

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**REGULIRANOST POKLICA ZAKONITEGA REVIZORJA IN
MOBILNOST ZAKONITIH REVIZORJEV MED IZBRANIMI
EVROPSKIMI DRŽAVAMI**

Ljubljana, marec 2022

KATJA GROŠELJ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Katja Grošelj, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Reguliranost poklica zakonitega revizorja in mobilnost zakonitih revizorjev med izbranimi evropskimi državami, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko dr. Majo Zaman Groff

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne _____

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 Notranji trg EU	3
1.1 Integracija trga EU	3
1.2 Prost pretok blaga	4
1.3 Prost pretok kapitala	5
1.4 Prost pretok storitev	5
1.5 Prost pretok oseb	6
2 Regulirani poklici	7
2.1 Opredelitev reguliranih poklicev	7
2.2 Opredelitev poklicnih kvalifikacij	8
2.3 Reguliranost poklicev v Evropski uniji	8
3 Reguliranost poklica revizor v izbranih državah	11
3.1 Slovenija	12
3.1.1 Zakonska podlaga	12
3.1.2 Pooblaščen revizor – Agencija za javni nadzor nad revidiranjem	14
3.2 Hrvaška	16
3.2.1 Zakonska podlaga	16
3.2.2 Ovlašteni revizor – Hrvatska revizorska komora	17
3.3 Avstrija	18
3.3.1 Zakonska podlaga	18
3.3.2 Wirtschaftsprüfer – Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer	19
3.4 Nemčija	20
3.4.1 Zakonska podlaga	20
3.4.2 Wirtschaftsprüfer – Wirtschaftsprüferkammer	21
3.5 Švica	22
3.5.1 Zakonska podlaga	22
3.5.2 Diplomierter Wirtschaftsprüfer – EXPERTsuisse	23
3.6 Združeno kraljestvo Velike Britanije in Severne Irske	24
3.6.1 Zakonska podlaga	24
3.6.2 Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)	26

3.6.3	Association of International Accountants (AIA)	28
3.6.4	Associate Chartered Accountant (ACA) - Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW).....	29
3.6.5	Chartered Accountants Ireland (CAI)	31
3.6.6	Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS).....	33
4	Primerjalna analiza regulacije poklica revizor v izbranih državah in možnost mobilnosti revizorjev.....	35
4.1	Primerjava zakonodajnih zahtev	35
4.2	Primerjava poklicnih kvalifikacij	38
4.2.1	Primerjava predpogojev	38
4.2.2	Primerjava kurikuluma	39
4.2.3	Primerjava stroškov pridobitve	40
4.2.4	Primerjava zahtev o stalnem izobraževanju	41
4.3	Primerjava možnosti mobilnosti	42
4.4	Povzetek ugotovitev analize	43
	SKLEP.....	46
	LITERATURA IN VIRI.....	47

KAZALO TABEL

Tabela 1: Minimalni obseg delovnih izkušenj po državah oziroma organizacijah	40
Tabela 2: Primerjava zahtev o stalnem izobraževanju	41
Tabela 3: Primerjava zahtev in pogojev za pridobitev dovoljenja za opravljanje dela zakonitega revizorja	45

SEZNAM KRATIC

angl. - angleško

ACA – (angl. Associate Chartered Accountant), Pooblašчени revizor

ACCA – (angl. Association of Chartered Certified Accountants), Združenje pooblaščenih računovodskih strokovnjakov

AIA – (angl. Association of International Accountants), Združenje mednarodnih računovodij

BGBI – (nem. Bundesgesetzblatt), Zvezni pravni list

CA – (angl. Chartered Accountant), Pooblašчени revizor

CAI – (angl. Chartered Accountants Ireland), Organizacija pooblaščenih revizorjev Irske

EGS – Evropska gospodarska skupnost

EU – Evropska unija

FRC – (angl. Financial Reporting Council), Svet za finančno poročanje

hrv. - hrvaško

ICAEW – (angl. Institute of Chartered Accountants in England and Wales), Inštitut pooblaščenih revizorjev Anglije in Walesa

ICAS – (angl. Institute of Chartered Accountants of Scotland), Inštitut pooblaščenih revizorjev Škotske

IDW – (nem. Institut der Wirtschaftsprüfer), Inštitut revizorjev

IFAC – (angl. International Federation of Accountants), Mednarodna zveza računovodij

KSW – (nem. Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer), Zbornica davčnih svetovalcev in revizorjev

nem. – nemško

PDEU – Pogodba o delovanju Evropske unije

PEU – Pogodba o Evropski uniji

RAB – (nem. Revisionsaufsichtsbehörde), Zvezni nadzorni organ za revizijo

RAG – (nem. Revisionsaufsichtsgesetz) Zakon o revizijskem nadzoru

RAV – (nem. Revisionsaufsichtsverordnung), Odlok o revizijskem nadzoru

SIR – Slovenski inštitut za revizijo

WiPrO – (nem. Wirtschaftsprüferordnung), Zakon o strokovnih predpisih za revizorje

WPK – (nem. Wirtschaftsprüferkammer), Zbornica revizorjev

WTBG – (nem. Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz), Zvezni zakon o reviziji, davčnem svetovanju in povezanih poklicih

UVOD

Enotni trg Evropske unije (v nadaljevanju EU) v pogodbi EU opredeljuje štiri svoboščine: prosti pretok blaga, kapitala, storitev in ljudi (Evropska komisija, 2014). Zaradi svoboščin notranjega trga EU so možnosti mobilnosti državljanov med državami članicami postale veliko lažje. Na temelju svoboščin ima namreč vsak državljan EU pravico do prostega gibanja ter bivanja na ozemljih, ki spadajo pod EU. Poleg bivanja imajo državljani tudi pravico do zaposlitve ter študija v drugih državah članicah EU (Evropski parlament, 2019).

Ko je Republika Slovenija 1. maja 2004 postala članica EU, so tudi slovenski državljani dobili pravico do bivanja ter opravljanja dela v drugih državah članicah. Po podatkih Statističnega Urada Republike Slovenije (2020a) se je izseljevanje iz Slovenije po letu 2004 občutno povečalo.

EU se trudi, da bi postavila pogoje, ki bi stimulirali mobilnost delavcev znotraj notranjega trga. Eden izmed pomembnih korakov k temu cilju je bila postavitve sistema za priznavanje poklicnih kvalifikacij. S to reformo so želeli pospešiti ter poenostaviti postopek priznavanja pridobljenih poklicnih kvalifikacij v drugih državah članicah. Vzpostavili so tudi bazo podatkov o reguliranih poklicih, v kateri so zbrani podatki o vseh reguliranih poklicih po posameznih državah članicah EU, članicah Evropskega gospodarskega prostora (EGP) ter Združenem kraljestvu in Švici (Evropski parlament, 2019).

Poznamo poklice, ki so zaradi narave dela regulirani. Regulirani poklici so torej tisti poklici, za opravljanje katerih mora posameznik opraviti posebne specializacije oziroma pridobiti posebne kvalifikacije in/ali pridobiti poseben naziv. Različne države članice na svojih tleh zahtevajo pridobitev specifičnih nazivov, kar pa strokovnjakom drugih držav članic otežuje prijavo na delovna mesta ter opravljanje nalog poklica (European Commission, 2020a). Eden izmed poklicev, ki se nahajajo v bazi reguliranih poklicev, je tudi zakoniti revizor. Poklic zakonitega revizorja je reguliran v številnih državah članicah, med drugimi tudi v Republiki Sloveniji (European Commission, 2020c). Zakon o revidiranju (Ur. L. RS, št. 65/08, 63/13 – ZS-K in 84/18) opredeljuje zakonitega revizorja kot fizično osebo, ki ima veljavno dovoljenje izdano s strani pristojnih organov držav članic EU za opravljanje obveznih revizij.

Glavni namen magistrskega dela je analizirati pogoje za opravljanje poklica zakonitega revizorja v izbranih evropskih državah s pomočjo primerjalne analize ter ovrednotiti, kakšne so možnosti mobilnosti revizorjev znotraj Evrope. Da bi dosegla glavni namen magistrskega dela, sem si zastavila naslednje cilje:

- predstaviti notranji trg EU;
- opredeliti pojma regulirani poklic ter poklicne kvalifikacije;
- predstaviti regulacije poklica revizor v izbranih evropskih državah;

- primerjati obstoječe regulacije poklica revizor med izbranimi evropskimi državami;
- analizirati možnost mobilnosti slovenskih revizorjev med izbranimi evropskimi državami;
- podati ključne ugotovitve.

Magistrsko delo je sestavljeno iz teoretičnega in raziskovalnega dela. Teoretični del je predstavljen na osnovi domače in tuje strokovne in znanstvene literature. Oprla sem se predvsem na relevantno zakonodajo in publikacije oziroma izjave pristojnih evropskih institucij ter pristojnih institucij izbranih držav. V raziskovalnem delu sem se poslužila komparativne metode, ki sem jo uporabila pri izdelavi primerjalne analize regulacije poklica zakonitega revizorja v izbranih državah ter na tej podlagi primerjala tudi možnost mobilnosti zakonitih revizorjev med državami.

Magistrsko delo je sestavljeno iz štirih poglavij. Najprej se osredotočim na teoretični del, kjer je predstavljen notranji trg EU in definiran pojem reguliranih poklicev in poklicnih kvalifikacij. Nato podrobneje predstavim reguliranost poklica po posameznih izbranih državah in na koncu primerjam reguliranost poklica zakonitega revizorja med izbranimi državami članicami.

V prvem poglavju je podrobneje predstavljen notranji trg EU s poudarkom na temeljnih svoboščinah EU. Najprej se osredotočim na samo integracijo notranjega trga skozi čas, nato pa podrobno opišem vsako izmed štirih temeljnih svoboščin. Pri opisu posameznih svoboščin se osredotočim predvsem na ukrepe, ki so bili sprejeti, da so svoboščine omogočene.

V drugem poglavju magistrskega dela so predstavljeni pojmi reguliranih poklicev ter poklicnih kvalifikacij, na koncu poglavja pa predstavim še, kako EU ureja področje reguliranih poklicev. Pojmi so predstavljeni preko tega, kako jih opredeljujeta slovenska in evropska zakonodaja.

V tretjem poglavju je najprej splošno predstavljena reguliranost poklica zakonitega revizorja. Uvodoma je poglavje osredotočeno na vprašanje, zakaj obstaja potreba po reguliranosti tega poklica. V nadaljevanju pa predstavim še, kako je poklic zakonitega revizorja urejen na splošno v EU. Drugi del tretjega poglavja daje poudarek na reguliranost revizorskega poklica v posameznih izbranih evropskih državah.

V četrtem poglavju so predhodno predstavljene informacije o reguliranosti in poklicnih kvalifikacijah v posameznih državah medsebojno primerjane. Najprej je primerjana zakonodaja, ki ureja področje v posameznih državah zajetih v magistrski nalogi, nato pa so podrobneje primerjane poklicne kvalifikacije potrebne za opravljanje nalog zakonitega revizorja v posameznih državah. Poklicne kvalifikacije so primerjane na podlagi predpogojev, ki jih mora posameznik dosegati, kurikulumu, stroškov povezanih s pridobitvijo ter zahtevah po nadaljnjem usposabljanju imetnikov poklicnih kvalifikacij. Na

koncu poglavja pa primerjam še možnosti mobilnosti zakonitih revizorjev. Magistrsko delo zaključujem s sklepom, v katerem povzemam glavne ugotovitve.

1 NOTRANJI TRG EU

Enotni trg EU, ki ga imenujemo tudi notranji trg, omogoča vsem prebivalcem in pravnim osebam članic EU prosto poslovanje ter gibanje znotraj Unije. Temelj tega predstavljajo v Pogodbi EU opredeljene štiri temeljne svoboščine: prost pretok blaga, kapitala, storitev ter oseb (Evropska komisija, 2014).

1.1 Integracija trga EU

Začetek postavljanja notranjega trga EU sega v leto 1957 s podpisom Pogodbe o Evropski gospodarski skupnosti (v nadaljevanju EGS). Cilj pogodbe je bil ustvariti skupni trg držav članic EGS, med katerimi se osnovni ekonomski dejavniki svobodno gibljejo (Hojnik & Knez, 2015).

Notranji trg EU je že od samega začetka opredeljen v številnih pravnih aktih kot ukrep za povečevanje blaginje. Pogodba o EU (v nadaljevanju PEU) v 3. členu izpostavlja vzpostavitev notranjega trga kot stremljenje k trajnostnemu razvoju Evrope s cilji gospodarske rasti, tehnološkega napredka, znanstvenega napredka ter čim višje stopnje zaposlenosti.

V osemdesetih letih je Evropska komisija pripravila Belo knjigo z opredeljenimi ovirami, ki so omejevale prost pretok znotraj EU ter se v Enotnem evropskem aktu leta 1987 zavezala za dokončno vzpostavitev notranjega trga (Evropski parlament, 2020). V knjigi so prepoznali tri različne skupine ovir notranjega trga: fizične, tehnične ter fiskalne ovire. Primeri ovir iz tistega časa, ki so bili predmet za odpravo, so fizične meje med državami članicami, carinske kontrole, različna pravila poslovanja, zaprtost nacionalnih trgov pri javnih naročilih, različne stopnje trošarin in davkov na dodano vrednost in podobno (Hojnik & Knez, 2015).

Kljub dejstvu, da je bilo do leta 2000 na področju notranjega trga že veliko narejenega, je EU ponovno postavila novo strategijo z namenom postati vodilna svetovna velesila. Največji napredek v obdobju do leta 2010 se je poznal na področjih telekomunikacij, energetike, transporta in poštnih storitev (Evropski parlament, 2020).

V duhu strategije »Evropa 2020« je Evropska Komisija predstavila Akt za enotni trg, ki vsebuje različne ukrepe za spodbujanje gospodarstva ter za povečanje zaposlovanja. V aktu so se osredotočili na izboljšanje mobilnosti podjetij in delavcev, okrepitve varstva potrošnikov, digitalizacijo gospodarstva in nasploh olajšanje življenja ter ustvarjanje priložnosti tako državljanom kot podjetjem držav članic (Hojnik & Knez, 2015).

Danes je eden največjih izzivov notranjega trga EU enotni digitalni trg. Leta 2015 je Komisija objavila Strategijo za enotni digitalni trg Evrope in izrazila cilj prilagoditve zakonodaje in telekomunikacije v skladu s hitro digitalizacijo svetovnega gospodarstva. Ključni koraki opredeljeni v strategiji so vzpostavitev pravil čezmejnega elektronskega trgovanja, cenovno dostopne in kakovostne čezmejne dostave, preprečevanje geografskih blokad, boljši dostop do digitalnih vsebin (področje avtorskih pravic), manjše ovire na področju davka na dodano vrednost pri čezmejnem poslovanju, oblikovanje enakih konkurenčnih pogojev na digitalnem trgu in poskrbeti za čimbolj izkoriščen potencial za rast digitalnega gospodarstva v EU. Potreba po digitalizaciji enotnega trga EU se je pokazala za še večjo med pandemijo koronavirusa. Komisija je pomembnost digitalizacije enotnega trga izpostavila tudi pri ukrepih za okrevanje po krizi (Evropski parlament, 2020).

Notranji trg je torej eden pomembnejših fokusov EU, ki se že od samega začetka neprestano razvija in stremi h konstantni izboljšavi blaginje. Temelj trga so štiri temeljne svoboščine, pri katerih velja, da ni ovir pri njihovem pretoku znotraj meja EU. Notranji trg naj bi v osnovi torej deloval kot trg znotraj ene same države (Trstenjak & Brkan, 2012).

1.2 Prost pretok blaga

Prost pretok blaga je ena izmed temeljnih svoboščin EU, ki potrošnikom znotraj Unije omogoča večji obseg ponudbe in obenem pospešuje konkurenčnost na trgu. Bistvo prostega pretoka blaga je v odstranitvi ter preprečevanju trgovinskih ovir (Prešern, 2003).

Blago je sodišče EU definiralo kot proizvode, ki jim lahko pripišemo monetarno vrednost in jih lahko menjamo na trgu. Prosti pretok velja tako za predmete, ki izvirajo iz članic EU, kot tudi za blago z izvorom iz tretjih držav, ki je v prostem prometu na notranjem trgu (Hojnik & Knez, 2015).

Svoboščino prostega pretoka blaga podrobno ureja Pogodba o delovanju Evropske Unije (v nadaljevanju: PDEU) preko uvedbe carinske unije, prepovedi količinskih omejitev med članicami EU ter s prilagoditvijo državnih monopolov tržne narave (Trstenjak & Brkan, 2012). PDEU preko carinske unije absolutno prepoveduje vse carine in podobne dajatve z enakim učinkom med državami članicami. Obenem PDEU določa tudi skupne carinske tarife za trgovanje s tretjimi državami. Dajatve, ki so med državami članicami vseeno dopustne, so davki, saj se le ti ne štejejo kot dajatve z enakim učinkom kot carine. PDEU določa tudi davčno obravnavo proizvodov med članicami in v 110. členu prepoveduje, da bi bili davki, kot na primer davek na dodano vrednost, višji za izdelke drugih držav članic kot za domače proizvode enake vrste. PDEU prepoveduje tudi količinske omejitve med državami članicami, kot so na primer kvote pri uvozu in izvozu blaga. S prilagoditvijo državnih monopolov tržne narave pa si EU prizadeva odpraviti diskriminacijo med državami članicami pri pogojih nabave ter trženja blaga.

1.3 Prost pretok kapitala

Temeljna svoboda EU je tudi prost pretok kapitala ter plačil, ki dopolnjuje ostale tri svobode. Prost pretok kapitala po prilogi I Direktive 88/361/EGS vsebuje med drugim neposredne naložbe, naložbe v nepremičnine, trgovanje z vrednostnimi papirji, trgovanje z enotami investicijskih skladov, finančna posojila ter kredite in poročstva. Na posameznike določbe prostega pretoka kapitala torej vplivajo v primerih, kot so imetje prihrankov na varčevalnih računih v državi članici, v kolikor ima posameznik v lasti nepremičnino v drugi državi članici, če tam pridobi kredit, kupi delnice podjetja s sedežem v državi članici in podobno.

PDEU v 63. členu, podobno kot za kapital, prepoveduje tudi vse ovire pri plačilih med državami članicami. Z Direktivo 2015/2366 o plačilnih storitvah je bilo zagotovljeno, da so vsa plačila med državami članicami tako enostavna in varna, kot so znotraj posameznih držav članic. Pomembno orodje, ki je bilo oblikovano, je enotno območje plačil v evrih oziroma SEPA (Evropski parlament, 2020).

Prednosti prostega pretoka na tem področju so predvsem boljši pogoji za investicije ter povečanje ponudbe kapitala (Hojnik & Knez, 2015).

1.4 Prost pretok storitev

Svoboda opravljanja storitev po PDEU velja za vse vrste storitev, ki se opravljajo za plačilo in niso urejene z določbami ostalih svobod. Bistvo svobode je, da se storitve na notranjem trgu EU lahko svobodno opravljajo ne glede na to, kje imata sedež izvajalec in prejemnik storitve. Primer prostega pretoka storitev so recimo zdravstvene storitve, saj se pacienti lahko zdravijo tudi v drugih članicah EU, dandanes pa je največji poudarek na storitvah na daljavo, ko lahko poslovno svetovanje poteka elektronsko, preko spleta strankam s sedežem v drugi državi članici (Trstenjak & Brkan, 2012).

PDEU prepoveduje diskriminacijo opravljanja storitev na podlagi državljanstva ter poudarja pravico, da lahko ponudniki v drugi državi članici opravljajo storitve pod takimi pogoji kot državljani te države članice. Prepoveduje se tudi kakršno koli sicer nediskriminatorno omejevanje svobode opravljanja storitev, ki bi dajalo prednost domačim ponudnikom ali kako drugače oviralo ponudnike iz drugih držav članic. Kot primer take vrste omejevanja Trstenjak in Brkan (2012) navajata primer sodbe iz Belgije, ko je Sodišče EU presodilo, da so z uvedbo davka na satelitske krožnike bolj vplivali na tuje kot domače operaterje.

Direktiva 2006/123/ES o storitvah na notranjem trgu podrobneje ureja področje storitev, predvsem pa odpravlja ovire za opravljanje storitev ter se nanaša tako na lajšanje opravljanja storitev kot tudi ustanavljanja storitvenih podjetij. Vsebuje tudi zahtevo, da se spoštuje pravica, s katero ponudniki opravljajo storitve tudi v državah članicah, kjer nimajo sedeža.

Druga pomembna zahteva direktive pa je, da se vzpostavijo tako imenovane kontaktne točke, kjer ponudniki uredijo vse formalnosti za opravljanje storitev.

1.5 Prost pretok oseb

Prosto gibanje znotraj EU je že od samega začetka eno izmed temeljnih načel EU. Vsi državljani članic EU imajo državljanstvo EU, ki podeljuje pravice ter dolžnosti določene v pogodbah EU. Ena izmed pravic, ki jih ima vsak državljan EU, je pravica do prostega gibanja ter prebivanja na območju držav članic, ki vključuje tudi odpravo diskriminacije na podlagi državljanstva posameznih držav članic, na področjih dela in zaposlitve (Evropski parlament, 2020).

Pravice državljanov EU so podrobneje urejene v Direktivi 2004/38/ES o pravici državljanov Unije in njihovih družinskih članov do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju držav članic. Direktiva se uporablja predvsem za državljane EU, ki se preselijo in bivajo v drugi državi članici kot tisti, katere državljani so. Državljan EU imajo pravico bivanja na območju druge države brez kakršnih koli pogojev v obdobju trajanja do treh mesecev. Za pravico bivanja na ozemlju druge države članice za obdobje daljše od treh mesecev pa obstajajo določeni pogoji, kot so opravljanje dela, študij oziroma poklicno usposabljanje ali dejstvo, da imajo dovolj sredstev, s katerimi med bivanjem ne postanejo breme socialne pomoči v državi gostiteljici. Poleg tega imajo aktivni iskalci zaposlitve možnost v drugi državi članici ostati dlje kot šest mesecev. Po petih letih neprekinjenega zakonitega bivanja državljani EU pridobijo pravico do stalnega bivanja v državi članici (Evropski parlament, 2020).

Svobodno gibanje oseb se v PDEU deli na ekonomsko aktivne osebe, kot so delavci in samozaposleni ter na ekonomsko neaktivne osebe, torej študente in družinske člane ekonomsko aktivnih oseb.

V primeru ekonomsko neaktivnih oseb (študenti) država članica gostiteljica po Direktivi 2004/38/ES ni dolžna podeliti pravice do socialne pomoči, pravice do stalnega prebivališča in niti ni dolžna dodeliti pomoči za vzdrževanje v času študija.

V primeru, ko se navezujemo na ekonomsko aktivne osebe, ki svoje delo opravljajo pod vodstvom delodajalca, se uporabljajo določbe o prostem gibanju delavcev. Delavci imajo pravico sprejeti delo v drugi državi članici ter se iz tega naslova tam prosto gibati, bivati ter tam tudi ostati (Trstenjak & Brkan, 2012). Z zaposlitvijo v drugi državi članici prejme delavec take socialne in davčne ugodnosti kot domači delavci (Evropski parlament, 2020). EU mobilnost delavcev spodbuja z različnimi ukrepi, kot so reforma sistema priznavanja poklicnih kvalifikacij, usklajevanje sistemov socialne varnosti, evropska kartica zdravstvenega zavarovanja, zagotovitev sodnega varstva delavcev ter izboljšave na področju pravic iz dodatnega pokojninskega zavarovanja (Evropski parlament, 2020).

Na področju prostega gibanja delavcev še vedno obstajajo določene omejitve in nacionalna pravila, ki otežujejo svobodo gibanja. Te omejitve niso diskriminatorne iz naslova državljanstva, temveč gre za druge okoliščine povezane z državljanstvom, kot so na primer izobrazba, prebivališče in podobno (Hojnik & Knez, 2015).

Pomembna svoboda, ki se navezuje bolj na pravne osebe ter samozaposlene, je svoboda oziroma pravica do ustanavljanja. Z ustanavljanjem PDEU definira pravico do ustanovitve podjetja ali opravljanje dejavnosti kot samozaposlena oseba v drugi državi članici. Pravica zajema tako ustanavljanje podjetja kot njegovih hčerinskih družb. Fizične ter pravne osebe s tem pridobijo pravico do proste izbire države članice, kjer želijo opravljati svojo dejavnost. Svoboda ustanavljanja, podobno kot pri ostalih svoboščinah, vsebuje prepoved diskriminacije ter prepoved omejevanja ustanavljanja. Kot primer diskriminacije na področju ustanavljanja Trstenjak in Brkan (2012) navajata pogoj imeti državljanstvo države članice za prijavo na javne razpise in pa bolj posreden primer diskriminacije pogoj prebivanja v državi članici za vpis v register različnih poklicev. Zaradi omejevanja ustanavljanja so prepovedani kakršnikoli nacionalni predpisi, ki bi vplivali na svobodo ustanavljanja v državi članici in povzročili razlikovanje med domačimi osebami ter osebami drugih držav članic. Za prost pretok storitev ter svobodo ustanavljanja so v PDEU navedene določene izjeme. Izjeme se navezujejo na dejavnosti, ki so povezane z izvajanjem javne oblasti. Države članice lahko tako svoje predpise in pravila ohranijo na področjih javnega reda, javne varnosti in javnega zdravja, izvzamejo pa lahko tudi proizvodnjo in trgovino vojaških sredstev (Evropski parlament, 2020).

2 REGULIRANI POKLICI

2.1 Opredelitev reguliranih poklicev

Poznamo poklice, ki so zaradi narave dela regulirani. Regulirani poklici so tisti poklici, za opravljanje katerih mora posameznik opraviti posebne specializacije oziroma pridobiti posebne kvalifikacije in/ali pridobiti poseben naziv. Poklic je torej reguliran, v kolikor obstajajo določeni zakonsko ali drugače predpisani pogoji za opravljanje poklica. Posamezne države določajo seznam lokalno reguliranih poklicev ter svoje pogoje za opravljanje teh poklicev (European Union, 2020a). Poklici so regulirani s strani države ali pa s strani strokovnih organov (Philipsen, 2009).

Regulacija poklicev ima dve plati. Na eni strani posameznikom omejuje opravljanje poklica in s tem konkurenco na trgu, po drugi pa zagotavlja boljšo kakovost storitev na trgu (Philipsen, 2009).

Philipsen (2009) v članku predstavlja dva pristopa povezana z regulacijo poklicev. Prvi pristop je pristop javnega interesa, ki regulacijo poklicev opredeljuje kot rešitev tržnih nepopolnosti v smislu tržne moči, asimetrične informacije, eksternalije ter javne dobrine. V

primeru eksternalij je potreba po ureditvi s strani javnega interesa utemeljena na primeru revizije in računovodstva, saj slaba revizijska storitev lahko negativno vpliva na odločitve delničarjev. Pri tržni nepopolnosti javnih dobrin je argument za regulacijo, da nekatere strokovne storitve prispevajo k doseganju javnih ciljev in s tem k ustvarjanju pozitivnih eksternalij, na primer zagotavljanje oziroma spodbujanje javnega zdravja. Regulacija pripomore tudi pri reševanju problema asimetričnih informacij med strokovnjaki in prejemniki storitev, saj je pogosto vrednotenje kakovosti strokovnih storitev zelo težavno. Regulacija na področju tržne moči pa je potrebna za omejevanje zlorab podobnih kartelom.

Drugi pristop, ki ga omenja Philipsen (2009), je pristop zasebnega interesa. Pri tem pristopu gre za idejo, da imajo pri regulaciji ključno vlogo interesne skupine, ki vplivajo na politične odločitve za lastno korist. Nordas (2015) navaja, da so organi za izdajo dovoljenj po regulaciji običajno poklicna združenja, ki imajo potencialne lastne interese za omejevanje dostopa, kateri lahko presegajo cilje za doseganje varstva potrošnikov oziroma javnega interesa.

Philipsen (2009) navaja, da mora biti učinkovitost odpravljanja tržnih nepopolnosti višja od stroškov odpravljanja le-teh ter da ureditev ne sme biti strožja od minimalne potrebne za odpravo tržnih nepopolnosti. V praksi to pomeni, da naj se regulacija ne uvaja v obliki zapletenih sistemov licenciranja, kjer bi zadostovala na primer preprosta pridobitev certifikata. Na trgu namreč obstajajo različne oblike regulacij poklicev. Poklici so lahko med drugim regulirani s postavitvijo minimalnih zahtev po izobrazbi, z obvezno pridobitvijo licence, z obvezno registracijo ali pa z omejevanjem števila izvajalcev na trgu (Philipsen, 2009).

2.2 Opredelitev poklicnih kvalifikacij

Direktiva 2005/36/ES o priznavanju poklicnih kvalifikacij poklicne kvalifikacije opredeljuje kot »kvalifikacije, ki se izkazujejo z dokazili o formalnih kvalifikacijah, potrdilom o kompetenci in/ali poklicnimi izkušnjami«. Primeri ustreznih dokazil so na primer spričevala, diplome in druga dokazila, ki pričajo o ustrezno zaključeni poklicni usposobljenosti.

V Republiki Sloveniji so poklicne kvalifikacije podrobno definirane v Zakonu o nacionalnih kvalifikacijah, Ur.l. RS, št. 1/07 in 85/09 kot »delovna poklicna oziroma strokovna usposobljenost, ki je potrebna za opravljanje poklica ali posameznih sklopov zadolžitev v okviru poklica na določeni ravni zahtevnosti«.

2.3 Reguliranost poklicev v Evropski uniji

V posameznih državah članicah EU so regulirani številni poklici. Evropska Komisija je oblikovala bazo reguliranih poklicev po državah članicah vključno s članicami EGP, Združenem kraljestvom ter Švico. Baza je številčna in ima preko 6500 zadetkov, v kolikor

iščemo po nazivu reguliranega poklica v vseh državah, vključenih v bazo (European Commission, 2020c). V Republiki Sloveniji je seznam reguliranih poklicev objavljen v Evidenci reguliranih poklicev oziroma reguliranih dejavnosti (2006). Evidenca iz leta 2006 navaja 273 reguliranih poklicev, od tega jih je 9 reguliranih s strani področnih direktiv. Poklici, ki so urejeni s strani direktiv, so na primer zdravnik, veterinar in arhitekt.

Posledica dejstva, da je reguliranih poklicev tako veliko, pa predstavlja tudi veliko oviro pri opravljanju poklica oziroma dejavnosti na reguliranih področjih v drugih državah članicah (Hojnik & Knez, 2015).

Različne države članice na svojih tleh zahtevajo pridobitev specifičnih nazivov oziroma drugih poklicnih kvalifikacij, kar pa strokovnjakom drugih držav članic otežuje prijavo na delovna mesta ter opravljanje nalog poklica (European Commission, 2020a). Problem pa ne nastane le pri zaposlovanju, temveč tudi pri ustanovitvi sedeža podjetja, saj je tudi na tem področju pogosto zahtevana poklicna kvalifikacija. V primeru ustanavljanja sedeža ovira poklicnih kvalifikacij nastane predvsem takrat, ko se posamezniki želijo vpisati v registre drugih držav članic za opravljanje določene regulirane dejavnosti (Hojnik & Knez, 2015).

Z namenom uresničevanja svoboščin notranjega trga in odpravljanja ovir, ki jih predstavljajo nacionalne poklicne kvalifikacije, je EU sprejela številne ukrepe (Evropski parlament, 2020). PDEU v 53. členu omenja sprejem direktive za vzajemno priznavanje poklicnih kvalifikacij z namenom lajšanja opravljanja dejavnosti samozaposlenim osebam. Obenem v istem členu izkazuje tudi prizadevanje, da se za olajšanje pogojev ustrezno uredijo tudi nacionalni zakoni držav članic.

EU je področje uravnavala že leta 1989 z Direktivo 89/48/EGS o splošnem sistemu priznavanja visokošolskih diplom, pridobljenih s poklicnim izobraževanjem in usposabljanjem, ki traja najmanj tri leta. Direktivo 89/48/EGS je leta 2005 razveljavila trenutno veljavna Direktiva 2005/36/ES o priznavanju poklicnih kvalifikacij, ki predstavlja oziroma ureja širše področje, saj so poklicne kvalifikacije širši pojem, pod katerega spadajo tudi diplome (Trstenjak & Brkan, 2012). Nova direktiva je rezultat konsolidacije petnajstih drugih direktiv, ki so urejale to področje, in predstavlja standardizacijo pravil o priznavanju poklicnih kvalifikacij (Hojnik & Knez, 2015).

Direktiva 2005/36/ES natančno opisuje postopek oziroma način, kako naj države gostiteljice priznavajo poklicne kvalifikacije, ki so pridobljene v drugih državah članicah. Opisani so tako splošni postopki priznavanja kvalifikacij kot tudi podroben opis sistemov priznavanja za regulirane poklice v zdravstvu, farmacevte in arhitekto (Evropski parlament, 2020).

Na področju svobode opravljanja storitev je Direktiva 2005/36/ES postopke močno olajšala. V 5. členu namreč določa, da ponudniki, ki so v matični državi zakonito ustanovljeni z namenom opravljanja nekega poklica, lahko le tega prosto opravljajo tudi v drugi državi članici, v kolikor gre za začasno in občasno ponujanje storitev (Hojnik & Knez, 2015).

Na področju svobode ustanavljanja pa so določbe Direktive 2005/36/ES bolj rigidne kot pri ponujanju občasnih storitev v drugi državi članici. Na tem področju Direktiva 2005/36/ES navaja tri različne sisteme priznavanja poklicnih kvalifikacij. Eden izmed sistemov je sistem priznavanja poklicnih kvalifikacij na podlagi poklicnih izkušenj. V tem primeru se kot zadostno dokazilo o znanju priznajo predhodne izkušnje z opravljanjem dejavnosti v drugi državi članici. Ta sistem se uporablja pri poklicih v industriji, različnih obrteh in trgovini.

Drugi sistem je priznavanje poklicnih kvalifikacij na podlagi uskladitve minimalnih pogojev usposobljenosti, ki deluje po načelu avtomatičnega priznavanja. Sistem uskladitve minimalnih pogojev usposobljenosti je specifičen za poklice zdravnikov, zobozdravnikov, medicinskih sester, babic, veterinarjev, farmacevtov ter arhitektov. Minimalne zahtevane kvalifikacije za dokazovanje usposobljenosti za posamezne zgoraj navedene poklice so navedene v Prilogi V k Direktivi 2005/36/ES.

Tretji sistem, ki ga navaja Direktiva 2005/36/ES, pa je tako imenovani splošni sistem priznavanja dokazil usposobljenosti, ki velja za vse ostale poklice. Pri splošnem sistemu ne gre za avtomatično priznavanje poklicnih kvalifikacij, temveč se kvalifikacije priznajo na podlagi prošnje. V kolikor država članica zahteva posebne pogoje oziroma kvalifikacije za opravljanje reguliranega poklica, je dolžna prosilcem dovoliti opravljanje poklica pod takimi pogoji kot svojim državljanom. Država gostiteljica prosilcu ne sme zavrniti prošnje, v kolikor ima prosilec kvalifikacije, ki so zahtevane za opravljanje istega poklica v matični državi. V primeru, da med prosilčevimi poklicnimi kvalifikacijami doseženimi v drugi članici in zahtevanimi kvalifikacijami v državi članici gostiteljici, obstajajo pomembne razlike, lahko gostiteljica vseeno zahteva opravo dopolnilnih ukrepov s strani prosilca. Ukrepi so lahko v obliki prilagoditvenega obdobja ali v obliki preizkusa usposobljenosti. Na tem mestu Direktiva 2005/36/ES predstavlja tudi pojem »skupnih izhodišč«, ki so skupek kriterijev za poklicne kvalifikacije, ki lahko nadomestijo pomembne razlike med zahtevami različnih držav članic, ki regulirajo isti poklic. Z oblikovanjem skupnih izhodišč pri obravnavi primerov prošenj je tako EU poskrbela za bolj globalen kot individualen pristop.

Direktiva 2005/36/ES ter Direktiva 2006/123/ES o storitvah na notranjem trgu zahtevata oblikovanje tako imenovanih enotnih kontaktnih točk, kjer lahko državljani EU pridobijo vse informacije v zvezi s formalnimi zadevami, ki so zahtevane s strani države gostiteljice za opravljanje določenega poklica na njenem ozemlju. Na kontaktnih točkah lahko pridobimo tudi seznam poklicev, ki so regulirani v državi članici, informacije o pristojnih organih, poklicnih kvalifikacijah, zahtevah po izobraževanju ter o vseh potrebnih postopkih. Preko enotnih kontaktnih točk in centrov za pomoč lahko državljani EU tudi oddajo oziroma vložijo prošnjo za priznavanje poklicnih kvalifikacij (European Union, 2020b).

3 REGULIRANOST POKLICA REVIZOR V IZBRANIH DRŽAVAH

Eden izmed poklicev, ki se nahajajo v bazi reguliranih poklicev, je tudi zakoniti revizor. Poklic zakonitega revizorja je reguliran v številnih državah članicah, med drugimi tudi v Republiki Sloveniji (European Commission, 2020c).

Poklic zakonitega revizorja in obvezne revizije računovodskih izkazov so regulirane z namenom, da se povečata zaupanje in integriteta računovodskih izkazov. Regulacija je zelo pomembna zato, ker revizija daje zainteresiranim osebam, kot so na primer vlagatelji, mnenje o točnosti podatkov v računovodskih izkazih podjetij (European Commission, 2020b).

Področje revizije je EU uredila leta 2006 z Direktivo 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, katere namen je harmonizacija zahtev za obvezne revizije držav EGP. Direktiva 2006/43/ES je bila leta 2014 spremenjena z novo Direktivo 2014/56/EU o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze. Drugi dokument, ki ureja to področje, pa je Uredba (EU), št. 537/2014 o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa.

Direktiva 2014/56/EU opredeljuje zakonitega revizorja kot fizično osebo, ki poseduje dovoljenje za opravljanje obveznih revizij s strani pristojnega organa v državi članici. Direktiva določa zahteve na področju obveznih revizij, obenem pa dovoljuje državam članicam, da postavijo strožje zahteve na svojih tleh.

Direktiva 2014/56/EU določa tudi enakovrednost poklicnih kvalifikacij zakonitih revizorjev v državah članicah, ki so pridobljene v skladu z direktivo. Dotakne se tudi znanja, ki ga morajo imeti zakoniti revizorji za pridobitev dovoljenja in predvideva preizkus znanja s področja davčnega prava, socialnega prava in prava družb. Države članice morajo določiti organ, ki je pristojen za podeljevanje dovoljenj revizorjem.

Fizična oseba lahko pridobi dovoljenje za opravljanje obveznih revizij pod določenimi pogoji opisanimi v četrtem členu ter členih od 6 do 10 Direktive 2014/56/EU. Poleg dobrega ugleda mora fizična oseba dosegati tudi določen nivo izobrazbe, ki mora biti zadostna za vpis na univerzitetno raven ter opravljeno tako teoretično kot praktično usposabljanje in izpite, ki preverjajo strokovno usposobljenost. V kolikor oseba ne izpolnjuje zahteve o izobraževanju, lahko država članica dovoljenje podeli posamezniku tudi na podlagi dolgoročnih delovnih izkušenj. Preizkus znanja mora obsegati tematike splošne računovodske teorije, pravnih zahtev ter standardov za pripravo računovodskih izkazov, mednarodnih računovodskih standardov, finančne analize, stroškovnega in poslovnega računovodstva, obvladovanja tveganja in notranjega kontroliranja, revidiranja ter pravnih zahtev in standardov za obvezno revizijo in zakonite revizorje, mednarodnih revizijskih standardov ter poklicne etike in neodvisnosti. Direktiva 2014/56/EU določa, da mora oseba

opraviti tudi preizkus teoretičnega znanja v praksi z minimalno triletnim usposabljanjem na področju revidiranja letnih računovodskih izkazov. Od tega obdobja pa mora vsaj dve leti usposabljanja obvezno opraviti pri zakonitem revizorju oziroma podjetju z ustreznim dovoljenjem. Zakoniti revizorji morajo biti zavezani k stalnemu izobraževanju z namenom ohranjanja znanja na visoki ravni.

V skladu z Direktivo 2014/56/EU morajo države članice preko svojih pristojnih organov uvesti postopke, s pomočjo katerih bodo podeljevali dovoljenja obstoječim zakonitim revizorjem drugih držav članic. Od zakonitih revizorjev drugih držav članic lahko zahtevajo opravljanje prilagoditvenega obdobja ali pa opravljanje preizkusa poklicne usposobljenosti posameznika, s katerim lahko preverjajo poznavanje zakonodaje in predpisov povezanih z opravljanjem obveznih revizij v državi gostiteljici.

Prilagoditveno obdobje po Direktivi 2005/36/ES predstavlja možnost opravljanja poklica zakoniti revizor pod nadzorom in odgovornostjo strokovnjaka istega poklica za določeno obdobje, ki pa ne sme presegati treh let. Preizkus poklicne usposobljenosti pa je v Direktivi 2005/36/ES opredeljen kot preizkus prosilčeve sposobnosti opravljanja reguliranega poklica v državi gostiteljici, ki je izveden s strani pristojnega organa države gostiteljice.

3.1 Slovenija

3.1.1 Zakonska podlaga

V Sloveniji je področje revizije urejeno z Zakonom o revidiranju (ZRev-2A), Ur. l. RS, št. 65/08 in 84/18, ki temelji na določilih Direktive 2014/56/EU o spremembi Direktive 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze.

Zakon o revidiranju razlikuje med pojmom zakoniti revizor ter pooblaščen revizor. Pojem zakoniti revizor je definiran kot fizična oseba, ki poseduje dovoljenje izdano pri pristojnem organu ene izmed držav članic za opravljanje obveznih revizij. Pooblaščen revizor pa je fizična oseba, ki poseduje dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja v skladu z Zakonom o revidiranju (ZRev-2A).

Zakon o revidiranju določa organ, ki je pristojen za opravljanje nadzora nad revidiranjem. V Republiki Sloveniji je bila za ta namen pooblaščen v Ljubljani ustanovljena Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija). Druga strokovna organizacija, ki jo na področju revizije izpostavlja Zakon o revidiranju, pa je Slovenski inštitut za revizijo (v nadaljevanju Inštitut) (ZRev-2A).

Začetki Inštituta segajo že v leto 1994, ko je bil ustanovljen na podlagi Zakona o revidiranju sprejetega leta 1993. Naloge Inštituta določene v Zakonu o revidiranju so med drugim zagotavljanje prevodov računovodskih standardov, organizacija strokovnih izobraževanj za podelitev nazivov, kot so preizkušeni notranji revizor, preizkušeni računovodja, preizkušeni

davčni svetovalec, preizkušeni revizor informacijskih sistemov, preizkušeni poslovni finančnik ter pooblaščen ocenjevalec vrednosti (SIR, 2021).

Naloge Agencije določene v Zakonu o revidiranju so zagotavljanje prevodov Mednarodnih standardov revidiranja in sprejemanje pravil revidiranja, opredelitev znanj ter izkušenj potrebnih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, organizacija izobraževanj in preizkusov znanja za pridobitev in ohranjanje naziva pooblaščen revizor ter izdaja dovoljenj za opravljanje dejavnosti revidiranja in dovoljenj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja. Agencija ima tudi pristojnost za registracijo ter vodenje registra zakonitih revizorjev (ZRev-2A).

Pogoji za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja v Republiki Sloveniji so doseganje izobrazbe na ravni pridobljeni po študijskih programih druge stopnje (magistrski študijski programi). Poleg izobrazbe mora imeti prosilec vsaj petletne delovne izkušnje in v zadnjih šestih letih pred oddajo prošnje za dovoljenje najmanj triletno delovne izkušnje z opravljanjem revidiranja pri revizijski družbi ali zakonitem revizorju katerekoli države članice. Opraviti mora tudi praktično usposabljanje ter preizkus iz strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja ter dosegati visoko raven znanja slovenščine. Poleg naštetih pogojev vezanih na znanje mora oseba dokazati tudi, da ni bila obsojena zaradi kaznivega dejanja zoper premoženje oziroma gospodarstvo ter da ji v preteklosti dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja ni bilo odvzeto oziroma so od odvzema pretekla že tri leta (ZRev-2A).

Dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja s strani Agencije je veljavno tri leta in se lahko na zahtevo podaljša za tri leta, v kolikor je imetnik dovoljenja v vmesnem času opravil potrebna dodatna strokovna izobraževanja (ZRev-2A).

Zakoniti revizorji drugih držav članic lahko dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja v Republiki Sloveniji prejmejo pod pogojem, da opravijo preizkus poklicne usposobljenosti. Preizkus, ki preverja znanje s področij slovenskega prava, morajo zakoniti revizorji drugih držav članic opraviti v slovenščini (ZRev-2A). Področja, ki jih obsega preizkus, podrobneje opisuje Pravilnik o pogojih za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in obveznem praktičnem usposabljanju, Ur. L. RS, št. 44/2019. Preizkus je sestavljen iz tematik, kot so slovenski računovodski standardi, davčno pravo in obdavčitev pravnih oseb, gospodarske pogodbe in civilno pravo, gospodarsko pravo, pravo družb in upravljanja podjetij, stečajno pravo in postopki zaradi insolventnosti, delovno ter socialno pravo. Predpogoj za opravljanje preizkusa je, da oseba poseduje veljavno dovoljenje druge države članice kot zakoniti revizor.

V Republiki Sloveniji za opravljanje obveznih revizij Agencija za javni nadzor nad revidiranjem podeljuje naziv pooblaščen revizor oziroma izdaja dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja (ZRev-2A).

3.1.2 Pooblašчени revizor – Agencija za javni nadzor nad revidiranjem

Naziv pooblaščen revizor oziroma dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja lahko posameznik pridobi pod določenimi pogoji in po opravljenemu ustreznemu izobraževanju ter preizkusih. Izobraževanje za pridobitev dokazila o strokovnih znanjih potrebnih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja v Republiki Sloveniji izvaja Inštitut (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2021a).

Kandidat se lahko vpiše na izobraževanje na Inštitutu, v kolikor je vpisan ali pa je že zaključil izobraževanje na študijskemu programu druge stopnje oziroma enakovrednem programu po Zakonu o visokem šolstvu (Pravilnik o pogojih za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in obveznem praktičnem usposabljanju, Ur. l. RS, št. 44/2019). Kandidat mora imeti visoko raven znanja slovenščine ter ne sme biti pravnomočno obsojen naklepne kaznivega dejanja (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2021a).

Izobraževanje iz strokovnih znanj za pooblašcene revizorje je sestavljeno iz dveh delov. V prvem delu je potrebno opraviti 13 izpitov iz različnih strokovnih področij, v drugem delu pa morajo udeleženi na izobraževanju pripraviti in zagovarjati zaključno delo (Slovenski Inštitut za revizijo, 2021b).

Predmetnik predviden za izobraževanje iz strokovnega znanja potrebnega za pridobitev naziva pooblaščen revizor je sestavljen iz naslednjih predmetov (Slovenski Inštitut za revizijo, 2021b):

- Mednarodni kodeks poklicne etike za računovodske strokovnjake s standardi neodvisnosti,
- Računovodsko proučevanje (stroškovno računovodstvo in poslovodno računovodstvo),
- Delovno in socialno pravo ter stečajno pravo in postopki zaradi insolventnosti,
- Gospodarsko pravo ter pravo družb in upravljanja podjetij,
- Civilno pravo in gospodarske pogodbe,
- Davčno pravo in obdavčitev pravnih oseb,
- Računovodenje in slovenski računovodski standardi,
- Finančna matematika in statistične metode,
- Poslovne finance in finančno analiziranje,
- Pravila revidiranja in revizorjevo poročanje,
- Mednarodni računovodski standardi,
- Informacijske tehnologije in računalniške ureditve,
- Sestavljanje in revidiranje konsolidiranih računovodskih izkazov.

Udeleženec izobraževanja je lahko oproščen opravljanja posameznih izpitov, v kolikor je le-te opravil že v sklopu izobraževanja za pridobitev drugih dovoljenj ali pa jih je opravil že na izobraževanju za zakonite revizorje v drugih državah. Izpit se prizna kot predhodno že

opravljen, v kolikor je vsebinsko primerljiv predmetniku izobraževanja za pooblašcene revizorje v Republiki Sloveniji. Za oprostitev posameznih predmetov je potrebna pisna prošnja ter odobritev s strani strokovne komisije (Pravilnik o pogojih za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in obveznem praktičnem usposabljanju, Ur. l. RS, št. 44/2019).

Na splošno se izpiti po programu priznajo kot uspešno opravljeni v primeru, da udeleženec izobraževanja zbere 51 odstotkov točk ali več. Za nekatere posamezne izpite pa je s strani strokovne komisije določeno, da mora kandidat zbrati vsaj 71 odstotkov točk, da se izpit prizna kot uspešno opravljen. Potem ko udeleženec izobraževanja opravi vse izpite, mora za uspešen zaključek izobraževanja izdelati še zaključno delo, ki ga kasneje zagovarja pred komisijo. Zaključno delo mora izdelati najkasneje v roku dveh let po opravljenem zadnjem izpitu programa. Ko kandidat uspešno zagovarja zaključno delo, prejme potrdilo o pridobitvi strokovnih znanj potrebnih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja (Pravilnik o pogojih za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in obveznem praktičnem usposabljanju, Ur. l. RS, št. 44/2019).

Kandidat za pooblaščenega revizorja mora opraviti tudi obvezno praktično usposabljanje na področju revidiranja računovodskih izkazov. Praktično usposabljanje lahko kandidat začne že pred samim izobraževanjem ali pa po končanem izobraževanju za pridobitev strokovnih znanj. Usposabljanje mora trajati tri leta, v tem času pa mora kandidat opraviti vsaj 3.600 ur dela pod ustreznim mentorstvom. Kandidat mora usposabljanje priglasiti Agenciji in ji mora po koncu vsakega leta usposabljanja oddati poročilo (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2021b).

Za izobraževanje pri Inštitutu leta 2021 morajo kandidati plačati šolnino, ki znaša 4.917 EUR. V to ceno so vključena predavanja in dostop do gradiv, prvi pristopi k izpitom ter zagovoru zaključne naloge (SIR, 2021).

Kandidat, ki na Agenciji vloži zahtevo skupaj z dokazili, da ima izpolnjene vse pogoje in je opravil izobraževanje ter praktično usposabljanje, prejme dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja s strani Agencije.

Za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja se mora oseba konstantno strokovno izpopolnjevati in razvijati. Posledično se morajo pooblašчени revizorji tudi po končanem programu izobraževanja o strokovnih znanjih za pridobitev naziva pooblašчени revizor dodatno strokovno izobraževati. Zahteve o dodatnem izobraževanju so podrobno opisane v Pravilniku o stalnem dodatnem strokovnem izobraževanju pooblaščenih revizorjev, Ur. l. RS, št. 44/19 in 195/20. Dovoljenje za opravljanje nalog se lahko po treh letih podaljša le v primeru, da je imetnik dovoljenja v treh letih posedovanja dovoljenja opravil najmanj 120 ur dodatnega izobraževanja. Od tega mora opraviti vsaj 60 ur izobraževanj s področja revidiranja in računovodenja organiziranih s strani Agencije ali Inštituta oziroma drugih pooblaščenih institucij s strani Agencije. V posameznem letu mora pooblašчени revizor

opraviti vsaj 12 ur tovrstnih seminarjev. Preostali delež ur lahko revizor opravi tudi preko seminarjev na tematiko davkov, prava, ocenjevanja vrednosti, finančnih analiz in informacijske tehnologije ter računalniških sistemov. Revizor lahko uveljavlja tudi interna izobraževanja znotraj revizijskih družb, vendar v obsegu največ 36 ur. Revizor lahko kot strokovno izobraževanje uveljavlja tudi objavo strokovnih ali znanstvenih prispevkov v publikacijah, pri čemer se ena stran besedila v obsegu 1.900 znakov šteje kot ena ura priznanega izobraževanja. Posebno pravilo velja za pooblašcene revizorje, ki so na seminarjih v vlogi predavateljev, saj se v tem primeru odpredavane ure priznajo v štirikratnem številu ur dejanskega trajanja izobraževanja.

3.2 Hrvaška

3.2.1 Zakonska podlaga

Zakon, ki na Hrvaškem ureja področje revizije, je Zakon o reviziji, Narodne novine, št. 127/17 in temelji na Direktivi 2014/56/EU o spremembi Direktive 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze. Fizična oseba, ki ima na Hrvaškem dovoljenje za opravljanje obveznih revizij, se imenuje pooblaščen revizor (hrv. ovlašteni revizor).

Po Zakonu o reviziji je pristojni organ, ki podeljuje dovoljenje za opravljanje revizijskih storitev, Ministrstvo za finance. Pristojni organ za organizacijo in izvedbo revizijskega izpita na Hrvaškem je Hrvaška revizijska zbornica (hrv. Hrvatska revizorska komora), ki je bila ustanovljena leta 2006. Naloge in pooblastila zbornice so med drugim objava ter prevajanje mednarodnih revizijskih standardov, oblikovanje programa, določanje cene revizijskega izpita in izvedba ter organizacija revizijskega izpita. Do leta 2018 je bila zbornica zadolžena tudi za vodenje registra pooblaščenih revizorjev, sedaj pa je to vlogo na Hrvaškem prevzelo Ministrstvo za finance (Hrvatska revizorska komora, 2021a).

Fizična oseba lahko dovoljenje za opravljanje poklica zakonitega revizorja pridobi pod pogojem, da ima dober ugled ter opravljen revizijski izpit. Zahtevo, da ima fizična oseba dober ugled, Zakon o reviziji, Narodne novine, št. 127/17, definira tako, da oseba ni pravomočno obsojena kaznivih dejanj, kot so kazniva dejanja zoper premoženje, svobodo in pravice državljanov, ponarejanje in številna druga kazniva dejanja naštetá v 1. točki 10. člena zakona. Poleg tega oseba v zadnjih treh letih ne sme biti kaznovana za več kot tri prekrške s področja opravljanja revizijskih storitev in v primeru, da je bila član uprave, ni povzročila resnih kršitev Zakona o reviziji ali drugih predpisov, ki urejajo področje revizije.

Zakonitim revizorjem drugih držav članic lahko Ministrstvo za finance podeli dovoljenje za opravljanje obveznih revizij na Hrvaškem pod pogojem, da opravijo preizkus usposobljenosti po Zakonu o reviziji ter ob predložitvi dokazil o delovnemu dovoljenju izdanem s strani druge države članice. Preizkus poklicne usposobljenosti zajema področje

poznavanja zakonodaje Republike Hrvaške ter področja računovodstva, revizije, davčnega, gospodarskega in delovnega prava. Preizkus se izvaja v pisni obliki in poteka v hrvaškem jeziku. Zakoniti revizor mora zahtevi za izdajo dovoljenja za delo predložiti tudi potrdilo o plačanem nadomestilu za izdajo dovoljenja, ki znaša 1.200 HRK (približno 160 EUR) (Pravilnik o izdavanju odobrenja za rad ovlaštenom revizoru i revizorskom društvu, Narodne novine, št. 27/2019).

V Republiki Hrvaški dovoljenje za opravljanje obveznih revizij oziroma za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja izdaja Ministrstvo za finance (Zakon o reviziji, Narodne novine, št. 127/17).

3.2.2 Ovlašteni revizor – Hrvatska revizorska komora

Za pridobitev dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja na Hrvaškem mora fizična oseba najprej uspešno opraviti revizijski izpit, ki ga organizira ter izvaja Hrvaška revizijska zbornica. Kandidat se lahko prijavi na izpit po udeležbi na strokovnem usposabljanju oziroma izobraževanju za opravljanje izpita. Udeležbo na izobraževanju se dokazuje s potrdilom izdanem s strani Hrvaške revizijske zbornice ali drugega organizatorja (Zakon o reviziji, Narodne novine, št. 127/17).

Pravico do opravljanja revizijskega izpita kandidat pridobi na podlagi določenih pogojev. Prvi izmed pogojev je, da mora imeti kandidat opravljen najmanj podiplomski študij, pri katerem je dosegel 300 ECTS kreditnih točk. Drugi pogoj je, da mora kandidat imeti najmanj pet let delovnih izkušenj, od tega vsaj tri leta iz opravljanja obveznih revizij pod nadzorom pooblaščenega revizorja. Začetek izpolnjevanja drugega pogoja začne teči šele po dosegu prvega pogoja (Pravilnik o stručnom osposobljavanju za polaganje revizorskog ispita, revizorskom i posebnom ispitu te ispitu osposobljenosti, Narodne novine, št. 59/2019).

Končni revizijski izpit je sestavljen iz naslednjih sedmih predmetov, opredeljenih po Programu revizijskega izpita za leto 2021 (Hrvatska revizorska komora, 2021c):

- Finančno računovodstvo in finančno poročanje,
- Stroškovno računovodstvo in poslovodno računovodstvo,
- Revizija,
- Upravljanje s tveganji in notranja kontrola,
- Pravo za revizorje,
- Informacijska tehnologija in računalniški sistemi ter
- Ekonomika poslovanja in temeljna načela finančnega upravljanja podjetij.

V kolikor je kandidat isto vsebino, ki je pokrita s predmeti iz izpita, opravil v okviru podiplomskega specialističnega ali podiplomskega univerzitetnega doktorskega študija, je le ta na podlagi prošnje lahko oproščen opravljanja posameznih predmetov. O izvzetju oziroma priznanju posameznih predmetov odloča Hrvaška revizijska zbornica na podlagi

potrdila o opravljenih izpitih, priloženega študijskega programa in pripadajočih učnih načrtov (Pravilnik o stručnom osposobljavanju za polaganje revizorskega ispita, revizorskom i posebnom ispitu te ispitu osposobljenosti, Narodne novine, št. 59/2019).

Za prijavo na končni revizijski izpit mora kandidat poravnati pristojbine v višini 770 HRK (približno 100 EUR) za posamezni predmet. Cena celotnega revizijskega ispita torej znaša 5.390 HRK (približno 715 EUR) (Hrvatska revizorska komora, 2021b).

Pooblaščen revizor se mora po Zakonu o reviziji, Narodne novine, št. 127/17, neprestano strokovno izpopolnjevati. S tem namenom mora na Hrvaškem pooblaščen revizor v roku treh let od izdaje dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja opraviti minimalno 120 ur usposabljanja na področju opravljanja revizijskih storitev. V istem roku mora Ministrstvu za finance oddati tudi poročilo o izobraževanju. V primeru, da pooblaščen revizor ne opravi dodatnega usposabljanja v določenem roku, je njegovo delovno dovoljenje preklicano. Kot neprestano strokovno izobraževanje oziroma izpopolnjevanje se štejejo dejavnosti, kot so udeležba ali predavanje na seminarjih, delavnicah, konferencah ali simpozijih organiziranih s strani Ministrstva za finance in drugih organizatorjev pooblaščenih s strani ministrstva. Prav tako se štejejo tudi podobni dogodki organizirani s strani mednarodnih strokovnih organizacij, ki so članice Mednarodne zveze računovodij (angl. International Federation of Accountants, v nadaljevanju IFAC) ali Evropskega združenja računovodskih strokovnjakov (angl. Accountancy Europe). Štejejo se tudi seminarji organizirani s strani revizijskih družb, v kolikor je na njih obravnavana ustrezna tematika. Posameznik lahko neprestano izpopolnjevanje na Hrvaškem dokazuje tudi z objavljanjem člankov ali knjig s področja računovodstva, revizije in sorodnih tematik. Obseg največ 5 ur letno lahko pooblaščen revizor opravi preko samoizobraževanja na internetu ali z branjem strokovnih publikacij. Pravilnik o stalnem strokovnem izpopolnjevanju pooblaščenih revizorjev določa, da mora biti v triletnem obdobju vsaj 60 ur izpopolnjevanja opravljenih na temo revizije, najmanj 40 ur s področja računovodstva ter največ 20 ur z ostalih področij relevantnih za revizijo, kot na primer davčno pravo, gospodarsko pravo, stečajni postopki in podobno (Pravilnik o stalnem stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora, Narodne novine, št. 104/18 in 144/20).

3.3 Avstrija

3.3.1 Zakonska podlaga

Področje revizije na območju Avstrije ureja Zvezni zakon o reviziji, davčnem svetovanju in povezanih poklicih (nem. Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz, v nadaljevanju WTBG), ki je veljaven od leta 2017 (WTBG, BGBl., št. 137/2017).

WTBG, BGBl., št. 137/2017 določa, da lahko fizična oseba opravlja dejavnosti zakonitega revizorja v Avstriji, ko dobi dovoljenje s strani Zbornice davčnih svetovalcev in revizorjev (nem. Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, v nadaljevanju KSW).

Naloge, ki jih opravlja Zbornica davčnih svetovalcev in revizorjev v Avstriji, so med drugim organizacija izpitov za revizorje in davčne svetovalce, podeljevanje poklicnih licenc, imenovanje oseb za pooblaščen strokovnjake ter vodenje evidenc članov (KSW, 2021a).

Na ozemlju Republike Avstrije po WTBG, BGBl., št. 137/2017 lahko opravljajo poklic revizorja tudi državljani drugih držav članic EU, EGP in Švice v primeru, da posedujejo veljavno dovoljenje za opravljanje poklica v matični državi in imajo enakovredno poklicno kvalifikacijo. Oddaji prošnje za dovoljenje opravljanja dela zakonitega revizorja mora kandidat priložiti dokazila o identiteti, državljanstvu, poklicni usposobljenosti ter potrdilo izdano s strani pristojnih organov matične države, ki dokazujejo odsotnost neprimernega vedenja. V primeru, da se znanje pridobljeno s poklicno kvalifikacijo v matični državi po presoji Zbornice davčnih svetovalcev in revizorjev razlikuje od zahtev v Avstriji, mora kandidat opraviti preizkus poklicne usposobljenosti za revizorje. Preizkus je sestavljen iz pisnih izpitov ter ustnega izpita. Celotni postopek mora biti zaključen v obdobju 7 let, drugače se predhodno opravljeni izpiti razveljavijo.

Fizična oseba pridobi certifikat potreben za opravljanje nalog zakonitega revizorja v Avstriji s strani Zbornice davčnih svetovalcev in revizorjev. Pogoj za pridobitev dovoljenja za opravljanje dela zakonitega revizorja so uspešno opravljeni strokovni izpiti, ki jih organizira Zbornica (KSW, 2020) ter prisega pred Ministrstvom za finance (IFAC, 2019a).

3.3.2 Wirtschaftsprüfer – Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

Fizična oseba pridobi dovoljenje za opravljanje nalog zakonitega revizorja v Avstriji, ko opravi specialistični izpit. K izpitu lahko pristopi vsak kandidat, ki dosega ustrezno stopnjo izobrazbe, v obsegu ustrezne univerzitetne ali tehnične fakultete in mora imeti najmanj 180 ECTS kreditnih točk. Drugi pogoj je, da ima kandidat opravljeno vsaj 18-mesečno obdobje ustreznega pripravništva iz revizijskega področja. Poleg prej omenjenih pogojev pa k izpitu lahko pristopi tudi fizična oseba, ki ima dovoljenje za opravljanje računovodskega poklica s strani računovodskega organa in ima iz računovodstva vsaj tri leta in pol delovnih izkušenj, ter vsi kandidati, ki posedujejo kvalifikacijo za davčnega svetovalca (KSW, 2020).

Kandidat mora poravnati tudi pristojbine, kot so vpisnina ter stroški izpitov, ki so v letu 2020 znašali 850 EUR.

Pisni izpiti in ustni izpit za revizorje vsebujejo vprašanja s področja poslovanja, računovodstva ter računovodskega poročanja, zakonodaje, osnov ekonomije in javnih financ, zagotavljanja kakovosti, obvladovanja tveganj, uporabe informacijske tehnologije v računovodstvu, osnov matematike in statistike, korporativnega upravljanja in računovodskih

predpisov. Izpiti potekajo v nemščini. Kandidat mora najprej opraviti pet pisnih delov izpita, nato lahko pristopi še k ustnemu delu izpita (WTBG, BGBl., št. 137/2017). Pisni del je uspešno opravljen, v kolikor je kandidat dosegel minimalno 60 odstotkov vseh možnih točk (KSW, 2020).

Pisni izpiti so sestavljeni iz naslednjih delov:

- poslovođenje, ki vključuje obračunavanje stroškov, računovodsko predračunavanje, vrednotenje podjetij ter analizo letnih računovodskih izkazov;
- izpit iz zakonskih predpisov in mednarodnih revizijskih standardov;
- izpit iz revizije konsolidiranih računovodskih izkazov, drugih vrst revizij na podlagi zakonodaje družb ter davčne zakonodaje;
- računovodstvo in zunanje računovodsko poročanje, ki obsega pripravo letnih računovodskih izkazov, načela mednarodnega računovodstva, obračun plač;
- pravo, ki obsega področje stečajnega prava, pravo družb ter civilno pravo (KSW, 2020).

Kandidat za revizorja mora opraviti tudi pripravništvo oziroma mora opraviti praktično delo v obsegu vsaj treh let na področju revizije (WTBG, BGBl., št. 137/2017).

Fizične osebe, ki imajo dovoljenje za opravljanje nalog zakonitega revizorja v Avstriji, so se dolžne redno izobraževati ter posodabljati strokovno znanje. V roku treh let je potrebno opraviti 120 ur izobraževanj, od katerih mora biti v posameznem koledarskem letu znotraj obdobja opravljenih najmanj 30 ur (IFAC, 2019a).

3.4 Nemčija

3.4.1 Zakonska podlaga

V Zvezni republiki Nemčiji področje revizije ureja Zakon o strokovnih predpisih za revizorje, ki je bil v prvotni različici veljaven že leta 1975 (nem. Wirtschaftsprüferordnung, v nadaljevanju WiPrO).

Po določilih WiPrO lahko naloge zakonitega revizorja v Zvezni republiki Nemčiji opravlja tista fizična oseba, ki je javno imenovana za revizorja. Pogoj za javno imenovanje pa so ustrezna dokazila o poklicni usposobljenosti (WiPrO, BGBl. I S. 2803).

Organ pristojen za aktivnosti povezane z revizijo na nemškem ozemlju je Zbornica revizorjev (nem. Wirtschaftsprüferkammer, v nadaljevanju WPK). Naloge Zbornice so imenovanje in registracija zakonitih revizorjev, zagotavljanje kakovosti v revizijskih družbah ter izvedba strokovnega izpita za revizorje (WPK, 2021a).

Druga organizacija, v katero se lahko včlanijo revizorji v Nemčiji, je Inštitut revizorjev (nem. Institut der Wirtschaftsprüfer, v nadaljevanju IDW). IDW revizorjem v Nemčiji nudi

podporo ter izobraževanja s področja revizije, ki so priznana tudi v sklopu zahtevanega neprestanega poklicnega razvoja revizorjev (IDW, 2021).

Organizacija izpita, ki ga morajo kandidati opraviti kot pogoj za imenovanje za revizorja, je odgovornost, ki jo Zbornica revizorjev poseduje od leta 2004. Strokovni izpit je organiziran dvakrat letno in je sestavljen iz pisnega ter ustnega dela (WPK, 2020b).

Posameznik, ki poseduje dovoljenje za opravljanje nalog zakonitega revizorja v drugi državi članici EU, EGP ali v Švici, je lahko imenovan kot revizor v Nemčiji pod pogojem, da uspešno opravi preizkus usposobljenosti. Preizkus usposobljenosti preverja kandidatovo poznavanje zakonskih določb Zvezne republike Nemčije. Preizkus je sestavljen iz pisnega ter ustnega dela in poteka v nemščini enkrat na leto. Pisni del izpita pokriva področja gospodarskega ter davčnega prava, medtem ko je ustni izpit sestavljen iz področij revizije, strokovnega statuta za delo revizorja, davčnega prava, stečajnega prava ter zakona o kapitalskih trgih. Za uradno imenovanje mora kandidat predložiti dokumente izdane s strani primarne države članice, ki dokazujejo, da kandidat nima kršitev, ki bi vzbudile dvom v njegovo primernost za opravljanje poklica. Predložiti mora tudi potrdilo, da kandidat ni v stečajnem postopku in dokazila, ki pričajo o zdravju kandidata ter potrdilo o dobrem ugledu (WiPrO, BGBl. I S. 2803).

Posameznik, ki ima dovoljenje za opravljanje nalog s strani WPK, se v Nemčiji imenuje Wirtschaftsprüfer (WPK, 2021b).

3.4.2 Wirtschaftsprüfer –Wirtschaftsprüferkammer

Pogoj za pristop k strokovnemu izpitu za revizorje, ki ga organizira Zbornica revizorjev, je predhodno pridobljena univerzitetna izobrazba ali pa določene predhodne delovne izkušnje. Kot zadostne izkušnje za prijavo na izpit brez ustrezne izobrazbe se šteje, če je bil kandidat vsaj deset let zaposlen v revizijskem podjetju ali pa ima vsaj pet let delovnih izkušenj kot zapriseženi revizor ali davčni svetovalec. Zapriseženi revizorji so posamezniki, ki poklicno izvajajo letne revizije računovodskih izkazov. Drugi pogoj za pristop k izpitu so zadostne delovne izkušnje. Kandidati, ki so zaključili univerzitetni študij, morajo poleg tega imeti še vsaj tri leta delovnih izkušenj na revizijskem področju, pri čemer doba začne teči po pridobljeni diplomi. Od treh let delovnih izkušenj morata biti vsaj dve leti izkušenj pridobljeni s sodelovanjem s strokovnjaki pri obveznih revizijah in pripravi revizijskih poročil. Do največ eno leto izkušenj se šteje tudi delo s področja notranje revizije ali davčnega svetovanja (WiPrO, BGBl. I S. 2803).

Strokovni izpit za revizorje je izveden v nemškem jeziku. Pisni del obsega sedem izpitov, ki pokrivajo štiri področja oziroma naslednje predmete:

- Revizija, vrednotenje podjetij in poklicno pravo,
- Poslovanje in ekonomija,

- Poslovno pravo in
- Davčno pravo (WPK, 2020b).

Po uspešno opravljenem pisnem delu mora kandidat opraviti še ustni izpit, ki se začne s predstavitvijo določene teme ter odgovarjanje na vprašanja vezana na tematike, ki so tudi predmet pisnega dela (WPK, 2020b).

Ob prijavi na strokovni izpit mora kandidat poravnati 500 EUR za vpis, nato pa še 1.500 EUR izpitnine. Celotni obvezni stroški torej znašajo 2.000 EUR, pod pogojem, da se bodoči revizorji ne udeležijo pripravljalnih tečajev (Beruf-Wirtschaftsprüfer, 2021).

Po uspešno opravljenem izpitu je kandidat s strani Zbornice revizorjev imenovan za revizorja in prejme uraden certifikat. Pred samo predajo certifikata mora kandidat izreči prisego o vestnem in odgovornem opravljanju nalog revizorja pred Zbornico revizorjev (WiPrO, BGBl. I S. 2803).

Zbornica revizorjev ne izvaja izobraževanj namenjenih pripravi na strokovni izpit, temveč je odgovorna le za organizacijo izpitov. Zbornica prav tako ne predpisuje in niti ne zagotavlja kvalitete ter programa pripravljalnih programov, ki so organizirani s strani zasebnih organizacij (IDW, 2021). Na svoji spletni strani pa ima objavljen seznam ponudnikov pripravljalnih tečajev.

WiPrO, BGBl., I S. 2803 določa tudi, da je ena izmed dolžnosti revizorja nadaljevati z izobraževanjem tudi po opravljenem izpitu. Podrobneje so zahteve glede nadaljnjega usposabljanja revizorjev v Nemčiji opisane v Poklicnem statutu za revizorje. Statut določa obveznost, da se revizor udeležuje nadaljnjih usposabljanj bodisi kot predavatelj ali poslušalec, z namenom ohranjanja dovolj visoke ravni znanja potrebnega za opravljanje poklicnih dolžnosti. V kolikor je revizor zmožen dokazati udeležbo na spletnih izobraževanjih oziroma predavanjih, se lahko priznajo tudi tovrstno izvedeni dogodki. Statut kot nadaljno izobraževanje priznava tudi samostojno delo, predvsem v obliki branja strokovne literature. Obseg nadaljnjega izobraževanja v posameznem letu ne sme biti krajši od 40 ur (Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer, Banz AT 27.03.2020 B4).

3.5 Švica

3.5.1 Zakonska podlaga

V Švicarski konfederaciji (v nadaljevanju Švica) je področje revizije urejeno z Zakonom o revizijskem nadzoru iz decembra 2005 (nem. Revisionsaufsichtsgesetz, v nadaljevanju RAG). Področje nadzora nad samimi revizorji pa bolj podrobno ureja Odlok o revizijskem nadzoru (nem. Revisionsaufsichtsverordnung, v nadaljevanju RAV).

RAG predpisuje, da mora imeti fizična oseba za opravljanje storitev pooblaščenega revizijskega strokovnjaka posebno dovoljenje, ki ga lahko prejme, če izpolnjuje določene pogoje, kot so ustrezno usposabljanje, poklicno prakso ter brezhiben ugled. Fizična oseba mora dosegati najmanj univerzitetno izobrazbo (RAV, SR 221.302.3). Prakso mora fizična oseba pridobiti s področij računovodstva in revizije ter mora potekati pod nadzorom pooblaščenega revizorja. Imeti mora vsaj enoletne poklicne izkušnje (RAG, SR 221.302).

RAG daje posebna pooblastila na področju revizije Zveznemu nadzornemu organu za revizijo (nem. Revisionsaufsichtsbehörde, v nadaljevanju RAB). Vsak kandidat, ki želi opravljati revizijske storitve, mora RAB-u predložiti vlogo za dovoljenje z dokazili, da ima izpolnjene vse pogoje. RAB zaračuna tudi pristojbino, ki je leta 2020 znašala 800 švicarskih frankov (približno 770 evrov). Vlogo lahko vloži tudi tuja oseba, ki je opravila s švicarskim usposabljanjem primerljivo usposabljanje za revizorje v tujini, pod pogojem, da je zaključila tečaj znanja švicarskega prava (RAV, SR 221.302.3).

Odgovornost za organizacijo izpita iz znanja švicarskega prava je RAB delegirala organizaciji EXPERTsuisse. Včasih je bil pogoj za prijavo na izpit tudi zaključen pripravljalni tečaj, sedaj pa ta ni več pogoj za pristop k izpitu. Izpit poteka pisno v enem izmed štirih možnih jezikov, in sicer v nemščini, italijanščini, francoščini ali angleščini. Izpit je sestavljen iz poznavanja švicarskih zakonov, ki urejajo revizijo, pogodbe, davke, pravo družb ter pravo socialne varnosti (EXPERTsuisse, 2015).

V Švici se osebe z opravljenimi strokovnimi izpiti organizacije EXPERTsuisse in z dovoljenjem za opravljanje nalog zakonitega revizorja s strani RAB-a imenujejo Diplomierter Wirtschaftsprüfer.

3.5.2 Diplomierter Wirtschaftsprüfer – EXPERTsuisse

Naloge pooblaščenega revizorja v Švici lahko opravlja fizična oseba, ki prejme dovoljenje s strani RAB-a. Pogoj, da oseba lahko postane pooblaščen revizor, je uspešno opravljeno usposabljanje in izpit, ki ga organizira EXPERTsuisse. K izobraževanju lahko pristopijo osebe, ki dosegajo ustrezno izobrazbo in predznanje (EXPERTsuisse, 2021).

K izobraževanju lahko pristopijo tisti, ki so zaključili najmanj univerzitetni študij, in osebe, ki že posedujejo poklicno kvalifikacijo s sorodnega področja (kot primer navajajo strokovnjaka za računovodstvo in kontroling).

Ob prijavi na izobraževanje se preverja tudi predhodno znanje iz osnov finančnega računovodstva, ekonomije, kvantitativnih metod in statistike ter prava. V kolikor kandidat preizkusov predznanja ne opravi uspešno, se mora udeležiti še modulov za pridobitev ustreznega predznanja na teh področjih.

Glavni del izobraževanja praviloma traja štiri leta in je razdeljen na dve ravni, in sicer osnovno ter napredno. Na osnovni ravni izobraževanje obsega dva glavna modula Računovodstvo in finance ter Revizija, davki in pravna področja. Pomemben del izobraževanja predstavlja tudi poklicna praksa, ki se opravi v tretjem letu programa in mora biti izvedena v obsegu enoletnih izkušenj. Udeleženec izobraževanja mora opraviti tudi izpite iz posameznih modulov, preden se lahko prijavi na tako imenovan diplomski izpit (EXPERTsuisse, 2021).

Na napredni stopnji morajo udeleženci izobraževanja opraviti tudi modul Strokovna presoja, katerega fokus je analiza in presoja podatkov. Glavni namen pa je povezovanje in uporaba pridobljenega znanja.

Izvedba celotnega glavnega dela izobraževanja v obsegu treh modulov pri EXPERTsuisse udeleženca v letu 2021 stane 20.111 švicarskih frankov (približno 19.200 EUR). V kolikor udeleženec nima zahtevanega predznanja, pa se mora udeležiti še štirih modulov predhodnega znanja, od katerih vsak stane dodatnih 889 švicarskih frankov (približno 850 EUR).

Končni izpiti za pooblašcene revizorje so organizirani enkrat letno s strani izpitnega odbora organizacije EXPERTsuisse. Izpit je sestavljen iz treh delov, in sicer iz študije primera v sklopu Strokovne presoje, ustnega dela izpita iz Strokovne presoje ter kratke predstavitve. Stroški končnega oziroma tako imenovanega diplomskega izpita znašajo 2.200 švicarskih frankov za leto 2021 (približno 2100 EUR) (EXPERTsuisse, 2021).

Za opravljanje nalog zakonitega revizorja v Švici se morajo po prejemu dovoljenja fizične osebe tudi neprestano izpopolnjevati. Za nadaljnje usposabljanje mora posameznik v obdobju dveh let opraviti minimalno 120 ur izobraževanj s področij revizije, davčnega svetovanja, računovodstva, poslovnega svetovanja in poslovođenja. Aktivnosti, ki se štejejo kot nadaljnje usposabljanje, so udeležba ali izvedba izobraževanj ali seminarjev, pisanje strokovnih publikacij, sodelovanje v strokovnih odborih in podobno (EXPERTsuisse, 2017).

3.6 Združeno kraljestvo Velike Britanije in Severne Irske

3.6.1 Zakonska podlaga

Področje revizije je v Združenem kraljestvu Velike Britanije in Severne Irske (v nadaljevanju Združeno kraljestvo) urejeno znotraj Zakona o gospodarskih družbah, ki je bil prvotno sprejet leta 2006. Področje in delo zakonitih revizorjev je podrobno regulirano v 42. delu zakona (Companies Act, 2006 c. 46).

Pristojni organ, ki je v Združenem kraljestvu odgovoren za nadzor nad revizijo, je Svet za finančno poročanje (angl. Financial Reporting Council, v nadaljevanju FRC). Ena izmed odgovornosti organizacije FRC je med drugim priznavanje priznanih nadzornih organov ter

organizacij, ki ponujajo poklicne kvalifikacije za zakonite revizorje v Združenem kraljestvu (FRC, 2021b).

Posameznik je po Zakonu o gospodarskih družbah v Združenem kraljestvu imenovan za zakonitega revizorja le, če je član priznanega nadzornega organa s sedežem v Združenem kraljestvu in je do takega imenovanja upravičen v skladu s pravili tega organa. Posameznik mora biti ustrezno usposobljen za opravljanje nalog zakonitega revizorja, kar pomeni, da mora imeti priznano poklicno kvalifikacijo pridobljeno v Združenem kraljestvu (Companies Act, 2006 c. 46).

Eden izmed pogojev, da posameznik postane zakoniti revizor v Združenem kraljestvu, je torej članstvo v enem izmed priznanih nadzornih organov. V letu 2021 so v Združenem kraljestvu naslednji štirje priznani nadzorni organi (FRC, 2021a):

- Združenje pooblaščenih računovodskih strokovnjakov (ACCA),
- Pooblašчени revizorji Irske (CAI),
- Inštitut pooblaščenih revizorjev Anglije in Walesa (ICAEW) ter
- Inštitut pooblaščenih revizorjev Škotske (ICAS).

Na podlagi določil Zakona o gospodarskih družbah so lahko na ozemlju Združenega kraljestva s strani državnega sekretarja priznane tudi poklicne kvalifikacije izdane s strani tretjih držav. Poklicne kvalifikacije tretjih držav so priznane, v kolikor so le te pridobljene v skladu z zakonodajo te tretje države. V primeru, ko poklicna kvalifikacija pridobljena v tretji državi ne pokriva vseh predmetov, ki pokrivajo znanje potrebno za opravljanje poklica zakonitega revizorja, mora posameznik odstopanja premostiti z opravljenim preizkusom usposobljenosti ali z opravljenim prilagoditvenim obdobjem, ki traja do tri leta (Companies Act, 2006 c. 46).

Zakon o gospodarskih družbah opredeljuje tudi priznane organe, ki lahko v Združenem kraljestvu na podlagi določenih pogojev podeljujejo poklicno kvalifikacijo s področja računovodstva (Companies Act, 2006 c. 46).

V letu 2021 lahko v Združenem kraljestvu poklicne kvalifikacije, ki so pogoj za opravljanje poklica zunanjega revizorja, podeljuje naslednjih pet organizacij (FRC, 2021a):

- Združenje pooblaščenih računovodskih strokovnjakov (ACCA),
- Združenje mednarodnih računovodij (AIA),
- Inštitut pooblaščenih revizorjev Anglije in Walesa (ICAEW),
- Pooblašчени revizorji Irske (CAI) in
- Inštitut pooblaščenih revizorjev Škotske (ICAS).

3.6.2 Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)

Združenje pooblaščenih računovodskih strokovnjakov (angl. Association of Chartered Certified Accountants, v nadaljevanju ACCA) je organizacija ustanovljena leta 1904, ki razvija strokovnjake na področju računovodstva in podeljuje poklicno kvalifikacijo. ACCA kvalifikacija je uradno primerljiva z nivojem magistrskega študija in jo lahko študentje uporabijo za priznavanje akademskih kreditnih točk drugih akademskih kvalifikacij. ACCA do leta 2021 šteje 227.000 članov ter več kot pol milijona kandidatov iz vsega sveta, ki so vpisani v programe za pridobitev kvalifikacij (ACCA, 2021a).

Posameznik lahko postane član ACCA združenja po tem, ko uspešno zaključi ACCA kvalifikacijo. Posameznik iz Združenega kraljestva se lahko vpiše na program za pridobitev kvalifikacije, v kolikor dosega minimalno zahtevo za vpis, ki je srednješolska izobrazba (ACCA, 2021f). Kvalifikacija je sestavljena iz trinajstih strokovnih izpitov, modula etike in poslovnih spretnosti ter treh let izkušenj iz prakse (ACCA, 2020).

Strokovni izpiti so razdeljeni v tri faze. Prva izmed faz so izpiti uporabnega znanja, ki predstavljajo uvod v področje računovodstva. V fazo izpitov uporabnega znanja spadajo trije izpiti iz predmetov Poslovanja in tehnologije, Poslovodnega računovodstva in Finančnega računovodstva. Druga faza izpitov so tako imenovani izpiti uporabnih spretnosti, katerih namen je nadgraditi obstoječe znanje. V to fazo spada šest izpitov iz predmetov Korporacijsko in poslovno pravo, Upravljanje uspešnosti, Obdavčitev, Računovodsko poročanje, Revizija in dajanje zagotovil ter Finančno upravljanje. Tretja faza je sestavljena iz dveh obveznih ter dveh izbirnih predmetov. Zadnja izmed faz je poimenovana faza Strateških strokovnih izpitov, pri čemer morajo študenti obvezno opraviti dva izpita iz predmetov Strateški poslovni vodja ter Strateško poslovno poročanje. V drugem delu zadnje faze pa mora študent pristopiti k dvema izmed štirih predmetov, ki so na voljo. Ti izpiti študentom omogočajo specializacijo na izbranih področjih. Štirje izbirni izpiti so Napredno finančno upravljanje, Napredno upravljanje uspešnosti, Napredna obdavčitev ter Napredna revizija in dajanje zagotovil (ACCA, 2021b).

Za uspešno pridobitev kvalifikacije ACCA morajo kandidati teoretično znanje utrditi tudi s praktičnimi izkušnjami. Praktične izkušnje so lahko pridobljene že pred pristopom k izpitom, vzporedno z opravljanjem izpitov ali pa po tem, ko študent že opravi vse izpite (ACCA, 2021b).

Ena izmed komponent, ki sestavlja ACCA kvalifikacijo je še modul Etike in poklicnih spretnosti, ki študentom ponuja številne pri delodajalcih zaželeno in iskane veščine. Modul je sestavljen na način, da študente preizkuša preko poslovnih dogodkov in okoliščin, ki se dogajajo v resničnem poslovnem življenju. Modul Etike in poklicnih spretnosti mora biti opravljen pred pristopom k tretji fazi izpitov (ACCA, 2021b).

Celotni program ACCA kvalifikacije je možno opraviti v obdobju treh do štirih let pod predpostavko, da kandidat opravlja izpite ter ob istem času pridobiva tudi praktične izkušnje (2021b).

Člani ACCA organizacije se morajo po pridobljeni kvalifikaciji neprestano izpopolnjevati in poklicno razvijati. ACCA od članov zahteva vsakoletno poročanje ter vodenje evidence dokazil, ki pričajo o prizadevanju rednega ohranjanja znanja in veščin vsakega člana (ACCA, 2021c). Člani lahko znanje nadgrajujejo oziroma osvežujejo na številne načine, ki so lahko kot primer udeležba na seminarjih, tečajih, opravljanje mentorstva, mreženje in podobno. Za ustrezno opravljeno neprestano usposabljanje mora član opraviti 40 ur aktivnosti, od katerih mora biti vsaj 21 ur preverljivih. Dejstvo o preverljivosti aktivnosti pomeni, da obstajajo določena dokazila o opravljenem izobraževanju. Kot primer nepreverljive aktivnosti, ki lahko obsega do 19 ur, pa ACCA omogoča branje publikacij in podobne aktivnosti, ki jih je težko dokazati. V primeru, da član v posameznem letu opravi več kot 21 ur preverljivih aktivnosti neprestanega izpopolnjevanja, lahko višek prenese v naslednje leto. Člani morajo vsako leto do 1. januarja podati izjavo o neprestanem razvoju, dokazila pa predložijo le v primeru, če so izbrani v naključni izbor in je to od njih zahtevano s strani organizacije (ACCA, 2021d).

Kandidati morajo na svoji poti do ACCA kvalifikacije poravnati tudi določene pristojbine. Ob registraciji mora študent poravnati enkratni znesek registracije, ki znaša 89 britanskih funtov (približno 105 EUR). Tekom študija je obvezno plačilo tudi letne šolnine, ki je za leto 2021 v višini 112 britanskih funtov (približno 135 EUR). Za pristop k izpitom je potrebno plačati pristojbino, ki je odvisna od datuma prijave, saj se ob bližanju datuma izpita le-ta viša. Ob predpostavki, da se študent na izpit prijavi v zgodnjem obdobju, izpitnine leta 2021 znašajo (ACCA, 2021e):

- 123 britanskih funtov za posamezne izpite uporabnih spretnosti (približno 145 EUR),
- 210 britanskih funtov za izpit iz predmeta Strateški poslovni vodja (približno 250 EUR),
- 164 britanskih funtov za izpit iz predmeta Strateško poslovno poročanje (približno 195 EUR) ter
- 164 britanskih funtov za pozamezna izbirna izpita iz faze Strateških strokovnih izpitov (približno 195 EUR).

Poleg izpitnin mora študent poravnati še pristojbino za modul Etika in poklicne spretnosti, ki leta 2021 znaša 78 britanskih funtov (približno 95 EUR).

Po prejemu kvalifikacije in pridobljeni pravici do ACCA članstva morajo člani plačevati letno članarino, ki za leto 2021 znaša 258 britanskih funtov (približno 310 EUR) (ACCA, 2021e).

3.6.3 Association of International Accountants (AIA)

Združenje mednarodnih računovodij (angl. Association of International Accountants, v nadaljevanju AIA) je organizacija, ki je bila ustanovljena leta 1928. V njihovi mreži kvalificiranih računovodij je portfelj posameznikov iz 80 držav sveta. Organizacijo AIA vodi vizija globalizacije računovodskega področja in stroke (AIA, 2021a).

AIA ponuja različne kvalifikacije na področju računovodstva. Za pot do poklica zakonitega revizorja ponujajo »Priznano poklicno kvalifikacijo – Revizija«. Sama kvalifikacija je sestavljena iz šestnajstih izpitov ter študije primera in pokriva vse veščine in znanja, ki so potrebna za opravljanje revizorskega poklica (AIA, 2021b).

Minimalna zahteva za vpis kandidata na program za pridobitev poklicne kvalifikacije AIA je srednješolska izobrazba (AIA, 2021d).

Predmeti poklicne kvalifikacije AIA so razdeljeni na tri nivoje. Na osnovnem nivoju mora kandidat opraviti izpite iz naslednjih predmetov (AIA, 2022):

- Finančno računovodstvo,
- Poslovodno računovodstvo,
- Korporativno upravljanje in revizija,
- Management.

Na drugem nivoju, ki so ga poimenovali Strokovni nivo 1, je potrebno opraviti pet izpitov iz naslednjih predmetov (AIA, 2022):

- Finančno računovodstvo in poročanje,
- Načela upravljanja in revizije,
- Poslovodno računovodstvo,
- Poslovno pravo za računovodje,
- Davki.

Zadnji nivo, ki ga morajo opraviti kandidati, se imenuje Strokovni nivo 2. Na zadnjem izmed nivojev mora kandidat zaključiti še preostalih pet izpitov za pridobitev poklicne kvalifikacije AIA (AIA, 2022):

- Finančno računovodstvo in poročanje 2,
- Razvoj na področju dajanja zagotovil in odgovornosti,
- Poslovno in finančno upravljanje,
- Etika in strokovna praksa,
- Študija primera.

Poleg opravljenih izpitov mora kandidat za uspešno opravljeno poklicno kvalifikacijo in članstvo AIA pridobiti še tri leta relevantnih delovnih izkušenj (Stratford College London, 2021).

Za pristop k programu AIA mora kandidat poravnati tudi vpisnino, šolnino ter izpitnino. Vpisnina znaša 135 britanskih funtov (približno 160 EUR) in že vključuje šolnino za prvo leto. Šolnina za nadaljnja leta študija znaša 75 britanskih funtov (približno 90 EUR). Izipitnina za posamezen izpit znaša 120 britanskih funtov (približno 145 EUR) (AIA, 2021c).

Vsi člani AIA se morajo neprenehno izpopolnjevati in nadgrajevati svoja znanja. V triletnem obdobju morajo člani zbrati vsaj 120 ur aktivnosti za karierni razvoj, pri čemer mora biti vsako posamezno leto znotraj triletnega obdobja zbranih minimalno 20 ur. Člani morajo na letnem nivoju oddati tudi izjavo o dodatnem izobraževanju ter hraniti dokazila o opravljenih aktivnostih (AIA, 2021a).

3.6.4 Associate Chartered Accountant (ACA) - Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)

Inštitut pooblaščenih revizorjev Anglije in Walesa (angl. Institute of Chartered Accountants in England and Wales, v nadaljevanju ICAEW) je največja strokovna organizacija za zakonito revizijo v Združenem kraljestvu. ICAEW je bil ustanovljen že leta 1880 z namenom zagotavljanja zaupanja v poslovni svet. Glavna dejavnost organizacije je izobraževanje in razvoj pooblaščenih revizorjev. Do leta 2021 je pod njihovim okriljem izobraževanje za pooblaščenega revizorja zaključilo že več kot 184.500 posameznikov (ICAEW, 2021a).

Da posameznik postane pooblaščen revizor s strani ICAEW in njihov član, mora najprej zaključiti izobraževanje ter pridobiti strokovni naziv oziroma poklicno kvalifikacijo Pooblaščen revizor (angl. Associate Chartered Accountant, v nadaljevanju ACA). Minimalna zahteva za vpis na program za pridobitev kvalifikacije je srednješolska izobrazba (ICAEW, 2021h). Sama kvalifikacija je sestavljena iz štirih delov izobraževanja, ki skupaj zagotavljajo ustrezno znanje in spretnosti iz financ in računovodstva.

Prvi del obsega 450 dni praktičnega dela pri enem izmed pooblaščenih delodajalcev s strani ICAEW. Praktično delo mora biti opravljeno na relevantnem področju, in sicer na področju računovodstva, revizije, davkov, finančnega upravljanja, postopkov insolventnosti ali pa informacijske tehnologije. Drugi del predstavlja 15 izpitnih modulov, ki pokrivajo znanje iz relevantnih področij, kot na primer pravo, poslovna strategija in finančno upravljanje. Tretji del predstavlja strokovni razvoj, kjer se študenti izpopolnjujejo na področjih, kot so komunikacija, timsko delo, reševanje problemov, zagotavljanje dodane vrednosti, ipd. Četrty del pokriva področje etike, ki udeležencem izobraževanj priskrbi potrebno podlago za etično odločanje in s tem sprejemanje pravih odločitev. ACA študenti se na tem mestu spoznavajo z etičnim kodeksom ICAEW (ICAEW, 2021b).

Izpitni moduli so razporejeni na tri stopnje, in sicer na nivo certifikata, strokovni nivo ter napredni nivo. Nivo certifikata obsega naslednjih šest izpitnih modulov, ki se navezujejo na osnove računovodstva, financ in poslovnih ved (ICAEW, 2021b):

- Računovodstvo,
- Načela obdavčenja,
- Pravo,
- Dajanje zagotovil,
- Informacije za upravljanje,
- Poslovodstvo, tehnologija in finance.

Sami izpiti iz modulov na nivoju certifikata se pišejo eno uro in pol preko računalnika. Izpiti se lahko opravljajo kadarkoli v registriranih testnih centrih. Izpit na nivoju certifikata se prizna kot uspešno opravljen, če študent doseže vsaj 55 odstotkov vseh možnih točk (ICAEW, 2021c).

Strokovni nivo prav tako obsega šest izpitnih modulov, ki so naslednji (ICAEW, 2021b):

- Revizija in dajanje zagotovil,
- Poslovna strategija in tehnologija,
- Finančno upravljanje,
- Finančno računovodstvo in poročanje,
- Davčna skladnost,
- Poslovno planiranje.

Izpiti s strokovnega nivoja trajajo dlje kot tisti na nivoju certifikata. Ti izpiti se lahko pišejo v enem izmed štirih predpisanih terminov na leto in se pišejo dve uri in pol do tri ure. Za uspešno opravljen izpit na strokovnem nivoju mora študent zbrati vsaj 55 odstotkov vseh možnih točk (ICAEW, 2021c).

Zadnji sveženj izpitnih modulov je napredni nivo, ki je namenjen uporabi znanja iz prejšnjih ravni na bolj kompleksnih primerih iz resničnega življenja. Napredni nivo vsebuje preostale tri module, ki so (ICAEW, 2021b):

- Korporativno poročanje,
- Strateški management in
- Študija primera.

Izpita iz Korporativnega poročanja in Strateškega managementa trajata tri ure in pol, medtem ko študija primera časovno zahteva štiri ure. Izpiti iz naprednega nivoja zahtevajo zbranih vsaj 50 odstotkov točk za uspešno opravljen modul. Vrstni red opravljanja izpitnih modulov je pri ICAEW zelo fleksibilen, edino študija primera mora biti opravljena kot zadnji izmed modulov (ICAEW, 2021d).

Ko kandidati uspešno zaključijo vse štiri dele oziroma elemente ACA izobraževanja in postanejo člani ICAEW, pridobijo naziv ACA kvalificirani pooblaščen revizorji (ICAEW, 2021b). ICAEW člani se morajo tekom svoje kariere neprestano izpopolnjevati z namenom ohranjanja primerne nivoja znanja. Vsako leto do konca januarja morajo člani podati izjavo o stalnem strokovnem razvoju ter hraniti dokazila o neprestanem izpopolnjevanju, ki jih morajo predložiti, v kolikor je le to od njih zahtevano na podlagi naključnega izbora organizacije. Aktivnosti, ki jih ICAEW navaja kot primere strokovnega razvoja, so branje elektronskih sporočil z novostmi, ki jih pošilja ICAEW, udeležba na delavnicah in seminarjih, branje knjig ali drugih publikacij, preučevanje standardov in predpisov, ipd. (ICAEW, 2021e). ICAEW ne predpisuje specifičnega števila ur aktivnosti, ki jih morajo člani doseči za priznavanje stalnega strokovnega nivoja (ICAEW, 2021f).

Za pridobitev ACA kvalifikacije za pooblaščenega revizorja morajo študenti plačati določene pristojbine, ki pokrivajo šolnino, izpitnino ter učna gradiva. Šolnina se plačuje na letnem nivoju in za leto 2021 znaša 180 britanskih funtov (približno 215 EUR). Cena priprav na izpit je odvisna od ponudnika, ki ga izbere kandidat in načina izvedbe (šolanje na daljavo, individualni tečaj, ipd.). Študenti morajo ob prijavi na posamezne izpite poravnati tudi izpitnino, ki za leto 2021 znaša (ICAEW, 2021g):

- 72 britanskih funtov za izpite na nivoju certifikata (približno 85 EUR),
- 103 britanske funte za izpite na strokovnem nivoju (približno 125 EUR),
- 175 britanskih funtov za izpite na naprednem nivoju (približno 210 EUR) ter
- 267 britanskih funtov za študijo primera (približno 320 EUR).

Po opravljeni ACA kvalifikaciji morajo člani plačevati letno ICAEW članarino, ki za leto 2021 znaša 395 britanskih funtov (približno 470 EUR) in mora biti poravnana do prvega januarja vsako leto (ICAEW, 2021h).

3.6.5 Chartered Accountants Ireland (CAI)

Organizacija pooblaščenih revizorjev Irske (angl. Chartered Accountants Ireland, v nadaljevanju CAI) je bila ustanovljena leta 1888. Vloga organizacije je izobraževati, predstavljati ter nuditi podporo svojim članom. CAI ima leta 2021 preko 28.500 članov, ki prihajajo iz celega sveta (CAI, 2021a).

Najpogosteje se na pot za pridobitev kvalifikacije CAI podajo kandidati z univerzitetno izobrazbo, medtem ko je minimalna zahteva za vpis dosežena srednješolska izobrazba (CAI, 2021g). Program za pridobitev kvalifikacije organizacije CAI je sestavljen na način, da študenti pri njih poleg izpitov obiskujejo tudi predavanja. Program je sestavljen iz treh nivojev in ga študenti lahko zaključijo v treh letih (CAI, 2021b).

Prvo leto programa se imenuje nivo CAP1 in je namenjen podajanju osnovnih znanj na področjih, pomembnih za opravljanje dela pooblaščenega revizorja. CAP1 pokriva naslednjih pet predmetov (CAI, 2021b):

- Finance,
- Finančno računovodstvo,
- Poslovodno računovodstvo,
- Davki – stopnja 1 in
- Pravo za računovodje.

Naslednji nivo CAP2 je namenjen nadgrajevanju osnov pridobljenih na prvem nivoju. V drugem nivoju so zajeti naslednji štirje predmeti (CAI, 2021b):

- Revizija in dajanje zagotovil,
- Strateške finance in poslovodno računovodstvo,
- Računovodsko poročanje ter
- Davki – stopnja 2.

Predavanja potekajo preko spleta, kar študentom omogoča večjo fleksibilnost ter možnost študija ob ostalih obveznostih.

Zadnji izmed nivojev na poti do pooblaščenega revizorja CAI je Končni sprejemni izpit, katerega namen je ocena študentove usposobljenosti. Končni sprejemni izpit je sestavljen na način, da združuje vse znanje in spretnosti pridobljene na prvih dveh nivojih ter delovnem mestu. Zadnji nivo je sestavljen iz dveh delov, torej iz obveznega dela ter izbirnega dela. Obvezni del je sestavljen iz sedmih delavnic, ki delujejo po principu študije primera. V drugem izbirnem delu pa morajo študenti izbrati enega izmed naslednjih možnih predmetov (CAI, 2021b):

- Napredno revidiranje in dajanje zagotovil,
- Napredno obdavčenje,
- Svetovanje,
- Finančne storitve in
- Javni sektor.

Poleg opravljenih izpitov je za pridobitev poklicne kvalifikacije CAI potrebno opraviti tudi praktično delo in pridobiti delovne izkušnje relevantne za delo na področju računovodstva. Število potrebnih let delovnih izkušenj je odvisno od predhodno dosežene stopnje izobrazbe vsakega posameznega kandidata. Kandidati z magisterijem iz računovodske smeri morajo pridobiti tri leta delovnih izkušenj. Kandidati, ki so zaključili dodiplomski študij morajo pridobiti tri leta in pol izkušenj, tisti, ki nimajo univerzitetne izobrazbe, pa morajo za pridobitev kvalifikacije opraviti štiri leta praktičnega dela. Priznajo se tudi izkušnje

pridobljene pred samim pristopom k programu za pridobitev poklicne kvalifikacije, a le v maksimalnem obsegu osemnajstih mesecev (CAI, 2021c).

Za pridobitev poklicne kvalifikacije CAI morajo kandidati poravnati določene pristojbine. V cene za posamezne predmete so vključena predavanja, prvi izpitni rok in vsi študijski materiali. Letne šolnine organizacija CAI študentom ne zaračunava. Prvi nivo predmetov CAP1 stane 2.100 EUR za vseh pet predmetov skupaj. Cena paketa predmetov na nivoju CAP2 je 3.180 EUR, Končni sprejemni izpit pa je 4.350 EUR (CAI, 2021d).

Po uspešno opravljenih zahtevah in dosegu poklicne kvalifikacije CAI morajo člani plačevati letno članarino, ki je različna glede na matično državo oziroma prebivališče člana. Za Republiko Irsko znaša 582 EUR, Veliko Britanijo 420 britanskih funtov (približno 504 EUR) in 337 EUR za tuje člane (CAI, 2021e).

CAI od svojih članov zahteva, da se neprestano strokovno izpopolnjujejo in s tem ohranjajo visok nivo usposobljenosti za delo. Za spremljanje oziroma dokazovanje aktivnosti nadaljnjega izobraževanja lahko CAI člani izbirajo med tremi pristopi (CAI, 2021f):

- Pristop, ki temelji na vložkih,
- Pristop, ki temelji na rezultatih ali
- Kombiniran pristop.

Pri pristopu, ki temelji na vložkih, mora član doseči 210 ur aktivnosti dodatnega izobraževanja v triletnem obdobju, pri čemer je v vsakem posameznem letu potrebno zbrati minimalno 20 ur aktivnosti. Pristop, ki temelji na rezultatih, pa nima predpisanega števila ur, ki jih je potrebno doseči, ampak mora član na podlagi svoje vloge presoditi oziroma opredeliti razvojne cilje in identificirati relevantne aktivnosti dodatnega izobraževanja. Kombinirani pristop pa je kombinacija prejšnjih dveh pristopov (CAI, 2021f).

3.6.6 Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)

Inštitut pooblaščenih revizorjev Škotske (angl. Institute of Chartered Accountants of Scotland, v nadaljevanju ICAS) je bil ustanovljen leta 1854 in je prvo računovodsko združenje na svetu. Leta 2021 šteje 23.000 članov, ki prihajajo iz vsega sveta (ICAS, 2021a).

Posamezniki, ki so pridobili izobraževanje po programu ICAS, dosežejo poklicno kvalifikacijo Pooblaščen revizor (angl. Chartered Accountant, v nadaljevanju CA). Na ozemlju Združenega kraljestva je ICAS edina organizacija, ki lahko uporablja naziv Pooblaščen revizor (ICAS, 2021g).

Na program za pridobitev poklicne kvalifikacije se lahko vpišejo kandidati, ki dosegajo minimalne vstopne pogoje. Minimalni vstopni pogoj za ICAS program je srednješolska izobrazba. Pot do pridobljene CA poklicne kvalifikacije je sestavljena iz študija ter praktičnega dela, kjer kandidati na delovnem mestu pridobijo izkušnje iz financ in

računovodstva. Kvalifikacija CA je sestavljena iz trinajstih predmetov, ki so razdeljeni v tri faze (ICAS, 2021b).

Prva faza izpitov je tako imenovani Preizkus usposobljenosti, ki je sestavljen iz šestih izpitov. Preizkus usposobljenosti je namenjen razvoju osnovnega znanja iz naslednjih predmetov (ICAS, 2021b):

- Dajanje zagotovil in poročanje,
- Poslovne spretnosti,
- Finance,
- Finančno računovodstvo,
- Informacije za upravljanje in tehnologija ter
- Davki.

Skupina petih predmetov predstavlja naslednjo fazo izpitov, ki je poimenovana Preizkus strokovnih spretnosti. V drugi fazi študenti predhodno pridobljeno znanje povezujejo oziroma uporabljajo na primerih resničnih situacij iz poslovnega sveta. Predmeti, ki so del te faze, so (ICAS, 2021b):

- Strateške finance in modeliranje,
- Dajanje zagotovil in podatki,
- Finančno poročanje,
- Poslovni davki in
- Tveganje in tehnologija.

Tretja in zadnja faza izpitov se imenuje Preizkus strokovne usposobljenosti. Zadnja izmed faz je sestavljena iz dveh delov in je namenjena povezovanju znanj pridobljenih v prejšnjih dveh fazah. Sestavljena je iz Študije primera in predmeta Javni interes in etika (ICAS, 2021b).

Za pridobitev kvalifikacije CA morajo kandidati tekom študija opraviti tudi praktično delo, ki mora obsegati vsaj 450 dni izkušenj pri ICAS pooblaščenem delodajalcu (ICAS, 2021b).

Stroški tečajev in izpitov se pri organizaciji ICAS razlikujejo glede na lokacijo opravljanja. Za primer cen tečajev so v nadaljevanju predstavljene cene, ki veljajo za tečaje v Angliji in so višje kot za druge lokacije po Združenem kraljestvu. Vpisnina in izpitnine pa so enake za vse ne glede na lokacijo (ICAS, 2021c).

Vpisnina za študij na ICAS za leto 2021 znaša 632 britanskih funtov (približno 755 EUR). Za obiskovanje predavanj pa morajo študenti plačati pristojbino v višini (ICAS, 2021c):

- 4.312 britanskih funtov (približno 5150 EUR) za prvo fazo oziroma Preizkus usposobljenosti,

- 5.651 britanskih funtov (približno 6750 EUR) skupaj za predmete Preizkusa strokovnih spretnosti in
- 2.053 britanskih funtov (približno 2450 EUR) za Preizkus strokovne usposobljenosti.

Poleg predavanj morajo za pristop k izpitom poravnati tudi izpitnino za posamezne predmete, ki se razlikuje glede na posamezno fazo. Izpitnine za posamezne predmete znašajo (ICAS, 2021c):

- 87 britanskih funtov (približno 105 EUR) za prvo fazo oziroma Preizkus usposobljenosti,
- 155 britanskih funtov (približno 185 EUR) za Preizkus strokovnih spretnosti,
- 310 britanskih funtov (približno 370 EUR) za Preizkus strokovne usposobljenosti in
- 124 britanskih funtov (približno 150 EUR) za izpit iz predmeta Javni interes in etika.

Po zaključenem študiju in opravljenih vseh obveznostih za pridobitev kvalifikacije CA morajo posamezniki plačevati še letno članarino pri ICAS. Letna članarina ICAS za leto 2021 znaša 495 britanskih funtov (približno 590 EUR) (ICAS, 2021d).

Vsi ICAS člani se morajo neprestano razvijati in izpopolnjevati v duhu vseživljenjskega učenja. Vsako leto morajo do prvega januarja podati izjavo o izpolnitvi aktivnosti neprestanega poklicnega razvoja. Organizacija ICAS ne predpisuje določenega števila ur, ki bi bil na letnem nivoju minimalno potreben za podaljšanje članstva, saj se zavedajo, da potrebe po dodatnem izobraževanju nihajo iz leta v leto. ICAS prepušča presojo ustreznega obsega aktivnosti članom, mora pa le ta biti sorazmeren s posameznikovim položajem. Aktivnosti, ki štejejo pod področje neprestanega poklicnega razvoja, so na primer novi delovni projekti, učenje na delovnem mestu, branje strokovnih publikacij in podobno (ICAS, 2021e).

4 PRIMERJALNA ANALIZA REGULACIJE POKLICA REVIZOR V IZBRANIH DRŽAVAH IN MOŽNOST MOBILNOSTI REVIZORJEV

4.1 Primerjava zakonodajnih zahtev

Regulacija področja revizije računovodskih izkazov je zelo pomembna z vidika javnega interesa, saj zagotavlja oziroma povečuje zaupanje v resničnost in poštenost računovodskih izkazov. Velik del regulacije je zato namenjen tudi poklicu zakonitih revizorjev in postavljanju pravil oziroma pogojev, pod katerimi lahko oseba opravlja obvezne revizije letnih računovodskih izkazov.

Iz zgoraj naštetih razlogov so področje revizije preko zakonov uredile prav vse države, ki so predmet tega magistrskega dela. Države članice EGP so morale svoje zakone, ki urejajo področje revizije, harmonizirati in prilagoditi na podlagi zahtev Direktive 2014/56/EU. Iz

tega razloga so si zakonske zahteve držav članic EGP v bistvu zelo podobne. Razlike oziroma odstopanja zakonskih zahtev med posameznimi državami članicami pa nastanejo zaradi dejstva, da Direktiva 2014/56/EU državam dovoljuje možnost v svojih zakonih postaviti strožje zahteve od tistih določenih v sami Direktivi. Direktiva 2014/56/EU torej predpisuje minimalne zahteve, ki jih morajo države upoštevati, in jim obenem pušča proste roke, da sprejmejo dodatne ali strožje zahteve. Države članice EGP morajo same določiti tudi pristojne organe za podeljevanje dovoljenj za opravljanje nalog zakonitega revizorja ter postopke, ki opredeljujejo, kako bodo podeljevale dovoljenja zakonitim revizorjem drugih držav članic. Direktivo 2014/56/EU morajo izmed obravnavanih držav magistrskega dela kot članice EGP upoštevati Avstrija, Hrvaška, Nemčija in Slovenija, medtem ko zakonske zahteve Švice in Združenega kraljestva niso pogojene s temelji, ki jih postavlja EU.

Vse države, ki so predmet tega magistrskega dela, so uredile področje revizije z zakoni. Države so večinoma oblikovale samostojen zakon, ki ureja le področje revizije, z izjemo Avstrije in Združenega kraljestva. Avstrija je zakon, ki ureja področje revizije, združila v en zakon skupaj z zakonskimi določili, ki urejajo še področje davčnega svetovanja in podobnih poklicev. Združeno kraljestvo pa nima samostojnega zakona, ki ureja revizijo, temveč je to področje urejeno kot del Zakona o gospodarskih družbah. Večinoma so države področje še podrobneje uredile v dodatnih pravilnikih ali odlokih, kjer so praviloma podrobneje opisale pogoje za dokazovanje strokovne usposobljenosti. Združeno kraljestvo v večjem delu v zakonodaji določa le pristojne organe, podrobnejše pogoje za pridobitev posameznih kvalifikacij in dovoljenj pa organi določajo sami pod nadzorom Sveta za finančno poročanje.

Države opredeljujejo tudi organizacije, ki so pristojne za podeljevanje dovoljenja za opravljanje nalog zakonitega revizorja na svojem ozemlju. V zakonodaji nekaterih držav pa so v zakonu opredeljene tudi organizacije, ki podeljujejo poklicne kvalifikacije potrebne za pridobitev dovoljenja. V Avstriji in Nemčiji so kot pristojni prepoznali Zbornici revizorjev, ki sta v obeh državah odgovorni tako za podeljevanje dovoljenja za opravljanje nalog revizorja kot tudi za organizacijo strokovnih izpitov. Na Hrvaškem je prav tako oblikovana posebna zbornica revizorjev, a ta je odgovorna le za izvajanje in organizacijo strokovnih izpitov, medtem ko samo dovoljenje za opravljanje poklica podeljuje Ministrstvo za finance. V Sloveniji je odgovorna organizacija tako za podeljevanje dovoljenja kot tudi za organizacijo izpitov Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, ki pa je samo izvedbo izpitov na podlagi razpisa prepustila Slovenskemu inštitutu za revizijo. V Švici sta na tem področju odgovorni dve organizaciji, saj dovoljenja za opravljanje poklica izdaja Zvezni nadzorni organ za revizijo, sama organizacija izpitov pa je prepuščena organizaciji EXPERTsuisse. Zasnova pristojnih organizacij na področju revizije najbolj odstopa v primeru Združenega kraljestva, saj tam ni odgovoren le en organ, temveč dovoljenje podeljuje več priznanih nadzornih organov. Obstajajo štirje priznani nadzorni organi in vsi izmed njih imajo pooblastila za izdajanje dovoljenj za opravljanje poklica v Združenem kraljestvu, poleg tega pa vse štiri organizacije (ACCA, CAI, ICAEW in ICAS) podeljujejo tudi vsaka svojo poklicno kvalifikacijo. Poleg prej naštetih štirih organizacij je za

podeljevanje svoje poklicne kvalifikacije v Združenem kraljestvu pooblaščen tudi organizacija AIA. Njeni člani se morajo za pridobitev dovoljenja opravljanja poklica včlaniti še v enega izmed predhodno naštetih štirih priznanih nadzornih organov.

Pogoji za pridobitev dovoljenja so podrobno opisani v Direktivi 2014/56/EU, ki predvideva nivo izobrazbe zadosten za vpis na univerzitetno stopnjo ter opravljene izpite, ki preverjajo strokovno usposobljenost. Poleg nivoja izobrazbe mora imeti kandidat tudi minimalno tri leta delovnih izkušenj s področja revidiranja računovodskih izkazov ter mora imeti dober ugled. Države EGP so v svojih zakonih te določbe upoštevale ali pa jih še nadgradile. Vse članice EGP, ki so predmet magistrskega dela, so vključile še visok nivo znanja lokalnega jezika. V Avstriji velja, da mora imeti oseba vsaj univerzitetno izobrazbo. V Sloveniji in na Hrvaškem pa veljajo še strožje zahteve kot tiste v direktivi, saj mora po zakonu kandidat dosegati izobrazbo, ki ustreza zaključenemu podiplomskemu študiju. Tako na Hrvaškem kot v Sloveniji so zaostri tudi pogoje glede praktičnega usposabljanja, saj je zahtevanih vsaj pet let delovnih izkušenj, od katerih mora biti minimalno tri leta iz revidiranja. V Nemčiji se zahteva univerzitetna izobrazba v kombinaciji s tremi leti delovnih izkušenj, zadostna pa je tudi desetletna zaposlitev v revizijskem podjetju ter tudi petletne izkušnje kot zapriseženi revizor ali davčni svetovalec. Za pridobitev dovoljenja v Švici mora fizična oseba, podobno kot velja za države EGP, posedovati dober ugled in dokazati določen nivo usposobljenosti. Kandidat mora dosegati najmanj univerzitetno izobrazbo ter posedovati minimalno eno leto relevantnih poklicnih izkušenj. V Združenem kraljestvu pa zakon določa, da mora biti fizična oseba za opravljanje nalog zakonitega revizorja članica enega izmed priznanih nadzornih organov v skladu s pravili, ki jih ti organi določajo. Torej odgovornost za postavitev pravil prelaga na posamezne organizacije, ki imajo pooblastila za podeljevanje dovoljenj.

Države članice EGP so morale opredeliti tudi postopek priznavanja poklicnih kvalifikacij zakonitih revizorjev pridobljenih v drugih državah članicah. Vse države EGP, ki so predmet magistrskega dela, predvidevajo preizkus poklicne usposobljenosti, pri čemer preizkusi posameznih držav preverjajo predvsem poznavanje lokalne zakonodaje gostujoče članice. Preizkusi potekajo v lokalnem jeziku, torej posredno preverjajo tudi znanje jezika. V Sloveniji in na Hrvaškem morajo kandidati drugih držav članic opraviti pisni preizkus, medtem ko je v Avstriji in Nemčiji potrebno opraviti poleg pisnih izpitov tudi ustni del. Kljub temu da za Švico in Združeno kraljestvo Direktiva 2014/56/EU ne velja, pa imata obe državi podoben postopek, kot ga določa direktiva. V Švici mora kandidat opraviti pisni preizkus znanja iz švicarskega prava, ki ga lahko opravlja v nemškem, italijanskem, francoskem ali angleškem jeziku. V Združenem kraljestvu pa mora posameznik, ki poseduje poklicno kvalifikacijo pridobljeno v drugi državi, po presoji državnega sekretarja in v kolikor so bistvene razlike s poklicnimi kvalifikacijami priznanimi v Združenem kraljestvu, opraviti preizkus usposobljenosti ali pa prilagoditveno obdobje v trajanju do treh let.

4.2 Primerjava poklicnih kvalifikacij

Vsaka izmed obravnavanih držav v magistrskem delu podeljuje poklicno kvalifikacijo na podlagi opravljenih strokovnih izpitov. V večini držav je za organizacijo izpitov odgovorna ena pooblaščen organizacija. V primeru Slovenije je za organizacijo pooblaščen Agencija, ki pa je za leto 2021 izvedbo izpitov in izobraževanj na podlagi razpisa prepustila Inštitutu. Posebne zbornice za revizijo so odgovorne na Hrvaškem, Avstriji ter Nemčiji, v Švici pa je za organizacijo izpitov in izobraževanj zadolžena organizacija EXPERTsuisse. Posebnost zbornic v Nemčiji in Avstriji je, da organizirata le strokovne izpite, priprave na izpite v obliki predavanj pa ne. Edina izmed držav, kjer je za organizacijo strokovnih izpitov pooblaščenih več organizacij, je Združeno kraljestvo. V Združenem kraljestvu je namreč pooblaščenih pet organizacij, ki so ACCA, AIA, ICAEW, CAI ter ICAS. Nekatere izmed teh organizacij ponujajo tako izpite kot tudi pripravljalna predavanja, druge pa le gradivo ter izvedbo izpitov.

4.2.1 Primerjava predpogojev

Za pristop k izpitu oziroma izobraževanju vsaka država ali organizacija zahteva določene predpogoje oziroma minimalne zahteve. Minimalne zahteve so večinoma povezane s stopnjo dosežene izobrazbe ter praktičnih izkušenj, nekatere države pa zahtevajo še visoko znanje lokalnega jezika ter dokazilo o nekaznovanosti.

Za pristop k izpitu oziroma izobraževanju v Švici, Nemčiji in Avstriji mora oseba dosegati univerzitetno stopnjo izobrazbe, v Sloveniji in na Hrvaškem pa je zahtevan minimalno podiplomski študij. V Sloveniji, Švici ter Združenem kraljestvu za pristop k izobraževanju niso potrebne predhodne praktične izkušnje. V državah, kot sta Nemčija in Avstrija, kjer pristojne organizacije organizirajo le izpite, pa le te za pristop k izpitu zahtevajo določene praktične izkušnje. K izpitu oziroma izobraževanju v Avstriji, Nemčiji in Švici lahko pod določenimi pogoji pristopijo tudi osebe, ki ne dosegajo predpisane izobrazbe. V Avstriji tako lahko k izpitu pristopijo tudi osebe, ki že posedujejo poklicno kvalifikacijo za računovodje in imajo tri leta in pol delovnih izkušenj, ter tudi osebe, ki posedujejo kvalifikacijo za davčnega svetovalca. Podobno tudi v Švici lahko pristopijo k izobraževanju osebe, ki posedujejo poklicne kvalifikacije s sorodnih področij. V Nemčiji pa k izpitom lahko pristopijo osebe, ki imajo vsaj deset let delovnih izkušenj kot zaposleni v revizijskem podjetju in tisti, ki imajo vsaj pet let delovnih izkušenj kot zapriseženi revizor ali davčni svetovalec. Za razliko od ostalih obravnavanih držav pa v Združenem kraljestvu lahko k programom vseh petih organizacij pristopijo posamezniki s pridobljeno srednješolsko izobrazbo.

4.2.2 Primerjava kurikuluma

Število izpitov, ki jih morajo fizične osebe opraviti za pridobitev dovoljenja za opravljanje nalog zakonitega revizorja, po programih posameznih držav oziroma organizacij, se močno razlikuje. Največje število izpitov morajo opraviti kandidati, ki želijo prejeti poklicno kvalifikacijo organizacije AIA, saj morajo opraviti 16 izpitov. Po programu ICAEW organizacije iz Združenega kraljestva morajo kandidati opraviti 15 izpitov na poti do poklicne kvalifikacije. Opravljenih 13 izpitov je zahtevanih po programih organizacij ACCA, ICAS ter v Sloveniji, pri čemer sta dva izpita organizacije ACCA izbirna. Organizacija CAI za pridobitev poklicne kvalifikacije zahteva opravljenih 10 izpitov iz 9 obveznih ter enega izbirnega predmeta. V Nemčiji in na Hrvaškem je potrebno opraviti 7 izpitov. V Nemčiji in Avstriji so za razliko od ostalih obravnavanih držav, poleg pisnih izpitov v program vključeni tudi ustni izpiti. V Avstriji je za pridobitev dovoljenja potrebno opraviti pet pisnih izpitov ter enega ustnega, v Švici pa je program izobraževanja sestavljen iz treh izpitnih modulov ter modula praktičnega dela.

Razlika v številu izpitov med organizacijo ICAEW, ki ima najvišje število izpitov, ter EXPERTsuisse v Švici, ki ima najmanjše število, je kar 12 izpitov. Pri tem moramo upoštevati dejstvo, da so v Švici izpitni moduli vsebinsko obsežni, saj ocenjujejo, da je za zaključek posameznega modula potrebno eno študijsko leto.

Direktiva 2014/56/EU določa vsebino, ki jo morajo preizkusi znanja pokrivati. Tematike preizkusov morajo pokrivati splošne računovodske teorije, pravne zahteve ter standarde za pripravo računovodskih izkazov, mednarodne računovodske standarde, finančne analize, stroškovno in poslovodno računovodstvo, obvladovanje tveganja in notranje kontroliranje, revidiranje ter pravne zahteve in standarde za obvezno revizijo in zakonite revizorje, mednarodne revizijske standarde ter poklicno etiko in neodvisnost. Poleg naštetih določene države oziroma organizacije v svoj kurikulum vključujejo še druge tematike. Večina obravnavanih držav in organizacij je na primer dodala še področje informacijske tehnologije, Slovenija, Avstrija in organizacija AIA pa so v svoje programe dodale še področje matematike in statistike.

Direktiva 2014/56/EU določa, da morajo fizične osebe za pridobitev dovoljenja za opravljanje nalog zakonitega revizorja posedovati določene praktične izkušnje s področja revizije. V vseh obravnavanih državah iz tega magistrskega dela je določen nivo praktičnih izkušenj, ki je potreben za pridobitev poklicne kvalifikacije.

Najpogostejše obravnavane države oziroma pristojne organizacije zahtevajo vsaj tri leta relevantnih delovnih izkušenj pred podelitvijo dovoljenja (Tabela 1). Tri leta delovnih izkušenj s področja revizije zahtevajo Slovenija, Hrvaška, Avstrija, Nemčija ter organizaciji ACCA in AIA iz Združenega kraljestva, pri čemer Hrvaška zahteva, da mora imeti fizična oseba vse skupaj vsaj pet let delovnih izkušenj, od katerih morajo biti tri s področja revizije. Organizacija CAI iz Združenega kraljestva zahteva tri do štiri leta relevantnih delovnih

izkušenj, kar je odvisno od predhodno dosežene izobrazbe. Kandidati z magisterijem morajo imeti vsaj tri leta delovnihkušenj, tisti z nižjo doseženo stopnjo izobrazbe pa ustrezno več. Organizaciji ICAS in ICAEW iz Združenega kraljestva zahtevata minimalno 450 dni delovnihkušenj. Najmanj delovnihkušenj za prejetje dovoljenja izmed obravnavanih držav pa je zahtevanih v Švici, kjer mora fizična oseba posedovati minimalno eno leto relevantnih delovnihkušenj.

Tabela 1: Minimalni obseg delovnihkušenj po državah oziroma organizacijah

	Slovenija	Hrvaška	Avstrija	Nemčija	Švica	Združeno kraljestvo				
						ACCA	AIA	ICAEW	CAI	ICAS
Minimalne delovne izkušnje s področja revizije	3 leta	3 leta	3 leta	3 leta	1 leto	3 leta	3 leta	450 dni	3-4 leta	450 dni

Vir: Povzetek podatkov iz 3. poglavja.

Poleg izpitov in praktičnega dela nekatere izmed obravnavanih držav oziroma organizacij v programu vključujejo tudi druge korake do poklicne kvalifikacije. V Švici morajo kandidati po končanih izpitnih modulih pristopiti še h končnemu diplomskemu izpitu. Pri organizacijah AIA in CAI morajo kandidati opraviti še študijo primera oziroma v primeru CAI sedem delavnic, ki delujejo po principu študije primera. Organizaciji ACCA in ICAEW v svojem programu poleg izpitov ter praktičnega dela vključujeta še dva modula, ki se osredotočata na področje etike in poslovni razvoj. V Sloveniji pa morajo kandidati po zaključenih izpitih pripraviti in zagovarjati še zaključno nalogo.

4.2.3 Primerjava stroškov pridobitve

Stroški pridobitve posameznih kvalifikacij se pri posameznih organizacijah in državah močno razlikujejo. Do razlik pride predvsem zaradi drugačnih paketov, ki jih kandidati za plačano ceno prejmejo. Pri nekaterih državah in organizacijah le te namreč na poti do kvalifikacije organizirajo in zahtevajo obvezno obiskovanje predavanj, ki so zajeta v šolnino. Na tak princip lahko do poklicne kvalifikacije pridejo kandidati v Sloveniji, Švici ter organizacijah CAI in ICAS v Združenem kraljestvu. Na Hrvaškem, v Avstriji in Nemčiji je potrebno za poklicno kvalifikacijo poravnati le pristopnine k izpitu, sama priprava na izpit pa ni obvezna oziroma ponudnika lahko izberejo kandidati sami. Organizacije ACCA, AIA in ICAEW kandidatom, ki želijo pridobiti njihovo poklicno kvalifikacijo, ponujajo vmesno pot med prej naštetimi. ACCA in AIA zaračunavata enkratno vpisnino, letne šolnine ter pristope k posameznim izpitom. Pri ICAEW morajo kandidati poravnati šolnino, izpitnine ter stroške za nakup učnih gradiv.

Največ morajo za pridobitev kvalifikacije odšteti kandidati v državah, kjer paket vključuje tudi predavanja oziroma pripravo na izpite. Od primerjanih držav je najvišji znesek v Švici

in znaša nekaj več kot 21.000 EUR. Najceneje pa do kvalifikacije lahko kandidati pridejo v državah, kjer priprava na izpit ni pogoj za opravljanje izpita, pod predpostavko, da so se na izpit pripravili brez obiska izobraževanj. Najnižji znesek za pridobitev kvalifikacije od primerjanih držav je potrebno poravnati na Hrvaškem, kjer je za izpitnine ter izdajo dovoljenja potrebno plačati približno 850 EUR.

4.2.4 Primerjava zahtev o stalnem izobraževanju

V skladu z Direktivo 2014/56/EU se morajo zakoniti revizorji držav članic neprestano izobraževati na relevantnih področjih, da ohranijo svoj nivo znanja na visoki ravni. Direktiva ne predpisuje minimalnih zahtev po nadaljnjem usposabljanju, jih pa predpisujejo posamezne države.

Večina držav zahteva, da mora zakoniti revizor v roku treh let opraviti minimalno 120 ur nadaljnega usposabljanja. Države, ki to predpisujejo, so Slovenija, Hrvaška, Avstrija ter organizacija AIA v Združenem kraljestvu. Nemčija ter organizacija ACCA v Združenem kraljestvu imata podoben obseg zahtevanih ur, vendar spremljata nadaljnje usposabljanje revizorjev na letnem nivoju, pri čemer morajo doseči minimalno 40 ur (tabela 2). Zakoniti revizorji v Švici morajo v primerjavi s prej naštetimi državami opraviti višje število ur, saj morajo v dvoletnem obdobju opraviti vsaj 120 ur iz naslova neprestanega usposabljanja, kar v povprečju predstavlja 60 ur letno. Najvišji zahtevan obseg ur neprestanega izobraževanja zahteva organizacija CAI iz Združenega kraljestva. V kolikor si posameznik izbere pristop priznavanja nadaljnega izobraževanja, ki temelji na vložkih, mora namreč opraviti 210 ur v triletnem obdobju, kar predstavlja povprečno 70 ur izobraževanj na leto. Posebnost na področju nadaljnega izobraževanja sta organizaciji ICAEW in ICAS iz Združenega kraljestva, ki sicer spremljata in zahtevata od svojih članov, da se neprestano izobražujejo na letni ravni, a ne zahtevata specifičnega obsega ur.

Tabela 2: Primerjava zahtev o stalnem izobraževanju

	Slovenija	Hrvaška	Avstrija	Nemčija	Švica	Združeno kraljestvo				
						ACCA	AIA	ICAEW	CAI	ICAS
Obdobje	3 leta	3 leta	3 leta	1 leto	2 leti	1 leto	3 leta	1 leto	3 leta	1 leto
Število zahtevanih ur izobraževanja v obdobju	120	120	120	40	120	40	120	-	210	-
Povprečno število ur na leto	40	40	40	40	60	40	40	-	70	-

Vir: Povzetek podatkov iz 3. poglavja.

4.3 Primerjava možnosti mobilnosti

EU se z vzpostavitvijo enotnega trga in štirih svoboščin trudi vzpodbuditi mobilnost znotraj trga. Svoboščina prostega pretoka oseb kot ena izmed temeljnih načel omogoča vsem državljanom članic EU pravico do prostega bivanja na območju drugih držav članic. Iz tega naslova imajo vsi državljani EU ter tudi Švice pravico iskati zaposlitev in se zaposliti v drugi državi članici ter tam tudi bivati. S samo zaposlitvijo v drugi državi članici pa delavec prejme pravico do istih davčnih in socialnih ugodnosti, kot jih imajo domači delavci. Vsi naštetí ukrepi in pravice izhajajo iz Direktive 2004/38/ES o pravici državljanov Unije in njihovih družinskih članov do prostega gibanja in prebivanja na ozemlju držav članic, ki je pozitivno vplivala na mobilnost prebivalstva in delavcev.

Mobilnost zakonitih revizorjev je zaradi same narave in reguliranosti poklica pogojena tudi z lokalnimi zakoni posameznih držav. Na tem mestu je EU mobilnost delavcev spodbudila z reformo sistema priznavanja poklicnih kvalifikacij. Vse države članice ter tudi Švica in Združeno kraljestvo dopuščajo možnost, da pod zakonsko določenimi pogoji delo zakonitega revizorja na njihovih tleh lahko opravljajo tudi zakoniti revizorji s prvotno pridobljenimi poklicnimi kvalifikacijami v drugih državah.

Kljub vsem vzpodbudam, ki so jih prinesle uredbe EU in ureditve posameznih držav, pa vseeno obstajajo določene omejitve na področju mobilnosti zakonitih revizorjev, ki izhajajo predvsem iz zahtev nacionalnih zakonov. Nacionalni zakoni držav namreč zaradi narave dela običajno zahtevajo visoko znanje nacionalnih jezikov ter poznavanje lokalne zakonodaje.

Z izstopom Združenega kraljestva iz EU je mobilnost državljanov EU postala bolj omejena. Posamezniki, ki se želijo zaposliti v Združenem kraljestvu, morajo od 1. julija 2021 zaprositi za delovno vizo preko delodajalca. Za vizo lahko zaprosijo posamezniki, ki imajo ponudbo za delo že pred samim prihodom v Združeno kraljestvo, ne morejo pa prejeti vize v fazi iskanja zaposlitve. Dodatne omejitve za pridobitev delovne vize so zahteve po znanju angleškega jezika ter plača v višini vsaj 25.600 britanskih funtov na letnem nivoju (GOV UK, 2021a). Podobno morajo državljani Združenega kraljestva od izstopa iz EU zaprositi za delovno dovoljenje, v kolikor se želijo zaposliti na območju EU. Ob začetku postopka za pridobitev vize morajo imeti posamezniki ponudbo za delo (GOV UK, 2021b).

V Švici za državljane EU veljajo posebna pravila vezana na mobilnost zaradi dogovora o prostem pretoku oseb, ki vključuje tudi Švico. Državljaní EU imajo pravico do trimesečnega bivanja na ozemlju Švice z namenom iskanja zaposlitve ali kratkotrajnega opravljanja dela, ki ne presega 90 koledarskih dni na leto. V primeru daljšega obdobja zaposlitve morajo posamezniki pridobiti dovoljenje za prebivanje. Ker je Združeno kraljestvo izstopilo iz EU, za njih ne veljajo več ista pravila, temveč morajo za dovoljenje zaprositi po postopku za tretje države (The Swiss Authorities Online, 2021). Za dovoljenje lahko zaprosijo le ključni managerji ter strokovnjaki, v kolikor je to v splošnem gospodarskem interesu Švice in v

kolikor na isto delovno mesto ni mogoče zaposliti osebe s švicarskim državljanstvom ali državljanstvom EU (State secretariat for Migration, 2021).

4.4 Povzetek ugotovitev analize

Preko primerjalne analize postavljenih zahtev in pogojev pridobitve dovoljenja za opravljanje dela zakonitega revizorja sem želela ugotoviti razlike oziroma podobnosti med obravnavanimi državami. Podrobneje sem primerjala zakonodajne zahteve držav, proces pridobitve poklicnih kvalifikacij v posameznih državah ter možnost mobilnosti. Ugotovila sem, da je v večjem delu proces pridobitve dovoljenja za opravljanje dela zakonitega revizorja v vseh obravnavanih državah precej podoben, obstajajo pa določena odstopanja oziroma razlike (tabela 3).

Zakonske zahteve v državah članicah EGP so si zelo podobne, saj so le te morale upoštevati določila Direktive 2014/56/EU. Vseeno pa se v določeni meri zakonske zahteve razlikujejo, ker Direktiva državam dovoljuje postavitev strožjih zahtev, kot jih navaja sama. Poleg minimalnih določil, ki jih zahteva že sama Direktiva, so prav vse države, vključno s Švico ter Združenim kraljestvom, v svoji zakonodaji dodale zahtevo po visokem nivoju znanja lokalnih jezikov. Druge zaostritve v primerjavi z Direktivo, ki so jih obravnavane države članice EU vključile v svojo zakonodajo, so potrebna višja dosežena izobrazba in več delovnih izkušenj. V Švici je zahtevanih manj delovnih izkušenj, kot jih predvideva Direktiva ter višji nivo izobrazbe. Združeno kraljestvo pa je za razliko od ostalih obravnavanih držav postavljanje pravil za pridobitev dovoljenja preložilo na posamezne organizacije, ki imajo pooblastila za podeljevanje dovoljenj. Vse obravnavane države imajo v zakonodaji opredeljen tudi postopek priznavanja poklicnih kvalifikacij zakonitih revizorjev pridobljenih v drugih državah. Za priznavanje je večinoma predviden preizkus poklicne usposobljenosti, kjer se preverja predvsem poznavanje lokalne zakonodaje.

Vse obravnavane države v magistrskem delu podeljujejo poklicno kvalifikacijo na podlagi opravljenih strokovnih izpitov. Posebnost je Združeno kraljestvo, kjer kvalifikacijo podeljuje pet pooblaščenih organizacij, medtem ko je pri ostalih obravnavanih državah pooblaščen le ena organizacija. Pomembna razlika med pooblaščenimi organizacijami je, da organizacije nekaterih držav organizirajo le strokovne izpite, medtem ko je pri ostalih obvezno opraviti tudi pripravljalne tečaje oziroma izobraževanje.

Poklicne kvalifikacije se razlikujejo tudi v vstopnih pogojih za pristop k izobraževanju ali izpitom. Za razliko od ostalih obravnavanih držav v Združenem kraljestvu lahko k programu izobraževanj pristopijo tudi posamezniki z doseženim srednješolskim nivojem izobrazbe. Za pristop k izobraževanju v Sloveniji, Švici in na Hrvaškem niso zahtevane predhodne praktične izkušnje, jih morajo pa kandidati pridobiti tekom izobraževanja. Programi za pridobitev kvalifikacij obravnavanih držav se razlikujejo tudi po številu izpitov ter obravnavani vsebini. Vsebinsko se pri vseh programih osredotoča na računovodske tematike, nekatere države pa so kurikulum razširile s področjem informacijske tehnologije,

matematiko ter statistiko. Pri večini organizacij v Združenem kraljestvu morajo kandidati poleg izpitov opraviti še delavnice zasnovane na principu študije primera. Izjema v primeru Slovenije pa je, da morajo kandidati poleg opravljenih izpitov pripraviti še zaključno nalogo.

Vse obravnavane države zahtevajo, da se morajo zakoniti revizorji neprestano izobraževati z namenom ohranjanja znanja na visokem nivoju. Večina držav zahteva, da morajo zakoniti revizorji v obdobju treh let opraviti minimalno 120 ur izobraževanj. Višje število ur je zahtevanih v Švici ter organizaciji CAI. Posebnosti na tem mestu sta organizaciji ICAEW ter ICAS, ki ne zahtevata specifičnega števila ur.

Nazadnje sem primerjala še mobilnost zakonitih revizorjev. Zaradi vzpostavljenega notranjega trga EU ter prizadevanj na področju priznavanja poklicnih kvalifikacij je mobilnost zakonitih revizorjev močno olajšana. Vse obravnavane članice dopuščajo možnost, da pod zakonsko določenimi pogoji delo zakonitega revizorja opravljajo tudi tisti, ki so poklicno kvalifikacijo pridobili v drugih državah. Švica ter EU imata dogovor o prostem pretoku oseb, zato je tudi tu mobilnost omogočena in je potrebno pridobiti dovoljenje za bivanje daljše od 90 dni. Več ovir mobilnosti je pri Združenem kraljestvu, saj morajo posamezniki iz ostalih obravnavanih držav zaprositi za delovno vizo preko delodajalca. Podobno morajo državljani Združenega kraljestva zaprositi za delovno dovoljenje, v kolikor se želijo zaposliti na območju EU. Državljeni Združenega kraljestva morajo po izstopu iz EU zaprositi za dovoljenje bivanja v Švici, vendar to lahko zaprosijo le managerji ter strokovnjaki pod pogojem, da na isto delovno mesto ni mogoče zaposliti osebe s švicarskim ali EU državljanstvom. Mobilnost je torej med obravnavanimi državami najbolj omejena med Združenim kraljestvom in ostalimi državami.

Tabela 3: Primerjava zahtev in pogojev za pridobitev dovoljenja za opravljanje dela zakonitega revizorja

	Slovenija	Hrvaška	Avstrija	Nemčija	Švica	Združeno kraljestvo				
						ACCA	AIA	ICAEW	CAI	ICAS
Minimalna stopnja izobrazbe	podiplomski študij	podiplomski študij	univerzitetna stopnja	univerzitetna stopnja	univerzitetna stopnja	srednješolska izobrazba	srednješolska izobrazba	srednješolska izobrazba	srednješolska izobrazba	srednješolska izobrazba
Število izpitov oziroma predmetov	13	7	6	7	3	13	14	15	10	13
Minimalne delovne izkušnje s področja revizije	3 leta	3 leta	3 leta	3 leta	1 leto	3 leta	3 leta	450 dni	3-4 leta	450 dni
Povprečno število zahtevanih ur dodatnega izobraževanja na leto	40	40	40	40	60	40	40	-	70	-

Vir: Povzetek podatkov iz 3. poglavja.

SKLEP

V magistrskem delu sem želela predstaviti zakonske ureditve izbranih držav na področju opravljanja poklica zakonitega revizorja ter priznavanju poklicnih kvalifikacij za opravljanje poklica zakonitega revizorja. Predstavila sem notranji trg EU ter kako je poklic revizorja urejen na podlagi direktive, saj je samo področje revizije močno regulirano že na nivoju EU.

Notranji trg EU je z vzpostavitvijo svoboščin pomembno zasnoval pogoje, ki državljanom članic EU olajšujejo mobilnost med državami članicami. Vseeno pa se pri migriranju oseb, ki se želijo zaposliti v državi članici oziroma opravljati poklic, ki je zaradi narave dela reguliran, pojavijo določene omejitve. Za opravljanje reguliranih poklicev mora posameznik pod zakonsko postavljenimi pogoji namreč opraviti posebne specializacije oziroma pridobiti posebne kvalifikacije in/ali pridobiti poseben naziv.

Področje revizije je EU uredila z Direktivo 2014/56/EU o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, ki opredeljuje zakonitega revizorja kot fizično osebo z dovoljenjem za opravljanje obveznih revizij s strani pristojnega organa v državi članici. Direktiva že sama po sebi določa nekatere pogoje za pridobitev dovoljenja za opravljanje poklica zakonitega revizorja, obenem pa članicam dovoljuje, da postavijo na svojih tleh še strožje pogoje.

Mobilnost zakonitih revizorjev je torej zaradi same narave in reguliranosti poklica pogojena tudi z nacionalnimi zakoni posameznih držav, a je z reformo sistema priznavanja poklicnih kvalifikacij EU mobilnost olajšala. Vse obravnavane države v magistrskemu delu dopuščajo možnost, da pod zakonsko določenimi pogoji delo zakonitega revizorja na njihovih tleh lahko opravljajo tudi zakoniti revizorji s prvotno pridobljenimi poklicnimi kvalifikacijami v drugih državah.

Ker določene pogoje predpisuje že direktiva, so si pogoji postavljeni s strani držav članic EGP precej podobni. Vse države obravnavane v tem magistrskem delu pa so zahteve prilagodile oziroma v svojih zakonih postavile še strožja merila in pogoje za pridobitev dovoljenja za delo. Podobne pogoje, kot veljajo za države članice EGP, sta postavili tudi Švica in Združeno kraljestvo s to razliko, da je Združeno kraljestvo postavljanje pogojev preložilo na posamezne organizacije, ki imajo pooblastila za podeljevanje dovoljenj.

Na podlagi izvedene analize sem prišla do spoznanja, da so tako EU kot obravnavane države na področju mobilnosti zakonitih revizorjev oblikovale številne vzpodbude ter v veliki meri harmonizirale pogoje pridobitve dovoljenja za opravljanje poklica zakonitega revizorja tako za svoje državljane kot tudi državljane drugih obravnavanih držav. Kljub vzpodbudam za izboljšanje mobilnosti in odpravljanje ovir pa vseeno na področju zakonitih revizorjev še vedno obstajajo določene omejitve. Za opravljanje poklica zakonitega revizorja mora le-ta namreč zaradi same narave dela poznati tudi lokalno zakonodajo, poleg tega pa države običajno zahtevajo tudi visoko znanje nacionalnih jezikov.

LITERATURA IN VIRI

1. ACCA. (2020). ACCA Qualification recognition status. London: ACCA.
2. ACCA. (2021a). *About us*. Pridobljeno 7. aprila 2021 iz <https://www.accaglobal.com/gb/en/about-us/who-we-are.html>
3. ACCA. (2021b). *The ACCA Qualification*. Pridobljeno 9. aprila 2021 iz <https://www.accaglobal.com/ca/en/qualifications/glance/acca/overview.html>
4. ACCA. (2021c). *Your guide to CPD*. Pridobljeno 10. aprila 2021 iz <https://www.accaglobal.com/gb/en/member/cpd/your-guide-to-cpd.html>
5. ACCA. (2021d). *A quick guide to continuing professional development (CPD)*. Pridobljeno 10. aprila 2021 iz <https://www.accaglobal.com/gb/en/member/cpd/your-guide-to-cpd.html>
6. ACCA. (2021e). *Fees and charges*. Pridobljeno 10. aprila 2021 iz <https://www.accaglobal.com/ca/en/qualifications/accountancy-career/fees/fees-charges-cluster-a.html?countrycode=UnitedKingdom>
7. ACCA. (2021f). *ACCA Qualification entry requirements*. Pridobljeno 10. aprila 2021 iz <https://www.accaglobal.com/gb/en/qualifications/glance/acca/minimum-entrance.html>
8. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2021a). *Praktično usposabljanje*. Pridobljeno 18. aprila 2021 iz <https://www.anr.si/izobrazevanje/pridobitev-naziva/>
9. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2021b). *Praktično usposabljanje*. Pridobljeno 18. aprila 2021 iz <https://www.anr.si/izobrazevanje/pridobitev-naziva/prakticno-usposabljanje/>
10. AIA. (2021a). *The Constitution of the Association of International Accountants (AIA)*. Pridobljeno 12. aprila 2021 iz <https://www.aiaworldwide.com/media/2052/aia-constitution.pdf>
11. AIA. (2021b). *Recognised Professional Qualification (Audit)*. Pridobljeno 12. aprila 2021 iz <https://www.aiaworldwide.com/aia-journey/qualification-pages/recognised-professional-qualification-audit/>
12. AIA. (2021c). *AIA Professional Qualification: Accountancy*. Pridobljeno 12. aprila 2021 iz <https://www.aiaworldwide.com/aia-journey/qualification-pages/aia-professional-qualification-accountancy/>
13. AIA. (2021d). *Routes to Membership*. Pridobljeno 12. aprila 2021 iz <https://www.aiaworldwide.com/aia-journey/qualification-pages/aia-professional-qualification-accountancy/>
14. AIA. (2022). *AIA Professional Qualification: Audit*. Pridobljeno 28. januarja 2022 iz <https://www.aiaworldwide.com/study/qualification/aia-pq-audit/>
15. Beruf-Wirtschaftspruefer. (2021). *Wirtschaftsprüferexamen – Voraussetzungen und Kosten*. Pridobljeno 5. decembra 2021 iz <https://www.beruf-wirtschaftspruefer.de/wirtschaftsprueferexamen-wp-examen/voraussetzungen/#studium>
16. CAI. (2021a). *About us*. Pridobljeno 13. aprila 2021 iz <https://www.charteredaccountants.ie/about-us>

17. CAI. (2021b). *Course description*. Pridobljeno 13. aprila 2021 iz <https://www.charteredaccountants.ie/Prospective-Students/Course-description>
18. CAI. (2021c). *Your guide to becoming a Chartered Accountant*. Pridobljeno 14. aprila 2021 iz <https://www.charteredaccountants.ie/Prospective-Students>
19. CAI. (2021d). *Fees & payment options*. Pridobljeno 15. aprila 2021 iz <https://www.charteredaccountants.ie/Prospective-Students/Apply-and-Join/Fees-payment-options>
20. CAI. (2021e). *Annual subscription fees*. Pridobljeno 15. aprila 2021 iz <https://www.charteredaccountants.ie/Members/Your-Institute/Annual-Subscription-Fees>
21. CAI. (2021f). *CPD requirements*. Pridobljeno 16. aprila 2021 iz <https://www.charteredaccountants.ie/professional-development/cpd-courses-and-networking-events/CPD-Requirements>
22. CAI. (2021g). *Entry routes*. Pridobljeno 16. aprila 2021 iz <https://www.charteredaccountants.ie/Prospective-Students/Entry-Routes>
23. Eur-Lex. (2015). *Strategija za enotni digitalni trg za Evropo*. Pridobljeno 28. novembra 2020 iz <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/?uri=CELEX%3A52015DC0192>
24. European Commission. (2020a). *Free movement of professionals*. Pridobljeno 31. maja 2020 iz https://ec.europa.eu/growth/single-market/services/free-movement-professionals_en
25. European Commission. (2020b). *Auditing of companies' financial statements*. Pridobljeno 2. februarja 2021 iz https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/auditing-companies-financial-statements_en#cooperation-between-european-national-audit-authorities
26. European Commission. (2020c). *The EU Single Market – Regulated Professions database*. Pridobljeno 8. maja 2020 iz https://ec.europa.eu/growth/tools-databases/regprof/index.cfm?action=profession&id_profession=12494&tab=decisions
27. European Union. (2020a). *What is a regulated profession*. Pridobljeno 4. decembra 2020 iz https://europa.eu/youreurope/citizens/work/professional-qualifications/regulated-professions/index_en.htm
28. European Union. (2020b). *User guide Directive 2005/36/EC - All you need to know about recognition of professional qualifications*. Luxembourg: Publications Office of the European Union
29. Evidenca reguliranih poklicev oziroma reguliranih poklicnih dejavnosti v Republiki Sloveniji. *Uradni list RS*, št. 50/06
30. Evropska komisija. (2014). *Notranji trg: Od krize do priložnosti — za blaginjo državljanov in podjetij*. Luxembourg: Urad za publikacije Evropske unije.
31. Evropski parlament. (2020). *Notranji trg*. Pridobljeno 8. novembra 2020 iz <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/sl/section/189/notranji-trg>
32. EXPERTsuisse. (2015). *Examination rules*. Pridobljeno 28. marca 2021 iz <https://www.expertsuisse.ch/certificate-course-swiss-law-for-foreign-accountants>

33. EXPERTsuisse. (2017). *Richtlinien zur Weiterbildung 2017*. Pridobljeno 29. marca 2021 iz <https://www.expertsuisse.ch/dynasite.cfm?dsmid=520438&dsclang=global&skipfurl=1>
34. EXPERTsuisse. (2021). *Diplomierter Wirtschaftsprüfer*. Pridobljeno 29. marca 2021 iz <https://www.expertsuisse.ch/dipl-wirtschaftspruefer>
35. FRC. (2021a). *Recognition of RSBs and RQBs*. Pridobljeno 11. aprila 2021 iz <https://www.frc.org.uk/auditors/professional-oversight/oversight-of-audit/recognition-of-recognised-supervisory-bodies-and-r>
36. FRC. (2021b). *Oversight of Audit*. Pridobljeno 24. aprila 2021 iz <https://www.frc.org.uk/auditors/professional-oversight/oversight-of-audit>
37. GOV UK. (2021a). *New immigration system: what you need to know*. Pridobljeno 13. junija 2021 iz <https://www.gov.uk/guidance/new-immigration-system-what-you-need-to-know>
38. GOV UK. (2021b). *Work in an EU country*. Pridobljeno 13. junija 2021 iz <https://www.gov.uk/working-abroad>
39. Hojnik, J. & Knez, R. (2015). *Svoboščine notranjega trga EU*. Ljubljana: IUS Software, GV založba
40. Hrvatska revizorska komora. (2021a). *O nama*. Pridobljeno 15. februarja 2021 iz <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/o-nama.html>
41. Hrvatska revizorska komora. (2021b). *Revizorski ispit i poseban ispit*. Pridobljeno 5. decembra 2021 iz <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/edukacija-ispiti-savjetovanje.html>
42. Hrvatska revizorska komora. (2021c). *Program revizorskog ispita 2021*. Pridobljeno 28. januarja 2022 iz http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Edukacija_2021/Program%20revizorskog%20ispita_2021_UV17921.pdf
43. ICAEW. (2021a). *About ICAEW*. Pridobljeno 1. aprila 2021 iz <https://www.icaew.com/about-icaew>
44. ICAEW. (2021b). *How to become a chartered accountant*. Pridobljeno 2. april 2021 iz <https://careers.icaew.com/how-to-become-a-chartered-accountant>
45. ICAEW. (2021c). *ACA exam resources*. Pridobljeno 2. april 2021 iz <https://www.icaew.com/for-current-aca-students/exam-resources>
46. ICAEW. (2021d). *ACA Syllabus and Technical Knowledge Grids – Advanced Level*. Pridobljeno 2. aprila 2021 iz https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/learning-and-development/aca-syllabus/2021-aca-syllabus-handbook_advanced.ashx?la=en
47. ICAEW. (2021e). *Continuing professional development (CPD)*. Pridobljeno 2. aprila 2021 iz <https://www.icaew.com/membership/cpd>
48. ICAEW. (2021e). *Find your route*. Pridobljeno 2. aprila 2021 iz <https://careers.icaew.com/find-your-route#logic-tree>
49. ICAEW. (2021f). *Continuing professional development (CPD) – Quick guide*. Pridobljeno 2. aprila 2021 iz <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/members/cpd/quick-guide-to-cpd.ashx>

50. ICAEW. (2021g). *Cost of qualifying*. Pridobljeno 2. aprila 2021 iz <https://careers.icaew.com/how-to-become-a-chartered-accountant/cost-of-the-aca>
51. ICAEW. (2021h). *Fees and subscriptions*. Pridobljeno 2. aprila 2021 iz <https://www.icaew.com/membership/membership-administration/feesandsubscriptions>
52. ICAS. (2021a). *About us*. Pridobljeno 10. aprila 2021 iz <https://www.icas.com/about-us>
53. ICAS. (2021b). *The ICAS CA qualification course syllabus and structure*. Pridobljeno 10. aprila 2021 iz <https://www.icas.com/become-a-ca/qualification-information/ca-qualification-course-syllabus-and-structure>
54. ICAS. (2021c). *ICAS fee schedules*. Pridobljeno 11. aprila 2021 iz <https://www.icas.com/employers/resources-for-authorised-training-offices-ato/icas-fee-schedules>
55. ICAS. (2021d). *Membership subscription categories 2021*. Pridobljeno 11. aprila 2021 iz <https://www.icas.com/members/manage-my-membership/subscription/membership-subscription-categories>
56. ICAS. (2021e). *ICAS CPD requirements*. Pridobljeno 11. aprila 2021 iz <https://www.icas.com/members/icas-cpd-requirements>
57. ICAS. (2021f). *How to become a CA*. Pridobljeno 11. aprila 2021 iz <https://www.icas.com/become-a-ca>
58. ICAS. (2021g). *Launch your career as a Chartered Accountant*. Pridobljeno 10. aprila 2021 iz <https://www.camagazine.co.uk/becomeaca#!cover>
59. IDW. (2021). *About the IDW*. Pridobljeno 24. aprila 2021 iz <https://www.idw.de/the-idw/about-the-idw>
60. IDW. (2021). *Overview of educational routes*. Pridobljeno 1. aprila 2021 iz <https://www.idw.de/the-idw/the-wirtschaftspruefer-profession/routes-to-joining-the-profession/overview-of-educational-routes>
61. IFAC. (2019a). *Austria*. Pridobljeno 22. aprila 2021 iz <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/austria>
62. KSW. (2020). *Leitfaden zur Wirtschaftsprüferprüfung (WTBG 2017)*. Pridobljeno 18. marca 2021 iz https://www.ksw.or.at/PortalData/1/Resources/berfuszugang/wtbg2017/allgemein/Leitfaden_zur_WP-Pruefung.pdf
63. KSW. (2021a). *Aufgaben*. Pridobljeno 25. februarja 2021 iz <https://www.ksw.or.at/desktopdefault.aspx/tabid-30/>
64. Nordas, H. K. (2015). Does mutual recognition of qualifications stimulate services trade? The case of the European Union. *Applied Economics*, 48(20), 1852–1865
65. Philipsen, N. (2009). Regulation of liberal professions and competition policy: Developments in the EU and China. *Journal of Competition Law & Economics*, 6(2), 203–231
66. Prešern, S. (2003). *Notranji trg Evropske Unije in oznaka CE*. Ljubljana: Slovenski institut za kakovost in meroslovje
67. Slovenski Inštitut za revizijo. (2021a). *O Inštitutu*. Pridobljeno 7. februarja 2021 iz <https://si-revizija.si/o-institutu/slovenski-institut-za-revizijo>

68. Slovenski Inštitut za revizijo. (2021b). *Razpis izobraževanja za pridobitev strokovnega naziva pooblaščen revizor*. Pridobljeno 18. aprila 2021 iz <https://si-revizija.si/izobrazevanje/razpis-izobrazevanja-za-pridobitev-strokovnega-naziva-pooblasцени-revizor>
69. State Secretariat for Migration. (2021). *Basis for admission to the Swiss employment market*. Pridobljeno 13. junija 2021 iz https://www.sem.admin.ch/sem/en/home/themen/arbeit/nicht-eu_efta-angehoerige/grundlagen_zur_arbeitsmarktzulassung.html#1156401860
70. Stratford College London. (2021). *The Association Of International Accountants (AIA)*. Pridobljeno 1. maja 2021 iz <https://sclondon.ac.uk/accounting-department/>
71. SURS. (2020a). *Meddržavne selitve po spolu, Slovenija, letno*. Pridobljeno 30. maja 2020 iz https://pxweb.stat.si/SiStatDb/pxweb/sl/10_Dem_soc/10_Dem_soc__05_prebivalstvo__40_selitve__05_05N10_meddrzavne/05N1002S.px/
72. The Swiss Authorities Online. (2021). *Working in Switzerland as a citizen of an EU/EFTA member state*. Pridobljeno 13. junija 2021 iz <https://www.ch.ch/en/working-switzerland-eu-efta/>
73. Trstenjak, V. & Brkan, M. (2012). *Pravo EU: Ustavno, procesno in gospodarsko pravo EU*. Ljubljana: GV Založba
74. WPK. (2021a). *General remarks*. Pridobljeno 20. marca 2021 iz <https://www.wpk.de/eng/wpk/general-remarks/>
75. WPK. (2021b). *Access to the profession*. Pridobljeno 20. marca 2021 iz <https://www.wpk.de/eng/career/access-to-the-profession/>