

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**PRIMERJALNA ANALIZA SISTEMOV JAVNEGA NADZORA NAD
REVIDIRANJEM V IZBRANIH DRŽAVAH EU**

Ljubljana, oktober 2017

MARUŠA JASENC

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Maruša Jasenc, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Primerjalna analiza sistemov javnega nadzora nad revidiranjem v izbranih državah EU, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko izr. prof. dr. Majo Zaman Groff.

IZJAVLJAM

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

V Ljubljani, dne 04.10.2017

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 OPREDELITEV IN POMEN NADZORA NAD REVIDIRANJEM	5
1.1 Notranji nadzor nad revidiranjem	5
1.2 Zunanji nadzor nad revidiranjem	7
1.3 Javni nadzor nad revidiranjem	8
2 UREDITEV JAVNEGA NADZORA NAD REVIDIRANJEM V EU	9
2.1 Direktiva o obveznih revizijah (2006/43/ES IN 2014/56/EU)	10
2.1.1 Razlogi in cilji izdaje direktive	10
2.1.2 Glavne določbe direktiv 2006/43/ES in 2014/56/EU	11
2.1.3 Pristojni organ	15
2.1.4 Javni nadzor nad revizorji in revizijskimi podjetji	16
2.2 Združenja institucij javnega nadzora nad revidiranjem	18
3 JAVNI NADZOR NAD REVIDIRANJEM V IZBRANIH DRŽAVAH EU	19
3.1 Nemčija	20
3.1.1 Zakonska podlaga javnega nadzora nad revidiranjem	20
3.1.2 Organi javnega nadzora nad revidiranjem, njihove naloge in pristojnosti	20
3.2 Avstrija	25
3.2.1 Zakonska podlaga javnega nadzora nad revidiranjem	25
3.2.2 Organi javnega nadzora nad revidiranjem, njihove naloge in pristojnosti	25
3.3 Luksemburg	29
3.3.1 Zakonska podlaga javnega nadzora nad revidiranjem	29
3.3.2 Organi javnega nadzora nad revidiranjem, njihove naloge in pristojnosti	29
4 JAVNI NADZOR NAD REVIDIRANJEM V SLOVENIJI	32
4.1 Zakonska ureditev javnega nadzora nad revidiranjem	32
4.2 Agencija za javni nadzor nad revidiranjem	36
5 PRIMERJALNA ANALIZA UREDITVE JAVNEGA NADZORA NAD REVIDIRANJEM V IZBRANIH DRŽAVAH EU IN SLOVENIJI	44
6 JAVNI NADZOR NAD REVIDIRANJEM V SLOVENIJI: KRITIČNI POGLED IN PRIPOROČILA	47
6.1 Kritični pogled na trenutno ureditev javnega nadzora nad revidiranjem v Sloveniji	47

6.2 Priporočila za izboljšanje obstoječe ureditve javnega nadzora nad revidiranjem v Sloveniji	49
SKLEP.....	51
LITERATURA IN VIRI.....	53

UVOD

Po propadu nekaterih velikih akterjev na finančnem trgu, npr. Enrona, ob prelomu tisočletja, so se regulatorji po vsem svetu začeli intenzivneje ukvarjati z nadzorom nad delovanjem podjetij in nadzorom nad institucijami, ki ta nadzor izvajajo. Še bolj jasno so se številni problemi, povezani z revidiranjem, pokazali ob izbruhu zadnje finančne krize (Zaman Groff & Istenič, 2012, str. 135). Posledica škandalov ob prelomu tisočletja je bila uvedba zakona Sarbanes-Oxley v letu 2002 v Združenih državah Amerike in z njim ustanovitev Odbora za nadzor računovodstva javnih delniških družb (angl. *Public Company Accounting Oversight Board*, v nadaljevanju PCAOB). Kmalu za tem se je pojavil regulatorni model za poklic revizorjev, ki ureja delovanje revizorjev in revizij, ki jih le-ti izvajajo (Gilbertson & Herron, 2014, str. 118). Ameriškemu zgledu je kmalu sledila tudi Evropska unija (v nadaljevanju EU), ki je najprej sprejela novo revizijsko direktivo v letu 2006, leta 2014 pa je direktivo, ki ureja revizijski trg, spremenila še drugič.

Ravno zaradi škandalov, kot je bil Enron, kjer revizorji niso poročali o težavah podjetja zaradi pomanjkanja neodvisnosti in nekaterih drugih dejavnikov, je postal nadzor nad revizijskimi družbami in njihovim delom zelo pomemben. Revizorji in delovanje revizijskih družb je regulirano z namenom ohranjanja kakovosti revizije, torej je regulacija v javnem interesu in močno vpliva na podjetja in pooblašcene revizorje (Gilbertson & Terri, 2014, str. 119).

Nadzor, ki se izvaja nad revizijskimi družbami, delimo na notranji in zunanji nadzor. Za izvedbo notranjega nadzora nad revidiranjem ima lahko revizijska družba organiziran lasten oddelek ali pa najame zunanjega sodelavca. Zunanji nadzor nad revidiranjem pa vedno izvaja zunanji izvajalec. Tretja vrsta nadzora nad revidiranjem je javni nadzor nad revidiranjem, ki ga ureja tudi direktiva EU iz leta 2014. V njej je navedeno, da javni nadzor revizorjev in revizijskih podjetij zajema dodeljevanje dovoljenj in registracijo zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij, sprejetje standardov v zvezi s poklicno etiko in notranjim nadzorom kakovosti revizijskih podjetij, stalno izobraževanje ter sisteme za zagotavljanje kakovosti, preiskave in sankcije. Z namenom povečanja preglednosti nadzora nad revizorji in omogočanja večje odgovornosti morajo vse države članice imenovati en organ, odgovoren za javni nadzor nad revidiranjem (Direktiva 2014/56/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o spremembi Direktive 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze. *Uradni list Evropske unije* št. 158/196, v nadaljevanju Direktiva 2014/56/EU).

Na ravni EU je nadzor nad revidiranjem do leta 2014 urejala direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta. Njen cilj je bil doseči visoko raven uskladitve zahtev za obvezne revizije (Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS ter razveljavitvi Direktive Sveta 84/253/EGS. Ur.l. EU št. 157/87, v nadaljevanju Direktiva 2006/43/ES). Po tej direktivi lahko država

članica, ki zahteva obvezno revizijo, določi strožje zahteve, kot so določene v direktivi. Zaradi pomanjkljivosti direktive iz leta 2006 sta Evropski parlament in Svet EU v letu 2014 sprejela novo direktivo in uredbo z namenom zagotavljanja boljše verodostojnosti revidiranih računovodskih izkazov subjektov javnega interesa. Direktiva 2014/56/EU določa, da je potrebno zagotoviti neodvisnost revizorjev, ki se morajo izogibati konfliktom interesov, opredeliti odgovornosti revizorjev, zagotoviti stalno izobraževanje revizorjev, ohraniti poklicno etiko revizorjev in oblikovati organizacije, pristojne za nadzor nad revidiranjem.

V EU so se organizirala združenja institucij javnega nadzora nad revidiranjem, kot je bilo Evropsko združenje organov za nadzor revizorjev (angl. *European Group of Auditor's Oversight Bodies*, v nadaljevanju EGAOB), ki ga je ustanovila Evropska komisija. EGAOB naj bi zagotovil bolj učinkovito usklajevanje novoustanovljenih sistemov javnega nadzora zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij v EU (Evropska komisija, 2015). Glede na določbe direktive je bil EGAOB odgovoren za odobritev in registracijo zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij, sprejemanje standardov o etiki, notranji kontroli kakovosti revizijskih podjetij in revidiranja ter za stalno izobraževanje, zagotavljanje kakovosti in preiskovalne ter disciplinske sisteme. Ob prenovi direktive, ki ureja področje revidiranja, je Evropska komisija v letu 2016 ustanovila Odbor evropskih organov za nadzor revizorjev (angl. *Committee of European Auditor Oversight Bodies*, v nadaljevanju CEAOB), ki je nadomestil EGAOB in prevzel njegove naloge.

Direktivi EU iz leta 2006 je sledila tudi Slovenija, ki je s spremembo Zakona o revidiranju (Ur.l. RS, št. 65/2008, v nadaljevanju ZRev-2) ustanovila Agencijo za javni nadzor nad revidiranjem. Slednja ima po zakonu pristojnosti za sprejemanje pravil revidiranja in določanje hierarhije pravil revidiranja, pristojnosti za nadzor nad izobraževanjem za pridobitev naziva pooblaščen revizor in izvedbo stalnih izobraževanj pooblaščenih revizorjev. Ima tudi pristojnosti za nadzor nad izdajo dovoljenj za opravljanje storitev s področja revidiranja ter za nadzor nad zagotavljanjem kakovosti revizijskega dela pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb (ZRev-2, 31. člen).

Agencija v postopkih nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev v primeru ugotovljenih kršitev in nepravilnosti izreka ukrepe nadzora. Nadzor nad kakovostjo revidiranja izvaja skupaj s Slovenskim inštitutom za revizijo. V postopku nadzora nad revizorji in revizijskimi družbami lahko izreče ukrepe, kot so odreditev odprave kršitve, opomin (samo v primeru nadzora nad revizorji, ne pa tudi v primeru nadzora revizijskih družb), pogojni odvzem dovoljenja in odvzem dovoljenja. Sredstva za delovanje dobi iz proračuna Republike Slovenije. Njene prihodke tako sestavljajo sredstva državnega proračuna, pridobljena na podlagi pogodbe z ministrom za finance, prihodki po tarifi in drugi prihodki. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem sodeluje tudi s sorodnimi organi držav članic EU (ZRev-2, 31. člen).

Podobno kot v Sloveniji so se institucije za javni nadzor nad revidiranjem oblikovale tudi v tujini in se od slovenskih institucij razlikujejo. Za primerjavo sistemov nadzora sem za magistrsko nalogo izbrala Nemčijo, kot eno vodilnih držav EU in Avstrijo, kot zgled bližnje sosedo Slovenije. Obe državi sta Sloveniji zgled tudi na drugih področjih delovanja. Tretja izbrana država je Luksemburg, ki ima kljub svoji majhnosti zelo razvito področje revidiranja.

V Nemčiji je do sredine leta 2016 nadzor nad revidiranjem izvajala Komisija za nadzor nad revizorji (nem. *Abschlussprüferaufsichtskommission*, v nadaljevanju APAK), ki je bila ustanovljena 27. decembra 2004, njen namen pa je bil nadzorovati nemške revizorje, ki se združujejo oziroma so včlanjeni v Zbornico pooblaščenih revizorjev (nem. *Wirtschaftsprüferkammer*, v nadaljevanju WPK). V letu 2016 je APAK nadomestil nov organ za javni nadzor, Organ za nadzor nad revidiranjem (nem. *Abschlussprüferaufsichtsstelle*, v nadaljevanju APAS). V Avstriji je do začetka veljavnosti Direktive 2014/56/EU nadzor izvajal Organ za nadzorovanje kakovosti zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij (nem. *Qualitätskontrollbehörde*, v nadaljevanju QKB), ki je bil ustanovljen septembra 2005, od sredine leta 2016 pa ta nadzor opravlja Revizijski organ (nem. *Abschlussprüferaufsichtsbehörde*, v nadaljevanju APAB).

V Luksemburgu ta nadzor opravlja Komisija za nadzor nad finančnim sektorjem (fr. *Commission de Surveillance du Secteur Financier*, v nadaljevanju CSSF), ki ni zadolžena zgolj za javni nadzor nad revidiranjem, ampak tudi za vrsto drugih finančnih področij, kot so npr. pokojninski skladi in trg vrednostnih papirjev.

Namen magistrskega dela je primerjati ureditev javnega nadzora nad revidiranjem v izbranih državah EU in Sloveniji ter na podlagi primerjave podati priporočila za izboljšanje obstoječe ureditve javnega nadzora nad revidiranjem v Sloveniji. Primerjava ureditev sistema javnega nadzora bo temeljila na podlagi sekundarnih podatkov.

Da bi podala kar se da konstruktivno kritiko obstoječega sistema nadzora nad revidiranjem in podala čim bolj smiselne predloge, sem si za cilje magistrske naloge zadala naslednje:

- opredeliti in opisati vrste nadzora nad revidiranjem,
- opisati ureditev javnega nadzora nad revidiranjem v EU na splošno in v posameznih izbranih državah EU,
- primerjati ureditev javnega nadzora nad revidiranjem v izbranih državah EU z javnim nadzorom nad revidiranjem v Sloveniji,
- podati kritični pogled na trenutno ureditev javnega nadzora nad revidiranjem v Sloveniji in
- podati priporočila za izboljšanje obstoječe ureditve javnega nadzora nad revidiranjem v Sloveniji.

Magistrsko delo bo sestavljeno iz teoretičnega in empiričnega dela. Prvi del naloge bo predvsem teoretičen – podatke za izdelavo tega dela bom pridobila iz sekundarnih virov

podatkov, kot so javno objavljene raziskave, publikacije, strokovna literatura v obliki člankov in knjig, napisanih s strani domačih in tujih avtorjev. S pomočjo sekundarnih virov bom predstavila značilnosti posameznih vrst javnega nadzora nad revidiranjem kot teoretično podlago za nadaljnjo izvedbo primerjalne analize sistemov javnega nadzora nad revidiranjem v izbranih državah EU.

Drugi del naloge bo temeljil na empiričnem pristopu. Vseboval bo primerjalno analizo sistemov nadzora nad revidiranjem v izbranih državah EU. Podatke za primerjalno analizo bom pridobila iz letnih poročil izbranih institucij, spletnih strani izbranih organov nadzora nad revidiranjem, spletnih strani ministrstev izbranih držav (npr. za finance), spletnih strani institucij in združenj s področja računovodstva in revidiranja ter evropske in nacionalne zakonodaje izbranih držav. Iz letnih poročil in spletnih strani organov nadzora bom pridobila podatke o načinu financiranja sistemov nadzora, organiziranosti organov in o njihovem delovanju. Iz evropske in nacionalnih zakonodaj bom pridobila informacije o zakonski podlagi za delovanje organov nadzora in o njihovih zadolžitvah. Zbrane informacije o sistemih javnega nadzora nad revidiranjem v izbranih državah EU bom primerjala z informacijami o slovenskem sistemu nadzora, na podlagi ugotovitev pa bom podala kritični pogled na slovenski sistem nadzora nad revidiranjem ter priporočila za izboljšavo le-tega.

Magistrska naloga bo sestavljena iz šestih poglavij. V prvem poglavju se bom osredotočila na teorijo v zvezi z nadzorom nad revidiranjem – opredelila bom nadzor nad revidiranjem in njegov pomen, nato pa bom opisala še posamezne vrste nadzora nad revidiranjem. V drugem poglavju se bom bolj poglobljeno osredotočila na opredelitev javnega nadzora nad revidiranjem. Predstavila bom ureditev javnega nadzora nad revidiranjem v EU, v luči zdaj veljavne in prejšnje direktive, ki se tiče nadzora nad revidiranjem (Direktiva 2014/56/EU in Direktiva 2006/43/ES), ter opisala nekatera združenja organov javnega nadzora nad revidiranjem na ravni EU.

V tretjem poglavju bom opredelila značilnosti in naloge organov nadzora v izbranih državah EU (Nemčija, Avstrija in Luksemburg), raziskala, ali v teh državah obstaja še kateri drug organ nadzora, njihovo zakonsko ureditev ter njihove pristojnosti. V četrtem poglavju se bom osredotočila na sistem javnega nadzora nad revidiranjem v Sloveniji, predstavila njegovo zakonsko ureditev ter opisala delovanje in pristojnosti nadzorne institucije.

V petem poglavju bom analizirala sisteme javnega nadzora nad revidiranjem v izbranih državah EU in jih primerjala s sistemom javnega nadzora nad revidiranjem v Sloveniji. Na podlagi primerjave v petem poglavju bom v šestem poglavju predstavila svoj kritični pogled na trenutno ureditev sistema javnega nadzora nad revidiranjem v Sloveniji ter podala priporočila za izboljšanje obstoječe ureditve le-tega.

1 OPREDELITEV IN POMEN NADZORA NAD REVIDIRANJEM

Naloga revizorjev je podati neodvisno strokovno mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov, skladnosti poslovanja s predpisi ali smotrnosti delovanja. Pri svojem delu morajo revizorji upoštevati določila zakonov, ki urejajo revidiranje, in etičnih kodeksov. Le-teh ne upoštevajo vedno, kar dokazujejo tudi številni svetovni škandali ob prelomu tisočletja in začetku zadnje finančne krize. Ravno zaradi tveganja nekorektnega delovanja revizorjev je zelo pomembno izvajanje nadzora nad njimi, s čimer se lahko prepreči marsikateri škandal in zavajanje uporabnikov revizijskih poročil. Zakonodajalci so zato uvedli obvezen nadzor nad revidiranjem, ki ga delimo na zunanji nadzor, notranji nadzor in javni nadzor nad revidiranjem.

Po ZRev-2 institucije nadzora nad revidiranjem v Sloveniji pri izvajanju nadzora nad revizijsko družbo pregledujejo njene interne sisteme obvladovanja kakovosti, preverjajo odnos med naročnikom revizije in revizijsko družbo v smislu neodvisnosti ter preverjajo, ali so postopki revidiranja, uporabljeni pri izvajanju revizij, skladni z zakonodajo in aktualnimi pravilniki. Poleg tega ocenjujejo učinkovitost revizijskih družb pri sestavljanju revizijskih skupin in porabi posameznih uporabljenih virov ter pregledujejo zaračunane cene izvedenih revizijskih storitev. Ob izvedbi nadzora nad revizijsko družbo institucije javnega nadzora neposredno nadzorujejo tudi pooblaščne revizorje (ZRev-2, 74. člen).

1.1 Notranji nadzor nad revidiranjem

Notranji nadzor nad kakovostjo dela revizijskih družb upošteva pravila revidiranja, ki jih določajo mednarodni standardi obvladovanja kakovosti (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009a) na ravni podjetij, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter posle dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev. Na ravni obvladovanja kakovosti revizije računovodskih izkazov pa se upoštevajo pravila revidiranja, ki jih določajo mednarodni standardi revidiranja (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009b). Za notranji nadzor nad revidiranjem lahko družba organizira svoj lasten oddelek ali pa najame zunanega sodelavca.

Mednarodni standard obvladovanja kakovosti 1 – Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, 2009a, v nadaljevanju MSOK 1), obravnava odgovornost revizijskega podjetja za ureditev sistemov obvladovanja kakovosti pri revizijah in pregledu računovodskih izkazov ter pri drugih poslih, ki jih izvajajo revizijske družbe. Obravnavan mora biti v povezavi z ustreznimi etičnimi zahtevami kodeksa etike Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (angl. *International Federation of Accountants*, v nadaljevanju IFAC) po neoporečnosti, nepristranskosti, strokovni usposobljenosti in potrebni skrbnosti, zaupnosti ter poklicu primernem obnašanju.

Po tem standardu je podjetje dolžno vzpostaviti in vzdrževati ureditev obvladovanja kakovosti, ki mu daje sprejemljivo zagotovilo, da podjetje in njegovo osebje izpolnjuje strokovne standarde ter ustrezne zakonske in regulativne zahteve, ter da so poročila, ki jih izdaja podjetje ali partnerji, zadolženi za posel, okoliščinam primerna. V povezavi z ureditvijo obvladovanja kakovosti v podjetju so delovne skupine za posel dolžne izvajati postopke obvladovanja kakovosti, ki ustrezajo revizijskemu poslu, ter zagotavljati podjetju primerne informacije, ki omogočajo delovanje tistega dela njegove ureditve obvladovanja kakovosti, ki se nanaša na neodvisnost (MSOK 1, str. 6).

Vse zadeve v zvezi z obvladovanjem kakovosti podjetje ustrezno dokumentira in o njih seznanja osebje v podjetju. Za sistem obvladovanja kakovosti v podjetju je odgovorno vodstvo, ki mora razviti oz. spremeniti notranjo kulturo v podjetju tako, da temelji na dejstvu, da je obvladovanje kakovosti ključno za izvedbo poslov, pri tem pa mora biti zgled vsemu ostalemu osebju. Pri razvoju notranje kulture je pomembno, da dejanja vodstva dosledno odražajo usmeritve in postopke v zvezi z obvladovanjem kakovosti, vključno z upoštevanjem standardov, zakonodaje in poslovne prakse. V okviru vzpostavitve tovrstnih usmeritev in postopkov lahko podjetje vzpostavi sistem vrednotenja dela, znotraj tega sistema pa uredi sistem nagrajevanja in stimulacij za osebje. Pri tem je pomembno, da sistem vrednotenja dela osebju jasno sporoča pomen kakovosti in zavezanost podjetja k le-tej (MSOK 1, str. 10).

Podjetje mora konsistentno spremljati dejansko izvajanje sistema obvladovanja kakovosti in v okviru te spremljave obdobjno pregledovati postopke v vsaj enem od zaključenih poslov. MSOK 1 dovoljuje podjetjem, da po lastni presoji oblikujejo dokumentacijo v zvezi s sistemom obvladovanja kakovosti. Njena vsebina in oblika nista predpisani s standardom. Podjetje namreč ustrezno dokumentacijo oblikuje glede na svojo velikost, število poslovnih enot, glede na naravo posla, s katerim se podjetje ukvarja, in glede na samo organizacijsko strukturo podjetja. Kot primer dokumentacije, ki jo lahko uporablja veliko podjetje, standard navaja razne elektronske podatkovne zbirke za dokumentiranje, kot so npr. izjave o neodvisnosti, razni zapisi o izpolnjevanju standardov in zakonodaje, o izpolnjevanju oz. upoštevanju zastavljenih postopkov obvladovanja kakovosti, opisi postopkov spremljanja uresničevanja sistema obvladovanja kakovosti in zapisi o zaznanih pomanjkljivostih sistema obvladovanja kakovosti (MSOK 1, str. 43, A73 in A74). Podjetje mora dokumentacijo v zvezi z obvladovanjem kakovosti hraniti skladno z zakonodajo oz. vsaj toliko časa, da lahko oseba, ki spremlja delovanje sistema obvladovanja kakovosti, podatke vključi v svoje analize in primerjave. Na podlagi izvedenih analiz in primerjav lahko oblikuje predloge za izboljšave sistemov in ugotavlja dejansko skladnost z načrtovanim izvajanjem obvladovanja kakovosti.

Standard, ki dopolnjuje MSOK 1 na ravni obvladovanja kakovosti pri reviziji računovodskih izkazov, je Mednarodni standard revidiranja 220: Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov (Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja

zagotovil, 2009b, v nadaljevanju MSR 220), ki ureja obvladovanje kakovosti na ravni revizije računovodskih izkazov. Kot revizorjev cilj opredeli vzpostavitev in izvedbo takšnih postopkov obvladovanja kakovosti, da lahko iz njih sklepa, da je revizija skladna s standardi in zakonodajo ter da je izdano poročilo primerno posameznemu poslu. Po MSOK 1 in MSR 220 mora podjetje interni sistem obvladovanja kakovosti oblikovati in izvajati tako, da njegovo osebje in podjetje kot celota delujeta v skladu s strokovnimi zahtevami, zakonodajo in aktualnimi pravilniki. Sistem obvladovanja kakovosti mora zagotavljati, da so poročila za posamezni posel, izdana s strani podjetja ali partnerjev, zadolženih za posamezni posel, primerna glede na okoliščine tega posla. Za vsak posamezni revizijski posel morajo delovne skupine izvajati ustrezne postopke, določene v sistemu obvladovanja kakovosti, podjetju pa morajo zagotoviti vse ustrezne informacije, ki jih potrebuje za izpolnjevanje zahteve po neodvisnosti (MSR 220, str. 4).

1.2 Zunanji nadzor nad revidiranjem

Zunanji nadzor nad kakovostjo dela revizorjev in revizijskih družb vzpostavi zakonodajalec v vsaki pravni ureditvi posebej. Zunanji nadzor nad revidiranjem se vzpostavi z namenom vzpostavitve višje kakovosti opravljanja storitev revidiranja in drugih storitev, ki jih revizorji opravljajo, ter s tem zagotoviti, da revizorji izpolnjujejo svojo obveznost do širše družbene skupnosti. Posledično se krepi zaupanje javnosti v revizijsko stroko in zmanjša možnost nekvalitetno opravljenega dela. Poleg tega se z izvajanjem zunanjega nadzora nad revidiranjem spodbuja k stalnemu izobraževanju revizorjev in revizijskih družb, opozarja pa se jih tudi na posledice nekvalitetno opravljenega dela.

V maju 2008 je Evropska komisija izdala priporočilo o zunanjem zagotavljanju kakovosti zakonitih revizorjev in revizijskih družb, ki revidirajo subjekte javnega interesa. V tem poročilu je pojasnjeno, da je zunanje zagotavljanje kakovosti ključnega pomena za visoko kakovost revidiranja, saj doda kredibilnost objavljenim računovodskim in finančnim podatkom. S tem se zagotavlja večjo informiranost in zaščito deležnikov, investorjev in drugih interesnih skupin. Poudarja, da mora biti vsak sistem zunanjega zagotavljanja kakovosti objektivni in neodvisen od revizijskega poklica. Pomembno je, da institucija, pristojna za javni nadzor zagotovi, da so upoštevani ustrezni postopki in pravila, povezani z neodvisnostjo in objektivnostjo osebja, ki opravlja nadzor, vključno z inšpektorji. Institucija, pristojna za javni nadzor, mora vzpostaviti tudi postopke in pravila v zvezi z upravljanjem sistema javnega nadzora (Evropska Komisija, 2008).

Zunanji nadzor nad revidiranjem imenujemo tudi samoregulacija, saj dejansko revizorji izvajajo nadzor nad revizorji. Poznamo dve vrsti zunanjega nadzora, to sta »peer review« in »monitoring«. Pri »peer review« zunanji nadzor izvajajo za to izbrani revizorji pod budnim očesom strokovne institucije, »monitoring« pa izvajajo strokovnjaki, zaposleni v strokovnih institucijah (tak sistem nadzora ima na primer Slovenski inštitut za revizijo) (Šulc, 2006, str. 9).

1.3 Javni nadzor nad revidiranjem

Vsebinsko je javni nadzor nad revidiranjem vrsta zunanjega nadzora nad revidiranjem, ki se zaradi njegovih specifik v literaturi obravnava kot ločena vrsta nadzora nad revidiranjem. Javni nadzor nad revidiranjem je pomemben za zagotavljanje posredovanja resničnih in transparentnih informacij o poslovanju revidirancev s strani revizorjev in revizijskih podjetij. Regulacija javnega nadzora nad revidiranjem dviguje kvaliteto revidiranja, ki je pomembna za javnost, poleg tega pa regulacija vpliva na poslovanje podjetij in pooblaščenih revizorjev. Države in povezane skupnosti, kot je EU, so zato ustanovile nekatere organizacije, katerih primarna naloga je izvajati javni nadzor nad revidiranjem. Z izvedbo nadzora zagotavljajo ustrezno raven kakovosti storitev, ki jih revizijske družbe in revizorji nudijo, in zainteresirani javnosti zagotovijo ustrezne in nezavajajoče informacije glede poslovanja in poslovnih rezultatov.

Ena izmed prvih organizacij za nadzor nad revidiranjem, ustanovljena po škandalih in propadu nekaterih velikih podjetij ob prelomu tisočletja, je ameriški PCAOB, ki je bil ustanovljen z zakonom Sarbanes-Oxley. PCAOB je neprofitna organizacija, ki stremlji k zaščiti interesov investitorjev in javnosti na področju revizijskih poročil, ki morajo biti informativna, transparentna, natančna in neodvisna. Glavna naloga PCAOB je nadzirati pooblaščen revizorje in revizijska podjetja, sprejemati standarde s področja revidiranja in ustrezno kaznovati tiste, ki se zakonov in standardov ne držijo. Cilj PCAOB je predvsem izboljšati kakovost revidiranja, znižati število neustreznih izvedenih revizij ter povečati zaupanje javnosti v finančno poročanje in revizijski poklic. Podobno vlogo institucijam za javni nadzor nad revidiranjem nalaga tudi EU v Direktivi 2006/43/ES in nadaljnje v Direktivi 2014/56/EU.

Na svetovni ravni deluje IFAC, ki združuje več kot 175 institucionalnih članov in sodelavcev iz več kot 130 držav. Znotraj IFAC se je oblikoval Odbor zastopanja javnega interesa (angl. *Public Interest Oversight Board*), ki je zadolžen za nadzor mednarodnih združenj s področja standardov, etike in izobraževanja računovodij in revizorjev. Na ravni EU pa je morala po direktivah in uredbah, ki jih je izdala EU, vsaka od držav članic samostojno določiti oz. ustanoviti institucijo, ki zagotavlja ustrezen javni nadzor nad revidiranjem (t. i. pristojni organ).

Direktiva 2006/43/ES državam članicam nalaga organizacijo sistema javnega nadzora nad zakonitimi revizorji in revizijskimi družbami. Direktiva 2006/43/ES v nadaljevanju priporoča, da sistem javnega nadzora nad zakonitimi revizorji in revizijskimi družbami upravljajo osebe z ustreznim znanjem s področja revidiranja in izvedbe revizij, ki pa niso aktivni revizorji – lahko so bivši revizorji, ali pa te osebe sploh niso bile nikoli neposredno ali posredno povezane z revidiranjem. Zaradi zagotavljanja stalne visoke kakovosti obveznih revizij v EU pristojnim organom držav članic nadalje nalaga medsebojno sodelovanje v postopkih nadzora nad zakonitimi revizorji in revizijskimi družbami (Direktiva 2006/43/ES, št. 157/87).

Direktiva EU 2006/43/ES nadalje določa, da morajo biti vsi zakoniti revizorji in revizijske družbe predmet javnega nadzora. Sistem javnega nadzora skrbi za podeljevanje dovoljenj zakonitim revizorjem in revizijskih družb ter za njihovo registracijo v ustrezne registre. V njegovi pristojnosti je poleg naštetega še sprejem raznih standardov, povezanih z revidiranjem (predvsem etičnih poklicnih standardov in standardov obvladovanja kakovosti), skrbi pa tudi za stalno izobraževanje revizijskega kadra in zagotavljanje kakovosti. V kolikor se pojavi potreba, ima sistem javnega nadzora pristojnost kadarkoli opraviti preiskavo zakonitih revizorjev ali revizijskih družb. V primeru ugotovljenih nepravilnosti in kršitev lahko ustrezno ukrepa, skladno s svojimi zakonsko določenimi pristojnostmi (Direktiva 2006/43/ES, št. 157/87).

Po definiciji Direktive EU 2014/56/EU javni nadzor nad revidiranjem oz. pristojni organ podeljuje dovoljenja za izvajanje revizijskih aktivnosti revizorjem in revizijskim družbam, skrbi za njihovo registracijo v ustrezne registre, sprejema standarde s področja etike in notranjega nadzora kakovosti. Skrbi tudi za stalno izobraževanje revizorjev, ustrezno vzpostavitev oz. regulacijo sistemov za zagotavljanje kakovosti in skladno z zakonskimi določbami in prejetimi prijavami opravlja preiskave ter, kadar je to potrebno, izreče sankcije (Direktiva 2014/56/EU, 32. člen).

Prenovljena direktiva EU definicije javnega nadzora nad revidiranjem bistveno ne spreminja, temveč jo le nekoliko razširi. Skladno z Direktivo EU 2014/56/EU mora biti sistem javnega nadzora nad revidiranjem organiziran pregledno in transparentno, k čemur pripomore z objavo letnih načrtov dela in letnih poročil o opravljenih nadzorih in drugih aktivnostih. Financiranje sistema javnega nadzora nad revidiranjem mora biti transparentno in neodvisno od zakonitih revizorjev ali revizijskih družb, ki so predmet nadzora. Vsaka od držav članic EU imenuje enega ali več pristojnih organov za izvajanje nalog nadzora nad zakonitimi revizorji in revizijskimi družbami, o svoji izbiri pa mora obvestiti Evropsko Komisijo (Direktiva 2014/56/EU, 32. člen).

2 UREDITEV JAVNEGA NADZORA NAD REVIDIRANJEM V EU

Leta 2015 je Združenje Evropskih računovodij (fr. *Fédération des Experts-comptables Européens*, v nadaljevanju FEE) izdalo poročilo o organiziranosti javnega nadzora nad revidiranjem v triindvajsetih državah EU, s katerim je želelo informirati zainteresirano javnost o trenutnem stanju na področju organiziranosti javnega nadzora nad zakonitimi revizorji in revizijskimi družbami v posamezni državi članici. V poročilu je opisano tudi kako so, oz., kako se pričakuje, da bodo na organizacijo javnega nadzora v vsaki od članic vplivale spremembe v evropski zakonodaji s področja revidiranja. Poročilo FEE vključuje triindvajset držav članic (Avstrijo, Belgijo, Bolgarijo, Ciper, Estonijo, Finsko, Francijo, Nemčijo, Madžarsko, Irsko, Italijo, Litvo, Luksemburg, Malto, Nizozemsko, Poljsko, Portugalsko, Romunijo, Slovaško, Slovenijo, Španijo, Švedsko in Združeno kraljestvo Velike Britanije in Severne Irske). Za vsako od obravnavanih držav je v poročilu zapisano, katere institucije so zadolžene za nacionalni javni nadzor, navedena je tudi sestava

posameznih institucij v smislu števila članov in njihove izvolitve, način financiranja institucij ter transparentnost njihovega poročanja.

Poročilo za vsako državo članico vsebuje tudi podatek o aktivnostih, ki jih institucija za javni nadzor izvaja, podatek o tem, katera institucija je odgovorna za postavljanje in implementacijo standardov, za zagotavljanje kakovosti v smislu pregleda zagotavljanja kakovosti in preiskav ter podatek o tem, katere disciplinske ukrepe in sankcije lahko institucija izreče. Glede na to, da se bom v nadaljevanju magistrskega dela osredotočila na štiri članice EU – poleg Slovenije še na Nemčijo, Avstrijo in Luksemburg – sem se tudi pri pregledu poročila FEE usmerila nanje, ugotovitve pa povzemam pri obravnavi vsake od izbranih držav članic v nadaljevanju dela.

Na območju EU javni nadzor nad revidiranjem urejata Direktivi 2006/43/ES in 2014/56/EU.

2.1 Direktiva o obveznih revizijah (2006/43/ES IN 2014/56/EU)

Po Direktivi 2006/43/ES se morajo zakoniti revizorji in revizijske družbe držati najvišjih etičnih standardov, saj delujejo v službi javnega interesa. Skrbeti morajo za visoko kakovost svojega dela, saj se nanjo zanaša širša zainteresirana javnost, poleg tega pa z zagotavljanjem visoke kakovosti izvedenih revizijskih storitev pripomorejo k bolj transparentnim, točnim in učinkovitejšim računovodskim izkazom (Direktiva 2006/43/ES, št. 157/87). Zaradi stalnega razvoja novih standardov in zagotavljanja ustrezne regulative je EU v letu 2014 izdala prenovljeno direktivo s področja revizij.

2.1.1 Razlogi in cilji izdaje direktive

Cilj direktive iz leta 2006 je bil doseči čim višjo možno raven uskladitve zahtev za obvezne revizije na ravni EU (Direktiva 2006/43/ES, št. 157/87). Cilji Direktive 2006/43/ES so bili tudi, da bi vse države članice upoštevale iste mednarodne revizijske standarde, ponovna opredelitev izobrazbe, potrebne za izvedbo izrednih revizij, da bi se opredelila enotna poklicna etika in, da bi sistemi javnega nadzora posameznih držav članic sodelovali med seboj. Namen izdaje nove direktive je bil tudi zagotoviti večjo transparentnost razmerja med zakonitim revizorjem ali revizijsko družbo in revidirancem, kar se doseže z zahtevo po razkritju cen revizij in drugih nerevizijskih storitev, ki jih nudijo zakoniti revizorji ali revizijske družbe (Direktiva 2006/43/ES, št. 157/91).

Direktiva 2006/43/ES razveljavlja nekatere prejšnje direktive, saj ne vključujejo dovolj poglobljene ureditve področja revidiranja in nadzora nad revidiranjem – tekom let so se namreč pojavile drugačne zahteve po regulaciji področja revidiranja in so nekatere prejšnje direktive zastarele. V letu 2014 je EU izdala prenovljeno direktivo s področja revidiranja, Direktivo 2014/56/EU, z namenom nadaljnje uskladitve pogojev na ravni EU, ki jih je določala Direktiva 2006/43/ES. S prenovljeno direktivo je EU želela na ravni skupnosti uskladiti pravila glede neodvisnosti in poklicne etike oseb, ki izvajajo storitve revidiranja,

in s tem zagotoviti boljšo transparentnost zahtev, ki veljajo za te osebe. Posebno pozornost namenja tudi izvajanju javnega nadzora nad osebami, ki izvajajo storitve revidiranja.

Zaradi pomena subjektov v javnem interesu je EU s prenovljeno direktivo želela izboljšati zanesljivost in transparentnost računovodskih izkazov teh subjektov. Zato v Direktivi 2014/56/EU zahteve po nadzoru nad revidiranjem subjektov v javnem interesu obravnava ločeno. Pristojnim organom, ki so jih države članice EU imenovala že skladno z Direktivo 2006/43/ES, oz., ki jih morajo države članice imenovati skladno s prenovljeno direktivo, dodaja nove pristojnosti na področju preiskav in izreka sankcij ter poveča njihovo neodvisnost.

Ob izdaji prenovljene direktive je EU upoštevala tudi dejstvo, da mora zakoniti revizor in revizijska družba revidiranja obravnavati kritično, zato stremi k krepitevi strokovne skrbnosti zakonitih revizorjev in revizijskih družb ter posledičnemu dvigu kakovosti izvedenih revizij. Cilj prenovljene direktive v letu 2014 je bil okrepiti zaupanje vlagateljev v verodostojnost in poštenost računovodskih izkazov, ki jih objavijo podjetja, z nadaljnjim izboljšanjem kakovosti obveznih revizij, ki se izvajajo v EU. Države članice EU so morale prenovljeno direktivo v svojo nacionalno zakonodajo implementirati do 16. junija 2016.

2.1.2 Glavne določbe direktiv 2006/43/ES in 2014/56/EU

Direktiva 2006/43/ES najprej obravnava podelitev dovoljenj za opravljanje revizijskih storitev zakonitim revizorjem in revizijskim družbam. V tem sklopu direktiva določa, da lahko obvezno revizijo izvajajo samo zakoniti revizorji in revizijske družbe, ki so pridobili dovoljenje države članice EU, znotraj katere se obvezna revizija izvaja. Organe, pristojne za podelitev dovoljenj zakonitim revizorjem in revizijskim družbam, imenuje vsaka država članica EU zase. Pristojni organi, določeni znotraj vsake države članice, lahko podelijo dovoljenja le tistim osebam in družbam, ki izpolnjujejo pogoje iz direktive. Dovoljenje za izvajanje obveznih revizij lahko oseba pridobi le, če ima ustrezno stopnjo izobrazbe, ki jo zahteva zakonodaja, če je opravila tečaj teoretičnega usposabljanja, če ima za sabo primerno praktično usposabljanje, opravljen pa mora imeti tudi izpit o strokovni usposobljenosti. Praktično usposabljanje vključuje vsaj tri leta usposabljanja na področju revizije letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov. Ker se standardi na področju obvezne revizije in drugih revizijskih storitev stalno spreminjajo, mora vsak kandidat stalno skrbeti za ustrezno obnavljanje teoretičnih in strokovnih znanj ter ohranjanje vrednot na zahtevano visoki ravni. Za stalno izobraževanje pristojni organi skrbijo z organizacijo seminarjev, konferenc in drugih izobraževanj, neizpolnjevanje zahtev po stalnem izobraževanju pa je predmet sankcij (Direktiva 2006/43/ES, 3-14. člen).

Direktiva 2006/43/ES pomemben del namenja poklicni etiki, neodvisnosti, nepristranskosti, zaupnosti in poslovni skrivnosti. K poklicni etiki morajo biti zavezani vsi zakoniti revizorji in vse revizijske družbe. V okviru spoštovanja etičnih načel mora zakoniti revizor ali revizijska družba skrbeti za svojo neoporečnost, nepristranskost,

potrebno poklicno skrbnost in strokovno usposobljenost. Zahteve po neodvisnosti in nepristranskosti zakoniti revizorji in revizijske družbe izpolnjujejo tako, da se v primeru kakršnega koli posrednega ali neposrednega odnosa, ki bi lahko vplival na neodvisnost, obvezna revizija ne opravi. Posredni ali neposredni odnos vključuje tako finančni kot tudi poslovni ali zaposlitveni odnos. Direktiva predvideva uporabo ustreznih varoval za zmanjšanje nevarnosti v primeru možnosti samopregledovanja, koristoljubja ali drugih nevarnosti, ki bi lahko ogrozile neodvisnost zakonitega revizorja ali revizijskega podjetja. Zakoniti revizor ali revizijska družba mora biti ob ocenjevanju ogroženosti neodvisnosti samokritičen in se v primeru, da so nevarnosti v primerjavi s predvidenimi varovali prevelike, odpovedati izvedbi obvezne revizije. Zakoniti revizor mora ustrezno beležiti vse pomembne zaznane nevarnosti za neodvisnost in morebitna uporabljena varovala (Direktiva 2006/43/ES, 22. člen). Vsi dokumenti in podatki, do katerih v okviru izvedbe obveznih revizij dostopajo zakoniti revizorji in revizijske družbe, morajo biti zaščiteni s pravili in postopki o zaupnosti in poslovni skrivnosti (Direktiva 2006/43/ES, 21-23. člen).

Države članice EU morajo ob izvedbi obveznih revizij vzpostaviti tak sistem, da plačila za revizijske storitve niso pod nobenim zunanjim vplivom. Prav tako ne smejo biti odvisna od zagotavljanja dodatnih storitev in nikakor ne smejo biti odvisna od vrste izdanega revizijskega mnenja (Direktiva 2006/43/ES, 25. člen).

Direktiva 2006/43/ES ureja tudi področje revizijskih standardov in revizijskega poročanja, v okviru katerega morajo zakoniti revizorji in revizijske družbe izvajati obvezne revizije skladno z mednarodnimi revizijskimi standardi, ki jih sprejme Evropska komisija. Dokler tovrstni mednarodni standardi niso sprejeti, lahko države članice EU opravljajo obvezne revizije skladno z nacionalnimi standardi. Direktiva dovoljuje, da države članice EU predpišejo dodatne revizijske postopke ali zahteve, v kolikor to zahteva njihovo nacionalno pravo. Morebitni dodatni postopki morajo biti skladni z zahtevami Direktive 2006/43/ES, pred njihovim sprejetjem pa morajo države članice o predvidenih dodatnih postopkih obvestiti Evropsko komisijo in ostale države članice. V poglavju revizijski standardi in revizijsko poročanje direktiva določa tudi, da je pri izvedbi obveznih revizij konsolidiranih računovodskih izkazov za končna revizijska poročila odgovoren revizor skupine. V povezavi z revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov pripravlja dokumentacijo o izvedbi pregleda, ki jo mora pripravljati in hraniti v taki obliki, da jo lahko uporabi tudi sistem javnega nadzora nad revidiranjem oz. pristojni organ posamezne države članice ob izvedbi nadzora nad njim. Po končani obvezni reviziji zakoniti revizor izda revizijsko poročilo in ga v imenu revizijske družbe, v okviru katere deluje, tudi podpiše (Direktiva 2006/43/ES, 26-28. člen).

Vsi revizorji in revizijske družbe morajo delovati v skladu s sistemom zagotavljanja kakovosti, ki mora biti neodvisen od zakonitih revizorjev in revizijskih družb, nad katerimi se izvaja nadzor, tako z vidika organizacije kot tudi z vidika financiranja. Za izvedbo nadzora sistemov zagotavljanja kakovosti se izbere osebe z ustrezno strokovno izobrazbo

in izkušnjami z izvedbo obveznih revizij. Pomembno je tudi, da je izvajalec nadzora neodvisen od zakonitega revizorja ali revizijske družbe, pri kateri pregleduje sistem zagotavljanja kakovosti. V okviru izvedbe nadzora nad sistemom zagotavljanja kakovosti nadzornik pregleduje posamezne revizijske arhive, ocenjuje skladnost s standardi revidiranja, ocenjuje izpolnjevanje zahteve po neodvisnosti ter učinkovitost porabljenih sredstev. Poleg tega preverja še cene posameznih revizijskih storitev, ki jih zakoniti revizor ali revizijska družba zaračunavata, ter delovanje sistema notranjega obvladovanja kakovosti pri pregledu revizijskih družb (Direktiva 2006/43/ES, 29. člen). V skladu z direktivo mora biti pregled zagotavljanja kakovosti opravljen na vsakih šest let, skupni rezultati pa so javno objavljeni enkrat letno.

Direktiva 2006/43/ES predvideva tudi uvedbo sistema preiskav in kazni z namenom preprečevanja opravljanja obvezne revizije v nasprotju s standardi. Države članice morajo za primer izvedbe obveznih revizij v nasprotju s predpisi določiti kazni, ki so že same po sebi odvračilne. Kazni morajo biti določene sorazmerno glede na razsežnost kršitve, lahko pa vključujejo tudi odvzem dovoljenja za opravljanje revizijskih storitev (Direktiva 2006/43/ES, 30. člen).

Direktiva 2014/56/EU spreminja nekatere določbe Direktive 2006/43/ES in jim dodaja nove določbe. Ena izmed določb, ki jih dodaja, ureja delovanje revizijske družbe z veljavnim dovoljenjem za opravljanje obveznih revizij, pridobljenim v katerikoli državi članici EU, v smislu njenega opravljanja obveznih revizij v drugih državah članicah EU. V primeru, da zakoniti revizorji ali revizijske družbe dovoljenje za opravljanje obveznih revizij pridobijo v drugi državi članici, mora le-ta poskrbeti za registracijo v ustrezne registre (Direktiva 2014/56/EU, 3. člen).

Dopolnjuje tudi določila s področja poklicne etike in poklicne nezaupljivosti. Določa, da je potrebno za izboljšanje kakovosti revizije okrepiti strokovno skrbnost zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij. Le-ti morajo glede na pretekle izkušnje v zvezi s poštenostjo in integriteto vodstva revidiranega subjekta predvideti tudi možnost obstoja bistvenih napačnih navedb zaradi napak ali prevar. V direktivi je izpostavljena poklicna nezaupljivost, ki pomeni, da mora zakoniti revizor posebno pozornost nameniti kakršnimkoli znakom obstoja napačnih navedb. To je pomembno predvsem pri pregledovanju dokumentacije v zvezi z izkazom poštenih vrednosti, oslabitvami, rezervacijami in napovedanimi prihodnjimi denarnimi tokovi (Direktiva 2014/56/EU, 21. člen). Svojo pozornost pri uresničevanju poklicne nezaupljivosti tako usmerja predvsem na zadeve, ki lahko pomembno vplivajo na nadaljnje poslovanje podjetja, in bi jih zato vodstvo lahko prikazalo z nerealnimi, napihnjenimi vrednostmi.

Podobno kot Direktiva 2006/43/ES tudi Direktiva 2014/56/EU pripisuje velik pomen neodvisnosti revizorjev in revizijskih družb od revidirancev. V okviru zadoščanja zahtevi po neodvisnosti zakoniti revizor ali revizijska družba ne smeta izvajati revizijskih poslov, če obstaja nevarnost, da je ogrožena njuna neodvisnost. Morebitne situacije in dogodke, ki

bi lahko ogrozili neodvisnost revizorja ali revizijske družbe, morata ocenjevati pri vsaki morebitni spremembi v lastniški strukturi in morebitnih spremembah na vodilnih funkcijah pri revidiranju in v primeru, da ugotovita, da je neodvisnost ogrožena, sprejeti ustrezne ukrepe.

V direktivi je dodan člen, ki ureja zaposlovanje nekdanjih zakonitih revizorjev pri subjektih, ki so bili predmet njihovega nadzora. Direktiva določa, da mora med prenehanjem funkcije zakonitega revizorja in nastopom vodstvenega položaja ali položaja člana revizijske komisije oz. njej podobnega organa in člana uprave ali nadzornega sveta, preteči vsaj dve leti. Poleg omejitve zaposlitve zakonitega revizorja v revidiranem subjektu direktiva omeji tudi zaposlitev vseh ostalih sodelujočih pri reviziji, in sicer na eno leto po končanem neposrednem sodelovanju pri obveznih revizijah. Direktiva v nadaljevanju ureja pripravo na obvezno revizijo in oceno nevarnosti za revizorjevo neodvisnost. V zvezi s pripravo na obvezno revizijo direktiva določa, da mora zakoniti revizor pred sprejemom ali nadaljevanjem obvezne revizije kritično oceniti, ali izpolnjuje vse zahteve direktive, ali v zvezi z revizijskim poslom obstajajo kakršnekoli nevarnosti, ki bi lahko ogrozile njegovo neodvisnost, ter, ali ima ustrezno usposobljen kader za izvedbo revizije. Poleg tega je pomembno, da preveri, ali ima na voljo dovolj sredstev za izvedbo posla, ključno pa je, da ima zakoniti revizor, ki nastopa kot ključni revizijski partner pri posameznem poslu, ustrezno dovoljenje za izvajanje obveznih revizij (Direktiva 2014/56/EU, 22. člen).

Direktiva 2014/56/EU ureja tudi notranjo organizacijo revizijskih družb. Določa, da morajo revizijske družbe oblikovati pravila in ustrezne postopke, ki preprečijo kakršenkoli poseg lastnikov, delničarjev ali članov upravnih in nadzornih organov v izvedbo obvezne revizije. Ti postopki morajo varovati neodvisnost in strokovnost zakonitega revizorja. Poleg tega mora zakoniti revizor ali revizijska družba oblikovati zanesljive in kakovostne upravne in računovodske postopke, ustrezne mehanizme notranjega zagotavljanja kakovosti ter ustrezne postopke za oceno tveganj. Poskrbeti mora tudi za ustrezno zaščito in nadzor nad sistemi za obdelavo informacij ter vzpostaviti učinkovit sistem notranjega obvladovanja kakovosti, ki mora vključevati vsaj pravila in postopke za izvajanje obveznih revizij. Sistem obvladovanja kakovosti mora vključevati tudi usposabljanja, nadzor in pregled dejavnosti zaposlenih in organizacijo strukture posameznega revizijskega spisa (Direktiva 2014/56/EU, 22-24. člen). Direktiva EU se tako poleg zagotavljanja neodvisnosti revizorjev močno osredotoča tudi na vzpostavitev sistemov notranjega obvladovanja kakovosti tako, da določa, kakšne politike in postopke mora revizor oz. revizijska družba vzpostaviti ter tudi samo organizacijo dela revizorja in revizijske družbe.

V Direktivi 2014/56/EU je podrobneje opredeljeno sankcioniranje kršitev pravil revidiranja. Države članice EU morajo zagotoviti pristojnim organom pristojnosti, da sprejmejo ali uvedejo upravne ukrepe, kot je uradno obvestilo, ki zahteva prenehanje z nekim ravnanjem, javna izjava z navedbo odgovorne osebe in narave kršitve. Pristojni organ lahko tudi začasno prepove izvajanje obveznih revizij in podpisovanje revizijskih

poročil za obdobje, ki ne sme biti daljše od treh let. Začasno lahko prepove tudi izvajanje določenih vodilnih funkcij in naloži upravno denarno kazen. Pri sprejemu oz. uvedbi sankcij morajo pristojni organi upoštevati resnost in trajanje kršitve, stopnjo odgovornosti odgovorne osebe, raven sodelovanja odgovorne osebe s pristojnim organom ter prejšnje kršitve odgovorne osebe. Podrobnosti vsake upravne kazni mora pristojni organ objaviti na uradnem spletnem mestu. Direktiva državam članicam nalaga tudi vzpostavitev mehanizmov, ki spodbujajo poročanje pristojnim organom o kršitvah. Ti mehanizmi morajo vključevati vsaj posebne postopke za prejem poročil o kršitvah, varstvo podatkov o osebi, ki prijavi kršitve, in varstvo podatkov o osebi, ki je kršitve osumljena. Vzpostaviti morajo tudi ustrezne postopke za zagotavljanje pravice obtoženega do obrambe in zaslišanja pred sprejetjem odločitve ter pravice do učinkovitega pravnega sredstva pred sodiščem zoper odločitev ali ukrep (Direktiva 2014/56/EU, 30. člen).

2.1.3 Pristojni organ

Direktiva 2006/43/ES definira pristojni organ kot entiteto, določeno z zakonodajo, ki je pooblaščen za pravno ureditev ter za nadzor zakonitih revizorjev in revizijskih družb. Direktiva določa, da morajo države članice imenovati enega ali več pristojnih organov za izvajanje nalog, ki jih direktiva predvideva, organizirani pa morajo biti tako, da se izognejo navzkrižju interesov. V posameznih primerih, ki jih določa direktiva, so pristojni organi dolžni sodelovali s pristojnimi organi drugih držav članic. Do medsebojnega sodelovanja v preiskavah in izmenjave podatkov prihaja predvsem pri preiskavah izvedbe obveznih revizij. Pri medsebojnem sodelovanju s pristojnimi organi drugih držav članic so se vpleteni dolžni držati načela varovanja poslovne skrivnosti, pridobljene podatke pa lahko uporabijo izključno za učinkovito opravljanje svojega dela, kakor ga določa Direktiva 2006/43/ES (Direktiva 2006/43/ES, 36. člen).

Direktivo 2006/43/ES dopolni, a ne spreminja, Uredba (EU) št. 537/2014 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa in razveljavitvi Sklepa Komisije 2005/909/ES (Ur.l. EU, št. 158/77, v nadaljevanju Uredba 537/2014). Uredba 537/2014 določa, da morajo pristojni organi, v primeru da država članica ne imenuje samo enega, imeti jasno dodeljene naloge, ki jih izvajajo. Pristojni organi sicer lahko pooblastijo nek drug organ, da opravlja nekatere njihove naloge, vendar pa te naloge ne smejo vključevati sistema za zagotavljanje kakovosti ter preiskav ali sankcij v zvezi z njim (Uredba 537/2014, 21. člen).

Poleg tega Uredba 537/2014 določa, da morajo biti pristojni organi neodvisni, svoja preiskovalna in nadzorna pooblastila pa morajo izvajati neposredno, z medsebojnim sodelovanjem z drugimi organi ali pa tako, da vložijo zahtevek pri pravosodnih organih, pristojnih za ustrezno področje. Uredba 537/2014 nalaga državam članicam, da pristojnim organom dodelijo pooblastila za dostop do kopij podatkov in dokumentacije v zvezi z obveznimi revizijami, ki jih preiskujejo, izvajanje inšpekcijskih pregledov na kraju izvedbe revizije, predložitve določenih zadev v kazenski pregon ter dodelijo pooblastila za sprejem

ustreznih upravnih ukrepov in določitev sankcij, skladno z Direktivo 2006/43/ES (Uredba 537/2014, 23. člen).

Uredba 537/2014 določa, da morajo pristojni organi vzpostaviti sistem za zagotavljanje kakovosti revizij in v okviru le-tega izvajati inšpekcijske preglede za zagotavljanje kakovosti zakonitih revizorjev in revizijskih družb na podlagi analize tveganja. Skladno z Uredbo 534/2014 inšpekcijski pregledi vključujejo oceno sistema notranjega obvladovanja kakovosti, pregled njegove učinkovitosti in oceno vsebine najnovejšega letnega poročila o preglednosti. Poleg zgoraj naštetega morajo pristojni organi zagotoviti transparentnost svojega delovanja in objavljati letna poročila o izvedenih dejavnostih v posameznem letu, letne delovne programe ter poročila o rezultatih sistema zagotavljanja kakovosti (Uredba 537/2014, 26. člen).

Direktiva 2014/56/EU, ki je stopila v veljavo skupaj z Uredbo 537/2014, določa, da morajo države članice imenovati en sam organ, ki je dokončno odgovoren za izvajanje nalog, ki jih direktiva določa, o svojem imenovanju pa morajo obvestiti Evropsko komisijo. Skladno z direktivo lahko pristojni organi prenesejo svoje naloge na druge organe, ki jih pooblastijo za izvedbo le-teh, kar določa tudi Uredba 537/2014 (Direktiva 2014/56/EU, 30. člen; Uredba 537/2014, 24. člen). Financiranje pristojnih organov mora biti skladno z direktivo popolnoma neodvisno od vpliva zakonitih revizorjev in revizijskih družb.

Prenovljena direktiva pristojnim organom dodatno naloži sodelovanje s CEAOB, ki nadomesti EGAOB. Vsi pristojni organi so dolžni CEAOB posredovati informacije o vseh izrečenih sankcijah, ki jih CEAOB objavi v svojem letnem poročilu (Direktiva 2014/56/EU, 30. člen).

2.1.4 Javni nadzor nad revizorji in revizijskimi podjetji

Po Direktivi 2006/43/ES morajo države članice organizirati učinkovit sistem javnega nadzora nad zakonitimi revizorji in revizijskimi družbami, pri čemer so vsi zakoniti revizorji in revizijska podjetja predmet javnega nadzora (Direktiva 2006/43/ES, 32. člen).

Direktiva določa, da morajo sistem javnega nadzora nad revidiranjem upravljati osebe z ustreznim znanjem s področja revidiranja in izvedbe obveznih revizij, ki pa niso aktivni revizorji. Osebe, vključene v upravljanje sistema javnega nadzora, so izbrane v skladu z neodvisnim in preglednim postopkom imenovanja. Sistem javnega nadzora nad revidiranjem, ne glede na to, ali te pristojnosti prenese na kakšen drug organ, odgovarja za podeljevanje dovoljenj in registracijo zakonitih revizorjev in revizijskih družb, sprejema standarde in skrbi za stalno izobraževanje in obnavljanje znanj zakonitih revizorjev z organizacijo seminarjev, konferenc itd. Nosi tudi končno odgovornost za nadzor nad sistemi zagotavljanja kakovosti, preiskav in disciplinskimi sistemi. Sistem javnega nadzora lahko po potrebi opravi preiskave zakonitih revizorjev in revizijskih družb ter v primeru ugotovljenih kršitev oz. nepravilnosti ustrezno ukrepa (Direktiva 2006/43/ES, 32. člen).

Sistem javnega nadzora mora objavljati letne načrte dela in poročila o delu. Direktiva določa tudi, da mora biti sistem javnega nadzora financiran neodvisno od vpliva zakonitih revizorjev ali revizijskih družb. Vsaka država članica mora pripraviti takšne predpise v zvezi s sistemi javnega nadzora, da jim je omogočeno učinkovito sodelovanje na ravni EU. Vsaka od držav članic mora oblikovati posebno organizacijo, odgovorno za sodelovanje z ostalimi članicami EU (Direktiva 2006/43/ES, 32-33. člen).

V roku treh mesecev po koncu vsakega poslovnega leta morajo zakoniti revizorji in revizijske družbe na svojih spletnih mestih objaviti pregledna letna poročila. Takšno letno poročilo mora, skladno z Direktivo 2006/43/ES, vključevati podatke o pravni obliki in strukturi lastništva revizijske družbe, podatke o upravni strukturi ter podatke o sistemu notranjega obvladovanja kakovosti. Poleg tega mora poročilo vsebovati tudi podatke o zadnjem opravljenem pregledu zagotavljanja kakovosti in podatke o subjektih javnega interesa, pri katerih je v zadnjem letu opravila obvezno revizijo. Skladno z določili v zvezi z zagotavljanjem neodvisnosti mora zakoniti revizor ali revizijska družba v svoje poročilo vključiti tudi izjavo o postopkih zagotavljanja neodvisnosti skupaj s potrdilom o opravljenem notranjem pregledu izpolnjevanja zahtev po neodvisnosti in izjavo, ki potrjuje, da revizijska družba skrbi za stalno izobraževanje svojih zaposlenih. Poleg prej navedenih informacij mora poročilo vsebovati tudi podatke o skupnem prometu v posameznem letu, ki je razdeljen na prejeta plačila v zvezi z izvedbo obveznih revizij in na prejeta plačila v zvezi z ostalimi svetovalnimi storitvami, ki jih revizijska družba opravlja, a niso neposredno povezane z izvedbo obvezne revizije. Ob finančnih podatkih mora objaviti tudi osnove za prejemke partnerjev. Pregledno poročilo, ki mora vsebovati zgornje informacije, podpiše zakoniti revizor ali revizijska družba (Direktiva 2006/43/ES, 40. člen).

Direktiva 2014/56/EU na področju javnega nadzora nad revidiranjem bistveno ne spreminja določb Direktive 2006/43/ES. Po spremenjeni direktivi mora država članica EU določiti pristojni organ, ki je odgovoren za javni nadzor nad zakonitimi revizorji in revizijskimi družbami. Kot dodatek k prejšnji nova direktiva navaja, da bi bilo treba pristojnim organom omogočiti, da v primeru kršitev izrečejo denarne kazni. Predvidene sankcije, ki jih lahko izrečejo pristojni organi v primeru kršitev, morajo biti odvračilne narave.

Za omogočanje večje preglednosti nadzora nad revizorji in za omogočanje večje odgovornosti morajo po prenovljeni direktivi države članice EU imenovati samo en organ, odgovoren za javni nadzor zakonitih revizorjev in revizijskih družb. Ta organ morajo voditi osebe, ki niso aktivni revizorji, neodvisne in pregledne postopke za njihovo izbiro pa morajo vzpostaviti države članice.

2.2 Združenja institucij javnega nadzora nad revidiranjem

V EU in drugje po svetu so se po objavi novih direktiv in ustanovitvi organizacij za nadzor nad revidiranjem pojavila združenja institucij javnega nadzora nad revidiranjem. V EU se je to združenje do sredine junija 2016 imenovalo EGAOB, ki ga je ustanovila Evropska komisija v letu 2005. Njegova naloga je bila zagotavljati učinkovito koordinacijo in sodelovanje med novimi sistemi nadzora nad revidiranjem znotraj EU. Razlog za ustanovitev EGAOB je tičal v korenitih spremembah regulative revizijskega poklica tako v EU kot na svetovni ravni. EGAOB je med svojim delovanjem pripravljala strokovna stališča, ki so Evropski komisiji služila kot pomoč in podpora pri predlogih za implementacijo mednarodnih računovodskih standardov revidiranja v EU, skrbel je za zagotavljanje kakovosti revizorjev in revizijskih družb, sodeloval pri spodbujanju sodelovanja nadzornih institucij držav članic EU z istovrstnimi organi drugih držav ter skrbel za čezmejni inšpekcijski nadzor (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2014).

EGAOB so sestavljali predstavniki oz. nadzorne institucije s področja revidiranja iz vsake države članice EU in tudi EEA (Norveška, Lihtenštajn in Islandija), med njimi pa je bila tudi slovenska Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. Aktivnosti EGAOB so bile osredotočene na spodbujanje sodelovanja med nadzornimi sistemi držav članic in medsebojno izmenjavo dobrih praks na področju omenjenih nadzornih sistemov ter na sodelovanje pri ocenjevanju in pripravi mednarodnih revizijskih standardov.

V letu 2016 je skladno s spremembami zakonodaje tudi Evropska komisija ustanovila novo združenje za sodelovanje nacionalnih organov za nadzor nad revidiranjem na ravni EU, CEAOB, ki je nadomestil EGAOB. Po ustanovitvi CEAOB se je vanj integrirala tudi Evropska skupina za inšpekcijski nadzor (angl. *European Audit Inspection Group*, v nadaljevanju EAIG), ki je do ustanovitve CEAOB delovala kot samostojno združenje. Glavni namen EAIG je bil spodbujanje sodelovanja in osveščanja o pomembnih vprašanjih s področja inšpekcij.

S svojim delovanjem je CEAOB pričel 17. junija 2016, to je z dnem, ko so morale države članice EU v svojo nacionalno zakonodajo implementirati novo direktivo in uredbo EU. CEAOB prispeva k učinkoviti in konsistentni implementaciji nove zakonodaje s področja revidiranja. Sestavlja ga osemindvajset nadzornih institucij iz vsake od članic EU ter že omenjene tri iz EEA. Glavna naloga CEAOB je v luči nove direktive in uredbe EU prispevati k izmenjavi informacij in znanj v zvezi z implementacijo nove zakonodaje ter v zvezi s tem svetovati Evropski komisiji in na njeno zahtevo tudi drugim organom. CEAOB sodeluje pri tehničnem pregledu mednarodnih revizijskih standardov, kakor tudi pri samem procesu njihovega oblikovanja. CEAOB je financiran s strani Evropske komisije, skladno z regulativo in finančnimi pravili v zvezi z razporeditvijo proračuna EU.

Kot glavna strateška cilja si je CEAOB zadal izboljšanje kakovosti revidiranja in izboljšanje zaupanja v revizijsko stroko. Za lažje doseganje zastavljenih ciljev izvaja

aktivnosti, o katerih poroča v letnih poročilih in načrtih za prihodnje leto. K lažjemu doseganju zastavljenih ciljev prispeva pet podskupin znotraj CEAOB. Te podskupine so podskupina za inšpekcije oz. nadzore, podskupina za mednarodne standarde notranjega revidiranja in etične standarde, podskupina za izvrševanje oz. za preiskave in sankcije, podskupina za spremljanje trga (njegove konkurenčnosti) in podskupina za mednarodno enakost in primerljivost (CEAOB, 2016).

Tretja velika skupina, v katero se združujejo institucije za javni nadzor nad revidiranjem iz držav EU, je Mednarodni forum neodvisnih revizijskih regulatorjev (angl. *The International Forum of Independent Audit Regulators*, v nadaljevanju IFIAR). Primarni cilj IFIAR je služiti javnemu interesu in prispevati k izboljšanju kvalitete revidiranja na svetovni ravni. Deluje kot posrednik znanja in izkušenj s področja revidiranja, spodbuja mednarodno sodelovanje na področju regulative nadzora nad revidiranjem ter skrbi za dialog z drugimi mednarodnimi organizacijami z interesom za doseganje visoke kakovosti opravljanja revizij (About IFIAR, 2017).

Znotraj IFIAR deluje šest delovnih skupin, od katerih vsaka obravnava svoje področje delovanja revizijskih regulatorjev. Ta področja so inšpekcije, izvrševanje, mednarodno sodelovanje nadzornih organov, komunikacija z vlagatelji in drugimi interesnimi skupinami, oblikovanje standardov in sodelovanje s šestimi največjimi revizijskimi družbami na svetu. Združenje IFIAR je bilo ustanovljeno septembra 2006 v Parizu in ima trenutno 52 institucionalnih članov (About IFIAR, 2017).

IFIAR je v zadnjem desetletju postal vodilna organizacija na področju zagotavljanja kakovosti revidiranja. Vsako leto organizira srečanje članov, na katerem razpravljajo o regulatornih vprašanjih, izzivih v povezavi z revizijskim poklicem ter strateških pristopih k kakovosti revidiranja. V letu 2016 se je srečanja IFIAR udeležila tudi slovenska Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. IFIAR organizira tudi delavnice, ki so usmerjene v postopke in izzive, s katerimi se srečujejo njeni člani, z namenom odkrivanja najboljših poslovnih in strokovnih praks na področju nadzora nad revidiranjem. Delavnice spodbujajo konsistentnost med regulatorji in dialog med člani, s katerim bi se lahko na globalni ravni poenotil sistem nadzora nad revizijskimi družbami (About IFIAR, 2017).

3 JAVNI NADZOR NAD REVIDIRANJEM V IZBRANIH DRŽAVAH EU

Skladno z direktivo EU mora vsaka država članica oblikovati en odgovoren organ za javni nadzor nad revidiranjem, ki izvaja naloge v skladu z evropsko zakonodajo. Članice morajo svojo zakonodajo prilagoditi in implementirati ustrezne direktive skladno z določili EU, pri čemer imajo do neke mere proste roke. Tako npr. države nimajo nujno samo ene institucije za javni nadzor nad revidiranjem, ampak so naloge nadzora lahko razdeljene med dve ali več. Vse države članice EU so morale spremembe po Direktivi 2014/56/EU v svojo

zakonodajo implementirati do 16. junija 2016, nova določila pa so morala stopiti v veljavo s 17. junijem 2016.

3.1 Nemčija

3.1.1 Zakonska podlaga javnega nadzora nad revidiranjem

Pravice, obveznosti, sestavo in metode delovanja organov javnega nadzora nad revidiranjem v osnovi določa 66.a člen Zakona o pooblaščenih revizorjih (nem. *Wirtschaftsprüferordnung*). Zakon o pooblaščenih revizorjih določa glavne poklicne naloge zakonitih revizorjev, kot sta izvedba temeljitih preiskav, še posebej tistih, ki vključujejo revidiranje letnih računovodskih izkazov podjetij, in izdaja revizorjevega mnenja na računovodske izkaze. V četrtem členu ta zakon ustanavlja Zbornico pooblaščenih revizorjev oz. WPK, ki je neposredni administrativni organ na področju določanja, licenciranja, registracije, disciplinskega nadzora in zagotavljanja kvalitete delovanja zakonitih revizorjev in revizijskih družb. WPK lahko skladno z zakonom, ki jo ustanavlja, ustanovi regionalne podružnice. Zakon o pooblaščenih revizorjih je v Nemčiji ustanovil tudi Komisijo za nadzor nad revizorji oz. APAK.

APAK je prenehal z delovanjem 16. junija 2016, njegove naloge pa je s spremembo zakona o nadzoru nad revidiranjem (nem. *Abschlussprüferaufsichtsgesetz*) prevzel APAS, ki deluje znotraj Nemškega zveznega urada za gospodarstvo in kontrolo izvoza (nem. *Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle*).

Uredbo EU je nemška vlada v svojo zakonodajo prenesla z dvema zakonoma, zakonom o nadzoru nad revidiranjem in zakonom o revidiranju (nem. *Abschlussprüferaufsichtsgesetz*, v nadaljevanju: AReG). Najpomembnejša sprememba, ki jo uvede AReG, je obvezna rotacija zunanjih revizorjev po desetih letih izvajanja revizij v podjetjih javnega interesa. Dodaja tudi določilo, da lahko revizor nudi revidirancem svetovalne storitve, razen v primeru revidiranja subjektov javnega interesa, če bi se zaradi njihovega svetovanja znižali državni prihodki iz naslova davkov ali pa bi se velik del dobička prenesel na tuje račune. Poleg tega določa nekatere dodatne informacije, ki jih mora revizor vključiti v poročilo ob koncu izvedene revizije. Vključiti mora med drugim tudi pomembna vprašanja in ovire, ki so se pojavile ob izvajanju revizije, ter informacije o morebitnih nerevizijskih storitvah, ki jih je opravil za stranko.

3.1.2 Organi javnega nadzora nad revidiranjem, njihove naloge in pristojnosti

Področje nadzora nad revidiranjem v Nemčiji je sestavljeno iz dveh področij. Prvo področje predstavlja nacionalni organ za javni nadzor. Ta organ je bil do nedavnega APAK. Drugo področje pa je usmerjeno v sam revizijski poklic in njegovo regulacijo. To področje predstavljata Inštitut za revizijo (nem. *Institut der Wirtschaftsprüfer*, v nadaljevanju IDW) in WPK. WPK in APAK se pri svojem delovanju in nalogah pokrivata

in dopolnjujeta, saj APAK v osnovi opravlja enake naloge kot WPK, le da so njegove naloge osredotočene na subjekte javnega interesa.

Javni nadzor nad revidiranjem je v Nemčiji do junija 2016 izvajal APAK. Ta je bil ustanovljen decembra 2004 z zakonom, ki ureja nadzor nad revidiranjem, z namenom izboljšanja kvalitete revizij, ureja pa tudi neodvisnost in celovitost revizijskega poklica. Z revizijsko reformo so APAK ukinili. Naloge nadzora od 17. junija 2016 opravlja APAS, ki deluje znotraj Nemškega zveznega urada za gospodarstvo in kontrolo izvoza. Predstavlja šesti oddelek tega zveznega urada, odgovoren pa je za nadzor nad WPK ter za nadzor nad pooblaščenimi revizorji in revizijskimi družbami, ki izvajajo revizije subjektov v javnem interesu. Skupno zvezni urad zaposluje približno 850 ljudi. APAS je sestavljen iz dveh pododdelkov, pododdelka za preiskave in nadzor kakovosti ter pododdelka za strokovni nadzor in spremljanje trga (APAS, 2017). Naloge APAS se glede na naloge, ki jih je opravljal APAK, niso bistveno spremenile, je pa APAS prevzel tudi nekatere naloge WPK. V nadaljevanju zato opisujem APAK in njegove naloge, kljub temu da APAK več ne deluje, ter naloge WPK.

Vsi zakoniti revizorji in revizijska podjetja v Nemčiji se morajo obvezno včlaniti v WPK, ki jo nadzoruje APAK. Pred ustanovitvijo APAK se je nadzor nad revidiranjem izvajal na državni ravni, in sicer s strani Nemškega zveznega ministrstva za gospodarstvo in tehnologijo (nem. *Bundesministerium für Wirtschaft und Energie*, v nadaljevanju BMWi), ki od ustanovitve APAK nadzoruje tudi le-to. APAK sestavlja vsaj šest in največ deset članov, ki jih določi ministrstvo za gospodarstvo in energijo, pri čemer člani že vsaj pet let pred imenovanjem ne smejo biti aktivni revizorji. Člane APAK določi BMWi, vsakega za obdobje štirih let. Znotraj APAK člani sami določijo predsednika in namestnika predsednika.

APAK je neodvisen od aktivnih revizorjev in revizijskih družb in le-ti nanj nikakor ne smejo vplivati. APAK nadzoruje WPK tudi z vidika izpolnjevanja svojih zakonskih obveznosti, preverja ustreznost strokovnih izpitov za poklic revizorja in izpitov za preverjanje ustreznosti revizorjev iz drugih držav članic, preverja ustreznost podeljevanja licenc računovodjem in revizijskim družbam ter preverja izvajanje preklicev obstoječih licenc. APAK lahko tudi zahteva, da mu WPK poroča o posameznih zadevah s področja nadzora, določa pravila izvedbe postopkov, njihovo implementacijo in upoštevanje. Za slednje potrebuje odobritev s strani BMWi. Preverja tudi ustreznost in celovitost registracije revizorjev in revizijskih podjetij v ustrezne registre, nadzira disciplinske ukrepe in njihovo ustreznost, ustreznost sistema zunanega zagotavljanja kakovosti ter nadzoruje adaptacijo poklicnih pravil in zakonodaje. Vse stroške, ki jih ima APAK, krije WPK iz prispevkov revizorjev in revizijskih družb (APAK, 2016).

APAK skladno z evropsko zakonodajo sodeluje z institucijami za javni nadzor iz drugih držav EU in tudi z mednarodnimi združenji, kot je PCAOB. V primeru neupoštevanja etičnih in poklicnih zahtev zakonitega revizorja ali revizijskega podjetja se jim izrečejo

ustrezni disciplinski ukrepi, ki skladno z zakonom vključujejo globo do višine 500.000 evrov, prepoved izvajanja določenih aktivnosti za čas od enega do petih let, prepoved opravljanja poklica revizorja za obdobje od enega do petih let ali pa dokončno izključitev iz opravljanja poklica. Vsi prej omenjeni ukrepi so lahko izrečeni hkrati.

Skladno z zakonom mora APAK vsako leto objaviti delovni načrt in letno poročilo za preteklo poslovno leto. APAK zagotavlja transparentnost svojega delovanja in poslovanja tako, da informacije o svojem poslovanju in izvedenih nadzorih ter rezultate svojih aktivnosti objavlja na svoji spletni strani in v letnem poročilu.

Javni nadzor nad revidiranjem je v Nemčiji v celoti financiran s strani nadzorovanih revizorjev in revizijskih družb, katerih prispevki so zakonsko določeni glede na dejavnost, ki jo opravljajo. Tisti revizorji in revizijske družbe, ki revidirajo subjekte javnega interesa, imajo določen še dodatni prispevek glede na število subjektov javnega interesa, ki jih revidirajo, ter posledično glede na število pobranih pristojbin iz tega naslova. Dodatni prispevek izhaja iz dejstva, da so subjekti javnega interesa predmet posebnega nadzornega programa. Po podatkih poročila FEE so nemški revizorji in revizijske družbe za delovanje APAK v letu 2015 namenili 6.305.000 evrov.

S 17. junijem 2016 je APAK prenehal z delovanjem. Nadomestil ga je APAS, ki je bil ustanovljen po Direktivi 2014/56/EU in Uredbi 537/2014. APAS je v letu 2016 postal tudi član IFIAR, katerega član je bil že njegov predhodnik APAK. V svojem javno dostopnem profilu IFIAR (IFIAR, 2017) je APAS med svoje ključne naloge vključil nadzor nad revizorji in revizijskimi družbami, ki revidirajo subjekte javnega interesa, nadzor nad izvedbo preiskav in sankcij v zvezi z revizijami subjektov v javnem interesu ter nadzor nad WPK.

APAS ima dokončno odgovornost in moč odločanja v zvezi z določenimi nalogami, ki jih WPK opravlja (podeljevanje licenc zakonitim revizorjem in revizijskim podjetjem, podeljevanje licenc računovodjem, odvzem licenc, registracija računovodij in revizijskih podjetij, disciplinski nadzor ter zunanje zagotavljanje kakovosti). Poleg teh nalog mora obvezno podati mnenje glede kakršnekoli spremembe poklicnih pravil v zvezi z etiko in kontrolo kakovosti, ki jih predlaga WPK, spremljati kakovost trga za zagotavljanje storitev obveznih revizij subjektov javnega interesa skladno s 27. členom Uredbe 537/2014 ter sodelovati z ustreznimi tujimi organi in institucijami v morebitnih postopkih čezmejnega nadzora. APAS lahko pridobiva nasvete in podporo s strani svetovalnega odbora v zvezi s posameznimi primeri izvajanja nadzora, vendar pa svetovalni odbor ni vpleten v proces sprejemanja odločitev – njegova funkcija je zgolj svetovalna (APAS, 2017).

APAS se financira v največji meri iz pristojbin, zaračunanih za preglede. Te pristojbine predstavljajo približno 70 % sredstev, preostalih 30 % prispeva državni proračun. Ker je APAS del Nemškega zveznega urada za gospodarstvo in kontrolo izvoza, je njegov proračun odobren direktno s strani nemškega parlamenta. S tem se zagotovi, da je

financiranje delovanja APAS neodvisno od vplivov revizijskega poklica in revizorjev (IFIAR, 2017).

V svojem načrtu dela za leto 2017 APAS kot enega glavnih področij svojega dela izpostavlja inšpekcijske nadzore, v okviru katerih bo ocenil strukturo in prakso notranjih sistemov zagotavljanja kakovosti, učinkovitost notranjih sistemov zagotavljanja kakovosti in vsebino zadnjih letnih poročil. Izvajal bo tudi disciplinski nadzor nad revizijskim poklicem, nadzor nad WPK v okviru svojih pristojnosti, spremljal revizijski trg ter sodeloval z institucijami iz drugih držav EU (APAS, 2017).

Kot že prej omenjeno, je združenje, v katerega se morajo včlaniti vsi revizorji in vsa revizijska podjetja, WPK ali Zbornica pooblaščenih revizorjev. Njen sedež se nahaja v Berlinu, ima pa tudi regionalne pisarne v Berlinu, Düsseldorfu, Frankfurtu, Hamburgu, Münchnu in Stuttgartu. WPK je po zakonu predstavnica celotnega revizijskega poklica v Nemčiji. Dolžna je zagovarjati interese in stališča revizijskega poklica ter jih pojasnjevati zakonodajalcem, morebitnim vpletenim sodnim organom in drugim morebitnim vpletenim oblastem. Člani WPK se lahko v povezavi z izvajanjem revizijskega poklica in morebitnimi vprašanji v povezavi z le-tem obrnejo na WPK, ki jim na vprašanja odgovarja bodisi direktno bodisi preko publikacij in člankov, ki jih javno objavlja. Prav tako je zadolžena za imenovanje revizorjev in revizijskih družb, ki jim lahko ta naziv tudi odvzame, vse člane pa vodi v posebnem registru, v katerega vpisuje tudi revizorje in revizijske družbe iz tretjih držav in držav članic EU ali EEA. WPK je zadolžena tudi za disciplinski nadzor, v okviru katerega spremlja skladnost delovanja svojih članov z njihovimi poklicnimi dolžnostmi. V primeru ugotovitve kršitev je WPK zadolžena za izrek ustreznih sankcij za vsako posamezno kršitev, sankcije pa vključujejo opomin, globe do višine 500.000 evrov, začasno prepoved izvajanja nekaterih nalog in stalno prepoved izvajanja revizijskega poklica (npr. v primeru ponavljajočih se kršitev) (WPK, 2017a).

WPK na svoji spletni strani razkriva posamezne disciplinske ukrepe, pripravlja pa tudi letna poročila o disciplinskem nadzoru. V okviru spremljanja skladnosti delovanja revizorjev z njihovimi poklicnimi dolžnostmi WPK stalno preverja letna poročila in konsolidirane računovodske izkaze, ki so jih revidirali njegovi člani, z namenom preverjanja, ali so objavljeni računovodski izkazi in podana revizorjeva mnenja skladni z zahtevami zakonodaje in poklica. Med nalogami WPK je tudi spremljanje postopkov zagotavljanja kakovosti. Njihov namen je zagotoviti, da so sistemi za zagotavljanje kakovosti revizijskih storitev pod stalnim preventivnim nadzorom. V ta namen znotraj WPK deluje Komisija za zagotavljanje kakovosti (nem. *Kommission für Qualitätskontrolle*). Slednja uvaja preglede zagotavljanja kakovosti, ki temeljijo na analizi tveganj, ocenjuje poročila pregledov zagotavljanja kakovosti in izreka ukrepe za odpravo napak. Nadzoruje tudi delovanje oseb, ki izvajajo preglede zagotavljanja kakovosti, o svojem delovanju pa poroča v letnem poročilu. Delovanje komisije za zagotavljanje kakovosti spremlja APAS, ki komisiji dokončno odobri sprejem predlaganih ukrepov oz.

odločitev glede pregledov. Za preglede zagotavljanja kakovosti na ravni subjektov javnega interesa je zadolžen APAS direktno (Qualitätskontrolle, 2017).

Od leta 2014 je WPK na ravni celotne Nemčije odgovorna za postopke pridobivanja izobrazbe in ustreznih nazivov za opravljanje revizijskega poklica. Njene naloge pa vključujejo še nekatere druge, kot je reševanje sporov med njenimi člani ali med njenimi člani in njihovimi strankami, pri čemer pa sodelovanje WPK pri reševanju sporov ni obvezno. Svojim članom odgovarja tudi na vprašanja glede cen revizijskih storitev v individualnih primerih. Stališča glede cen zagovarja tudi v sodnih sporih in svetuje glede upravičenosti višine cen v individualnih primerih. Zavezana je k upoštevanju zakona o preprečevanju pranja denarja – v primeru suma vpletenosti katerega od njenih članov v aktivnosti pranja denarja mora o tem poročati pristojnim organom. Poleg vseh že naštetih nalog WPK stalno obvešča svoje člane o novostih na področju revizijskega poklica in zakonodaje prek svoje spletne strani in revije, odgovorna pa je tudi za sodelovanje z osebami in organizacijami s področja revizijskega poklica na nacionalni in mednarodni ravni, tako je npr. članica IFAC in Evropske zveze računovodij in revizorjev za mala in srednje velika podjetja (angl. *European Federation of Accountants & Auditors for SMEs*)(Aufgaben, 2017).

WPK je v letu 2017 izdala poročilo o izvršenih nadzorih nad pooblaščenimi revizorji in računovodji, ki vključuje disciplinski nadzor in posebne inšpekcijske nadzore do vključno 16. junija 2016, ko je to vejo nadzora prevzela APAS. V poročilu WPK je navedeno, da je v letu 2016 opravila skupno 573 nadzorov. V tem letu je bilo dokončno zaključenih 248 postopkov, od tega 33 pritožb, od katerih se jih je 10 zaključilo z globo, 1 pa s sodbo na sodišču (WPK,2017a).

WPK elektronsko vodi register pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb, seznam pa se osvežuje na dnevni ravni. Na dan 28. junija 2017 je bilo na primer skupno registriranih 4.534 pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb. WPK je na dan 1. januarja 2017 štela 14.392 članov revizorjev ter 2.928 včlanjenih revizijskih družb (WPK, 2017b).

IDW za razliko od WPK ni bil ustanovljen z zakonom. Je zasebna organizacija, ustanovljena z namenom zastopati interese svojih članov, zakonitih revizorjev in revizijskih družb. Sedež IDW se nahaja v Düsseldorfu. Je član mnogih mednarodnih organizacij na področju računovodstva in revizije, kot sta IFAC in FEE. Glavne naloge IDW so zastopati interese revizorjev in revizijskih družb na nacionalni in mednarodni ravni, zagotavljanje izobraževanj in podpore za izobraževanje revizorjev ter zagotavljanje podpore v zvezi z opravljanjem revizijskega poklica na dnevni ravni. IDW je bil ustanovljen z aktom o ustanovitvi IDW, sestavljajo pa ga administrativni odbor, upravni odbor in skupščina članov. IDW skladno z veljavno nemško zakonodajo pripravlja letna poročila z računovodskimi izkazi, ravno tako pa je predmet revizije. Upravni odbor vsako leto posebej določi proračun in njegovo porabo, v primeru pričakovanega primanjkljaja pa mora določiti nadomestila. Člani IDW plačujejo letno članarino (Über uns, 2017).

Ker je APAS s svojim delovanjem pričel v drugi polovici leta 2016, sem za primerjavo uporabila poročilo o delovanju APAK za obdobje 2015/2016. V tem poročilu APAK navaja, da so imeli na dan 31. decembra 2015 zaposlenih 25 ljudi. APAK se je financiral na dva različna načina – prvega predstavljajo obvezni prispevki članov WPK, ki so v letu 2015 dosegli 1,9 milijona evrov, drugega pa predstavljajo pristojbine, plačane s strani zakonitih revizorjev oz. revizijskih družb, ki revidirajo subjekte javnega interesa. Iz tega naslova je bilo v letu 2015 ustvarjenih 4,2 milijona evrov prihodkov. Višino proračuna za APAK je določal BMWi, kar je zagotovilo, da je bilo financiranje popolnoma neodvisno od vplivov revizorjev in revizijskih družb (APAK, 2016).

Poročilo iz leta 2016 za obdobje 2015/2016 je bilo zadnje, ki ga je izdal APAK, saj je v juniju 2016 prenehal s svojim delovanjem. V končnem poročilu so izrazili mnenje, da prenovljeni zakon še vedno ne vključuje vseh potrebnih sprememb, saj bi morali izrazito ločiti nadzor nad revizorji, ki revidirajo subjekte javnega interesa, ter revizorji, ki revidirajo druge subjekte.

3.2 Avstrija

3.2.1 Zakonska podlaga javnega nadzora nad revidiranjem

Zakonska podlaga, ki v Avstriji ureja nadzor nad revidiranjem, je Zvezni zakon o nadzoru nad revizorji in revizijskimi družbami (nem. *Bundesgesetz über die Aufsicht über Abschlussprüfer*). Zadnja sprememba tega zakona je bila sprejeta 11. avgusta 2016. Novi zakon ureja nadzor nad zakonitimi revizorji in revizijskimi družbami ter določa pogoje, pod katerimi morajo delovati revizorji. Cilj oz. namen spremembe zakona o nadzoru nad revizorji in revizijskimi družbami je bil oblikovati en sam neodvisen nadzorni organ ter k revidiranju zagotavljanja kakovosti vključiti še revidiranje subjektov javnega interesa.

3.2.2 Organi javnega nadzora nad revidiranjem, njihove naloge in pristojnosti

Do 30. septembra 2016 je bil glavni organ nadzora nad revidiranjem v Avstriji Organ za nadzorovanje kakovosti zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij oz. QKB, ki ga je s 1. oktobrom 2016 nadomestil nov revizijski organ APAB, QKB pa še naprej deluje znotraj tega. APAB je samostojna pravna oseba javnega prava, katere sedež se nahaja na Dunaju, svoje naloge pa izvaja na ravni vseh pokrajin Avstrije. Med drugim ugotavlja ustreznost zagotavljanja kakovosti, izvaja inšpekcijski nadzor skladno s 26. členom Uredbe EU 537/2014, sprejema standarde, ki urejajo delovanje zakonitih revizorjev, izvaja nadzor nad stalnim izobraževanjem revizorjev in sodeluje z ostalimi tovrstnimi institucijami v Avstriji. APAB lahko od revizorja ali revizijske družbe, ki jo nadzoruje, zahteva vse informacije, ki jih potrebuje za ustrezno izvajanje nadzora.

Poslanstvo APAB je spremljanje in zagotavljanje visoke kakovosti standardov na področju revidiranja z namenom izboljšati zaupanje javnosti v avstrijsko gospodarstvo in v Avstrijo kot poslovno priložnost. Delovanje APAB je usmerjeno predvsem k subjektom javnega

interesa, saj je konstantno in transparentno spremljanje kakovosti revidiranja teh podjetij ključno za preprečevanje morebitnih finančnih kriz. APAB je tudi član CEAOB in IFIAR, s čimer se na mednarodni ravni zavezuje k stalnemu prispevanju k ekonomski stabilnosti in izboljššanemu sodelovanju na evropski ravni (APAB, 2017).

APAB sestavljata upravni in nadzorni odbor. Upravni odbor sestavljata dva člana, ki ju določi Zvezna vlada po predlogu nadzornega odbora, njun mandat pa traja pet let z možnostjo ponovne izvolitve. Vsaj eden od članov upravnega odbora mora biti revizor, v vsakem primeru pa morata oba ustrezati zahtevam Uredbe 537/2014. Upravni odbor mora upoštevati pravila in postopke, ki jih določa nadzorni odbor, le-ta pa morajo omogočati APAB, da svoje zadolžitve izpolnjuje zakonito in učinkovito. Upravni odbor kvartalno poroča nadzornemu odboru o svojem delovanju ter o načrtih za prihodnji kvartal. Nadzorni organ sestavlja sedem članov – predsednik, namestnik predsednika in pet ostalih članov. Vsi člani morajo biti strokovnjaki na področju računovodstva, financ ali sodne prakse ter imeti ustrezno znanje s področij, ki so pomembna in relevantna za izvedbo revizije. Predsednika in še dva člana nadzornega odbora določi minister za finance, tri določi zvezni kancler, sedmega člana pa določi minister za znanost, raziskave in gospodarstvo po posvetovanju s socialnimi partnerji. Mandat članov nadzornega odbora traja pet let z možnostjo ponovne izvolitve. Naloge nadzornega odbora vključujejo nadzor nad upravo APAB, pripravo poslovnega načrta, ki ga mora potrditi minister za finance, potrditev načrta investicij in zaposlovanja, potrditev letnih finančnih izkazov, ki jih pripravlja upravni odbor, ter sklepanje pogodb s člani upravnega odbora in revizorjev. V kolikor nadzorni odbor ugotovi, da obstajajo utemeljeni razlogi za razrešitev katerega od članov upravnega odbora, mora nemudoma obvestiti ministra za finance (BGBl. I Nr. 83/2016, 2016).

Znotraj APAB kot svetovalni odbor deluje Organ za nadzor kakovosti zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij (nem. *Qualitätskontrollbehörde*), ki je odgovoren za izvajanje nadzora kakovosti nad revidiranjem, sestavlja pa ga sedem članov. Člane komisije za nadzor kakovosti imenuje nadzorni svet na podlagi predlogov s strani zveze društev Avstrijskih revizorjev in združenja hranilnic. Mandat z možnostjo ponovnega imenovanja traja štiri leta, pri čemer so pogoj za imenovanje članov ustrezne izkušnje na področju zagotavljanja kakovosti. Organ za nadzor kakovosti zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij je sklepčen, če je prisotnih vsaj pet članov. Svoje odločitve sprejema z večino glasov, v primeru neodločenega izida pa o končni odločitvi odloči predsednik komisije. Sprejeti mora notranji poslovnik, ki ga odobri upravni odbor APAB. Organ za nadzor kakovosti zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij svetuje APAB pred določanjem inšpektorjev za posamezne teste zagotavljanja kakovosti, pred zavrnitvijo podaljšanja licence na osnovi poročila po opravljenem testu zagotavljanja kakovosti, pred sprejetjem ukrepov, ki jih določa zakon, ter pred določitvijo cene, ki jo mora plačati revizor ali revizijska družba v primeru odredbe izredne revizije. APAB se s komisijo za nadzor

kakovosti posvetuje tudi v primeru odvzema ali preklica licence ter o posameznih administrativnih postopkih (BGBl. I Nr. 83/2016, 2016).

Nadzor nad APAB izvaja minister za finance, in sicer v smislu ugotavljanja, ali APAB izpolnjuje svoje statutarne naloge ter ne krši zakonov in pravil. APAB mora na zahtevo ministru za finance posredovati informacije v zvezi z nadzorom zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij. Finančnemu odboru državnega sveta in ministru za finance je dolžan predložiti letno poročilo, ki vključuje pregled aktivnosti nadzora in razvoja na področju revidiranja, v roku šestih mesecev od konca posameznega koledarskega leta. Organi APAB, njegovi zaposleni, člani in nadomestni člani Organa za nadzor kakovosti zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij ter revizorji kakovosti in njihovi pomočniki so podvrženi varovanju zaupnosti podatkov. Prav tako se kot poslovna skrivnost obravnavajo vsi postopki in informacije, katerim so zaposleni izpostavljeni v sklopu izvrševanja njihovih dolžnosti (APAB, 2017).

Upravni odbor APAB mora vsako leto do 31. oktobra za prihodnje poslovno leto oblikovati načrt delovanja in v okviru le-tega letni proračun, ki mora biti razporejen tako, da APAB zagotovi zadostne finančne in človeške vire za izpolnjevanje vseh njegovih nalog. V okviru načrta delovanja mora upravni odbor predložiti načrtovane računovodske izkaze, načrt investicij in načrt zaposlovanja. Tekom poslovnega leta mora upravni odbor nadzornemu odboru poročati o uspešnosti izvrševanja načrtovanega proračuna. V kolikor dosežena poraba proračuna ob poročanju presega načrtovano za več kot 5,0 %, nadzorni odbor določi, kateri ukrepi se bodo izvajali, da preseganje načrta ne bo pretirano. APAB oblikuje stroškovna mesta za vsakega od nadzornih oddelkov, v katere razvršča stroške osebja, amortizacije in druge stroške (BGBl. I Nr. 83/2016, 2016).

APAB se financira iz prispevkov za inšpekcije, prispevkov za preglede zagotavljanja kakovosti, prispevkov za naloge APAB v splošnem javnem interesu in iz prispevkov za katerekoli druge oz. nadaljnje stroške APAB. Prispevke za inšpekcije pobira od revizorjev in revizijskih družb glede na število individualnih in skupinskih revizijskih naročil za subjekte javnega interesa za preteklo koledarsko leto ter glede na skupno vsoto izstavljenih računov v preteklem koledarskem letu. Večino sredstev za svoje delovanje pridobi s strani javnih institucij – vsaj 500.000 evrov morajo prispevati Zbornica gospodarskega razvoja, Združenje Avstrijskih revizorjev in Združenje hranilnic. Morebitne nadaljnje stroške, povezane s posameznim nadzorom, krijejo revizorji in revizijske družbe, ki so podvržene nadzoru APAB. APAB mora oblikovati rezerve, namenjene nepredvidenim stroškom, ki se lahko porabijo izključno za ta namen, in sicer za vsako poslovno leto v višini vsaj 1 % vseh stroškov, izkazanih v zadnjih računovodskih izkazih, ne smejo pa preseči 5 % vseh stroškov. O rezervi mora poročati v letnem poročilu (APAB, 2016).

V Avstriji zakon določa, da morajo revizorji in revizijska podjetja oblikovati pravila in standarde, ki zagotavljajo visoko kakovost revizij, ki jih izvajajo. Standardi morajo biti skladni z evropskimi, nacionalnimi in poklicnimi standardi. Vsi revizorji in revizijske

družbe, ki izvajajo ali so na kakršen koli način povezane z izvajanjem revizij subjektov javnega interesa, so vsaj na vsakih šest let podvrženi testu zagotavljanja kakovosti, ki temelji predvsem na analizi izpostavljenosti različnim tveganjem. Preglede zagotavljanja kakovosti lahko izvajajo samo revizorji, ki morajo imeti vsaj pet let praktičnih izkušenj kot revizor, ustrezno izobrazbo s področja zagotavljanja kakovosti in ne smejo biti pravnomočno obsojeni (BGBl. I Nr. 83/2016, 2016).

Da lahko revizijska družba pridobi dovoljenje za izvajanje nadzora nad zagotavljanjem kakovosti revidiranja, mora imeti licenco za opravljanje revizijskih storitev, poleg tega pa mora vsaj en član uprave ali zaposlen revizor imeti licenco revizorja na področju zagotavljanja kakovosti. Revizor, ki izvaja nadzor nad zagotavljanjem kakovosti revidiranja, mora skrbeti za svojo neodvisnost od subjekta, ki ga nadzoruje, to neodvisnost pa mora dokazati tudi APAB. Stroške postopka ustreznosti zagotavljanja kakovosti nosi revidirani subjekt (tj. revizijska družba oz. posamezni revizor, ki je podvržen nadzoru), cena nadzora pa je odvisna od velikosti revizijske družbe, ki jo nadzira, ter porabljenega časa za nadzor. Zakon dopušča tudi predčasno prekinitev nadzora, pri čemer mora revizor, ki ta nadzor izvaja, pripraviti poročilo o dotedanjih rezultatih nadzora in v njem razkriti razloge za predčasno prekinitev (BGBl. I Nr. 83/2016, 2016).

Po zaključenem nadzoru mora revizor pripraviti pisno poročilo o izvedenem nadzoru, ki mora vsebovati tudi morebitne ovire, na katere je naletel pri izvedbi nadzora, ter kako so le-te vplivale na same rezultate oz. ugotovitve nadzora. Pisno poročilo nadzornik odda APAB, ki ga mora v roku osmih tednov po prejemu oceniti in podati odgovor glede podaljšanja certifikata o ustreznosti zagotavljanja kakovosti pri revidiranju, ki velja do naslednjega nadzora. APAB vodi register revizorjev in revizijskih družb, ki imajo veljaven certifikat zagotavljanja kakovosti, ki mora biti javno dostopen, in iz katerega mora biti jasno razvidno, kdaj bo certifikat potekel. V primeru ugotovitve kršitev lahko APAB uvede sankcije, kot sta začasna prepoved izvajanja revizij do največ treh let in denarna kazen, ki lahko znaša od 400 evrov pri manjših kršitvah pa vse do 350.000 evrov pri večjih kršitvah (BGBl. I Nr. 83/2016, 2016).

APAB je institucija, ki je na ravni EU zadolžena za sodelovanje s tovrstnimi institucijami drugih držav članic EU, članic EEA in relevantnih nadzornih institucij EU. V primeru sodelovanja z institucijami drugih držav članic mora biti točno dokumentirano, katere podatke in informacije so bile predmet sodelovanja, zakaj je do sodelovanja prišlo, kateri instituciji sta sodelovali, potrebna pa je tudi identifikacija osebe, ki je podala zahtevek za sodelovanje.

Prihodki APAB so v letu 2016 znašali 550.000 evrov, kar v celoti predstavlja prispevke zakonsko določenih organizacij. Treba je upoštevati dejstvo, da je bila APAB v letu 2016 šele ustanovljena, zato javno še ni dostopno veliko informacij o izrečenih ukrepih in izvedenih nadzorih direktno s strani APAB.

V letu 2017 je za delovanje APAB predviden proračun v višini 1,6 milijona evrov, predvideno število zaposlenih pa je 11, vključno z upravo. Iz registra pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb, dostopnega na spletni strani APAB, je razvidno, da je skupno v Avstriji 73 registriranih samostojnih revizorjev in 338 revizijskih družb. Vsi samostojni revizorji in revizijske družbe so zabeleženi v enem registru, ki v času pisanja tega magistrskega dela vključuje 411 vpisov.

3.3 Luksemburg

3.3.1 Zakonska podlaga javnega nadzora nad revidiranjem

V Luksemburgu je glavna zakonska podlaga za urejanje javnega nadzora nad revidiranjem zakon o revizijskem poklicu z dne 18. decembra 2009 (fr. *Loi du 18 décembre 2009 relative à la profession de l'audit*), ki v nacionalno zakonodajo implementira Direktivo 2006/43/ES, ureja organizacijo revizijskega poklica in razveljavlja zakon, ki ureja poklic zakonitega revizorja iz leta 1984. Zakon o revizijskem poklicu določa, katere pogoje mora izpolnjevati posameznik, da lahko pridobi naziv zakonitega revizorja, ter katere pogoje mora izpolnjevati pravna oseba, da lahko postane revizijska družba. Določa tudi pogoje, pod katerimi lahko pristojna institucija te nazive odvzame, morebitne sankcije ter moralne in etične temelje delovanja revizorjev in revizijskih družb. Zakon določa tudi skladnost z mednarodnimi standardi in delovanje Inštituta revizorjev (fr. *Institut des Réviseurs d'Entreprises*, v nadaljevanju IRE), ki zastopa interese in pravice revizijskega poklica. Zakon nadalje kot kompetentno institucijo za področje javnega nadzora nad revidiranjem določi Komisijo za nadzor nad finančnim sektorjem oz. CSSF. V juliju 2016 je skladno z Direktivo 2014/56/EU v veljavo stopil nov zakon, ki ureja poklic revizorja in dopolnjuje ali razveljavlja določila prejšnjih zakonov, ki so urejali to področje.

3.3.2 Organi javnega nadzora nad revidiranjem, njihove naloge in pristojnosti

Glavni organ javnega nadzora nad revidiranjem v Luksemburgu je CSSF, ki je bil ustanovljen z zakonom 23. decembra 1998, z leti pa je zaradi spreminjanja in dopolnjevanja luksemburške zakonodaje, skladno z zakonodajo EU, pridobil dodatne funkcije.

CSSF je odgovoren za nadzor kreditnih inštitucij, nadzor finančnega sektorja oz. v tem sklopu investicijskih podjetij, pokojninskih skladov, borzni trg in njegove upravljavce. Odgovoren je tudi za izvajanje javnega nadzora nad revidiranjem ter za aktivnosti na področju preprečevanja pranja denarja in financiranja terorizma. V okviru svojih odgovornosti CSSF podeljuje nazive zakonitega revizorja in revizijskih družb, skrbi za registracijo revizorjev in revizijskih družb tujih držav, implementacijo revizijskih standardov in poklicne etike, stalno izobraževanje in zagotavljanje kakovosti, za vodenje javnega registra ter za sodelovanje z drugimi podobnimi institucijami znotraj EU in tujih držav (CSSF, 2015).

Če se ob nadzoru, ki ga izvaja CSSF, ugotovijo nepravilnosti, jih mora nadzorovani odpraviti. V kolikor le-tega ne stori, lahko CSSF sankcionira kršitelja z opozorilom, opominom, denarno kaznijo v znesku od 250 evrov do 250.000 evrov, odvisno od vrste kršitve, ter z začasno ali stalno prepovedjo izvajanja aktivnosti. Izrečena sankcija mora biti javno objavljena, razen v primeru, če bi javna objava lahko resno ogrozila stabilnost finančnih trgov ali povzročila prekomerno škodo vpletenim strankam.

Med izvajanjem svojih zadolžitev mora CSSF obravnavati vse prejete zahteve, voditi statistiko in zbirati potrebne informacije od vseh subjektov, ki so pod njegovim nadzorom. V primeru morebitnih predlogov za spremembo zakonodaje in regulative na področju finančnega sektorja mora le-te predstaviti vladi ter obravnavati vsa morebitna vprašanja v zvezi s finančnimi aktivnostmi, ki mu jih poda ministrstvo, pod katerim deluje. CSSF zastopa Luksemburg pri sodelovanju z EU institucijami, kot so Evropski sistem finančnih nadzornikov (angl. *European System of Financial Supervisors*), Evropske nadzorne institucije (angl. *European Supervisory Authorities*) ter Evropski odbor za sistemska tveganja (angl. *European Systemic Risk Board*). Pri opravljanju svojih nalog mora CSSF upoštevati morebitne vplive svojih odločitev na nacionalni, evropski in mednarodni finančni sistem. CSSF je pri zagotavljanju finančne stabilnosti zadolžen za sodelovanje z vlado, Luksemburško centralno banko ter z drugimi nacionalnimi, evropskimi in mednarodnimi nadzornimi institucijami (CSSF, 2015).

CSSF sestavljajo štirije administrativni organi – upravni odbor, izvršilni odbor, razrešilni odbor ter svet za zaščito vlagateljev in investitorjev. Upravni odbor sestavlja sedem članov, od tega štiri določi minister, odgovoren za CSSF, trije pa se določijo na podlagi predlogov, podanih s strani nadzorovanih subjektov. Mandat članov upravnega odbora traja pet let z možnostjo ponovne izvolitve (CSSF, 2015).

Upravni odbor CSSF določa letni proračun, vključno s proračunom razrešilnega odbora, ter odobrava računovodske izkaze in poročila izvršilnega odbora. Upravni odbor lahko zaseda, če je prisotna večina članov, pravila pa lahko prilagaja oz. sprejema s potrditvijo petih od sedmih glasov članov. Člani upravnega odbora so zavezani k molčečnosti glede vsebine zasedanj ter morajo varovati in zagotavljati svojo neodvisnost. V primeru ogrožene neodvisnosti in konflikta interesov posamezni člani upravnega odbora ne smejo prisostvovati v zadevah, pri katerih sta ta dva pogoja ogrožena (CSSF, 2015).

Izvršilni odbor je najvišji izvršilni organ CSSF, ki določa ukrepe in sprejema odločitve za upravljanje funkcij CSSF. Na letni ravni mora ministru, odgovornemu za CSSF, posredovati poročilo o napredku dela finančnega sektorja, ki ga CSSF nadzoruje, poleg tega pa mora zastopati CSSF v sodnih in zunaj sodnih zadevah. Izvršilni odbor sestavljajo trije do pet članov, od tega je en generalni direktor, ostali pa so direktorji. Kakor pri upravnem odboru tudi mandat izvršilnega odbora traja pet let z možnostjo ponovne izvolitve. Člani izvršilnega odbora so klasificirani kot javni uslužbenci. V primeru, da se jim mandat ne podaljša, postanejo svetovalci CSSF. Vse odločitve, ki jih sprejema izvršilni

odbor, morajo biti sprejete enoglasno, pred dejansko veljavo pa mora zakone in pravila odobriti še upravni odbor (CSSF, 2015).

Razrešilni odbor CSSF je po zakonu z 18. decembra 2015 dobil vlogo razrešilne institucije v primeru finančnih težav kreditnih institucij in določenih investicijskih podjetij. Svoje funkcije mora izvajati neodvisno od izvršilnega odbora. Razrešilni odbor oblikuje razrešilne načrte v sodelovanju s subjekti, ki jih bo nadzoroval, od katerih lahko pridobi tudi vse potrebne informacije za oblikovanje in implementacijo načrtov. Razrešilni odbor sestavlja pet članov, ki sprejemajo odločitve na podlagi večine glasov, in se sestajajo najmanj enkrat letno.

Zakon določa tudi, da sredstva CSSF sestavljajo premičnine, dokumentacija in arhivi ter pet milijonov evrov iz državnega proračuna. V primeru likvidacije CSSF vsa sredstva pripadejo državi. CSSF je izvzet iz obdavčitve, razen v primeru DDV. Izvršilni odbor mora vsako leto do 31. marca oddati upravi v odobritev izkaz finančnega položaja in izkaz poslovnega izida za preteklo leto. Tudi CSSF je predmet revizije. Vlada na podlagi predloga CSSF določi revizorja, ki za obdobje treh let izvaja revizijo v njem. Obdobje izvajanja revizije s strani istega revizorja se lahko še podaljša. Znotraj obdobja izvajanja revizije je revizor odgovoren za podrobno poročanje o izkazih CSSF upravi in vladi. Denarna sredstva za financiranje zaposlenih in svojega delovanja pridobi s strani subjektov, ki jih nadzoruje na področju nadzora nad revidiranjem, ter s strani subjektov preostalih področij, ki jih še nadzoruje in za katere je pristojna. Zakon določa, da mora biti financiranje sistema javnega nadzora nad revidiranjem varno in neodvisno od vplivov zakonitih revizorjev in revizijskih družb, ki so temu nadzoru podvržene.

CSSF lahko od institucij, ki so mu podrejene, zahteva, da mu pomagajo pri njegovem delovanju. Ena izmed takih institucij na področju revizije in računovodstva je IRE, ki ga sestavljajo zakoniti revizorji, preizkušeni zakoniti revizorji in revizijske družbe. IRE zastopa interese in pravice revizijskega poklica, zagotavlja spoštovanje poklicnih standardov in dolžnosti, izpolnjuje naloge, dodeljene s strani CSSF, in daje predloge CSSF v interesu revizijskega poklica. IRE sestavljajo svet, ki ima sedem članov, generalna skupščina in disciplinski odbor. Disciplinski odbor sestavlja pet članov, od tega predsednik okrožnega sodišča v Luksemburgu oz. njegov namestnik in štirje člani sveta IRE. Disciplinski odbor lahko kršiteljem izreka sankcije, kot so opozorilo, opomin, denarna sankcija, odvzem dovoljenja izvajanja revizijskih aktivnosti za določen čas ter dokončni odvzem dovoljenja za izvajanje revizijskih aktivnosti. IRE je o kršiteljih dolžna poročati CSSF. Sredstva za svoje delovanje dobi iz prispevkov, plačanih s strani zakonitih revizorjev, preizkušenih zakonitih revizorjev, revizijskih družb in pripravnikov, v znesku, ki ga vsako leto določi generalna skupščina. V primeru, da prispevki niso plačani, lahko IRE zaprosi za dodatno pomoč predsednika okrožnega sodišča v Luksemburgu.

Letno poročilo CSSF za leto 2016 v času pisanja tega magistrskega dela ni bilo javno dostopno, zato sem pri zbiranju relevantnih podatkov za magistrsko delo uporabila letno

poročilo za leto 2015. V letu 2015 je bilo v Luksemburgu registriranih 66 revizijskih družb, od tega jih je 14 revidiralo subjekte javnega interesa, 276 pooblaščenih revizorjev, poleg teh pa še 44 revizorjev in revizijskih družb iz drugih držav. Konec leta 2015 je CSSF zaposloval 628 ljudi, ustvaril pa je kar 82.962.375 evrov prihodkov. Iz javno dostopnega registra revizijskega poklica je razvidno, da je v Luksemburgu trenutno registriranih 60 revizijskih družb in 291 pooblaščenih revizorjev (CSSF, 2015).

Izrečene sankcije CSSF objavlja na svoji spletni strani. V letu 2015 je CSSF izvedel 23 preiskav skladno s svojimi zadolžitvami po zakonu, ki ureja revidiranje v Luksemburgu, od tega je izrekel eno globo v višini 40.000 evrov in en začasni odvzem dovoljenja za podpisovanje poročil za obdobje dvanajstih mesecev.

4 JAVNI NADZOR NAD REVIDIRANJEM V SLOVENIJI

Kot že prej omenjeno, je direktivam in uredbam EU sledila tudi Slovenija. Temeljni zakon, ki opredeljuje nadzor nad revidiranjem, je Zakon o revidiranju (Ur.l. RS, št. 32/93 in 65/93, v nadaljevanju ZRev). Prvi zakon o revidiranju je bil sprejet v juniju 1993 in je natančno opredelil pojem revidiranja, določil način revidiranja, kot nadzorno institucijo določil Slovenski inštitut za revizijo in določil subjekte, ki lahko opravljajo storitev revidiranja. V letu 2008 je bil sprejet nov zakon o revidiranju, ZRev-2, ki je bil sprejet kot zakon, ki v slovensko zakonodajo implementira določbe Direktive 2006/43/ES in je še v veljavi v času pisanja tega magistrskega dela.

Določbe Direktive 2014/56/EU bi morala Slovenija v svojo zakonodajo vključiti že do 16. junija 2016. Spremenjena zakonodaja bi morala stopiti v veljavo z naslednjim dnem (tj. s 17. junijem 2016), vendar spremembe zakona o revidiranju do konca avgusta 2017 še niso bile sprejete.

4.1 Zakonska ureditev javnega nadzora nad revidiranjem

ZRev-2 določa, da nadzor nad kakovostjo revidiranja v Sloveniji izvajata Slovenski inštitut za revizijo (v nadaljevanju: Inštitut) in Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (ZRev-2, 6. člen).

Inštitut je bil ustanovljen v letu 1993 s strani Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Ustanovljen je bil na podlagi ZRev, s svojim delovanjem pa je pričel v letu 1994. Trenutno veljavni zakon o revidiranju, ZRev-2, Inštitutu nalaga sprejem in objavo računovodskih standardov in pravil revidiranja ter raznih poslovnofinančnih standardov in pravil, katerim določa tudi hierarhijo. Določa tudi strokovna znanja in izkušnje, ki jih mora imeti posameznik, da lahko opravlja naloge pooblaščenega revizorja in pooblaščenega ocenjevalca vrednosti ter določa pogoje za pridobitev nazivov preizkušenega notranjega revizorja, preizkušenega računovodje, preizkušenega poslovnega finančnika, preizkušenega revizorja informacijskih sistemov in preizkušenega davčnika (ZRev-2, 9. člen).

V okviru določitve strokovnih znanj in izkušenj iz prejšnjega odstavka Inštitut organizira strokovna izobraževanja in preizkuse znanj ter izdaja potrdila o opravljenih izobraževanjih. Slednja so temeljnega pomena za pridobitev strokovnih nazivov, ki jih podeljuje Inštitut. Odloča tudi o izdaji dovoljenj za opravljanje storitev revidiranja in vodi registre pooblaščenih revizorjev, pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti in revizijskih družb. Poleg prej naštetih nalog Inštitut opravlja tudi nadzor nad kakovostjo dela revizijskih družb, pooblaščenih revizorjev in pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti. Opravlja tudi druge strokovne naloge in storitve v povezavi z revizijsko stroko, ki jih določata slovenska zakonodaja in statut Inštituta, kot je npr. določanje smernic za oblikovanje cen revizijskih storitev. Statut Inštituta določa še nekatere dodatne naloge, ki v zakonu niso neposredno vključene pod njegove naloge. Inštitut določa tudi priporočila za oblikovanje cen storitev na strokovnih področjih, ki so povezana z revidiranjem, na področju svoje dejavnosti svetuje in opravlja razvojno-raziskovalno delo. Poleg tega na področju svoje dejavnosti izdaja revije, knjige, periodiko in časopise ter objavlja strokovne publikacije na elektronskih medijih (Statut Slovenskega inštituta za revizijo, 2008).

Po ZRev-2 mora Inštitut v Uradnem listu RS objaviti standarde in pravila, ki jih sprejema, statut in tarifo ter druge podzakonske predpise. Inštitut sestavljajo štirje organi, to so svet Inštituta, direktor, revizijski svet in strokovni svet (ZRev-2,11-12. člen). Vsakega od teh organov zakon podrobneje opiše in opredeli.

Svet inštituta sestavlja devet članov. Svet Inštituta sprejema statut in druge splošne akte Inštituta, sprejema program dela in razvoja Inštituta ter spremlja njegovo izvajanje. Določa tudi načrt poslovanja, predlaga tarifo, določa cene za druge storitve, ki jih izvaja Inštitut ter sprejema in dokončno odobri letno poročilo Inštituta (Statut Slovenskega inštituta za revizijo, 2008).

Revizijski svet Inštituta ima sedem članov. Na področju opravljanja nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev revizijski svet daje strokovno mnenje o opravljenih nadzorih ter pripravlja strateški in letni načrt za izvedbo tega nadzora. Odloča tudi o pogojih za izdajo dovoljenj za opravljanje storitev s področja revidiranja (Statut Slovenskega inštituta za revizijo, 2008).

Strokovni svet Inštituta sestavlja devet članov. Skladno s slovensko zakonodajo se osredotoča na pooblašcene ocenjevalce vrednosti. Sprejema pravila s področja ocenjevanja vrednosti, odloča o izdaji dovoljenj za opravljanje nalog pooblaščenega ocenjevalca vrednosti ter podaja strokovno mnenje o opravljenih nadzorih nad kakovostjo njihovega dela. Poleg teh nalog strokovni svet tudi sprejema standarde in pravila s področja računovodenja, poslovnih financ, notranjega revidiranja in revidiranja informacijskih sistemov. Znotraj strokovnega sveta Inštituta deluje šest sekcij, ki predstavljajo vsa področja, ki jih Inštitut pokriva. To so sekcija preizkušenih davčnikov, pooblaščenih ocenjevalcev, preizkušenih poslovnih finančnikov, preizkušenih revizorjev informacijskih sistemov, preizkušenih notranjih revizorjev ter preizkušenih računovodij in revizorjev. Za

celotno organizacijo in poslovanje Inštituta je odgovoren direktor, ki ga imenuje in po potrebi razreši svet Inštituta. Njegov mandat traja štiri leta z možnostjo ponovne izvolitve (Statut Slovenskega inštituta za revizijo, 2008). Direktor Inštituta je že od ustanovitve dalje g. Marjan Odar.

ZRev-2 podrobneje kot izvajalce nadzora opredeli osebe, ki izvajajo nadzor in ki vodijo postopke nadzora. Oseba, ki pri Inštitutu izvaja nadzor nad revizijskimi družbami in opravljanjem nalog pooblaščenega revizorja, mora imeti naziv pooblaščen revizor, tista, ki izvaja nadzor nad opravljanjem nalog pooblaščenega ocenjevalca vrednosti, pa mora imeti naziv pooblaščen ocenjevalec. Pri obeh se zahteva visoka raven aktivnega znanja slovenščine. V obeh primerih oseba, ki izvaja nadzor, ne sme biti predhodno pravnomočno obsojena (ZRev-2, 17. člen).

Pogoj, da lahko oseba vodi postopke izvajanja nadzora, je ustrezna izobrazba, in sicer zaključena najmanj druga stopnja študijskega programa oz. najmanj tej stopnji enakovredna izobrazba s pravnega ali ekonomskega področja. Tudi za to osebo velja pogoj nekaznovanosti in znanja slovenskega jezika. ZRev-2, tako kot direktiva EU, poudarja pomen neodvisnosti in nepristranskosti pri izvajanju nadzora (ZRev-2, 17. člen).

Slovenski inštitut za revizijo v svojem letnem poročilu podrobno poroča o opravljenih pregledih poslovanja pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb. Na področju nadzora nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji poda informacije o številu nadzorov, opravljenih s strani Inštituta v preteklem letu in poroča o pomembnejših nepravilnostih, ugotovljenih med opravljanjem postopka nadzora.

Slovenska zakonodaja skladno z evropskimi direktivami določa, da se mora nadzor nad družbami, ki revidirajo subjekte javnega interesa, izvajati najmanj vsaka tri leta, nadzor nad družbami, ki revidirajo ostale subjekte pa se mora izvajati najmanj na šest let (ZRev-2, 74. člen). Pred izvedbo nadzorov revizijski svet Inštituta oz. v njegovem imenu direktor Inštituta določi, katerega naročnika revizijskih storitev se bo pregledalo pri nadzoru posamezne revizijske družbe. Pri izbiri naročnika direktor upošteva splošen pomen naročnika na trgu (njegovo velikost, ali gre za subjekt javnega interesa), tveganje v zvezi s kakovostjo opravljene revizije, spoštovanje etičnih načel in izvedbo notranjega nadzora kakovosti revidiranja. Poleg tega upošteva še enakomeren izbor naročnikov glede na gospodarsko panogo in regije. Vso zbrano dokumentacijo po končanih pregledih Inštitut preda Agenciji za javni nadzor nad revidiranjem, poleg tega pa jo obvešča tudi o morebitnem sumu na pomembnejše nepravilnosti pri nadzorovanem subjektu (Slovenski inštitut za revizijo, 2017).

V poročilu o delu za leto 2016 Inštitut poroča o številu opravljenih pregledov poslovanja v letu 2016. Poroča, da je izmed 53 revizijskih družb, registriranih na dan 31.12.2016, preglede poslovanja opravil pri 8 družbah. V registru je bilo na ta dan vpisanih tudi 200 pooblaščenih revizorjev z dovoljenjem za delo, od tega je Inštitut opravil preglede pri 16.

Ob izvajanju nadzora je Inštitut naletel na določene nepravilnosti, o katerih je v strokovnih mnenjih, ki jih izdaja po vsakem izvedenem nadzoru, poročal Agenciji. Na nepravilnosti je naletel v enem primeru pregleda poslovanja revizijske družbe in pri enem pooblaščenem revizorju, vendar se do izdaje poročila o delu za leto 2016 še ni dokončno opredelil glede pomena ugotovljenih nepravilnosti (Slovenski inštitut za revizijo, 2017).

Inštitut poroča tudi o ostalih svojih aktivnostih, ki jih izvaja poleg nadzorov. Tako poroča o izvedbi dodatnih izobraževanj posameznih področij, ki jih pokriva (revidiranje, davki, ocenjevanje vrednosti idr.), o aktivnosti vsake od sekcij, ki delujejo znotraj Inštituta, letni konferenci revizorjev ter o novostih na področju zakonodaje na področju revidiranja.

Po svoji pravnoorganizacijski obliki je Inštitut zavod oz. pravna oseba zasebnega prava. Zaradi svoje pravnoorganizacijske oblike njegova letna poročila niso objavljena na spletnih straneh Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve, objavlja pa poročilo o svojem delu za vsako leto na svojih spletnih straneh. Objavljeno poročilo o delu ne vključuje pojasnil k računovodskim izkazom. Iz poročila o delu je razvidno, da je Inštitut v letu 2016 ustvaril za 1.036.528 evrov čistih prihodkov od prodaje, ki so po internih podatkih Inštituta sestavljeni iz prihodkov od strokovnega izobraževanja, prihodkov od dodatnih izobraževanj in seminarjev, konferenc ter prihodkov od nadomestila za nadzor revizijskih družb. Poleg naštetih poslovne prihodke sestavljajo še takse za izdajo in podaljšanje dovoljenj za opravljanje nalog, druge takse, prihodki od prodaje literature in drugi prihodki. Daleč največji delež med prihodki Inštituta predstavljajo prihodki od strokovnega izobraževanja in prihodki od nadomestila za nadzor revizijskih družb, ki jim sledijo še prihodki iz konferenc ter dodatnih izobraževanj in seminarjev. Skupno ti prihodki predstavljajo 91,25 % vseh prihodkov v letu 2016.

Skladno z zakonodajo se Inštitut financira s tarifo, ki je zakonsko določena in vsebuje določila o višini taks za odločanje o posamičnih zadevah, o višini letnega nadomestila, ki ga za opravljanje nadzora plačujejo subjekti, ki so po zakonu predmet nadzora Inštituta, ter o višini pavšalnega nadomestila stroškov v primerih, ko je nadzorovanemu subjektu izrečen ukrep nadzora. Enkrat letno vsi zavezanci po tarifi (revizijske družbe, samostojni revizorji in združne zveze) plačajo Inštitutu nadomestilo za opravljanje nadzora v višini 0,9 % od osnove. Kot osnovo za izračun nadomestila tekočega leta se upoštevajo prihodki zavezanca iz računovodskih izkazov preteklega leta, pri združnih zvezah pa se upoštevajo samo prihodki iz dejavnosti revidiranja. Letno nadomestilo za izvajanje nadzora zavezanci plačajo Inštitutu v dveh delih, in sicer najprej 50 % nadomestila iz preteklega leta do 30. januarja tekočega leta, razliko do dejanske obveznosti tekočega leta pa plačajo do konca tekočega leta (Slovenski inštitut za revizijo, 2006).

Drugi organ nadzora, ki ga določa ZRev-2, je Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju: Agencija), ki je bila s tem zakonom tudi ustanovljena. Svoje naloge in pristojnosti izvršuje neodvisno od ostalih institucij, za imenovanje njenega strokovnega

sveta in direktorja pa je odgovorna Vlada RS po predlogu ministra za finance (ZRev-2, 19. člen).

Agencija po ZRev-2 sodeluje z istovrstnimi institucijami iz drugih držav članic EU na področju izvedbe nadzora nad revidiranjem. Vsako leto Agencija sprejme načrt dela in izda poročilo o svojem delovanju, oba dokumenta pa objavi na svojih spletnih straneh. Letno poročilo pred objavo obravnava Državni zbor RS (ZRev-2, 26. in 29. člen).

Skladno z ZRev-2 nadzorni organ izvaja nadzor nad delovanjem revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev z namenom preverjanja skladnosti delovanja s pravili revidiranja. Nadzorni organ pri posameznih subjektih preverja, ali imajo izpolnjene vse pogoje za pridobitev dovoljenja za opravljanje storitev revidiranja, poleg tega preverja tudi, če izpolnjujejo pogoje za vpis v posamezne registre ter preverja poročila in obvestila, ki jih posamezni subjekti po zakonski dolžnosti posredujejo Inštitutu. Poleg tega pregleduje poslovanje posameznih revizijskih družb in v primeru, da je to potrebno, izreče ustrezne ukrepe nadzora (ZRev-2, 74. člen).

Nadzor nad kakovostjo dela revizijskih družb se financira iz nadomestil za nadzor, ki jih Inštitutu plačujejo vse revizijske družbe v Sloveniji. Pri tem je pomembno, da vsota pobranih nadomestil pokriva vse dejanske stroške, ki jih ima z opravljanjem nadzorne funkcije. Presežki ali primanjkljaji za kritje dejanskih stroškov se poračunajo v prihodnjem poslovnem letu. V primeru, da so pri posamezni revizijski družbi ali pooblaščenemu revizorju ugotovljene nepravilnosti, Agencija izreče ukrep nadzora po ZRev-2. Kršitelj mora Agenciji plačati nadomestilo v višini stroškov postopka, katerih višino določa tarifa glede na razsežnost kršitve (ZRev-2, 76. člen).

Po ZRev-2 mora vsaka revizijska družba poročati o kakršnihkoli spremembah, ki bi lahko vplivale na pridobitev oz. ohranitev dovoljenja za opravljanje revizijskih storitev. Na letni ravni mora revizijska družba poročati tudi o svojem lastništvu, naložbah v druge pravne osebe, morebitnih spremembah statutom, družbenih pogodb ali drugih aktov ter o podpisanih pogodbah z drugimi revizijskimi družbami. Poleg tega mora poročati o načinu in višini zavarovanja revizorjeve odgovornosti za povzročeno škodo v primeru kršitve pogodbe ali pravil o revidiranju, poročati mora o zaposlenih ter o vseh sklenjenih pogodbah o revidiranju računovodskih izkazov in morebitnih drugih pogodbah, sklenjenih z naročniki storitev. Poroča tudi o številu načrtovanih delovnih ur za vsakega člana revizijske skupine za vsako posamezno izvedeno revizijo računovodskih izkazov in o uresničevanju tega načrta ter o številu revizijskih poročil, podpisanih s strani posameznega pooblaščenega revizorja revizijske družbe. Vsem prej naštetim podatkom revizijska družba doda še podatke o prihodkih po opravljenih storitvah v posameznem letu (ZRev-2, 77. člen).

4.2 Agencija za javni nadzor nad revidiranjem

Agencija za javni nadzor nad revidiranjem je financirana s sredstvi državnega proračuna, pridobljenimi na podlagi pogodbe z ministrom za finance, s prihodki po tarifi in z drugimi

prihodki. Agencija ustvarjene prihodke porabi za izvajanje dejavnosti in nalog, ki ji jih določa ZRev-2, za tekoče delovanje Agencije ter za financiranje odhodkov, ki so povezani s tekočim poslovanjem, kot so stroški dela, stroški materiala in storitev, stroški investicijskega vzdrževanja in nakupa opreme ter drugi stroški. Skladno z zakonskimi določbami lahko Agencija za svoje storitve, ki jih opravlja za posameznika in pravne osebe, izda tarifo, s katero določi višino plačil za svoje storitve, za katero mora pridobiti soglasje Vlade RS (Predstavitev Agencije, 2017).

Po ZRev-2 Agencija izvaja nadzor nad sprejemanjem pravil revidiranja in določanjem njihove hierarhije. Ta pravila vključujejo etične poklicne standarde, standarde obvladovanja kakovosti ter standarde revidiranja. Poleg tega nadzoruje potek izobraževanj, ki jih izvaja Inštitut, tako da daje soglasje k pravilom za pridobitev strokovnih nazivov, ki jih podeljuje Inštitut. Preverja tudi pravilnost in upravičenost podelitve dovoljenj zakonitim revizorjem in revizijskim družbam ter njihove registracije v ustrezne registre. Izvaja tudi nadzor nad programom in samo izvedbo stalnih izobraževanj pooblaščenih revizorjev, ki jih izvaja Inštitut. Agencija nadzoruje Inštitut pri načrtovanju in izvedbi nadzora nad zagotavljanjem kakovosti revidiranja. Slednje nadzoruje tako, da določi merila za sestavo načrta preverjanja kakovosti revidiranja. Skladno s tem načrtom daje soglasja na predložen načrt Inštituta ter mu naloži posamezne izredne zahteve za preverjanje kakovosti revidiranja (ZRev-2, 31-32. člen).

Agencija lahko nadzor nad kakovostjo revidiranja izvaja tudi samostojno, pri tem ima enaka pooblastila in pristojnosti kot Inštitut. V postopku nadzora mora Inštitut na zahtevo Agencije bodisi omogočiti dostop do vseh dokumentov bodisi ji izročiti vse dokumente ter ji dati vsa ustrezna pojasnila, ki jih potrebuje za izvajanje svojih nalog in pristojnosti. Zakon nalaga Inštitutu, da po vsakem opravljenem nadzoru Agenciji posreduje vso pridobljeno dokumentacijo in pripravljen zapisnik o nadzoru ter strokovno mnenje revizijskega sveta Inštituta (ZRev-2, 32. člen).

Agencija lahko skupaj z Inštitutom na podlagi dobre poslovne prakse oblikuje in izdaja priporočila za zagotavljanje kakovosti izvedbe revizij pri posameznih vrstah gospodarskih družb. Po ZRev-2 je Agencija pristojna tudi za izrek ukrepov nadzora v primeru ugotovljenih kršitev in nepravilnosti ob izvedbi nadzora (ZRev-2, 31. člen).

Agencija opravlja nadzor nad pooblaščenimi revizorji in revizijskimi družbami s sprotnim preverjanjem dokumentacije, ki jo revizijske hiše dostavljajo na njen sedež. Agencija pri tem preverja, ali so izpolnjeni pogoji za izdajo dovoljenj za opravljanje revidiranja, ali so izpolnjeni pogoji za vpis v ustrezne registre ter spremlja, zbira in preverja poročila revizijskih družb in drugih subjektov, ki poročajo Inštitutu. Drugi način opravljanja nadzora, ki ga opravlja Agencija, predstavlja izvedba nadzora v prostorih revizijske družbe. Na vsaka tri leta nadzira poslovanje revizijskih družb, ki izvajajo obvezne revizije pri subjektih, ki kotirajo na borzi. Najmanj na vsakih šest let pa nadzira poslovanje še ostalih revizijskih družb, kakor določa ZRev-2. Pri pregledu poslovanja revizijskih družb

Agencija pregleduje, ali ima posamezna revizijska družba vzpostavljene ustrezne postopke v zvezi z notranjim obvladovanjem kakovosti, ali je pri posamezni izvedbi obvezne revizije zagotovljena neodvisnost pooblaščenega revizorja in, ali so uporabljeni postopki skladni s pravili revidiranja. Poleg tega se ugotavlja še učinkovitost pri porabi dejavnikov pri posameznem revizijskem poslu v smislu porabljenih delovnih ur, pregleduje se ustreznost postavljenih in zaračunanih cen za posamezne opravljene storitve ter izvaja nadzor neposredno nad vsakim od pooblaščenih revizorjev (Naloge in pristojnosti Agencije, 2017b).

Agencija lahko skladno z ZRev-2 revizijski družbi in pooblaščenemu revizorju izreče tri ukrepe, kot so odreditev odprave kršitve, odreditev dodatnih ukrepov ali odvzem dovoljenja (ZRev-2, 53. in 80. člen).

Odredbo o odpravi kršitve Agencija izda, če v postopku nadzora ugotovi, da je revizijska družba kršila prepoved v zvezi z opravljanjem obveznih revizij pravnih oseb, ki jih prepoveduje ZRev-2 v 45. členu. Prav tako lahko izda odredbo o odpravi kršitve, če revizijska družba, ki je organizirana kot delniška družba, ni izdala imenskih delnic, če je opravljala dejavnosti, ki jih ZRev-2 prepoveduje, če ni izpolnjevala obveznosti poročanja in sprotnega obveščanja o spremembah, če ne objavi letnega poročila na svojih spletnih mestih skladno z ZRev-2, če zaradi kakršnekoli spremembe več ne izpolnjuje pogojev za ohranitev dovoljenja za opravljanje storitev revidiranja in, če so ugotovljene kršitve drugih pravil o revidiranju. V odredbi o odpravi kršitev Agencija določi rok za odpravo kršitev, v katerem mora revizijska družba ugotovljene kršitve odpraviti in o ukrepih za odpravo poročati Agenciji. Poročilo o ukrepih mora vključevati vse obstoječe dokaze o odpravi kršitev. Po prejemu poročila lahko Agencija na revizijski družbi s ponovnim pregledom preveri, ali so bile kršitve res odpravljene. Druga možnost pa je, da zgolj na podlagi poročila revizijske družbe izda odločbo o odpravljenih kršitvah. Če je predloženo poročilo nepopolno in iz njega odprava kršitev ni razvidna, Agencija izda novo odredbo, s katero revizijski družbi določi nov rok za dopolnitev predložene dokumentacije (ZRev-2, 81. člen).

V primeru ugotovljenih hujših kršitev pravil revidiranja Agencija revizijski družbi izreče odredbo o odpravi kršitev kot dodatni ukrep in z njim poslovodstvu naloži izboljšave postopkov notranjega nadzora nad revidiranjem in pretokom zaupnih informacij, spremembo v organizacijski strukturi ter druge ukrepe, ki bi pripomogli k delovanju v skladu s pravili revidiranja. Hujše oblike kršitev pravil revidiranja so opravljanje dejavnosti, ki jih ZRev-2 prepoveduje, če je pogodba o revidiranju v nasprotju z ZRev-2, če je delničar revizijske družbe s kvalificiranim deležem v postopku izreka prepovedi izvrševanja pravic iz delnic in če je posamezni pooblaščen revizor v postopku odvzema dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja. V primeru, da revizijska družba ne upošteva odredbe o odpravi kršitev, če ne izvede ukrepov, ki ji jih naloži Agencija in če s kakršnimkoli ravnanjem ovira izvajanje nadzora nad njenim poslovanjem, ji Agencija lahko naloži razrešitev enega ali več članov uprave (ZRev-2, 84. člen).

Po ZRev-2 lahko Agencija revizijski družbi odvzame dovoljenje za opravljanje dejavnosti revidiranja, če je bilo le-to pridobljeno z navajanjem neresničnih podatkov. Dovoljenje ji lahko odvzame tudi, če ji je bil naložen dodatni ukrep, ki pa ga revizijska družba ni upoštevala, niti ni razrešila člana uprave ter če niti novi člani uprave niso odpravili kršitev (ZRev-2, 84. člen).

Agencija lahko izreče tudi samo pogojni odvzem dovoljenja opravljanja dejavnosti revidiranja, pri tem pa revizijska družba v z odločbo določenem času ne sme storiti nobene nove kršitve, ki bi lahko bila povod za odvzem dovoljenja. V primeru pogojnega odvzema dovoljenja ga lahko Agencija dokončno odvzame tudi, če revizijska družba v določenem času ne odpravi kršitev ali opravi dodatnih ukrepov, ki so privedli do pogojnega odvzema dovoljenja (ZRev-2, 85. člen).

Agencija lahko pooblaščenemu revizorju odvzame dovoljenje za opravljanje nalog, če je bilo pridobljeno na podlagi neresničnih podatkov, če ob pridobitvi ni izpolnjeval zakonskih zahtev ali če je bil pravnomočno obsojen. Dovoljenje mu lahko odvzame tudi, če je kršil določbe ZRev-2 v zvezi s prepovedjo izvajanja storitev revidiranja, če je kršil pravila revidiranja, njegovo poročilo o revidiranju pa je zato nezanesljivo in navaja neresnična in nepoštena dejstva. Enako velja, če je kršil pravila o varovanju poslovne skrivnosti ali ponavljajoče kršil določbe ZRev-2. V primeru blažje kršitve pravil revidiranja, ki ni podlaga za odvzem dovoljenja, se pooblaščenemu revizorju izreče opomin. Agencija lahko trajno odvzame dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja v primeru večkratnih blažjih kršitev pravil in standardov revidiranja, zaradi katerih mu je bil predhodno že dvakrat izrečen opomin (ZRev-2, 54. in 56. člen).

Za primer kršitev pravil revidiranja in zakonodaje, ZRev-2 predvideva sankcije v denarnih zneskih, ki jih izreka Agencija v primeru kršitev. Za revizijske družbe v primeru lažjih kršitev znašajo globe od 2.100 do 12.600 evrov, za težje kršitve pa so predvidene sankcije v znesku od 4.200 do 21.000 evrov. Globe za posamezne kršitve pooblaščenega revizorja ali pooblaščenega ocenjevalca vrednosti lahko znašajo od 1.100 do 6.300 evrov, znesek pa je odvisen od resnosti in razsežnosti kršitve (ZRev-2, 162-167. člen).

Kot svoje glavne vrednote Agencija navaja delovanje v korist javnega interesa, skrb za višjo kakovost javnega nadzora nad revidiranjem in transparentno delovanje v skladu z moralnimi načeli. Poleg prej naštetega si prizadeva še za ciljno in učinkovito poslovanje ter spoštovanje zaposlenih oz. vseh sodelavcev in njihovih pristoynosti (Vrednote Agencije, 2017).

Agencijo za javni nadzor nad revidiranjem sestavljata dva organa, strokovni svet in direktor. Strokovni svet poleg direktorja, ki opravlja funkcijo predsednika strokovnega sveta, sestavlja še osem članov, ki jih lahko predlagajo Agencija za trg vrednostnih papirjev, Banka Slovenije, Agencija za zavarovalni nadzor, Inštitut za revizijo, Ljubljanska borza, Ministrstvo za finance, Ministrstvo za gospodarstvo, Univerza v Ljubljani in

Univerza v Mariboru. Po prejetih predlogih minister za finance dokončno predlaga člane. Na podlagi predloga jih imenuje Vlada Republike Slovenije in v primeru, da je to potrebno, tudi razreši. Njihov mandat traja šest let. Po podatkih iz letnega poročila Agencije so pristojnosti strokovnega sveta odločanje o raznih soglasjih, ukrepih nadzora in drugih zadevah, o katerih odloča na podlagi ZRev-2. Skladno z ZRev-2 tudi sprejema razne predpise, poslovnik in letni načrt dela Agencije, daje mnenja k zadevam, o katerih sicer odloča direktor, ter obravnava splošna vprašanja v zvezi s kakovostjo revidiranja. Poleg tega preučuje tudi pobude drugih organov in zainteresirane javnosti v povezavi z izboljšanjem in razvojem kakovosti računovodskega poročanja in revidiranja ter obravnava druga strokovna vprašanja skladno s pristojnostmi, ki ji jih določa ZRev-2 (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2017b).

Direktor Agencije je zadolžen za njeno vodenje, zastopanje in za predstavljanje pri izvajanju njenih odgovornosti in pristojnosti. Njegovo delo vključuje tudi organizacijo dela Agencije skladno s pravili in določbami, ki so opredeljene v Poslovniku Agencije, Pravilniku o notranji organizaciji in sistematizaciji delovnih mest in v Pogodbi o zaposlitvi (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2017b). Od ustanovitve Agencije leta 2008 je na mestu direktorja ga. Mojca Majič, ki jo je imenovala vlada.

V okviru Agencije za javni nadzor nad revidiranjem delujejo tudi trije sektorji: sektor za nadzor, pravni sektor in splošni sektor. Sektor za nadzor je zadolžen za pregled in analizo poslovne dokumentacije, poročil in za zbiranje drugih informacij o poslovanju subjektov, ki so predmet nadzora. Njegovo delo je, da ugotavlja, ali so pri izvajanju storitev s področja revidiranja nadzorovani subjekti storili kakšne nepravilnosti ter izvaja ustrezne ukrepe skladno s svojimi pristojnostmi. Pravni sektor pripravlja odločbe, odredbe in druge ukrepe, ki jih izreka Agencija. Prav tako izdeluje pravna mnenja in stališča in vrši pristojnosti, ki jih ima Agencija kot prekrškovni organ. Splošni sektor se ukvarja s preostalimi zadevami, potrebnimi za delovanje Agencije. Področja njegovega dela so organizacija dela, finance in računovodstvo, kadrovanje in tehnične zadeve (Organizacijska struktura, 2017).

Agencija za javni nadzor nad revidiranjem je v svojem letnem poročilu za leto 2016 predvidela, da bo novi zakon o revidiranju, Zakon o revidiranju in ocenjevanju vrednosti (v nadaljevanju: ZRev-3), ki bo v slovensko nacionalno zakonodajo implementiral Direktivo 2014/56/EU in Uredbo 537/2014, sprejet v prvi polovici leta 2017, kar se ni zgodilo. Agencija predvideva, da bodo spremembe, ki bodo sprejete v ZRev-3, močno vplivale na njeno delovanje, saj se bodo spremenile in povečale njene pristojnosti. Agencija naj bi tako postala edini pristojni organ na področju nadzora nad pooblaščenimi revizorji, revizijskimi družbami in pooblaščenimi ocenjevalci vrednosti. Po novem naj bi njene aktivnosti obsegale nadzor nad revizijskimi družbami, v okviru le-tega pregled sistema obvladovanja kakovosti, pregled zaračunanih revizijskih storitev, preverjanje skladnosti opravljenih postopkov s pravili revidiranja, spoštovanje etičnih zahtev in spoštovanje neodvisnosti.

Izvajala naj bi tudi nadzor nad pooblaščenimi revizorji in pooblaščenimi ocenjevalci vrednosti, v okviru katerega bo izvajala neposredni nadzor, preverjala neodvisnost, spremljala in preverjala njihova poročila ter spoštovanje etičnih zahtev. Po novem naj bi skrbela tudi za licenciranje in izobraževanje revizijskih družb, pooblaščenih revizorjev in pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti – tako izobraževanje za pridobitev naziva kot sprotno izobraževanje ter sankcioniranje oz. izrek ukrepov nadzora revizijskim družbam, pooblaščenim revizorjem in pooblaščenim ocenjevalcem vrednosti (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2017b). S spremenjeno zakonodajo naj bi torej Agencija poleg obstoječih nalog pridobila tudi naloge, ki jih trenutno izvaja Slovenski inštitut za revizijo.

Neposredni nadzor nad delovanjem Agencije, nadzor nad njeno zakonitostjo, učinkovitostjo in uspešnostjo skladno s slovensko zakonodajo opravlja Ministrstvo za finance, lahko pa tudi Računsko sodišče RS ali Urad za nadzor proračuna RS.

Skladno z ZRev-2 Agencija izdaja poročilo o ukrepih za posamezno poslovno leto, ki ga objavlja na svoji spletni strani. Namen poročila je seznaniti javnost z izrečenimi ukrepi subjektom pod nadzorom Agencije. V poročilu so poimensko navedeni pooblaščenih revizorji in revizijske družbe, ki so bili predmet nadzora in pri katerih so bile ugotovljene kršitve. Točno so navedeni tudi standardi, ki jih je subjekt kršil, in kakšni ukrepi so bili izrečeni v zvezi s kršitvami.

Agencija skladno z ZRev-2 izvaja nadzor nad delovanjem Slovenskega inštituta za revizijo v delu, pri katerem ima Inštitut javna pooblastila. Nadzira in preverja izdajo dovoljenj, preverja postopke in pravilnost registracije vseh subjektov, ki jih registrira Inštitut, ter preverja izvajanje programa stalnega izobraževanja. Izvaja tudi nadzor nad Inštitutom v zvezi z izvedbo nadzora nad kakovostjo dela pooblaščenih revizorjev, revizijskih družb in pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti, s čimer zagotavlja še višjo kakovost njihovega dela. Skladno z ZRev-2 lahko Agencija na Inštitutu izvede izredno preveritev kakovosti revidiranja in ocenjevanja vrednosti, Inštitut pa ji mora zagotoviti dostop do vse potrebne dokumentacije. Strokovna služba Agencije nadzor nad delom Inštituta izvede tako, da preuči njegov nadzorni spis, ki ga Inštitut pripravi za vsakega od izvedenih nadzorov. V primeru utemeljenega suma na kršitev pravil revidiranja ali ocenjevanja vrednosti lahko strokovni svet Agencije sproži postopek za izrek ukrepa nadzora (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2017b).

V okviru nadzora nad delom Inštituta je Agencija v letu 2016 pregledala nadzorne spise iz petih opravljenih nadzorov nad revizijskimi družbami v letu 2016. Od le-teh je Inštitut ugotovil nepravilnosti zgolj v enem primeru. Leta 2016 je Agencija izrekla ukrepe nadzora v zvezi s štirimi opravljenimi nadzori s strani Inštituta, za katere je nadzorne spise prejela že v letu 2015. Poleg pregleda nadzornih spisov iz opravljenih nadzorov revizijskih družb Agencija pregleduje tudi nadzorne spise iz opravljenih nadzorov Inštituta nad kakovostjo opravljanja nalog pooblaščenih revizorjev. Leta 2016 je skupno prejela štirinajst tovrstnih spisov, od katerih so se nepravilnosti pojavile pri enem od pooblaščenih revizorjev.

Obravnavala je tudi nadzorne spise iz nadzorov pooblaščenih revizorjev, opravljenih že v letu 2015 (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2017b).

V okviru svojih pristojnosti in skladno z ZRev-2 Agencija izreka ukrepe revizijskim družbam in pooblaščenim revizorjem. V letu 2016 je tako skupno izdala sto upravnih aktov nadziranim osebam, in sicer skupno šestinšestdeset revizijskim družbam. Od tega eno odločbo o začetku postopka za odvzem dovoljenja, eno odločbo o izreku odvzema dovoljenja, dvanajst odredb za odpravo kršitev, osem odredb za dopolnitev poročila, eno odredbo za odpravo kršitev z dodatnim ukrepom, eno odločbo o delni ugoditvi ugovoru zoper odredbo za odpravo kršitev, eno odločbo o zavrnitvi ugovora zoper odredbo za odpravo kršitev, eno odločbo o delni odpravi kršitev, tri odločbe o delni odpravi kršitev in odredbe za dopolnitev poročila, štiriintrideset odločb o ugotovitvi odprave kršitev, en sklep za podaljšanje roka, en sklep o odpravi odredbe in en sklep o določitvi stroškov postopka (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2017b).

Iz naslova nadzorov nad pooblaščenimi revizorji je Agencija v letu 2016 izdala štirinajst upravnih aktov. Od tega eno odločbo o začetku postopka za izrek opomina, štiri odločbe o začetku postopka za odvzem dovoljenja, dve odločbi o izreku opomina, dve odločbi o izreku pogojnega odvzema dovoljenja, dve odločbi o izreku odvzema dovoljenja, eno odločbo o ugotovitvi odprave kršitev in dve odločbi o ustavitvi postopka izreka ukrepa nadzora. Preostalih dvajset upravnih aktov je bilo izdanih pooblaščenim ocenjevalcem vrednosti. Od tega pet odločb o začetku postopka za izrek opomina, pet odločb o začetku postopka za odvzem dovoljenja, dve odločbi o izreku opomina, dve odločbi o izreku pogojnega odvzema dovoljenja, ena odločba o izreku odvzema dovoljenja, tri odločbe o ustavitvi postopka izreka ukrepa nadzora in dva sklepa o ustavitvi postopka (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2017b).

Nekatere nadzore nad revizijskimi družbami, pooblaščenimi revizorji in pooblaščenimi ocenjevalci vrednosti opravlja Agencija neposredno in samostojno. Tako je v letu 2016 opravila štiri nadzore revizijskih družb od skupno trinajstih opravljenih nadzorov nad revizijskimi družbami. Opravila je še dvanajst nadzorov nad pooblaščenimi revizorji od skupno devetindvajsetih opravljenih nadzorov nad pooblaščenimi revizorji. Med šestnajstimi opravljenimi nadzori nad pooblaščenimi ocenjevalci vrednosti pa Agencija ni opravila nobenega nadzora (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2017). O opravljenih nadzorih poroča v letnem poročilu.

Poročilo o ukrepih za posamezno leto Agencija priloži kot prilogo k letnemu poročilu za vsako posamezno leto. Namen poročila je skladno z zakonodajo obveščati javnost o izrečenih ukrepih nadzora. Pri nadzorih revizijskih družb, opravljenih v letu 2016, je Agencija ugotavljala, katere zakone in pravilnike je kršila posamezna nadzorovana družba, pri kateri so bile ugotovljene nepravilnosti in kršitve, ter katere zakone in pravilnike je kršil posamezni nadzorovani pooblaščen revizor in ocenjevalec vrednosti (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2017).

V okviru izvajanja nadzora nad Inštitutom Agencija med drugim preverja pravilnost izdaje dovoljenj in pravilnost podaljšanja dovoljenj za opravljanje revidiranja in opravljanje nalog pooblaščenega revizorja. Ob pregledu vse predložene dokumentacije je Agencija ugotovila, da so bila dovoljenja izdana in podaljšana skladno s pravilniki. V okviru poročanja o nadzoru nad opravljenimi izobraževanju Agencija poroča o številu uspešno opravljenih zagovorov zaključnih del pooblaščenih revizorjev in pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti ter o številu pooblaščenih revizorjev in pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti, ki so se udeležili dodatnih strokovnih izobraževanj v okviru organiziranih seminarjev, konferenc, strokovnih srečanj in delavnic Inštituta (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2017b).

Agencija skladno z ZRev-2 v okviru svojih nalog in pristojnosti izdaja soglasja na načrte nadzorov Inštituta. Konec tekočega leta ji Inštitut predloži vlogo za izdajo soglasja na načrt nadzorov nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji ter na načrt nadzorov nad pooblaščenimi ocenjevalci vrednosti za prihodnje leto. Ob potrditvi načrta za prihodnje leto Agencija Inštitutu poda komentarje na načrt nadzorov. Inštitut mora skladno z zakonodajo za vsak posamezni nadzor pripraviti poročilo, ki mora vsebovati vse glavne ugotovitve pregleda, ne le ugotovljenih pomanjkljivosti (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2017b).

Pri izvajanju svojih nalog Agencija sodeluje z mnogimi slovenskimi institucijami, med njimi, kot že prej omenjeno, z Inštitutom, Ministrstvom za finance, Banko Slovenije, Agencijo za trg vrednostnih papirjev, Agencijo za zavarovalni nadzor, Uradom za preprečevanje pranja denarja, Agencijo Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve ter Finančno upravo RS (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2017b). Skladno z ZRev-2 Agencija sodeluje tudi z istovrstnimi organi v drugih državah EU, kot sta IFIAR in CEAOB.

Agencija je v letu 2016 zaposlovala 6 javnih uslužbencev. Če se je izkazalo, da število zaposlenih ne zadostuje za kakovostno izvajanje določenih nalog, so k sodelovanju povabili še zunanje strokovnjake na posameznih področjih. Iz letnega poročila je razvidno, da je Agencija v letu 2016 večji del ustvarjenih prihodkov dobila iz državnega proračuna – 260.000 evrov, manjšega pa iz naslova tarif – 64.268 evrov, skupaj torej 324.268 evrov. Agencija prihodke iz naslova nadomestil za vodenje nadzornih postopkov prejme po izdaji pravnomočnih ukrepov. V praksi to pomeni, da v kolikor pri opravljanju nadzorov ne ugotovi kršitev pravil revidiranja ali ocenjevanja vrednosti, za svoje opravljeno delo ne prejme nikakršnih nadomestil. Odhodki so v letu 2016 presegli prihodke, daleč največji delež odhodkov pa so predstavljale plače in drugi izdatki zaposlenim (66 % vseh odhodkov) (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2017b).

V letnem poročilu Agencija nekoliko tudi opiše trg revizijskih storitev v Sloveniji. Po njenih podatkih je bilo na dan 31. decembra 2016 v Sloveniji v registru vpisanih 53 revizijskih družb in 201 pooblašчени revizor.

Pri sestavi poročila o trgu revizijskih storitev Agencija uporabi podatke, ki so ji jih po zakonu dolžne posredovati revizijske družbe, in podatke iz letnih poročil revizijskih družb, ki jih pridobi iz javno dostopne baze letnih poročil Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve. Ti podatki vključujejo vse informacije, navedene v zadnjem odstavku poglavja 4.1.2 tega magistrskega dela.

5 PRIMERJALNA ANALIZA UREDITVE JAVNEGA NADZORA NAD REVIDIRANJEM V IZBRANIH DRŽAVAH EU IN SLOVENIJI

Po podrobnem pregledu sistema javnega nadzora nad revidiranjem v vsaki izmed izbranih držav članic ugotavljam, da so izbrane države članice v večini ustanovile nov organ za izvajanje javnega nadzora nad revidiranjem po Direktivi EU iz leta 2014, nekatere pa so naloge, ki jih določa Direktiva, dodatno dodelile že obstoječim institucijam. Primerjave se bom lotila z vidika števila institucij, pristojnih za javni nadzor nad revidiranjem v posamezni državi, njenih članov, pristojnosti in nalog, ki jih le-ta ima oz. jih izvaja, ter načina financiranja vsake od institucij.

Slovenska zakonodaja v času izdelave tega magistrskega dela še ni prilagojena Direktivi 2014/56/EU in Uredbi 537/2014. V nadaljevanju zato primerjam trenutno organiziran slovenski sistem javnega nadzora nad revidiranjem, ki je prilagojen Direktivi 2006/43/ES s sistemi javnega nadzora nad revidiranjem v drugih izbranih državah članicah, ki so svojo zakonodajo prilagodile skladno z zahtevami zakonodaje EU.

Vse države članice EU, ki sem jih izbrala za primerjavo s Slovenijo, so skladno z zakonodajo EU v letu 2016 svojo zakonodajo prilagodile novi direktivi in uredbi EU. Tako je Nemčija s 17. junijem 2016 prejšnji nadzorni organ zamenjala z APAS, ki je s tem dnem postal edina institucija v Nemčiji, ki je odgovorna za javni nadzor nad revidiranjem. Posredno je APAS odgovoren tudi za nadzor nad revidiranjem v zasebnih podjetjih, saj dokončno potrjuje delo WPK. Tudi Avstrija je z letom 2016 pristojnosti nadzora nad revidiranjem podelila drugi instituciji, APAB. Za razliko od prvih dveh držav Luksemburg ni ustanovil novih organov za nadzor nad revidiranjem, ampak je le dodal pristojnosti, ki jih določata direktiva in uredba EU, obstoječi instituciji CSSF. V izbranih članicah EU je za izvajanje javnega nadzora nad revidiranjem primarno pristojna po ena institucija, ki pa svoje delovanje lahko vrši tudi prek katere druge institucije. V Nemčiji je to WPK, v Luksemburgu IRE, v Sloveniji pa Slovenski inštitut za revizijo.

Po pregledu sistemov javnega nadzora nad revidiranjem v izbranih državah članicah EU ugotavljam, da je v vseh štirih državah pomembno izpostavljena neodvisnost nadzorne institucije od revizijskega poklica, osebe na odgovornih mestih v teh institucijah pa niso več aktivne na področju revidiranja. Zagotavljanje neodvisnosti pristojnega organa za javni nadzor nad revidiranjem je ključnega pomena pri omenjenih institucijah, saj je tako zainteresirana javnost lahko prepričana, da bo institucija ravnala samostojno in skladno s

pravili. Pri delovanju organov za javni nadzor nad revidiranjem je pomembna tudi ureditev. Člani institucij, ki izvajajo nadzor nad subjekti v javnem interesu, ne smejo biti aktivni revizorji in morajo biti v vseh pogledih neodvisni od podjetij oz. subjektov, ki jih nadzorujejo. Pomembno je tudi, da imajo člani ustrezna znanja in izkušnje s področja revidiranja, računovodstva in drugih relevantnih področij. Neposredno je nadzornim institucijam nadrejena samo še država oz. ministrstvo, ki je v vsaki od držav pristojno za področje revidiranja.

Glavne naloge nadzornih institucij v vseh izbranih članicah EU se med posameznimi članicami ne razlikujejo. Naloge so določene na podlagi direktive in uredbe EU. V vsaki od obravnavanih držav članic EU obsegajo podeljevanje ali odvzem dovoljenj za opravljanje revizijskih storitev in registracijo v ustrezne registre, skrb za stalno izobraževanje in obnavljanje znanj s področja revidiranja, zagotavljanje kakovosti revizijskega dela revizorjev in revizijskih družb ter sodelovanje pri oblikovanju in implementaciji nacionalnih standardov s področja revidiranja. Naloge se torej bistveno ne razlikujejo. Ker z evropsko zakonodajo ni določeno, da mora biti institucija, ki je zadolžena za javni nadzor nad revidiranjem, zadolžena izključno za nadzor na področju revidiranja, se nekatere ne ukvarjajo samo s tem področjem. V Luksemburgu je tako CSSF zadolžen tudi za nadzor nad kreditnimi institucijami, finančnim sektorjem, pokojninskimi skladi ipd. Ob spremembah zakonodaje se CSSF zgolj dodajajo nove funkcije. Kot najnovejše je pridobil naloge v zvezi z aktivnostmi na področju preprečevanja pranja denarja in financiranja terorizma, kar je po svoje smiselno, saj je ves nadzor koncentriran znotraj ene institucije.

Nadzorne institucije vseh obravnavanih članic EU so članice različnih mednarodnih združenj na področju revidiranja ali nadzora nad revidiranjem, kot sta npr. CEAOB in IFAC. Vse so v državi članici, iz katere izhajajo, zadolžene tudi za čezmejno sodelovanje z drugimi članicami EU ali s tretjimi državami v okviru področij, za katere so pristojne. Velikih odstopanj na področju zadolžitve, ki jih imajo nadzorne institucije na področju javnega nadzora nad revidiranjem v vsaki izmed izbranih držav članic EU, torej ni. Med izbranimi državami članicami imata najbolj podobno ureditev javnega nadzora nad revidiranjem Slovenija in Nemčija – pri obeh se namreč pristojnosti in naloge v zvezi z javnim nadzorom nad revidiranjem delijo med dve instituciji. V Sloveniji sta to Agencija za javni nadzor nad revidiranjem in Slovenski inštitut za revizijo, v Nemčiji pa WPK in APAS.

Institucije za javni nadzor nad revidiranjem v vsaki od izbranih držav članic EU so med drugim pristojne tudi za disciplinski nadzor nad delovanjem revizorjev in revizijskih družb. V primeru kršitev lahko izrečejo sankcije, ki v vseh državah lahko pomenijo opomin oz. opozorilo o kršitvi, začasno prepoved izvajanja revizijskih aktivnosti ali pa dokončen odvzem dovoljenja za opravljanje le-teh. Vse izbrane države članice, vključno s Slovenijo, svojim institucijam za javni nadzor nad revidiranjem v primeru kršitev dovoljujejo tudi

izrek denarnih sankcij. Predvidene denarne sankcije se med izbranimi državami razlikujejo, vse pa so znotraj okvirjev, ki jih določajo direktive in uredbe EU.

Regulativa EU ne določa natančno, kako naj bo financirana institucija, ki izvaja javni nadzor nad revidiranjem, zato je vsaka od držav članic to področje uredila po svoje, vse pa so poskrbele, da je financiranje neodvisno od vplivov revizijskih družb, kakor zahteva direktiva. V Nemčiji se APAS financira v največji meri iz pristojbin, ki jih zaračunava revizijskim družbam in revizorjem za pregled izvajanja njihovih storitev – ta sredstva predstavljajo približno 70 % vseh sredstev, preostanek pa pridobi iz državnega proračuna. V Avstriji večji del sredstev za delovanje APAB prispevajo javne institucije – Zbornica gospodarskega razvoja, Združenje Avstrijskih revizorjev in Združenje hranilnic. V veliki meri se financira tudi iz prispevkov, pobranih od revizorjev in revizijskih družb. Višina prispevkov se določi glede na število individualnih in skupinskih revizijskih naročil za subjekte javnega interesa za preteklo koledarsko leto. V Luksemburgu se CSSF na področju izvajanja javnega nadzora nad revidiranjem financira izključno iz prispevkov revizijskih družb in revizorjev, ki so pod njegovim nadzorom. Skupni prispevki, pobrani od njih, predstavljajo zgolj 10 % vseh pobranih prispevkov, ki jih s svojim delovanjem na drugih področjih, za katera je pristojen, pobere CSSF. V Sloveniji je v primerjavi z ostalimi izbranimi članicami EU delovanje Agencije za javni nadzor nad revidiranjem v večinskem delu financirano iz državnega proračuna, sredstva namenjena Agenciji namreč določa ministrstvo za finance, določen delež pa predstavljajo tudi prihodki po tarifi, pridobljeni iz naslova izvajanja javne službe, ki so v letu 2016 znašali približno 25 % vseh prihodkov. Delovanje druge slovenske institucije za javni nadzor, Inštituta, pa je financirano na drugačen način. Zakonodaja ne predvideva financiranja iz proračuna, zato se Inštitut financira z izvajanjem strokovnih izobraževanj, seminarjev in konferenc, iz nadomestil za nadzor revizijskih družb, raznih taks za izdajo in podaljšanje dovoljenj ter iz prodaje strokovne literature.

S svojim delovanjem institucije javnega nadzora nad revidiranjem glede na obseg nalog, ki ga imajo, ustvarjajo prihodke v različnih višinah. Najvišje ustvari luksemburški CSSF, ki opravlja še več drugih funkcij poleg javnega nadzora nad revidiranjem. Njegovi prihodki za leto 2015 so znašali 82.962.375 evrov. V poročilu CSSF je sicer navedeno, da javni nadzor nad revidiranjem ustvarja slabo desetino vseh prihodkov, torej približno 8 milijonov evrov. Drugi po vrsti glede na ustvarjene prihodke je APAK (za APAS podatki glede na čas delovanja še niso najbolj realni ali relevantni), ki je v obdobju 2015/2016 ustvaril za približno 6,2 milijona evrov prihodkov. APAK sledi APAB, avstrijska institucija za javni nadzor nad revidiranjem, ki je s svojim delovanjem začela v drugi polovici leta 2016 in je v letu 2016 ustvarila za 550.000 evrov prihodkov, za leto 2017 pa je predviden proračun v višini 1,6 milijonov evrov. Najmanjša od institucij za javni nadzor nad revidiranjem je slovenska Agencija, ki je v letu 2016 ustvarila nekaj več kot 300.000 evrov prihodkov. Menim, da je smiselno, da se Agencija in Inštitut oba obravnavata kot instituciji v okviru javnega nadzora nad revidiranjem, saj zaradi neimplementirane

Direktive 2014/56/EU v nacionalno zakonodajo v Sloveniji oba opravljata aktivnosti v zvezi s tem nadzorom. Inštitut je v letu 2016 ustvaril nekaj več kot en milijon evrov prihodkov. Slovenski javni nadzor nad revidiranjem je tako skupno v letu 2016 ustvaril nekaj več kot 1,3 milijona evrov prihodkov in se tako nekoliko približal predvidenemu proračunu avstrijskega APAB za leto 2017.

Institucije javnega nadzora nad revidiranjem se v izbranih državah EU razlikujejo po svoji velikosti, tako po višini prihodkov kot tudi po številu zaposlenih. Razlike so velike, saj se med izbranimi državami močno razlikuje tudi velikost revizijskega trga – v Nemčiji je bilo v letu 2017 registriranih 2.928 revizijskih družb in 14.392 pooblaščenih revizorjev. Avstrijski register beleži 73 registriranih samostojnih revizorjev in 338 registriranih revizijskih družb, luksemburški pa 291 pooblaščenih revizorjev in 60 revizijskih družb. V Sloveniji je bilo na koncu leta 2016 registriranih 53 revizijskih družb in 201 pooblašчени revizor.

Sistemi javnega nadzora nad revidiranjem v izbranih državah EU se razlikujejo tudi po svoji organiziranosti. V Sloveniji Agencijo za javni nadzor nad revidiranjem sestavljata strokovni svet z osmimi člani in direktor, ki jih za obdobje šestih let imenuje (in v primerih, ko je to potrebno, tudi razreši) Vlada Republike Slovenije po predlogu Ministra za finance. V Luksemburgu CSSF sestavljata uprava in izvršilni odbor, člane pa ravno tako kot v Sloveniji imenuje Vlada, njihov mandat se podeli za obdobje petih let. Avstrijski APAB vodi uprava, ki jo sestavlja šest članov in šest nadomestnih članov, ki jih imenuje minister za ekonomsko področje. V Nemčiji je organ za javni nadzor nad revidiranjem organiziran znotraj Nemškega zveznega urada za gospodarstvo in kontrolo izvoza, vodi pa ga glavni izvršni direktor, ki ima pod seboj dva direktorja, ki vodita vsak svoj direktorat s štirimi oddelki. V osnovi si je organizacija posameznih sistemov javnega nadzora nad revidiranjem v opazovanih državah precej podobna, vsem pa je skupna ena zadeva – vodilne oz. člane uprave v posameznih organizacijah določa vlada ali ministrstvo, pristojno za področje revidiranja in nadzora nad revidiranjem.

6 JAVNI NADZOR NAD REVIDIRANJEM V SLOVENIJI: KRITIČNI POGLED IN PRIPOROČILA

6.1 Kritični pogled na trenutno ureditev javnega nadzora nad revidiranjem v Sloveniji

V Sloveniji sistem javnega nadzora nad revidiranjem v času pisanja magistrskega dela ni prilagojen direktivi EU iz leta 2014, kljub temu, da je bil junij 2016 skrajni rok za implementacijo in uveljavitev novih določil. Glavna kritika gre torej pristojnim, ki kljub dvema letoma, ki so ju imeli na voljo, niso dokončno preoblikovali zakona o revidiranju in sprejeli spremenjenega zakona ZRev-3. V Sloveniji tako javni nadzor nad revidiranjem še vedno izvajata dve ločeni instituciji, Agencija za javni nadzor nad revidiranjem in

Slovenski inštitut za revizijo, njuno delovanje pa se na področju nadzora nad revidiranjem prepleta.

Razen tega, da področje javnega nadzora nad revidiranjem v Sloveniji še ni urejeno skladno z direktivo EU iz leta 2014, je sistem nadzora nad revidiranjem v Sloveniji organiziran kvalitetno in skladno z zahtevami prejšnje evropske direktive ter zakonom o revidiranju. Skladno s trenutno veljavno zakonodajo v Sloveniji se opravlja vpis vseh pooblaščenih revizorjev v ustrezne registre, Inštitut skrbi za podeljevanje licenc za opravljanje revizij in obnovo že obstoječih licenc ter organizira stalna izobraževanja, konference in seminarje. Agencija z izvajanjem pregledov nad delom revizorjev, revizijskih družb in Inštituta na področjih, za katera to določa zakonodaja, ter s poročanjem o izvedenih nadzorih in ugotovljenih kršitvah skrbi za ustrezno informiranost zainteresirane javnosti o njenem delovanju.

Skladno z evropsko zakonodajo Agencija za javni nadzor nad revidiranjem v svojem letnem poročilu poroča o delovanju na vsakem področju, ki ga nadzoruje. Letno poročilo je dostopno na domači spletni strani Agencije, s čimer le-ta zainteresirani javnosti ponudi vpogled v njeno aktivnost v preteklih letih in tudi v same načrte za posamezno poslovno leto. Iz prej napisanega je razvidno, da Agencija in Inštitut sodelujeta pri izvajanju svojih nalog, menim pa, da bi bilo bolj praktično, da bi vse te naloge, ki jih izvajata dve instituciji, lahko izvajala ena sama, saj bi bile tako vse aktivnosti centralizirane, vse relevantne informacije v zvezi z nadzorom ipd. pa bi bile dostopne na enem mestu.

Za nadzor nad delovanjem Agencije za javni nadzor nad revidiranjem je pristojno Ministrstvo za finance. Slednje nadzoruje skladnost delovanja Agencije s predpisi, ki urejajo poslovanje Agencije na področju financ, materialnega in računovodskega poslovanja, ter, kar je za uresničevanje državnega proračuna še najbolj pomembno, zakonitost in smotrnost porabe s strani države pridobljenih sredstev, ki so v letu 2016 znašala 260.000 evrov. Ostale države članice institucije za javni nadzor nad revidiranjem večinoma financirajo iz pobranih pristojbin in v manjšem delu tudi prispevkov drugih vpletenih institucij, npr. zbornic. Tako njihovo delovanje ni direktno odvisno od državnega proračuna.

Da Agencijo nadzoruje Ministrstvo za finance, določa zakon, nisem pa v letnih poročilih Agencije nikjer našla informacije, da bi bila od ustanovitve dalje kdaj revidirana s strani Računskega sodišča. Sicer tudi pri pregledu poročil institucij za javni nadzor nad revidiranjem ostalih obravnavanih držav članic nisem našla tovrstne informacije, čeprav je zakonsko določeno, da morajo biti nadzorovane s strani pristojnih državnih organov.

6.2 Priporočila za izboljšanje obstoječe ureditve javnega nadzora nad revidiranjem v Sloveniji

Prvo priporočilo za izboljšanje obstoječe ureditve je, da je treba uskladiti slovensko nacionalno zakonodajo na področju javnega nadzora nad revidiranjem z evropsko. Ob pregledu relevantne dokumentacije in same Direktive 2014/56/EU sicer nisem našla navedenih točno določenih sankcij, ki bi jih lahko EU ali Evropska komisija naložila državi članici, ki nove zakonodaje ne bi implementirala v danem roku. Vendar pa lahko skladno z zakonodajo EU Evropska komisija proti državi članici vloži tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti.

Na spletnih straneh Inštituta je objavljeno, da je bil predlog spremenjenega zakona javno objavljen 26. aprila 2016, nato pa so se sprejemale pripombe na dani predlog. Po podatkih E-Uprave, uradne spletne strani Ministrstva za finance, namenjene javnosti za spremljanje postopkov, zakonodaje ipd., je bil ZRev-3 v vladni postopek predložen 10. oktobra 2016. Zakonodajalec in vsi vpleteni, ki lahko vplivajo na implementacijo direktiv EU v slovensko nacionalno zakonodajo, bi morali skrbeti za to, da bi se Slovenija pravočasno prilagodila novim direktivam in uredbam.

Po predlaganem spremenjenem zakonu ZRev-3 naj bi Agencija za javni nadzor nad revidiranjem pridobila še nekatere druge pristojnosti in naloge, ki jih trenutno izvaja Slovenski inštitut za revizijo. Po predlogu ZRev-3 bi vse ključne naloge Inštituta, ki so regulirane z zakonodajo, prevzela Agencija. Menim, da bi bilo smiselno na Agencijo prenesti tudi aktivnosti nadzora nad revidiranjem, ki ne vključujejo javnega nadzora. Država in zainteresirana javnost bi tako lahko dostopali do vseh informacij v zvezi z revidiranjem in javnim nadzorom pri istem organu, s tem pa bi se znižali stroški, saj ne bi bilo treba financirati dveh različnih institucij, ki izvajata enake naloge. Inštitut predloga ZRev-3 ne odobrava, saj meni, da bi določbe direktive in uredbe EU preveč dobesedno prenesli v svojo zakonodajo, namesto da bi izpolnili predvsem vsebinske zahteve po prilagoditvi. V svojem poročilu o delovanju za leto 2016 Inštitut še poudarja, da bo ne glede na spremenjen zakon o revidiranju še naprej ostal »neodvisna in visoko strokovna institucija, ki bo sledila izključno in samo strokovnim usmeritvam ter bo vedno delovala izključno in samo na strokovnih podlagah« (Slovenski inštitut za revizijo, 2017).

Kljub temu, da predlagana sprememba ZRev-3 predvideva prenos vseh nalog v zvezi z nadzorom nad revidiranjem in da sem prej omenila centralizacijo nadzora nad revidiranjem v eni instituciji, bi ZRev-3 v določeni meri lahko ohranil tudi Inštitut, le na novo bi bilo potrebno določiti njegove pristojnosti in naloge. Predlog ZRev-3 sicer neposredno ne ukinja Inštituta, mu pa odvzame določene zadolžitve in jih preda Agenciji. Sicer predlog dovoljuje, da Agencija svoje pristojnosti prenese na Inštitut, ni pa nujno, da bo to tudi storila. Tudi Nemčija ima dve instituciji, ki se ukvarjata z nadzorom nad revidiranjem, zato Slovenija ne bi bila osamljen primer. Inštitut bi lahko nadaljeval z izvajanjem izobraževanj revizorjev, podeljevanjem licenc, sprejemanjem standardov ipd., skratka z vsemi nalogami,

ki niso direktno povezane z nadzorom nad revidiranjem. Tako bi ohranili prisotnost visoko strokovne institucije, ki je prisotna na slovenskem revizijskem trgu že od osamosvojitve Slovenije.

Predlagam tudi spremembo modela financiranja institucije, odgovorne za javni nadzor nad revidiranjem. Trenutna ureditev določa, da večinski del za delovanje prispeva državni proračun, manjši del pa predstavljajo nadomestila stroškov postopkov ob izdaji ukrepov, ki morajo biti pravnomočni, da je Agencija do njih upravičena. Menim, da bi morala Slovenija oz. zakonodajalec določiti tarifo, ki bi jo plačalo vsako podjetje, ki je predmet nadzora nad revidiranjem, ne glede na to, ali je bil izrečen ukrep nadzora ali ne. Njena višina bi se določila glede na velikost nadzorovanega podjetja – večje podjetje, ki ima temu primerno zahtevnejše in bolj obsežno delovanje in dokumentacijo, ki jo mora nadzornik pregledovati, bi plačalo višjo tarifo, manjše podjetje pa bi plačalo nižjo tarifo. Financiranje po tarifi je na primer urejeno pri Inštitutu, kjer je zakonsko določeno, koliko mora plačati pooblaščen revizor ali revizijska družba za opravljanje nadzora. Določen je znesek, ki ga je treba plačati za opravljanje storitev nadzora, za podaljšanje dovoljenja za revidiranje ipd. Točno je tudi določeno, koliko morajo revizijske družbe in pooblaščen revizorji na letni ravni prispevati za opravljanje nadzora ter kolikšen znesek morajo prispevati v primeru izreka ukrepov nadzora.

Znesek, ki bi ga prispevalo vsako podjetje oz. vsak pooblaščen revizor, bi moral biti omejen tako navzdol kot navzgor, da ne bi prišlo do prevelikih razlik in razhajanj med zaračunanimi tarifami. Poleg fiksne tarife je smiselna tudi ohranitev financiranja iz državnega proračuna. Iz sredstev državnega proračuna bi se pokrili stroški dela, saj je Agencija še vedno del javne uprave v smislu fiksnega dela plač, potnih stroškov, prispevkov, dnevnic. Poleg tega bi se iz državnega proračuna financirali morebitni drugi stroški, ki nastanejo z delovanjem institucije in ki niso direktno povezani z izvajanjem javnega nadzora nad revidiranjem (npr. poslovni prostori, pisarniški material, morebitna službena vozila). Z dodatnimi viri financiranja delovanja bi se Agencija lahko kadrovsko razširila, s čimer bi lahko izvajala nadzor nad revidiranjem vseh subjektov, ki bi jih določal zakon. Sredstva po tarifi bi Agencija lahko uporabila za samo izvedbo nadzorov, financiranje morebitnega najema zunanjih strokovnjakov na posameznih področjih in za financiranje pravnih svetovalcev pri zahtevnejših postopkih na sodiščih.

Moje priporočilo v zvezi z nadzorom države nad izvedbo javnega nadzora nad revidiranjem pa je, da naj Ministrstvo za finance oz. Računsko sodišče ta nadzor izvaja za neko določeno obdobje (npr. za tri ali pet let) in svoje ugotovitve tudi javno objavi. Agencija sicer objavlja letna poročila o svojem delovanju in izvedenih nadzorih ter o izrečenih ukrepih, vendar pa zainteresirani bralec z branjem teh poročil ne dobi informacije o kredibilnosti teh podatkov. Le-to mu lahko da poročilo o nadzoru nad institucijo, ki je poročilo objavila. Med javnosti dostopnimi viri namreč nisem našla nobenega poročila o izvedenem nadzoru nad delovanjem Agencije.

Evropska zakonodaja od držav članic zahteva, da zagotovijo neodvisnost in strokovnost glavnih članov uprave in direktorjev, ki pa naj ne bi bili aktivni revizorji. V Sloveniji je bilo v registru pooblaščenih revizorjev, ki ga vodi Inštitut, na dan 29. junija 2017 zabeleženih 183 pooblaščenih revizorjev. V Sloveniji je prisoten problem majhnosti revizijskega trga in je zato zagotavljanje dejanske neodvisnosti revizorja lahko oteženo. Kljub temu, da je revizor neaktiven, je bil lahko kar nekaj let prisoten na področju revidiranja in je tekom delovanja v tem poklicu sklenil poznanstva z velikim številom podjetij, ki bi lahko potencialno postala predmet javnega nadzora nad revidiranjem, in tako ta oseba ne bi bila popolnoma neodvisna. Ima pa seveda nekdo, ki je deloval na področju revidiranja, ustrezno strokovno znanje s tega področja, kar je ključnega pomena za ustrezno izvajanje nadzora nad revidiranjem. Slovenija mora zaradi svoje majhnosti še toliko bolj skrbeti za neodvisnost, zato je potrebno ta vidik poudarjati tako v zakonodaji kot tudi v organiziranem izobraževanju za poklice v revizijski stroki.

SKLEP

Finančni škandali ob prelomu tisočletja so poskrbeli, da se je na področju transparentnosti in kredibilnosti poslovnih informacij, ki jih podjetja objavljajo v svojih poročilih, marsikaj spremenilo. Spremembe so se začele v Ameriki, kjer so z uvedbo zakona Sarbanes-Oxley in z njim ustanovitvijo PCAOB pričeli z nadzorom nad revizorji. Ameriškemu zgledu je kmalu sledil tudi preostali svet. Za Slovenijo najbolj relevantna je na tem področju EU, ki je od leta 2006 sprejela že dve direktivi, ki urejata področje revizijskega poklica in nadzora nad njim. Zadnje od direktiv so morale države članice v svojo nacionalno zakonodajo vključiti do sredine leta 2016.

Kot sem ugotovila ob prebiranju literature, je regulacija revizorjev in revizijskih družb pomembna zaradi ohranjanja kakovosti revidiranja in posledično zagotavljanja transparentnih in predvsem resničnih in poštenih informacij glede delovanja in poslovanja subjektov javnega interesa. Na svetovni ravni in na ravni EU so se v ta namen oblikovala združenja institucij, pristojnih za nadzor nad revidiranjem, kot sta npr. CEAOB in IFIAR. Članice tovrstnih združenj pa so povečini institucije iz vsake od držav članic EU.

V magistrskem delu sem se osredotočila na primerjavo sistemov javnega nadzora nad revidiranjem v štirih državah EU – v Nemčiji, Avstriji, Luksemburgu in Sloveniji. Po pregledu dostopnih informacij in relevantne zakonodaje ugotavljam, da so tri obravnavane države, razen Slovenije, sledile smernicam direktiv EU in svojo nacionalno zakonodajo ustrezno prilagodile, da izpolnjuje pogoje, ki jih je začrtala direktiva EU. Ker je podlaga vsem štirim nacionalnim zakonodajam ista direktiva, se organiziranost sistema javnega nadzora v izbranih državah bistveno ne razlikuje, s to razliko, da Slovenija v svojo zakonodajo do sredine leta 2017 še ni vključila sprememb, ki jih uvaja direktiva EU iz leta 2014, ki bi jih morala v svojo zakonodajo vključiti do sredine leta 2016.

V vseh obravnavanih državah članicah z izjemo Slovenije, v kateri sta trenutno za javni nadzor nad revidiranjem še vedno pristojni dve organizaciji, je skladno s priporočili EU za javni nadzor nad revidiranjem odgovorna ena glavna institucija, ki lahko delovne naloge naprej delegira podrejenim institucijam oz. institucijam, ki so pod njenim nadzorom. Vsaka izmed držav članic je znotraj navodil direktive EU oblikovala odgovorne organe nadzorne institucije, oblikovala model financiranja njenega delovanja in ji dodelila ustrezne naloge na področju nadzora nad revidiranjem.

Menim, da je v Sloveniji sistem javnega nadzora nad revidiranjem organiziran dobro, se mi pa zdi ključnega pomena, da se čim prej prilagodi zakonodaji EU in implementira Direktivo 2014/56/EU v nacionalno zakonodajo. Po napovedanih spremembah, ki jih bo uvedel ZRev-3, bodo vse aktivnosti v zvezi z nadzorom nad revidiranjem in nekatere druge aktivnosti s področja revidiranja, ki jih narekuje direktiva, prenesene na Agencijo za javni nadzor nad revidiranjem. Področje nadzora nad revidiranjem bo tako centralizirano v eni instituciji, sredstva, ki so se do sedaj namenjala dvema institucijama, pa bodo lahko namenjena delovanju ene same.

Z uvedbo dodatnih virov financiranja delovanja nadzornega organa, ki jih omenjam v šestem poglavju, bi nadzorna institucija lahko izboljšala svoje delovanje, se kadrovske razširila in izvedla večje število nadzorov. To bi posledično lahko omejilo delovanje visoko strokovnega Inštituta, ki na slovenskem prostoru predstavlja pomemben člen pri izobraževanju strokovnega kadra, skrbi za razvoj stroke in izvedbo drugih aktivnosti s področja revidiranja, ocenjevanja vrednosti in drugih področij, ki jih pokrivajo sekcije znotraj Inštituta. Zakonodajalec bi moral pri pripravi prenovljenega ZRev-3 upoštevati tudi to dejstvo in poskrbeti za ohranitev obeh institucij ter v zakonu na novo opredeliti njune pristojnosti.

LITERATURA IN VIRI

1. *About IFIAR*. Najdeno 1. septembra 2017 na spletnem naslovu <https://www.ifiar.org/about/>
2. Bundesgesetz über die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG). *Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich* StF: BGBl. I Nr. 83/2016.
3. Abschlussprüferaufsichtskommission. (2016). *Tätigkeitsbericht 2015/16 der Abschlussprüferaufsichtskommission*. Berlin: Abschlussprüferaufsichtskommission.
4. Abschlussprüferaufsichtsbehörde. (2017). *Bericht über die prüfung des Jahresabschlusses*. Wien: ECOVIS Austria.
5. Abschlussprüferaufsichtsstelle APAS beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle. (2017). *Arbeitsprogramm 2017*. Eschborn: Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle.
6. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2014). *Načrt dela Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2014 s finančnim načrtom 2014*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
7. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2015). *Načrt dela Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2015 s finančnim načrtom 2015*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
8. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2017a). *Načrt dela Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2017 s finančnim načrtom 2017*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
9. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2017b). *Letno poročilo Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2016*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
10. Auditor Oversight Commission. (2012). *Work Plan 2013 of the Auditor Oversight Commission*. Germany: Auditor Oversight Commission.
11. Auditor Oversight Commission. (2014). *Tätigkeitsbericht 2014*. Berlin: Auditor Oversight Commission.
12. *Aufgaben*. Najdeno 1. septembra 2017 na spletnem naslovu <http://www.wpk.de/wpk/aufgaben/>
13. Caramanis, C., & Dedoulis, E., & Leventis, S. (2015). Transplanting Anglo-American accounting oversight boards to a diverse institutional context. *Accounting, Organizations and Society*, 42, 12–31.
14. Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB). (2016). *Rules of procedure of the Committee of European Auditing Oversight Bodies*. Bruselj: CEOB.
15. Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB) (2016). *Work Programme Period ending 2017*. Bruselj: CEOB.
16. *Commission de Surveillance du Secteur Financier*. Najdeno 15. junija 2015 na spletnem naslovu <http://www.cssf.lu/en/supervision/audit-profession/regulations/national-legislation>

17. Commission de Surveillance du Secteur Financier. (2013). *Annual report 2013*. Luksemburg: Commission de Surveillance du Secteur Financier.
18. *Committee of European Auditing Oversight Bodies*. Najdeno 11. aprila 2017 na spletnem naslovu https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/financial-reforms-and-their-progress/regulatory-process-financial-services/expert-groups-comitology-and-other-committees/committee-european-auditing-oversight-bodies_en#more-information
19. DeFond, L. M. (2009). How should the auditors be audited? Comparing the PCAOB Inspections with the AICPA Peer Reviews. *Journal of Accounting and Economics*, 49(1/2), 104–108.
20. Department for Business, Innovation & Skills. (2014). *Discussion document on the implications of the EU and wider reforms*. London: Department for Business, Innovation and Skills.
21. Deving, I. P. & Russel, P. O. (2003). Post-Enron developments in UK audit and corporate governance regulation. *Journal of Financial Regulation and Compliance* 11(4), 309–322.
22. Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS ter razveljavitvi Direktive Sveta 84/253/EGS. *Uradni list Evropske unije* št. 157/87.
23. Direktiva 2014/56/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o spremembi Direktive 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze. *Uradni list Evropske unije* št. 158/196.
24. *European Audit Inspection Group*. Najdeno 15. junija 2015 na spletnem naslovu <http://www.eaigweb.org>
25. *European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB)*. Najdeno 13. junija 2015 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/finance/auditing/egaob/index_en.htm
26. Evropska Komisija. (2010). *Revizijska politika: kaj smo se naučili iz krize*. Zelena knjiga. Bruselj: Evropska komisija.
27. *Federal Office for Economic Affairs and Export Control*. Najdeno 10. aprila 2017 na spletnem naslovu <http://www.bafa.de/EN/>
28. *Federation of European Accountants*. Najdeno 17. februarja 2016 na spletnem naslovu <http://www.fee.be/>
29. Federation of European Accountants. (2012). *FEE Policy Statement on Public Oversight of Statutory Auditor and Audit Firms auditing Public Interest Entities and non-Public Interest Entities*. Bruselj: Federation of European Accountants.
30. Federation of European Accountants. (2014). *Public oversight of the audit profession: Enhancing Credibility and Supporting Cooperation*. Bruselj: Federation of European Accountants.

31. Federation of European Accountants. (2015). *Organisation of the Public Oversight of the Audit Profession in 22 European countries*. Bruselj: Federation of European Accountants.
32. Foster, P. B., McClain, G., & Shastri, T. (2010). Impact on pre-and post-sarbanes oxley users' perceptions by insorporating the auditor's fraud detection responsibility into the auditor's internal control report. *Research in Accounting Regulation*, 22(2), 107–113.
33. Gabrovšek, K. (2013). *Kritičen pogled na predlagano revizijsko reformo v Evropski Uniji* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
34. Gilbertson, D., & Herron, T. (2014). Including audit regulation in the accounting curriculum. *Research in Accounting Regulation*, 26(1), 118–131.
35. HassabElnaby, R. H., Said, A., & Wolfe, G. (2007). Audit Committees Oversight Responsibilities Post Sarbanes-Oxley Act. *American Journal of Business*, 22(2), 19–32.
36. Holm., C., & Zaman, M. (2012). Regulating audit quality: Restoring trust and legitimacy. *Accounting Forum*, 36(1), 51–61.
37. IFIAR 2017 Member Profile – AOB. Najdeno 1. septembra 2017 na spletnem naslovu https://www.ifiar.org/download/germany-2017-member-profile-website-pdf/?wpdmdl=1759&ind=gRXeZwzF3dC_u--w1rz9ybOQAgysB37nipa6XSYZFO8LegR6RErjCg0bbY9SPtE0yqD3J9OmkCnRogOjmQP-uw
38. Institut der Wirtschaftsprüfer. (2005). *Articles of Incorporation of The Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland E.V.* Neuss: Institut der Wirtschaftsprüfer.
39. Kirk, J. D. (2000). Experiences with the Public Oversight Board and Corporate Audit Commitees. *Accounting Horizons*, 14(1), 103–111.
40. Law of 18 December 2009 concerning the audit profession and: – transposing Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC, – organising the audit profession, – amending certain other legal provisions, and – repealing the amended Law of 28 June 1984 organising the profession of *réviseur d'entreprises* (statutory auditor). *Mém. A 2010*, No. 22.
41. Law of 18 December 2015 on the resolution, reorganisation and winding up measures of credit institutions and certain investment firms and on deposit guarantee and investor compensation schemes. *Mém. A 2015*, No. 246.
42. Lužar, A. (2009). *Javni nadzor nad revidiranjem v Sloveniji in izbranih državah* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
43. Mazars. (2016, 3. marec). Transposing the EU reform: German Federal Government adopts Audit Reform Act (AReG). Najdeno 11. aprila 2017 na spletnem naslovu [http://http://eng.mazars.de/Home/Media-Events/Press/Press-releases/Transposing-the-EU-reform](http://eng.mazars.de/Home/Media-Events/Press/Press-releases/Transposing-the-EU-reform)

44. *Mednarodno sodelovanje*. Najdeno 10. avgusta 2015 na spletnem naslovu http://www.anr.si/mednarodno_sodelovanje_1/
45. *Naloge in pristojnosti Agencije*. Najdeno 10. avgusta 2015 na spletnem naslovu http://www.anr.si/Naloge_in_pristojnosti_2/
46. Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil. (2009a). *MSOK 1: Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev*. Najdeno 2. septembra 2017 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msok_01.pdf
47. Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil. (2009b). *Mednarodni standard revidiranja 220: Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov*.
48. *Organizacijska struktura*. Najdeno 2. septembra 2017 na spletnem naslovu http://www.anr.si/Organizacijska_struktura_2/
49. *PCAOB*. Najdeno 22. junija 2015 na spletnem naslovu <http://pcaobus.org/Pages/default.aspx>
50. Priporočilo Komisije z dne 6. maja 2008 o zunanjem zagotavljanju kakovosti za zakonite revizorje in revizijska podjetja, ki opravljajo revizije subjektov javnega interesa. (2008). *Uradni list Evropske Unije* št. 120.
51. *Qualitätskontrolle*. Najdeno 1. septembra 2017 na spletnem naslovu <http://www.wpk.de/wpk/qualitaetskontrolle/>
52. *Qualitätskontrollbehörde für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften*. Najdeno 15. junija 2015 na spletnem naslovu <http://www.bmwfw.gv.at/Unternehmen/Qualitaetskontrollbehoerde/Seiten/default.aspx>
53. Samsonova-Taddei A. & Humphrey, C. (2014). Risk and the construction of a European audit policy agenda: The case of auditor liability. *Accounting, Organizations and Society* 41, 55–72.
54. Sikka, P. & Filling, S. & Liew, P. (2009). The audit crunch: reforming auditing. *Managerial Auditing Journal*, 24(2), 135–155.
55. Slovenski inštitut za revizijo. (2006). *Tarifa o taksah*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
56. Slovenski inštitut za revizijo. (2008). *Statut Slovenskega inštituta za revizijo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
57. Slovenski inštitut za revizijo. (2017). *Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2016*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
58. Šulc, E. (2006). *Primerjalna proučitev javnega nadzorstva nad revizorji* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
59. *The System of Auditor Oversight in Germany*. Najdeno 16. junija 2015 na spletnem naslovu <http://www.apak-aoc.de/index.php/en/about-aoc/auditor-oversight-in-germany/chart>

60. Uredba (EU) št. 537/2014 EVROPSKEGA PARLAMENTA IN SVETA z dne 16. aprila 2014 o posebnih zahtevah z zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa in razveljavitvi Sklepa Komisije 2005/909/ES. *Uradni list Evropske unije* št. 158/77.
61. *Über uns*. Najdeno 10. aprila 2017 na spletnem naslovu <https://www.idw.de>
62. Vlada Republike Slovenije. (2016, 25. april). *Predlog zakona o revidiranju in ocenjevanju vrednosti*. Najdeno 2. septembra 2017 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Finan%C4%8Dni_sistem/2016-04-26_predlog_javna_obravnav.pdf
63. *Vrednote Agencije*. Najdeno 2. septembra 2017 na spletnem naslovu http://www.anr.si/Vrednote_Agencije/
64. Wirtschaftsprüferkammer. (2017). *Bericht der Berufsaufsicht 2016 über Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer*. Berlin: Wirtschaftsprüferkammer.
65. Wirtschaftsprüferkammer. (2017). Mitgliederstatistik der WPK Stand 1. Januar 2017. Najdeno 28. junija na spletnem naslovu <http://www.wpk.de/wpk/organisation/mitgliederstatistik/>
66. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS* št. 32/1993.
67. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS* št. 65/2008.
68. Zaman, Groff, M. (2009). Zakonska reguliranost računovodskih poklicev v izbranih državah evropske unije. *Organizacija (Kranj)*, letnik 42, številka 6, str. A 271-A 278. Najdeno 26. junija 2017 na spletnem naslovu <https://www.dlib.si/details/URN:NBN:SI:doc-5L8EJV71>
- Zaman, Groff, M. & Hočevar, M. (2009). Public oversight of the audit profession – Comparison of implemented practices in the EU and the U.S. *Uprava*, VIII(3), 61–80.
69. Zaman, Groff, M. & Istenič, A. (2012). Problemi zunanjskega in notranjega revidiranja v Evropski Uniji. *Zbornik referatov* (str. 134-154). Maribor: Društvo računovodskih in finančnih delavcev Maribor.