

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**PRIMERJALNA ANALIZA VLOG IN POMENA REVIZIJSKIH
ZDRUŽENJ V SVETU IN V SLOVENIJI**

Ljubljana, oktober 2015

BARBARA HUDOPISK

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana BARBARA HUDOPISK, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Primerjalna analiza vlog in pomena revizijskih združenj v svetu in v Sloveniji, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko dr. Majo Zaman Groff.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorski in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo 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 v magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne _____

Podpis avtorice: _____

KAZALO

UVOD	1
1 RAZVOJ STROKOVNIH REVIZIJSKIH ZDRUŽENJ	5
1.1 Razvoj v Veliki Britaniji	5
1.2 Razvoj v Združenih državah Amerike	8
1.3 Razvoj v Nemčiji	11
1.4 Razvoj v Sloveniji	13
2 VLOGA IN POMEN REVIZIJSKIH ZDRUŽENJ	15
2.1 Revizijska združenja v Veliki Britaniji	15
2.1.1 Inštitut pooblaščenih revizorjev Anglije in Walesa	16
2.1.1.1 Vloga in pomen ICAEW	16
2.1.1.2 Organiziranost in članstvo v ICAEW	18
2.1.2 Inštitut pooblaščenih revizorjev Škotske	18
2.1.2.1 Vloga in pomen ICAS	19
2.1.2.2 Organiziranost in članstvo v ICAS	20
2.1.3 Inštitut pooblaščenih revizorjev na Irskem	21
2.1.3.1 Vloga in pomen CAI	21
2.1.3.2 Organiziranost in članstvo v CAI	22
2.1.4 Združenje zapriseženih računovodij	23
2.1.4.1 Vloga in pomen ACCA	23
2.1.4.2 Organiziranost in članstvo v ACCA	25
2.1.5 Združenje mednarodnih računovodij	26
2.1.5.1 Vloga in pomen AIA	26
2.1.5.2 Organiziranost in članstvo v AIA	27
2.1.6 Pooblaščen inštitut za javne finance in računovodstvo	28
2.1.6.1 Vloga in pomen CIPFA	29
2.1.6.2 Organiziranost in članstvo v CIPFA	30
2.2 Revizijska združenja v Združenih državah Amerike	31
2.2.1 Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev	31
2.2.1.1 Vloga in pomen AICPA	31
2.2.1.2 Organiziranost in članstvo v AICPA	33
2.3 Revizijska združenja v Nemčiji	34
2.3.1 Inštitut za revizijo	34
2.3.1.1 Vloga in pomen IdW	34
2.3.1.2 Organiziranost in članstvo v IdW	35
2.3.2 Revizorska zbornica	36
2.3.2.1 Vloga in pomen WPK	36
2.3.2.2 Organiziranost in članstvo v WPK	37

2.4	Revizijska združenja v Sloveniji	39
2.4.1	Slovenski Inštitut za revizijo	39
2.4.1.1	Vloga in pomen Slovenskega inštituta za revizijo	39
2.4.1.2	Organiziranost in članstvo v Slovenskem inštitutu za revizijo	41
3	PRIMERJALNA ANALIZA ZDRUŽENJ MED DRŽAVAMI.....	42
3.1	Primerjava organiziranosti	43
3.2	Primerjava pogojev za članstvo.....	46
3.3	Primerjava vlog in pomena revizijskih združenj.....	49
4	KRITIČNI POGLED IN PREDLOGI ZA IZBOLJŠANJE UREDITVE	
	PODROČJA.....	54
	SKLEP.....	60
	LITERATURA IN VIRI.....	62
	PRILOGA	

UVOD

Poklic revizorja se je pojavil mnogo prej, preden je država z zakoni zahtevala obveznost revidiranja določenih gospodarskih subjektov. V zgodnjem obdobju razvoja revizorskega poklica je javni interes finančnih institucij in poslovnih partnerjev za poročanje o stanju zadev v podjetjih v zasebni lasti omogočal in vzpodbujal svobodno oblikovanje revizijske stroke. Na področju odgovornosti izvajalcev revidiranja revizijsko stroko urejajo zakoni o revidiranju vsake posamezne države, ki določajo predvsem, kdo sme in pod kakšnimi pogoji revizorski poklic opravljati, razmerja med revidiranim subjektom in revizorjem pa se oblikujejo na temelju obligacijskega prava na eni strani in pravil poklicnega delovanja (revizijski standardi, etična načela, pravila) na drugi strani. Oblikovanje pravil poklicnega delovanja je v pristojnosti revizijskih združenj, kar revizorjem zagotavlja popolno neodvisnost in razvoj v skladu z zahtevami javnega interesa (Odar, 2001, str. 18–19). S tem stroka postane nosilec in pobudnik razvoja revizijske dejavnosti, pri čemer imajo ključno vlogo revizijska združenja.

Obstaja več oblik združevanj revizorjev, običajno pa je, da ima vsaka država nacionalni inštitut, ki predstavlja najvišjo obliko povezovanja računovodskih strokovnjakov. Revizijski inštituti so v svetu različno organizirani, imajo različno vlogo in namen delovanja ter različno tradicijo. Poleg inštitutov pa se revizorji na nacionalni in mednarodni ravni združujejo še v druga združenja in zveze, da na ta način skrbijo za napredek stroke, saj revizijske stroke nihče ne more urejati bolje od stroke same (Odar, 1993, str. 14, 25–26).

Poznamo dve temeljni zasnovi združevanja revizorjev, in sicer anglosaško in srednjeevropsko zasnovo. Tipična predstavnica srednjeevropske zasnove je Nemčija, kjer se revizorji združujejo v dve popolnoma samostojni organizaciji. Revizorji so člani revizorske zbornice, pristojnemu inštitutu za revizijo pa je dana skrb za razvoj in uveljavljanje poklica. Na drugi strani pa sta temeljni predstavnici anglosaške zasnove Velika Britanija in Združene države Amerike (v nadaljevanju ZDA), kjer se revizorji združujejo v inštitute, ki se ukvarjajo z raziskovalno, izobraževalno in izdajateljsko dejavnostjo, revizorskih zbornic kot takšnih pa ne poznajo (Odar, 1993, str. 26, 57–59).

Prvo revizijsko združenje naj bi bilo oblikovano že leta 1581 v Benetkah, vendar pa se je pospešen razvoj revizije in strokovnih združenj nadaljeval šele po ustanovitvi prvega strokovnega združenja revizorjev na Škotskem leta 1854. Sledil je razvoj združenj v Angliji, kjer je bil leta 1880 ustanovljen Inštitut pooblaščenih revizorjev Anglije in Walesa. Vzorec razvoja revizijskih združenj so kasneje posnemali tudi v ZDA, kjer je bil leta 1887 oblikovan prvi organ profesionalnih revizorjev, t. i. *The Institute of Accountants*, šele po letu 1887 pa je bilo tam ustanovljenih več takšnih organov. K razvoju revizije v Evropi je pomembno vplivala ustanovitev Zveze berlinskih knjigovodskih revizorjev leta 1896, nato pa se je pospešen razvoj revizije in strokovnih revizijskih združenj v 20. stoletju nadaljeval tudi v drugih državah po svetu (Odar, 1993, str. 15–16).

Če opazujemo razvoj revizijske stroke in revizijskih združenj v razvitem svetu zadnjih sto let, lahko opazimo viden doprinos, ne samo k delovanju kapitalskih trgov, temveč tudi za celotno družbo. Revizijska stroka se je namreč od nekdanj zavedala odgovornosti, da ji je javnost zaupala predvsem zato, ker so pri revidiranju računovodskih izkazov vzdrževali najvišje poklicne standarde (Odar, 2001, str. 18–19). V razmeroma kratkem času (nekaj desetletjih) se je tako razvila v močan sektor moderne ekonomije, različna kombinacija razlogov pa je ustvarila rivalstvo v računovodstvu. Ti razlogi vključujejo pravico rabe naziva pooblaščenih računovodja s strani članov različnih združenj, da bi ustvarili ekonomske koristi na računovodskem trgu (Lee, 1995, str. 64).

Potreba po revizijskih storitvah se je v Sloveniji začela pojavljati šele s prehodom na tržno gospodarstvo in pojavom zasebne lastnine. Po sprejemu Zakona o revidiranju v letu 1993, ki predstavlja pomemben mejnik v razvoju revizijske stroke v Sloveniji, se je tako revizija začela pospešeno razvijati tudi pri nas (Odar, 1993, 21–22). Zakon o revidiranju je podal podlago za delovanje Slovenskega inštituta za revizijo (v nadaljevanju SIR), za ustanovitelja inštituta pa postavil Zvezo računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Inštitut je začel delovati leta 1994, kmalu za tem pa so bili sprejeti prvi temeljni akti, ki so urejali delovanje revizijske stroke v Sloveniji. Inštitut je v letih svojega delovanja postajal vedno bolj aktiven in še danes skrbi za usmerjanje in uravnavanje revizijske stroke v Sloveniji (SIR, 2015).

Da pa bi lahko ocenili trenutne slovenske razmere na področju združevanja revizijske stroke, moramo preučiti osnovni namen oziroma vlogo strokovnih združenj v svetu. Osnovni namen vsakega strokovnega organa ali organizacije je namreč spodbujati in podpirati posamezno stroko, in sicer z vidika zaščite interesov strokovnjakov samih ter z namenom zaščite javnega interesa. Strokovni organi običajno določijo standarde dobre prakse na svojem strokovnem področju in etične standarde za njihov poklic, na primer preko kodeksov poklicne etike. Skladno s tem lahko ukrepajo, kadar ravnanje članov ni v skladu s temi standardi. Običajno je članstvo v strokovnem organu odvisno od doseganja kvalifikacije ali akreditacije, ki dokazuje, da je zadevni posameznik ustrezno usposobljen za delo na določenem področju. V primeru revizijske stroke in mnogih drugih poklicih je članstvo v združenju predpogoj za delo v stroki. Ti organi so glas stroke in se povezujejo z drugimi zainteresiranimi strankami, kot so vladni regulatorji in javnost. Pogosto sodelujejo tudi pri dejavnostih lobiranja, širši javnosti pa zagotavljajo informacije s področij, za katera so ustanovljeni. Lahko so vključeni v aktivnosti usposabljanja, v okviru katerih skrbijo za napredek in razširitev strokovnega znanja svojih članov, hkrati pa lahko skrbijo tudi za privabljanje novih članov v poklic. Poleg začetne kvalifikacije za sprejem v članstvo je od članov lahko zahtevano tudi stalno strokovno izobraževanje za ohranitev članstva. Ne glede na to, ali gre za revizijska združenja ali druge strokovne organe, ti predstavljajo pomembno prizorišče za povezovanje strokovnih sodelavcev, hkrati pa skrbijo za nenehen razvoj stroke.

V magistrskem delu bom ugotavljala, kakšna sta vloga in pomen revizijskih združenj v svetu, ter natančneje preučila razlike v delovanju teh združenj. Na podlagi ugotovitev bom nato naredila primerjavo vlog in pomena teh združenj v izbranih državah s stanjem v Sloveniji in podala predloge za nadaljnji razvoj ureditve področja v Sloveniji.

Namen magistrskega dela je s pomočjo primerjalne analize predstaviti vlogo in pomen, ki ga imajo revizijska združenja v svetu in v Sloveniji ter ugotoviti, kako združenja s svojim delovanjem vplivajo na krepitev in razvoj revizijske stroke. Na podlagi spoznanj o področju in vsebini dela ter organiziranosti in članstvu v revizijskih združenjih v Veliki Britaniji, Združenih državah Amerike in Nemčiji želim poiskati možnosti, da bi tudi v Sloveniji strokovno revizijsko združenje, ki ga predstavlja Slovenski inštitut za revizijo, pridobil primerljiv status, kot ga imajo revizijska združenja po svetu.

Da bi ugotovila, kakšna sta v splošnem pomenu vloga in pomen revizijskih združenj in kako se vloga in pomen med posameznimi državami razlikujeta, sem si v magistrski nalogi postavila naslednje cilje:

- kronološko prikazati razvoj revizijskih združenj v svetu in v Sloveniji, z opredelitvijo pomembnih mejnikov v razvoju;
- predstaviti vlogo in pomen revizijskih združenj v Veliki Britaniji, Združenih državah Amerike, Nemčiji in Sloveniji;
- analizirati podobnosti in razlike v delovanju, organiziranosti in članstvu revizijskih združenj v Veliki Britaniji, Združenih državah Amerike, Nemčiji in Sloveniji;
- na podlagi kvalitativne primerjalne analize vlog in pomena revizijskih združenj v treh različnih državah podati kritiko trenutne ureditve združevanja revizorjev v Sloveniji;
- podati predloge za izboljšanje obstoječe ureditve in delovanja revizijskega združenja v Sloveniji.

Magistrska naloga temelji na uporabi metod znanstvenega raziskovanja. Pri proučevanju predstavljene vsebine sem kot izhodišče za raziskavo uporabila teoretične podlage s področja ureditve delovanja revizijskih združenj, hkrati pa sem se opirala tudi na vsebino o razvoju revizijskih združenj. Podatke za izdelavo magistrske naloge sem zbrala pretežno na sekundarni način, pri čemer sem pri navedbi podatkov izhajala predvsem iz interne zakonodaje in predpisov posameznih revizijskih združenj, v oporo pa mi je bila tudi vsebina spletnih strani teh združenj. Pomemben vir podatkov predstavlja tudi druga zakonska in strokovna literatura domačih in tujih avtorjev ter njihovih ugotovitev s tega področja. Poleg pridobljenih podatkov sem v magistrsko nalogo vključila tudi svoje mnenje.

V prvem delu magistrske naloge sem za teoretično preučitev razvoja revizijskih združenj v izbranih državah in njihov doprinos k razvoju revizijske stroke uporabila metodo

deskripcije, ki temelji na sekundarnih virih, ki sem jih pridobila v strokovni literaturi ter člankih.

Drugi del magistrske naloge je v prvem delu prav tako pripravljen na podlagi deskriptivno-analitičnega pristopa. Najpomembnejša uporabljena metoda dela je proučevanje interne zakonodaje in pravil revizijskih združenj, delujočih v primerjanih okoljih. Uporaba teoretičnih spoznanj in izhodišč iz prvega in drugega poglavja predstavlja podlago za tretje poglavje, v katerem sem za pripravo primerjalne analize revizijskih združenj v Veliki Britaniji, ZDA Nemčiji in v Sloveniji uporabila komparativno metodo, s katero sem opazovala podobnosti in razlike v delovanju revizijskih združenj med izbranimi državami.

V zadnjem, empiričnem delu magistrske naloge, ki zajema četrto poglavje, sem uporabila deduktivno metodo, saj sem iz teoretičnih izhodišč glede vlog in pomena revizijskih združenj, pridobljenih v prejšnjih poglavjih magistrskega dela, pripravila posamezne sklepe in zaključke ter jih aplicirala na praktične primere ureditve revizijskih združenj v izbranih državah. Na podlagi dobljenih ugotovitev sem v obliki predlogov za izboljšanje ureditve področja v Sloveniji oblikovala zadnji del naloge.

Magistrsko delo je sestavljeno iz treh delov, ki si sledijo v logičnem zaporedju. Uvodu, ki je sestavljen iz opredelitve problematike, ciljev in namena dela ter uporabljenih metod sledi prvi del magistrskega dela, ki zajema prvo poglavje. V njem je predstavljen zgodovinski pregled razvoja revizijskih združenj ločeno za izbrane države, ki predstavljajo temelj za primerjalno analizo v magistrskem delu. Razvoj revizijskih združenj je v kronološkem zaporedju predstavljen za Veliko Britanijo, Združene države Amerike, Nemčijo in Slovenijo. Opredeljeni so ključni mejniki v razvoju, od začetka razvoja do danes, in z njimi povezani dogodki, ki so pomembno vplivali na razvoj revizijskih združenj v posamezni državi.

V drugem delu naloge, ki zajema drugo in tudi najobsežnejše poglavje, sta opredeljeni vloga in pomen revizijskih združenj, ki sta prav tako predstavljeni ločeno po državah, ter hkrati ločeno za izbrana revizijska združenja posameznih držav. Poudarek je na opredelitvi vsebine dela in področja dela posameznega združenja, opisana pa je tudi notranja organiziranost združenj in pogoji za članstvo. V ta sklop sodi tudi tretje poglavje, katerega namen je primerjati vloge in pomen revizijskih združenj po svetu in v Sloveniji.

Tretji del magistrskega dela zajema četrto poglavje. V njem je na podlagi narejene primerjalne analize podan kritičen pogled na vlogo in pomen, ki ga imajo posamezna revizijska združenja ter analiza trenutnega stanja ureditve revizijskega združenja v Sloveniji. V nadaljevanju so nato podani predlogi za izboljšanje obstoječe ureditve.

V sklepnem delu sem podala spoznanja in ugotovitve, ki sem jih pridobila na podlagi proučevanja in analiziranja navedene literature in virov. Delo sem zaključila z navedbo uporabljenih literature in virov.

1 RAZVOJ STROKOVNIH REVIZIJSKIH ZDRUŽENJ

Prvo poglavje podaja prikaz razvoja revizijske dejavnosti in strokovnih revizijskih združenj v treh izbranih državah, in sicer v Veliki Britaniji, ZDA in Nemčiji. Omenjene države sem za primerjavo z našo državo izbrala zato, ker se je področje razvoja revizijskih združenj tam najhitreje in najnaprednejše razvijalo.

1.1 Razvoj v Veliki Britaniji

Majhna skupina škotskih računovodij je zaradi posledic, ki jih je prinesla industrijska revolucija, ter vedno večjih konkurenčnih pritiskov in potrebe po zagotavljanju enotnega stališča o računovodskih zadevah leta 1853 na Škotskem ustanovila prvo strokovno združenje računovodij. Leta 1854 jim je po več neuspešnih poskusih s kraljevo listino končno uspelo ustanoviti Združenje računovodij v Edinburgu (angl. *The Society of Accountants in Edinburgh*). Združenje je bilo ustanovljeno z namenom zagotavljanja nadzora nad računovodskimi storitvami, hkrati pa so se z uporabo naziva pooblaščenih računovodje želeli javno ločiti od ostalih računovodij in si s tem pridobiti zaupanje javnosti v njihovo delo ter spodbuditi povpraševanje po njihovih storitvah (Lee, 1995, str. 49–51).

Dogodke na Škotskem so kmalu posnemali tudi v Angliji, kjer so se prvi zametki združenj računovodij pojavili v 70-ih letih 19. stoletja. Ustanovljenih je bilo več lokalnih strokovnih združenj, ki so se po prehodnih konkurenčnih sporih leta 1880 združili v Inštitut pooblaščenih revizorjev Anglije in Walesa (angl. *The Institute of Chartered Accountants of England and Wales*, v nadaljevanju ICAEW), da bi javnosti prikazali enotnost glede računovodskih zadev. Inštitut je kmalu uvedel merila za vstop, pripravil je izobraževanja za revizorje in računovodje, vpeljan pa je bil tudi sistem preverjanja znanja. Revizijska stroka je bila z uvedbo posebnih strokovnih označb v javnosti opredeljena kot elita (Lee, 1995, str. 52).

Kot odgovor na težke pogoje vstopa, postavljene s strani ICAEW, je bilo leta 1885 v Angliji pod imenom *The Society of Accountants and Auditors* ustanovljeno še združenje računovodij, ki je omogočalo članstvo posameznikom tako v javnem kot tudi zasebnem sektorju gospodarstva. Združenje se je nato leta 1908 preimenovalo v Združenje registriranih računovodij (angl. *The Society of Incorporated Accountants in England*) (Lee, 1995, str. 51–52).

Poleg omenjenega Združenja računovodij in revizorjev je leta 1885 začel delovati tudi Inštitut poslovnih finančnikov in računovodij (angl. *Corporate Treasurers and Accountants Institute*), ki se je po prejemu kraljeve listine v letu 1973 preimenoval v t. i. *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (v nadaljevanju CIPFA), z namenom zastopanja širokega nabora javnih storitev (About CIPFA, 2015; Altintas & Yilmaz, 2012, str. 939).

Leta 1900 je bil sprejet Zakon o gospodarskih družbah (angl. *Companies Act*), ki je zahteval, da morajo vse delniške družbe letno pripraviti revidirano bilanco stanja. V letu 1909 zahteva po revidiranih računovodskih izkazih preide na vse družbe, pri čemer je poročanje delničarjem odgovornost revizorja. V letu 1915 je zaradi povečane vloge revizorja, ki jo je prinesla omenjena zakonodaja, poklic revizorja priznan kot poklic, ki je nepogrešljiv za državo (Timeline of the History of the Accountancy Profession, 2015).

Da bi zagotovili bolj odprt dostop do računovodskega poklica kot ostale, že obstoječe računovodske organizacije, je v letu 1904 osem posameznikov ustanovilo londonsko Združenje računovodij (angl. *Association of Accountants*). Združenje je skozi leta doživelo številne združitve in spojitve in tako v letu 1996 začelo delovati pod imenom *Association of Chartered Certified Accountants* (v nadaljevanju ACCA) (Altintas & Yilmaz, 2012, str. 938–939).

Leta 1919 je bil ustanovljen še t. i. *Institute of Cost and Works Accountants* za namene zagotavljanja informacij, potrebnih za načrtovanje in nadziranje poslov. Inštitut je po prejemu kraljeve listine prepoznal pomembnost poslovnega računovodstva in se v letu 1986 preimenoval v Pooblaščen inštitut poslovnih računovodij (angl. *Chartered Institute of management accountants*, v nadaljevanju CIMA). V letu 1995 so člani CIME prejeli pravico do uporabe naziva pooblaščen poslovodni računovodja. Ustanovitvi CIME je v letu 1928 sledila še ustanovitev Združenja mednarodnih računovodij (angl. *Association of International Accountants*, v nadaljevanju AIA), ki je spodbujalo koncept mednarodnega računovodstva z namenom, da bi ustvarili globalno mrežo računovodij (About CIMA, 2015; Altintas & Yilmaz, 2012, str. 939).

Leto 1951 je zaznamovala ustanovitev Inštituta pooblaščenih revizorjev Škotske (angl. *Institute of Chartered Accountants of Scotland*, v nadaljevanju ICAS), ki je nastal kot združitev Združenja računovodij v Edinburgu (angl. *The Society of Accountants in Edinburgh*), Inštituta računovodij in aktuarjev v Glasgowu (angl. *The Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow*) ter Združenja računovodij v Aberdeenu (angl. *The Society of Accountants in Aberdeen*) (Timeline of the History of the Accountancy Profession, 2015).

ICAEW in revizijsko združenje, ki je do takrat delovalo pod imenom *The Society of Incorporated Accountants in England*, se v letu 1955 strinjata s pogoji združitve, člani slednjega pa so razpuščeni in letu 1957 lahko postanejo člani bodisi združenja ICAEW, ICAS ali leta 1888 ustanovljenega Inštituta pooblaščenih revizorjev na Irskem (angl. *The Institute of Chartered Accountants in Ireland*, v nadaljevanju CAI) (Timeline of the History of the Accountancy Profession, 2015).

ICAEW je leta 1968 predlagal dve pomembni spremembi za računovodsko stroko. Prva sprememba je predvidevala združitev naslednjih strokovnih organizacij: ICAEW, ICAS, CAI, *The Association of Certified Corporate Accountants*, *The Institute of Cost and Works*

Accountants in The Institute of Municipal Treasurers and Accountants, v tri inštitute, ki bi bili razdeljeni glede na geografsko lego: Inštituti v Angliji in Walesu, Inštituti na Škotskem in Inštituti na Irskem. Druga sprememba pa je predvidevala zmanjšanje števila strokovnih nazivov na dva, in sicer: pooblaščen revizor, ki je visoko kvalificiran, in licenciran računovodja, ki je manj kvalificiran. V letih od 1968 dalje so potekali poskusi za prestrukturiranje poklica, vzpostavilo pa se je tudi sodelovanje med računovodskimi organi (Timeline of the History of the Accountancy Profession, 2015).

V letu 1974 so se glavni računovodski organi v Veliki Britaniji in na Irskem (ICAEW, ICAS, CAI, ACCA, CIMA in CIPFA) združili skupaj in oblikovali Posvetovalni odbor za računovodske organizacije (angl. *Consultative committee of Accountancy Bodies*, v nadaljevanju CCAB). Njihov glavni namen delovanja je bil preko računovodske stroke spodbujati trajnostno rast v gospodarstvu Velike Britanije. Leta 2011 je CIMA zapustila Posvetovalni odbor in tako ima CCAB danes le še pet članic.

Leta 1989 je bila sprejeta novela Zakona o gospodarskih družbah (angl. *Companies act*), ki je med drugimi vključevala tudi določbe, da so za revizorje družbe lahko imenovane le osebe, ki so ustrezno kvalificirane, in da se morajo revizije izvajati pravilno, pošteno in z ustrezno stopnjo neodvisnosti. V Veliki Britaniji je bila ta zahteva vpeljana preko imenovanja nekaterih uveljavljenih strokovnih organov in sicer t.i. *Recognized Qualifying bodies* (v nadaljevanju RQB) in t.i. *Recognized Supervised Bodies* (v nadaljevanju RSB). Odgovornost za določanje, komu bo dovoljeno opravljanje dela kot poklicni revizor, je bila tako prenesena na pet priznanih strokovnih organov: ICAEW, ICAS, CAI, ACCA in CIPFA (Baker, 2014, str. 102–103).

V letu 1989, ko je Zakon o gospodarskih družbah prejel kraljevo listino, je uradno priznanje s strani Urada za trgovino in industrijo prejelo tudi leta 1978 ustanovljeno Združenje pooblaščenih javnih računovodij (angl. *Association of Authorised Public Accountants*, v nadaljevanju AAPA), ki je bil pripoznano posamično na podlagi Zakona o gospodarskih družbah iz leta 1948. V letu 1991 je nato združenje prejelo še status priznanega nadzornega organa in primerni člani AAPA imajo od takrat naprej pravico do uporabe označbe pooblaščen revizor.

Leta 1990 britanska vlada napove ustanovitev novega Odbora za finančno poročanje (angl. *Financial Reporting Council*, v nadaljevanju FRC), ki je prevzel odgovornost za spodbujanje dobrega finančnega poročanja s pomočjo dveh pomožnih teles: Odbora za računovodske standarde (angl. *Accounting Standards Board*) in Komisijo za nadzor nad finančnim poročanjem (angl. *Financial Reporting Review Panel*).

Po sprejetju Sarbanes-Oxleyjevega zakona v Združenih državah v letu 2002 in reforme ameriške revizijske stroke, ki je sledila, je britanska vlada sprejela odločitev za reorganizacijo nadzora nad finančnimi storitvami v Veliki Britaniji, vključno s storitvami revidiranja. S tem se je vloga britanskega FRC razširila in postal je edini neodvisni

regulator revizijske stroke, s čimer je prevzel odgovornost za izdajanje računovodskih standardov in njihovo izvrševanje (Baker, 2014, str. 103).

V začetku leta 2006 sta FRC (in učinkovito tudi britanski parlament) prevzela večjo vlogo pri urejanju revizijske stroke. Po Zakonu o gospodarskih družbah iz leta 2006 FRC ni več neodvisen od države, namen njegovega delovanja pa je neodvisen nadzor nad regulacijo revizijske stroke preko priznanih strokovnih teles. FRC ima tudi zakonska pooblastila za (ne)priznavanje in nadzor teh organov (Recognition of Recognised Supervisory Bodies and Recognised Qualifying Bodies, 2015). Trenutno deluje šest RQB in pet RSB. Med tem ko so ICAEW, ICAS, CAI in ACCA tako priznani kvalificirani organi kot tudi priznani nadzorni organi, sta AIA in CIPFA priznana le kot RQB (status CIPFE, kot RQB je trenutno v mirovanju), AAPA pa le kot RSB. Da bi omogočili FRC, da deluje kot enoten regulatorni organ z večjo neodvisnostjo, so bile nato v juliju 2012 izvedene še dodatne reforme (Baker, 2014, str. 103–104).

1.2 Razvoj v Združenih državah Amerike

Podoben vzorec razvoja revizijskih združenj kot v Veliki Britaniji je sledil tudi v ZDA, ko se je nekaj škotskih pooblaščenih računovodij skupaj s številnimi angleškimi kolegi v poznih 80-ih letih 19. stoletja izselilo v Ameriko, da bi tam pomagali ustanoviti računovodsko stroko. Naraščanje prebivalstva, industrializacija, razcvet in upad kmetijstva, demografska gibanja s podeželja v mesto in številni drugi razlogi so v letih med 1870 in 1900 privabili angleške investitorje in s tem odprli pot za dotok izkušenih škotskih in angleških pooblaščenih revizorjev, ki so se v zelo kratkem času združili v obliki podjetij in pridobili ugled, ki so ga bili vajeni v Veliki Britaniji. Začeli so ustanavljati inštitucije, podobne združenjem pooblaščenih revizorjev v Angliji in na Škotskem (Lee, 1995, str. 53).

V letu 1882 je bil tako pod imenom *The Institute of Accountants and Bookkeepers of the City of New York* oblikovan prvi ameriški organ poklicnih računovodij, ki se je ukvarjal predvsem z izobraževanjem računovodij. Članstvo v Inštitutu je bilo odprto za vse računovodje, ki so opravili njihov sprejemni preizkus. Leta 1886 je bil Inštitut preimenovan v *The Institute of Accountants*.

Od leta 1882 dalje je bilo v ZDA ustanovljenih več takšnih organov. Eden izmed njih je bil Ameriško združenje javnih računovodij (angl. *The American Association of Public Accountants*), ki je bilo ustanovljeno v letu 1887 in katerega ključno skupino članov so predstavljali javni računovodje. Struktura združenja je bila narejena po vzoru modela pooblaščenih računovodskih organov v Veliki Britaniji. Medtem ko je bil Inštitut računovodij dostopen za vse poklicne računovodje, se je Ameriško združenje javnih računovodij omejilo na članstvo posameznikov, ki delajo v javni praksi (Lee, 1995, str. 53–54).

V letih 1895 in 1896 sta v zvezni državi New York obe združenji, najprej posamezno, nato pa skupaj, poskušali oblikovati zakonodajo za podelitev licence poklicnim računovodjem z ustrezno izobrazbo in bivališčem, s poudarkom na javnem interesu pri opravljanju računovodskih storitev. Leta 1896 je bila kvalifikacija pooblaščenih javnih računovodja (angl. *Certified Public Accountant*, v nadaljevanju CPA) priznana in od takrat naprej samo računovodje z licenco lahko uporabljajo ta naziv. Za razliko od Velike Britanije je bila v ZDA licenca po opravljenem izobraževanju in preverjanju znanja podeljena s strani države, v kateri je posamezni računovodja opravljal delo. Po sprejemu naziva v New Yorku je bil ta sistem vpeljan še v nekaterih drugih zveznih državah (Lee, 1995, str. 54).

Zaradi zaznane potrebe po splošni kontroli je bila v letu 1902 ustanovljena še federacija z nazivom *Federation of Societies of Public Accountants*, ki se je v letu 1905 združila z Ameriškim združenjem javnih računovodij (angl. *The American Association of Public Accountants*). Leta 1916 se je le-ta preimenovala v Inštitut pooblaščenih javnih računovodij Združenih držav Amerike (angl. *Institute of Certified Public Accountants in the United States of America*) in nato leta 1917 v Ameriški inštitut računovodij (angl. *American Institute of Accountants*). Ameriški inštitut računovodij je poskušal zagotoviti enotnost strokovnih standardov z namenom krepitev naziva pooblaščenih javnih računovodja, želeli so poenotiti računovodsko in revizijsko prakso na sprejemljivi ravni kakovosti, hkrati pa zlasti v vladnem sektorju poiskati nova področja opravljanja dejavnosti za svoje člane (Lee, 1995, str. 54).

V letu 1921 je bilo ustanovljeno Ameriško združenje pooblaščenih javnih računovodij (angl. *The American Society of Certified Public Accountants*), katerega glavni cilj je bil zaščititi naziv pooblaščenih javnih računovodja. Po predhodnih nesoglasjih se je ponovno začel dialog za strokovno enotnost in tako sta se v letu 1936 Ameriški inštitut računovodij in Ameriško združenje pooblaščenih javnih računovodij združila v Ameriški inštitut javnih računovodij (angl. *The American Institute of Public Accountants*) in tako je prvič po letu 1921, ko je bilo ustanovljeno Združenje, organizirana računovodska stroka postala enotna. Inštitut je omejil članstvo samo na pooblaščenih javnih računovodje in uvedel enotno preverjanje znanja. Leta 1957 je Ameriški inštitut javnih računovodij postal Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev (angl. *The American Institute of Certified Public Accountants*, v nadaljevanju AICPA) (Lee, 1995, str. 56).

Leto 1929 je zaznamoval finančni zlom newyorške borze, ki je bila posledično zaradi velike finančne in gospodarske katastrofe primorana sprejeti določene ukrepe. V zvezi z računovodskimi izkazi podjetij, ki kotirajo na borzi, je za pomoč prosila Ameriški inštitut računovodij (kasneje AICPA), ki je v ta namen sestavil poseben odbor strokovnjakov imenovan »*blue ribbon committee*«, ki je po treh letih razprav predlagal niz petih načel računovodstva (kasneje dodano še eno načelo), ki se obravnavajo kot splošno sprejeta in jih morajo upoštevati vsa podjetja, ki kotirajo na borzi. Načela so bila uradno odobrena leta 1934 z glasovanjem članov Inštituta (Zeff, 2003, str. 191).

V letih 1933–1934 je bil nato sprejet še Zakon o vrednostnih papirjih (angl. *The Securities Act*) in Zakon o trgovanju z vrednostnimi papirji (angl. *The Securities Exchange Act*), znotraj katerega je bila oblikovana tudi Komisija za trgovanje z vrednostnimi papirji (angl. *Securities and Exchange commission*, v nadaljevanju SEC). Sprejeta zakona sta z namenom, da bi ustvarili večje povpraševanje po revizijskih storitvah in poudarili pomen računovodske stroke, od vseh novih in že obstoječih registrirancev zahtevala, da imajo svoje računovodske izkaze revidirane s strani neodvisnega CPA. Trideseta leta 19. stoletja so se tako končala z organizirano stroko, ki je bila zastopana s strani Ameriškega inštituta računovodij (Zeff, 2003, str. 192).

Računovodska stroka je v Združenih državah Amerike v letih od 1940 do sredine 1960 dosegla vrh svojega ugleda in slovesa. SEC se je v tem obdobju zanašal na odbore Inštituta za splošno sprejeta računovodska načela (angl. *Generally accepted accounting principles*, v nadaljevanju GAAP) in revizijske postopke, ki so jih v svojih dogovorih morala sprejeti računovodska podjetja. Poleg tega pa je odbor Inštituta za postopke revidiranja v letu 1947 dodal še niz splošno sprejetih revizijskih standardov (angl. *Generally accepted auditing standards*), ki so bili uradno potrjeni s strani članov Inštituta v letu 1948. Ti standardi so namreč ločeno od postopkov revidiranja obravnavali strokovno usposobljenost revizorjev in izvajanje presoje v okviru revizijskega posla. Poštenost odbora, ki je sprejel splošno sprejeta računovodska načela, je bila v 50-ih letih 20. stoletja javno skritizirana, zato je odbor »*blue ribbon*« predlagal nov organ – Odbor za računovodska načela (angl. *The Accounting Principles Board*, v nadaljevanju APB) in mu v letu 1956 naložil odgovornost za izvajanje temeljnih in aplikativnih raziskav, kot tudi izdajanje stališč za GAAP. APB je še posebej v letih 1966–1967 pridobil kar nekaj spoštovanja, saj mu je uspelo odpraviti nesoglasja v številnih področjih GAAP. Proti koncu 60-ih let 20. stoletja so se v ZDA zaradi nastalih finančni škandalov začela postavljati vprašanja o uspešnosti revizorjev in ker so se revizorji v številnih odmevnih tožbah pojavili kot tožene stranke, je računovodska stroka v teh letih izgubila prej dobljeno spoštovanje (Zeff, 2003, str. 193–196).

Odbor za računovodska načela je bil leta 1973 zamenjan z Odborom za računovodske standarde (angl. *Financial Accounting Standard Board*), ki ga je AICPA pripoznal kot verodostojnega določitelja računovodskih standardov. AICPA je kasneje (1977) imenoval še Odbor za javni nadzor (angl. *Public Oversight Board*), da bi nadziral oddelek za prakso v okviru Komisije za trgovanje z vrednostnimi papirji vključno z oblikovanjem in izvajanjem standardov za nadzor kakovosti z uporabo metode »*peer review*« (Zeff, 2003, str. 201).

V letih od 1980 in vse do leta 2002 je bila revizijska stroka vključena v trend deregulacije, zaradi česar je bila v teh letih relativno konstantna. Leta 2002 pa je bil nato kot odgovor na javno ogorčenje nad prevarami v računovodskih izkazih, ki so jih zagrešila velika podjetja, kot so Enron, WorldCom in Tyco, sprejet *Sarbanes-Oxleyjev zakon*, ki je uvedel pomembne spremembe za področje revidiranja računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah. Kmalu po sprejetju Sarbanes-Oxleyjevega zakona je

bil ustanovljen Odbor za javno nadzorstvo revizijskih družb (angl. *Public Company Accounting Oversight Board*, v nadaljevanju PCAOB), na katerega je bilo v letu 2005 prenesenih veliko pristojnosti s področja obveznih revizij (sprejemanje računovodskih in revizijskih standardov, opravljanje pregledov revizijskih podjetij, ki revidirajo računovodske izkaze družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzah in vodenje registra takšnih družb). Do njegove uveljavitve so te pristojnosti pripadale AICPA, po ustanovitvi PCAOB pa so pod njegovim okriljem ostale pristojnosti v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji ne kotirajo na borzah. V ZDA je tako prišlo do jasne delitve obveznega in prostovoljnega revidiranja računovodskih izkazov (Dolenšek, str. 94, 2006; Gilbertson, 2014, str. 118).

Zaradi velikega zanimanja za revizijsko stroko, do katerega je v ZDA prišlo ob koncu 70-ih let prejšnjega stoletja se je razvoj revizijske stroke močno okrepil. Revizijska stroka je v ZDA posledično dosegla največji napredek in tako ima danes največje število poklicnih gospodarskih revizorjev in tudi največjo strokovno organizacijo revizorjev (AICPA). AICPA zastopa interese zunanjih revizorjev in razvija standarde ter poklicno-etična pravila za njihovo delo, hkrati pa s svojimi strokovnimi usmeritvami omogoča enotno presojo računovodskih izkazov gospodarskih družb in druge vrste revidiranja. Omenjeni inštitut je danes vodilna revizijska strokovna organizacija na svetu in ima več kot 400.000 članov (Koletnik, 2008, str. 15–16).

1.3 Razvoj v Nemčiji

V Nemčiji se je razvoj obvezne revizije in revizijske stroke pojavil veliko kasneje kot v Veliki Britaniji. Šele v obdobju poznega 19. stoletja in v zgodnjih letih 20. stoletja se je v Nemčiji počasi razvijalo povpraševanje po revizijskih storitvah, kar je pripeljalo do razvoja prvih revizijskih združenj.

Nemška revizijska stroka ima dva zgodovinska izvora. Prvi se nanaša na skupino zapriseženih revizorjev poslovnih knjig (revizorji pod prisego; nem. *vereidigte Büchrevisoren*, v nadaljevanju VB), ki je izvajala prostovoljno revizijo, računovodska dela in opravljanje dela kot sodni izvedenci. Njihovi člani so bili običajno samostojni strokovni delavci in le-ti so leta 1896 ustanovili Zvezo nemških knjigovodskih revizorjev (nem. *Verband Deutscher Bücherrevisoren*, v nadaljevanju VDB), ki je s svojim delovanjem pomembno vplivala na razvoj revizije v Evropi. Do leta 1924 je VDB pripravila predloge za zakonodajo, ki bi urejala revizijo in izobraževalne, etične in druge kriterije za vstop v stroko. Druga različica predlogov za regulacijo zakonodaje je bila pozneje pripravljena skupaj s predstavniki ostalih združenj revizorjev. Oba poskusa sta bila zavrnjena zaradi pomislekov, da sta bila načrtovana z namenom zaščite interesov revizorjev (Evans, 2003, str. 45; Evans, 2007, str. 66).

Drugi zgodovinski izvor izhaja iz velikih revizijskih podjetij, ki so bila prvotno ustanovljena kot Družbe za fiducirane posle (nem. *Treugandgesellschaften*), ki so bile

običajno organizirane kot gospodarske družbe, ki so bile v lasti bank ali države ali pa so bile del podjetniško usmerjenih skupin (Evans, 2007, str. 66).

Različni interesi različnih strokovnih revizijskih skupin so tako predstavljali oviro za regulacijo revizije in stroke. Kljub temu pa se je nemška revizija do poznih 20-ih let 21. stoletja razvila v močno revizijo, ki se je ukvarjala predvsem s preučevanjem vrednotenja in ocenjevanja položaja podjetja kot celote. Šele velika gospodarska kriza v letih od 1929 do 1933 je prinesla občutek nujnosti za regulacijo računovodstva in revizija je bila profesionalizirana z državnim posredovanjem. Poklic je bil formalno organiziran z odlokom predsednika iz leta 1931, ko je bila s ponovnim pregledom Zakona o gospodarskih družbah obvezna letna revizija računovodskih izkazov končno uveljavljena (čeprav sprva samo za velika podjetja), poklic revizorja pa uradno priznan. Oblikovana je bila nova poklicna kvalifikacija – gospodarski preglednik – revizor (nem. *Wirtschaftsprüfer*, v nadaljevanju WP) in od takrat je bilo samo gospodarskim preglednikom dovoljeno opravljati zakonsko zahtevane revizije računovodskih izkazov (Odar, 1993, str. 16; Evans, 2007, str. 66).

V letu 1932 je iz prejšnjih poklicnih združenj, ki so predstavljala zaprisežene revizorje in večja revizijska podjetja, nastal Inštitut revizorjev (nem. *Institut der Wirtschaftsprüfer*, v nadaljevanju IdW) (Evans, 2003 str. 46, 47). Članstvo v Inštitutu je bilo prostovoljno, ampak omejeno samo na aktivne revizorje. IdW je bil zagovornik stroke, zlasti pri svetovanju in lobiranju pri zakonodajalcu. Objavljal je revizijske smernice, ki niso bile obvezne, ampak so bile obravnavane kot dobra praksa, ter komentarje na vprašanja, ki so povezana z usposabljanjem in preverjanjem znanja revizijskih strokovnjakov. Pri Komiteju za mednarodne računovodske standarde (angl. *International Accounting Standards Committee*) je nemška stroka zastopana s strani IdW (Vieten, 1995, str. 489).

Inštitut je zaposlil velik del svojih članov iz vrst zapriseženih revizorjev poslovnih knjig, vendar pa, ker večina od teh ni izpolnjevala togih pogojev za vstop v stroko, so večji delež zaposlenih predstavljali zaposleni iz vzajemnih skladov. Preostali zapriseženi revizorji poslovnih knjig so bili nato v letu 1943 preimenovani v zaprisežene revizorje (nem. *vereidigte Buchprüfer*, v nadaljevanju vBP). Zapriseženi revizorji niso imeli dovoljenja za opravljanje zakonske revizije, zato je bilo njihovo delo omejeno na računovodske, svetovalne ter davčne storitve. Kvalificiranim posameznikom (predvsem odvetnikom, notarjem in zapriseženim revizorjem) so davčne oblasti dovolile, da zastopajo stranke v davčnih zadevah, zato se je razvil nov poklic – davčni svetovalec (nem. *Steuerberater*, v nadaljevanju StB). Leta 1933 je bil izraz davčni svetovalec prvič uporabljen tudi v zakonu, zakon iz leta 1935 pa je oblikoval še nižjo kvalifikacijo poklica – davčni pooblaščenec (nem. *Steuerbevollmächtiger*, v nadaljevanju StBv). Za davčno stroko je bil v letu 1943 oblikovan ločen kabinet, sam poklic pa je v naslednjih letih povzročil zmanjšanje članstva zapriseženih revizorjev in ta poklicna skupina je bila v letu 1961 zaprta, članom pa je bilo omogočeno, da se s poenostavljenim (ustnim) izpitom kvalificirajo in pridobijo naziv revizor (Evans, 2007, str. 67).

24. julija 1961 je v veljavo stopil Zakon o revidiranju (nem. *Wirtschaftsprüferordnung*, v nadaljevanju WPO), ki je temeljni akt, ki opredeljuje delovanje revizijske stroke in samega poklica revizor v Nemčiji. V času veljave je bil pravilnik že večkrat dopolnjen, nazadnje leta 2013. Leta 1961 je bila v Nemčiji ustanovljena še Zbornica gospodarskih revizorjev (nem. *Wirtschaftsprüferkammer*, v nadaljevanju WPK). Zbornica ima obliko samoregulatornega organa, vendar je pod nadzorom zveznega ministra za gospodarstvo. Članstvo v WPK je obvezno, njene smernice pa so pravno obvezujoče za aktivne revizorje. Glavne odgovornosti so etika, nadzor in disciplinski postopki, zastopanje stroke nasproti tretjim osebam in organizacija strokovnega preverjanja znanja (Vieten, 1995, str. 489; Evans, 2007, str. 68).

Leta 1962 so na zvezni ravni pripoznani tudi davčni svetovalci in davčni pooblaščenici. Skozi pozna 60-ta leta 20. stoletja se je razpravljalo o možnosti združitve davčnih svetovalcev in revizorjev, ampak so pogajanja spodletela in namesto tega so se leta 1972 združili davčni svetovalci in davčni pooblaščenici.

V letih 1971 in 1985 so nato bila spremenjena pravila za delovanje gospodarskih revizorjev, ki so določila, da so glavni nosilci revizijske dejavnosti gospodarski revizorji, ki lahko opravljajo vse vrste predpisanih in ostalih gospodarskih revizij, zapriseženi knjigovodski revizorji pa imajo omejeno področje revizijskega delovanja. V Nemčiji je danes registriranih 14.407 gospodarskih revizorjev in 3.085 zapriseženih knjigovodskih revizorjev (Koletnik, 2008, str. 17; WPK, 2015).

Leta 2005 je bil z Zakonom o nadzoru revizorjev (angl. *Auditor Oversight Act*) uveden še osrednji element neodvisnega javnega nadzorstva stroke, na podlagi katerega je bila ustanovljena Komisija za nadzor revizorjev (angl. *Auditor Oversight Commission*, v nadaljevanju AOC), ki opravlja javni nadzor nad revizijsko zbornico in je odgovorna za preglede revizorjev, ki revidirajo subjekte javnega interesa (WPK General Remarks, 2015).

1.4 Razvoj v Sloveniji

Revizijska stroka v Sloveniji je relativno mlada. Slovenija je bila namreč do leta 1991 del jugoslovanske socialistične države, kjer sta samoupravljanje delavcev in družbena last kapitala podjetij prikazovali značilnosti, ki sta pomembno vplivali na računovodstvo in revizijo. Vloga računovodstva je bila po eni strani večinoma knjigovodska, njegova uporaba pa je bila omejena predvsem za interne namene. Revizija, pa kot proces presoje resničnega in poštenega prikaza finančnega položaja in finančne uspešnosti podjetij po drugi strani ni bil normalen in predpisan pojav, edina izjema so bila skupna vlaganja s tujimi podjetji (Garrod & Turk, 1995, str. 750–754).

Odločitev Slovenije o sprejetju tržnega načina gospodarjenja in sprejem Zakona o gospodarskih družbah ter možnost ustanavljanja podjetij v zasebni lasti sta v praksi prinesla potrebo po revidiranju. Temelji revidiranja in s tem obveznega revidiranja

računovodskih izkazov so bili v Republiki Sloveniji, za razliko od relativno dolge zgodovine obstoja revizijske stroke in posledično tudi revidiranja računovodskih izkazov v razvitem svetu, podani šele s sprejetjem Zakona o revidiranju v letu 1993. Zakon je predvideval ustanovitev Slovenskega inštituta za revizijo, ki bi bil glavni nosilec, odgovoren za razvoj revizijske stroke v Sloveniji, za pripravo programov formalnega izobraževanja in podeljevanje licenc pooblaščenim revizorjem, hkrati pa bi bil odgovoren za nadzor nad obveznimi revizijami. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev je bila postavljena za ustanovitelja inštituta, sama ustanovitev leta 1994 pa je temeljila na izkušnjah, ki so jih pri svojem delu pridobili drugi inštituti po svetu (Odar, 2004, str. 5; Zaman & Valentinčič, 2011, str. 238–239).

Inštitut za revizijo je vzpostavil temeljno infrastrukturo za delovanje revizijske stroke v Sloveniji, poskrbel je za hiter razvoj teorije in prakse revidiranja ter pomembno prispeval k prepoznavnosti in uveljavitvi revizijske stroke v družbi. V obdobju razvoja je določil temeljna pravila revidiranja ter izdal vrsto priročnikov, strokovnih pravil, študijskega gradiva in druge strokovne literature. Zaradi povezanosti revizijske stroke tudi z drugimi strokami in zaradi zemljepisne in gospodarske majhnosti Slovenije so bili vsi strokovnjaki s področij revidiranja, notranje revizije, revizije informacijskih sistemov, računovodstva, poslovnih financ, davčnega svetovanja ter ocenjevanja vrednosti podjetij združeni pod streho enega inštituta. Inštitut je tako kot strokovna organizacija prevzel vodilno vlogo pri razvoju revizijske stroke in strok, ki so tesno povezane z revidiranjem. Za omenjene stroke je izdelal temeljna pravila njihovega delovanja (Odar, 2004, str. 5).

Kakovost storitev revizijske stroke je bila zagotovljena s t. i. »peer review« metodo, ki so jo pooblašчени revizorji izvajali sami in ki je bila del samoregulacije stroke. Stroka je bila organizirana in nadzorovana s strani Slovenskega inštituta za revizijo s pomočjo združenja ACCA iz Velike Britanije. Leta 2001 je za področje revidiranja pomembne spremembe prinesel nov zakon o revidiranju, saj je vzpostavil pravno podlago za nadzor kakovosti revizijskih družb in revizorjev, ki se je izvajal s strani strokovnjakov inštituta za revizijo (Zaman & Valentinčič, 2011, str. 238).

V Sloveniji so bili Mednarodni standardi revidiranja vpeljeni v zakonodajo neposredno, medtem ko ločeni nacionalni revizijski standardi niso bili razviti. Po direktivi 2006/43/EU o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze je bil nato leta 2008 sprejet nov Zakon o revidiranju. Glavne spremembe, ki jih je prinesel, se nanašajo na neodvisnost revizorjev in javni nadzor nad revizijsko stroko. Ustanovljena je bila Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, ki je prejela odgovornost za izvajanje javnega nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev. Računovodski izkazi velikih in srednje velikih podjetij ter tistih malih podjetij, ki kotirajo na borzi, družb, ki pripravljajo konsolidirane računovodske izkaze, ter računovodski izkazi bank in zavarovalnic so predmet obvezne revizije v Sloveniji. Revizije izvaja 186 registriranih pooblaščenih revizorjev, zaposlenih v 55 revizijskih družbah (Zaman & Valentinčič, 2011, str. 238–239; SIR, 2015).

V letih svojega delovanja je Inštitut postajal vedno bolj aktiven tudi na strokovnem področju v tujini in tako postal član v več mednarodnih strokovnih organizacijah. Na področju računovodstva je član Mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov (angl. *International Federation of Accountants*, v nadaljevanju IFAC), na področju revizije član Zveze evropskih revizorjev (angl. *Federation des Experts Comptables Europeens*, v nadaljevanju FEE) in na področju ocenjevanja vrednosti, član Sveta za mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti (angl. *International Valuation Standards Committee*) (SIR, 2015).

2 VLOGA IN POMEN REVIZIJSKIH ZDRUŽENJ

Strokovna organiziranost revizorjev v svetu je nujna, saj so prav ustrezne strokovne organizacije najboljši pospeševalci razvoja stroke. Stroka se sama najbolje organizira in nihče ne more na revizijsko stroko in njen napredek vplivati bolj kot stroka sama. Država lahko s svojimi predpisi in organizacijo preko državnih organov le določi smernice, odločilno vlogo pa mora še vedno imeti stroka (Odar, 1993, str. 14).

V državah, ki so revizijsko bolj razvite, je več oblik strokovnih združb revizorjev. Vsaka država ima običajno nacionalni inštitut, revizorji pa se poleg tega združujejo še v drugih strokovnih zvezah. Če je v državi prisoten več kot en strokovni organ, lahko takšni organi med seboj tudi tekmujejo. V nekaterih državah lahko računovodska telesa razdelimo glede na področja njihove dejavnosti (Odar, 1993, str. 17).

Revizorji, ki imajo ustrezno dovoljenje, so v večini držav člani revizijskih inštitutov. Ti inštituti delujejo v interesu stroke, gospodarstvu pa nudijo strokovno pomoč. Obstajajo pa tudi še druge nacionalne in mednarodne strokovne revizijske organizacije, ki poleg inštitutov delujejo v vsakem tržnem gospodarstvu. Značilno za te organizacije je, da skrbijo za napredek stroke in da krepijo status računovodij in revizorjev. Članstvo in delovanje v teh organizacijah je praviloma prostovoljno (Odar, 1993, str. 25–26).

Vloga in pomen ter organiziranost in način delovanja teh inštitutov v svetu so različni. Te razlike bodo v nadaljevanju predstavljene ločeno za države, ki so obravnavane v sklopu tega magistrskega dela.

2.1 Revizijska združenja v Veliki Britaniji

Revizija se je razvila v Veliki Britaniji, zato so tudi strokovna združenja revizorjev v državah Združenega kraljestva najbolj razvita in so vzor mnogim državam po svetu. V Združenem kraljestvu se revizorji združujejo predvsem v naslednje inštitute (Odar, 1993, str. 19–20):

- Institute of Chartered Accountants in England & Wales;
- Institute of Chartered Accountants of Scotland;
- Institute of Chartered Accountants in Ireland;

- Association of Chartered Certified Accountants;
- Association of International Accountants;
- Chartered Institute of Public Finance & Accountancy.

Vloga in pomen ter organiziranost in članstvo teh združenj so opisani v nadaljevanju.

2.1.1 Inštitut pooblaščenih revizorjev Anglije in Walesa

ICAEW je vodilna strokovna stanovska organizacija, ki spodbuja, razvija in podpira več kot 144.000 revizorjev po vsem svetu. Je največji članski organ v Veliki Britaniji in Republiki Irski in največja računovodska organizacija v Evropi. Ustanovljen je bil leta 1880 s kraljevo listino kraljice Viktorije, člani inštituta pa so takrat pridobili pravico do uporabe strokovnega naziva pooblaščen revizor. S kraljevo listino je določeno, da mora biti vse, kar počne in za kar je inštitut odgovoren, v javnem interesu (About ICAEW, 2015).

ICAEW je v letih svojega delovanja pomembno vplival na računovodsko stroko, skupaj še z drugimi računovodskimi organi pa je v letu 1977 na 11. Svetovnem kongresu računovodij v Nemčiji postal tudi eden izmed 63-ih ustanoviteljev Mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov, ki je bilo ustanovljen z namenom krepitev računovodske stroke v svetu (IFAC, 2013).

2.1.1.1 Vloga in pomen ICAEW

ICAEW preko lokalnih skupin in združenj zagotavlja podporo članom, ki živijo in delajo v Veliki Britaniji in drugod po svetu. Deluje v javnem interesu, pooblaščenim revizorjem, oblastem in širšemu poslovnemu sektorju pa zagotavlja praktične nasvete, analize in smernice za ključna revizijska vprašanja. Z namenom spodbujanja najboljše prakse računovodske stroke po vsem svetu inštitut preko vrste vprašanj, ki vplivajo na računovodsko stroko in njene člane, deluje v sodelovanju z mednarodnimi in nacionalnimi finančnimi in računovodskimi organi, organi za postavljanje standardov ter z zakonodajnimi organi. Inštitut je tudi član Mednarodnega računovodskega zavezništva (angl. *Global Accounting Alliance*, v nadaljevanju GAA), ki ga sestavlja 11 vodilnih svetovnih računovodskih inštitutov, ki so združeni skupaj, da spodbujajo kakovostne storitve, izmenjujejo informacije in sodelujejo pri pomembnih mednarodnih vprašanjih (The work of ICAEW, 2015).

Svet je najvišji organ upravljanja inštituta in določa celovito strategijo in proračun inštituta, pri tem pa mu je za načrtovanje in upravljanje zadev ter poslovanje inštituta neposredno odgovoren odbor inštituta, ki vsakodnevno delegira aktivnosti tudi na pododbore in drugo osebje. Izvršilno vodstvo je odgovorno za doseganje operativnega načrta inštituta in pomembno prispeva k oblikovanju strategije. Odbori pa podpirajo uresničevanje vizije in strategije inštituta, zagotavljajo ustrezno komunikacijo o svojih

odločitvah znotraj inštituta in eksterno, vsaj enkrat letno poročajo svetu o izvajanju svojih pooblastil, ohranjajo stik s članstvom in uporabljajo strokovno znanje članov (ICAEW, b. l. b.). Notranja organiziranost inštituta pa predvideva tudi sedem specializiranih organov strokovnega znanja. Ti organi pomagajo razvijati strategijo, spodbujajo razprave, zagotavljajo članom strokovne analize, možnosti mreženja in povezovanja ter skrbijo za spodbujanje najboljše prakse znotraj stroke. Teh sedem specialnih področij je: Revizija in storitve dajanja zagotovil, Poslovne finance, Finance in upravljanje, Računovodsko poročanje, Finančne storitve, Informacijska tehnologija in Davki. Poleg specialnih področij ima inštitut organizirane tudi številne posebne interesne skupine, ki nudijo najnovejše informacije, idejno vodenje ter nasvete in napotke za pooblašcene revizorje, ki delajo v različnih industrijskih sektorjih (The work of ICAEW, 2015).

Inštitut v korist svojih članov poleg organizacije posebnih interesnih skupin opravlja široko paleto dejavnosti. Stalen strokovni razvoj zagotavlja članom, da skozi celotno kariero razvijajo svoja znanja in spretnosti. Člane podpira z izdajo publikacij, s tečaji, predavanji, konferencami, seminarji in spletnimi skupnostmi, ponuja pa tudi možnost povezovanja v mreže. Postavlja predpise, smernice in standarde delovanja in ravnanja, ki predstavljajo bistvene informacije za člane inštituta in za katere se pričakuje, da jih bodo člani spoštovali. Predpisi vključujejo smernice o etiki, pritožbenih postopkih in delo na specifičnih področjih, kot so revizija in druga sorodna področja (The work of ICAEW, 2015).

Inštitut pa svojim članom podeljuje tudi strokovne nazive. Kratico ACA (angl. *Associate Chartered Accountant*, v nadaljevanju ACA), ki je vodilni poslovni in finančni strokovni naziv, ki ga podeljuje inštitut, lahko uporabljajo člani, ki so pridobili naziv pooblaščenega revizorja. Posamezniki, ki želijo pridobiti in uporabljati to oznako, morajo uspešno zaključiti pogodbo o usposabljanju, opraviti strokovne izpite inštituta in izpolnjevati zahteve v zvezi z delovnimi izkušnjami, šele nato so lahko sprejeti kot člani inštituta. Kratico FCA (angl. *Fellow Associate Chartered Accountant*) pa lahko uporabljajo in pridobijo posamezniki z najmanj 10-letnim članstvom v inštitutu in z dokazano zavezanostjo k stalnemu strokovnemu razvoju, zaradi česar člani pridobijo naziv zaslužni člani (angl. *Fellows*) (The work of ICAEW, 2015).

Natančnejša vsebina dela, ki jo inštitut pokriva, je podrobno urejena v dopolnitvi ustanovne listine iz leta 1948, ki jo je podpisal kralj Jurij VI. in zajema razvoj teorije in prakse na vseh področjih, vključno z revizijo, s financami in z davčnim področjem, pridobivati, izobraževati in usposablјati člane, ohranjati stalno strokovno neodvisnost računovodij, vzdrževati visoke standarde prakse in poklicnega vedenja članov, hkrati pa je naloga inštituta storiti vse, kar pripomore k napredku računovodske stroke (ICAEW, b. l. a.).

2.1.1.2 Organiziranost in članstvo v ICAEW

Svet je najvišji organ Inštituta pooblaščenih revizorjev Anglije in Walesa. Sestavljen je iz mešanice izvoljenih članov, kooptiranih članov in članov, imenovanih po uradni dolžnosti. Kooptirani člani so običajno tisti, ki so izbrani z namenom, da so zastopani interesi celotnega inštituta. Med tem ko so izvoljeni člani izvoljeni za obdobje štirih let in so po tem lahko ponovno imenovani, so kooptirani člani naenkrat lahko izvoljeni za največ štiri leta. Najvišje predpisano število članov sveta je 120, od tega je do 85 lahko izvoljenih članov, do 20 je lahko kooptiranih članov in največ 15 je lahko članov po uradni dolžnosti (ICAEW, b. l. b.).

Iz praktičnih razlogov lahko Svet katerokoli od svojih pooblastil prenese na odbore, vsak posamezen odbor pa lahko za izvajanje posebnih pristojnosti del pooblastil prenese še na pododbore. Sestavo teh odborov ter minimalno in maksimalno število članov in druge potrebne zahteve za članstvo prav tako določi svet. Člani odborov so običajno izvoljeni za dobo dveh let z možnostjo ponovne izvolitve, vendar do največ šest članov (ICAEW, b. l. b.).

Vsak posameznik, ki želi postati član ICAEW mora inštitutu predložiti vlogo za sprejem v članstvo, ki mora biti v pisni obliki in podpisana s strani vlagatelja. Vlagatelj mora izpolnjevati zahteve glede izobrazbe in usposabljanja, imeti pa mora opravljene tudi določene strokovne izpite. Vse sprejeme in zavrnitve v članstvo sprejme svet inštituta, ki lahko v določenih primerih sprejme osebo v članstvo ne glede na pomanjkljivosti v zgoraj omenjenih zahtevah (ICAEW, b. l. a.).

Člani inštituta so razdeljeni v štiri skupine: člani (angl. *Members*), podporni člani (Angl. *Affiliates*), študentje (angl. *Students*) in podjetja – člani združenja (angl. *Member firms*). Del inštituta pa je tudi posebna skupina častnih članov, za katere pravila in predpisi vsebujejo posebne določbe. Častni člani namreč niso upravičeni do udeležbe in glasovanja na zasedanjih inštituta, prav tako pa za častne člane ne veljajo disciplinske določbe, določene s pravili in predpisi inštituta. Vsak član lahko iz članstva tudi odstopi, vsaka oseba, ki ji je članstvo iz kateregakoli razloga prenehalo, pa je kljub temu lahko ponovno sprejeta v članstvo (ICAEW, b. l. a.).

2.1.2 Inštitut pooblaščenih revizorjev Škotske

Inštitut pooblaščenih revizorjev Škotske je strokovno združenje z več kot 20.000 člani, ki opravljajo svoje delo v Združenem kraljestvu in v več kot stotih državah po svetu. Inštitut zastopa svoje člane na številnih področjih računovodstva in financ ter skuša vplivati na računovodsko politiko v Združenem Kraljestvu in v Evropi (About ICAS, 2015). ICAS je najstarejši strokovni organ računovodij na svetu in zato so se po njem zgledovala številna združenja v Veliki Britaniji in drugod po svetu. ICAS je tudi prvi inštitut, ki je uvedel strokovni naziv »Pooblaščen revizor« (angl. *Chartered Accountant*) in kratico »CA«. Za člane Inštituta pooblaščenih revizorjev na Irskem je v Veliki Britaniji ta oznaka še vedno

ekskluziven privilegij. Kljub temu da druga britanska računovodska telesa uporabljajo naziv pooblaščen revizor, je za člane ICAS kratica CA v Veliki Britaniji edinstvena (About our company, 2015).

2.1.2.1 Vloga in pomen ICAS

Kar že tradicionalno odlikuje Inštitut pooblaščenih revizorjev, je odličnost v izobraževanju, premišljene aplikativne raziskave, stroga, vendar pravična ureditev in močan pomen strokovne skupnosti za člane (About ICAS, 2015). Kot strokovni računovodski organ ICAS ohranja in spodbuja poklic računovodja, varuje in se zavzema za pravice in interese svojih članov v zadevah, ki se nanašajo na računovodsko stroko, uveljavlja in med svojimi člani ohranja visoko raven učinkovitosti in strokovnega ravnanja ter jim nudi mnenje o vseh vprašanih in aktualnih problemih, ki zadevajo stroko (ICAS, 2012, str. 6).

Področje delovanja inštituta sega tako v zasebni kot javni sektor, del njihovega poslovanja pa so tudi dobrodelne ustanove. Inštitut je aktiven na šestih specializiranih področjih, na katerih podpira svoje člane in za katera redno objavlja smernice in novosti. Ta področja so: davki, strokovna insolventnost, trajnost, revizija in storitve dajanja zagotovil, korporativno in finančno poročanje ter pokojninski skladi. Še posebej pomembno je področje revizije, saj članom nudi najnovejše novice s področja revizije ter presoje in publikacije, ki so revizorjem v pomoč pri njihovem delu. Poleg strokovnih nasvetov inštitut svojim članom nudi tudi ustrezne predpise in podporo pri skladnosti izvajanja le-teh, številna orodja za poklicni razvoj, brezplačne in celovite informacijske storitve, številne popuste, organizira seminarje in tečaje za pridobivanje kvalifikacij ter druge dogodke, ki prispevajo k razvoju in ohranjanju strokovnega vedenja članov (About ICAS, 2015).

ICAS ima okoli 20 mednarodnih skupnosti po svetu in redno organizira tudi dogodke za člane v tujini. Je soustanovitelj in član organizacije »*Chartered Accountants Worldwide*«, ki je začela delovati v letu 2013 in je nastala preko pobude vodilnih inštitutov pooblaščenih revizorjev, da bi s tem podpirali, spodbujali in razvijali ključno vlogo, ki jo imajo revizorji v svetovnem gospodarstvu. Poleg inštituta ICAS sta med drugimi člana organizacije tudi inštituta CAI in ICAEW (About ICAS, 2015). ICAS je tudi soustanovitelj in član Mednarodnega računovodskega zavezništva, ki je bil ustanovljen z namenom, da v javnem interesu zagotavlja odgovore na aktualna računovodska vprašanja, usklajuje povezovanje z regulatornimi organi in združuje uporabo skupnih znanj računovodij s celega sveta. Člani ICAS imajo tako dostop do iste strokovne podpore, kot jo prejmejo lokalni strokovni računovodje, ki delajo v državi, ki jo pokriva zavezništvo GAA (ICAS Membership, 2015).

Ne glede na področje delovanja inštituta pa je primarna naloga inštituta, da s svojim delovanjem zagotavlja, da so cilji, določeni v kraljevi listini (angl. *Royal Charter*), doseženi. Cilji, ki jih pri svojem delu zasleduje inštitut, so ohranjanje in spodbujanje statusa poklica računovodje, spodbujanje in zaščita pravic in interesov svojih članov v vseh

zadevah, ki vplivajo na poklic, izvajati ukrepe za ohranjanje in uveljavljanje visoke ravni učinkovitosti med člani in strokovnega obnašanja v interesu stroke in javnosti na splošno ter dajanje članom mnenja o vseh vprašanih in zakonih, ki vplivajo na izvajanje poklica (ICAS, 2012, str. 6).

Za dosego teh ciljev je odgovoren Svet inštituta, ki vodi inštitut in je hkrati odgovoren za učinkovito upravljanje in usmerjanje poslov inštituta ter sprejemanje predpisov, ki urejajo ustanovitev, sestavo, delovanje, pooblastila in naloge odborov. Lahko pa svet del vsakodnevnih aktivnosti prenese tudi na odbore, čeprav morajo biti nekatere naloge zaradi svoje narave še vedno pod nadzorom sveta (About ICAS, 2015).

2.1.2.2 Organiziranost in članstvo v ICAS

Sestava in število članov sveta sta določeni v splošnih predpisih inštituta (angl. *General Regulations*), in sicer je sestavljen iz šestnajstih izvoljenih članov, ki so predstavniki posameznih območij, šest prostih sedežev je namenjenih izvoljenim članom (vsak član ima pravico biti nominiranec za enega izmed šestih sedežev), največ osem je kooptiranih članov, vsaj štirje pa morajo biti člani javnega interesa. Poleg omenjenih članov sveta pa pomembno vlogo pri vodenju sveta igrajo trije izvoljeni člani, ki zastopajo funkcije predsednika, namestnika predsednika in podpredsednika. V skladu s Pravili in Predpisi inštituta pa lahko inštitut del svojih vsakodnevnih nalog prenese tudi na različne odbore. Svet ICAS je za različna področja ustanovil več takšnih odborov in na njih prenesel del svojih pooblastil (ICAS, 2013, str. 5).

Z izjemo nosilcev sveta je vsaka oseba izvoljena v svet za obdobje štirih let in je lahko ponovno imenovana za nadaljnja tri leta, po tem obdobju pa oseba ne more biti ponovno imenovana naslednja tri leta (ICAS, 2014, str. 9).

Inštitut pooblaščenih revizorjev na Škotskem je sestavljen iz posameznikov, ki so bili sprejeti kot člani inštituta (angl. *Members*) na podlagi pravil in članov, ki so študentje (angl. *Students*) in se izobražujejo za bodoče pooblaščene revizorje. Poleg teh dveh kategorij pa svet sprejema predpise tudi za posameznike, ki niso niti člani niti študentje in predstavljajo kategoriji podporni člani (angl. *Affiliates*) in podjetja (angl. *Firm Members*), ki naj ne bi bili del članstva v inštitutu (ICAS, 2014, str. 3).

Vse sprejeme in zavrnitve v članstvo opravi svet inštituta. Postopek za sprejem v članstvo je predpisan v pravilih inštituta. Svet lahko med drugim predpiše tudi dodatne zahteve za članstvo glede značaja, ustreznosti in primernosti kandidata ter druge takšne pogoje. Ne glede na to, ali posameznik v celoti izpolnjuje pogoje za članstvo ali ne, lahko svet izjemoma sprejme posameznika v članstvo, če meni, da je le-to upravičeno. Svet lahko po svoji lastni presoji sprejme v članstvo ICAS tudi vsakega kvalificiranega člana inštituta ICAEW ali CAI, pod pogojem, da se s postavljenimi pogoji strinja tudi svet drugega inštituta, ali kateregakoli ustrezno kvalificiranega člana računovodskega organa izven območja Združenega kraljestva in Irske (ICAS, 2014, str. 3–4).

Vsaka oseba, ki je sprejeta kot član inštituta, se s tem zaveže, da bo upoštevala listino, pravila in predpise inštituta ter druge zahteve, določene s strani sveta. Svet namreč določa tudi višino vseh pristojbin, ki so namenjene za sprejem v članstvo, izdajo ali podaljšanje potrdil, sprejem pridruženih članov ali podjetij ter članarin. Svet lahko po svoji presoji članarino za kateregakoli izmed članov tudi zmanjša ali opusti. Če kateri izmed članov svojih obveznosti do inštituta, ki jim ima v obliki pristojbin, ne poravnava, je lahko v skladu s pravili iz članstva tudi odstranjen in ponovno sprejet kot član, le na podlagi pisne prošnje, predložene svetu (ICAS, 2014, str. 4–6).

2.1.3 Inštitut pooblaščenih revizorjev na Irskem

Inštitut pooblaščenih revizorjev na Irskem je bil leta 1888 ustanovljen s kraljevo listino z namenom zagotavljanja visokih standardov strokovnega in splošnega izobraževanja, z namenom zagotavljanja učinkovitosti in odgovornosti tistih, ki so vključeni v računovodsko stroko na Irskem, in da bi pripomogel k povečanju pomena računovodske stroke kot celote (About CAI, 2015).

Inštitut deluje na enak način kot zgoraj omenjena inštituta pooblaščenih revizorjev v Angliji in na Škotskem in je največji ter najdlje ustanovljeni računovodski organ na Irskem. CAI danes zastopa 23.000 vplivnih članov po vsem svetu. Njegova naloga je izobraževati, zastopati in podpirati člane ter se zavzemati za ponovno vzpostavitev zaupanja na vseh ravneh gospodarstva. Je eden izmed šestih priznanih računovodskih organov (angl. *Recognized Accounting Bodies*), kar pomeni, da ima dovoljenje za podeljevanje licenc pooblaščenim revizorjem (About CAI, 2015).

2.1.3.1 Vloga in pomen CAI

Kot strokovni organ s člani, ki delujejo v več kot 90 državah po svetu in se srečujejo z vplivom globalizacije v vsakdanjem delovnem okolju, CAI sodeluje s številnimi mednarodnimi organi, ki zastopajo interese računovodij. Vključen je tudi v dogovore z drugimi organi, ki prav tako skrbijo za ustrezno in trdno kvalifikacijo članov CAI. Skupaj z drugimi strokovno računovodskimi organi na Irskem in v Združenem kraljestvu sodeluje v forumu Posvetovalni odbor za računovodske organizacije in v forumu Posvetovalni odbor za računovodske organizacije Irska, ki omogočata, da stroka govori z enim glasom (About CAI, 2015).

Svet je najvišji organ inštituta, ki določa strategijo in politiko inštituta in je odgovoren za njeno vpeljavo, hkrati pa odloča o razporejanju sredstev med različne organe. Vodi ga skupina uradnikov, ki jo podpira vodstveni tim in drugo osebje. Številni odbori in prostovoljni člani pa prav tako igrajo pomembno vlogo pri izpolnjevanju nalog inštituta (CAI, 2012, str. 7–9).

V skladu s predpisi inštituta ima le-ta pooblastilo, da ustanovi odbor (angl. *Chartered Accountant Regulatory Board*, v nadaljevanju CARB), ki neodvisno, odprto in v javnem

interesu ureja celotno področje članstva. Odbor je odgovoren za razvoj in izdajo standardov strokovnega ravnanja, vključno s pravili za nadzor članov inštituta in pravili za podeljevanje licenc, obravnava pritožbe, ureja disciplinski sistem, nadzoruje skladnost delovanja članov s temi standardi, članom daje pooblastila in jih v primeru kršitve predpisov lahko tudi kaznuje. Odbor v imenu inštituta sodeluje pri nacionalnem in mednarodnem razvoju regulativne politike in strokovnih standardov za računovodje in se pri tem povezuje z vlado, regulatorji, nadzornimi organi in ostalimi članskimi telesi (CARB, 2015).

Inštitut članom, ki delajo v različnih sektorjih gospodarstva (bančništvo, farmacija, dobrodelne organizacije ...), ponuja tudi združevanje v posebnih interesnih skupinah, ki članom omogočajo, da razpravljajo o vprašanjih, ki se pojavljajo v njihovem vsakodnevem delovnem okolju, hkrati pa občasno vodijo javne seminarje o aktualnih temah iz področja računovodenja in revidiranja, saj na ta način skušajo določiti prihodnje zahteve in izzive za posamezna področja (Special Interest (Focus) Groups, 2015).

Vsi člani Inštituta pooblaščenih revizorjev na Irskem lahko v javnosti uporabljajo nazive pridobljenih kvalifikacij inštituta. Pooblašчени revizorji, ki so člani inštituta, lahko uporabljajo oznako ACA, po desetih letih članstva pa so člani povabljeni, da se pridružijo posebni skupini članov inštituta, zaradi česar pridobijo naziv zaslužni člani in lahko uporabljajo kratico FACA (angl. *Fellow Associate Chartered Accountant*).

CAI pri opravljanju svojih nalog zasleduje dva glavna cilja (CAI, 2012, str. 28):

- ohraniti in povečati ugled pooblaščenih revizorjev kot vodilnih računovodskih in poslovnih strokovnjakov na Irskem;
- ohraniti in povečati zmožnost inštituta za doseg in ohranjanje zaupanja javnosti v kakovost, preglednost in neodvisnost nadzornih funkcij inštituta.

2.1.3.2 Organiziranost in članstvo v CAI

Svet je najvišji organ Inštituta pooblaščenih revizorjev na Irskem. Sestavljen je iz 19 izvoljenih članov, lahko pa pridobijo v svoje vrste še do 5 dodatnih članov. Interni predpisi inštituta predvidevajo geografsko porazdelitev med člani sveta, in sicer med Republiko Irsko, Severno Irsko in Veliko Britanijo ter ravnovesje med člani v praksi in člani v poslu. Svet vodi častna skupina posameznikov (angl. *Office Baerers*), ki jo sestavljajo predsednik, zadnji pretekli predsednik, namestnik predsednika in podpredsednik. Ti posamezniki so zadolženi, da zastopajo inštitut nasproti zainteresirani javnosti in da ohranjajo tesno sodelovanje sveta s poslovodstvom. Svet vsako leto sprejema nominacije za izvolitev v svet. Vsak član, ki je kandidat za izvolitev, mora biti član inštituta. Člani sveta za izvolitev so izbrani na podlagi največjega števila glasov. Vsaka izvoljena oseba kot redni član sveta na letni skupščini je izvoljena za obdobje štirih let (CAI, 2012, str. 7–9).

Številni odbori, na katere lahko svet prenese katerokoli od svojih pooblastil, prav tako igrajo pomembno vlogo pri vodenju inštituta. Sestavljajo jih bodisi člani sveta (ali ne) in druge osebe, za katere svet meni, da so ustrezne (CAI, 2012, str. 20). Eden izmed najpomembnejših je t. i. odbor CARB, katerega ustanovitelj je svet inštituta in ki v imenu inštituta opravlja številne naloge.

Vse sprejeme v članstvo opravi svet, ki ima pravico, da dokončno odloči, ali je oseba upravičena za sprejem (ali ne), in če je, v kateri razred oz. kategorijo članstva spada. Inštitut loči dve kategoriji članov, in sicer zaslužni člani (angl. *Fellows*) in pridruženi člani (angl. *Associates*). Član, ki dopolni deset let članstva in ki izpolnjuje druge zahteve, ki jih svet lahko določi, postane zaslužni član (CAI, 2012, str. 21–22). Z vsako prošnjo za članstvo mora vsak prosilec tajniku posredovati informacije, ki jih predpiše svet. Vsaka oseba, ki je spreta v članstvo, je upravičena do potrdila o članstvu. Vsak član lahko ponudi svoj odstop iz članstva s pisnim obvestilom tajniku (CAI, 2012, str. 22–23).

Člani inštituta na vsaki letni skupščini izberejo častne člane inštituta izmed članov, ki so prisotni na zasedanju. Častni član ima mandat do naslednjega letnega zasedanja po tem, ko je bil izvoljen, vendar je lahko nato ponovno imenovan. Častne uradnike inštituta sestavljajo predsednik, namestnik predsednika in podpredsednik ter drugi častni člani, kot jih inštitut na letni skupščini določi na priporočilo sveta (CAI, 2012, str. 9–10).

2.1.4 Združenje zapriseženih računovodij

Združenje zapriseženih računovodij je globalna organizacija za poklicne računovodje s 170.000 člani iz 180 držav, ki je bila ustanovljena leta 1904 z namenom, da bi zagotovili bolj odprt dostop do računovodske stroke kot takrat obstoječi računovodski organizaciji (ACCA, 2015). Kraljica Elizabeta II. je leta 1974 združenju ACCA podelila kraljevo listino, ki skupaj z internimi predpisi ureja posle združenja. ACCA deluje v javnem interesu in zagotavlja, da so člani ustrezno usposobljeni za delo, ki ga opravljajo ter spodbuja pristope, ki temeljijo na načelih pravne ureditve. Prizadeva si za krepitev vrednosti računovodstva v družbi ter preko mednarodnih raziskav in progresivnih stališč skrbi, da ugled in vpliv stroke računovodstva še naprej raste (About ACCA, 2015).

2.1.4.1 Vloga in pomen ACCA

ACCA skupaj z več kot 70 uradnimi računovodskimi partnerstvi na svetovni ravni skrbi za spremljanje računovodske prakse, stalno strokovno razvojno politiko, sprejetje mednarodnih standardov računovodskega poročanja in skupne izpitne sheme. Deluje v partnerstvu z vladami, mednarodnimi agencijami in strokovnimi organi, da bi razvil globalno računovodsko stroko in okrepil delovanje v javnem interesu. Njihov cilj je ustvariti globalno in transparentno računovodsko stroko, zgraditi kredibilnost v finančnih sistemih, privabljati vhodne naložbe ter prispevati h gospodarskemu razvoju (About ACCA, 2015).

ACCA svojimi partnerji iz držav v razvoju nudi napotke in prenos strokovnega znanja. Področja, ki jih pokriva, vključujejo ustanovitev strokovnih računovodskih organov, vključno s pripravo zakonodaje, statuta in predpisov za te organe, vzpostavitev upravljanja, kadrovske strukture ter strateškega planiranja, nadzor in pripravo strokovnih standardov, vključno z razvojem regulatornih okvirjev za etiko, spremljanje prakse, postopke preiskovanja in disciplinske postopke ter izobraževanje in podeljevanje certifikatov, vključno s stalnim strokovnim razvojem članov in usposabljanjem mentorjev (About ACCA, 2015).

Podpora za člane združenja je zagotovljena z 39 regionalnimi mrežami in s šestimi posebnimi mrežami, oblikovanimi na podlagi sektorjev, v katerih delujejo člani združenja. Vsako mrežo vodi izvoljena skupina članov in deluje kot forum za izmenjavo idej ter kot povezovalna platforma. Člani združenja se glede na sektor, v katerem delujejo, lahko pridružijo eni izmed naslednjih mrež: podjetniški sektor, finančne storitve, zdravstvene storitve, notranja revizija, javni sektor in mreža aktivnih posameznikov iz drugih sektorjev. Cilji vsake mreže so (ACCA, 2014a):

- zagotavljati podporo posameznikom, ki se spopadajo s povečanimi zahtevami sodobnega delovnega okolja;
- delovati kot forum za izmenjavo idej in olajšati povezovanje med računovodskimi strokovnjaki iz sorodnih sektorjev;
- poskrbeti za izobraževalne in informacijske potrebe strokovnih članov v posameznem poslovnem sektorju;
- izboljšati tako kolektivne kot tudi individualne interese in poklicne možnosti članov v posameznem poslovnem sektorju;
- zastopati člane v javnosti in vplivati na regulatorne in druge organe, ki zadevajo posamezen sektor.

Člani združenja ACCA lahko označujejo svoje članstvo v združenju z uporabo strokovnega naziva pooblaščen računovodja (angl. *Chartered Certified Accountant*) ali potrjeni računovodja (angl. *Certified Accountant*) in kratico FCCA v primeru, da je zaslužni član in ACCA v primeru, da je član. Vsak član, ki je sprejet za častnega člana, lahko označi svoj status z označbo Hon. FCCA, vendar se ne obravnava kot redni član združenja, saj za častne člane veljajo posebni predpisi (ACCA, 2014b, str. 12–13).

Glavni namen, za katerega je združenje ustanovljeno, je izboljšati znanje o računovodstvu, finančnem poslovanju in drugih sorodnih področjih, ki jih zagotavljajo računovodje, spodbujati najvišje standarde usposobljenosti, prakse in vedenja med člani združenja, zaščititi in ohraniti strokovno neodvisnost članov, izvajati strokovni nadzor nad njimi ter druge aktivnosti, ki lahko pomagajo k napredku in varujejo naravo poklica računovodja (ACCA, 2014b, str. 4).

V skladu z opredeljenim namenom, za katerega je združenje ustanovljeno, je vsebina dela združenja naslednja (ACCA, 2014b, str. 4–8):

- organizirati, financirati, vzdrževati sisteme za podeljevanje licenc in drugih potrdil ter izdaja le-teh;
- spodbujati učenje računovodskih vsebin z zagotavljanjem štipendij, donacij in preko drugih oblik financiranja;
- spodbujati širjenje in izmenjavo informacij o računovodskih zadevah, ki so v strokovnem interesu članov in drugih;
- izvajati konference, srečanja in seminarje ter izdajati periodične publikacije, knjige, monografije ali članke;
- ustanoviti in vzdrževati knjižnice za uporabo članov in drugih;
- preko različnih svetovalnih storitev spodbujati interes in učinkovitost članov ter računovodske stroke na splošno;
- zavzemati se za ugled združenja tudi v drugih državah po svetu in ustanovitev lokalnih podružnic ali odborov v teh državah;
- sodelovati z drugimi revizijskimi združenji ali drugimi računovodskimi organizacijami drugod po svetu;
- preko različnih transferjev skrbeti za člane in njihove družinske člane.

Odgovornost za izpolnitev nalog in ciljev, ki so povzeti v kraljevi listini združenja (angl. *Royal Charter*), ima svet združenja, ki odloča o ciljih strateške politike združenja, spremlja uspešnost doseganja teh ciljev in nadzira letni proračun združenja (About ACCA, 2015).

2.1.4.2 Organiziranost in članstvo v ACCA

Svet je vodilni organ združenja, ki ga sestavlja največ 36 članov, ki so izvoljeni izmed članov združenja po celem svetu. Vsak član je lahko nominiran za izvolitev bodisi s strani sveta ali s strani 10 ali več članov združenja. Na prvem srečanju sveta, po vsaki letni skupščini združenja, prisotni člani sveta izberejo med svojimi člani predsednika, namestnika predsednika in podpredsednika sveta (ACCA, 2014b, str. 22, 25).

Ob upoštevanju listine in predpisov pa lahko svet prenese katerokoli od svojih funkcij in pooblastil na odbore. Svet lahko imenuje različne odbore, lahko pa imenuje (ali odstrani) tudi člane posameznega odbora. Vsak odbor ima predsednika, ki predvidoma ni strokovnjak s področja računovodstva in revizije, poleg predsednika pa odbore sestavljajo še različno število članov sveta in drugi člani, ki prav tako niso računovodski ali revizijski strokovnjaki. Pooblastila za posamezen odbor določi svet. Upravni odbor vsaj enkrat letno poroča svetu, ostali odbori pa so odgovorni poročati upravnemu odboru (ACCA, 2014b, str. 186–187).

Posameznik je lahko sprejet v članstvo združenja ACCA, če je opravil zahtevane izpite ali pridobil morebitno izvetje od opravljanja le-teh, če ima zaključena tri leta odobrenih izkušenj, če je opravil modul poklicne etike in če je v celoti zadovoljil potrebe Odbora za sprejem in podeljevanje licenc (ACCA, 2014b, str. 46). Člani združenja so sestavljeni iz dveh razredov članov, in sicer so to člani (angl. *Members*) in zaslužni člani (angl. *Fellows*). Ob sprejemu v članstvo posamezniki postanejo člani združenja, po preteku pet let neprekinjenega članstva pa le-ti postanejo zaslužni člani. Del članstva so tudi podporni člani (angl. *Affiliates*), ki predstavljajo registrirane študente, ki so opravili kvalifikacijske preizkuse, ne izpolnjujejo pa drugih pogojev, ki so zahtevani za sprejem v članstvo, ter častni člani, ki jih svet od časa do časa izvoli (ACCA, 2014b, str. 9).

2.1.5 Združenje mednarodnih računovodij

Združenje mednarodnih računovodij je globalna organizacija za poklicne računovodje. Ustanovljena je bila leta 1928 z namenom spodbujanja koncepta mednarodnega računovodstva, danes pa tvori globalno mrežo računovodij iz kar 105 držav po vsem svetu. V Veliki Britaniji je združenje uvrščeno v skupino RQB za zakonite revizorje in je kot takšno nadzorovano s strani FRC, hkrati pa z namenom zagotavljanja storitev na najvišji ravni z odborom tudi tesno sodeluje (About AIA, 2015).

V začetku 20. stoletja je bil AIA edino mednarodno računovodsko telo, ustanovljeno z namenom zagotavljanja poklicne kvalifikacije, ki bi vključevala računovodje iz vsega sveta, iz vseh družbenih okolij in držav, tako razvitih kot tudi držav v razvoju. Cilj je bil ponuditi organizacijo, ki bi delovala tako na nacionalni kot tudi na mednarodni ravni in ki bi zagotovila zanesljiv in priznan status za računovodje (About AIA, 2015).

2.1.5.1 Vloga in pomen AIA

Z namenom širjenja mednarodne mreže računovodij AIA stalno sodeluje s svojimi člani in partnerji v finančnih centrih po vsem svetu, hkrati pa želi s takšnim sodelovanjem spodbujati zaupanje v računovodsko stroko in promovirati skupne mednarodne računovodske standarde (Global Network, 2015). Podpira delo organizacije za Mednarodne standarde računovodskega poročanja (angl. *International Financial Reporting Standards*) in Odbora za mednarodne računovodske standarde (angl. *International Accounting Standards Board*, v nadaljevanju IASB) pri razvoju enotnega sklopa visoko kakovostnih, razumljivih, izvršljivih in mednarodno sprejetih standardov računovodskega poročanja. Verjame v ustvarjanje globalne mreže računovodij in podpira združenje IFAC v njihovi viziji vodilne organizacije pri razvoju trajnih in močnih organizacij, finančnih trgov in ekonomij. AIA je v svojo politiko in postopke delovanja sprejel kodeks poklicne etike Mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov in tudi mednarodne standarde izobraževanja (About AIA, 2015).

Združenje AIA je strokovno računovodsko telo, ki nudi računovodske in revizijske kvalifikacije, ki so priznane in uveljavljene v svetovnem merilu. Uspešno opravljeni izpiti

in tri leta ustreznih delovnih izkušenj je potrebnih za polnopravno članstvo v inštitutu. Vsi člani inštituta lahko uporabljajo oznako FAIA, če gre za zaslužne člane, in oznako AAIA, če gre za pridružene člane. Posamezniki, ki so pridobili pri združenju priznано strokovno kvalifikacijo kot zakonski revizorji, se lahko registrirajo pri RSB in tako v skladu z Zakonom o gospodarskih družbah opravljajo obvezne revizije podjetij vseh velikosti v Veliki Britaniji (About AIA, 2015).

Poleg Velike Britanije združenje nudi kvalifikacije še v nekaterih drugih državah po svetu ter sodeluje s številnimi partnerji, vključno s podjetji, z univerzami, s šolami in z izvajalci izobraževanj in tak način zagotavlja, da je podeljevanje kvalifikacij v skladu z najvišjimi standardi. Združenje ostaja osredotočeno na poslanstvo in temeljne vrednote, na podlagi katerih je bilo ustanovljeno, njegov poglavitni namen delovanja pa je zagotoviti dostop do računovodske stroke v svetovnem merilu, podporo članom, vzdrževati najvišje standarde izobraževanja, strokovnosti in etike, promovirati računovodsko stroko in širiti prepoznavanje združenja AIA in njegovih članov (AIA, 2013a, str. 6).

O strateških ciljih odloča svet združenja, ki spremlja uspešnost izvajanja postavljenih ciljev in nadzoruje letni proračun združenja. Poleg zgoraj omenjenih aktivnosti je najpomembnejša vsebina dela združenja naslednja (AIA, 2013b, str. 1–3):

- zagotoviti mednarodno računovodsko organizacijo v vseh delih sveta, z namenom, da bi računovodski stroki jamčili priznan strokovni status ter zaščitili in spodbujali napredek njihovih interesov;
- zagotoviti vsa sredstva, ki so potrebna za nemoten potek dela ter nadzor in spremljanje poteka dela članov združenja, in zagotavljanje drugih sredstev, ki so potrebna, da so člani združenj ustrezno usposobljeni za delo;
- vzdrževati visoke strokovne standarde v stroki računovodstva;
- organizirati konference in srečanja za razpravo o računovodskih zadevah, z namenom izboljšanja in dviga statusa računovodske stroke in še posebej članov združenja;
- spodbujati strokovni razvoj članov;
- ustanoviti in vzdrževati knjižnico za svoje člane;
- v nujnih okoliščinah nuditi finančno pomoč preteklim članom in njihovim družinskim članom ali sorodnikom;
- izvajanje vseh ostalih aktivnosti za doseganje zgornjega opredeljenega namena združenja.

2.1.5.2 Organiziranost in članstvo v AIA

Svet je najvišji in vodilni organ združenja AIA. Sestavljen je iz najmanj petih in ne več kot dvajsetih članov z vseh ključnih lokacij po svetu, v katerih ima združenje svoje sedeže, da je na ta način zagotovljena zastopanost članov na globalni ravni. Člani sveta so izvoljeni na letni skupščini združenja. Svet združenja vsako leto enega izmed članov izvoli za

predsednika združenja in še enega člana za podpredsednika združenja, ki sta hkrati tudi predsednik in podpredsednik sveta (AIA, 2013b, str. 14–17).

Da se zagotovi uspešen razvoj in izvajanje strategije združenja, poleg sveta deluje še Izvršilni organ (angl. *Executive team*) kot pomoč svetu pri upravljanju združenja. Sestavljajo ga generalni direktor, izvršni direktor in tajnik sveta. V skladu s statutom združenja pa lahko svet imenuje tudi različne odbore in na njih prenese katerokoli pooblastilo. Pri tem velja poudariti, da nihče sme biti član več kot enega odbora in nobena oseba, ki je član sveta, ne more biti tudi član odbora, prav tako oseba, ki je bila član sveta, še dve leti po prenehanju ne more biti član enega izmed odborov (AIA, 2013b, str. 19).

Članstvo v AIA je za vsakega posameznika prostovoljno in je razdeljeno v pet kategorij: zaslužni člani (angl. *Fellows*), pridruženi člani (angl. *Associates*), podporni člani (angl. *Affiliates*), akademiki (angl. *Academics*) in častni člani (angl. *Honorary Members*). Kategorije podporni člani, akademiki in častni člani zajemajo člane, ki so izvoljeni s strani obstoječih članov združenja, za vključitev v ostali dve kategoriji pa morajo posamezniki, ki se želijo združenju pridružiti, odboru za prošnje (angl. *Applications Committee*) na ustreznem obrazcu predložiti prošnjo za sprejem. Odbor prošnje pregleda in pripravi priporočila svetu združenja, ta pa nato odloča o sprejetju novih članov (AIA, 2013b, str. 5).

Vsi kandidati morajo za sprejem izpolnjevati pogoje, ki so za posamezno kategorijo določeni v statutu združenja. Med zahtevami, ki jih združenje postavlja za sprejem novih članov, so ustrezna izobrazba, izkušnje in praktično delo. Eden izmed ključnih pogojev za sprejem v združenje je, da morajo imeti posamezniki opravljen strokovni izpit združenja ali diplomo iz računovodstva na eni izmed predpisanih izobraževalnih institucij, ki je navedena v statutu združenja. Izvoljenim članom zgoraj omenjenih zahtev za članstvo ni potrebno izpolnjevati, temveč lahko svet po svoji presoji in ob upoštevanju omejitev, ki so opredeljene v statutu združenja, izvoli katerokoli osebo v eno izmed kategorij izvoljenih članov. Izvoljeni člani so prav tako upravičeni do ugodnosti, ki jih članstvo ponuja, nimajo pa glasovalne pravice, ne morejo sodelovati pri upravljanju združenja in v tem položaju niso upravičeni do potrdila za opravljanje dela. Častni člani so opravičeni tudi plačila pristopnine in letne članarine, ki jo morajo ostali člani poravnati v naprej (AIA, 2013b, str. 6–7).

Vsak član je ob sprejemu v združenje upravičen tudi do potrdila o članstvu, vendar pa mora takšno potrdilo ves čas ostati v lasti združenja. Vsakdo, vključno z izvoljenimi člani, lahko z upoštevanjem odpovednega roka določenega v statutu združenja iz združenja tudi izstopi (AIA, 2013b, str. 7).

2.1.6 Pooblaščen inštitut za javne finance in računovodstvo

Pooblaščen inštitut za javne finance in računovodstvo je bil pod nekoliko drugačnim imenom ustanovljen leta 1885 in odobren s kraljevo listino v letu 1959, pod današnjim imenom pa z dopolnilno kraljevo listino odobren leta 1971. Je edini strokovni

računovodski organ, ki je namenjen izključno za posameznike, ki delajo v javnih finančah. 14.000 članov inštituta deluje na različnih področjih javnih storitev, v nacionalnih revizijskih agencijah, v večjih računovodskih podjetjih in drugih organizacijah, kjer je potrebno učinkovito in uspešno upravljanje z javnimi sredstvi (About CIPFA, 2015).

2.1.6.1 Vloga in pomen CIPFA

CIPFA je edino računovodsko telo na svetu, ki je specializirano za področje javnih storitev, zaradi česar so kvalifikacije, ki jih podeljuje, temelj za uspešno kariero v javnih finančah. Nudi strokovno kvalifikacijo za računovodje v javnem sektorju kot tudi pot do kvalifikacij za ljudi, ki že delajo na višji pozicijah finančnega upravljanja. Člani inštituta lahko tako v javnosti uporabljajo označbo *Chartered Public Finance Accountant* in uporabo kratice CPFA (CIPFA, 2014, str. 7). Inštitut se povezuje tudi z donatorji, s partnerskimi vladami, z drugimi računovodskimi telesi in javnim sektorjem po vsem svetu z namenom krepitev javnih financ in zagotavljanja bolj kakovostnih javnih storitev. V ta namen aktivno sodeluje z Mednarodnim združenjem računovodskih strokovnjakov in z Zvezo evropskih revizorjev (About CIPFA, 2015).

Področje dela inštituta zajema pomoč organizacijam z razvijanjem novih znanj in spretnosti, ki zagotavljajo inovativne nasvete in napotke, ter vrsto standardov za zagotavljanje najboljše prakse v javnih storitvah. CIPFA je vodilni poročevalec o upravljanju javnih financ in ima edinstven vpogled v računovodstvo javnega sektorja in finančnega upravljanja. V skladu s kraljevo listino inštitut v javnem interesu upravlja svet inštituta, odbori pa podpirajo svet s specializacijo na različnih področjih delovanja inštituta. Inštitut ima več takšnih specialnih odborov, za katera redno objavlja poročila in komentarje na številna aktualna vprašanja s posameznega področja (About CIPFA, 2015).

Glavni namen, zaradi katerega je inštitut ustanovljen, je razvoj novih znanj na področju javnih financ, računovodstva in sorodnih področij, ki se nanašajo na dolžnosti, ki so naložene inštitutu, krepiti funkcije, ki jih izvajajo organi javnih služb, spodbujati javno izobraževanje znotraj inštituta, promovirati in objavljati rezultate študij in raziskav, spodbujati sodelovanje med računovodskimi organi ter sprejemati, sodelovati in opravljati storitve, ki v javnem interesu urejajo in dopolnjujejo vzpostavitev revizijskih standardov (CIPFA, 2014, str. 2).

V podporo pri izpolnjevanju predhodno opredeljenega namena inštituta pa ima inštitut še vrsto drugih pooblastil. Med drugimi se zavzema za najvišje standarde strokovne usposobljenosti oseb, ki služijo organom javnih služb, izvaja preizkus znanja za osebe v računovodski stroki in v vseh sorodnih strokah na področju javnih financ, ohranja strokovno neodvisnost članov, ki so pooblaščen računovodje, organizira, financira in vzdržuje sisteme za izdajo in podelitev licenc in drugih priznanj, promovira, zbira in objavlja različne raziskave, ustanavlja in vzdržuje knjižnice za svoje člane, vzdržuje

pokojninske in druge sisteme izplačil za člane inštituta ter nudi vsebinsko in finančno podporo študentom ali osebam pri raziskovalnem delu (CIPFA, 2014, str. 2–6).

2.1.6.2 Organiziranost in članstvo v CIPFA

Vsa pooblastila v imenu inštituta izvaja svet inštituta, ki je najvišji organ inštituta, pri tem pa ga podpira še skupni odbor (angl. *Group Board*) in osem drugih odborov. Svet inštituta je sestavljen iz štirih častnih članov (predsednik, podpredsednik, bivši predsednik in častni blagajnik), 21 izvoljenih članov in 8 regionalnih predstavnikov. 8 dodatnih članov je lahko povabljenih v članstvo s strani sveta inštituta. Ti člani so običajno izbrani na podlagi njihovega strokovnega znanja ali pa da bi zagotovili, da je zastopanost med člani čim bolj raznolika (About CIPFA, 2015).

Vsaka oseba, ki je član inštituta, je upravičena do izvolitve na mesto uradnika inštituta ali izvoljenega člana sveta. Popolnoma kvalificirani pooblaščenji računovodje javnih financ so spodbujeni, da kandidirajo v svet inštituta. Člani sveta so izvoljeni za obdobje dveh let in so omejeni na osem zaporednih let članstva, po tem pa se morajo umakniti za dve leti, preden ponovno postanejo upravičeni do izvolitve. Obstajajo pa posebne ureditve za tiste, ki so na enem od položajev častnih uradnikov (CIPFA, 2014, str. 7–8).

Svet lahko prenese katerokoli od svojih pooblastil na odbore. Vsak odbor, ki je tako oblikovan, se pri izvajanju pooblastil prilagodi predpisom, ki jih določi svet. Član posameznega odbora, ki je zadolžen za izvolitev in spremembo članov v odboru, mora biti član sveta ali član inštituta, od ostalih članov pa to ni zahtevano (CIPFA, 2014, str. 42).

Svet (ali kjer dovoljujejo predpisi, odbor sveta pooblaščen v imenu sveta) je tisti organ inštituta, ki dokončno odloči, ali je oseba, ki je predlagana za izvolitev v članstvo inštituta kot pooblaščenji računovodja, izpolnil (ali ne) pogoje, ki so potrebni za sprejem v članstvo. Vsaka vloga za sprejem v članstvo se naslovi na svet (ali kjer dovoljujejo predpisi, ustreznemu odboru sveta), vsak kandidat za izvolitev kot član pa mora svetu predložiti podatke o svojih imenovanjih, storitvah, izkušnjah in kvalifikacijah ter druge podatke, ki jih svet lahko zahteva. Vsak kandidat za izvolitev se pred ali ob izvolitvi zaveže, da bo spoštoval določbe pravil inštituta, ki so v veljavi v času njegovega sprejema v članstvo (CIPFA, 2014, str. 7–10, 15).

Člani inštituta so razdeljeni na podporne in pridružene člane (angl. *Affiliate and Associate Members*), ki so registrirani, če izpolnjujejo zahteve v zvezi z usposabljanjem in izpiti, ki so v skladu s predpisi in pravili inštituta, ter na registrirane študente (angl. *Registered Students*) (CIPFA, 2014, str. 6). Svet pa lahko izvoli za neomejeno dobo tudi častne člane (angl. *Honorary Members*), in sicer so to osebe, ki so po mnenju sveta pomembno prispevale k delu inštituta, k promociji namena, za katerega je inštitut ustanovljen, ali pa imajo ugleden položaj na področju javnih financ (CIPFA, 2014, str. 14).

2.2 Revizijska združenja v Združenih državah Amerike

V Združenih državah Amerike vodilna vloga na področju računovodenja in revidiranja pripada Ameriškemu inštitutu pooblaščenih revizorjev, kamor je včlanjena tudi večina revizorjev. Poleg v AICPA pa so revizorji običajno tudi člani revizijskih združenj posameznih ameriških zveznih držav in različnih specializiranih organizacij, v katere se vključujejo na podlagi svojih posebnih interesov (Odar, 1993, str. 18).

2.2.1 Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev

Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev je največje svetovno združenje računovodske stroke z več kot 400.000 člani v 145 državah, ki že vse od leta 1887 služi javnemu interesu. Postavlja etične standarde za stroko in ameriške revizijske standarde za zasebna podjetja, neprofitne organizacije ter zvezne, državne in lokalne oblasti. Velikost in širina področja, ki ga inštitut zastopa, pa predstavljata raznolikost in pomembnost računovodske stroke (About AICPA, 2015). Inštitut je že od same ustanovitve dalje pomembno vplival na računovodsko stroko in njen razvoj. Že od leta 1902 dalje na mesečni ravni izdaja revijo *Journal of Accountancy*, ki je namenjena širši stroki računovodstva, v kateri redno objavlja podrobno opisane postopke iz prakse in teoretične okvirje za različne vrste strokovnega znanja in ki na mesečni ravni doseže več kot 500.000 finančnih in računovodskih strokovnjakov. V letu 1973 pa je pomembno prispeval h krepitvi revizijske stroke še z vzpostavitev največje računovodske baze podatkov na svetu, ki omogoča uporabnikom vpogled v letna poročila in računovodske izkaze za več kot 4000 javnih družb (AICPA Company Profile, Information, Business Description, History, Background Information on AICPA, 2015).

2.2.1.1 Vloga in pomen AICPA

Inštitut AICPA že od same ustanovitve dalje na nacionalni ravni zastopa stroko pooblaščenih revizorjev. Ustanovitelji inštituta so namreč računovodstvo ves čas skušali uveljaviti kot poklic, ki ga odlikujejo stroge izobrazbene zahteve, visoki strokovni standardi, strog kodeks poklicne etike, status podeljevanja licenc in delovanje v javnem interesu. S postavljanjem pravil in določanjem standardov služi kot zagovornik stroke pred zakonodajnimi organi, javnimi interesnimi skupinami in drugimi strokovnimi organizacijami. Razvija standarde za revizije zasebnih podjetij, zagotavlja izobraževalno gradivo za svoje člane, razvija in ocenjuje izpitno preverjanje znanja za pridobitev naziva pooblaščen revizor ter spremlja in uveljavlja skladnost s strokovnimi in etičnimi standardi stroke (About AICPA, 2015).

V skladu s potrdilom o registraciji (angl. *Certificate of Incorporation*) je namen delovanja inštituta združevanje pooblaščenih revizorjev v ZDA, spodbujanje in ohranjanje visokih strokovnih standardov v praksi, pomoč pri uporabi standardov in spodbujanje uporabe letih, podpiranje interesov pooblaščenih revizorjev, razvijanje in izboljševanje

računovodskega izobraževanja ter spodbujanje dobrih odnosov med pooblaščenimi revizorji in poklicnimi računovodji v drugih državah (AICPA, 2007).

AICPA nudi svojim članom kvalifikacije in uporabo strokovnih nazivov ter članstvo v različnih sekcijah. Preko praktične pomoči, napotkov, najnovejših novic, ustrezne programske opreme, izobraževalnega materiala in še veliko več AICPA člane sekcij nenehno obvešča o tem, kaj se na posameznem področju dogaja, in zagotavlja sredstva, da je delo dobro opravljeno. Sekcije, ki so organizirane v okviru inštituta, so (AICPA Membership, 2015):

- davčni oddelek (nudi orodja in vire za pooblaščen revizorje z davčnega področja, vključno z usmeritvami iz davčne prakse ter regulatornimi in zakonodajnimi opozorili);
- oddelek za osebno finančno načrtovanje (nudi sredstva za pooblaščen revizorje, ki svojim strankam pomagajo pri nepremičninskem, davčnem in pokojninskem upravljanju s tveganji ter pri investicijskemu načrtovanju);
- oddelek za razkrivanje kaznivih dejanj in storitve vrednotenja (podpira člane združenja pri izvajanju storitev na področju forenzičnega računovodstva in poslovnega vrednotenja storitev ter jim nudi orodja in vire za nudenje najboljših storitev strankam);
- oddelek za informacijski management in strokovno zavarovanje (nudi aktualne novice in vire o informacijah zavarovanja, podatkih upravljanja, revizijskega nadzora in ostalih kritičnih področij iz prakse).

Delo, poleg sekcij, poteka tudi v odborih, ki pomagajo inštitutu predvsem pri predstavitvi interesov, potreb in stališč članstva, pri ohranjanju visokih standardov poklicne prakse. Služijo kot govornik stroke in zagotavljajo ustrezne storitve za člane. Poslanstvo inštituta je namreč usmerjeno v zagotavljanje virov, informacij in vodstva, ki bo omogočalo, da v korist javnosti kot tudi delodajalcev in strank, zagotavljajo koristne storitve na najvišji strokovni ravni. Pri izpolnjevanju svojega poslanstva AICPA sodeluje z državnimi organizacijami za pooblaščen revizorje in daje prednost tistim področjem, kjer je javno zaupanje v sposobnosti pooblaščenih revizorjev najpomembnejše. Pri izpolnjevanju poslanstva ima inštitut naslednje naloge (About AICPA, 2015):

- služi kot nacionalni predstavnik pooblaščenih revizorjev pred vladami, regulatornimi organi in drugimi organizacijami pri zaščiti in spodbujanju interesov članov;
- išče najvišjo moženo raven enotnega podeljevanja certifikatov in standardov licenciranja in spodbuja ter ščiti naziv CPA;
- spodbuja ozaveščenost javnosti in zaupanje v poštenost, nepristranskost in usposobljenost in strokovnost pooblaščenih revizorjev;
- spodbuja visoko usposobljene posameznike, da postanejo pooblaščen revizorji, in podpira razvoj in izjemne akademske programe;

- vzpostavlja poklicne standarde, pomaga članom pri stalnem izboljševanju njihovega poklicnega ravnanja, zmogljivosti in strokovnega znanja ter takšno delovanje tudi spremlja.

2.2.1.2 Organiziranost in članstvo v AICPA

AICPA sestavljajo svet inštituta, upravni odbor, uradniki ter drugi odbori, ki delujejo skupaj, da bi dosegli cilje inštituta. Vodilni organ inštituta je Svet in je sestavljen iz članov inštituta, ki so neposredno izvoljeni izmed članov posamezne države, predstavnikov državnih združenj revizorjev (vsako združenje zastopa en predstavnik, vendar ne več kot šest zaporednih let), 21 glavnih in odgovornih članov, izvoljenih na letnem zasedanju inštituta izmed vseh članov inštituta, vseh članov upravnega odbora inštituta, vseh preteklih predsednikov inštituta in vseh preteklih predsednikov upravnega odbora (AICPA, 2007).

Svet odloča o vseh pomembnih zadevah inštituta, ki so določene v skladu z internimi predpisi inštituta in resolucijami sprejetimi s strani članstva, vključno z določanjem politike in postopkov inštituta. Upravni odbor pa nadzoruje in upravlja poslovanje in delovanje inštituta ter sprejema vse potrebne ukrepe, vključno z oblikovanjem politike in sprejemanjem resolucij (AICPA, 2007). Predsednik upravnega odbora (ali njegov pooblaščenec) lahko z namenom opravljanja dela inštituta imenuje tudi odbore, ki jim dodeli določene naloge, pooblastila in odgovornosti. Amerški inštitut pooblaščenih revizorjev predvideva dve vrsti takšnih odborov. Svet lahko določi katerikoli odbor kot višji odbor (angl. *Senior Committee*), katerega imenovanje mora potrditi upravni odbor, obseg odgovornosti odbora določi svet inštituta, upravni odbor pa predpiše obveznosti, pooblastila in postopke teh odborov. Delo pa poteka tudi v t. i. stalnih odborih (angl. *Permanent Committees, Boards, Divisions*).

Pogoja za sprejem v članstvo inštituta AICPA sta dva, in sicer veljavno potrdilo o nazivu pooblaščenega revizorja, ki ga izda zakoniti organ, ter opravljeni izpiti s področja računovodstva in drugih sorodnih predmetov, ki jih predpiše upravni odbor (AICPA, 2007). Po predloženih dokazilih kandidata in ob sprejemu v članstvo ima vsak član pravico do potrdila, ki dokazuje, da je oseba član inštituta. Člani inštituta so upravičeni tudi do uporabe naziva *Member of the American Institute of Certified Public Accountants*, prav tako pa lahko ta naziv uporabljajo tudi podjetja, katerih lastniki oziroma partnerji so člani inštituta (AICPA, 2007).

Člani inštituta lahko postanejo tudi državljani neameriških držav, ki imajo ustrezno računovodsko kvalifikacijo, pridobljeno pri strokovni organizaciji, vladnemu organu ali katerem drugem računovodskem organu, s katerim je upravni odbor inštituta AICPA podpisal sporazum o prepoznanju. Takšni člani so uvrščeni v kategorijo mednarodnih pridruženih članov (angl. *International Associates*) (AICPA, 2007).

2.3 Revizijska združenja v Nemčiji

V Nemčiji se revizorji povezujejo preko dveh revizijskih združenj, in sicer so poklicni strokovnjaki lahko člani Inštituta za revizijo in Revizorske zbornice. Inštitut za revizijo se posveča le stroki in razvoju, zbornica pa je strokovno združenje, ki se preko povezovanja revizorjev zavzema za medsebojno združevanje in pravice revizorjev. Podobno zasnovano organiziranje revizorjev kot Nemčija ima tudi Avstrija (Odar, 1993, str. 18).

2.3.1 Inštitut za revizijo

Nemški inštitut za revizijo je zasebna neprofitna organizacija s sedežem v Dusseldorfu v Nemčiji. Ključna vloga inštituta je, da zastopa strokovne interese svojih članov, tako na nacionalni kot tudi na mednarodni ravni, da prevzema strokovno delo na področjih, na katerih so aktivni njegovi člani, in da skrbi za stalen strokovni razvoj svojih članov – revizorjev (About the IdW, 2015).

2.3.1.1 Vloga in pomen IdW

IdW je bil ustanovljen na prostovoljni osnovi in na podlagi zakonskih določb nemškega prava. V skladu s statutom deluje kot neprofitna organizacija, pri čemer je glavni namen delovanja inštituta, da spodbuja strokovna področja, ki se nanašajo na revizorje in da deluje v interesu poklica. Vloga inštituta je zastopati strokovne interese svojih članov na nacionalni in na mednarodni ravni, prevzemati strokovno delo na področjih, na katerih so aktivni njegovi člani, zagotavljati programe usposabljanja in podporo za bodoče pooblaščen revizorje, stalno strokovno izpopolnjevanje za že kvalificirane pooblaščen revizorje in skrb za stalen strokovni razvoj svojih članov – revizorjev (About the IdW, 2015).

Pri izpolnjevanju svojega poslanstva inštitut zagotavlja izobraževanja in stalen strokovni razvoj za revizorje in za njihove poklicne naslednike, enotna načela za opravljanje poklica na neodvisen, osebno odgovoren in vesten način ter skladnost članov v zvezi s temi načeli in spodbuja nadaljnji razvoj vloge revijske stroke. Pri izpolnjevanju teh nalog lahko IdW nudi strokovno mnenje o poklicnih in strokovnih vprašanjih, ki zadevajo revizijsko stroko kot celoto, hkrati pa lahko postane tudi član druge domače ali tuje strokovne revizijske organizacije (IdW, 2005, str. 1–2).

IdW je polnopravni član in soustanovitelj združenja IFAC kot tudi polnopravni član in soustanovitelj Zveze evropskih revizorjev. Je sponzorska organizacija članov Odbora za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (angl. *International Auditing and Assurance Standards Board*), Odbora za mednarodne standarde izobraževanja računovodskih strokovnjakov (angl. *International Accounting Education Standards Board*), Odbora za mednarodne računovodske standarde za javni sektor (angl. *International Public Sector Accounting Standards Board*) kot tudi Odbora za prakso v

majhnih in srednje velikih podjetij, katerega ustanovitelj je IFAC (angl. *IFAC's Small and Medium Practices Committee*).

Inštitut v okviru svojega delovanja svojim članom nudi (About the IdW, 2015):

- učinkovito zastopanje interesa stroke v politiki, pri vladi in drugih inštitucijah, na nacionalni in na mednarodni ravni;
- razvoj strokovnih pravil za izvajanje poklica in za zagotavljanje enotne visoke kakovosti storitev;
- strokovno podporo za vsakodnevno delo članov;
- zahteven program izobraževanja in strokovnega izpopolnjevanja, skladno z veljavnimi zahtevami, vključno s podporo za kandidate, ki bodo opravljali strokovni izpit;
- učinkovit informacijski sistem za raziskave, ki nudi ogromno literature in drugih storitev.

Hkrati pa inštitut ob tem nadzoruje in skrbi, da polnopravni člani uporabljajo in spoštujejo tudi standarde za nadzor kakovosti izdane s strani inštituta, da poznajo ustrezno strokovno literaturo, kot del poklicne dolžnosti za stalen strokovni razvoj. Vsi aktivni člani v poklicni praksi so v okviru najmanj 40 ur letno dolžni sodelovati še pri ukrepih za strokoven razvoj, ki vključujejo obiskovanje poklicnih konferenc, sodelovanje v diskusijskih skupinah in druge strokovno razvojne dejavnosti. Vsak član je dolžan, da ves čas ohranja strokovno neodvisnost, zlasti finančno neodvisnost v povezavi s strankami (IdW, 2005, str. 3–5).

2.3.1.2 Organiziranost in članstvo v IdW

Glavna organa Inštituta za revizijo sta administrativni svet in upravni odbor, zelo pomembno pa je tudi zborovanje članov inštituta oziroma t.i. *Wirtschaftsprüferversammlung*, na katerem med drugimi potekajo tudi volitve v posamezne organe inštituta (IdW, 2005, str. 7–10).

Administrativni svet sestavlja največ 50 članov, ki so izvoljeni s strani področnih skupin članov inštituta. Vsaka skupina (ločena glede na geografsko področje delovanja) lahko na vsakih sto rednih članov izvoli enega člana v administrativni svet. Sedem dodatnih članov administrativnega sveta je izvoljenih na zasedanju inštituta, ne glede na lokacijo njihovega poklicnega delovanja. Administrativni svet izvoli tudi predsednika in namestnika predsednika. Mandat članov traja štiri leta. Upravni odbor inštituta je sestavljen iz treh izvršnih in šestih neizvršnih članov. Izvršni člani, večina katerih mora biti revizorjev, predstavljajo izvršni odbor. Neizvršni člani upravnega odbora, predsednik upravnega odbora in njegov namestnik so izvoljeni za obdobje dveh let, izvršni člani upravnega odbora pa za obdobje petih let, ki preneha, ko dopolnijo 65 let starosti. Ponovno imenovanje je dovoljeno (IdW, 2005, str. 9–12).

Poleg administrativnega sveta ob upravnemu odboru deluje tudi častno razsodišče (angl. *Council of Honour*), in sicer za primere kršitev članov, določenih v statutu. Sestavljen je iz

treh članov in treh namestnikov. Člani in namestniki članov morajo biti revizorji, hkrati pa ne smejo biti člani upravnega odbora ali administrativnega sveta. Mandat članov traja štiri leta. Delo pa poteka tudi v odborih, in sicer mora biti ustanovljen Stalni odbor za računovodstvo in revizijo, lahko pa upravni odbor zaposli tudi dodatne odbore in jim določi odgovornosti. Naloge Stalnega odbora za računovodstvo in revizijo se nanašajo predvsem na svetovanje o strokovnih vprašanjih (IdW, 2005, str. 13–14).

Gospodarski revizorji in revizijske družbe so lahko sprejeti kot polnopravni člani nemškega Inštituta za revizijo. Člani izvršnega odbora (ali izvršni uradniki ali partnerji z neomejeno odgovornostjo) pooblaščen za zastopstvo revizijskih podjetij so individualno prav tako lahko polnopravni člani inštituta, kadar so ti posamezniki gospodarski revizorji. Posamezniki, ki so opravili izjemne storitve v povezavi z revizijsko stroko, so lahko imenovani kot častni člani, del članstva pa so tudi pridruženi člani (npr. nekdanji gospodarski revizorji, ki niso več aktivni kot samostojni izvajalci ipd.) (IdW, 2005, str. 2–3).

O sprejemu v članstvo odloča upravni odbor inštituta. V primeru zavrnitve morajo biti ugovori poslani častnemu razsodišču, vsak posameznik (družba) pa je upravičen do pritožbe zoper odločbo, ki jo ta poda. Končno odločitev o članstvu sprejme administrativni svet. Članstvo preneha s smrtjo, z umikom, izgonom ali če zahteve za članstvo niso več izpolnjene (IdW, 2005, str. 5–6).

Ob sprejemu v članstvo se vsak član zaveže, da bo deloval v skladu statutom inštituta in da bo spoštoval in spodbujal njegove cilje, hkrati pa ima vsak član tudi določene pravice, in sicer pravico do strokovne pomoči, pravico sodelovati na izobraževanjih inštituta, pri stalnem strokovnem razvoju in na strokovnih dogodkih, pravico do uporabe objektov inštituta, na voljo pa so mu tudi vse publikacije inštituta. Vsak polnopravni član ima tudi pravico do glasovanja za članstvo v upravnih organih inštituta in kadar je takšen član fizična oseba, ki je polnopravni član vsaj pet let brez prekinitve, ima za članstvo v upravnem organu pravico tudi kandidirati (IdW, 2005, str. 3).

2.3.2 Revizorska zbornica

Revizorska zbornica je korporacija javnega prava, ki ima sedež v Berlinu in ima več kot 21.000 članov po vsej Nemčiji. Vzdržuje javni register gospodarskih revizorjev in družb gospodarskih revizorjev (nem. *Wirtschaftsprüfungsgesellschaften*). Vsak član stroke in revizorska družba, ki je sprejeta v članstvo, prejme registracijsko številko. Javni register se ohranja v digitalni obliki v nemškem jeziku, najnovejši podatki, razen datuma rojstva in kraj rojstva, pa so v elektronski obliki na voljo javnosti (WPK, 2013, str. 23–24).

2.3.2.1 Vloga in pomen WPK

Javnost meni, da je delo gospodarskih revizorjev in zapriseženih revizorjev, predvsem revizija podjetij, ki jo opravljajo, velikega pomena. Z verodostojnim izvajanjem svoje

dolžnosti ima stroka pomembno vlogo pri doseganju nemotenega delovanja gospodarstva. To je razlog, zakaj so zahteve za revizijsko stroko zelo stroge glede splošnih strokovnih načel neodvisnosti, vestnosti, zaupnosti in lastne odgovornosti (WPK General Remarks, 2015).

Zbornica v dobro svojih članov in revizijske stroke na splošno na različnih področjih izvaja številne aktivnosti. Redno objavlja podatke o sodelovanju z drugimi naprednimi strokami in novosti s področja temeljnih načel stroke. Usmerja svoje člane pri vseh vprašanjih, ki se nanašajo na strokovno prakso, ter spodbuja izobraževanje za bodoče člane stroke in se obvezuje, da bo zanje zagotovila zadostno število pripravništev. Skrbi za širjenje znanja med člani stroke in da se revizijske aktivnosti v največji meri pravilno izvajajo. Zastopa interese in stališča stroke v odnosu do javnosti in oblikovalcev politike in jih kot predstavnik vseh gospodarskih revizorjev in zapriseženih revizorjev v Nemčiji zastopa pred zakonodajalcem, pristojnimi sodišči in drugimi organi. Sodeluje s posamezniki in organizacijami, ki aktivno delujejo v revizijski stroki, in vzdržuje stalen stik tudi z drugimi združenji pooblaščenih revizorjev ter je hkrati član združenja IFAC (WPK, 2015).

Na podlagi nemškega Zakona o revidiranju so naloge revizorske zbornice zlasti disciplinski nadzor, izvedba postopkov za zagotavljanje kakovosti, izvedba nacionalnega standardiziranega preizkusa revizorjev, pripoznanje (in tudi razveljavitev) gospodarskih revizorjev, zapriseženih revizorjev kakor tudi nemških javnih revizijskih družb in nemških družb zapriseženih revizorjev ter izdajanje pravil v obliki listin za opravljanje poklica, hkrati pa zbornica predstavlja tudi kontaktno točko za svoje člane. Določene poslovne naloge se v okviru zbornice izvajajo v ta namen ustanovljenih oddelkih (WPK Organization - Abteilungen and Ausschüsse, 2015).

Da bi zagotovili, da so zahteve in pričakovanja javnosti in države izvršene s strani članov stroke, je zbornica nadzorovana s strani Zveznega ministrstva za gospodarstvo in tehnologijo. Ministrstvo namreč proučuje, ali WPK pri opravljanju svojih dolžnosti spoštuje zakone in druge predpise. Nadzor nad zbornico pa izvaja tudi Komisija za nadzor revizorjev, ki je odgovorna za preglede revizorjev podjetij v javnem interesu, sestavljena pa je izključno iz oseb, ki so neodvisne od revizijske stroke (WPK General Remarks, 2015).

2.3.2.2 Organiziranost in članstvo v WPK

Delo v zbornici poteka preko posameznih organov, ti organi pa so svet, upravni odbor in komisija za zagotavljanje kakovosti. Svet sestavlja predsednik, namestnik predsednika in ostali člani sveta. Člane sveta izvolijo člani zbornice preko neposrednega tajnega poštnega glasovanja. Samo posamezniki, ki so člani zbornice, so upravičeni do izvolitve v svet. Predsednik zbornice in predsednik sveta morata biti revizorja. Člani sveta so izvoljeni preko dveh skupin članov zbornice. Prvo skupino predstavljajo revizorji in revizijske družbe, drugo skupino pa ostali člani zbornice s pravico do glasovanja. Vsaka skupina

izvoli sorazmerno število članov sveta, in sicer na podlagi števila članstev v posamezni skupini. Vsaj eden več kot polovica vseh članov sveta mora biti izvoljen s strani skupine revizorjev in revizijskih družb. Predsednik zbornice je izvoljen s strani članov sveta (WPK, 2013, str. 47–48).

Upravni odbor sestavljajo predsednik, dva podpredsednika in ostali člani odbora. Člane upravnega odbora izvolijo člani sveta. Samo posamezniki, ki so člani revizorske zbornice, so upravičeni do izvolitve v upravni odbor. Upravni odbor lahko ustanovi več oddelkov, na katere lahko prenese določene poslovne naloge, ki jih le-ti lahko neodvisno izvajajo. Vsak oddelk sestavljajo vsaj trije člani upravnega odbora. Člani oddelka izmed svojih vrst izberejo vodjo oddelka in njegovega namestnika. Upravni odbor določi število oddelkov in njihovih članov. V zbornici pa se ustanovi tudi komisija za nadzor kakovosti, člani katere so gospodarski revizorji in zapriseženi revizorji, ki jih izvoli svet zbornice na priporočilo upravnega odbora. Vsaj eden izmed izvoljenih članov mora biti izkušen in aktivno delovati v korporativnem revidiranju. Komisija je neodvisna od ostalih organov združenja (WPK, 2013, str. 45). Komisija za zagotavljanje kakovosti pa lahko oblikuje različne oddelke. Odgovornosti teh oddelkov so določene v Postopkih Komisije za zagotavljanje kakovosti. O odločitvah posameznega oddelka odloča komisija sama (WPK, 2013, str. 47–48).

Člani revizorske zbornice so vsi gospodarski revizorji (nemški javni računovodje), zapriseženi revizorji (nemški revizorji z licenco v javni praksi, ki imajo dovoljenje le za opravljanje zakonskih revizij letnih računovodskih izkazov srednje velikih nemških podjetij z omejeno odgovornostjo), nemške javne revizijske družbe (družbe gospodarskih revizorjev) in nemška podjetja zapriseženih revizorjev (nem. *Buchprüfungsgesellschaften*) (WPK General Remarks, 2015).

Pogoj za sprejem revizorjev v članstvo je opravljen strokovni izpit pri zbornici. Vlogo za opravljanje izpita je potrebno predložiti izpitnemu oddelku, skupaj z dokazilom o uspešno zaključenem univerzitetnem študiju. Dokaz o univerzitetni izobrazbi izjemoma ni potreben, če je kandidat kot zaposleni član stroke uspešno delal vsaj deset let ali če je opravil vsaj pet let strokovne prakse kot zapriseženi revizor ali kot davčni svetovalec. Po uspešno zaključenem preverjanju znanja je kandidat s prošnjo imenovan za revizorja in prejme uradno potrdilo s strani revizorske zbornice (WPK, 2013, str. 8–13).

V članstvo pa so lahko sprejeta tudi revizijska podjetja. Pogoj za izdajo dovoljenja s strani zbornice je, da je večina članov uprave, menedžerjev, osebno odgovornih partnerjev, generalnih direktorjev ali partnerjev članov revizijske stroke v Nemčiji (ali pa so revizorji akreditirani v drugi državi članici EU). Vloga za sprejem mora vsebovati originalen (ali javno notarsko overjen) faksimile družbe ali akt o ustanovitvi, kot tudi dokazilo, da so vse določbe za izdajo dovoljenja izpolnjene (WPK, 2013, str. 18–20).

Članstvo revizorja preneha v primeru smrti, odstopne izjave ali na podlagi pravno zavezujoče izključitve iz stroke. Revizijski družbi pa dovoljenje poteče, če je podjetje

razpuščeno ali v primeru odpovedi licence. V primeru, da je podjetje razpuščeno, mora biti revizorska zbornica o tem nemudoma obveščena (WPK, 2013, str. 15–21).

2.4 Revizijska združenja v Sloveniji

Zaradi zemljepisne in tudi gospodarske majhnosti države so v Sloveniji vsi strokovnjaki s področja revidiranja, računovodstva, računovodske informatike, financ, ocenjevanja vrednosti podjetij in davkov združeni pod streho enega inštituta – Slovenskega inštituta za revizijo (Odar, 1993, str. 8). Revizijska stroka se je v Sloveniji začela pospešeno razvijati šele z ustanovitvijo Slovenskega inštituta za revizijo.

2.4.1 Slovenski Inštitut za revizijo

Slovenski inštitut za revizijo je bil ustanovljen 11. januarja 1994 na podlagi Zakona o revidiranju, ki je bil sprejet julija 1993 in ki je za ustanovitelja inštituta postavil Zvezo računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Istega leta je Ministrstvo za finance na podlagi prehodnih določb zakona o revidiranju podelilo 120 certifikatov o nazivu pooblaščen revizor, v registru Inštituta pa so bile registrirane prve revizijske družbe. Jeseni so se za pridobitev strokovnega naziva revizor v izobraževanje vpisali prvi kandidati (SIR, 2015; Odar, 2001, str. 41).

2.4.1.1 Vloga in pomen Slovenskega inštituta za revizijo

Vloga, ki jo ima Slovenski inštitut za revizijo, je skrb za razvoj revizijske stroke in z njo povezanih strok, ki se kaže v opravljanju nalog in pristojnosti na področju revidiranja in na drugih strokovnih področjih, povezanih z revidiranjem. Ključnega pomena je tudi povezovanje s pomembnimi strokovnimi mednarodnimi organizacijami, kot sta IFAC in FEE, katerih član je tudi Slovenski inštitut za revizijo (SIR, 2015).

Naloge in pristojnosti inštituta so opredeljene v 9. členu Zakona o revidiranju, podrobneje pa jih ureja statut inštituta. Inštitut (Ur. l. RS, št. 65/2008):

- sprejema in objavlja naslednja strokovna pravila ter določa hierarhijo naslednjih pravil:
 - računovodske standarde,
 - pravila revidiranja,
 - poslovnofinančne standarde in pravila,
 - pravila notranjega revidiranja,
 - pravila revidiranja informacijskih sistemov,
 - pravila ocenjevanja vrednosti;
- določa strokovna znanja in izkušnje, potrebne za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in pooblaščenega ocenjevalca;
- organizira strokovno izobraževanje, izvaja preizkuse strokovnih znanj in izdaja potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in pooblaščenega ocenjevalca;

- opravlja nadzor nad kakovostjo dela revizijskih družb, pooblaščenih revizorjev in pooblaščenih ocenjevalcev;
- odloča o izdaji dovoljenj za opravljanje storitev revidiranja, nalog pooblaščenega revizorja in nalog pooblaščenega ocenjevalca;
- določa strokovna znanja in izkušnje, organizira strokovno izobraževanje, izvaja preizkuse strokovnih znanj in izdaja potrdila o strokovnih znanjih za pridobitev naslednjih strokovnih nazivov:
 - preizkušeni notranji revizor,
 - preizkušeni računovodja,
 - preizkušeni poslovni finančnik,
 - preizkušeni revizor informacijskih sistemov,
 - preizkušeni davčnik;
- opravlja druge strokovne naloge in storitve, povezane z razvojem revizijske stroke in drugih strokovnih področij, povezanih z revidiranjem;
- vodi registre revizijskih družb in revizijskih subjektov tretjih držav, pooblaščenih revizorjev, pooblaščenih ocenjevalcev in oseb, ki so pridobile strokovne nazive, ki jih podeljuje Inštitut;
- opravlja druge naloge, določene z zakonom oziroma statutom Inštituta, med drugim lahko določa tudi smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev in storitev ocenjevanja vrednosti podjetij, nepremičnin ter strojev in opreme.

Nemoten potek dela je organiziran preko več organov. Svet inštituta, ki je najvišji organ inštituta, sprejme statut Inštituta in letno poročilo, sprejema programe dela in razvoja Inštituta ter spremlja njihovo izvajanje, hkrati pa je poleg drugih nalog, določenih s statutom, zadolžen tudi za določanje tarif in cen za storitve, ki jih opravlja Inštitut (Zakon o revidiranju, Ur. l. RS, št. 65/2008). Direktor Inštituta vodi poslovanje Inštituta in ga zastopa. Revizijski svet odloča o izdaji dovoljenj za opravljanje dejavnosti revidiranja in nalog pooblaščenega revizorja, daje strokovno mnenje o opravljenem nadzoru nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev, sprejema pravila revidiranja in določa hierarhijo pravil revidiranja, ki niso predpisi, določa pogoje za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja ter pripravi strateški in letni načrt nadzora nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji. Strokovni svet odloča o izdaji dovoljenj za opravljanje nalog pooblaščenega ocenjevalca in določa pogoje za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenega ocenjevalca (Zakon o revidiranju, Ur. l. RS, št. 65/2008). Odbori sekcij pa opravljajo strokovno delo ter skrbijo za izvajanje sklepov strokovnega sveta. Strokovnemu svetu v sprejetje predlagajo standarde, druga pravila stroke in druga strokovna načela ter strokovna stališča na svojih področjih (SIR, 2008, str. 12-13).

Strokovno delo pa poleg omenjenih organov poteka tudi v okviru sekcij, ki združujejo posameznike z določenimi strokovnimi znanji in skrbijo za ustrezen razvoj in ugled posameznih strok. Teh sekcij je šest: Sekcija preizkušenih davčnikov, Sekcija pooblaščenih

ocenjevalcev, Sekcija preizkušenih poslovnih finančnikov, Sekcija preizkušenih revizorjev informacijskih sistemov, Sekcija preizkušenih notranjih revizorjev in Sekcija preizkušenih računovodij in računovodij (SIR, 2015).

V skladu z Zakonom o revidiranju (Ur. l. RS, št. 65/2008) inštitut vodi tudi register revizijskih družb, ki imajo dovoljenje za opravljanje storitev revidiranja v Republiki Sloveniji. Pravne in fizične osebe, vpisane v register, so dolžne vse spremembe podatkov, ki se vpisujejo v register, redno sporočati inštitutu. Registrirani podatki zato odražajo zadnje znano stanje na dan objave registra (SIR, 2015).

2.4.1.2 Organiziranost in članstvo v Slovenskem inštitutu za revizijo

Nemoteno delovanje inštituta zagotavljajo svet Inštituta, direktor Inštituta, revizijski svet in strokovni svet. Inštitut upravlja svet Inštituta, ki ga sestavlja devet članov. Pet izmed njih jih imenujejo osebe, ki so vpisane v register pri Inštitutu, enega imenuje ustanovitelj, enega minister pristojen za finance, enega minister pristojen za gospodarstvo in enega člana delavci Inštituta (Zakon o revidiranju, Ur. l. RS, št. 65/2008). Direktor Inštituta vodi poslovanje Inštituta in ga zastopa. Imenuje ga svet Inštituta, pod pogoji, da ima imenovana oseba strokovni naziv pooblaščenega revizorja, da ima lastnosti in izkušnje, ki so potrebne za vodenje Inštituta, da ima visoko raven aktivnega znanja slovenščine in da ni bila pravnomočno obsojena za kaznivo dejanje zoper premoženje. Revizijski svet ima sedem članov, med katerimi morajo štirje člani imeti dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja. Po funkciji je član revizijskega sveta tudi direktor Inštituta. Strokovni svet ima devet članov, od katerih jih osem imenujejo osebe, ki so pridobile katerega koli od strokovnih nazivov, ki jih podeljuje Inštitut, enega pa iz vrst univerzitetnih delavcev imenuje ministrstvo za visoko šolstvo. Člani posameznih organov so imenovani za dobo štirih let in so lahko po preteku mandata ponovno imenovani (Zakon o revidiranju, Ur. l. RS, št. 65/2008).

Strokovno delo pa poleg omenjenih organov poteka tudi v okviru sekcij, komisij in delovnih skupin. Delo vseh sekcij vodi petčlanski odbor sekcije, ki ga sestavljajo predsednik in štirje člani. Vsaj eden izmed članov mora biti univerzitetni ali visokošolski učitelj. Mandat članov odbora sekcije, ki so lahko po poteku mandata ponovno imenovani, traja štiri leta. Člani odbora sekcije izvolijo enega izmed članov za predsednika sekcije, ki vodi delo odbora sekcije in seje odbora sekcije. Člane odbora sekcije izvolijo člani sekcije z večino glasov na volilnem zasedanju sekcije. Če se strokovna vprašanja nanašajo na področje dejavnosti več sekcij, lahko revizijski ali strokovni svet imenuje skupno komisijo ali delovno skupino. Po izpolnitvi naloge komisija ali delovna skupina preneha obstajati (SIR, 2008, str.13).

V članstvo Slovenskega inštituta za revizijo so lahko sprejeti posamezniki, ki jim je Inštitut izdal dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, ter revizijske družbe in drugi posamezniki s strokovnih področij, povezanih z revidiranjem. Strokovna področja,

povezana z revidiranjem, so računovodstvo, poslovne finance, notranje revidiranje, revidiranje informacijskih sistemov, davčno proučevanje in svetovanje ter ocenjevanje vrednosti podjetij, nepremičnin ter strojev in opreme (Zakon o revidiranju, Ur. l. RS, št. 65/2008).

Postopek sprejema v članstvo se začne z vložitvijo zahteve za izdajo dovoljenja oziroma soglasja. Zahtevi je potrebno priložiti listine, določene z zakonom, in druge listine, ki dokazujejo utemeljenost zahtevka za izdajo dovoljenja, ter potrdilo o plačilu takse. V postopku predhodnega preizkusa zahteve Inštitut preizkusi, ali so izpolnjene procesne predpostavke. Če Inštitut ugotovi, da procesne predpostavke za odločanje o zahtevi niso izpolnjene, lahko vložniku s sklepom naloži, da pomanjkljivosti odpravi, v primeru večjih pomanjkljivosti pa lahko z odločbo zahtevo tudi zavrže. Če vložnik pomanjkljivosti v določenem roku ne odpravi, Inštitut z odločbo zavrže zahtevo. O zahtevi za izdajo dovoljenja za opravljanje revizijskih storitev mora Inštitut odločiti v roku šestih mesecev od prejema zahteve za izdajo dovoljenja, o ostalih zahtevah pa v roku treh mesecev od prejema zahteve za izdajo dovoljenja oziroma soglasja (Zakon o revidiranju, Ur. l. RS, št. 65/2008).

Inštitut lahko izda dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, če ima oseba ustrezno izobrazbo, delovne izkušnje, opravljen preizkus za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja pri inštitutu, v preteklosti ni bila pravnomočno obsojena za kaznivo dejanje, ji v preteklosti ni bilo odvzeto dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, hkrati pa mora imeti visoko raven aktivnega znanja slovenskega jezika (Zakon o revidiranju, Ur. l. RS, št. 65/2008). Tudi za sprejem v ostale kategorije članstva morajo vlagatelji izpolnjevati pogoje, ki so za posamezno kategorijo določene z Zakonom o revidiranju. V članstvo so lahko sprejeti tudi zakoniti revizorji iz drugih držav članic, in sicer na podlagi preizkusa usposobljenosti, ki je podlaga za izdajo dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja. Preizkus poteka v slovenskem jeziku in vključuje preverjanje znanja s področij slovenskega prava in slovenskih računovodskih standardov. Lahko pa Inštitut pod pogojem vzajemnosti sprejme v članstvo tudi revizorja iz tretje države, in sicer v primeru, da le-ta opravi preizkus usposobljenosti in izpolnjuje ostale pogoje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja (Zakon o revidiranju, Ur. l. RS, št. 65/2008).

Seznam članov inštituta je preko registra revizijskih družb in revizijskih subjektov tretjih držav, registra pooblaščenih revizorjev, registra pooblaščenih ocenjevalcev in registra oseb, ki so pridobile strokovne nazive, ki jih podeljuje Inštitut, v elektronski obliki objavljeni na spletnih straneh Inštituta (Zakon o revidiranju, Ur. l. RS, št. 65/2008).

3 PRIMERJALNA ANALIZA ZDRUŽENJ MED DRŽAVAMI

Namen analize revizijskih združenj med državami je, da s tipičnimi ureditvami izbranih revizijskih združenj po svetu primerja slovensko revizijsko združenje in poišče predloge, ki

bi ureditev na tem področju še lahko izboljšali. Revizijsko združenje v Sloveniji je bilo razvito po vzoru revizijskih združenj ostalih držav, zato v ureditvi ne zaostaja za ostalimi državami, lahko pa glede na to, da združenje sedaj že nekaj let deluje, poiščemo pomanjkljivosti, ki jih ima v primerjavi z ostalimi združenji in ureditev področja še izboljšamo. Pri primerjavi revizijskih združenj v Veliki Britaniji, Združenih državah Amerike, Nemčiji in Sloveniji je mogoče povzeti ugotovitve, ki bodo predstavljene v nadaljevanju.

3.1 Primerjava organiziranosti

Revizorji se z namenom razvoja in krepitev revizijske stroke povezujejo preko več različnih oblik združevanja. Najvišjo obliko takšnega združevanja revizorjev predstavljajo inštituti, ki so ustanovljeni na ravni države, lahko pa se računovodski strokovnjaki na nacionalni in mednarodni ravni integrirajo še v druge strokovne organizacije.

V Veliki Britaniji (in na področju Združenega kraljestva) imajo pri urejanju revizijske stroke vodilno vlogo poklicna združenja revizorjev. Teh združenj več, med najpomembnejša pa so uvrščena tista, ki so preko veljavne zakonodaje Združenega kraljestva opredeljena bodisi kot priznani nadzorni organ ali kot priznani kvalificirani organ. Združenja, ki jim je priznan status nadzornega organa, so pooblaščenca za urejanje področja delovanja revizorjev in revizijskih družb, združenja s statusom kvalificiranega organa pa članom dajejo status imetnika ustreznih kvalifikacij za izvajanje zakonsko določenih revizij. Tudi v Združenih državah Amerike, kjer so revizijska združenja ustanovili po vzoru združenj iz Velike Britanije, imajo združenja pomembno vlogo pri urejanju revizijske stroke. Kljub temu da ima ZDA največje število poklicnih združenj revizorjev v svetu, pa ima dominantno vlogo Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev, kamor je včlanjenih tudi večina revizorjev. Poleg članstva v AICPA so revizorji navadno še člani združenj posamezne ameriške zvezne države in drugih specializiranih združenj, ki so ustanovljena z namenom podpore revizorjem iz različnih strok. Medtem ko je revizijska stroke v Veliki Britaniji in Združenih državah Amerike zastopana s strani večjega števila revizijskih združenj, v Nemčiji delujeta le dve združenji revizorjev. Revizorji so lahko člani Revizorske zbornice in Inštituta za revizijo, ki kot ločena samostojna organa urejata področje revidiranja. Zbornica skrbi za povezovanje med člani stroke in njihove pravice, med tem ko se inštitut bolj posveča ureditvam na področju razvoja stroke. V Sloveniji pa za razliko od ostalih obravnavanih držav deluje le eno združenje revizorjev, in sicer Slovenski inštitut za revizijo, ki pa poleg revizorjev združuje še strokovnjake iz revidiranja sorodnih področij. Razlog za takšno organiziranost je predvsem v velikosti države, ki ima zaradi svoje majhnosti posledično tudi majhno število računovodskih strokovnjakov.

Število združenj v posamezni državi in način organiziranosti združenj sta dejavnika, ki sta med drugimi odvisna tudi od zakonske ureditve na področju revidiranja v posamezni državi. Tudi zakonska ureditev se namreč med državami razlikuje, kar posledično vpliva na vlogo in pomen, ki ga združenja imajo pri urejanju revizijske stroke.

V Veliki Britaniji področji računovodenja in revidiranja nista podrobneje urejeni preko zakonodaje, niti ne obstaja predpis, ki bi podobno kot Zakon o revidiranju v Sloveniji to področje urejal v celoti. V okviru delovanja pooblaščenih strokovnih organov v Veliki Britaniji zakonodaja nudi le oporo in osnovna določila o obveznem revidiranju računovodskih izkazov, in sicer so ta določila na podoben način kot v Sloveniji vključena kar v Zakon o gospodarskih družbah, druge podrobnejše predpise in pravila o delovanju revizijske stroke pa sprejemajo strokovna revizijska združenja sama. Tudi v ZDA področji računovodenja in revidiranja na ravni zveznih držav zakonsko nista enovito urejeni. Zakonodaja namreč preko Zakona o trgovanju z vrednostnimi papirji (1934) in preko Sarbanes-Oxleyjevega zakona (2002) ureja le področje obveznega revidiranja računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi, urejanje delovanja revizijske stroke pa je prepuščeno revizijskim odborom posameznih zveznih držav in strokovnim revizijskim združenjem. V Združenih državah Amerike ima tako najpomembnejšo vlogo pri urejanju področja revizije Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev, ki sprejema predpise o revidiranju računovodskih izkazov v ZDA. V Nemčiji delovanje revizijske stroke in poklica revizor ureja Zakon o revidiranju iz leta 1961, ki je bil nazadnje obnovljen leta 2013. Poklic revizorja ter pravice in dolžnosti pri izvajanju nalog pooblaščenega revizorja ureja Statut revizorske zbornice (nem. *Die Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer*), ki je bil sprejet leta 1996 (novela statuta nazadnje sprejeta leta 2012) in je v Nemčiji sprejet kot nekakšen kodeks poklicne etike, saj poklic revizorja definira predvsem z etičnega vidika (WPK, 2010). Področje revidiranja pa poleg omenjenih predpisov deloma ureja tudi nemški Zakon o gospodarskih družbah (nem. *Das Handelsgesetzbuch*), preko katerega je leta 1931 bila uveljavljena obvezna letna revizija računovodskih izkazov. Zakonska ureditev področja revidiranja v Republiki Sloveniji prav tako izhaja iz Zakona o gospodarskih družbah iz leta 1993, s katerim je bilo v 53. členu v Sloveniji prvič opredeljeno obvezno revidiranje gospodarskih družb (Zakon o gospodarskih družbah, Ur. l. RS, št. 30/1993). Obvezno revidiranje računovodskih izkazov je posledično zahtevalo še sprejetje specialnega zakona, ki bi to področje podrobneje urejal in tako so danes vsa najpomembnejša področja revidiranja in delovanja revizijske stroke urejena preko Zakona o revidiranju (Zakon o revidiranju, Ur. l. RS, št. 65/2008).

Na obliko združevanja revizorjev v posamezni državi ima pomemben vpliv tudi zasnova računovodenja, saj je od le-te odvisno, kako bo revizijska stroke organizirana. Kot omenjeno že v uvodu, imamo v praksi opravka z dvema poglavitnima zasnovama združevanja revizorjev, in sicer anglosaško in srednjeevropsko zasnovo. Temeljna razlika med anglosaško in nemško zasnovo je ta, da so v okviru nemške zasnove, katere tipična predstavica je Nemčija, revizorji združeni v dve popolnoma ločeni organizaciji, v okviru anglosaške zasnove, katere predstavnici sta Velika Britanija in Združene države Amerike, pa so revizorji združeni v inštitute, združevanja v obliki revizorskih zbornic pa ne poznajo. V Sloveniji je združenje revizorjev organizirano na podlagi anglosaške zasnove, zato se revizorji v Sloveniji povezujejo v okviru inštituta.

Ker je Slovenija z geografskega vidika in tudi miselno bližje Nemčiji in Avstriji, kjer so revizorji združeni na podlagi srednjeevropske računovodske zasnove, v okviru katere se revizorji združujejo pod streho revizorske zbornice in inštituta za revizijo, bi pričakovali, da bo tudi v Sloveniji združevanje revizorjev organizirano na takšni osnovi. Razlogov, da temu ni tako, je več. Odar (1993, str. 58) namreč navaja, da je slabost nemškega modela organiziranosti predvsem ta, da temelji na združevanju revizorjev v dve povsem ločeni organizaciji: inštitut skrbi za razvoj stroke, zbornica pa predstavlja poklicno združenje revizorjev, ki se zavzema za razvoj in uveljavljanje poklica. Ker so težave, ki se pojavljajo v okviru stroke, širšega pomena in so tesno povezane tudi s poklicem revizorja, je meja med enim in drugim praktično nemogoče narediti. Obe organizaciji morata zaradi tega med seboj sodelovati, saj se le z razvojem stroke razvija tudi poklic. Odar (1993, str. 59), ki je tudi sodeloval pri ustanovitvi združenja revizorjev v Sloveniji, nadalje navaja tudi, da je eden izmed razlogov za ureditev združenja po vzoru anglo-ameriške ureditve ta, da je organizacija na določenem poklicnem področju lahko močnejša in ima večji vpliv, če so strokovnjaki združeni v eni sami skupni organizaciji, ker pa je Slovenija majhna država, bi bila organiziranost v več organizacij nesmiselna, moč in vpliv bi bila razpršena ter posledično razvoj revizijske stroke v Sloveniji upočasnen. Ker je revizijska stroka v Sloveniji relativno mlada, je bilo ob ustanovitvi še toliko bolj pomembno, da stroka in poklic združita svoje moči, da bi s tem v čim krajšem času dosegli stopnjo razvoja revizijsko razvitih držav.

Pri izpolnjevanju namena, za katerega so ustanovljena revizijska združenja, je zelo pomembna, če ne celo najpomembnejša, notranja organizacija združenj. Na notranjo organiziranost združenj so imela ob njihovi ustanovitvi pomemben vpliv tudi okolja, v katerih so združenja nastala, predvsem pa je ključno vlogo pri tem ponovno imela zasnova povezovanja revizorjev (anglosaška in nemška zasnova). Sprva bi morda pričakovali, da bo notranja organiziranost združenj precej različna, vendar pa, glede na opredeljene značilnosti o notranji organiziranosti revizijskih združenj v izbranih državah, lahko rečemo, da so si združenja po notranji organizaciji pravzaprav precej podobna. Razlog, da je temu tako, je predvsem smer, v kateri je potekal razvoj revizijskih združenj. Kot je bilo že ugotovljeno v prejšnjih poglavjih, so se združenja najprej razvila na območju Velike Britanije, razvoj združenj pa je nadalje potekal po vzoru združenj iz anglo-ameriških območij, zaradi česar se je vpliv glede organiziranosti in delovanja teh združenj prenesel tudi na kasneje ustanovljena združenja drugod po svetu.

Od notranje organizacije združenj je odvisen način delovanja revizijskih združenj, poleg tega pa je pri uresničevanju dolžnosti in pravic zelo pomembna tudi za člane združenj. V vseh primerjanih državah je hierarhično najvišji organ združenja svet, ki je zadolžen za vodenje in usmerjanje poslov združenja, odloča o vseh pomembnih zadevah v organizaciji in je odgovoren za uresničitev zastavljenih ciljev. Delo v združenjih pa poteka tudi v odborih, ki so zaradi področja dela, ki ga opravljajo, za stroko najpomembnejši organi združenj. Odbori so običajno vzpostavljeni z namenom, da svetu pomagajo pri

izpolnjevanju nalog združenja, da skrbijo za urejanje celotnega področja članstva, da sodelujejo pri razvoju strokovnih podlag za sprejemanje standardov in za ohranjanje visokih standardov poklicne prakse. Število teh odborov se med združenji razlikuje, običajno pa je, da so vzpostavljeni za različna specialna področja združenj. Delo v odborih se v primerjanih združenjih iz različnih držav bistveno ne razlikuje, zaradi česar je mogoče povzeti, da je pglavitni namen odborov izvajanje strokovnega dela in skrb za revizijsko stroko. Hkrati pa se lahko ob tem vsekakor strinjamo z Odarjem (1993, str. 75), ki pravi, da odbori predstavljajo osnovne celice delovanja združenj revizorjev in da združenja šele s postavitvijo odborov dobijo pravi smisel in veljavo.

Strokovno delo pa poleg odborov v vseh združenjih poteka tudi v posebnih interesnih skupinah oz. sekcijah, ki združujejo posameznike iz različnih strokovnih področij. Te interesne skupine skrbijo za spodbujanje najboljše prakse znotraj stroke, za povezovanje članov iz različnih sektorjev v praksi, organizacijo razprav in seminarjev, hkrati pa nudijo odgovore na različna strokovna vprašanja in najnovejše informacije za člane iz posameznih področij.

Tudi Slovenski inštitut za revizijo ima z namenom opravljanja strokovnega dela vzpostavljenih več odborov in posebnih interesnih skupin, lahko pa, kljub temu da bistvenih razlik v notranji organizaciji inštitutov ni moč opaziti, izpostavimo razliko med združenjem v Sloveniji in združenji iz ostalih primerjanih držav. Vsi odbori združenj se namreč ukvarjajo z eno ali dvema strokama (običajno z računovodstvom in revizijo), Slovenski inštitut za revizijo pa združuje večje število strok, zaradi česar je posledično vzpostavljenih tudi več odborov (t. i. odbori sekcij). Zelo pomembno je namreč, da način notranje organizacije omogoča možnost za razvoj vseh strok, ki jih združenje zastopa in da je na tak način zagotovljena enakopravnost med strokami.

3.2 Primerjava pogojev za članstvo

Za delo, ki poteka v okviru revizijskih združenj (inštitutov) so najpomembnejši njihovi člani, saj so revizijska združenja ustanovljena prav zaradi članov in v njihovo korist. Ureditve v zvezi s članstvom v revizijskih združenjih se v proučevanih državah sicer med seboj razlikujejo, lahko pa poenotimo zahteve, ki jih združenja postavljajo za sprejem novih članov.

Pogoji, ki jih združenja v vseh štirih primerjanih državah postavljajo za sprejem v članstvo, so ustrezna izobrazba, opravljen izpit za pridobitev naziva pooblašeni revizor ter delovne izkušnje. Najpomembnejši pogoj za sprejem v članstvo je opravljen izpit, saj mora biti oseba, ki želi postati član združenja, pooblašeni revizor, oziroma mora opraviti z zakoni posamezne države ali pa s statuti združenj določen izpit za pridobitev naziva pooblašeni revizor, in sicer pri združenju, pri katerem je predhodno vložila zahtevo za članstvo. Po sprejemu v članstvo združenja, ki ga opravi vodilni organ združenja, morajo člani za ohranitev članstva svojo usposobljenost vzdrževati in tudi nadgrajevati, zato se člani

združenj stalno strokovno izpopolnjujejo na različnih seminarjih, delavnicah in drugih izobraževalnih dogodkih, da spoznajo nova dognanja o revizijski politiki posamezne države ter o revidiranih gospodarskih subjektih doma in po svetu. Revizijska stroka je pri tem zelo načelna, saj je s takšno ureditvijo zagotovljena, da so člani združenj le osebe, ki so ustrezno strokovno podkovane, hkrati pa je na tak način zagotovljen strokovni razvoj in preprečeno razvrednotenje poklica. V rokah revizorjev je zaradi narave stroke neprestano ogromna odgovornost in prav iz tega razloga so zahteve za opravljanje poklica tako visoke, poklic pooblaščenega revizorja pa iz istega razloga v javnosti opredeljen kot elita. Vpliv morebitnih strokovnih napak in njihovih posledic lahko vpliva na preveč subjektov, da bi bilo dovoljeno opravljanje nalog brez zgoraj opredeljenih zahtev.

Članstvo v združenju (inštitutu) formalno v nobeni izmed obravnavanih držav ni obvezno, vendar pa mora biti vsaka oseba, ki želi opravljati delo pooblaščenega revizorja, zaradi zakonskih določb in določb v statutih posameznih združenj, tudi član združenja. Še najbolj se obveznemu članstvu približajo določbe nemške zbornice revizorjev, saj je članstvo v zbornici obvezno za vse nemške gospodarske revizorje, nemške zaprisežene revizorje, nemške javne revizijske družbe in nemška podjetja zapriseženih revizorjev. Osebe (in družbe), ki torej izpolnjujejo pogoje za pridobitev zgoraj opredeljenih nazivov, so tudi člani zbornice revizorjev v Nemčiji.

Članstvo v posameznih združenjih je razdeljeno v več vrst članstva, in sicer imajo združenja običajno skupino rednih članov in pridruženih članov, pri čemer je rednih članov lahko več vrst. Vodilno vlogo v okviru delovanja posameznega združenja imajo redni člani, ostali člani v delo združenja niso vključeni, temveč služijo le kot podpora ostalim članom in združenju na splošno. Nekatera združenja (ICAEW, CAI, ACCA, CIPFA, AIA, IdW) imajo poleg omenjenih skupin tudi skupino častnih članov, ki so običajno osebe, ki so pomembno prispevale k delu in promoviranju namena združenja ali pa imajo ugleden položaj, na katerem izmed strokovnih področij. Častne člane izvolijo obstoječi člani združenja, za njih pa običajno veljajo posebni predpisi, v okviru katerih so oproščeni plačila pristojbin in članarin, niso vključeni v disciplinske postopke in nimajo glasovalne pravice. V Veliki Britaniji imajo nekatera združenja tudi posebno skupino članov, ki jo predstavljajo študentje, ki se izobražujejo za bodoče pooblaščen revizorje, ne izpolnjujejo pa še v celoti pogojev za redno članstvo. Člani združenj pa niso samo posamezne osebe, ki izpolnjujejo pogoje za sprejem v članstvo, temveč lahko člani postanejo tudi revizijske družbe, katerih lastniki ali partnerji imajo naziv pooblaščenega revizorja.

V primerjavi z združenji v Veliki Britaniji, Združenih državah Amerike in Nemčiji je moč opaziti, da članstvo v Slovenskem revizijskem združenju ni posebej razdeljeno v več podskupin, temveč so člani združeni zgolj v okviru inštituta, med seboj pa se razlikujejo glede pridobljene kvalifikacije in druge karakteristike. Slovensko revizijsko združenje prav tako nima skupine častnih članov in študentov, kar je pravzaprav razumljivo, saj združenje v Sloveniji v primerjavi z ostalimi združenji združuje precej manjše število članov. V Sloveniji kot tudi v drugih primerjanih državah lahko člani združenja pod določenimi

pogoji postanejo tudi revizijska podjetja in čeprav nekateri kritiki (Odar, 1993, str. 82) navajajo, da zaradi tega, ker so pooblašчени revizorji velikokrat tudi lastniki (solastniki) ali partnerji revizijskih podjetij, ni smiselno, da so tudi podjetja člani združenj, pa za Slovenijo ta trditev ne velja, saj glede na to, da je združenje v Sloveniji še relativno mlado, članstvo revizijskih družb lahko pomembno vpliva k nadaljnjemu razvoju revizijske stroke v Sloveniji.

Članstvo v združenjih pa za člane pomeni tudi določene pravice in dolžnosti. Najpomembnejša pravica, ki jo združenja zagotavljajo svojim članom, je pravica do strokovne pomoči in stalen strokoven razvoj, vsak član združenja pa ima tudi pravico do glasovanja, ki je univerzalne narave, kar pomeni, da vsak (redni) član lahko voli, lahko pa je tudi izvoljen. Poleg omenjenih pravic je zelo pomembna tudi pravica do delovanja v odborih združenja, hkrati pa združenja članom zagotavljajo še številne druge ugodnosti v obliki publikacij, popustov in uporabe objektov združenja. Eden izmed privilegijev članov je tudi pravica do uporabe naziva kvalifikacij, ki jih združenja podeljujejo svojim ustrezno kvalificiranim članom. Združenja namreč dovoljujejo svojim članom uporabo pridobljenega naziva tudi v javnosti. Nazivi so običajno v obliki kratic in se med posamezni združenji razlikujejo. Med najbolj elitno oznako spada oznaka CA (*»Chartered Accountant«*), ki jo podeljuje Inštitut pooblaščenih revizorjev na Škotskem, saj je to prvi inštitut, ki je sprejel to oznako. Revizijski združenji v Nemčiji dodatnih oznak, ki bi bile vezane na članstvo v inštitutu ali zbornici, nimata, so pa nazivi strokovnih označb revizorjev označeni s kraticami WP in vBP in jih posamezniki, ki so pridobili naziv, uporabljajo tudi v praksi. Slovenski inštitut za revizijo za razliko od ostalih združenj nima posebnih označb za svoje člane, temveč člani uporabljajo splošne oznake, ki so vezane na pridobljeno kvalifikacijo (npr. pooblaščen revizor).

Članstvo pa posameznikom ne nudi le ugodnosti, temveč morajo skrbno izpolnjevati tudi svoje dolžnosti. Vsak član se namreč ob sprejemu v članstvo zaveže, da bo deloval v skladu s predpisi združenja in da bo poklicne naloge izvajal v skladu kodeksom poklicne etike. Člani so poleg tega dolžni redno plačevati pristojbine in članarino ter redno in pravočasno obveščati združenje o vseh morebitnih spremembah podatkov, ki so potrebni za ažurno vodenje registra članov združenja. V kolikor člani dolžnosti, ki so jim dodeljene v okviru članstva, ne izpolnjujejo, lahko članstvo v združenju preneha, lahko pa se vsak posameznik, iz kakršnegakoli razloga, za izstop iz članstva odloči tudi sam.

Na podlagi narejene primerjalne analize lahko, kot že zgoraj omenjeno, ugotovimo, da se ureditve v zvezi s članstvom med združenji (kot tudi med državami) med seboj razlikujejo. Najpomembnejša razlika, ki jo je poleg ostalih razlik mogoče opaziti pri primerjavi članstva v posameznem združenju z združenjem v Sloveniji, pa je ta, da Slovenski inštitut za revizijo ne združuje samo posameznikov s področja revizije, temveč inštitut v članstvo sprejema tudi posameznike z drugih strokovnih področij, povezanih z revidiranjem. Medtem ko združenja v Veliki Britaniji, ZDA in Nemčiji medse sprejemajo izključno posameznike iz revizijske stroke, SIR v svoje kroge sprejema še posameznike s področja

računovodstva, poslovnih financ, notranje revizije, revidiranja informacijskih sistemov, davčnega proučevanja in svetovanja ter ocenjevanja vrednosti podjetij, nepremičnin ter strojev in opreme. Združevanje večjega števila strok pod streho ene organizacije lahko označimo kot prednost ali kot slabost. Prednost takšnega načina združevanja je predvsem ta, da s povezovanjem strok iz sorodnih področij le-te lahko združijo moči in sodelujejo pri reševanju problemov in pri pripravi strokovnih predpisov, zaradi česar so lahko rešitve hitrejše in primernejše, priprava predpisov pa zaradi povezovanja več različnih področij ustreznejša. Lahko pa takšen način združevanja predstavlja tudi slabost, predvsem zaradi tega, ker če združenje povezuje več strok, ni osredotočeno le na delo ene stroke (v našem primeru revizijske stroke), temveč tudi na delo ostalih strok, zaradi česar je lahko katera izmed strok zapostavljena ali pa pride do prevlade ene stroke nad drugimi.

3.3 Primerjava vlog in pomena revizijskih združenj

Revizijska združenja so imela (in še vedno imajo) zelo pomembno vlogo pri razvoju in krepitvi revizijske stroke. Namen obstoja revizijskih združenj je namreč zagotavljanje celovitega pogleda na stroko in vzajemna pomoč med poklicnimi strokovnjaki. Združenja članom nudijo priložnost za osebno rast, svoje člane ščitijo ter predstavljajo povezovalni organ med člani in institucijami na lokalni, nacionalni in mednarodni ravni.

Zgodovinsko vlogo pri razvoju revizijskih združenj je imela Velika Britanija, ki je vzpostavila prva revizijska združenja. Cooper in Robson (2006, str. 419) pravita, da so pri širjenju revizijskih združenj, ki se je nato nadaljevalo v Združenih državah Amerike, imele velik vpliv britanske kapitalske investicije. Navajata namreč, da so britanski investitorji, ki so v ZDA ustanavljali podjetja, hkrati širili tudi pogled na računovodska pravila, ki so temeljila na politiki nevmešavanja države (*«laissez faire»*) na trgu in samoregulaciji ter individualnih pravicah. Načini tvorjenja strokovnih revizijskih združenj v Veliki Britaniji in Združenih državah Amerike v poznem 19. in v začetku 20. stoletja so v 21. stoletju pomembno vplivali na nadaljnji razvoj teh združenj tudi v drugih državah po svetu, ki so jim s svojim delovanjem omogočili, da pri vzpostavitvi takšnega strokovnega organa posnemajo njihove strategije.

Čeprav nekateri posamezniki zagovarjajo vsesplošno uporabnost anglosaških izkušenj v procesu profesionalizacije in pri uveljavitvi revizijske stroke, pa Neal in Morgan (2000, str. 18) v svojem strokovnem delu ugotavljata, da je v nasprotju z Veliko Britanijo izrazito drugačen način razvoja stroke potekal v Nemčiji. Postopek profesionalizacije revizorjev in razvoj revizijskih združenj se je v omenjenih državah razlikoval predvsem glede na vlogo, ki jo je v tem procesu imela država. Med tem ko je bil razvoj stroke v Veliki Britaniji spontane narave in je profesionalizacija revizijske stroke potekala prostovoljno, je imela v Nemčiji država aktivno vlogo pri razvoju stroke, pri vzpostavitvi strokovnih združenj in pri aktivnostih, povezanih z usposabljanjem poklicnih strokovnjakov. V Nemčiji se je način združevanja revizorjev v obliki zbornice razvijal počasi in nastal kot kompromis med državnim nadzorom in omejeno samoregulacijo (Neal, 2000, str. 19–20). Značilnost

razvoja vseh strok v Nemčiji je namreč, da država ostane odgovorna za poklicno izobraževanje, vendar pa se je s pojavom Evropske unije vloga, ki jo ima država pri razvoju stroke, nekoliko spremenila. Tako kot druge države članice EU je tudi Nemčija dolžna spoštovati določila evropskih direktiv v zvezi z usklajevanjem poklicnih kvalifikacij, zato se je vloga države pri urejanju področja revizijskih združenj precej zmanjšala, vodilno vlogo pri razvoju in krepitvi poklica pa je prevzela stroke.

Slovenija pa je bila pri razvoju revizijskih združenj ena tistih držav, ki je uporabila že obstoječe strategije in ob upoštevanju prednosti in slabosti posamezne zasnove združenje prilagodila svojim potrebam, pri čemer je imela največji vpliv prav geografska majhnost države. Pomembno vlogo je imela pri razvoju združenja tudi država, saj je bila ustanovitev združenja predvidena šele s sprejetjem Zakona o revidiranju iz leta 1993, ki je postavil temelje za njegov razvoj. Ker sta se v Sloveniji revizija in posledično povezovanje stroke začela razvijati veliko kasneje kot v ostalih državah po svetu, so pri organizaciji združenja že lahko upoštevali pomanjkljivosti, ki so nastale pri razvoju prvih združenj. Čeprav je Slovenija miselno in kulturno bližje Nemčiji, je bilo združenje po natančni preučitvi vendarle organizirano na anglosaški osnovi. Razlogov, ki so v prid takšni odločitvi, je več in so že bili obravnavani v poglavju *Primerjava organiziranosti*.

Iz narejene analize lahko vidimo, da ima država običajno veliko zanimanje za razvoj in sodelovanje pri aktivnostih, ki jih izvajajo strokovne poklicne organizacije in želi vplivati na odločitve, ki jih le-te sprejemajo, vendar hoteli ali ne, popolna izključitev države praktično ni mogoča, saj je država tista, ki ureja področje zakonodaje, ti zakoni pa nato predstavljajo temelj za razvoj strokovnih združenj. Glede na zapisano lahko rečemo, da je država vpletena v razvoj stroke, vendar pa, ker združenja danes postajajo vedno bolj neodvisne in samostojne organizacije, se vloga države manjša.

Različen zgodovinski razvoj združenj pa je viden tudi danes, saj je moč opaziti razliko med združenji, ki so zasnovana na nemški ali anglosaški osnovi. Temeljna razlika obstaja v organizaciji in delovanju združenj ter vsebini dela, ki jo opravljajo. Vsebina in področje dela revizijskih združenj sta običajno opredeljena v statutih posameznih združenj. Pričakovali bi, da se dejavnost, ki jo revizijska združenja opravljajo, ne bo bistveno razlikovala, vendar je po narejeni analizi mogoče ugotoviti, da je dejavnost precej različno opredeljena.

Združenja v splošnem opravljajo dve vlogi. Prva in najpomembnejša vloga, ki jo združenja imajo, je povezana z razlogom za ustanovitev takšnih strokovnih organizacij, ki izhajajo iz potrebe po združevanju poklicnih strokovnjakov in njihovem sodelovanju, da bi s tem omogočili čim bolj celovit pogled na stroko. Druga vloga pa se nanaša na strokovno usposobljenost revizorjev. Zaradi visokih zahtev za opravljanje poklica revizorja, se z razvojem in stalnim nadgrajevanjem znanja posameznih poklicnih strokovnjakov namreč krepí tudi stroke. Večina združenj namreč nima samo naloge združevanja, povezovanja in mreženja strokovnjakov, temveč je zelo pomembna naloga tudi razvoj stroke. Združenja

pri tem aktivno sodelujejo, podpirajo raziskave, iščejo nova znanja ter se zavzemajo za to, da se država čim manj vpleta v stroko in da o strokovnih vprašanjih združenja odločajo sama.

Na podlagi zbranih podatkov primerjanih združenj lahko opazimo vidno razliko, ki izhaja iz vsebine dela, ki ga opravljajo revizijska združenja. Na splošno so združenja predstavnik stroke pred zakonodajnimi organi, ščitijo in spodbujajo interese članov, vzpostavljajo poklicne standarde in pravila, pomagajo članom pri nenehnem izboljševanju njihovega poklicnega ravnanja, članom nudijo izobraževalna gradiva, spodbujajo dobre odnose med poklicnimi strokovnjaki, organizirajo strokovna izobraževanja, vodijo registre članov in izvajajo še številne druge aktivnosti, da na ta način skrbijo za svoje člane in napredek stroke. Ne glede na to, da opisane aktivnosti izvajajo vsa združenja, se le-te razlikujejo predvsem zato, ker jih izvajajo za različna področja dela in na različen način in v različnem obsegu. Združenja tudi v praksi načeloma opravljajo dve vlogi, izjemi pa sta nemški združenji revizorjev, kjer za vsako od teh dveh vlog skrbi eno izmed združenj, saj je vsebina dela porazdeljena med zbornico revizorjev in inštitut za revizijo. Nemška zbornica revizorjev zastopa interes revizorjev in usmerja strokovno delo članov, inštitut za revizijo pa deluje v interesu poklica, nudi izobraževanja, stalen strokovni razvoj in prevzema strokovno delo na področjih, na katerih so aktivni njegovi člani. Takšna delitev dela velja za združenja, ki so bila ustanovljena na podlagi nemške računovodske zasnove. Nekoliko poseben pa je glede vsebine dela tudi Slovenski inštitut za revizijo, saj zgoraj navedene aktivnosti izvaja za več različnih strok, ki so združene v okviru inštituta, medtem ko so ostala revizijska združenja osredotočena na stroko računovodstva in revizije.

Glede na primerjano vsebino dela je mogoče ugotoviti, da je največjo razliko od ostalih združenj tudi v tem primeru mogoče opaziti v dejavnosti nemških revizijskih združenj, saj je vsebina dela, kot že omenjeno, porazdeljena med revizijsko zbornico in inštitut za revizijo, združenja v drugih primerjanih državah pa vsako zase skrbi tako za povezovanje med člani kot tudi za razvoj stroke.

Združenja pa se ne razlikujejo samo po vlogi, ki jo opravljajo, temveč so razlike tudi na področju dela, na katerem so združenja aktivna. Združenja v Veliki Britaniji se pretežno ukvarjajo le z računovodstvom in revizijo, kar je tudi prvoten namen združenj, nekatera od njih pa delno pokrivajo tudi področje financ in davčno področje oziroma druga sorodna področja. Najpomembnejše ameriško revizijsko združenje AICPA aktivno sodeluje na vseh strokovnih področjih, računovodstva, revizije in davkov, pri čemer so ta področja urejena tako, da je za vsakega od njih organizirana ločene sekcija, ki članom iz posameznega področja nudi orodja in vire za nudenje najboljših storitev strankam ter skrbi, da so člani ustrezno strokovno informirani. V Nemčiji združenji nudita storitve izključno za področji računovodenja in revidiranja, v Sloveniji pa združenje, kot že nemalokrat zapisano, deluje na več področjih, saj povezuje več različnih strok povezanih z računovodstvom in revizijo. Za vsako takšno posamezno področje je ustanovljena ločena sekcija, ki skrbi za člane posameznih področij. Teh področij je šest, in sicer so to davčno področje, področje

ocenjevanja vrednosti, področje financ, področje revidiranja informacijskih sistemov, področje notranje revizije in področje računovodstva. Glede na ostala združenja, ki so pretežno ustanovljena za področji računovodstva in revizije ter v precej manjšem obsegu še za nekatera druga sorodna področja, pa Slovenski inštitut za revizijo določa tudi strokovna znanja in izkušnje, potrebne za pridobitev strokovnih nazivov za strokovnjake z omenjenih področij, kar ni značilno za združenja v ostalih primerjanih državah.

Največkrat je mogoče opaziti, da revizijska združenja pokrivajo tudi področje davkov, kar je popolnoma razumljivo, saj je v praksi možno velikokrat zaslediti tesno povezanost revizije prav z davčnim področjem. Zaradi preteklih odmevnih škandalov, ki so se zgodili v revizijski stroki, pa je potrebno tukaj poudariti, da je regulativa z zakonodajo že posegla v področje izvajanja revizijskih in davčnih storitev, predvsem z zahtevo za ločeno opravljanje teh storitev. Tudi v Sloveniji je delo revizorja z Zakonom o revidiranju urejeno tako, da ni združljivo z delom na sorodnih področjih, kot so računovodstvo, knjigovodstvo, notranje revidiranje, davčno svetovanje, zastopanje v davčnih in sodnih postopkih ter drugih sorodnih postopkih, da bi s tem preprečili vpliv na postavke računovodskih izkazov, hkrati pa zakonodaja na ta način želi da se kazniva dejanja in finančni škandali iz preteklosti, v prihodnje ne bi več pojavljali.

Področje dela pa se med združenji razlikuje tudi v tem, da so nekatera združenja osredotočena na določene skupine računovodskih strokovnjakov, skrbijo pa tudi za ločena geografska področja. In sicer v Angliji, kjer je teh združenj največ, je na primer eno izmed združenj osredotočeno predvsem na združevanje pooblaščenih revizorjev na mednarodni ravni, spet drugo na področju javnih financ, poleg tega pa so združenja razdeljena ločeno glede na zastopanje stroke na Irskem, Škotskem in v Angliji. Vsako združenje tako predvidoma skrbi za člane, ki so državljani zadevne države, med tem pa si vsa združenja vedno bolj prizadevajo tudi za sprejem tujih članov in čim bolj poenoteno stroko.

Iz področja dela, ki ga združenja opravljajo, je tako mogoče ugotoviti, da združenja načeloma opravljajo delo na področju računovodstva in revizije ter v nekoliko manjšem obsegu tudi na sorodnih področjih, izjema je Slovenski inštitut za revizijo, ki zaradi posebnih okoliščin, v katerih je bil ustanovljen, in zaradi že prej omenjenih geografskih razlogov ureja stroko na več področjih.

Revizijska združenja so s svojim delovanjem pomembno vplivala na razvoj revizijske stroke kot celote in imajo še danes pomembno vlogo pri krepitvi le-te, vendar pa je bila za vzpostavitev teh združenj potrebna tudi pobuda. K razvoju revizijskih združenj so največ vsekakor doprinesli škotski računovodski strokovnjaki, ki so bili pobudniki za razvoj prvega revizijskega združenja – Inštituta pooblaščenih revizorjev na Škotskem. Po vzpostavitvi prvega revizijskega združenja je bil tako s strani škotskih računovodskih strokovnjakov in njihovih angleških kolegov vzorec razvoja teh združenj prenesen tudi v druge države, kasneje pa so bila po vzoru teh združenj ustanovljena še druga združenja po svetu.

Po tem, ko so bila združenja vzpostavljena, je moč zaznati viden in hitrejši napredek v razvoju revizijske stroke. K razvoju je tudi v tem primeru pomembno prispeval Inštitut pooblaščenih revizorjev na Škotskem, saj je prvi sprejel uporabo naziva »pooblaščen revizor« in kratico »CA«. Pomembno vlogo pa so pri razvoju stroke vsekakor imela tudi druga britanska revizijska združenja, ki so kot soustanovitelji sodelovala pri vzpostavitvi številnih mednarodnih računovodskih organizacij, z namenom krepitev računovodske stroke. Nekatera združenja pa so s svojim specifičnim namenom, za katerega so bila ustanovljena, zagotovila bolj odprt dostop do računovodske stroke, nekatera združenja so si prizadevala revizorjem ponuditi organizacijo, ki bi delovala tako na nacionalni kot tudi na mednarodni ravni, spet druga so bila vzpostavljena izključno za posameznike, ki delajo v določenem sektorju (npr. združevanja posameznikov, ki delajo v javnih financah). Tudi Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev je že od same ustanovitve dalje pomembno vplival na računovodsko stroko in njen razvoj. Eden izmed najpomembnejših doprinosov na področju revizije je priprava računovodskih načel, ki jih morajo upoštevati ameriška podjetja, ki kotirajo na borzi, saj so s temi načeli želeli doseči, da do ponovne velike gospodarske in finančne katastrofe, ki se je pojavila po zlomu newyorške borze, ne bi prišlo. Poleg tega pa združenje z dolgoletno izdajo mesečne revije, ozavešča revizorje o novostih in praksah iz revizijske stroke. V Nemčiji je k razvoju revizijske stroke pomembno vplivala Zveza nemških knjigovodskih revizorjev, katere poslanstvo je nato nadaljeval in ga še danes uresničuje nemški Inštitut za revizijo, ki je član številnih mednarodnih računovodskih zvez in soustanovitelj računovodskih organizacij, s katerimi sodeluje pri razvoju revizijskih in etičnih standardov. Med tem ko inštitut skrbi za napredek stroke, je revizijska zbornica, kot drugo združenje revizorjev v Nemčiji, osredotočena na združevanje članov in neposredno nima vloge pri razvoju stroke, čeprav je njeno delovanje ključnega pomena za člane stroke.

Omenjena združenja in njihove aktivnosti pa so pomembno vplivale tudi na razvoj revizijske stroke in vzpostavitev revizijskega združenja v Sloveniji. Slovenija je namreč tako kot druga številna združenja v svetu tudi sama posnemala vzorce že obstoječih združenj v svetu in se tako izognila morebitnim napakam, ki bi lahko nastale pri razvoju združenja, če bi razvoj potekal izključno na podlagi lastnih izkušenj. Ker se je revizijska stroka v Sloveniji razvila relativno pozno v primerjavi z razvojem v ostalih primerjanih državah, je lahko v svojo korist uporabila izkušnje, ki so jih pri razvoju pridobila že obstoječa združenja, zaradi česar se je revizijska stroka relativno hitro uveljavila tudi v praksi. Inštitut je tako v sorazmerno kratkem času svojega obstoja pomembno vplival na razvoj revizijske stroke in drugih sorodnih strok, ki so v Sloveniji združene pod streho inštituta. Aktivno sodeluje z mednarodnimi strokovnimi organizacijami s področja revizije in skrbi, da je revizijska stroka v koraku s stroko drugod po svetu. Kljub temu da je slovensko revizijsko združenje relativno mlado in ima manj izkušenj kot ostala združenja, lahko rečemo, da je stopnja razvoja revizijskega združenja v Sloveniji primerljiva z drugimi združenji v svetu.

Naj povzamem, da so združenja s svojim delovanjem vsekakor pomembno vplivala na razvoj revizijske stroke, predvsem pa je zaradi njihovega obstoja in povezovanja članov razvoj stroke potekal hitreje. Stroke zaradi medsebojnega sodelovanja revizijskih združenj postaja vedno bolj enotna in povezana, s čimer se krepi vloga in pomen revizorjev, združenja pa predstavljajo pomembno stičišče računovodskih strokovnjakov. Brez združenj stroke ne bi bila tako dobro organizirana in napredek ne bi bil zagotovljen.

4 KRITIČNI POGLED IN PREDLOGI ZA IZBOLJŠANJE UREDITVE PODROČJA

S primerjalno analizo revizijskih združenj in delno tudi s prikazom zgodovine razvoja revizijskih združenj v primerjanih državah smo spoznali njihov način organiziranosti in delovanja, pogoje za članstvo ter vlogo in pomen, ki ga ta združenja imajo. Na nacionalni ravni revizijska združenja namreč predstavljajo najpomembnejše institucije za razvoj in krepitev računovodske in revizijske stroke.

Razvoj revizijskih združenj ima zgodovinsko zasnovo in je odvisen od stopnje razvoja revizijske stroke v posamezni državi. Revizijsko združenje v Sloveniji ima v primerjavi z Veliko Britanijo, ZDA in Nemčijo za seboj precej krajši zgodovinski razvoj, vendar pa kljub temu v razvoju ne zaostaja za izbranimi razvitimi tržnimi gospodarstvi. Slovenija se je namreč pri oblikovanju Slovenskega inštituta za revizijo zgledovala po že obstoječih revizijskih združenjih iz drugih držav, zaradi česar je imela ta privilegij, da se je lahko učila na napakah držav, predvsem tistih, ki so se v preteklosti že soočale z odmevnimi finančnimi škandali. Ugotovimo lahko, da je Slovenski inštitut za revizijo, kljub šele dvema desetletjema delovanja, dobro razvit in primerljiv z drugimi združenji na svetu.

Pri interpretaciji zakonske ureditve povezovanja računovodskih strokovnjakov je mogoče ugotoviti, da revizijska dejavnost v Republiki Sloveniji do sprejema Zakona o revidiranju v letu 1993 ni imela pomembnejše tradicije. Z Zakonom o gospodarskih družbah (1993) je bil predpisan okvir obveznega revidiranja računovodskih izkazov, delovanje revizijske stroke pa je bilo zaradi neizkušenosti najbolje celovito urediti kar s specialnim zakonom. S sprejemom Zakona o revidiranju, ki je predvideval tudi ustanovitev Slovenskega inštituta za revizijo, je področje revizije postalo zakonsko urejeno.

Zakonska ureditev računovodstva in revidiranja ter delovanja revizijske stroke v Republiki Sloveniji je primerljiva z ureditvami v vseh primerjanih državah, vendar je bolj podobna z ureditvama v Veliki Britaniji in Nemčiji, kar pa ni presenečenje, saj so vse tri države članice Evropske unije in morajo zaradi tega spoštovati pravno ureditev Evropske skupnosti. Obvezna letna revizija računovodskih izkazov je bila namreč v vseh treh državah uvedena preko Zakonov o gospodarskih družbah, med tem ko je to področje v ZDA urejeno z Zakonom o trgovanju z vrednostnimi papirji in preko Sarbanes-Oxleyjevega zakona in še to le za družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi. Vezano na področje urejanja delovanja revizijske stroke in poklica revizor pa je moč

opaziti razliko tudi med Veliko Britanijo, Nemčijo in Slovenijo, in sicer v Nemčiji je tako kot v Sloveniji to področje prav tako urejeno preko specialnega zakona, med tem ko v Veliki Britaniji zakonodaja nudi le oporo, druge podrobnejše predpise in pravila o delovanju revizijske stroke pa sprejemajo strokovna revizijska združenja sama. V ZDA je urejanje delovanja revizijske stroke prepuščeno revizijskim odborom posameznih zveznih držav in strokovnim revizijskim združenjem. Na podlagi pridobljenih ugotovitev lahko sklepamo, da je, gledano v celoti, slovenska zakonska ureditev najbližje nemški.

Ob ustanavljanju slovenskega revizijskega združenja pa je se pojavilo tudi vprašanje o organiziranosti, in sicer ali bo združenje organizirano na podlagi nemške ali anglosaške zasnove. Če gledamo zakonsko ureditev in geografski položaj Slovenije, bi pričakovali, da bo združenje vsekakor organizirano po nemški (srednjeevropski) zasnovi, vendar temu ni tako. Po natančnejši preučitvi razlogov za takšno ureditev združenja, sem prišla do spoznanja, da je organiziranost na podlagi anglosaške zasnove primernejša in da je razlogov za takšen način organiziranosti več. Najpomembnejši razlog, ki govori v prid anglosaški zasnovi, je ta, da organiziranost revizorjev v dveh ločenih organizacijah (kot to predvideva nemška ureditev) v Sloveniji, ki je majhna država in ima majhno število računovodskih strokovnjakov, ne bi bila smiselna. Slovenija je namreč premajhna država za veliko število strokovnih združenj, zato Slovenski inštitut za revizijo združuje vse stroke in poklice, ki so v tesni povezavi z revizijo in računovodstvom. Potrebno pa je ob tem poudariti tudi to, da revizijska združenja drugod po svetu praviloma združujejo le revizorje, ostali poklici pa se združujejo v svojih strokovnih organizacijah, zato je s tega vidika slovenska ureditev nekoliko posebna.

Tako kot so revizijska združenja v svetu različno organizirana, tako sta različna tudi način njihovega delovanja in vloga, ki jo imajo pri razvoju in krepitvi revizijske stroke. Področje in vsebina dela sta v vseh štirih analiziranih državah dokaj enotno opredeljeni, obstajajo pa nekatere razlike, ki jih potrebno poudariti.

Vsa združenja imajo s splošnega vidika namreč dve vlogi: združujejo poklicne strokovnjake in skrbijo za napredek stroke, pomembno razliko pa je mogoče opaziti v delovanju revizijskih združenj v Nemčiji, kjer vsaka od dveh popolnoma ločenih organizacij skrbi za eno izmed teh vlog (revizijska zbornica skrbi za celotno področje članstva, inštitut za revizijo pa se bolj posveča razvoju stroke), med tem ko združenja ostalih primerjanih držav vsako zase izpolnjuje ti dve vlogi. Navedena dejstva kažejo na to, da glede na način organiziranosti, ki izhaja iz izbrane računovodske zasnove (nemška/anglosaška), obstaja pomembna razlika v vlogi revizijskih združenj.

Kot smo že omenili, pa je tudi vsebina dela, ki ga združenja izvajajo, dokaj podobna. Če izvajamo Nemčijo, kjer se delo vsebinsko razlikuje zaradi delitve dela med dve združenji, je pri vsebini dela potrebo poudariti posebnost v delovanju Slovenskega inštituta za revizijo. Inštitut namreč opravlja raziskovalno, izobraževalno in izdajateljsko dejavnost, posebnost pa je ta, da teh aktivnosti ne izvaja samo za stroki računovodij in revizorjev,

temveč tudi za revizorje informacijskih sistemov, davčnike, finančnike, ocenjevalce vrednosti in notranje revizorje, ki so prav tako združeni pod streho Slovenskega inštituta za revizijo. Tudi v tem primeru takšno ureditev ni mogoče zaznati kot slabost, saj je ponovno potrebno upoštevati dejavnike in okolje, v katerem je bilo razvito slovensko revizijsko združenje. Obstajajo tudi zagovorniki, ki pravijo, da je takšna ureditev v času razvoja stroke zaradi prepletanja različnih poklicev pravzaprav lahko zelo koristna. Posledica razvoja stroke je namreč tudi večja specializiranost, ki je sicer nujno potrebna, vendar pa morajo strokovnjaki posameznih področij med seboj tudi sodelovati, če želijo, da je napredek večji in hitrejši. Poleg tega pa so se vsi poklici, ki jih združuje Slovenski inštitut za revizijo, gledano skozi zgodovinski razvoj, praktično razvili iz enega, zaradi česar je med njimi mogoče zaznati številne podobnosti. Ker je revizijska dejavnost v Sloveniji še mlada, se je tudi s pomočjo povezovanja različnih strok v razmeroma kratkem času razvila v močan sektor moderne ekonomije.

Revizijska združenja pa imajo poleg skrbi za razvoj stroke zelo pomembno vlogo tudi z vidika članstva. Njihova naloga je namreč, da svoje člane podpirajo, jim nudijo možnost stalnega strokovnega razvoja in neprestanega učenja ter rednega in aktivnega delovanja znotraj stroke. Tudi sama se strinjam z Odarjem (1993, str. 41), ki navaja, da imajo člani strokovnih revizijskih združenj prednost pri sklepanju poslov in pri izvajanju drugih aktivnosti v okviru svojega poklica. Poleg tega pa je tudi v javnosti pogosto možno zaslediti mnenje, da imajo člani revizijskih združenj avtomatično prednost pred nečlani, saj članstvo v takšnih strokovnih organih članom nudi višji status v družbi, kar ima običajno za posledico tudi možnosti višjega zaslužka. Revizorji, ki niso člani združenj, prav tako nimajo vezi z rednim strokovnim delovanjem in pogosto ne morejo uporabljati koristi, ki jih članstvo v takšnem združenju prinaša. Združenja širijo tudi ugled, ki so ga v letih od ustanovitve dalje za svoje člane pridobila v strokovnih krogih. Pomembno prednost za člane pa predstavlja tudi pravica do uporabe naziva člana združenja, ki ga člani v javnosti običajno lahko uporabljajo z inicialkami ob imenu in priimku.

Glede na navedene prednosti, ki jih članstvo v strokovni organizaciji prinaša, lahko zagotovo trdimo, da članstvo poleg pravic članom nudi tudi boljši položaj in ugled v družbi. Tudi člani Slovenskega revizijskega združenja so deležni omenjenih prednosti, saj le-ta s številnimi aktivnostmi skrbi za njihov ugled v javnosti. Poleg tega pa je zaradi visokih poklicnih standardov in zahtevnosti pridobitve strokovnega naziva, opredelitev stroke kot elite, v praksi vsekakor zaslužena in vredna spoštovanja.

Iz opravljene analize vlog in pomena revizijskih združenj, ki sem jo naredila na podlagi primerjave združenj v Veliki Britaniji, Združenih državah Amerike in Nemčije, lahko povzamem, da je Slovensko revizijsko združenje, ki je bilo glavni predmet omenjene raziskave, vsekakor razvito na stopnji, ki je primerljiva z razvojem revizijskih združenj v omenjenih državah. V okviru svojega relativno kratkega časovnega obdobja obstoja je pomembno vplivalo na računovodsko in revizijsko stroko (ter druge stroke, ki so združene v okviru inštituta) in pomembno prispevalo k razvoju le-te, vendar pa zaradi majhnosti

države in precej nižjega števila članov kot v preostalih primerjanih združenjih, le-ta ni tako prepoznaven v svetu kot ostala združenja. Tudi članstva iz tujih držav je zelo malo, vendar velikost države ni edini razlog, da je temu tako, saj k temu botruje tudi visoka zahtevnost slovenskega jezika, v katerem poteka preizkus za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, ki ga morajo opraviti posamezniki, če želijo postati člani združenja. Ker se je Slovenski inštitut za revizijo razvil veliko kasneje kot ostala združenja, ni zaznati bistvenega prispevka k razvoju revizije v svetu, je pa pomembno vplival (in še vedno vpliva) na razvoj le-te v Sloveniji.

Kot sem omenila že v prejšnjih poglavjih, je bil Slovenski inštitut za revizijo razvit po vzoru združenj iz drugih držav, ki so ob njegovi ustanovitvi že imela ustaljene prakse delovanja. S posnemanjem so se izognili tudi morebitnim napakam, na katere so kmalu po ustanovitvi in po pojavu velikih finančnih škandalov naletela predhodno ustanovljena revizijska združenja. Kljub temu da je Slovenski inštitut za revizijo pri ustanovitvi uporabil primere dobre prakse, je Zakon o revidiranju v noveli iz leta 2001 uvedel prve spremembe, ki so določale natančnejšo opredelitev nalog in pristojnosti Slovenskega inštituta za revizijo. Ponovne spremembe je predvidevala druga novela zakona iz leta 2008, ki pa je poleg ustanovitve Agencije za javni nadzor nad revidiranjem ponovno posegla v opredelitev položaja in nalog inštituta, da bi na ta način še bolj celovito uredili področje revidiranja v Sloveniji. Kljub temu da smo se pri razvoju zgledovali po drugih združenjih, lahko vidimo, da so bile kmalu po ustanovitvi potrebne prve spremembe v obliki nadgrajevanja Zakona o revidiranju, ki v Sloveniji predstavlja temelj za delovanje revizijske stroke.

V povezavi z vsemi pridobljenimi in analiziranimi podatki o delovanju slovenskega revizijskega združenja menim, da je Slovenski inštitut za revizijo dobro organiziran, ima pa nekaj pomanjkljivosti, ki bi jih bilo potrebno izboljšati, da bi na ta način ureditev področja združevanja revizijske stroke v Sloveniji še okrepili.

Slovenski inštitut za revizijo je z vidika števila članstev precej manjši od ostalih primerjanih združenj, kar je tudi razlog za nekoliko drugačno organiziranost inštituta. Kot sem že omenila v prejšnjih poglavjih, inštitut združuje več strok, ki so v tesni povezavi z računovodstvom in revizijo. Posamezni člani so tako glede na poklicno kvalifikacijo razvrščeni v ustrezno sekcijo, v okviru katere nato poteka strokovno delo. Združenja iz drugih držav, med katerimi je bila narejena primerjalna analiza, imajo poleg redne skupine članov običajno tudi različne skupine podpornih članov, ki niso polnopravni člani združenja, vendar pa s svojim delovanjem pomembno prispevajo k razvoju stroke in h krepitvi članstva. Tudi Slovenskemu inštitutu za revizijo bi predlagala ustanovitev podporne skupine članov, ki bi bila organizirana v okviru dodatne sekcije. Menim, da bi največ koristi k razvoju združenja doprinesla sekcija, ki bi predstavljala razvojni odbor za študente in bi zajemala posameznike, ki še ne izpolnjujejo v celoti pogojev za vstop v polnopravno članstvo. Ta sekcija bi bila namenjena predvsem mlajšim posameznikom, ki zaključujejo študij računovodske, finančne ali druge sorodne smeri in so zainteresirani za

opravljanje dela v okviru ene izmed strok, ki jih združuje inštitut. Članstvo v takšni sekciji bi temeljilo na prostovoljni osnovi, sekcija pa bi bila organizirana predvsem z namenom, da bi v stroko privabljala mlade, ki po zaključku študija želijo pridobiti enega izmed nazivov, ki jih podeljuje inštitut. Naloga inštituta bi pri tem bila pomoč članom pri iskanju zaposlitve za pridobivanje ustreznih delovnih izkušenj, pomoč članom pri pripravi na preizkus znanja, ki ga za posamezno stroko izvaja inštitut, obravnava aktualnih novosti iz področja računovodstva in revizije ter drugih sorodnih področij, splošna priprava na izvajanje poklica pooblaščen revizor in drugih poklicev združenih v inštitutu ter druge takšne naloge, ki bi lahko pomembno prispevale k razvoju stroke. Glede na to, da v praksi povpraševanje po pooblaščenih revizorjih vedno obstaja, bi inštitut lahko ustvaril tudi shemo štipendij in na ta način poskušal promovirati poklic revizorja med mladimi. Visoko zahtevni standardi in vseživljenjsko učenje namreč marsikoga odvrneta od izvajanja poklica, saj gre za enega izmed strožje reguliranih poklicev, zaradi česar so revizorji v javnosti tudi upravičeno poimenovani kot elita. Dodatna sekcija bi tako predstavljala nekakšno stičišče za posameznike, ki imajo skupen interes, da nekoč postanejo polnopravni člani inštituta. Ker študentje ne bi bili polnopravni člani inštituta, pomeni, da ne bi imeli glasovalne pravice, temveč bi bili le podporni člani združenja. Pri organiziranju dodatne skupine članstva bi za osnovo vzela že uveljavljene rešitve in ureditve članstva združenj v Veliki Britaniji, saj takšne skupine članov v tamkajšnjih združenjih predstavljajo redno obliko združevanja. Pri vzpostavitvi dodatne sekcije pa bi vsekakor bilo potrebno upoštevati tudi specifične značilnosti slovenskega trga.

Ureditev področja združevanja in krepitve revizijske stroke v Sloveniji, pa bi poleg odprave pomanjkljivosti znotraj že obstoječega inštituta za revizijo, lahko izboljšali tudi z vzpostavitvijo konkurenčnega sistema za pridobitev strokovnih znanj, z namenom, da bi se povečala kakovost izobraževalnega programa. Kljub temu, da je Slovenija majhna država in ima majhno število računovodskih strokovnjakov menim, da bi na razvoj revizijske stroke pomembno vplivala ustanovitev dodatne izobraževalne ustanove, ki bi poleg Slovenskega inštituta za revizijo nudila strokovna znanja in organizirala strokovna izobraževanja potrebna za opravljanje nalog poklicnih strokovnjakov. V drugih primerjanih državah, predvsem v Veliki Britaniji, takšna izobraževanja namreč nudi več strokovnih organizacij, ki si med seboj konkurirajo, posameznikom, ki želijo postati pooblaščen revizorji pa je tako na voljo možnost izbire. Ker je prisotna konkurenca, obstaja tekmovanje med organizacijami za pridobitev članov, zato je kakovost izobraževalnih programov višja. Glede na trenutno stanje v Sloveniji, ko ima Slovenski inštitut za revizijo monopol na področju organizacije izobraževanj za pooblašcene revizorje, bi tudi pri nas takšna ureditev bila koristna, ne samo z vidika kakovosti teh storitev, temveč tudi s cenovnega vidika. Domnevamo lahko, da monopolno strokovno združenje ni dovolj učinkovito, saj bi s konkurenčnim programom lahko dvignili kakovost storitev, hkrati pa bi tudi cena takšnega izobraževalnega programa bila nižja, če bi na trgu obstajala konkurenca. Vzpostavitev konkurence na trgu namreč povzroči tudi boj za pridobitev članov med organizacijami, sedaj pa posamezniki, ki želijo postati pooblaščen

revizorji v Sloveniji nimajo izbire in se morajo udeležiti izobraževanja, ki je organizirano v okviru Slovenskega inštituta za revizijo. Kot navajata Dunmore & Falk (2001, str. 1), lahko zaradi odsotnosti konkurence posledično tudi razvoj stroke poteka počasneje. Da bi ohranili ugled poklica in pomen signalizacije o kakovosti opravljenih storitev s strani poklicnih strokovnjakov menim, da je vzpostavitev takšnega sistema nujna, sicer čez čas ne bo več mogoče ugotoviti ali je bila opravljena storitev nizke ali visoke kakovosti. Kljub temu, da v praksi, oblasti običajno težijo k priznavanju le omejenega nabora strokovnih organov, ni nujno da so vsi istega kakovostnega razreda. Strokovna združenja na najvišjih kakovostnih ravneh se običajno nagibajo k združitvi, da bi oblikovali monopol z nepremostljivimi ovirami za vstop konkurenčnih teles, zato bi v primeru takšnih ureditev vlade morale aktivno spodbujati nastanek kakovostnih strokovnih združenj. V javnem interesu je namreč, da oblast aktivno vzdržuje sistem konkurence strokovnih organov, glavni namen strokovnih organov, ki predstavljajo revizijsko stroko pa je zagotoviti visoko raven kakovosti storitev, ki jih izvajajo njihovi člani.

SKLEP

V svojem magistrskem delu sem poskušala na sistematičen način predstaviti razvoj revizijskih združenj ter njihovo vlogo v svetu in v Sloveniji. Poskušala sem strniti pisanja različnih avtorjev in podatke o njihovem razvoju in delovanju, ki so na voljo na spletnih straneh teh združenj. Delovanje revizijskih združenj sem predstavila na primeru izbranih držav, ki imajo obravnavano področje dobro urejeno in ki zastopajo dve tipični zasnovi: anglosaško in nemško.

Razvoj revizijskih združenj sega v leto 1854, ko je bilo na Škotskem ustanovljeno prvo strokovno združenje računovodij, od koder se je razvoj teh združenj nadaljeval v Angliji, ki je takšna združenja kasneje vzpostavila še v ZDA, skokovit razvoj revizijskih združenj pa se je nato nadaljeval še drugod po svetu. Med drugimi je bil leta 1993 ustanovljen tudi Slovenski inštitut za revizijo, ki je pri svojem razvoju uporabil smernice organiziranosti in delovanja že obstoječih revizijskih združenj. Vzpostavitev takšnih revizijskih združenj je povzročila, da je revizijska stroka postajala vedno bolj enotna, zaradi česar se je povečalo tudi zaupanje v stroko. V povezavi z razvojem revizijskih združenj pa je potrebno izpostaviti tudi Veliko Britanijo, ki je s svojim delovanjem pomembno prispevala k razvoju revizijske stroke in še danes predstavlja vodilno silo na področju revizije v svetu.

Revizijska združenja so v primerjanih državah različno urejena, kar je predvsem posledica zgodovinskega razvoja in računovodske zasnove, na podlagi katere je bilo ustanovljeno posamezno združenje. Vezano na računovodsko zasnovo je moč opaziti razlike v organizaciji in delovanju teh združenj, saj se združenji v Nemčiji, ki temeljita na nemški zasnovi, bistveno razlikujeta od ostalih združenj, ki so organizirana na anglosaški zasnovi. Revizijsko stroko v Nemčiji namreč upravljata Revizorska zbornica in Inštitut za revizijo, med tem ko anglosaški način organiziranosti revizorskih zbornic kot takšnih ne pozna.

Revizijska združenja imajo na globalni ravni pomembno vlogo pri zastopanju, spodbujanju in krepitvi revizijske stroke, na nacionalni ravni pa predstavljajo strokovno telo, ki je glas nacionalnih računovodskih strokovnjakov. Revizijska stroka se namreč lahko krepí le, ko je v praksi in v poslu dobro sprejeta, zato posamezni poklicni strokovnjaki iščejo strokovni organ, ki jim bo zagotavljal podporo in vire, da bi obdržali svojo usposobljenost na najvišji strokovni ravni. Združenja imajo v osnovi dve vlogi, prva izhaja iz potrebe po združevanju poklicnih strokovnjakov in njihovem sodelovanju, druga vloga pa se nanaša na strokovno usposobljenost revizorjev ter razvoj in krepitev stroke.

Kljub temu, da je v Sloveniji revizijska stroka še relativno mlada, sem na podlagi narejene analize prišla do spoznanja, da se je v kratkem času razvila v močno stroko, kar kaže na pomembnost revizije v Sloveniji. Menim, da je trenutna stopnja razvoja revizijskega združenja v Sloveniji primerljiva z združenji v Veliki Britaniji, Združenih državah Amerike in Nemčiji, vendar pa bi ureditev področja še lahko izboljšali. Možnost izboljšave vidim v razširitvi članstva z vpeljavo podporne skupine članov, ki bi bila namenjena

predvsem študentom, da bi na ta način povečali interes za poklic pooblaščenega revizorja med mladimi. Večjo pomanjkljivost na področju urejanja revizijske stroke v Sloveniji, pa po mojem mnenju predstavlja monopolni položaj Slovenskega inštituta za revizijo na področju izobraževanja, ki preprečuje možnost izbire izobraževalnega programa med poklicnimi strokovnjaki, hkrati pa negativno vpliva tudi na razvoj revizijske stroke. Z vzpostavitvijo konkurenčnega sistema za izobraževanje bi se namreč povečala kakovost revizijskih storitev, nižja pa bi bila tudi cena takšnih izobraževanj. S takšno ureditvijo revizijske stroke in dejavnosti, bi revizijska stroka pridobila na pomenu in spoštovanju, zagotovljena pa bi bila tudi visoka kakovost storitev revidiranja.

LITERATURA IN VIRI

1. *About ACCA*. Najdeno 11. aprila 2015 na spletnem naslovu <http://www.accaglobal.com/gb/en/discover.html>
2. *About AIA*. Najdeno 11. aprila 2015 na spletnem naslovu <http://www.aiaworldwide.com/about-aia>
3. *About AICPA*. Najdeno 10. februarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx>
4. *About CAI*. Najdeno 11. aprila 2015 na spletnem naslovu <http://www.charteredaccountants.ie/en/General/About-Us/>
5. *About CIMA*. Najdeno 26. januarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.cimaglobal.com/About-us/>
6. *About CIPFA*. Najdeno 12. aprila 2015 na spletnem naslovu <http://www.cipfa.org/about-cipfa>
7. *About ICAEW*. Najdeno 6. januarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.icaew.com/en/about-icaew>
8. *About ICAS*. Najdeno 11. aprila 2015 na spletnem naslovu <https://www.icas.com/about-icas>
9. *About the IdW*. Najdeno 22. februarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.idw.de/idw/portal/d589242/index.jsp>
10. *About our company*. Najdeno 11. aprila 2015 na spletnem naslovu <http://www.murrayhenderson.co.uk/about.htm>
11. *AICPA Membership*. Najdeno 12. aprila 2015 na spletnem naslovu <http://www.aicpa.org/Membership/Join/SectionMemberships/Pages/Section-Credential-Membership.aspx>
12. Altintas, N., & Yilmaz, F. (2012). The Accounting Profession: A descriptive Study of the Common and Code Law Countries. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 8(7), 931–950.
13. The American Institute of Certified Public Accountants. (2007). Bylaws and Implementing Resolutions of Council. Najdeno 26. januarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.aicpa.org/ABOUT/GOVERNANCE/BYLAWS/Pages/index.aspx>
14. *The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) - Company Profile, Information, Business Description, History, Background Information on AICPA*. Najdeno 26. aprila 2015 na spletnem naslovu <http://www.referenceforbusiness.com/history2/82/American-Institute-of-Certified-Public-Accountants-AICPA.html#ixzz3X6aFPKfz>
15. The Association of Chartered Certified Accountants. (2014a). Members. Najdeno 11. aprila 2015 na spletnem naslovu <http://www.accaglobal.com/uk/en/member/communities/sector-specific-networks.html>

16. The Association of Chartered Certified Accountants. (2014b). *Rulebook*. Solihull: The Association of Chartered Certified Accountants.
17. Association of International Accountants. (2013a). Annual Report and Accounts. Newcastle upon Tyne: Association of International Accountants.
18. Association of International Accountants. (2013b). *Articles of Associations*. Newcastle upon Tyne: Association of International Accountants.
19. Baker, R. (2014). A comparative analysis of the development of the auditing profession in the United Kingdom and France. *Accounting History*, 19(1–2), 97–114.
20. Chartered Accountants in Ireland. (2012). Principal Bye-laws. Najdeno 26. januarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.carb.ie/en/Rules-and-Regulations/Suite-of-Rules-Regs/>
21. *Chartered Accountants Regulatory Board*. Najdeno 11. aprila 2015 na spletnem naslovu <http://www.carb.ie/en/CARB/>
22. The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy. (2014). *Supplemental Charter and Bye-laws*. London: The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.
23. Cooper, D. J., & Robson K. (2006). Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4-5), 415–444.
24. Dolenšek, I. (2006). *Primerjalno-pravna ureditev (komercialnega) revidiranja računovodskih izkazov gospodarskih družb v zakonodaji Republike Slovenije Velike Britanije in Združenih držav Amerike* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
25. Dunmore, P. V., & Falk, H. (2001). Economic Competition between Professional Bodies: The Case of Auditing. *American Law and Economics Review*, 3(2), 302–319.
26. Evans, L. (2003). Auditing and audit firms in Germany before 1931. *The Accounting Historians Journal*, 30(2), 29–65.
27. Evans, L. (2007). The division of expert labour in the European audit market: The case of Germany. *Critical perspectives on Accounting*, 18(1), 61–88.
28. Garrod, N., & Turk, I. (1995). The development of accounting regulation in Slovenia. *European Accounting Review*, 4(4), 749–764.
29. Gilbertson, D., & Herron, T. (2014). Including audit regulation in the accounting curriculum. *Research in Accounting Regulation*, 26(1), 118–131.
30. *Global Network*. Najdeno 11. aprila 2015 na spletnem naslovu <http://www.aiaworldwide.com/global-network>
31. *Governance of ICAS*. Najdeno 26. januarja 2015 na spletnem naslovu http://icas.org.uk/Governance_of_ICAS/
32. *ICAS Membership*. Najdeno 11. aprila 2015 na spletnem naslovu <https://www.icas.com/icas-membership/moving-overseas>
33. Institut der Wirtschaftsprüfer. (2005). *Articles of Incorporation of The Institute der*

- Wirtschaftsprüfer in Deutschland*. Neuss: Institute der Wirtschaftsprüfer.
34. The Institute of Chartered Accountants of England and Wales. (b. l. a.). Charter and Bye-laws. Najdeno 10. januarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.icaew.com/en/about-icaew/who-we-are/charter-and-bye-laws>
 35. The Institute of Chartered Accountants of England and Wales. (b. l. b.). Who we are - Scheme of delegations. Najdeno 6. januarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.icaew.com/en/about-icaew/who-we-are/committees/scheme-of-delegations#annex3>
 36. The Institute of Chartered Accountants of Scotland. (2012). *ICAS Royal Charter of 1854 and Supplementary Charter of 1951*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
 37. The Institute of Chartered Accountants of Scotland. (2013). *General Regulation*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
 38. The Institute of Chartered Accountants of Scotland. (2014). *ICAS Rules*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
 39. The International Federation of Accountants. (2013). About IFAC. Najdeno 11. aprila 2015 na spletnem naslovu <http://www.ifac.org/about-ifac>
 40. Koletnik, F. (2008). *Zunanje revidiranje*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, Inštitut za računovodstvo, revizijo in davčno svetovanje.
 41. Lee, T. (1995). The professionalization of accountancy: A history of protecting the public interest in a self-interested way. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(4), 48-69.
 42. Neal, M., & Morgan, J. (2000). The Professionalization of Everyone? A Comparative Study of the Development of the Professions in the United Kingdom and Germany. *European Sociological Review*, 1(16), 9-26.
 43. Odar, M. (1993). *Ustanovitev in organizacija Slovenskega inštituta za revizijo* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
 44. Odar, M. (2001). Kratek pregled razvoja revizije od prvega zakona o revidiranju. *Zbornik referatov 7. letne konference revizorjev* (str. 41-49). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
 45. Odar, M. (2004). Delovanje Slovenskega inštituta za revizijo od ustanovitve pa do danes. *Zbornik referatov 1. kongresa Slovenskega inštituta za revizijo* (str. 5-25). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
 46. *Recognition of Recognised Supervisory Bodies and Recognised Qualifying Bodies*. Najdeno 16. januarja 2015 na spletnem naslovu <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Conduct/Professional-oversight/Oversight-of-Audit/Recognition-of-Recognised-Supervisory-Bodies-and-R.aspx>
 47. Slovenski inštitut za revizijo. (2008). *Statut slovenskega inštituta za revizijo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
 48. *Slovenski inštitut za revizijo*. Najdeno 12. aprila 2015 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/o-intitutu/slovenski-institut-za-revizijo>

49. *Special Interest (Focus) Groups*. Najdeno 11. aprila 2015 na spletnem naslovu <http://www.charteredaccountants.ie/Members/Your-Institute/Business-Members/Special-Interest-Focus-Groups/>
50. *Timeline of the History of the Accountancy Profession*. Najdeno 12. aprila 2015 na spletnem naslovu <http://www.icaew.com/en/library/subject-gateways/accounting-history/resources/timeline>
51. Wirtschaftsprüferkammer. (2010). *Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer*. Berlin: Wirtschaftsprüferkammer.
52. Wirtschaftsprüferkammer. (2013). *Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung)*. Berlin: Wirtschaftsprüferkammer.
53. Wirtschaftsprüferkammer. (2015). Statistics. Najdeno 27. februarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.wpk.de/eng/public/statistics/>
54. *Wirtschaftsprüferkammer*. Najdeno 26. aprila 2015 na spletnem naslovu <http://www.wpk.de/eng/>
55. *The work of ICAEW*. Najdeno 11. aprila 2015 na spletnem naslovu <http://www.icaew.com/en/library/subject-gateways/accounting/the-profession/knowledge-guide-to-the-accountancy-profession/work-of-the-icaew>
56. *WPK General Remarks*. Najdeno 27. februarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.wpk.de/eng/wpk/general-remarks/>
57. *WPK Organization - Abteilungen and Ausschüsse*. Najdeno 27. februarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.wpk.de/wpk/organisation/abteilungen-und-ausschuesse/>
58. Vieten, H. R. (1995). Auditing in Britain and Germany compared: professions, knowledge and the state. *The European Accounting Review*, 4(3), 485–511.
59. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 30/1993.
60. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS* št. 65/2008.
61. Zaman Groff, M., & Valentinčič, A. (2011). Determinants of Voluntary Audit Committee Formation in a Two-Tier Board System of a Post-transitional Economy – The Case of Slovenia, *Accounting in Europe*, 8(2), 235–265.
62. Zeff, S. A. (2003). How the U.S. Accounting Profession Got Where It Is Today: Part I. *Accounting Horizons*, 17(3), 189–205.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Seznam uporabljenih kratic.....	1
--	---

Priloga 1: Seznam uporabljenih kratic

AAPA	Assocaition of Authorised Public Accountants (Združenje pooblaščenih javnih računovodij)
ACA	Associate Chartered Accountant (član pooblaščen revizor, velja za revizijski združenji ICAEW in CAI)
ACCA	Association of Chartered Cerftified Accountants (Združenje zapriseženih računovodij)
AIA	Assocation of International Accountants (Združenje mednarodnih računovodij)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev)
AOC	Auditor Oversight Commission (Komisija za nadzor revizorjev)
APB	Accounting principles Board (Odbor za računovodska načela)
CA	Chartered Accountant (pooblaščen revizor)
CAI	Chartered Accountants in Ireland (Inštitut pooblaščenih revizorjev na Irskem)
CARB	Chartered Accountant Regulatory Board (Odbor pooblaščenih revizorjev)
CCAB	Consulative committee of Accountancy Bodies (Posvetovalni odbor za računovodske organizacije)
CIMA	Chartered Institute of Management Accountants (Pooblaščen inštitut poslovodnih računovodij)
CIPFA	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (Pooblaščen inštitut za javne finance in računovodstvo)
CPA	Certified Public Accountant (Pooblaščen javni računovodja)
CPFA	Chartered Public Finance Accountant (Pooblaščen računovodja za področje javnih financ)
EU	Evropska unija
FACA	Fellow Assocaite Chartered Accounant (zaslužni član inštituta CAI)
FAIA	Fellow of Association of International Accountants (zaslužni član združenja mednarodnih računovodij)
FCCA	Fellow of Chartered Certified Accountant (zaslužni član - pooblaščen računovodja združenja ACCA)
FEE	Federation des Experts Comptables Europeens (Zveza evropskih revizorjev)
FRC	Financial reporting Council (Odbor za finančno poročanje)

GAA	Global Accounting Alliance (Mednarodno računovodsko zavezništvo)
GAAP	Generally accepted accounting principles (Splošno sprejeta računovodska načela)
ICAEW	The Institute of Chartered Accountants of England and Wales (Inštitut pooblaščenih revizorjev Anglije in Walesa)
ICAS	Institute of Chartered Accountants of Scotland (Inštitut pooblaščenih revizorjev Škotske)
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer (Inštitut revizorjev)
IFAC	International Federation of Accountants (Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov)
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board (Odbor za javno nadzorstvo revizijskih družb)
RQB	Recognized Qualifying Bodies (Priznani kvalificirani organi)
RS	Republika Slovenija
RSB	Recognized Supervisory Bodies (Priznani nadzorni organi)
SEC	Securities and Exchange commission (Komisija za trgovanje z vrednostnimi papirji)
SIR	Slovenski inštitut za revizijo
SMPC	Small and Medium Practices Committee (Odbor za prasko v majhnih in srednje velikih podjetjih)
StBv	Steuerbevollmächtiger (davčni pooblaščenec)
vBP	vereidigte Büchprüfer (zaprisežen revizor)
VDB	The Verband Deutscher Büchrrevisoren (Zveza nemških knjigovodskih revizorjev)
WP	Wirtschaftsprüfer (gospodarski preglednik – revizor)
WPK	Wirtschaftsprüferkammer (Zbornica gospodarskih preglednikov – revizorjev)
WPO	Wirtschaftsprüferordnung (Zakon o revidiranju)
ZDA	Združene države Amerike