov ustanavljanja in delovanja gospodarskih družb in zagotovitev večje prilagodljivosti veljavne zakonodaje bodočim spremembam, ki zahtevajo vedno hitrejše odzive. Vse naštetu naj bi koristilo hitrejšemu razvoju na podočju podjetništva. Spremenjeni Zakon o družbah naj bi vseboval tudi spremembe, ki jih je v zakon potrebno vključiti zaradi določil (nove) Osme direktive Evropske skupnosti (2006/43/ES).

Področje revidiranja računovodskih izkazov je v osnutku CA 2006 obravnavano predvsem v njegovem 16. in 32. delu in v 10., 11., 12. in 13. prilogi, ki vsebujejo opredelitve načina podelitve in odvzema pristojnosti nadzornim telesom ('supervisory bodies') oziroma opredelitve pripoznave revizijskih kvalifikacij, ki jih revizorji potrebujejo za to, da bi lahko opravljali dejavnost revidiranja računovodskih izkazov. 16. del osnutka CA 2006 opredeljuje dejavnost revidiranja na splošno, medtem ko njegov 32. del opredeljuje pojem zakonskih revizorjev. To je revizorjev, ki revizije računovodskih izkazov opravljajo zaradi zakonsko postavljene zahteve, da morajo biti računovodski izkazi določenih družb obvezno revidirani.

Da se opredelitev delovanja revizorjev in revizijskih družb, v katerih ti delujejo, tudi v Združenem kraljestvu (in s tem na področju Velike Britanije) v vedno večjem obsegu seli v zakonodajni okvir, čeprav ne specialne zakonodaje, ki bi obravnavala zgolj področje revizijske stroke, je razvidno iz obsega 16. in 32. dela osnutka CA 2006.

Prvonavedeni 16. del obsega enainsedemdeset členov (457. člen do 527. člen), drugo navedeni 32. del pa šestinpetdeset členov (803. člen do 858. člen).

Pri tem je 16. del osnutka CA 2006 razdeljen na naslednjih sedem poglavij: določila v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov, imenovanje revizorja, revizorjeve naloge, odpoklic in odstop revizorja, določila v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah, obveznosti revizorjev do naročnikov revizije in na poglavje, ki vsebuje nekatera dodatna določila.

32. del osnutka CA 2006 pa je razdeljen na naslednjih šest poglavij: uvodna določila, revizorji (kot posamezniki) in revizijske družbe, revidiranje proračunskih uporabnikov, register revizorjev, registracija revizorjev, ki delujejo na področju zunaj Evropske skupnosti, in na poglavje, ki vsebuje nekatera dodatna določila.

Ker bi navajanje predvidenih sprememb CA 1989, četudi zgolj na področju revizijske dejavnosti, preseglo okvir tega magistrskega dela, naj opozorim zgolj na dvoje pomembnih novosti. Določilo prvega člena dela osnutka CA 2006, ki govori o *dejavnosti revidiranja*

³¹ *Company Law Reform White Paper, The Institute of Chartered Accountants in England & Wales, 2006*

na splošno (457. člen CA 2006), nedvoumno določa, da morajo biti letni računovodski izkazi družb, ustanovljenih po določilih (tega) zakona, revidirani, pri čemer taksativno našteva družbe, ki k takšnemu dejanju *niso* zavezane. Pomembna pa so tudi (nova) določila o zakonitih revizorjih ('statutory auditors'), katerih delovanje je opredeljeno v členih od 803 do 819 osnutka CA 2006.

4.3 PRAVNA UREDITEV REVIDIRANJA V ZDRUŽENIH DRŽAVAH AMERIKE

4.3.1 Splošno o pravni ureditvi revidiranja v Združenih državah Amerike

V Združenih državah Amerike področji računovodenja in revidiranja na zvezni ravni zakonsko nista urejeni celovito. Urejanje teh področij je v takšni obliki zgolj parcialno in se nanaša predvsem na področje revidiranja računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah (Wallace, 1991, str. 140).

Zakona, ki v Združenih državah Amerike urejata (tudi) področje obveznega revidiranja računovodskih izkazov, sta Zakon o trgovanju z vrednostnimi papirji iz leta 1934 (z dopolnitvami)³² in Sarbanes-Oxleyev zakon, ki je bil sprejet leta 2002.

Sprejetje Sarbanes-Oxleyevega zakona³³ je bilo pogojeno s finančnimi škandali, še posebej v zvezi s korporacijo Enron, ki so se v Združenih državah Amerike zgodili v drugi polovici devetdesetih let in so dodobra omajali zaupanje v računovodsko in predvsem revizijsko stroko (Zameeruddin, 2003). Do predpisovanja *obveznih revizij* računovodskih izkazov je tako prišlo zaradi *prevlade javnega interesa* nad proklamirano ustavno pravico do svobodnega podjetništva, ki v Združenih državah Amerike predstavlja temeljni koncept in vzvod njenega delovanja.

Kot značilen primer zagovora stališča o svobodnem podjetništvu, ki se dotika tudi področja revidiranja računovodskih izkazov, navajam povzetek sodbe prizivnega sodišča države Tennessee iz leta 1964, ki je v eni od zadev v zvezi s tem, katere osebe smejo revidirati računovodske izkaze, izreklo sodbo z naslednjo vsebino³⁴. Sodišče je ugotovilo, da je opravljanje poklica računovodje zahtevna naloga, ki zahteva visoko tehnično usposobljenost izvajalcev, zaradi česar je logično, da je ta dejavnost do določene mere urejena s predpisi, ki jih sprejemajo poklicna združenja, vendar pa bi bil vsak predpis, ki bi na tem področju preprečeval delo nepooblaščenim osebam, neveljaven. Sodišče meni, da knjigovodenje in revidiranje računovodskih izkazov z izdajo revizijskih mnenj in podobne dejavnosti ne vsebujejo takšnega obsega javnega interesa, da bi *kdor koli lahko sprejel*

³² *Angl. Securities Exchange Act of 1934*

³³ *Angl. Sarbanes-Oxley Act of 2002*

³⁴ *Tennessee Court of Appeals, 1964; vir: Legislative policy of the AICPA, 2005*

predpis, ki bi negiral pravico posameznika, da sam izbere osebo, ki bo zanj opravila naročeno storitev.

Področje revidiranja računovodskih izkazov v Združenih državah Amerike urejajo predvsem predpisi (akti), ki jih sprejema Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev (American Institute of Certified Public Accountants; okrajšano: AICPA) oziroma njegovi organi. Posamezna področja delovanja revizijske stroke, predvsem pogoje za opravljanje revizijske dejavnosti v posameznih zveznih državah, pa predpisujejo tudi upravni organi (revizijski odbori) zveznih držav.

Leta 1984 sta Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev in Zveza državnih odborov za revizijo (National Association of State Boards of Accountancy; okrajšano: NASBA) objavila prvi skupni predlog predpisa z naslovom 'Uniform Accountancy Act', katerega namen je bil poenotiti zakonodaje posameznih zveznih držav Združenih držav Amerike na področju urejanja računovodskega poklica in s tem tudi na področju delovanja revizijske stroke. Zadnja verzija 'Uniform Accountancy Act' je bila sprejeta decembra leta 2005³⁵.

4.3.2 Sarbanes-Oxleyev zakon

Pomembna sprememba na področju zakonskega urejanja revizijske stroke se je v Združenih državah zgodila s sprejetjem Sarbanes-Oxleyevega zakona (v nadaljevanju: SARBOX). Veljati je pričel 30. julija 2002.

Na podlagi določil 101. člena SARBOX-a je bil ustanovljen Odbor za javno nadzorstvo revizijskih družb (Public Company Accounting Board, okrajšano: PCAOB), ki mu je bilo na področju revidiranja računovodskih izkazov dodeljenih mnogo pomembnih pristojnosti.

Najpomembnejši cilj ustanovitve PCAOB je (bil) vzpostavitev *javnega nadzora* nad revizijskimi družbami, ki revidirajo računovodske izkaze družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah. Takšna oblika nadzora je bila uvedena tako zaradi *zaščite interesov investitorjev kakor tudi javnega interesa*. Revizijska poročila, ki jih v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov pripravljajo revizorji, naj bi bila pregledna, prikazovala naj bi pošteno sliko dejanskega stanja. Izdelana morajo biti s strani revizorjev, ki so pri njihovi pripravi popolnoma neodvisni³⁶.

SARBOX ureja zgolj področje revidiranja računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah, nobenega dvoma pa ne more biti o tem, da bo v bodoče imel velik vpliv tudi na revidiranje računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji na borzah ne kotirajo, *lastniki* pa so sklenili, da se njihovi računovodski izkazi revidirajo (Drexler, 2006, str. 1–5).

³⁵ *Uvod k Uniform Accountancy Act, Fourth Edition, December 2005; stran: UAA-i (tretji odstavek)*

³⁶ *Povzeto po predstavitveni spletni strani PCAOB (<http://www.pcaobus.org/>), naslovna stran.*

SARBOX ne ureja zgolj področja revidiranja računovodskih izkazov, pač pa tudi druga področja delovanja gospodarskih družb, ki so sicer pomembna za to, da bi se *izboljšalo zaupanje* investitorjev v finančna poročila, ki jih pripravljajo posloводства gospodarskih družb.

SARBOX je razdeljen na enajst poglavij, ta pa so razdeljena na sekcije oziroma člene. Poglavja zakona so:

- I. Odbor za javno nadzorstvo revizijskih družb (101. do 109. člen)
- II. Revizorjeva neodvisnost (201. do 209. člen)
- III. Odgovornost gospodarskih družb (korporacijska odgovornost) (301. do 308. člen)
- IV. Podrobna razkritja o (finančnem) poslovanju (401. do 409. člen)
- V. Nasprotja interesov (finančnih) analitikov (501. člen)
- VI. Financiranje in pristojnosti SEC (601. do 604. člen)
- VII. Študije in poročila (701. do 705. člen)
- VIII. Korporacijska in kriminalna odgovornost za prevare (801. do 807. člen)
- IX. Kaznovalna politika na področju kriminala belih ovratnikov (901. do 906. člen)
- X. Davek na dobiček korporacij (1001. člen)
- XI. Korporacijske prevare in odgovornost zanje (1101. do 1107. člen)

V nadaljevanju magistrskega dela je prikazana razčlenitev tistih poglavij SARBOX-a, ki se v največji meri dotikajo in s tem posegajo v ureditev področja obveznega revidiranja računovodskih izkazov v Združenih državah Amerike.

Prvo poglavje je razdeljeno na naslednje sekcije (tudi člene):

- 101. Ustanovitev PCAOB in administrativni ukrepi
- 102. Registracija pri PCAOB
- 103. Standardi revidiranja, standardi kontrole kakovosti ter standardi in načela v zvezi z revizorjevo neodvisnostjo
- 104. Inšpiciranje registriranih (javnih) revizijskih družb
- 105. Preiskave in disciplinski postopki
- 106. Tuje (javne) revizijske družbe
- 107. Nadzor SEC nad PCAOB
- 108. Računovodski standardi
- 109. Financiranje PCAOB

Drugo poglavje je razdeljeno na naslednje sekcije (člene):

- 201. Storitve zunaj obsega storitev revidiranja
- 202. Storitve, ki jih odobrava revizijski odbor
- 203. Rotiranje odgovornega revizorja
- 204. Revizorjeva poročila revizijskemu odboru
- 205. Prilagoditvena dopolnila

206. Nasprotje interesov
207. Raziskava o obveznem rotiranju revizijskih družb
208. Pristojnosti SEC
209. Ukrepi pristojnih državnih ustanov

Tretje poglavje, ki je pomembno za revidiranje računovodskih izkazov, je razdeljeno na naslednje sekcije (člene):

301. Revizijski odbori družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah
302. Korporacijska odgovornost na področju priprave finančnih poročil
303. Neprimerno vplivanje na delovanje revizorjev
304. Vračilo pridobljenih ugodnosti (bonusov) in dobičkov
305. Postopki zoper odgovorne osebe gospodarskih družb
306. Notranje trgovanje v obdobju, ko je trgovanje ustavljeno
307. Pravila poklicne odgovornosti odvetnikov
308. Dodatni skladi investitorjev

Najpomembnejša določila SARBOX-a v zvezi s **PCAOB** so naslednja:

V 101. členu so določeni načini ustanovitve PCAOB, opredeljen je njegov status, določene pa so tudi njegove obveznosti, sestava in pristojnosti. V istem členu so določena tudi delovna področja, ki jih je PCAOB dolžan urediti z izdajo internih pravil, in njegova obveznost, da za potrebe državne (zvezne) Komisije za vrednostne papirje in borze (Securities and Exchange Commission; okrajšano: SEC) pripravlja letna poročila o svojem delovanju.

Namen njegove ustanovitve je zaščita interesov investitorjev in javnega interesa v zvezi s pripravo revizijskih poročil. Ta naj bi bila jasna, točna in pripravljena s strani neodvisnih revizorjev. PCAOB je neodvisna institucija, kar pomeni, da ni ena od agencij ali drugih ustanov vlade Združenih držav Amerike. Ustanovljen je kot neprofitna organizacija³⁷.

Najpomembnejša naloga PCAOB je nadziranje revidiranja (računovodskih izkazov) družb, ki so dolžne upoštevati zakonodajo, ki ureja področje trgovanja z vrednostnimi papirji.

Prevzete *obveznosti PCAOB* so:

- registracija (javnih) revizijskih družb, ki revizijska poročila pripravljajo za družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah;
- priprava ali privzem (ali oboje) revizijskih standardov, standardov na področju kontrole kvalitete (opravljenih del), standardov etičnega ravnanja, standardov na področju (revizorjeve) neodvisnosti in drugih standardov, ki se navezujejo na pripravo revizijskih poročil;
- izvajanje inšpekcij registriranih (javnih) revizijskih družb;
- izvajanje preiskav in potrebnih disciplinskih postopkov, kakor tudi izrekanje primernih

- disciplinskih ukrepov;
- izvajanje drugih aktivnosti, ki so po sodbi PCAOB (in/ali SEC) potrebne za to, da bi se dodatno promovirala in izboljšala kvaliteta poklicnih standardov, veljavnih na področju revidiranja, ki jih pri svojem delu morajo upoštevati registrirane (javne) revizijske družbe;
- skrb za izvedbo skladnosti z določili zakona, pravili, ki jih sprejme PCAOB, in poklicnimi standardi in
- sprejemanje finančnih načrtov, vodenje PCAOB in njegovih zaposlencev.

Iz vsebine določil 101. člena SARBOX-a je razvidno, da PCAOB v Združenih državah Amerike v zvezi z obveznimi revizijami računovodskih izkazov prevzema veliko večino nalog, ki jih na tem področju izvajajo pooblaščen nadzorna telesa v Združenem kraljestvu in Inštitut v Republiki Sloveniji. Od pomembnejših nista vključeni le naloga izobraževanja pooblaščenih revizorjev in pristojnost podeljevanja delovnih dovoljenj .

PCAOB sestavlja pet članov, ki jih imenuje SEC. Največ dva člana PCAOB lahko imata naziv pooblaščenega revizorja (oziroma sta tak naziv imela v preteklosti). V primeru, da ima predsedujoči PCAOB naziv pooblaščenega revizorja, lahko PCAOB predseduje samo pod pogojem, da zadnjih pet let pred imenovanjem v PCAOB ni opravljal nalog revidiranja računovodskih izkazov. Mandat člana PCAOB traja 5 let, pri čemer posamezen član vanj ne more biti imenovan več kot dvakrat.

V 102. členu SARBOX-a so določeni: obveznost registracije (revizijskih družb) pri PCAOB, pogoji, potrebni za uspešno izvedbo registracije, kakor tudi postopek registracije članstva pri PCAOB.

V 102. členu zakona je določeno, da revizijska družba, ki ni registrirana pri PCAOB, ne sme opravljati revizij računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi. Določilo ne velja zgolj za pripravo revizijskih poročil, ampak tudi za kakršno koli udeležbo pri opravljanju posameznih revizijskih opravil pri revidiranju računovodskih izkazov takšnih družb.

Registracija se opravi na podlagi posebnega vnaprej pripravljenega obrazca, ki ga za potrebe registracije pripravi PCAOB. *Register je javen*. Pri PCAOB registrirane družbe za opravljanje njegovih dejavnosti (nalog) plačujejo letno članarino.

V 103. členu SARBOX-a je navedeno, da PCAOB po lastni presoji in *v javnem interesu*, s sprejetjem potrebnega pravila, določi standarde in pravila za v naslovu člena navedena področja. To lahko stori z izdajo novih pravil in standardov, zgolj s posodobitvijo že obstoječih ali pa kar s privzemom že obstoječih. Z določili istega člena je določena obveznost revizijskih družb, da v zvezi z revizijami računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah, tvorjeno delovno dokumentacijo hranijo za obdobje (najmanj) sedmih let.

³⁷ Skladno z določili 'District of Columbia Nonprofit Corporation Act'.

104. člen SARBOX-a določa, da bo PCAOB izvajal *stalni program inšpekcij*, da bi tako ocenil *stopnjo skladnosti delovanja* registriranih (javnih) revizijskih družb in z njimi povezanih oseb. Skladnost delovanja se presoja glede na določila SARBOX-a, s pravili PCAOB, s pravili, sprejetimi s strani SEC, in s poklicnimi standardi. Predmet inšpiciranja sta izvedba postopkov revidiranja in vsebina izdelanega revizorjevega poročila, kakor tudi organiziranost revizijske družbe, predvsem na področju notranjih kontrol kakovosti, katerih delovanje naj bi zagotavljalo visoko kakovost izvedbe postopkov revidiranja. Z določili tega člena je opredeljena tudi pogostost opravljenih inšpekcijskih pregledov pri posamezni registrirani (javni) revizijski družbi. Vsakoletni nadzori so predvideni pri vseh tistih družbah, ki revidirajo računovodske izkaze več kot 100 družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah, in nadzori najmanj enkrat na tri leta pri tistih družbah, ki revidirajo računovodske izkaze 100 ali manj takšnih družb. Izbor revizij, v zvezi s katerimi se opravi inšpekcija, je v izključni presoji PCAOB. PCAOB o opravljenem nadzoru izdela poročilo in s primernim povzetkom ugotovitev seznaniti tudi SEC. Povzetek najpomembnejših ugotovitev je na voljo tudi *zainteresirani javnosti*. Pregledana registrirana (javna) revizijska družba ima pri SEC možnost zahtevati pregled dela, ki ga je opravil PCAOB.

V 105. členu SARBOX-a je določeno, da PCAOB, skladno s sprejetimi pravili, lahko opravi tudi *preiskavo* katerega koli dejanja ali prakse, kakor tudi opustitve dejanja s strani posamezne registrirane (javne) revizijske družbe ali z njo povezane osebe v primerih, ko takšno dejanje ali opustitev predstavlja kršitev določil SARBOX-a, pravil PCAOB, določil zakonodaje, veljavne na področju regulacije trga vrednostnih papirjev, pravil SEC ali poklicnih standardov.

Glede na dejstvo, da gre za *preiskavo* in tako ostrejši poseg v delovanje registrirane (javne) revizijske družbe, so podrobneje določeni postopki v zvezi z njeno izvedbo, kakor tudi način poročanja in obseg ustanov, ki jim je v takšnem primeru namenjeno pripravljeno poročilo z ugotovitvami. Zaposlencem PCAOB, ki so sodelovali pri takšni preiskavi, je zagotovljena določena stopnja imunitete³⁸. Glede na stopnjo ugotovljene kršitve so predvidene tudi sankcije, ki jih PCAOB (lahko) izreče kršitelju. Še posebej ostro so sankcionirane kršitve, ki so storjene naklepno.

V 106. členu SARBOX-a je določeno, da se določila tega zakona enako in v enakem obsegu kot za domače registrirane (javne) revizijske družbe uporabljajo tudi za vse tuje (javne) revizijske družbe, ki izdajajo revizijska poročila v zvezi z računovodskimi izkazi družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah v Združenih državah Amerike.

107. člen SARBOX-a določa, da je SEC nadrejena organizacija PCAOB. Glede na določila Zakona o trgovanju z vrednostnimi papirji iz leta 1934 je PCAOB priznan status registrirane organizacije, ki deluje na trgu z vrednostnimi papirji. Zaradi opisanega

³⁸ Imuniteta pred civilnimi tožbami na ravni, ki je v podobnih primerih zagotovljena uslužbencem vlade Združenih držav Amerike.

razmerja med obema organizacijama nobeno pravilo, ki ga pripravi PCAOB, ne more stopiti v veljavo, dokler k njemu *soglasja* (odobritve) ne poda SEC.

108. člen SARBOX-a določa pogoje v zvezi z organiziranostjo telesa, ki sprejema in udejanja splošno sprejeta računovodska načela, da bi ta načela PCAOB lahko pripoznal kot tista, na podlagi katerih se sestavljajo računovodski izkazi družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah. V istem (108.) členu je določeno, da je takšno telo dolžno pripraviti (revidirano) letno poročilo in ga predložiti SEC in javnosti.

V 109. členu SARBOX-a je določen način financiranja PCAOB.

Najpomembnejša določila SARBOX-a v zvezi z **revizorjevo neodvisnostjo** so naslednja:

V 201. členu SARBOX-a so najprej navedene tako imenovane *prepovedane storitve*, to so tiste storitve, ki jih registrirana (javna) revizijska družba za družbo, katere računovodske izkaze revidira, ne sme opravljati. Nerevizijske storitve, ki jih takšne družbe pri družbah katerih računovodske izkaze revidirajo, ne smejo opravljati, so: vodenje knjigovodstva in druge podobne storitve, povezane s knjigovodstvom ali pripravo računovodskih izkazov, razvijanje in uvajanje informacijskega sistema na področju financ in računovodstva, vrednotenje in ocenjevanje premoženja družbe, aktuarske storitve, izvajanje nalog notranje revizije, prevzemanje nalog poslovanja in kadrovskega svetovanja, storitev posredovanja pri nakupih in prodajah vrednostnih papirjev, storitev investicijskega svetovanja in svetovanja pri bančnem investiranju, kakor tudi ne storitev pravnega svetovanja in dajanje izvensodnih mnenj, ki niso v povezavi z revidiranjem računovodskih izkazov.

V nadaljevanju 201. člena SARBOX-a je določeno, da registrirana (javna) revizijska družba naročniku revidiranja računovodskih izkazov lahko ponudi storitev davčnega svetovanja in druge storitve, ki niso našteje predhodno, če za to pridobi privolitev revizijskega odbora družbe, katere računovodske izkaze revidira.

Podrobneje so pravila v zvezi s pridobitvijo odobritve s strani revizijskega odbora, na podlagi katere revizor sme naročniku revizije ponuditi tudi druge (nerevizijske) storitve, opredeljena v 202. členu SARBOX-a. SARBOX za takšne primere določa, da mora družba v periodično pripravljenih poročilih, ki jih pripravlja za potrebe potencialnih investitorjev, razkriti dejstvo odobritve revizorju, dane v zvezi z opravljanjem nerevizijskih dejavnosti oziroma storitev.

V 203. členu SARBOX-a je določeno, da sme *odgovorni revizor* revidiranje računovodskih izkazov pri istem naročniku opravljati največ pet (zaporednih) let. Morebitno prekoračitev tega obdobja zakon obravnava kot nezakonito dejanje.

204. člen SARBOX-a določa, da je revizor revizijski odbor naročnika revidiranja dolžan pravočasno *obveščati* o vseh tistih uporabah računovodskih načel in praks, ki se mu zdijo

sporne, o vsebini razprav, ki jih je opravil s poslovodstvom družbe o možnih načinih uporabe splošno sprejetih računovodskih načel, in o vsebini pisne komunikacije, ki poteka med njim in poslovodstvom družbe.

205. člen SARBOX-a vsebuje dopolnitve Zakona o trgovanju z vrednostnimi papirji iz leta 1934, ki so bile potrebne zaradi njegove uskladitve z določili SARBOX-a. Določila tega zakona so dopolnjena z obrazložitvijo pojma '*revizijski odbor*'. SARBOX v istem (205.) členu določa, da je revizijski odbor odbor, ki ga upravni odbor družbe imenuje za to, da nadzoruje proces poročanja na finančnoračunovodskem področju delovanja družbe in da nadzoruje potek revidiranja finančnih poročil, ki jih pripravlja družba. V primeru neobstoja takšnega odbora njegovo funkcijo opravlja poslovodstvo družbe.

V 206. členu SARBOX-a je določena *prepoved delovanja* revizorja v družbi, v kateri je na odgovornem mestu v računovodstvu zaposlen njen bivši zaposlenec. Revizijska družba ravna nezakonito, če opravi revizijo računovodskih izkazov družbe, v kateri na odgovornem mestu v računovodstvu in/ali financah deluje oseba, ki je bila eno leto pred pričetkom revidiranja računovodskih izkazov še zaposlena pri revizijski družbi in je kakor koli sodelovala pri revidiranju računovodskih izkazov te družbe.

Določila 201. do 206. člena SARBOX-a na različne načine (prepoved opravljanja določenih nerevizijskih storitev, rotacija odgovornega revizorja, obveščanje revizijskega odbora naročnika o spornih zadevah, prepoved delovanja v družbah, kjer deluje revizorjev sodelavec) utrjujejo revizorjevo neodvisnost v zvezi z naročnikom revizijskih (in nerevizijskih) storitev.

Določila, povezana z **odgovornostjo gospodarskih družb na področju finančnega poročanja**, vsebuje SARBOX v tretjem poglavju.

V 301. členu SARBOX-a so v zvezi z revizijskimi odbori družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah, postavljena *pravila*, ki so jih te družbe dolžne spoštovati. V nasprotnem primeru njihovi vrednostni papirji ne morejo kotirati na borzah vrednostnih papirjev. V tem členu zakona navedena *pravila* je (bila) dolžna izdelati SEC.

Revizijski odbor družbe imenuje revizorja računovodskih izkazov, določi višino nagrade, ki revizorju pripada za opravljeno delo, neposredno odgovoren pa je tudi za nadzor nad izvedbo posla, za katerega je bila najeta registrirana (javna) revizijska družba.

Najeta registrirana (javna) *revizijska družba poroča neposredno revizijskemu odboru* družbe. Član revizijskega odbora je sicer član upravnega odbora družbe in mora biti neodvisen, kar pomeni, da s strani družbe, razen za članstvo v upravnem odboru, revizijskem odboru ali kakšnem drugem odboru družbe, ne prejema nikakršnih nadomestil in ni oseba, ki bi bila pomembno odvisna od izdajatelja vrednostnih papirjev.

Revizijski odbor mora določiti postopke na področju sprejemanja, zadržanja in obravnave pritožb, ki jih prejme s strani izdajatelja na področju računovodstva, na področju notranjih računovodskih kontrol ali na področju revidiranja računovodskih izkazov. Prav tako mora revizijski odbor določiti tudi postopke glede zaupnih in/ali anonimnih prijav s strani zaposlenih pri izdajatelju, če se te prijave nanašajo na sporne zadeve s področja računovodstva in/ali revidiranja.

V 302. členu SARBOX-a je določena *odgovornost za vsebino periodičnih finančnih poročil*, ki jih odgovorne osebe izdajatelja pripravljajo na temelju določil 13.(a) ali 15.(b) člena Zakona o trgovanju z vrednostnimi papirji iz leta 1934. S stališča revidiranja je pomembno določilo, ki pravi, da je oseba odgovorna za sestavo takšnega poročila, revizorja računovodskih izkazov in revizijski odbor je dolžna obvestiti o vseh pomembnih slabostih delujočega sistema notranjih (računovodskih) kontrol, kakor tudi o prevarah, ne glede na njihov obseg, v katere je vpleteno posloводство družbe ali druge zaposlene osebe, ki imajo pomembno vlogo na področju delovanja sistema notranjih kontrol družbe.

V zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov je pomembna tudi vsebina 303. člena SARBOX-a, ki določa, da je *nezakonito* vsako *dejanje odgovornih* ali njim podrejenih oseb, ki bi revizorja s prevaro, prisilo, manipulacijo ali zavajanjem odvrnili od izdaje revizijskega poročila o tem, da so v revidiranje predloženi računovodski izkazi pomembno napačni.

Za revidiranje računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah so pomembna tudi določila 401. člena SARBOX-a, po katerih morajo biti v računovodske izkaze, ki so vključeni v periodična finančna poročila, vnešeni vsi pomembni popravki, ki jih je pri izvedbi postopkov revidiranja ugotovil revizor računovodskih izkazov.

Reguliranje revizijske dejavnosti v Združenih državah Amerike je pred sprejemom SARBOX-a izvajal predvsem AICPA, ki je tudi ustanova, ki sprejema splošno sprejete revizijske standarde in druga pravila, ki jih je potrebno upoštevati pri revidiranju računovodskih izkazov. Zaradi uveljavitve SARBOX-a je bilo tej organizaciji odvzetih nekaj pristojnosti, deloma pa je bila prizadeta tudi njena avtoriteta na strokovnem področju, saj je zakonodajalec zaostril pogoje delovanja in tudi odgovornost revizijskih družb. Tako 103. člen SARBOX-a PCAOB zavezuje, da sprejme in udeleženi revizijska in z njimi povezana pravila, pravila na področju kontrole kvalitete opravljenega dela, pravila etičnega ravnanja ter standarde in pravila na področju revizorjeve odgovornosti, ki jih v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov in pripravo revizijskih poročil morajo upoštevati revizorji.

Revizorji, ki revidirajo računovodske izkaze družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah, so sicer dolžni upoštevati tudi pravila, ki jih sprejema SEC. SEC je namreč že pred uveljavitvijo SARBOX-a imela pravico opraviti zaslišanja revizorjev v primerih, ko je ugotovila, da je bilo revizorjevo delovanje neprimerno. Takšnim revizijskim družbam je SEC lahko odvzela pooblastilo za delo (Wallace, 1991, str. 140).

Zaradi velikega števila predpisov, ki v Združenih državah Amerike urejajo področje revidiranja, je PCAOB za potrebe prehodnega obdobja (do sprejema lastnih standardov) dne 16. aprila 2003 privzel kar uporabo standardov, ki jih je v preteklosti sprejel (in spreminjal ter dopolnjeval) AICPA. Standardi so bili privzeti v obliki in vsebini, ki je veljala na dan 16. aprila 2003. Tehnično je bil privzem opravljen z *izdajo pravil z oznakami*: 3200T, 3300T, 3400T, 3500T in 3600T. S *pravili* so se določili standardi, ki jih je privzel PCAOB.

Skladno s pravilom 3200T so bili, upoštevaje vsebino SAS No. 95³⁹, privzeti splošno sprejeti revizijski standardi (Generally Accepted Auditing Standards; okrajšano: GAAS), s pravilom 3300T standardi na področju poslov dajanja zagotovil (t. i. 'Attestation

Standards')⁴⁰, s pravilom 3400T standardi na področju kontrole kvalitete izvedbe revizij⁴¹, s pravilom 3500T standardi etičnega ravnanja⁴², s pravilom 3600T pa še standardi na področju revizorjeve neodvisnosti⁴³.

Zaradi lažjega pregleda nad privzetimi standardi je PCAOB pripravil pregled *začasnih revizijskih standardov* ('Interim Auditing Standards') in jih razvrstil v devet sekcij⁴⁴.

- AU Sekcija 100: Stališča o revizijskih standardih (angl. okrajšava: SAS)
- AU Sekcija 200: Splošni revizijski standardi
- AU Sekcija 300: Standardi na področju delovanja na terenu
- AU Sekcija 400: Pomen izraza pošteno skladno z določili splošno sprejetih računovodskih načel (angl. okrajšava: GAAP) (tudi: Prvi, drugi in tretji standard poročanja)
- AU Sekcija 500: Četrty standard poročanja
- AU Sekcija 600: Druge vrste poročil
- AU Sekcija 700: Posebne zadeve
- AU Sekcija 800: Revizije skladnosti s predpisi
- AU Sekcija 900: Posebna poročila o revizijskih postopkih

Stališča o revizijskih standardih sestavljajo:

³⁹ *Statement of Auditing Standards No. 95, sprejet s strani Auditing Standard Board-a (ASB).*

⁴⁰ *Sestavljajo jih 'Statements on Standards for Attestation Engagements' (s pripadajočimi pojasnili in 'Statements of Position'.*

⁴¹ *Sestavljajo jih 'Statements on Quality Control Standards' in 'SEC Practice Section's Membership Requirements', sprejeta s strani AICPA.*

⁴² *Predstavljajo jih standardi etičnega ravnanj, vsebovani v dokumentu AICPA z naslovom 'Code of Professional Conduct Rule 102'.*

⁴³ *Predstavljajo jih standardi, vsebovani v dokumentu AICPA z naslovom 'Code of Professional Conduct Rule 101', in standardi 'Nos. 1', 'Nos. 2' in 'Nos.3', s pripadajočimi razlagami, ki jih je sprejel Odbor za sprejem standardov o neodvisnosti (Independence Standards Board; okrajšano: ISB).*

- AU Sekcija 110: Odgovornosti in naloge (neodvisnega) revizorja
- AU Sekcija 150: Splošno sprejeti revizijski standardi (angl. okrajšava: GAAS)
- AU Sekcija 161: Razmerje med splošno sprejetimi revizijskimi standardi in standardi kontrole kvalitete

Splošne revizijske standarde sestavljajo:

- AU Sekcija 201: Narava splošnih (revizijskih) standardov
- AU Sekcija 210: Usposabljanje in strokovnost neodvisnega revizorja
- AU Sekcija 220: Neodvisnost
- AU Sekcija 230: Dolžnost poklicne skrbnosti pri izvedbi nalog revidiranja

Standarde na področju dela na terenu sestavljajo:

- AU Sekcija 310: Imenovanje neodvisnega revizorja
- AU Sekcija 311: Planiranje in nadzor (s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 312: Revizijsko tveganje in pomembnost pri izvedbi revidiranja (s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 313: Preverjanje skladnosti pred datumom bilance stanja
- AU Sekcija 315: Sodelovanje med predhodnim in delujočim revizorjem
- AU Sekcija 316: Upoštevanje možnih prevar, vključenih v v revidiranje predloženih finančnih poročil
- AU Sekcija 317: Nezakonita dejanja naročnikov revizije (s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 319: Upoštevanje notranjih kontrol v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov
- AU Sekcija 322: Revizorjevo upoštevanje vloge službe notranje revizije pri revidiranju računovodskih izkazov
- AU Sekcija 324: Storitvene organizacije (s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 326: Dokazni materiali (s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 328: Revidiranje meril poštene vrednosti in razkritja v zvezi z njimi
- AU Sekcija 329: Analitični postopki
- AU Sekcija 330: Postopek (neodvisnega) potrjevanja
- AU Sekcija 331: Zaloge
- AU Sekcija 332: Revidiranje izvedenih instrumentov in naložb v vredostne papirje
- AU Sekcija 333: Predstavitve poslovodstev (s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 334: Povezane osebe (s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 336: Uporaba izdelkov izvedencev (veščakov) (s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 337: Poizvedbe pri naročnikovih odvetnikih v zvezi z morebitnimi

⁴⁴ AU Sekcija in pripadajoča številčna oznaka začasnega revizijskega standarda.

- nerešenimi prav(d)nimi zadevami
(s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 341: Revizorjeva presoja o sposobnosti bodočega delovanja
naročnika revizije (s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 342: Revidiranje računovodskih ocen (s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 350: Revizijsko vzorčenje (s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 380: Komunikacija z revizijskimi odbori
(s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 390: Upoštevanje izpuščenih postopkov po datumu izdaje poročila

Sekcijo *pomena izraza pošteno* v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (angl. okrajšava: GAAP) sestavljajo:

- AU Sekcija 410: Povezave s splošno sprejetimi računovodskimi načeli
(s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 411: Pomen poštene predstavitve v skladu s splošno sprejetimi
računovodskimi načeli (s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 420: Doslednost uporabe splošno sprejetih računovodskih načel
(s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 431: Ustreznost razkritij v pripravljenih finančnih poročilih
- AU Sekcija 435: Delne (nepopolne) informacije

Četrty standard poročanja sestavljajo:

- AU Sekcija 504: Povezanost s finančnimi poročili
(s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 508: Poročila o revidiranih računovodskih izkazih
(s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 530: Datumsko označevanje poročila neodvisnega revizorja
- AU Sekcija 532: Omejitve uporabe revizorjevega poročila
- AU Sekcija 534: Poročanje o računovodskih izkazih, pripravljenih v drugih
državah (s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 543: Upoštevanje revizije, opravljene s strani drugih neodvisnih
revizorjev (s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 544: Neskladnost(i) s splošno sprejetimi računovodskimi načeli
- AU Sekcija 550: Druge informacije, vsebovane v dokumentih, ki vsebujejo
računovodske izkaze (s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 551: Poročanje o informacijah, ki spremljajo temeljne računovodske
izkaze
- AU Sekcija 552: Poročanje o povzetkih računovodskih izkazov in izbranih
finančno-računovodskih podatkih
- AU Sekcija 558: Zahtevane dodatne informacije (podatki)
(s pripadajočimi obrazložitvami)
- AU Sekcija 560: Poznejši dogodki

AU Sekcija 561: Poznejša odkritja dejstev, ki so obstajala (že) na dan izstavitve revizorjevega poročila (s pripadajočimi obrazložitvami)

Sekcijo *drugih vrst poročil, ki jih pripravljajo neodvisni revizorji*, sestavljajo:

AU Sekcija 622: Dogovori o izvedbi poslov opravljanja dogovorjenih postopkov (s pripadajočimi obrazložitvami)

AU Sekcija 623: Posebna poročila (s pripadajočimi obrazložitvami)

AU Sekcija 625: Poročila o uporabi računovodskih načel

AU Sekcija 634: Pisma prevzemnikom izdaj vrednostnih papirjev in določenim drugim zainteresiranim strankam (s pripadajočimi obrazložitvami)

AU Sekcija 642: Poročanje o notranjih računovodskih kontrolah

Področje *posebnih zadev* sestavljajo:

AU Sekcija 711: Vloge po določenih zveznih predpisov, veljavnih na področju vrednostnih papirjev (s pripadajočimi obrazložitvami)

AU Sekcija 722: Predhodne informacije v zvezi s finančnimi poročili

Področje *revizije skladnosti s predpisi* pokriva sekcija:

AU Sekcija 801: Revizije skladnosti v zvezi z revizijami vladnih institucij in prejemnikov državne pomoči

Področje *posebnih poročil (sveta) o revizijskih postopkih* pokriva sekcija:

AU Sekcija 901: Javna skladišča – kontrolni in revizijski postopki v zvezi z (v)skladiščenimi zalogami (blaga)

Revizijski standardi, ki jih je spejel PCAOB in je zanje pridobil tudi potrebno soglasje SEC⁴⁵, so:

AS No. 1: Sklicevanje na standarde (odobren dne 14. 5. 2004)

AS No. 2: Revidiranje notranjih kontrol opravljeno v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov (odobren dne 17. 6. 2004)

AS No. 3: Revizijska dokumentacija (odobren dne 25. 8. 2004)

AS No. 4: Poročanje o tem, ali predhodno ugotovljene pomembne slabosti še obstajajo (odobren dne 6. 2. 2006)

Področje *etičnega ravnanja* obvladujeta dve sekciji⁴⁶:

⁴⁵ Auditing Standard (AS) in pripadajoča številčna oznaka revizijskega standarda.

⁴⁶ Ethics Standard (ET), sekcija in pripadajoča številčna oznaka etičnega standarda.

ET Sekcija 102: Neoporečnost in nepristranost

ET Sekcija 191: Etična pravila v zvezi z neodvisnostjo, neoporečnostjo in nepristranostjo

Področje *revizorjeve neodvisnosti* opredeljujejo dve sekciji in trije standardi⁴⁷:

ET Sekcija 101: Neodvisnost

ET Sekcija 191: Etična pravila v zvezi z neodvisnostjo, neoporečnostjo in nepristranostjo

ISB No. 1: Razprava z revizijskimi odbori o (revizorjevi) neodvisnosti

ISB No. 2: Posebnosti revizorjeve neodvisnosti v zvezi z revizijami vzajemnih
investicijskih skladov

ISB No. 3: Zaposlitev (revizorja) pri naročnikih revidiranja računovodskih izkazov

PCAOB je dosedaj sprejel štiri standarde revidiranja, ki so nadomestili (dejansko pa zgolj dopolnili/spremenili) standarde, ki so se v Združenih državah Amerike uporabljali pred sprejemom SARBOX-a oziroma se pri revizijah računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji na borzah vrednostnih papirjev ne kotirajo, še vedno uporabljajo.

4.3.3 Zakon o trgovanju z vrednostnimi papirji

V Združenih državah Amerika je revidiranje računovodskih izkazov zakonsko predpisano zgolj za družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na eni od borz vrednostnih papirjev. V nadaljevanju magistrskega dela zaradi tega povzemam še vsebino tistih določil Zakona o trgovanju z vrednostnimi papirji iz leta 1934 (v nadaljevanju: ZTVP 1934), ki urejajo področje revidiranja računovodskih izkazov. Nazadnje je bil ZTVP 1934 pomembno dopolnjen prav z določili SARBOX-a⁴⁸.

ZTVP 1934 o revidiranju računovodskih izkazov govori v 10A. členu (sekciji) z naslovom "*Zahteve na področju revidiranja*".

Določilo, vsebovano v 10A (a) členu ZTVP 1934, od revizorja, ki revidira računovodske izkaze družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah, zahteva, da skladno z določili splošno sprejetih revizijskih standardov *oblikuje* (uporabi) takšne (delovne) postopke, na podlagi katerih bo lahko podal razumno zagotovilo o *(ne)obstoju nezakonitih dejanj*, ki bi neposredno in pomembno vplivala na zneske, vključene v računovodske izkaze; *oblikuje* (uporabi) takšne (delovne) postopke, na podlagi katerih bo sposoben prepoznati transakcije med povezanimi osebami, ki pomembno vplivajo na računovodske izkaze ali sicer zahtevajo dodatna razkritja v zvezi z njimi, in *oceni*, ali obstaja upravičen dvom o sposobnosti izdajatelja nadaljevati z dejavnostjo tudi v naslednjem poslovnem letu.

⁴⁷ *Ethics Standard (ET), sekcija in pripadajoča številčna oznaka etičnega standarda oziroma številčna oznaka standarda neodvisnosti, ki ga je sprejel Independence Standards Board.*

⁴⁸ *Securities Exchange Act of 1934; vir: Committee of Financial Services of the U.S. House of Representatives (revised through September 30th 2004)*

ZTVP 1934 v členu 10A (b) določa revizorjevo ravnanje, če pri izvedbi postopkov revidiranja odkrije *nezakonita dejanja*. Če revizor pri izvedbi postopkov revidiranja odkrije nezakonita dejanja ali pridobi informacije o tem, da je do takšnih dejanj prišlo, mora skladno z določili splošno sprejetih revizijskih standardov oceniti učinek takšnih dejanj na računovodske izkaze izdajatelja, vključno z bodočimi negativnimi finančnimi učinki, kot so kazni, globe in povzročena škoda. Revizor je, takoj ko je to mogoče, o predhodno navedenih ugotovitvah dolžan obvestiti primeren nivo upravljanja izdajatelja, katerega računovodske izkaze revidira, in poskrbeti, da je o njegovih ugotovitvah nemudoma obveščen tudi revizijski odbor izdajatelja. V primeru, da je revizor pri izvedbi postopkov revidiranja *odkril nezakonita dejanja, ki pomembno vplivajo na računovodske izkaze izdajatelja*, o njih na predpisan način opozoril poslovodstvo in revizijski odbor izdajatelja, *ti pa niso sprejeli primernih ukrepov za njihovo odpravo in odpravo negativnih posledic*, mora revizor, takoj ko je to mogoče, o takšnih ugotovitvah neposredno poročati upravnemu odboru izdajatelja. Upravni odbor izdajatelja mora v takšnem primeru najkasneje naslednji dan po prejemu revizorjevega poročila o prejemu takšnega poročila pisno obvestiti SEC in o tem dejstvu, prav tako v roku enega dne od prejema poročila, obvestiti tudi revizorja. Če revizijska družba v predpisanem roku ne prejme obvestila izdajatelja o tem, da je prejel revizorjevo poročilo, odstopi od nadaljnjega revidiranja računovodskih izkazov izdajatelja ali pa, vendar najkasneje v roku enega delovnega dne, kopijo poročila dostavi SEC. V primeru, da revizor odstopi od nadaljnjega revidiranja računovodskih izkazov izdajatelja, najkasneje v roku enega dne od poteka roka, v katerem bi izdajatelj moral posredovati poročilo SEC, kopijo takšnega poročila SEC dostavi sam.

Zaradi zaščite revizorja je v 10A (c) člen ZTVP 1934 vključeno določilo, ki v primerih, ko revizor ukrepa skladno z določili 10A (b) člena, proti njemu ne dopušča vložitve civilnih tožb prizadetih.

ZTVP 1934 v nadaljevanju (členi 10A (g) do 10A (k)) na področju urejanja revidiranja računovodskih izkazov povzema določila SARBOX-a glede prepovedi opravljanja nerevizijskih storitev, določila o obvezni rotaciji odgovornega revizorja in nekatera druga določila, ki jih SARBOX vsebuje glede revidiranja računovodskih izkazov.

4.3.4 Uniform Accountancy Act 2005

V Združenih državah Amerike je področje revidiranja računovodskih izkazov urejeno tudi s predpisi, ki jih na ravni posameznih zveznih držav sprejemajo njihovi upravni organi. Tovrstni predpisi so zelo raznoliki, zaradi česar v nadaljevanju magistrskega dela povzemam zgolj vsebino enotnega računovodskega *predpisa*⁴⁹ (v nadaljevanju: UAA 2005), ki sta ga v decembru 2005 sprejela AICPA in NASBA. Zaradi dejstva, da gre v obeh primerih za prostovoljni združenji, delujoči na področju revidiranja računovodskih

⁴⁹ 'Uniform Accountancy Act, Fourth Edition, December 2005'. Gre za okvirni predlog zakona, ki naj bi veljal na področju urejanja računovodenja in/oziroma revidiranja v posamezni zvezni državi Združenih držav Amerike (Uvod UAA 2005, str. UAA-ii, sedmi odstavek).

izkazov, je zgolj od zakonodajalcev posameznih zveznih držav odvisno, kdaj in v kakšnem obsegu bodo (predlagana) določila UAA 2005 vključili v svoje zakonodaje.

UAA 2005 torej ni predpis, ki bi ga sprejel zakonodajalec, pač pa predpis, ki posameznim državam Združenih držav Amerike oziroma njihovim zakonodajnim (oziroma upravnim) organom priporoča, kako naj poenotijo pravila na področju računovodske in revizijske dejavnosti. Prav zaradi namena poenotenja veljavnih ureditev na področju urejanja računovodske in revizijske dejavnosti UAA 2005 v imenu vsebuje besedo 'uniform'. Poleg poenotenja veljavnih ureditev pa ima UAA 2005 tudi namen *zaščititi javni interes* in promovirati visoke poklicne standarde, ki veljajo na področju računovodstva in revidiranja⁵⁰.

V nadaljevanju magistrskega dela povzemam najpomembnejša določila UAA 2005.

4. člen UAA 2005 določa obvezno ustanovitev državnega revizijskega odbora ('State Board of Accountancy'). Večina njegovih članov mora imeti (delovna) dovoljenja, vsi pa morajo biti državljani države, v kateri se takšen odbor ustanovi. Vsak član je v odbor lahko imenovan največ dvakrat. Člane odbora imenuje guverner posamezne zvezne države. Med drugim je odbor zadolžen za arhiviranje vse dokumentacije v zvezi z izdajo, podaljšanjem in ukinitvijo (delovnih) dovoljenj posameznim pooblaščenim revizorjem, kakor tudi za vodenje registra pooblaščenih revizorjev. Odbor enkrat letno pripravi letno poročilo in ga dostavi guvernerju države, na katerega območju deluje. Članom odbora je za dejanja, ki so jih v dobri veri storili v korist odbora, dodeljena določena stopnja imunitete.

Odbor izdaja pravila v zvezi z vodenjem odbora, pravila o postopkih v zvezi z nalogami vodenja preiskav in zaslišanj, pravila, s katerimi se predpišejo izobrazbene in izkustvene kvalifikacije, na podlagi katerih je mogoče zaprositi za izdajo (delovnega) dovoljenja, kakor tudi pogoje, ki jih je potrebno izpolnjevati, da bi bilo takšno dovoljenje mogoče podaljšati, vključno z vsebino programa stalnega poklicnega izobraževanja, pravila na področju primernosti delovanja oseb z (delovnimi) dovoljenji, pravila, ki določajo poklicne standarde delovanja oseb z (delovnimi) dovoljenji, pravila o uporabi naziva 'Certified Public Accountant' in/oziroma 'CPA' in pravila v zvezi z izvajanjem nadzora nad revizijskimi družbami in revizorji ('peer review').

V 5. členu UAA 2005 so opredeljeni pogoji, ki jih mora posamezna oseba izpolnjevati, da bi lahko zaprosila za izdajo (delovnega) dovoljenja. Takšno dovoljenje je lahko izdano zgolj osebi s primernimi moralnimi kvalitetai, osebi, ki izpolnjuje zahteve na izobrazbenem in izkustvenem področju in lahko dokaže, da je uspešno opravila preizkus zahtevanih strokovnih znanj in usposobljenosti. Da bi pooblaščen revizor v Združenih državah Amerike lahko uporabljal pripono 'CPA', mora imeti (delovno) dovoljenje. V primeru, da odbor presodi, da posameznik nima primernih moralnih kvalit, sestavi pisno poročilo, v katerem kandidatu obrazloži razloge, zaradi katerih ni bila odobrena izdaja (delovnega) dovoljenja.

⁵⁰ *Uvod UAA 2005, str. UAA-ii, enajsti odstavek*

Zahteve UAA 2005 na *izobrazbenem področju* so naslednje. Kandidat, ki želi pristopiti k opravljanju preveritve znanj in usposobljenosti, mora imeti diplomo univerze ali njej primerljivo diplomu s področja računovodskih znanj. V primeru, da je od datuma pridobitve diplome preteklo več kot pet let, je kandidat dolžan opraviti dodatno izobraževanje v obsegu 150 semestralnih ur s področja računovodskih znanj na ravni univerzitetnega izobraževanja. Preizkus znanj, katerega uspešna oprava je pogoj za izdajo (delovnega) dovoljenja, se izvaja skozi vse leto. Njegov cilj je preveriti znanje kandidatov na področjih računovodenja, revidiranja in davčnega ter gospodarskega prava. V primeru prve predložitve vloge za izdajo (delovnega) dovoljenja mora kandidat predložiti dokazila o (najmanj) *enoletnih delovnih izkušnjah*, ki jih je pridobil pri opravljanju storitev ali svetovanj na področjih računovodstva, revizije finančnih poročil, poslovnega, finančnega in davčnega svetovanja ter drugih podobnih področjih. Kandidat mora imeti *potrdilo* izdano v obliki, ki je predpisana s pravili odbora. Pridobljene izkušnje se priznajo ne glede na to, ali jih je kandidat pridobil v zvezi z delom, opravljenim v državnih ustanovah, industriji, na področju izobraževanja, ali pa pri opravljanju del, v zvezi s katerimi so potrebna javna pooblastila.

V 6. členu UAA 2005 je določeno, da odbor (delovno) dovoljenje izda ali ga podaljša osebam, ki vložijo zahtevano vlogo in predložijo dokumentacijo, iz katere je razvidno, da izpolnjujejo pogoje, predpisane v 5. členu UAA. Imetnik takšnega dovoljenja sme dejavnosti s področja preverjanja finančnih poročil opravljati samo v (revizijski) družbi, ki razpolaga z dovoljenjem, izdanim skladno z določili 7. člena UAA. Delovno dovoljenje se izda ali podaljša za obdobje največ treh let. Posameznik, ki že ima (delovno) dovoljenje, lahko takšno dovoljenje podaljša pod pogojem, da je vključen v program (stalnega) izobraževanja. Vsebina programa (stalnega) izobraževanja se mora ujemati z zahtevami pravil, ki jih sprejemajo revizijski odbori, odobreni pa morajo biti tudi s strani NASBA in AICPA. .

V 7. členu UAA 2005 so predpisani pogoji, pod katerimi posamezna družba lahko zaprosi za izdajo dovoljenja, na podlagi katerega sme opravljati dejavnosti s področja revizije finančnih poročil. Izraz '*dejavnosti s področja revizije finančnih poročil*' v tem primeru obsega:

- (i) revidiranje računovodskih izkazov, skladno z določili "Statements on Auditing Standards" (okrajšano: SAS);
- (ii) pregledovanje finančnih poročil, skladno z določili "Statements on Standards for Accounting and Review Services" (okrajšano: SSARS);
- (iii) preverjanje vsebine finančnih informacij o bodočem poslovanju, skladno z določili "Statements on Standards for Attestation Engagements" (okrajšano: SSAE) in
- (iv) posle, opravljene skladno s pravili, ki jih sprejema PCAOB.

Odbor dovoljenje izda oziroma podaljša (revizijskim) družbam, ki predložijo predpisano vlogo in uspejo dokazati, da izpolnjujejo pogoje, predpisane v 7. členu UAA. Da bi posamezna družba lahko opravljala dejavnosti s področja revidiranja finančnih poročil in

uporabljala naziv 'pooblašчени revizorji' ali 'revizijska družba', mora pridobiti posebno dovoljenje, ki ga izda odbor. Določila 7. člena UAA 2005 se uporabljajo tudi za revizorja posameznika⁵¹.

8. člen UAA 2005 določa, da se dovoljenje revizijski družbi izda ali podaljša za obdobje največ treh let, njegova veljavnost pa lahko preneha kadar koli pred njegovim potekom, če so za to podani razlogi, ki veljavnost dovoljenja ukinjajo na podlagi določil UAA 2005. Družba lahko zaprosi za izdajo dovoljenja, če lahko dokaže, da lastništvo družbe v smislu najpomembnejših zadev (finančne zadeve, glasovalne pravice) pripada osebam, ki imajo (delovno) dovoljenje. Glede na dejstvo, da so solastniki revizijskih družb lahko tudi osebe, ki nimajo (delovnih) dovoljenj, mora poslovodstvo takšne družbe poskrbeti za to, da bo družba delovala skladno s pravili, določenimi z UAA 2005. Dodatni pogoj za to, da odbor podaljša (delovno) dovoljenje posamezni revizijski družbi, je, da se v zvezi z njenim delovanjem ne več kot enkrat v treh letih opravi nadzorni pregled 'peer review'⁵². Takšen pregled mora biti opravljen skladno z določili posebnih pravil, ki jih sprejme odbor.

UAA 2005 v 10. členu določa razloge, zaradi katerih odbor lahko ukine veljavnost izdanih dovoljenj, zavrne podaljšanje njihove veljavnosti, omeji obseg izdanega dovoljenja, izreče denarno kazen ali dovoljenje izda zgolj kot pogojno izdano dovoljenje. Veljavnost izdanega (delovnega) dovoljenja se ukine, če je bilo pridobljeno na nepošten način, s prevaro ali z goljufijo. Ukine se (lahko) tudi zaradi disciplinskih ukrepov revizorju, izrečenih s strani organov revizijskega odbora kot posledica kršitev poklicnih standardov.

V 11. in 12. členu UAA 2005 so določeni postopki, ki jih odbor opravi v primerih, ko pridobi prijavo ali informacijo o nespoštovanju predpisanih pravil.

Glede dokumentacije in delovnih papirjev, ki jih revizor pridobi oziroma tvori med izvedbo postopkov revidiranja, 19. člen UAA 2005 ne določa obdobja obveznega hranjenja tovrstne dokumentacije in delovnih papirjev. Določa zgolj, da obdobje hranjenja dokumentacije opredeli revizor sam in pri tem upošteva določila predpisov zvezne države, na področju katere deluje.

V 21. členu UAA 2005 je določen časovni okvir revizorjeve (odškodninske) odgovornosti do oseb, ki jim je bila škoda povzročena zaradi malomarne izvedbe revizijskih postopkov. Revizor je za očitano dejanje tretjim osebam (odškodninsko) odgovoren največ eno leto od dne, ko je bila ugotovljena nepravilnost, vendar največ tri leta od datuma, ko je bilo računovodsko poročilo, v zvezi s katerim je bil oblikovan zahtevek, izdano oziroma so bili v zvezi z njim zaključeni postopki revidiranja. Glede pripoznanih odškodninskih

⁵¹ *Angl. sole practitioner*

⁵² *Opredelevitev nadzora 'peer review' vsebuje 3.(n) člen UAA 2005: "Peer review pomeni študij, oceno(-itev) ali pregled enega ali večih vidikov dela, ki ga je pooblaščen revizor in imetnik (delovnega) dovoljenja ali revizijske družbe opravil(-a) v zvezi s poročili, izdelanimi (izdanimi) v zvezi z revidiranjem finančnih poročil, s strani pooblaščenih revizorjev in imetnikov (delovnega) dovoljenja, ki s pregledano osebo niso povezane (ne poslovno, ne osebno in ne sorodstveno)".*

zahtevkov tretjih oseb se uporablja proporcionalna odgovornost revizorjev, kar v praksi pomeni, da revizor praviloma nikoli ne more odgovarjati za v celoti povzročeno škodo tretjim osebam. Takšno določilo pa ne velja, če je bila škoda tretjim osebam povzročena naklepno.

5. IZVEDBA ZAKONSKO POSTAVLJENIH PRAVIL REVIDIRANJA V PRAKSI

5.1 SPLOŠNO O IZVEDBI ZAKONSKO POSTAVLJENIH PRAVIL REVIDIRANJA V PRAKSI

Iz predstavitve pravnih okvirov ureditev obveznega revidiranja računovodskih izkazov v Republiki Sloveniji, Veliki Britaniji in Združenih državah Amerike je mogoče ugotoviti, da je ureditev področja revidiranja v *zakonodajah* teh držav zelo raznolika. Za ureditev v Republiki Sloveniji je mogoče ugotoviti, da jo poleg določil Zakona o gospodarskih družbah ureja zelo podroben Zakon o revidiranju računovodskih izkazov, ki ureja vsa najpomembnejša področja delovanja revizijske stroke. Na območju Velike Britanije (oziroma Združenega kraljestva) področje revidiranja urejajo predvsem določila Zakona o družbah iz leta 1985, dopolnjena z določili Zakona o družbah iz leta 1989, v Združenih državah Amerike pa to področje urejajo določila Zakona o trgovanju z vrednostnimi papirji iz leta 1934 in določila Sarbanes-Oxleyevega zakona.

Veljavni zakoni, ki v Republiki Sloveniji in v Veliki Britaniji urejajo področje revidiranja, poleg obvezne revizije računovodskih izkazov urejajo tudi tisti del revidiranja računovodskih izkazov, ki ga lahko poimenujemo 'prostovoljno' revidiranje računovodskih izkazov. Za veljavno ureditev obvezne revizije računovodskih izkazov v Združenih državah Amerike pa je značilno, da je na zvezni ravni zakonski okvir revidiranja postavljen zgolj za obvezno revidiranje računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah.

Zaradi navedenega so v poglavje o izvedbi zakonsko postavljenih pravil revidiranja v praksi, predvsem velja to za ureditev v Združenih državah Amerike, vključena tudi področja, ki jih s sprejetimi pravili urejajo poklicna združenja (strokovne organizacije), saj bi bila v nasprotnem primeru primerjava (analiza) delovanja revizijske stroke v praksi v opazovanih okoljih nepopolna.

Revidiranje računovodskih izkazov je zahtevna dejavnost. Zaradi tega so v zvezi z izvedbo zakonsko postavljenih pravil revidiranja v praksi predstavljena zgolj najpomembnejša področja delovanja revizijske stroke.

Področja delovanja revizijske stroke v praksi, predstavljena v nadaljevanju, so: poklicna združenja (strokovne organizacije), ki so na področju revidiranja pooblaščenca izvajati naloge, predpisane v veljavnih zakonih, podeljevanje nazivov revizorjem in dovoljenj za opravljanje revizijske dejavnosti, in pogoji, ki jih morajo posamezniki in družbe izpolniti, da bi lahko opravljali obvezne revizije računovodskih izkazov, nadzor nad revizijskimi družbami in revizorji in standardi revidiranja, ki jih morajo pri revidiranju računovodskih izkazov upoštevati revizijske družbe in samostojni revizorji.

5.2 IZVEDBA ZAKONSKO POSTAVLJENIH PRAVIL REVIDIRANJA V REPUBLIKI SLOVENIJI

5.2.1 Slovenski inštitut za revizijo

V Republiki Sloveniji so vsa najpomembnejša področja delovanja revizijske stroke urejena z določili ZRev-1. Izvajalec predpisanih usmeritev na tem področju je Inštitut, ki opravlja naloge, opredeljene v ZRev-1 in internih aktih Inštituta.

Inštitut je bil (kot zavod) ustanovljen 29. julija 1993. Ustanovila ga je Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Ustanovitelji Inštituta torej niso pooblaščenca revizorji, čeprav takšno možnost vsebuje določilo 2. odstavka 11. člena ZRev-1.

Naloge in pristojnosti Inštituta na področju revidiranja računovodskih izkazov so (12. člen ZRev-1): sprejemanje in objavljane strokovnih standardov, določanje strokovnih znanj in izkušenj, potrebnih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in revizorja, organiziranje strokovnega izobraževanja, izvajanje preizkusov strokovnih znanj in izdaja potrdil o strokovnih znanjih za opravljanje nalog revizorja in pooblaščenega revizorja, odločanje o izdaji in odvzemu dovoljenj za opravljanje storitev revidiranja, nalog pooblaščenega revizorja in revizorja, organiziranje strokovnih izobraževanj, opravljanje drugih strokovnih nalog in storitev, povezanih z razvojem revizijske stroke in drugih strokovnih področij, povezanih z revidiranjem, vodenje registrov revizijskih družb in samostojnih revizorjev, pooblaščenih revizorjev in revizorjev, določanje smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev in opravljanje drugih nalog, določenih z ZRev-1 oziroma statutom Inštituta.

Inštitut nadzira delovanje revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev, ki v njih delujejo (33. člen ZRev-1). Zakonodajalec je tako Inštitutu naložil opravljanje vseh najpomembnejših nalog na področju urejanja revizijske stroke. Podrobneje so naloge Inštituta opredeljene v njegovem statutu.

Svet Inštituta je v letu 1994 sprejel Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev (v nadaljevanju: Kodeks), ki vsebuje načela in pravila, ki jih morajo revizorji v Republiki Sloveniji spoštovati pri opravljanju dejavnosti revidiranja računovodskih izkazov⁵³. Kodeks našteva naslednja *načela*: odgovornost, javni interes, neoporečnost, nepristranskost in neodvisnost in načelo dolžne poklicne skrbnosti ter *pravila*: neodvisnost, neoporečnost in nepristranskost, spoštovanje temeljnih revizijskih načel in slovenskih računovodskih standardov, zaupnost, poklicna skrivnost, plačilo za storitve, reklama in nabiranje naročil, nezdržljivost določenih zaposlitev, ime revizijske družbe in spoštovanje zakonitosti.

Najpomembnejši organ Inštituta na področju revidiranja je *revizijski svet*. Revizijski svet ima devet članov, pri čemer je direktor Inštituta član revizijskega sveta po funkciji. Pet članov revizijskega sveta mora imeti dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja. Te člane revizijskega sveta imenujejo pooblašчени revizorji. Preostali trije člani revizijskega sveta so predstavniki *zainteresirane javnosti*. Imeti morajo ustrezna strokovna znanja in izkušnje s področja računovodstva in financ. Imenuje jih minister, pristojen za finance, pri čemer sta dva na predlog Gospodarske zbornice Slovenije (2. do 4. odstavek 18. člena ZRev-1).

Revizijski svet odloča o izdaji in odvzemu dovoljenj za opravljanje dejavnosti revidiranja, nalog pooblaščenega revizorja in revizorja, opravlja nadzor nad revidiranjem, sprejema *standarde revidiranja* in druga pravila revizijske stroke, določa pogoje za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in revizorja in opravlja druge strokovne naloge, povezane z razvojem revizijske stroke (1. odstavek 18. člena ZRev-1).

5.2.2 Pooblašчени revizorji in revizorji

Na področju revidiranja računovodskih izkazov v Republiki Sloveniji lahko delujejo zgolj pooblašчени revizorji in revizorji (3. odstavek 4. člena ZRev-1). Pooblaščen revizor je fizična oseba, ki je pridobila dovoljenje Inštituta za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, revizor pa fizična oseba, ki je pridobila dovoljenje Inštituta za opravljanje nalog revizorja (29. člen ZRev-1). Za pridobitev *dovoljenja za opravljanje nalog* pooblaščenega revizorja oziroma revizorja mora fizična oseba izpolnjevati naslednje pogoje, ki so v obeh primerih enaki. Potrebna je univerzitetna izobrazba, fizična oseba mora imeti opravljen preizkus strokovnih znanj za opravljanje nalog revizorja oziroma pooblaščenega revizorja in ne sme biti pravnomočno obsojena za kaznivo dejanje zoper premoženje oziroma gospodarstvo. Oseba, ki želi pridobiti dovoljenje za opravljanje nalog revizorja oziroma pooblaščenega revizorja, mora obvladati slovenski jezik. Za pridobitev dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja se namesto najmanj dveletnih delovnih izkušenj na področju revidiranja oziroma notranjega revidiranja (za revizorja) zahtevajo petletne

⁵³ Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev (Revizor 1/94, str. 63 do 71)

delovne izkušnje, od tega najmanj triletno delovno izkušnje pri opravljanju revidiranja, šteto po pridobitvi dovoljenja za opravljanje nalog revizorja (30. in 31. člen ZRev-1).

Inštitut določa vsebine strokovnih znanj in izkušnje, potrebne za opravljanje nalog revizorja in pooblaščenega revizorja. Inštitut je tudi izvajalec izobraževanja za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog revizorja in pooblaščenega revizorja (2. in 3. alineja 2. odstavka 12. člena ZRev-1).

Izobraževanje za pridobitev strokovnih znanj je razdeljeno na splošni in posebni del. V splošnem delu kandidati pridobijo temeljna znanja s področij računovodstva, revizije, poslovnih financ, gospodarskega in davčnega prava ter kvantitativnih metod. Z vseh predhodno navedenih področij (tudi predmetov) morajo kandidati opraviti izpit. Posebni del izobraževanja je razdeljen na štiri predmete: poslovne finance, davki, računovodstvo in revizija. Iz naštetih predmetov morajo kandidati, ki želijo pridobiti strokovna znanja za opravljanje nalog revizorja, opraviti izpite. Izobraževalni program za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja obsega pet predmetov: revizija, računovodstvo, poslovne finance, organizacija in vodenje revizije in davščine. Kandidat, ki pridobiva strokovna znanja za opravljanje nalog revizorja, mora po uspešno opravljenih izpitih izdelati še seminarski nalogi, kandidat, ki pridobiva strokovna znanja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, pa zaključno delo. Kandidati, ki se želijo vpisati v izobraževanje za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, morajo imeti poleg ostalega dovoljenje za opravljanje nalog revizorja. Izobraževanje za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog revizorja obsega 154 ur, za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja pa 114 ur. Uspešno opravljen preizkus strokovnih znanj je eden od pogojev za pridobitev dovoljenja za opravljanje nalog revizorja oziroma pooblaščenega revizorja. Pridobljeno *delovno dovoljenje* za opravljanje nalog revizorja oziroma pooblaščenega revizorja se izda za obdobje dveh let. Njegova veljavnost se vsakič podaljša za dve leti, pod pogojem, da imetnik dovoljenja opravi dodatno strokovno izobraževanje po programu, ki ga določi Inštitut⁵⁴.

Po stanju na dan 31. 12. 2005 je bilo v registra, ki ju Inštitut vodi v zvezi z revizorji in pooblaščenimi revizorji, vpisanih 87 revizorjev z dovoljenjem za opravljanje nalog revizorja in 184 pooblaščenih revizorjev z dovoljenjem za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja⁵⁵.

5.2.3 Revizijska družba

V Republiki Sloveniji je revizijska družba lahko organizirana samo kot gospodarska družba po določilih Zakona o gospodarskih družbah. Organizirana je lahko kot delniška družba, družba z omejeno odgovornostjo, v kateri od oblik osebnih družb in kot samostojni

⁵⁴ Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2005 (Revizor 5/06, str. 98 in 99)

⁵⁵ Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2005 (Revizor 5/06, str. 102)

podjetnik posameznik (38. člen ZRev-1). Revizijska družba mora pred vpisom ustanovitve v sodni register pridobiti *dovoljenje* Inštituta za opravljanje storitev revidiranja. Inštitut takšno dovoljenje izda, če družba dokaže, da izpolnjuje zakonsko predpisane pogoje (48. člen ZRev-1).

Po stanju na dan 31. 12. 2005 je bilo v register, ki ga Inštitut vodi v zvezi z revizijskimi družbami, vpisanih 47 revizijskih družb z dovoljenjem za opravljanje dejavnosti revidiranja. V register revizijskih družb pri Inštitutu na dan 31. 12. 2005 ni bil vpisan noben revizor posameznik⁵⁶.

5.2.4 Nadzor nad revizijskimi družbami

ZRev-1 področje nadzora nad revizijskimi družbami, ki delujejo na področju Republike Slovenije, ureja zelo podrobno (51. do 62. člen ZRev-1). Nadzor nad njimi in v njih delujočimi pooblaščenimi revizorji izvaja Inštitut. Namen nadzora je ugotoviti, ali revizijske družbe in pooblašчени revizorji spoštujejo pravila revidiranja, opredeljena v ZRev-1, in pravila, opredeljena v dokumentu z naslovom "*Hierarhija pravil revidiranja*"⁵⁷. Nadzor nad kakovostjo njihovega delovanja opravljajo osebe, zaposlene na Inštitutu. Na ta način Inštitut izvaja monitoring sistem opravljanja nadzora. Postopek opravljanja nadzora nad revizijskimi družbami je opisan v točki 4.1.1 z naslovom '*Zakon o revidiranju*', zaradi česar v tej točki magistrskega dela navajam zgolj podatke o ukrepih, ki jih je na podlagi določil ZRev-1 Inštitut dosedaj izrekel revizijskim družbam in v njih delujočim pooblaščenim revizorjem. Pooblaščenim revizorjem je bilo v Republiki Sloveniji doslej izrečenih skupno osemnajst javnih opominov in en odvzem dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, revizijskim družbam pa sedemnajst odredb o odpravi kršitev. V zvezi z izrečenimi ukrepi javnega opomina so bile v petih primerih vložene tožbe na Vrhovno sodišče Republike Slovenije⁵⁸.

5.2.5 Standardi revidiranja

V Republiki Sloveniji se pri revidiranju računovodskih izkazov neposredno uporabljajo določila Mednarodnih standardov revidiranja, saj svojih revizijska stroka ni nikoli oblikovala. ZRev-1 njihovo uporabo predpisuje v 2. členu, ko pravi, da *mora* revidiranje računovodskih izkazov potekati na način, določen z zakonom, temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja, ki jih sprejema Inštitut, ter mednarodnimi standardi revidiranja in mednarodnimi stališči o revidiranju, ki jih pri Mednarodnem združenju računovodij (mišljena je Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov) sprejema Mednarodni odbor za pravila revidiranja (mišljen je Odbor za mednarodne standarde

⁵⁶ Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2005 (Revizor 5/06, str. 101)

⁵⁷ Dokument '*Hierarhija pravil revidiranja*' je objavljen v Uradnem listu RS, št. 96/02.

⁵⁸ Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2005 (Revizor 5/06, str. 107)

revidiranja in dajanja zagotovil), in drugimi zakoni, ki urejajo revidiranje računovodskih izkazov posameznih pravnih oseb oziroma druge oblike revizije, in predpisi, izdanimi na njihovi podlagi. Takšno določilo je skladno z določili 26. člena Osme direktive Evropske skupnosti 2006/43/ES.

5.3 IZVEDBA ZAKONSKO POSTAVLJENIH PRAVIL REVIDIRANJA V VELIKI BRITANII

5.3.1 Inštitut pooblaščenih računovodij Anglije in Walesa

Vodilna vloga pri konkretnem urejanju revizijske dejavnosti v Veliki Britaniji (in s tem na področju Združenega kraljestva) pripada poklicnim združenjem revizorjev in računovodij. Za to okolje je značilno, da so bila poklicna združenja revizorjev in računovodij ustanovljena na podlagi interesa delujočih revizorjev in računovodij, saj so na ta način želeli zaščititi svojo stroko (Neal, 2000, str. 9).

Najpomembnejša poklicna združenja revizorjev in računovodij, ki delujejo na področju Združenega kraljestva, so: Inštitut pooblaščenih računovodij Anglije in Walesa (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales; okrajšano: ICAEW), Inštitut pooblaščenih računovodij Irske (The Institute of Chartered Accountants in Ireland; okrajšano: ICAI) in Inštitut pooblaščenih revizorjev Škotske (The Institute of Chartered Accountants of Scotland; okrajšano: ICAS)). Vsakemu izmed njih je skladno z določili veljavne zakonodaje Velike Britanije in Severne Irske pripoznan status nadzornega telesa ('Recognised Supervisory Body'), kar pomeni, da so pristojni za urejanje delovanja revizorjev in revizijskih družb. Vsak izmed njih je kot nadzorno telo pripoznan tudi v Republiki Irski. Vsak izmed naštetih inštitutov lahko opravi registracijo revizorja na predhodno navedenih 'področjih', kar v praksi pomeni, da revizijska družba, registrirana pri katerem koli od teh treh inštitutov, lahko opravi revizijo računovodskih izkazov družbe, ki je ustanovljena na podlagi predpisov, veljavnih na katerem koli od predhodno navedenih področij.

Da bi inštituti lahko opravljali naloge nadzornih teles, morajo sprejeti interna pravila, s katerimi opredelijo način urejanja področja delovanja revizorjev in revizijskih družb. Vsem trem inštitutom pa je, skladno z določili 32. člena CA 1989, priznan tudi status t. i. kvalificiranih teles ('Recognised Qualifying Bodies'), kar pomeni, da članstvo v posameznem inštitutu, podprto z ustreznimi praktičnimi izkušnjami na področju

revidiranja, članu inštituta daje *status* imetnika (primernih) kvalifikacij, na podlagi katerega se, če tako želi, lahko poteguje za pridobitev statusa registriranega revizorja ('registered auditor') (Thomas, 1993, str. 237).

Notranja pravila delovanja in urejanja revizijske stroke ICAEW, ICAI in ICAS so si na moč podobna, zaradi česar v nadaljevanju magistrskega dela podrobneje prikazujem ureditev, ki velja za najpomembnejšega (in tudi najstarejšega) izmed njih, to je za Inštitut pooblaščenih računovodij Anglije in Walesa, ki je po podatkih iz letnega poročila za leto 2005 na dan 31. 12. 2005 združeval kar 127.826 članov⁵⁹.

ICAEW je bil ustanovljen leta 1880. Pobudniki njegove ustanovitve so bili priznani (javni) računovodje, ki so kraljici predložili peticijo za ustanovitev ICAEW, ustanovljen pa je bil kot neprofitna ustanova. Cilja ustanoviteljev sta bila ustrezno ovrednotenje dela računovodij kot celote in promoviranje računovodskega poklica. S prejetjem kraljevega ukaza so bili pripoznani cilji ICAEW, za katere so si prizadevali ustanovitelji. Ukaz je namreč odobril vzpostavitev strogega sistema izpitov, na podlagi katerih je bilo mogoče postati član ICAEW. Že ob ustanovitvi je bil sistem preverjanja znanja razdeljen na dva nivoja, pri čemer kandidat k zaključnemu izpitu ni mogel pristopiti, če ni imel najmanj pet let (ustreznih) delovnih izkušenj oziroma treh let (ustreznih) delovnih izkušenj, pod pogojem, da je diplomiral na kateri koli univerzi Združenega kraljestva. Na podlagi kraljevega ukaza so člani ICAEW pridobili pravico k svojemu imenu dodati oznake, iz katerih je bilo razvidno, da so člani ICAEW. Z istim ukazom je bilo ICAEW podeljeno ime 'The Institute of Chartered Accountants in England and Wales', ki je ostalo nespremenjeno vse do današnjih dni⁶⁰.

Vsebina kraljevega ukaza iz leta 1880 je ostala nespremenjena vse do 21. decembra 1948⁶¹, ko so bila s strani kralja Georga VI ICAEW dodeljena dodatna pooblastila. Na njihovi podlagi je bila opravljena posodobitev besedila izvirne ustanovne listine in drugih aktov ICAEW. Z njimi je bil članom ICAEW omogočen boljši nadzor nad delovanjem ICAEW. Med drugim je 17. člen dopolnitev ustanovitvene listine ICAEW oziroma njegovim organom vodenja podelil pravico do spreminjanja, popravljanja in dopolnjevanja ustanovne listine na svetu ('council') ICAEW.

Naslednja pomembna sprememba ustanovne listine ICAEW je bila opravljena z revizijama v letih 1972 in 1973, ki sta svetu ICAEW podelili pravico, da obsežno administriranje uredi s posameznimi uredbami oziroma pravili. Opredeljen je bil tudi način spreminjanja ustanovne listine s soglasjem (odobritvijo), ki ga (jo) mora podati 'Privy Council'⁶².

⁵⁹ ICAEW Annual Review 2005, str. 2

⁶⁰ Royal Charter of the 11th May 1880

⁶¹ Supplemental Charter by His Majesty King George VI, z dne 21. decembra 1948

⁶² 'Privy Council' predstavlja skupino posameznikov, ki so imenovani zato, da o določeni zadevi svetujejo kraljici ali kralju.

Nazadje so bili notranji akti ICAEW pomembno spremenjeni 8. junija 1993 na posebnem sestanku članov ICAEW. Spremembe je 'Privy Council' odobril dne 8. februarja 1994.

Področja delovanja ICAEW so mnogotera. Zaradi vsebine pričujočega magistrskega dela so v nadaljevanju opisane njegove pristojnosti in delovanje zgolj na področju urejanja revizijske stroke. Vključene so v dokument z imenom **Revizijska pravila in smernice** (Audit Regulations and Guidance, 1995).

Revizijska pravila in smernice so bila s strani ICAEW prvič izdana in objavljena v avgustu leta 1991. Koncem leta 1995 (23. decembra 1995) so inštituti, ki delujejo na področju Združenega kraljestva (ICAEW, ICAI in ICAS), poenotili večino *pravil*, ki veljajo na področju revidiranja računovodskih izkazov. Tako je bilo revidiranje računovodskih izkazov na področju Združenega kraljestva *na poklicnem nivoju* prvič poenoteno. Razlike na posameznih področjih organiziranosti in delovanja revizijske stroke v Združenem Kraljestvu tako izvirajo zgolj iz različnih podlag ustanovitve posameznega inštituta in zaradi različnih zakonskih okvirov, v katerih ti inštituti delujejo.

V predstavitvi ('Introduction') Revizijskih pravil in smernic so navedeni cilji, ki jih z njihovo izdajo poiskujejo zagotoviti inštituti. Našteti so naslednji cilji: vzdrževanje visokih standardov delovanja registriranih revizorjev, vzdrževanje ugleda registriranih revizorjev v *javnosti* in pošteno in dosledno upoštevanje revizijskih pravil. Revizijska pravila veljajo za vse družbe, ki delujejo na področju revidiranja računovodskih izkazov, ne glede na njihovo velikost (Audit Regulation and Guidance, 1995, str. 1).

Revizijske smernice so vključene v sama *pravila revidiranja*, v primerih, kjer to ni mogoče, večinoma zaradi njihovega obsega ali specifičnosti vsebine, ki jo pokrivajo, pa so v Revizijska pravila in smernice vključene posebej v njihov Drugi del ('Part 2')⁶³. V Drugem delu Revizijska pravila in smernice vsebujejo naslednje smernice: Smernico o statusu usposobljenosti in primernosti ('Guidance on fit and proper status'), Smernico o vzdrževanju kompetentnosti ('Guidance on maintaining competence') in Smernico o preverjanju skladnosti z določili revizijskih pravil ('Guidance on monitoring compliance with the audit regulations'). Namen smernic je revizijskim družbam pomagati pri udejanjanju revizijskih pravil.

Registrirani revizorji morajo sprejeta *revizijska pravila* upoštevati brezpogojno. Od njih se zahteva, da⁶⁴:

- revidiranje opravijo neoporečno,
- so neodvisni in da je njihova neodvisnost vidna tudi navzven,
- upoštevajo veljavne revizijske standarde,
- so vsi sodelavci revizijske družbe primerni ('fit and proper') posamezniki,
- so vsi sodelavci v družbi kompetentni in nameravajo pri revidiranju kompetentnost ohranjati tudi v bodoče.

⁶³ *Audit Regulations and Guidance, 1995 (Ver. 06/05), Preface, str. iii*

⁶⁴ *Audit Regulations and Guidance, 1995 (Ver. 06/05), Introduction, str. 1 (točka 3)*

Revizijska pravila je potrebno brati v povezavi⁶⁵:

- z navodili, ki jih je na področju etičnega ravnanja izdal (posamezni) inštitut,
- s trditvami o revizijskih standardih (angl. okrajšava: SAS), izdanimi s strani Odbora za revizijsko prakso (angl. okrajšava: APB),
- s standardi finančnega poročanja (angl. okrajšava: FRS), izdanimi s strani Odbora za računovodske standarde (angl. okrajšava: ASB),
- z določili veljavne zakonodaje, ki v Združenem kraljestvu velja za gospodarske družbe, in
- v povezavi s pravili, ki veljajo na področju zavarovanja poklicne odgovornosti revizorjev.

Spremembe ali dopolnitve *revizijskih pravil* morajo biti objavljene v internih glasilih inštitutov⁶⁶.

Revizijska pravila se uporabljajo za (revizijske) družbe, ki se želijo registrirati na novo, in za že registrirane revizijske družbe, ki so takšen status pridobile na podlagi določil CA 1989.

Revizijska pravila so razdeljena na deset poglavij:

1. poglavje: Splošna določila (z definicijami pojmov in obrazložitvami)
2. poglavje: Primernost in registracija (revizijskih družb)
3. poglavje: Izvedba revizijskega posla
4. poglavje: Kvalificirani posameznik in odgovorni posameznik
5. poglavje: Ureditev statusa določenih oseb, ki delujejo na področju revidiranja
6. poglavje: Delovanje revizijskih družb
7. poglavje: Odbori inštitutov
8. poglavje: Pravila na področju registracije revizorjev in revizijskih družb
9. poglavje: Sodelovanje z odbori inštitutov
10. poglavje: Disciplinski ukrepi

Iz naslovov naštetih poglavij je razvidno, da revizijska pravila urejajo vsa najpomembnejša področja delovanja revizijske stroke. Določajo pogoje za delovanje revizijskih družb in revizorjev, vključno z načinom njihove registracije, opredeljujejo potek izvedbe revizijskega posla in določajo disciplinske ukrepe v primerih, ko revizijske družbe oziroma v njih delujoči revizorji kršijo določila revizijskih pravil.

Velika večina revizorjev v Združenem kraljestvu je včlanjenih v eno od poklicnih združenj računovodij. Za polnopravno članstvo v teh združenjih morajo posamezniki izpolnjevati pogoje, predpisane v njihovih internih aktih. Tovrstna združenja v Združenem kraljestvu določajo poklicne okvire delovanja revizijske in računovodske stroke.

⁶⁵ *Audit Regulations and Guidance, 1995 (Ver. 06/05), Introduction, str. 1 (točka 7)*

⁶⁶ *Inštitut pooblaščenih računovodij Anglije in Walesa izdaja t. i. 'Audit News'.*

5.3.2 Pooblašчени revizorji

CA 1989 v 1. odstavku 25. členu določa, da je za revizorja računovodskih izkazov gospodarske družbe lahko imenovana *samo* oseba, včlanjena v eno izmed s strani države priznanih nadzornih teles. Za revizorja računovodskih izkazov je upravičena biti imenovana skladno s pravili, ki jih sprejme nadzorno telo. Član enega izmed nadzornih teles je skladno z določili člena 4.01 revizijskih pravil *kvalificirani posameznik*, če ima ustrezne (revizijske) kvalifikacije in potrdilo o (ustreznih) delovnih izkušnjah ('Practising Certificate'). Posameznik lahko zaprosi za izdajo potrdila o praktičnih izkušnjah, ko ima najmanj dve leti delovnih izkušenj. V času pridobivanja (revizijskih) kvalifikacij mora opraviti najmanj 144-tedensko splošno usposabljanje, od česar mora najmanj 96 od teh 144 tednov usposabljanja potekati pod nadzorom oseb, ki imajo (revizijske) kvalifikacije. Znotraj obdobja usposabljanja mora najmanj 48 tednov delovati na področju revidiranja računovodskih izkazov v revizijski družbi, ki je vpisana v register pri enem od nadzornih teles. Šele na podlagi pridobljenih praktičnih izkušenj posameznik lahko zaprosi za pripoznavo (revizijskih) kvalifikacij. Pripoznava revizijskih kvalifikacij je trajna⁶⁷.

S pripoznavo revizijskih kvalifikacij pa posameznik še ni upravičen podpisovati revizijska poročila. Posameznik je, skladno z določili člena 4.05 revizijskih pravil, kot sodelavec registrirane revizijske družbe revizijska poročila upravičen podpisovati šele takrat, ko pridobi status *odgovornega posameznika* ('Responsible Individual'). Po pridobitvi statusa *kvalificiranega posameznika* lahko registrirana revizijska družba, znotraj katere takšen posameznik deluje, predlaga, da se ji prizna status *odgovornega posameznika*. Predlog posreduje pristojnemu direktoratu nadzornega telesa. V okviru ICAEW je to 'Professional Conduct Directorate'⁶⁸. Šele s podelitvijo statusa *odgovornega posameznika* je takšna oseba upravičena voditi revizijo računovodski izkazov in podpisati revizijsko poročilo.

Za vzdrževanje statusa *odgovornega posameznika* mora posameznik, skladno z določili člena 3.11 revizijskih pravil, izpolnjevati zahtevo o stalnem strokovnem usposabljanju (Continuing Professional Education; okrajšano: CPE) in zahtevo o dodatnem strokovnem usposabljanju (Post Qualification Education; okrajšano: PQE) oziroma o stalnem strokovnem razvoju (Continuing Professional Development; okrajšano: CPD).

5.3.3 Revizijska družba

Po določilih 2. odstavka 25. člena CA 1989 sta za revizorja računovodskih izkazov v Združenem kraljestvu lahko imenovana tako posameznik kot (revizijska) družba, pod pogojem, da sta vpisana v ustrezen register revizijskih družb pri enem od nadzornih teles.

⁶⁷ ICAEW Members Handbook, sekcija 1.107 (71. do 75. člen)

⁶⁸ ICAEW Audit Qualification - Useful Information and application form, str. 6

Družba ('firm') status *registrirane* revizijske družbe pridobi, ko izpolni pogoje, določene v členu 2.01 revizijskih pravil. Družba mora dokazati, da je sposobna opravljati dejavnost revidiranja računovodskih izkazov ('is a fit and proper firm'), in mora imeti sklenjeno zavarovanje poklicne odgovornosti ('Professional Indemnity Insurance'). Preveritev izpolnjevanja pogojev opravi Revizijski registracijski odbor ('The Audit Registration Committee').

Revidiranje računovodskih izkazov lahko opravljajo (registrirane revizijske) družbe, ustanovljene kot osebne družbe ('partnership') ali kot kapitalske družbe ('limited companies'). V primeru, da je revizijska družba ustanovljena kot kapitalska družba, mora skladno z določili člena 6.02 revizijskih pravil večina glasovalnih pravic pripadati *kvalificiranim posameznikom*, registriranim revizorjem ali kombinaciji obojega. Podobno določilo velja tudi za sestavo poslovnega organa revizijske družbe. Člen 6.03 revizijskih pravil namreč določa, da mora večina glasovalnih pravic v poslovnem organu revizijske družbe pripadati *kvalificiranim posameznikom*, registriranim revizorjem ali kombinaciji obojega. Člen 6.05 revizijskih pravil v primeru revizijskih družb, ki delujejo kot kapitalske družbe, določa tudi, da mora biti vsaka odgovorna oseba takšne družbe hkrati tudi *odgovoren posameznik*.

Po določilu člena 2.01 (c) revizijskih pravil je tudi samostojnemu revizorju ('sole practitioner') priznan status (revizijske) družbe. Posameznik, ki želi delovati kot samostojni (registrirani) revizor, mora za registracijo zaprositi Revizijski registracijski odbor. Vlogi mora priložiti potrdilo o praktičnih izkušnjah, potrdilo o revizijskih kvalifikacijah in dokazila o sklenjenem zavarovanju poklicne odgovornosti.

5.3.4 Nadzor nad revizijskimi družbami

CA 1989 v 30. členu določa, da so *nadzorna telesa* organizacije, ki vzdržujejo in uveljavljajo pravila o tem, pod katerimi pogoji je posamezna oseba upravičena biti imenovana za revizorja računovodskih izkazov gospodarskih družb, in pravila o načinu izvedbe postopkov revidiranja računovodskih izkazov istih.

Z določili 10. točke 11. priloge k CA 1989 je določeno, da morajo nadzorna telesa organizirati učinkovit nadzor ('monitoring') nad registriranimi revizorji. Z izvajanjem nadzora naj bi se zagotovilo spoštovanje *revizijskih pravil*. Po tem, ko je družba enkrat registrirana kot revizijska družba, njeno delovanje nadzira nadzorno telo in tako preverja, ali registrirani revizorji izpolnjujejo predpisane obveznosti. Nadzor nad revizijskimi družbami se opravlja na dva načina. S pregledovanjem nadzornemu telesu dostavljene dokumentacije in z izvajanjem pregledov na sedežih revizijskih družb.

Skladno z določili *Smernice o preverjanju skladnosti z določili revizijskih pravil* (smernico sestavlja petintrideset točk)⁶⁹ morajo revizijske družbe tudi same stalno preverjati, ali izpolnjujejo zahteve predpisov, ki veljajo na področju revizijske dejavnosti. Po določilih člena 3.14 revizijskih pravil mora registrirani revizor vsaj enkrat letno preveriti (opraviti nadzor nad tem), ali deluje skladno z določili revizijskih pravil. Za večino revizijskih družb to pomeni sprejetje metodologije revidiranja in vzpostavitev sistema (notranjih) kontrol, na podlagi spremljave katerega sproti ugotavljajo, ali se sprejeta metodologija revidiranja dejansko uporablja. Metodologija in notranje kontrole se uporabljajo v zvezi z izvedbami posameznih revizij, kakor tudi na področju delovanja revizijske družbe kot celote. Ne glede na velikost revizijskih družb se pričakuje, da bo njihov najpomembnejši cilj ponuditi naročnikom kvalitetno in stroškovno učinkovito storitev revidiranja, ob hkratnem upoštevanju predpisanih standardov revidiranja. Po določilih člena 3.15 revizijskih pravil mora registrirani revizor imenovati najmanj eno osebo ('principala'), odgovorno za spremljanje skladnosti delovanja revizijske družbe z *revizijskimi pravili*. V primeru revizorja posameznika to nalogo opravljal kar odgovorni revizor sam. Principal, odgovoren za spremljanje skladnosti delovanja, je odgovoren za stalno spremljanje, ali registrirani revizor deluje skladno z določili revizijskih pravil, in je hkrati prva povezovalna točka med revizijsko družbo in nadzornim telesom.

Kadar Revizijski registracijski odbor ICAEW odloča o tem, ali registrirani revizor deluje v skladu z določili revizijskih pravil na področju neodvisnosti in neoporečnosti, mora upoštevati (proučiti) vsa relevantna navodila, vsebovana v etičnih standardih, in vse smernice izdane s strani sveta ICAEW (člen 3.16 revizijskih pravil). Kadar Revizijski registracijski odbor inštituta odloča o tem, ali registrirani revizor pri svojem delu upošteva določila revizijskih standardov, standarde kontrole kvalitete ali revizijska pravila, mora upoštevati (proučiti) vsa relevantna stališča, vsebovana v teh standardih, praktična navodila in revizijska pravila (člen 3.17 revizijskih pravil).

V zvezi z urejanjem področja računovodenja v Združenem kraljestvu in z njim povezanim nadzorom nad delovanjem revizijskih družb pa je treba opozoriti na novo organizacijsko postavitev, ki se na tem področju izvaja od začetka leta 2004. V nadaljevanju magistrskega dela predstavljena organiziranost urejanja področja računovodenja predstavlja eno od možnih oblik javnega nadzora nad delovanjem računovodske in revizijske stroke, pri čemer pa je treba opozoriti, da nova organiziranost ne temelji na zakonskih določilih. Spremembe so bile opravljene na podlagi spoznanj upravnih organov in predstavnikov računovodske in revizijske stroke. Nova organiziranost naj bi zmanjšala možnost nastanka škandalov v zvezi s pripravljenimi in revidiranimi finančnimi poročili.

V letu 2003 je bila na podlagi poročila, ki ga je pripravilo ministrstvo za trgovino in industrijo, z (okrajšanim) naslovom 'Swiftovo poročilo'⁷⁰, sprejeta odločitev, da se nadzor nad revizijskimi družbami, ki revidirajo družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi, velike dobrodelne organizacije in pokojninske sklade, prenese na *neodvisno*

⁶⁹ *Audit Regulations and Guidance, 1995 (Ver.06/05), Chapter 3, str. 8–87*

⁷⁰ *Angl. Review of the Regulatory Regime of the Accountancy Profession, oz. 'The Swift Report'*

nadzorno enoto v okviru **Odbora za računovodsko poročanje** (The Financial Reporting Council; okrajšano: FRC), z nazivom **Poklicni nadzorni odbor** (The Professional Oversight Board; okrajšano: POB).

Swiftovo poročilo je pod okriljem FRC postavilo osnove nove ureditve računovodske in revizijske stroke. V aprilu 2004 je FRC, sledeč opravljenemu pregledu in ugotovitvam vlade na področjih poročanja gospodarskih družb, revizije računovodskih izkazov, kakor tudi upravljanja gospodarskih družb, pridobil pomembno vlogo. V Združenem kraljestvu je postal edini neodvisni regulator (urejevalec) računovodske in revizijske dejavnosti⁷¹.

FRC ureja naslednja področja računovodske in/ozroma revizijske dejavnosti⁷²:

- (i) določa in uveljavlja računovodske in revizijske standarde,
- (ii) skrbi za proaktivno uveljavljanje računovodskih in revizijskih standardov in
- (iii) opravlja nadzor nad samoregulacijo poklicnih združenj, ki delujejo na računovodskem in revizijskem področju.

Cilji delovanja FRC so zagotoviti⁷³:

- (i) visoko kakovost poročil, ki jih pripravljajo gospodarske družbe,
- (ii) visoko kakovost revidiranja (računovodskih izkazov),
- (iii) visoke standarde upravljanja podjetij,
- (iv) neoporečnost, ustrezno usposobljenost in preglednost delovanja računovodske stroke in
- (v) učinkovito lastno delovanje kot enotnega neodvisnega regulatorja.

Odbor za računovodsko poročanje (FRC) sestavljajo naslednji organi⁷⁴:

- Odbor za računovodske standarde (ASB),
- Odbor za revizijsko prakso (APB),
- Odbor za aktuarske standarde (BAS),
- Poklicni nadzorni odbor (POB) z Enoto za nadzor revizorjev (AIU),
- Senat za pregledovanje finančnega poročanja (FRRP) in
- Računovodsko preiskovalni in disciplinski odbor (AIDB).

Zaradi vloge, ki jih imajo naštetih organi v Združenem kraljestvu na področjih računovodstva in revidiranja, so v nadaljevanju magistrskega dela prikazani sestave in pristojnosti organov (tudi: organizacij) v sestavi FRC.

Najpomembnejša organa FRC sta upravni odbor in svet FRC. Vseh pet članov *upravnega odbora* FRC imenuje ministrstvo za trgovino in industrijo. Upravni odbor je najpomembnejše telo FRC. Odgovorno je za upravljanje vseh teles FRC. Upravni odbor sprejema strategijo delovanja FRC, pristojen pa je tudi za področje njegovega financiranja.

⁷¹ *The Financial Reporting Council, ICAEW briefing note, str. 1*

⁷² *The Financial Reporting Council, ICAEW briefing note, str. 1*

⁷³ *FRC Regulatory Strategy (December 2004), Aim and objectives, str. 2*

⁷⁴ *FRC Regulatory Strategy (December 2004), Anex A - Organisational structure, str. 9*

Svet FRC sestavlja trideset članov, od tega pet iz upravnega odbora, petindvajset članov pa je izvoljenih s poslovnega področja in področja računovodske stroke. Svet pregleduje in odobrava spremembe znotraj postavljenega okvira upravljanja podjetij v Združenem kraljestvu. Upravnemu odboru svetuje na strateških področjih delovanja FRC. Delovanje FRC financirajo vlada Velike Britanije, organizacije, ki delujejo na področju računovodenja, in družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi vrednostnih papirjev⁷⁵.

Odbor za računovodske standarde (Accounting Standards Board; okrajšano: ASB) vodi deset članski upravni odbor, pri čemer je v šestih podkomitejih ASB zaposlenih petnajst sodelavcev. ASB je v Združenem kraljestvu odgovoren za sprejemanje in izboljševanje računovodskih standardov in standardov korporacijskega poročanja⁷⁶.

Odbor za revizijsko prakso (Auditing Practices Board; okrajšano: APB) postavlja standarde revidiranja in etične standarde ravnanja, ki jih morajo pri svojem delovanju upoštevati revizorji.

APB zastavljene delovne cilje dosega⁷⁷:

- z uveljavitvijo revizijskih standardov, ki predstavljajo temeljne principe in najpomembnejše postopke, ki jih pri revidiranju morajo upoštevati revizorji, ki delujejo na področju Združenega kraljestva in Republike Irske;
- z izdajo smernic o uporabi revizijskih standardov v posebnih okoliščinah in v dolčenih gospodarskih dejavnostih in po potrebi tudi določene smernice v zvezi z novo nastalimi okoliščinami;
- z uveljavljanjem standardov in spremljajočih smernic računovodskim delavcem, ki podajajo razne oblike zagotovil;
- z uveljavljanjem standardov etičnega ravnanja v povezavi z neoporečnostjo, nepristranskostjo in neodvisnostjo zunanjih revizorjev in računovodskih delavcev, ki podajajo zagotovila;
- s prevzemanjem primerne vloge pri razvijanju predpisov, pravil in računovodskih standardov, ki vplivajo na izvedbo revizij in dajanje zagotovil tako doma kot mednarodno;

⁷⁵ FRC Regulatory Strategy (December 2004), *Governance, funding and accountability*, str. 7

⁷⁶ FRC Regulatory Strategy (December 2004), *Anex B - Operating bodies and the Standing on Corporate Governance*, str. 10

⁷⁷ FRC Regulatory Strategy (December 2004), *Anex B - Operating bodies and the Standing on Corporate Governance*, str. 10

- s prispevkom pri razvijanju javnega razumevanja vloge in odgovornosti (zunanjih) revizorjev in tistih računovodskih delavcev, ki dajejo zagotovila, vključno z dejavnostjo pokroviteljstva nad raziskovanji na teh področjih in
- s sodelovanjem z IAASB pri razvoju kvalitetnih MRS in njihovi uveljavitvi na področju Velike Britanije.

APB sestavlja petnajst (15) članov, od česar jih je najmanj 40 % odgovornih posameznikov, ki so skladno z določili CA 1989 sposobni biti imenovani za revizorja računovodskih izkazov, in do največ 60 % takšnih, ki so računovodje, vendar niso vodilno osebje nadzornih teles ali osebe, ki bi bile aktivno udeležene pri vodenju takšnih teles. Prav tako ne smejo biti solastniki revizijskih družb, ki imajo dovoljenje za opravljanje revizij računovodskih izkazov. Organi APB so predsedujoči odboru, podpredsednik odbora, izvršilni direktor odbora in dvanajst drugih članov odbora⁷⁸.

Na sestankih organov APB lahko sodelujejo opazovalci, katerih primarna vloga je APB tekoče obveščati o najpomembnejših spremembah znotraj njihovih organizacij in mu na ta način pomagati z nasveti. Njihova naloga je organizacije, ki jih predstavljajo, tekoče obveščati o dejavnostih APB.

O zadevah, o katerih se razpravlja na srečanjih APB, se odloča na naslednji način⁷⁹:

- za odločitev o uveljavitvi, objavi, spremembi ali umiku (ukinitvi) revizijskega standarda je potrebna večina glasov vseh članov APB ne glede na to, ali so na srečanju prisotni ali ne;
- za odločitev o uveljavitvi, objavi, spremembi ali umiku (ukinitvi) neobveznih obvestil, smernic in drugih aktov, sicer pomembnih za področje revidiranja, je potrebna navadna večina glasov članov APB, ki so prisotni na srečanju, pod pogojem, da je dosežen kvorum;
- o vseh drugih zadevah se odloča z večino glasov dejansko prisotnih na srečanju, s tem da v primeru enakega števila glasov glas predsedujočega šteje dvojno.

V okviru APB deluje tudi t. i. *tehničnopolosvetovalna skupina*. Tehničnopolosvetovalna skupina je bila ustanovljena:

- da bi si APB zagotovil skupino izkušenih delujočih revizorjev. Naloga te skupne je preverjanje vsebine osnutkov dokumentov, ki jih APB pripravlja na področju delovanja revizijske stroke v praksi. Preverjata se njihova tehnična pravilnost in njihova uporabnost v praksi;

⁷⁸ *The Auditing Practices Board's Procedures, str. 1*

⁷⁹ *The Auditing Practices Board's Procedures, str. 1*

- (ii) da bi si APB zagotovil zadostno število izkušenih delujočih revizorjev za delovanje v delovnih telesih APB za revizijsko prakso in
- (iii) da bi se neformalno letno, glede na potrebe tudi pogostejše, izkušeni delujoči revizorji srečevali s predsedujočim in z izvršilnim direktorjem APB. Na takšnih srečanjih naj bi se obravnavale pripombe na delovni program APB in razpravljalo o drugih zadevah, ki jih je potrebno urediti z revizijskimi standardi in/ali smernicami.

V zvezi z delovanjem APB se po potrebi opravijo t. i. *posvetovalni postopki*.

APB si je za obdobje 2006/2007 zadal naslednje naloge⁸⁰. Na področju revizijskih standardov je najpomembnejša naloga APB odzvati se na osnutke standardov revidiranja in stališč o revidiranju, ki jih je Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB), v javno razpravo predložil na podlagi dokumenta z oznako "*The Clarity Project*", kakor tudi biti aktivno udeležen v procesu prevzemanja standardov revidiranja znotraj Evropske skupnosti⁸¹.

Odbor za aktuarske standarde (Board for Actuarial Standards; okrajšano: BAS) sprejema in uveljavlja standarde na področju aktuarstva.

Poklicni nadzorni odbor (Professional Oversight Board; okrajšano: POB) sestavlja deset-članski upravni odbor, pri čemer je v **Enoti za nadzor revizorjev** (Audit Inspection Unit; okrajšano: AIU) zaposlenih sedem (7) sodelavcev. Najpomembnejša naloga tega organa FRC je nadzor nad pravili, ki veljajo na področjih revizijske in računovodske stroke. Kontrolira delo AIU. Z ustanovitvijo AIU so bile velike revizijske družbe, ki delujejo na področju Združenega kraljestva, prvič pregledane s strani neodvisnega nadzora zunaj nadzora, ki ga sicer izvajajo nadzorna telesa. AIU je prvo javno poročilo o ugotovitvah nadzora izdala v juniju 2005⁸².

V **Senatu za pregledovanje finančnega poročanja** (Financial Reporting Review Panel; okrajšano: FRRP) sodeluje štiriindvajset članov. Naloga tega organa FRC je pregledovanje in preiskovanje vsebine finančnih poročil javnih in velikih zasebnih podjetij in pri tem ugotoviti, ali so pripravljena poročila skladna z veljavno zakonodajo in predpisanimi računovodskimi standardi⁸³.

⁸⁰ Navedene so v dokumentu z naslovom: '*Consultation on Auditing Practices Board Work Programme for 2006/07*', str. 4

⁸¹ '*The Clarity Project*' je mogoče razumeti kot spreminjanje mednarodnih standardov v dveh smereh, na eni strani gre za razčiščevanje materiala, ki je trenutno standardom dodan kot stališča o revidiranju, in revizorjem (predvsem majhnih in srednje velikih podjetij) omogočiti lažje razumevanje Mednarodnih standardov revidiranja.

⁸² '*The Professional Oversight Board Publishes the Annual Report from its Audit Inspection Unit*', str. 1

⁸³ '*The Financial Reporting Council (FRC), ICAEW briefing note*', str. 2

Računovodsko-preiskovalni in disciplinski odbor (Accountancy Investigation and Discipline Board; okrajšano: AIDB) sestavlja do največ osem članov upravnega odbora. Njegovo delovno področje je urejanje računovodske stroke⁸⁴.

Upošteva organiziranost in področja delovanja FRC oziroma organov v njegovi sestavi je mogoče skleniti, da je urejanje računovodske in revizijske dejavnosti, kakor tudi nadzor nad njima, v Združenem kraljestvu prešlo pod okrilje ustanove, v kateri niso zastopani le interesi stroke in zainteresirane javnosti, pač pa tudi interesi državnih (upravnih) organov, v tem primeru ministrstva za trgovino in industrijo, ki v upravni odbor FRC imenuje vseh pet članov.

5.3.5 Standardi revidiranja

Do privzema Mednarodnih standardov revidiranja (v nadaljevanju: MSR) so se pri revidiranju računovodskih izkazov v Združenem kraljestvu uporabljali *zgolj* standardi revidiranja ('Auditing Standards') in smernice za revidiranje ('Auditing Guidelines'), ki jih je do oblikovanja APB izdajal Svet za pravila revidiranja (Auditing Practices Committee; okrajšano: APC).

MSR so bili za področje Združenega kraljestva in Republike Irske izdani v decembru 2004. Izdal jih je APB in jih poimenoval Mednarodni standardi revidiranja (Združeno kraljestvo in Irska)⁸⁵. Gre za MSR, izdane s strani IAASB, s tem da so bili, kjer je bilo to potrebno, *dopolnjeni* z vsebino standardov in smernic, ki so se v Združenem kraljestvu na področju revidiranja računovodskih izkazov uporabljali pred njihovo uveljavitvijo.

V nadaljevanju so naštetni vsi trenutno veljavni Mednarodni standardi revidiranja (Združeno kraljestvo in Irska):

- 200 - Namen in splošna načela revizije računovodskih izkazov
- 210 - Določbe o revizijskih poslih
- 220 - Obvladovanje kakovosti revizijskega dela
- 230 - Dokumentacija (posodobljen v januarju 2006)
- 240 - Revizorjeva odgovornost za obravnavanje prevar in napake pri reviziji računovodskih izkazov
- 250 - Spoštovanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov
- 260 - Poročanje o revizijskih zadevah pristojnim za upravljanje
- 300 - Načrtovanje revizije računovodskih izkazov
- 315 - Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe
- 320 - Pomembnost pri reviziji

⁸⁴ *The Financial Reporting Council (FRC), ICAEW briefing note, str. 3*

⁸⁵ *Angl. International Standards on Auditing (UK and Ireland)*

- 330 - Revizorjevi postopki kot odgovor na ocenjena tveganja
- 402 - Revizijske rešitve v zvezi s podjetji, ki uporabljajo storitve drugih organizacij
- 500 - Revizijski dokazi
- 501 - Revizijski dokazi – dodatni napotki za posamezne postavke
- 505 - Zunanje potrditve
- 510 - Začetni revizijski posli – začetni saldi
- 520 - Analitični postopki
- 530 - Revizijsko vzorčenje in drugi izbrani postopki revizijskega preizkušanja
- 540 - Revizija računovodskih ocen
- 545 - Revidiranje meritev in razkritij poštene vrednosti
- 550 - Povezane stranke
- 560 - Kasnejši dogodki
- 570 - Delujoče podjetje
- 580 - Ravnateljske predstavitve
- 600 - Uporaba storitev drugega revizorja
- 610 - Proučevanje notranjerevizijskih storitev
- 620 - Uporaba veščakovih storitev
- 700 - Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih
- 710 - Primerjave
- 720 - Druge informacije o listinah, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze
(posodobljen v prilozi 2006)

V Združenem kraljestvu (in v Republiki Irski) so se Mednarodni standardi revidiranja (Združeno kraljestvo in Irska) dejansko pričeli uporabljati v zvezi z revizijami računovodskih izkazov za poslovno leto (ali za poslovno obdobje, krajše od enega leta), ki se je začelo s 15. decembrom 2004 ali kasneje, in to ne glede na velikost družbe, katere računovodski izkazi so bili revidirani⁸⁶.

APB je leta 2004 objavil tudi pet standardov etičnega ravnanja revizorjev (Ethical Standards; okrajšano: ES). Njihov namen je zagotoviti neodvisnost revizorjev. Standardi etičnega ravnanja opredeljujejo osnovna načela in postopke, ki jih morajo revizorji upoštevati pri revidiranju računovodskih izkazov⁸⁷. Ti standardi so:

- ES 1 - Neoporečnost, nepristranskost in neodvisnost
- ES 2 - Računovodska, poslovna, zaposlitvena in etična razmerja
- ES 3 - Dolgoročna povezava revizorja s podjetjem
- ES 4 - Provizije, ekonomska odvisnost, usmeritve pri ocenjevanju in vrednotenju, kazni, darila in gostoljubnost
- ES 5 - Opravljanje nerevizijskih storitev strankam

⁸⁶ Auditing Practices Board, Publications, Auditing Standards (ISAs (UK and Ireland)), str. 1

⁸⁷ Auditing Practices Board, Publications, Ethical Standards, str. 1

5.4 IZVEDBA ZAKONSKO POSTAVLJENIH PRAVIL REVIDIRANJA V ZDRUŽENIH DRŽAVAH AMERIKE

5.4.1 Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev

Vodilna vloga na področju računovodenja in revidiranja v Združenih državah Amerike pripada Amerškemu inštitutu pooblaščenih revizorjev (v nadaljevanju: AICPA). AICPA pripravlja in objavlja splošno sprejete revizijske standarde (Generally Accepted Auditing Standards; okrajšano: GAAS), ki jih morajo pooblašчени revizorji upoštevati pri revidiranju računovodskih izkazov. AICPA opravlja računovodske raziskave in pri opredeljevanju in pojasnjevanju splošno sprejetih računovodskih načel (Generally Accepted Accounting Principles; okrajšano: GAAP) tesno sodeluje z Odborom za finančno-računovodske standarde (Financial Accounting Standards Board; okrajšano: FASB). AICPA pripravlja in objavlja načela in pravila strokovnega in etičnega ravnanja pooblaščenih revizorjev. Vključena so v Kodeks strokovnega obnašanja⁸⁸. Načela in pravila Kodeksa strokovnega obnašanja opredeljujejo odgovornost stroke do javnosti, strank in poklicnih kolegov. Spoštovati so jih dolžni vsi člani AICPA.

Organizacijo, način delovanja in pogoje včlanitve v AICPA opredeljujejo (notranja) pravila AICPA⁸⁹.

Pravila AICPA so razdeljena na devet področij: poimenovanje in cilji AICPA, včlanitev in izstop iz AICPA, organiziranost in postopki, financiranje in nadzor, zasedanja sveta AICPA in drugih teles AICPA, volitve članov sveta in upravnega odbora AICPA ter zaposlenci AICPA, prenehanje članstva in disciplinski ukrepi, dopolnila pravil AICPA in splošna določila.

Cilji AICPA so navedeni v 101. členu pravil. Ti so: združiti pooblaščene revizorje v Združenih državah Amerike, zastopati in vzdrževati visoke standarde revizijske prakse, pomagati pri vzdrževanju postavljenih poklicnih standardov, zastopati interese pooblaščenih revizorjev, razvijati in izboljševati izobraženost na področju računovodstva in vzpodbujati povezave med pooblaščenimi revizorji Združenih držav Amerike in računovodskimi strokovnjaki iz drugih držav.

Člani AICPA so lahko osebe, ki izpolnjujejo pogoje, določene v 220. členu pravil AICPA. Oseba, ki želi postati član AICPA, mora imeti veljaven in nepreklican certifikat

⁸⁸ *Angl. Code of Professional Conduct*

⁸⁹ *Angl. Bylaws of the American Institute of Certified Public Accountants*

pooblaščenega revizorja, izdan s strani pristojne organizacije, imeti mora opravljen (strokovni) izpit iz računovodstva in iz drugih, z računovodstvom smiselno povezanih področij, predpisanih s strani upravnega odbora AICPA. Osebe, ki na področju revidiranja računovodskih izkazov delujejo bodisi kot lastniki bodisi kot zaposleni revizijskih družb in jim je bilo delovno dovoljenje podeljeno za obdobje, daljše od dveh let, morajo biti vključene v program nadzora, ki ga izvaja AICPA. Osebe, ki jim je bila sposobnost pristopiti k opravi izpita iz računovodstva in drugih smiselno povezanih področij, predpisanih s strani upravnega odbora AICPA, priznana po letu 2000, morajo na eni od akreditiranih univerz opraviti izobraževanje s področja računovodstva v obsegu 150 semestralnih ur in imeti diplomu ali njej ustrezen ekvivalent.

Po določilih 250. člena pravil AICPA ima član AICPA pravico uporabljati oznako 'član AICPA' ('Member of the AICPA'), družba, ki je član AICPA, pa ima pravico uporabljati oznako 'člani AICPA' ('Members of the AICPA'), vendar le v primeru, če so vsi v njej delujoči pooblašчени revizorji člani AICPA.

Pogoji vzdrževanja članstva v AICPA so opredeljeni v 230. in 230R. členu pravil AICPA. Član AICPA mora za vzdrževanje članstva plačevati (letno) članarino, katere višino določi svet AICPA, spoštovati mora pravila, ki jih sprejmejo organi AICPA, in pravila, določena v Kodeksu strokovnega obnašanja. Član AICPA se mora stalno izobraževati skladno s pravili, ki jih določa svet AICPA. Za vzdrževanje članstva v AICPA pa mora njen član dejavnost revidiranja računovodskih izkazov opravljati v (revizijski) družbi, ki je vključena v nadzor AICPA, ali v (revizijski) družbi, ki revidira računovodske izkaze družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah. Revizijska družba, ki revidira računovodske izkaze družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah, mora biti skladno z določili 102. člena SARBOX-a vpisana v register pri PCAOB.

5.4.2 Pooblašчени revizorji

Oznako računovodja ('Accountant') lahko v Združenih državah Amerike uporabljajo osebe, ki opravljajo računovodsko dejavnost, vendar pa lahko oznako 'pooblašчени revizor' ('Certified Public Accountant'; okrajšano: 'CPA') uporabljajo zgolj osebe, ki so izpolnile predpisane izobrazbene, izkustvene in etične zahteve ter so opravile izpit za pooblaščenega revizorja. Šele ob izpolnitvi teh pogojev se posamezni osebi s strani enega od revizijskih odborov, ki sicer delujejo v vseh zveznih državah Združenih držav Amerike, podeli dovoljenje (licenca), na podlagi katerega lahko opravlja dejavnost revidiranja računovodskih izkazov. Samo pooblašчени revizorji lahko opravljajo revizije računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah⁹⁰. Takšni revizorji so pod posebnim (dodatnim) nadzorom PCAOB in SEC.

Prvi pogoj za to, da posameznik v Združenih državah Amerike lahko pristopi k pridobivanju naziva pooblaščenega revizorja, je zaključen študij računovodstva na

⁹⁰ *Frequently Asked Questions About The AICPA, str. 1*

univerzitetnem nivoju. Pri tem mora študij računovodstva obsegati najmanj 150 ur (5(c). člen UAA 2005).

Naslednja zahteva je uspešno opravljen (enotni) izpit za pooblaščenega revizorja ('Uniform CPA Examination'), nad katerega vsebino in izvedbo preverjanj bdita AICPA in Zveza državnih odborov za revizijo (v nadaljevanju: NASBA). (5(d). člen UAA 2005).

Izpit za pridobitev naziva pooblaščenega revizorja je *drugi pogoj* na poti k pridobitvi dovoljenja (licence) za opravljanje revizij računovodskih izkazov. Cilj uspešno opravljenega izpita za pooblaščenega revizorja je, da posameznika pripusti k opravljanju poklica revizorja šele takrat, ko dokaže ustrezno stopnjo znanja in usposobljenosti (5(d). člen UAA 2005).

Preverjanje znanj in usposobljenosti se izvaja v imenu državnih revizijskih odborov. Skupno ga izvajajo naslednje institucije: AICPA, NASBA in Thomson Prometric. Pri tem je AICPA odgovoren za področje razvoja in ocenjevanja preverjanja, NASBA za bazo podatkov posameznih državnih revizijskih odborov, Thomson Prometric pa za logistično povezavo s posameznimi pooblaščenimi centri, v katerih se opravlja testiranje kandidatov. Preverjanje znanj in usposobljenosti se opravi zgolj v predpisanem računalniško podprtem formatu in je na voljo v štiriinpetdesetih (pooblaščenih) izpitnih centrih prav toliko pravnih območij⁹¹.

Izpit za pridobitev naziva pooblaščenega revizorja je sestavljen iz štirih sklopov⁹².

Prvi sklop je *področje revidiranja in dajanja zagotovil* ('Auditing and Attestation') in pokriva področja poznavanja postopkov revidiranja, poznavanja splošno sprejetih revizijskih standardov in standardov na področju dajanja zagotovil, kakor tudi usposobljenost kandidatov za uporabo teh znanj v praksi.

Drugi sklop je *področje poslovnega okolja in uporabljanih (poslovnih) konceptov* ('Business Environment and Concepts') in pokriva znanja na področju splošnega gospodarskega okolja in poslovnih konceptov, ki jih kandidat mora poznati, da bi razumel osnovne (poslovne) razloge posameznih transakcij in računovodsko obravnavo opravljenih transakcij, kakor tudi usposobljenost kandidatov ta znanja uporabiti v praksi.

Tretji sklop je *področje poslovnih financ in poročanja* ('Financial Accounting and Reporting') in pokriva poznavanje splošno sprejetih računovodskih načel na področju gospodarskih družb, neprofitnih organizacij in vladnih ustanov, kakor tudi usposobljenost kandidatov ta znanja uporabiti v praksi.

Četrty sklop je *področje veljavnih predpisov* ('Regulation') in pokriva poznavanje (zvezne) davčne zakonodaje, pravil etičnega ravnanja, poklicne in pravne odgovornosti in

⁹¹ CPA Computer-Based Examination FAQs. General information, str. 1

⁹² CPA Computer-Based Examination FAQs. General information, str. 2

zakonodaje na področju delovanja gospodarskih družb, kakor tudi usposobljenost kandidatov ta znanja uporabiti v praksi.

Pred prijavo na preverjanje znanj mora kandidat izbrati eno od pravnih območij, na področju katerega namerava opravljati izpit, pridobiti prijavne dokumente in izpolnjene posredovati pooblaščenemu izpitnemu centru, pri katerem bo opravljal preveritev znanj.

Vendar tudi opravljen izpit za pooblaščenega revizorja posamezniku še ne dovoljuje uporabe naziva 'pooblaščen revizor'. Da bi posameznik k svojemu imenu in priimku lahko dodal oznako 'CPA', mora izpolniti tudi zahteve, predpisane na področju praktičnih izkušenj. Člen 5(f) UAA 2005 predpisuje (najmanj) enoletne delovne izkušnje. Pridobiti jih je mogoče z opravljanjem storitev ali svetovanj na področjih računovodstva, revizije finančnih poročil, poslovnega svetovanja, finančnega svetovanja, davčnega svetovanja in drugih podobnih področjih. Pridobljene izkušnje se priznajo ne glede na to, ali jih je posameznik pridobil v zvezi z delom, opravljenim v državnih ustanovah, industriji, na področju izobraževanja, ali pa pri opravljanju del, v zvezi s katerimi so potrebna javna pooblastila.

Revizijski odbor izda dovoljenje za opravljanje nalog revidiranja posamezni osebi na podlagi predložitve predpisane vloge. Vlogi mora biti priložena dokumentacija, iz katere je razvidno, da kandidat izpolnjuje pogoje, predpisane v 5. členu UAA 2005. Pred izdajo dovoljenja revizijski odbor preveri tudi izpolnjevanje pogojev na področju etičnih zahtev ('good moral character').

Imetnik dovoljenja sme dejavnost revidiranja računovodskih izkazov opravljati samo v (revizijski) družbi, ki ima dovoljenje, izdano skladno z določili 7. člena UAA 2005. Delovno dovoljenje se izda ali podaljša za obdobje največ treh let. Posameznik, ki dovoljenje že ima, ga lahko podaljša pod pogojem, da je vključen v program (stalnega) izobraževanja (8. člen UAA).

5.4.3 Revizijska družba

V 7. členu UAA 2005 so določeni pogoji, pod katerimi posamezna družba lahko zaprosi za izdajo dovoljenja (licence), na podlagi katerega sme opravljati dejavnost revidiranja računovodskih izkazov (oziroma dejavnost 'revidiranja finančnih poročil'). Določila 7. člena UAA 2005 se uporabljajo tudi za revizorja posameznika. S pridobitvijo dovoljenja lahko družba uporabljala oznako 'pooblaščen revizorji' oziroma 'revizijska družba' (7(a). člen UAA 2005).

Dovoljenje za opravljanje revidiranja računovodskih izkazov se revizijski družbi izda ali podaljša za obdobje največ treh let. Družba lahko zaprosi za izdajo dovoljenja, če lahko dokaže, da lastništvo družbe v smislu najpomembnejših zadev (finančne zadeve, glasovalne pravice) pripada osebam, ki imajo dovoljenje za opravljanje nalog revidiranja. Kadar so solastniki revizijske družbe osebe, ki takšnega dovoljenja nimajo, mora

poslovodstvo revizijske družbe poskrbeti, da družba deluje skladno s pravili, določenimi z UAA 2005. Revizijski odbor podaljša (delovno) dovoljenje revizijski družbi pod pogojem, da je bil v obdobju zadnjih treh let opravljen nadzorni pregled ('peer review') njenega delovanja (7. člen UAA 2005).

5.4.4 Nadzor nad revizijskimi družbami

V Združenih državah Amerike nadzor nad revizijskimi družbami, ki opravljajo obvezne revizije računovodskih izkazov, izvaja PCAOB, ki je bil ustanovljen na podlagi določil SARBOX-a (101. člen SARBOX-a). Najpomembnejši cilj ustanovitve PCAOB je vzpostavitev *javnega nadzora nad delovanjem revizijskih družb*, ki revidirajo računovodske izkaze družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah⁹³.

Nadzor nad revizijskimi družbami, ki ne opravljajo revizij računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah, opravlja AICPA. Upravni odbor AICPA je skladno z določili 220R. člena pravil AICPA pooblaščen ustanoviti 'peer review' enoto, ki jo vodi poseben odbor za nadzor (nad revizijskimi družbami). Najpomembnejša naloga te enote AICPA je sprejemanje in izvajanje praktičnih programov nadzora nad člani AICPA in člani državnih združenj, ki opravljajo dejavnosti na področju revidiranja računovodskih izkazov. Posamezniki, ki v odboru za nadzor opravljajo naloge nadziranja, se izberejo z imenovanjem s strani nominacijskega odbora AICPA, izvolijo pa se s strani sveta AICPA.

5.4.5 Standardi revidiranja

V Združenih državah Amerike se v zvezi z obveznimi in neobveznimi revizijami računovodskih izkazov uporabljajo standardi revidiranja, ki jih je sprejel AICPA. PCAOB je te standarde za potrebe revidiranja računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah, privzel v obliki in vsebini, ki je veljala dne 16. aprila 2003. Poimenoval jih je 'začasni revizijski standardi', saj naj bi jih nadomestil z lastnimi standardi revidiranja. Tehnično je bil privzem standardov revidiranja AICPA opravljen na podlagi posebnih *pravil* PCAOB. PCAOB je do 6. februarja 2006 sprejel štiri (lastne) standarde revidiranja⁹⁴:

- AS No. 1: Sklicevanje na standarde (s strani SEC odobren dne 14. 5. 2004)
- AS No. 2: Revidiranje notranjih kontrol, opravljeno v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov (s strani SEC odobren dne 17. 6. 2004)
- AS No. 3: Revizijska dokumentacija (s strani SEC odobren dne 25. 8. 2004)
- AS No. 4: Poročanje o tem, ali predhodno ugotovljene pomembne slabosti še obstajajo (s strani SEC odobren dne 6. 2. 2006)

⁹³ Opisani cilj je kot najpomembnejša naloga PCAOB predstavljen na njegovi predstavitveni spletni strani (<http://www.pcaobus.org/>).

⁹⁴ Glej pojasnila od št. 37 do št. 45.

Uporaba teh (štirih) standardov revidiranja je obvezna v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah.

6. PRIMERJALNOPRAVNI VIDIK POSTAVLJENIH UREDITEV

6.1 Splošno

V štirih poglavjih petega dela magistrskega dela so bili predstavljeni pravni okviri delovanja revizijske stroke v Republiki Sloveniji, Veliki Britaniji (in s tem tudi na področju Združenega kraljestva) in Združenih državah Amerike, v (naslednjih) štirih poglavjih petega dela pa še izvedba zakonsko postavljenih pravil v praksi. V nadaljevanju magistrskega dela so prikazane najpomembnejše razlike med njimi.

Primerjava je opravljena na naslednjih področjih delovanja revizijske stroke:

- obseg veljavnih zakonskih ureditev,
- poklicna združenja (tudi strokovne organizacije),
- pooblaščen revizorji (pogoji, predpisani za pridobitev naziva 'pooblaščen revizor'),
- nadzor nad revizijskimi družbami in
- standardi revidiranja (ki so jih pri revidiranju računovodskih izkazov revizorji dolžni upoštevati).

Čeprav zaradi celovitosti obravnave pravne ureditve revidiranja računovodskih izkazov opisi nekaterih področij delovanja revizijske stroke presegajo obravnavo zgolj obvezne revizije računovodskih izkazov, je primerjava opravljena samo za takšno obliko revidiranja računovodskih izkazov.

6.2 Obseg veljavnih zakonskih ureditev

Za področje zakonske ureditve revidiranja računovodskih izkazov je mogoče ugotoviti, da je med primerjanimi okolji *zakonsko* trenutno najbolj celovito urejena prav v **Republiki Sloveniji**, kar je posledica dejstva, da tovrstna dejavnost do sprejema ZRev ni imela pomembnejše tradicije. Zaradi tega je bilo področje delovanja revizijske stroke najboljše celovito urediti kar s posebnim zakonom. Okvir obveznega revidiranja računovodskih izkazov je predpisan z določili ZGD, torej zakonom, ki ureja delovanje gospodarskih družb. Z določitvijo velikosti kategorij postavk v računovodskih izkazih gospodarskih družb in s taksativnim naštetjem nekaterih drugih (pravnih) oseb, organiziranih na področju gospodarskih dejavnosti, ZGD v Republiki Sloveniji postavlja jasen okvir obveznega revidiranja računovodskih izkazov gospodarskih družb.

V Veliki Britaniji (in s tem na področju Združenega kraljestva) je obseg obveznih revizij opredeljen z določili CA 1989 in v nekaterih drugih zakonih, ki za določene oblike gospodarskih dejavnosti predpisujejo izvedbo obveznih revizij. K reviziji računovodskih izkazov so zavezane vse 'privatne' in 'javne' družbe, ustanovljene po določilih CA 1989, razen tistih, ki ne presegajo kriterijev velikosti, določenih s strani ministrstva za trgovino in industrijo, in mirujoče družbe. Delovanje revizijske stroke je dokaj podrobno zakonsko urejeno kar z določili CA 1985 in CA 1989, pri čemer zakonodajalec veliko nalog in pristojnosti prenaša na nadzorna telesa, ki kot strokovna združenja pooblaščenih računovodij delujejo na področju Združenega kraljestva.

Tako kot v Republiki Sloveniji tudi v Združenem kraljestvu *zakonsko* še ni urejeno področje javnega nadzor(stv)a nad delovanjem revizijskih družb.

V Združenih državah Amerike je obvezno revidiranje računovodskih izkazov predpisano zgolj za družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah. Takšno opredelitev vsebujejo določila ZTVPA 1934 in določila SARBOX-a. V Združenih državah Amerike zakonodaje, ki bi na zvezni ravni celovito urejala delovanje revizijske stroke, ni. Urejanje tega področja je zaupano oblastnim organom posameznih zveznih držav in strokovnim združenjem pooblaščenih revizorjev, med katerimi ima najpomembnejšo vlogo AICPA.

V Združenih državah Amerike je bil s sprejetjem SARBOX-a uveden javni nadzor nad delovanjem tistih revizijskih družb, ki revidirajo računovodske izkaze družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah.

6.3 Poklicna združenja

V Republiki Sloveniji so zakonska pooblastila na področju revidiranja računovodskih izkazov dodeljena zgolj Slovenskemu inštitutu za revizijo (Inštitut). Inštitut je hkrati edina organizacija v Republiki Sloveniji, ki je upravičena opravljati nadzor nad delovanjem revizijskih družb in v njih delujočih pooblaščenih revizorjev in to ne glede na to, ali gre za izvajanje obveznih ali prostovoljnih revizij računovodskih izkazov.

V Veliki Britaniji (in v Združenem kraljestvu) je na podlagi določil CA 1989 podoben status kot v Republiki Sloveniji Inštitutu dodeljen nadzornim telesom, to je strokovnim združenjem pooblaščenih računovodij. Ob izpolnjevanju zakonsko predpisanih pogojev jim status pooblaščenih nadzornih teles dodeli pristojno ministrstvo (ministrstvo za trgovino in industrijo).

V letu 2004 je v Združenem kraljestvu velik del pristojnosti urejanja področja računovodenja in revidiranja prešel na FRC in organizacije v njegovi sestavi. FRC je v tem okolju prevzel vlogo najpomembnejšega neodvisnega urejevalca računovodske in revizijske stroke. Z ustanovitvijo POB je bil na FRC prenešen tudi nadzor nad pravili, ki veljajo na področjih revizijske in računovodske stroke. AIU, organizirana znotraj POB, pa

je pridobila pooblastila za izvajanje nadzora nad velikimi revizijskimi družbami, ki delujejo na področju Združenega kraljestva. Na ta način je, sicer ne s spreminjanjem veljavne zakonodaje, ki sicer ureja področje revidiranja računovodskih izkazov, na področju računovodenja in revidiranja v Združenem kraljestvu velik del pristojnosti prešel na sicer neodvisno organizacijo (FRC) in na organe v njeni sestavi, ki pa ni več zgolj strokovno združenje pooblaščenih računovodij in revizorjev. V njenih organih sodelujejo tudi predstavniki zainteresirane javnosti, vključno s predstavniki oblastnih (upravnih) organov, ki jih imenuje ministrstvo za trgovino in industrijo.

V Združenih državah Amerike je bilo s sprejetjem SARBOX-a veliko pristojnosti, ki so v zvezi z obveznimi revizijami do njegove uveljavitve pripadale AICPA, prenešenih na PCAOB (sprejema računovodske in revizijske standarde, opravlja inšpekcije revizijskih družb, ki revidirajo računovodske izkaze družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah, in vodi register takšnih revizijskih družb). AICPA so preostale pristojnosti v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji ne kotirajo na borzah. Tako je v Združenih državah Amerike prišlo do ostrega ločevanja med obveznim in prostovoljnim revidiranjem računovodskih izkazov.

6.4 Pooblašчени revizorji

Najmanj vsebinskih razlik med ureditvami v opazovanih okoljih je na področju, ki ureja pogoje za pridobitev statusa, na podlagi katerega je posamezni osebi dovoljeno opravljati (obvezne) revizije računovodskih izkazov. Posamezna oseba mora za pridobitev takšnega statusa v vseh primerjanih okoljih izpolniti naslednje osnovne pogoje. Imeti mora univerzitetno ali njej primerljivo izobrazbo, časovno določene praktične izkušnje na področju revidiranja računovodskih izkazov ali na področjih revidiranja primerljivih dejavnosti, opraviti pa mora tudi strokovni izpit pri organizaciji, ki je pooblaščen za izvajanje preverjanja zahtevanih strokovnih znanj. Oseba, ki želi opravljati naloge revidiranja računovodskih izkazov, mora biti v vseh okoljih primerna tudi z vidika izpolnjevanja etičnih zahtev. Ob izpolnjevanju vseh navedenih pogojev kandidat pridobi naziv pooblaščenega revizorja in ob izpolnjevanju dodatnih pogojev še dovoljenje za opravljanje nalog revidiranja računovodskih izkazov. Tako pridobljeni status (naziv) se vpiše v registre, ki jih vodijo Inštitut v Republiki Sloveniji, (pooblaščen) nadzorna telesa na področju Združenega kraljestva in revizijski odbori, delujoči v posameznih zveznih državah Združenih držav Amerike.

V Republiki Sloveniji na področju revidiranja računovodskih izkazov delujejo revizorji in pooblašчени revizorji. Pooblaščen revizor je fizična oseba, ki je pridobila dovoljenje Inštituta za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, revizor pa fizična oseba, ki je pridobila dovoljenje Inštituta za opravljanje nalog revizorja.

Za pridobitev *dovoljenja za opravljanje nalog* pooblaščenega revizorja oziroma revizorja mora fizična oseba izpolnjevati naslednje pogoje, ki so v obeh primerih enaki. Potrebna je

univerzitetna izobrazba, fizična oseba mora imeti opravljen preizkus strokovnih znanj za opravljanje nalog revizorja oziroma pooblaščenega revizorja in ne sme biti pravnomočno obsojena za kaznivo dejanje zoper premoženje oziroma gospodarstvo. Oseba, ki želi pridobiti dovoljenje za opravljanje nalog revizorja oziroma pooblaščenega revizorja, mora obvladati slovenski jezik. Za pridobitev dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja se namesto najmanj dveletnih delovnih izkušenj na področju revidiranja oziroma notranjega revidiranja (za revizorja) zahtevajo petletne delovne izkušnje, od tega najmanj triletno delovno izkušnje pri opravljanju revidiranja, šteto po pridobitvi dovoljenja za opravljanje nalog revizorja. Inštitut določa vsebine strokovnih znanj in izkušnje, potrebne za opravljanje nalog revizorja in pooblaščenega revizorja. Inštitut je tudi izvajalec izobraževanja za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog revizorja in pooblaščenega revizorja.

Predpogoj, na podlagi katerega posamezna oseba v **Veliki Britaniji** lahko pristopi k vlogi za pridobitev revizijskih kvalifikacij, je univerzitetna ali njej primerljiva izobrazba ali zadostne poklicne izkušnje. Takšna oseba mora biti član enega od nadzornih teles. V primeru, da oseba pri univerzitetnem izobraževanju ni pridobila zahtevanih teoretičnih znanj, mora opraviti izobraževanje pri eni od ustanov, ki jih določi ministrstvo za trgovino in industrijo, in opraviti izpite iz predpisanih teoretičnih znanj, ki obsegajo tudi preverjanje, koliko je kandidat usposobljen pridobljena teoretična znanja uporabiti v praksi. Posamezna oseba lahko vlogo za pridobitev revizijskih kvalifikacij posreduje nadzornemu telesu šele takrat, ko ima najmanj dve leti delovnih izkušenj.

Med pridobivanjem kvalifikacij mora kandidat opraviti najmanj 144-tedensko splošno usposabljanje, od tega mora najmanj 96 od teh 144 tednov usposabljanja potekati pod mentorstvom oseb, ki imajo revizijske kvalifikacije. Znotraj obdobja usposabljanja mora posameznik najmanj 48 tednov delovati na področju revidiranja računovodskih izkazov v revizijski družbi, ki je vpisana v register pri enem od nadzornih teles. Na podlagi izpolnjevanja predhodno navedenih zahtev lahko posameznik zaprosi za izdajo potrdila o praktičnih izkušnjah.

Na podlagi pridobljenega (izdanega) potrdila o praktičnih izkušnjah lahko posameznik zaprosi za izdajo potrdila o revizijskih kvalifikacijah. Šele na podlagi pridobitve takšnega potrdila se posamezni osebi podeli naziv pooblaščenega revizorja. Da pa bi takšna oseba lahko podpisovala revizijska poročila, ji mora biti priznan še status odgovornega posameznika. Posameznika, ki ima potrdilo o praktičnih izkušnjah in potrdilo o revizijskih kvalifikacijah, za pridobitev statusa odgovornega posameznika predlaga (registrirana) revizijska družba, v kateri deluje. Revizijska družba posreduje predlog pristojnemu direktoratu nadzornega telesa. S pripoznanjem statusa odgovornega posameznika je kvalificirana oseba upravičena podpisovati revizijska poročila.

V **Združenih državah Amerike** se dovoljenje za opravljanje revizij računovodskih izkazov izda zgolj posamezniku s primernimi moralnimi kvalitetai. Takšna oseba mora izpolnjevati tudi zahteve na izobrazbenem in izkustvenem področju ter imeti opravljen

preizkus zahtevanih strokovnih znanj in usposobljenosti. Dovoljenje se posamezni osebi izda na podlagi vloge, ki jo predloži revizijskemu odboru, delujočem v eni izmed zveznih držav. Če odbor presodi, da posameznik nima primernih moralnih kvalit, sestavi pisno poročilo, v katerem mu obrazloži razloge, zaradi katerih (delovno) dovoljenje ni bilo izdano.

Zahteve na izobrazbenem področju so v Združenih državah Amerike naslednje. Kandidat, ki želi pristopiti k opravljanju preverjanja znanj in usposobljenosti uporabe znanj v praksi, mora imeti univerzitetno diplomo ali njej primerljivo diplomo s področja računovodenja. V primeru, da je od poteka pridobitve diplome preteklo več kot pet let, je kandidat s področja računovodskih znanj na nivoju univerzitetnega izobraževanja dolžan opraviti dodatno izobraževanje v obsegu 150 ur.

Naslednja zahteva je uspešno opravljen izpit za pridobitev naziva pooblaščenega revizorja, za katerega vsebino in izvedbo skrbita AICPA in NASBA.

V Združenih državah Amerike sme posameznik k svojemu imenu in priimku dodati oznako 'CPA' šele takrat, ko izpolni tudi pogoj zahtevanega obsega praktičnih izkušenj. V primeru prve vloge za izdajo delovnega dovoljenja mora kandidat predložiti dokazila o najmanj enoletnih delovnih izkušnjah, pridobljenih na področjih računovodstva, revizije finančnih poročil, poslovnega svetovanja, finančnega svetovanja, davčnega svetovanja in drugih podobnih področjih, pri čemer mora imeti potrdilo, izdano v obliki, ki je predpisana s pravili revizijskega odbora, delujočega v eni izmed zveznih držav.

Ob izpolnitvi zahtev na etičnem, izobrazbenem in izkustvenem področju in ob uspešno opravljenem preizkusu zahtevanih strokovnih znanj in usposobljenosti, ta znanja uporabiti v praksi, revizijski odbor zvezne države, na območju katere bo posameznik deloval, takšni osebi izda (delovno) dovoljenje. Na podlagi pridobljenega delovnega dovoljenja je posamezniku dovoljeno opravljanje revidiranja računovodskih izkazov.

V vseh primerjanih okoljih pooblašeni revizorji revidiranje računovodskih izkazov opravljajo kot samostojni revizorji ali znotraj (registriranih) revizijskih družb.

6.5 Nadzor nad revizijskimi družbami

V **Republiki Sloveniji** je zgolj Inštitut pooblaščen opravljati nadzor nad revizijskimi družbami in v njih delujočimi pooblaščenimi revizorji. To velja tako za obvezne kakor za prostovoljne revizije računovodskih izkazov. Nadzor se opravlja po sistemu 'monitoringa', kar pomeni, da pri nadzorih revizijskih družb ne sodelujejo revizorji, ki poklicno delujejo na področju revidiranja računovodskih izkazov.

Navkljub dejstvu, da tri (zunanje) člane revizijskega sveta Inštituta (od skupno devetih) imenuje minister, pristojen za finance, in dejstvu, da mora Inštitut o svojem delu poročati

Državnemu zboru Republike Slovenije, trenutne organiziranosti nadzora nad delom zakonskih revizorjev v Republiki Sloveniji ni mogoče šteti za obliko javnega nadzor(stv)a, kot jo zahtevajo določila osmega poglavja Osme direktive Evropske skupnosti (2006/43/ES). Takšen nadzor mora biti povsem neodvisen od posameznikov, ki se poklicno ukvarjajo z dejavnostjo revidiranja računovodskih izkazov.

Po določilih 2. odstavka 18. člena ZRev-1 mora imeti pet (torej večina) članov revizijskega sveta *dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja*. Ker revizijski svet Inštituta, skladno z določili 1. odstavka 18. člena ZRev-1, odloča o izdaji in odvzemu dovoljenj za opravljanje dejavnosti revidiranja in nalog pooblaščenega revizorja (in revizorja) ter opravlja nadzor nad revidiranjem, ni težko ugotoviti, da ni izpolnjena temeljna zahteva, ki govori o tem, da mora biti nadzor neodvisen od posameznikov, ki se poklicno ukvarjajo z dejavnostjo revidiranja računovodskih izkazov.

V Veliki Britaniji nadzor nad delom revizijskih družb in v njih delujočih pooblaščenih revizorjev opravljajo nadzorna telesa (po sistemu 'peer review') in AIU, ki je organizirana znotraj POB. AIU opravlja nadzor nad velikimi revizijskimi družbami, in sicer po sistemu 'monitoringa'. Nadzor nad delovanjem revizijske stroke, ki je bil uveljavljen z ustanovitvijo FRC in organov v njegovi sestavi, ni (bil) zakonsko predpisan, zaradi česar ga ni mogoče šteti za obliko javnega nadzor(stv)a, kot ga opredeljujejo določila osmega poglavja Osme direktive Evropske skupnosti (2006/43/ES). ICAEW novo organiziranost urejanja računovodske in revizijske stroke v Veliki Britaniji opredeljuje kot '*neobvezno neodvisno regulativo*' na področju računovodenja⁹⁵.

V Združenih državah Amerike nadzor nad revizijskimi družbami, ki opravljajo obvezne revizije računovodskih izkazov, opravlja PCAOB. To počne po sistemu monitoringa. Iz vsebine 101. člena SARBOX-a, ki med drugim določa tudi *obveznosti* PCAOB, je mogoče nedvoumno ugotoviti, da je v Združenih državah Amerike v zvezi z obveznimi revizijami računovodskih izkazov (že) vzpostavljen sistem javnega nadzor(stv)a.

Nadzor nad revizijskimi družbami, ki ne opravljajo obveznih revizij računovodskih izkazov, opravlja AICPA, in sicer po sistemu 'peer review'.

6.6 Standardi revidiranja

V Republiki Sloveniji se v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov uporabljajo Mednarodni standardi revidiranja, ki jih je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil. Pred njimi so se uporabljale Mednarodne smernice za revidiranje, ki so predhodnica sedaj uporabljanih Mednarodnih standardov revidiranja.

⁹⁵ Predstavljena spletna stran ICAEW: *Accounting and Auditing: History of UK Ethical Standards and Regulations*, str. 1

V Združenem kraljestvu (in v Republiki Irski) in s tem tudi na področju **Velike Britanije** so se Mednarodni standardi revidiranja (Združeno kraljestvo in Irska) pričeli uporabljati v zvezi z revizijami računovodskih izkazov za poslovno leto, ki se je začelo 15. decembra 2004 ali kasneje. Gre za Mednarodne standarde revidiranja, ki jih je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, s tem da so (bili), kjer je (bilo) to potrebno, *dopolnjeni* z vsebino standardov in smernic, ki so se v Združenem kraljestvu na področju revidiranja uporabljali pred pričetkom uporabe Mednarodnih standardov revidiranja.

V **Združenih državah Amerike** je PCAOB do sprejetja lastnih standardov revidiranja (za potrebe izvedbe obveznih revizij) privzel kar standarde (po stanju, veljavnem na dan 16. aprila 2003), ki jih je v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov sprejel AICPA. Poleg teh je PCAOB do vključno februarja 2006 sprejel in objavil še štiri lastne standarde revidiranja, ki so na področjih, ki jih pokrivajo, nadomestili splošno sprejete revizijske standarde (GAAS).

Za področje uporabljanih standardov revidiranja je torej mogoče ugotoviti, da se v Republiki Sloveniji in v Veliki Britaniji v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov uporabljajo Mednarodni standardi revidiranja, v Združenih državah pa se navkljub mnogim pobudam s strani strokovne javnosti⁹⁶ še vedno uporabljajo splošno sprejeti revizijski standardi in standardi revidiranja, ki jih je sprejel PCAOB.

7. PREDLOG MOŽNIH SPREMEMB VELJAVNE UREDITVE V REPUBLIKI SLOVENIJI

Ureditev obvezne revizije računovodskih izkazov v Republiki Sloveniji je primerljiva z ureditvama v Veliki Britaniji in Združenih državah Amerike. Bolj podobna je ureditvi na področju Velike Britanije (opredelitev obveznih revizij v zakonu, ki ureja delovanje gospodarskih družb, uporaba Mednarodnih standardov revidiranja), kar pa ne preseneča. Tako Republika Slovenija kakor tudi Velika Britanija, kot del Združenega kraljestva, morata spoštovati pravno ureditev Evropske skupnosti. Naslednja stopnja poenotenja njunih ureditev bo dosežena zaradi sprejetja Osme direktive Evropske skupnosti 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, ki je pričela veljati 29. junija 2006. V njenem 53. členu je določeno, da morajo države članice sprejeti in objaviti predpise, potrebne za uskladitev z direktivo, najkasneje do 29. junija 2008.

⁹⁶ Pri AICPA je bil koncem devetdesetih let prejšnjega stoletja ustanovljen "International Strategy Special Committee", katerega naloga je bila med drugim proučiti tudi vsebino Mednarodnih standardov revidiranja in posledice morebitne implementacije na delovanje revizorjev v Združenih državah Amerike.

Veljavna zakonska ureditev obvezne revizije računovodskih izkazov v Republiki Sloveniji že sedaj izpolnjuje večino zahtev, določenih z Osmo direktivo Evropske skupnosti 2006/43/ES (Odar, 2006, 108). V primerjavi z veljavnima ureditvama v Veliki Britaniji in v Združenih državah Amerike, kakor tudi v primerjavi z določili Osme direktive Evropske skupnosti 2006/43/ES, pa je mogoče ugotoviti, da način nadzora nad delovanjem revizijske stroke v Republiki Sloveniji ni v celoti primerljiv z ureditvama primerjanih okolij in tudi ne z ureditvijo, ki jo predpisuje Osmo direktiva (poglavje 6.6).

Prav nadzor nad izvedbo obveznih revizij računovodskih izkazov in revizorji, ki jih opravljajo, je področje, ki ga bo v Republiki Sloveniji potrebno spremeniti oziroma dopolniti.

Strinjati se je mogoče s stališčem, ki ga je zavzel direktor Inštituta, da je zaradi zahtev po javnem nadzor(stv)u nad obveznim revidiranjem računovodskih izkazov potrebno spremeniti ZRev-1, v katerega bi bilo smiselno vključiti novo poglavje (Odar, 2006, 110).

Zaradi relativne majhnosti okolja, v katerem delujejo revizijske družbe v Republiki Sloveniji, bo potrebno izbrati takšno organiziranost javnega nadzor(stv)a, da se bo neodvisno in nepristransko izvajal nadzor nad področji, opredeljenimi v 4. odstavku 32. člena Osme direktive Evropske skupnosti 2006/43/ES, hkrati pa bodo v njem zastopani posamezniki, ki odlično poznajo vsebino revizijske stroke in delovanje revizijskih družb v Republiki Sloveniji.

Hkrati s postavitvijo sistema javnega nadzor(stv)a pa bi bilo potrebno tudi preveriti, ali je sedanji način zunanjega preverjanja zagotavljanja kakovosti delovanja revizijskih družb in v njih delujočih pooblaščenih revizorjev optimalen oziroma dovolj učinkovit.

Glede na dejstvo, da bo delovanje revizijske stroke s postavitvijo sistema javnega nadzor(stv)a v Republiki Sloveniji pod neposredno kontrolo zainteresirane javnosti (lastnikov, potencialnih vlagateljev, posojilodajalcev, zaposlencev in tudi državnih inštitucij), bi bilo potrebno razmisliti tudi o smiselnosti sedanje organiziranosti Inštituta, katerega ustanoviteljica je Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Njegovo organiziranost in delovanje bi bilo po mojem mnenju potrebno urediti na način, primerljiv delovanju podobnih inštitucij v Združenem kraljestvu in Združenih državah Amerike.

Ureditev obveznega revidiranja računovodskih izkazov v Republiki Sloveniji se razlikuje od ureditve obvezne revizije v Združenih državah Amerike, kjer je predpisano zgolj za družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah. Zaradi tega ni mogoče zavzeti stališča, da bi bilo rešitve, ki na področju obveznega revidiranja veljajo v Združenih državah Amerike, smiselno prenesti na področje obveznega revidiranja računovodskih izkazov v Republiki Sloveniji.

8. SKLEPNE UGOTOVITVE

V uvodu tega magistrskega dela je bila postavljena temeljna hipoteza, da so zahteve zainteresirane javnosti (lastnikov, potencialnih vlagateljev, posojilodajalcev, zaposlencev in tudi državnih inštitucij) po korektnem delovanju revizijske stroke glavni razlog vse večjega poenotenja pravil, ki urejajo njeno delovanje. Njej podrejena hipoteza pa, da se najpomembnejše spremembe na področju revidiranja računovodskih izkazov v zadnjem času odvijajo na področju urejanja nadzora nad revizijskimi družbami, ki opravljajo obvezne revizije računovodskih izkazov.

Temeljna in njej podrejena hipoteza sta bili preverjeni s proučevanjem (analizo) in primerjavo veljavnih pravnih ureditev revizijske stroke in izvedbe teh ureditev v Republiki Sloveniji, v Veliki Britaniji in v Združenih državah Amerike.

Ker je revidiranje računovodskih izkazov v Republiki Sloveniji relativno nova dejavnost, je bil cilj proučevanja magistrskega dela ugotoviti, ali veljavna ureditev obveznega revidiranja računovodskih izkazov v Republiki Sloveniji pomembno odstopa od ureditev, ki veljajo v primerjanih okoljih, kjer ima revidiranje računovodskih izkazov stoletno tradicijo, in katere so morebitne pomanjkljivosti veljavne ureditve.

Na podlagi opravljene analize in primerjave veljavnih pravnih ureditev ter njihove izvedbe v praksi je bilo ugotovljeno, da je v primerjanih okoljih visoka stopnja poenotenja dosežena na področju vstopnih pogojev, ki jih morajo posamezniki izpolnjevati, da bi lahko opravljali obvezne revizije računovodskih izkazov. Posamezniki, ki želijo opravljati obvezne revizije računovodskih izkazov, morajo v vseh treh opazovanih okoljih izpolnjevati predpisane pogoje na izobrazbenem, izkustvenem in etičnem področju, opraviti pa morajo tudi zahtevani strokovni izpit iz predpisanih znanj.

V vseh opazovanih okoljih revizorji delujejo znotraj revizijskih (gospodarskih) družb ali kot revizorji posamezniki, pri čemer morajo biti revizijske družbe in v njih delujoči pooblaščen revizorji vpisani v ustrezne registre organizacij, ki jim je nalogo vodenja registrov zaupal (naložil) zakonodajni organ. V Republiki Sloveniji registre revizijskih družb, revizorjev in pooblaščenih revizorjev vodi Inštitut, v Veliki Britaniji pooblaščen nadzorno telo (ICAEW), v Združenih državah Amerike pa PCAOB in/oziroma revizijski odbori posameznih zveznih držav. V register revizijskih družb pri PCAOB morajo biti vpisane revizijske družbe, ki revidirajo računovodske izkaze družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah.

Najpomembnejše spremembe in z njimi tudi poenotenje urejanja revizijske stroke pa se v zadnjem času odvijajo na področju nadzora nad delovanjem revizijske stroke, predvsem na področju, ki predstavlja obvezno (zakonsko) revidiranje računovodskih izkazov. Tudi te spremembe (in poenotenje) so pogojene z zahtevami zainteresirane javnosti, kar se odraža v dejstvu, da na področje urejanja revizijske stroke vedno bolj posegajo ustanove, v katerih

so zastopani predstavniki zainteresirane javnosti, vključno s predstavniki, ki zastopajo interese upravnih (oblastnih) organov.

Zaradi omajanega zaupanja zainteresirane javnosti v finančna in revizijska poročila, pripravljena v zvezi z njimi, se od leta 2002 zaostrejejo oblike nadzora nad delovanjem revizijskih družb in revizorjev, ki v njih delujejo. V Združenih državah Amerike je bil s sprejetjem SARBOX-a in z ustanovitvijo PCAOB v revizijsko okolje uveden sistem javnega nadzor(stv)a. Takšna oblika javnega nadzor(stv)a nad revizijsko stroko se s sprejetjem Osme direktive Evropske skupnosti (2006/43/ES) uvaja tudi na področju Evropske skupnosti. Njene članice bodo morale določila te direktive v lastne zakonodaje vključiti najkasneje do 29. junija 2008. Prav zaradi pritiskov zainteresirane javnosti je bil v letu 2004 tudi v Veliki Britaniji vzpostavljen nov način urejanja računovodske in revizijske stroke. Ustanovljen je bil FRC, ki je v Veliki Britaniji na področju urejanja računovodske in revizijske stroke prevzel vlogo edinega neodvisnega regulatorja.

Trši oreh pri poenotenju pravil urejanja revizijske stroke pa predstavljajo strokovni standardi (standardi revidiranja). Do poenotenja med primerjanimi okolji še ni prišlo. V Republiki Sloveniji in v Veliki Britaniji se pri revidiranju računovodskih izkazov uporabljajo Mednarodni standardi revidiranja, ki jih sprejema Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, v Združenih državah Amerike pa tako stroka (AICPA) kot tudi upravni (oblastni) organi (SEC in PCAOB) vztrajajo pri uporabi splošno sprejetih revizijskih standardov (GAAS).

Na podlagi analize in primerjave izvedbe zakonskih pravil revidiranja v praksi je bilo ugotovljeno, da poklicna združenja (strokovne organizacije) tako v Veliki Britaniji (oziroma na področju Združenega kraljestva) kakor tudi v Združenih državah Amerike zaradi zahtev javnosti po preglednem delovanju revizijske stroke izgubljajo določene pristojnosti, predvsem pristojnosti na področju nadzora nad delovanjem tistih revizijskih družb, ki revidirajo računovodske izkaze družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah.

Pri proučevanju in primerjavi ureditev revizijske stroke v opazovanih okoljih je bilo ugotovljeno, da je ureditev obveznega revidiranja računovodskih izkazov v Republiki Sloveniji primerljiva z veljavnima ureditvama v Veliki Britaniji (bolj) in v Združenih državah Amerike (manj). V Republiki Sloveniji je obvezno revidiranje računovodskih izkazov tako kot v Veliki Britaniji predpisano z zakonom (ZGD oziroma CA 1985 in CA 1989), ki ureja delovanje gospodarskih družb, v Združenih državah Amerike pa z Zakonom o trgovanju z vrednostnimi papirji iz leta 1934. Pogoji, ki jih morajo izpolnjevati posamezniki, da bi pridobili naziv pooblaščenega revizorja in dovoljenje (pooblastilo) za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, so v vseh primerjanih okoljih zelo podobni. V vseh treh okoljih lahko revizijska poročila podpisujejo zgolj pooblaščeni revizorji, ki delujejo znotraj revizijskih (gospodarskih) družb ali kot revizorji posamezniki. Revidiranje računovodskih izkazov se v Republiki Sloveniji in Veliki Britaniji opravlja skladno z

določili Mednarodnih standardov revidiranja, v Združenih državah Amerike pa skladno z določili splošno sprejetih revizijskih standardov (GAAS).

Ugotovljeno je bilo, da bo v Republiki Sloveniji nad delom revizorjev, ki opravljajo obvezne revizije računovodskih izkazov, potrebno vzpostaviti sistem javnega nadzor(stv)a, saj nadzor, ki ga na podlagi določil ZRev-1 trenutno opravlja Inštitut, ne izpolnjuje zahtev, ki jih na področju nadzora nad zakonitimi revizorji predpisuje Osmo direktiva Evropske skupnosti (2006/43/ES).

Najpomembnejši sklep magistrskega dela pa je, da je prav javni interes v zvezi z delovanjem revizijske stroke poenotil tisto področje njenega urejanja, ki je po mnenju avtorja magistrskega dela najpomembnejše. To je področje vzpostavitve sistema javnega nadzor(stv)a nad delovanjem obveznega (zakonskega) revidiranja računovodskih izkazov.

9. LITERATURA IN VIRI

9.1 LITERATURA

1. Boynton William C. et al.: Modern Auditing, Seventh edition. New York: John Wiley & Sons, 2001. 1044 str.

2. Drexler Peter M., Could Sarbanes-Oxley Benefit Non-SEC Registrant Audits?
[URL: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2006/606/perspectives/p6.htm>]
19. 6. 2006.
3. Ivanjko Šime, Pivka Hilda Marija, Puharič Krešimir: Pravo mednarodne trgovine.
Ljubljana: Uradni list SRS, 1989. 319 str.
4. Koletnik Franc: Revidiranje, dopolnjena izdaja. Maribor: Univerza v Mariboru,
2005. 424 str.
5. Lando Ole: Principles of European Contract Law in the Third Millenium. Center
for Transnational Law. Münster: Quadis Publ., 1999. str. 73.
6. Manuzi Martin: Update on Statutory Audit (revised 8th Company Law) Directive.
[URL: <http://www.icaew.co.uk/index.cfm?route=134581>], 17. 5. 2006.
7. Miranti Paul J., Jr. et al.: Business and Economic History, Second Series, Volume
Fifteen. Urbana: University of Illinois Press, 1986. str. 93–100.
8. Neal M.: The professionalization of everyone? A comparative study of the
development of the professions in the United Kingdom and Germany. European
Sociological Review. Oxford, Volume 16, Number 1(2000), str. 9–26.
9. Odar Marjan: Organiziranost revizijske stroke v Sloveniji v skladu z Evropsko
direktivo. Zbornik referatov/38. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu,
financah in reviziji. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije: Zveza računovodij,
finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006, str. 99–113.
10. Roussey Robert S., The CPA Journal: The Development of International Standards
on Auditing.
[URL: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/1999/1099/Features/F141099.HTM>],
25. 5. 2006.
11. Skitek Mitja: Zakon o revidiranju. Revizor 3/01-revija o reviziji,
Ljubljana, 2001, št. 3, str. 7–16.
12. Taylor Donald H., Glezen G. William: Revidiranje: zasnove in postopki. Ljubljana:
Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
13. Thomas Colin: Company Law, fourth edition. London: Hodder Stoughton, 1993.
306 str.
14. Turk Ivan: Zakon o revidiranju s komentarjem. Ljubljana: Gospodarski vestnik,
1993. 208 str.

15. Turk Ivan: Pojemovni okvir revidiranja. Revizor 2-3/95-revija o reviziji, Ljubljana, št. 2–3 (1995), str. 127–132.
16. Wallace Wanda A.: Auditing. 2. izdaja. PWS - Kent Publishing Company, Boston 1991, 1193 str.
17. Zameeruddinn Rizvana: The Sarbanes - Oxley Act of 2002: An overview, analysis and caveats. [URL:<http://www.westga.edu/~bquest/2003/auditlaw.htm>], 2. 6. 2006

9.2 VIRI

1. About the PCAOB.
[URL: http://www.pcaobus.org/About_the_PCAOB/index.aspx], 19. 6. 2006.
2. Accounting and Auditing: History of UK Ethical Standards and Regulations.
[URL: <http://www.icaew.co.uk/index.cfm?route=111873>], 5. 9. 2006.
3. AICPA Bylaws and Impelmenting Resolutions of Council.
[URL: <http://www.aicpa.org/about/bylaws/index.html>], 14. 6. 2006.
4. AICPA Membership CPE Requirements Q & A: Answers To The Most Commonly Asked Quesitons On Policies For The CPE Memebership Requirement. [URL: http://www.aicpa.org/about/cpe_q_a.htm], 14. 6. 2006.
5. Audit and Assurance Faculty. Identifying and managing certain risk arising from the inclusion of reports from auditors and accoutants in prospectuses. AAF 02/06.
[URL: <http://www.icaew.co.uk/index.cfm?route=135510.pdf>].
6. Auditing Practices Board: About the APB.
[URL: <http://www.frc.org.uk/apb/about/>], 26. 5. 2006.
7. Auditing Practices Board: Aims & Objectives.
[URL: <http://www.frc.org.uk/apb/about/aims.cfm>], 26. 5. 2006.
8. Auditing Practices Board: Publications: Auditing Standards. (ISAs UK and Ireland). [URL: <http://www.frc.org.uk/apb/publicaitons/isa.cfm>], 26. 5. 2006.
9. Auditing Practices Board: Publications: Ethical Standards.
[URL: <http://www.frc.org.uk/app/publications/ethical.cfm>], 26. 5. 2006.
10. Auditing Practices Board: Standards and Guidance for Auditors 2005.
[URL: <http://www.cch.co.uk/cch2006/cart/details01.asp?id=316>], 25. 5. 2006.
11. Audit Regulations and Guidance, 1995.

- [URL: <http://www.icaew.co.uk/index.cfm?route=120249.pdf>].
12. Bajuk Jože et. al.: Angleško-slovenski pravni slovar. Ljubljana: Prestige Group, 2003.
 13. Campbell L.G.: International Auditing. London: MacMillan, 1985.
 14. Collins Cobuild English Dictionary. London: Harper Collins Publishers, 1995.
 15. Companies Act 1989.
[URL: http://www.opsi.gov.uk/acts/acts1989/Ukpga_19890040_en_1.htm], 1. 6. 2006.
 16. Company Law Reform White Paper.
[URL: <http://www.icaew.co.uk/index.cfm?route=112313>], 17. 5. 2006.
 17. Coopers & Lybrand: Interno gradivo, Auditing 1. London: The Financial Training Company, 1990.
 18. Company Law Reform Bill [HL]: A BILL [as amended in Grand Committee]. London: House of Lords, 2006.
 19. CPA Computer-Based Examinations FAQs. General Information.
[URL: http://www.cpa-exam.org/cpa/computer_faqs_1.html], 19. 6. 2006.
 20. Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS ter razveljavitvi Direktive Sveta 84/253/EGS (Uradni list EU, L 157/49, 9. junij 2006).
 21. Dunn John: Auditing, Theory and Practice, Second Edition. London: Prentice Hall, 1996.
 22. Eighth Council Directive 84/253/EEC (Official Journal L 126, 12. 5. 1984).
 23. Financial Reporting Council. Regulatory Strategy (December 2004).
[URL: [http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/RegulatoryStrategy\(final\).pdf](http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/RegulatoryStrategy(final).pdf)].
 24. Fourth Council Directive 78/660/EEC (Official Journal L 222, 14. 8. 1978).
 25. FRC Operating Bodies.
[URL: <http://www.frc.org.uk/subsidiary>], 26. 5. 2006.
 26. Frequently Asked Question About the AICPA.
[URL: http://www.aicpa.org/about/CPA_vs_accountant.htm], 19. 6. 2006.

27. Grad, Škerlj, Vitorovič: Angleško-slovenski slovar, tretja izdaja. Ljubljana: DZS, 1979.
28. Howard Leslie R.: Auditing, Ninth Edition. London: Macdonald & Evans, 1992.
29. Institute of Chartered Accountants. Members Handbook. Royal Charter of the 11th May 1880.
[URL: http://www1.icaew.co.uk/membershandbook/index.cfm?AUB=TB21_29914/MNXI_29914], 17. 5. 2006.
30. Institute of Chartered Accountants. Members Handbook. Supplemental charter of the 21st December 1948.
[URL: http://www1.icaew.co.uk/membershandbook/index.cfm?AUB=TB21_30160/MNXI_30160], 17. 5. 2006.
31. Interim Standards.
[URL: http://www.pcaobus.org/Standards/Interim_Standards/index.aspx], 12. 6. 2006.
32. Knowledge Guide to International Standards on Auditing.
[URL: <http://www.icaew.co.uk/library/index.cfm?route=112933>], 20. 6. 2006.
33. Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev. Revizor 1/94-revija o reviziji, Ljubljana, 1994, št. 1, str. 63–71.
34. Mednarodne smernice za revidiranje. Služba družbenega knjigovodstva v Republiki Sloveniji: Zveza društev računovodskih in finančnih delavcev Slovenije, 1992. 217 str.
35. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001.
36. Members handbook. Royal Charter, Bye-Laws Regulations.
[URL: http://www.icaew.co.uk/membershandbook/index.cfm?AUB=TB21_29912/MNXI_29912], 17. 5. 2006.
37. Members handbook. Royal Charter, Bye-Laws Regulations. 1.102 Royal Charter of the 11th May 1880.
[URL: http://www.icaew.co.uk/membershandbook/index.cfm?AUB=TB21_29912/MNXI_29912], 17. 5. 2006.

38. Members handbook. Royal Charter, Bye-Laws Regulations. 1.107 Learning & Professional Development Directorate Regulations.
[URL: http://www.icaew.co.uk/membershandbook/index.cfm?AUB=TB21_30199/MNXI_30199], 12. 6. 2006.
39. Poslovni slovar: angleško-slovenski, slovensko-angleški. Ljubljana: DZS, 1996.
40. Reilly V. M. et al.: Montgomery's Auditing. New York: John Wilay, 1990.
41. Review of the Regulatory Regime of the Accountancy Profession.
[URL: <http://www.dti.go.uk/cld/accountancy-review.pdf>]
42. Revija Revizor, 1/1990–5/2006. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1990–2006.
43. Ricchiute David N.; Auditing, Third Edition. Cincinnati: South-Western Publishing, 1992. 805 str.
44. Securities Exchange Act of 1934.
[URL: <http://www.sec.gov/about/laws/sea34.pdf>].
45. Slovar slovenskega knjižnega jezika. Ljubljana: Slovenska akademija znanosti in umetnosti in Znanstvenoraziskovalni center Slovenske znanosti in umetnosti, Inštitut za slovenski jezik Frana Ramovša, 1994.
46. Standards and related Rules.
[URL: http://www.pcaobus.org/Standards/Standards_and_Related_Rules.aspx], 12. 6. 2006.
47. Steps to Become a CPA.
[URL: http://www.cpa-exam.org/get_started/steps.html], 19. 6. 2006.
48. The Audit Qualification (Companies Act 1989) - Useful Information.
[URL: <http://www.icaew.co.uk/index.cfm?route=117963>], 17. 5. 2006.
49. The Combined Code on Corporate Governance – July 2003.
[URL: <http://www.icaew.co.uk/index.cfm?route=118445>], 5. 9. 2006.
50. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales. 125th anniversary year Annual Review 2005. London: Chartered Accountants' Hall.
51. The Professional Oversight Board Publishes the Annual Report from Its Audit Inspection Unit. [URL: <http://www.frc.org.uk/pob/press/pub1137.html>], 6. 8. 2006.

52. The Sarbanes-Oxley Act 2002.
[URL: http://www.pcaob.com/About_Us/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf].
53. Thomas William C. et al.: Auditing: Theory and Practice, Third Edition.
Boston: PWS-KENT Publishing, 1991. 1068 str.
54. Turk Ivan: Zakon o revidiranju s komentarjem. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1993. 208 str.
55. U.S. Securities and Exchange Commission: The Laws that Govern the Securities Industry. [URL: <http://www.sec.gov/about/laws.shtml>], 12. 6. 2006.
56. Whittington O. Ray & Pany Kurt: Principles of Auditing and Other Assurance Services, Thirteenth Edition. Singapore: McGraw-Hill, 2000. 816 str.
57. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/93 do 139/04).
58. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06 in 60/06).
59. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 32/93 in 65/93).
60. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01 in 118/05-5309).