

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**PRIMERJALNA ANALIZA ORGANIZIRANJA NADZORA NAD
REVIDIRANJEM V IZBRANIH DRŽAVAH EVROPSKE UNIJE**

Ljubljana, marec 2022

BRUNO JURIČ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani Bruno Jurič, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtor predloženega dela z naslovom Primerjalna analiza organiziranja nadzora nad revidiranjem v izbranih državah Evropske unije, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem doc. dr. Marjanom Odarjem

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravil 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 poskrbel, 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 plagiatstvo – 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 plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobil vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označil;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnal v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobil soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne _____

Podpis študenta: _____

KAZALO

UVOD	1
1 PREDSTAVITEV ZAKONODAJE EU NA PODROČJU REVIZIJE	3
1.1 Direktiva 2006/43/ES	4
1.2 Uredba 537/2014/EU	5
1.2.1 Ustanovitev Odbora evropskih organov za nadzor revizorjev	7
1.2.2 Struktura subjektov javnega nadzora nad revidiranjem v EU	7
2 IMPLEMENTACIJA ZAKONODAJE EU V SLOVENIJI	8
2.1 Agencija za javni nadzor nad revidiranjem	11
2.1.1 Zakoniti revizor in revizijske družbe	12
2.1.2 Javni nadzor nad revidiranjem v Sloveniji	13
2.1.3 Registri	15
2.2 Slovenski inštitut za revizijo	16
3 IMPLEMENTACIJA ZAKONODAJE EU V IZBRANIH DRŽAVAH ČLANICAH EU	17
3.1 Avstrija	17
3.1.1 Avstrijski organ za nadzor nad revidiranjem	18
3.1.1.1 Javni nadzor nad revidiranjem v Avstriji	21
3.1.1.2 Javni register	22
3.1.2 Avstrijski strokovni organi	22
3.1.2.1 <i>Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer</i>	22
3.1.2.2 <i>Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer</i>	23
3.2 Hrvaška	24
3.2.1 Hrvaški organ za nadzor nad revidiranjem	26
3.2.1.1 Javni nadzor nad revidiranjem na Hrvaškem	27
3.2.1.2 Javni registri	30
3.2.2 Hrvaški strokovni organi	30
3.3 Italija	32
3.3.1 Italijanski organ za nadzor nad revidiranjem	33
3.3.1.1 <i>RGS</i>	34
3.3.1.2 <i>CONSOB</i>	36
3.3.2 Italijanski strokovni organi	38

3.3.2.1	<i>Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale</i>	38
3.3.2.2	<i>Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili</i> 40	
3.3.2.3	<i>Istituto Nazionale Revisori Legali</i>	41
4	PRIMERJAVA SLOVENIJE IN IZBRANIH DRŽAV ČLANIC EU	43
4.1	Primerjava sistemov organov za nadzor nad revidiranjem	43
4.2	Primerjava strukture nacionalnih in strokovnih organov za nadzor nad revidiranjem	45
	SKLEP	47
	LITERATURA IN VIRI	49

KAZALO TABEL

Tabela 1:	Velikostni razredi za razvrščanje družb v Sloveniji.....	10
Tabela 2:	Število subjektov javnega interesa v Sloveniji.....	10
Tabela 3:	Velikostni razredi za razvrščanje družb v Avstriji.....	18
Tabela 4:	Velikostni razredi za razvrščanje družb na Hrvaškem	26
Tabela 5:	Velikostni razredi za razvrščanje družb v Italiji.....	32
Tabela 6:	Primerjava sistemov organov nadzora nad revidiranjem med izbranimi državami EU.....	44
Tabela 7:	Primerjava prenosa nalog na druge strokovne organe med izbranimi državami EU.....	45
Tabela 8:	Primerjava strukture nadzornih organov in vodenih registrov med izbranimi državami EU.....	46
Tabela 9:	Primerjava strukture strokovnih organov med izbranimi državami EU	47

KAZALO SLIK

Slika 1:	Organigram Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde	19
Slika 2:	Organigram Ministrstva za finance na Hrvaškem	26
Slika 3:	Organigram Ministero dell'Economia e delle Finanze.....	33
Slika 4:	Organigram Ragioneria Generale dello Stato	34
Slika 5:	Organigram Commissione Nazionale per le Società e la Borsa	37

SEZNAM KRATIC

angl. – angleško

ANR – Agencija za javni nadzor nad revidiranjem

ANREV – (it. Associazione Nazionale Revisori Contabili); Nacionalno združenje zakonitih revizorjev

APAB – (nem. Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde); Nacionalni organ za nadzor nad revidiranjem

APAG – (nem. Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz); Zakon o revizijskem nadzoru

Assirevi – (it. Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale); Nacionalno združenje zakonitih revizorjev

BDP – bruto domači proizvod

CEAOB – (angl. Committee of European Auditor Oversight Bodies); Odbor evropskih organov za nadzor revizorjev

CNCDCEC - (it. Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili); Nacionalno združenje zakonitih revizorjev

CONSOB – (it. Commissione Nazionale per le Società e la Borsa); Komisija za vrednostne papirje in borzo

Direktiva 2006/43/ES – 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

Direktiva 2013/34/ES – Direktiva 2013/34/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 26. junija 2013 o letnih računovodskih izkazih, konsolidiranih računovodskih izkazih in povezanih poročilih nekaterih vrst družb, spremembi direktive 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta ter razveljavitvi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS

Direktiva 2014/56/EU – 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

EGAOB – (angl. European Group of Auditor Oversight Bodies); Evropska skupina organov za nadzor revizorjev

EU – Evropska unija

HRK – hrvaška kuna

hrv. – hrvaško

IFAC – (angl. International Federation of Accountants); Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov

INRL – (it. Istituto Nazionale dei Revisori Legali); Nacionalni inštitut zakonitih revizorjev
it. – italijansko

IWP – (nem. Institut Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer); Avstrijski inštitut zakonitih revizorjev

Komora – (hrv. Hrvatska revizijska komora); Hrvatska revizijska zbornica

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

MEF – (it. Ministero dell'Economia e delle Finanze); Ministrstvo za ekonomijo in finance

MF – (hrv. Ministarstvo financija), Ministrstvo za finance

MSR – (angl. International Standards of Auditing); Mednarodni standardi revidiranja

MSRP – (angl. International Financial Reporting Standards); Mednarodni standardi računovodskega poročanja

nem. – nemško

RGS – (it. Ragioneria Generale dello Stato); Splošni računovodski urad države

SEC – (angl. Security and Exchange Commission); Komisija za nadziranje borz

SSC – (angl. Standard Setting Committee); Odbor za določanje standardov

SIR – Slovenski inštitut za revizijo

SJI – subjekt javnega interesa

SRS – Slovenski računovodski standardi

Uredba 573/2014/EU – 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

ZGD-1 – Zakon o gospodarskih družbah

ZRev-2 – Zakon o revidiranju

UVOD

Računovodstvo velja za enega od najstarejših poklicev na svetu, ki je tesno povezan z gospodarskim in kulturnim razvojem. Na podlagi računovodstva se je razvilo več specializiranih področij, med katera spada tudi revizija. Revizija je bila v začetku podrejena zasebnim interesom. V času industrijske revolucije ter z ločitvijo funkcije poslovanja in lastništva se je njen namen spremenil. Najprej so delovali v interesu lastnikov ter reševali problem nasprotujočih si interesov lastnikov in poslovođij. Glavni cilj revizije se je nato postopoma razvijal v smeri poročanja o dejanskem stanju družb in podajanja neodvisnega mnenja o računovodskih izkazih, namenjenih širši javnosti (Zaman Groff, 2009).

Finančni škandali multinacionalk, kot so Enron, WorldCom in Xerox, so prikazali, kako zelo pomembna sta razumevanje in pomen revidiranja računovodskih izkazov ter izdaja revizijskih mnenj (Odar, 2002). Zaradi razpada omenjenih družb se je javnost osredotočila na revidiranje družb, ki so revizijo pojmovala kot sporen vidik računovodskega dela (Matthews, 2006). Zaradi prikrivanja več milijard dolarjev dolga v različnih podjetjih in strahu, da je teh podjetij še več, je bila težnja po regulaciji vedno večja.

V Evropski uniji (v nadaljevanju EU) je bila sprejeta nova 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 (v nadaljevanju Direktiva 2006/43/ES) kot posledica svetovnih računovodskih škandalov, ki jih revizijski postopki niso uspeli odkriti. Nova direktiva zahteva delovanje revizorjev po najvišjih etičnih standardih, delovanje v skladu s poklicno etiko – neoporečnost, nepristranskost, strokovno usposobljenost in primerno skrbnost (Hočevar, 2008). Direktiva 2006/43/ES določa tudi javni nadzor in ureditvene predpise med državami članicami, kar pomeni, da mora posamezna članica organizirati učinkovit sistem javnega nadzora za zakonite revizorje in revizijske družbe na podlagi načel, ki so sprejeta v Direktivi 2006/43/ES (Direktiva 2006/43/ES).

Sprva je samo Direktiva 2006/43/ES določala cilje s področja revizije, ki so jo morale države članice implementirati v svoj nacionalni red. Zaradi političnih razlogov se je področje revizije zaostriło z Uredbo (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 (v nadaljevanju Uredba 537/2014/EU), ki je pravno zavezujoč akt in jo morajo v celoti uporabljati v vseh državah EU. Sprejeta Uredba 537/2014/EU tako določa zahteve v zvezi z izvajanjem obvezne revizije letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov subjektov javnega interesa (v nadaljevanju SJI) in pravila o organizaciji in izbiri zakonitih revizorjev in revizijskih družb s strani SJI. V Uredbi 537/2014/EU so opredeljena tudi pooblastila pristojnih organov, ki opravljajo javni nadzor, zagotavljanje kakovosti, spremljanje trga in pristojnosti organov (Uredba 537/2014/EU).

Revizije družb zagotavljajo večjo verodostojnost, da se zainteresirane strani odločajo na podlagi pregledanih računovodskih izkazov teh družb. Ključno vlogo pri tem imajo subjekti javnega nadzora nad revidiranjem, ki zagotavljajo kakovost revizij. Pregledana in revidirana pravila obvezne revizije EU pomembno vplivajo na organizacijo javnega nadzora nad revidiranjem in na revizijske družbe. Imenovani organi javnega nadzora imajo ključno odgovornost za nadzor revizijske stroke, medtem ko lahko nekatere naloge prenesejo tudi na druge organe in strokovna telesa (Accountancy Europe, 2021).

Struktura subjektov javnega nadzora v Evropi je različna. Nekatere članice imajo vzpostavljen svetovalni odbor, druge pa ne. Razlike se kažejo tudi v financiranju organov javnega nadzora, stopnji transparentnosti in aktivnostih, ki jih izvajajo, v primerjavi z aktivnostmi, ki so določene v strokovnih organih. V večini držav aktivnosti izvajajo organi javnega nadzora. Prav tako se del financiranja strokovnih organov, ki prihajajo iz revizijskih družb, zdaj prenaša na organe javnega nadzora (Accountancy Europe, 2021).

Namen magistrskega dela je predstaviti implementacijo Direktive 2006/43/ES in Uredbe 537/2014/EU, ki urejata področje revizije, v Sloveniji in izbranih državah članicah EU. Izbrane države so poleg Slovenije še Avstrija, Hrvaška in Italija. Namenoma sem izbral sosednje države Slovenije, saj se družbe po navadi širijo na tuje trge v sosednje države, kjer morajo upoštevati tamkajšnjo lokalno zakonodajo.

Temeljna raziskovalna vprašanja magistrskega dela so:

- Kako so izbrane države članice EU implementirale Direktivo 2006/43/ES v nacionalno zakonodajo na področju nadzora nad revidiranjem?
- Katere pristojne organe in strokovna telesa so ustanovile izbrane države članice EU kot subjekte javnega nadzora nad revidiranjem?
- Ali je bila implementacija Uredbe 537/2014/EU enaka v vseh izbranih državah članicah EU na področju nadzora nad revidiranjem?

Cilj magistrskega dela je proučiti in predstaviti posamezne organe, ki pomagajo posameznim državam izvajati cilje Direktive 2006/43/ES in Uredbe 537/2013/EU in ki so jih te vzpostavile kot subjekte javnega nadzora nad revidiranjem, strokovna telesa in pristojne organe. Glavni cilj magistrskega dela je izdelati primerjalno analizo implementacije Direktive 2006/43/ES in Uredbe 537/2014/EU v izbranih državah ter predstaviti podobnosti in razlike med njimi.

Metodologija magistrskega dela temelji na metodi teoretičnega raziskovanja. Prvi del je sestavljen iz teoretičnega dela, kjer predstavim razloge in načine uvedbe Direktive 2006/43/ES in Uredbe 537/2014/EU v izbranih državah članicah EU. Odgovore na temeljna raziskovalna vprašanja pridobim s pomočjo opisovanja, povzemanja in primerjanja sekundarnih virov. Prikažem, katere pristojne organe so ustanovile in katere odgovornosti so prenesle nanje za pomoč pri javnem nadzoru nad revidiranjem. V pomoč so mi slovenska in tuja literatura, strokovni članki in evropska zakonodaja.

V drugem delu predstavim ugotovitve, ki temeljijo na sekundarnih podatkih, ki jih pridobim iz tuje literature in uradnih spletnih strani državnih organov izbranih držav članic EU. Ugotovitve analiziram in podam podobnosti in razlike pri načinih implementacije Direktive 2006/43/ES in Uredbe 537/2014/EU.

Magistrsko delo je sestavljeno iz štirih poglavij. V prvem poglavju predstavim zakonodajo EU na področju revizije, ki jo predstavljata Direktiva 2006/43/ES in Uredba 537/2014/EU.

V drugem poglavju se osredotočim na implementacijo zakonodaje EU v Sloveniji. Osredotočim se predvsem na delovanje organa za nadzor nad revidiranjem in na strokovni organ. V tretjem poglavju je struktura zelo podobna drugemu poglavju, le da so tukaj obdelane države članice EU, torej Avstrija, Hrvaška in Italija.

V zadnjem, četrtem poglavju sledi primerjava različnih načinov implementacije Direktive 2006/43/ES in Uredbe 537/2014/EU v Sloveniji, Avstriji, Italiji in na Hrvaškem. Primerjam tudi strukturo nacionalnih in strokovnih organov za nadzor nad revidiranjem.

Na koncu v sklepu podam zaključne ugotovitve magistrskega dela in navedem seznam literature in virov, ki sem jih uporabil kot pomoč pri pisanju magistrskega dela.

1 PREDSTAVITEV ZAKONODAJE EU NA PODROČJU REVIZIJE

Začetek 21. stoletja so v gospodarstvu zaznamovali razvpiti finančni škandali multinacionalk, med katere sodijo Enron, WorldCom, Xerox in druge. Propad Enrona je zamajal zaupanje Amerike in vsega sveta v ameriške finančne trge, saj so ameriška računovodska in revizijska pravila omogočila, da Enron in ostala podjetja prikrijejo več milijard dolarjev dolga.

Stečaj Enrona je sprožil za dodatne skrbi in vprašanja, ki so se ukvarjala z možnostjo, da obstaja še več družb, ki lahko propadejo podobno kot Enron. Skrbi so se stopnjevale s propadom drugih večjih korporacij in z vse večjim številom računovodskih kršitev, ki so povečevale šibkost finančnega trga. Prav zaradi omenjenih škandalov je bila težnja po regulaciji vse večja, zato je v Ameriki vstopil v veljavo Sarbanes-Oxleyjev zakon (angl. Sarbanes-Oxley Act) (Niskanen, 2003).

Komisija za nadziranje borz (angl. Security and Exchange Commission, v nadaljevanju SEC) je bila sprva prepričana, da zaradi Enronovega propada ne bo treba sprejeti novih zakonov in da gre verjetno za osamljen primer. Ko so ugotovili številne nepravilnosti in prevare v večjih podjetjih, je komisija spremenila mnenje in je v letu 2002 sprejela Sarbanes-Oxleyjev zakon. Ta je določal nove obveznosti za računovodje in strogo reguliral nadzor družb. Sprejeti zakon predstavlja eno od največjih reform na področju korporativnega nadzora (Hefendehl, 2004).

Računovodski škandali multinacionalk so pustili posledice tudi drugod po svetu. Zaradi nekakovostnih revizijskih postopkov, ki jim ni uspelo odkriti oziroma preprečiti propada družb, so tudi v Evropi sprejeli novo zakonodajo kot odgovor na Sarbanes-Oxleyjev zakon. Evropski parlament in Svet sta sprejela novo Direktivo 2006/43/ES (Hočevar, 2008) in kasneje še Uredbo 537/2014/EU.

1.1 Direktiva 2006/43/ES

Direktiva je zakonodajni akt, ki določa cilje za točno določeno področje, in jo morajo države članice EU implementirati v svoj nacionalni red. Sprejeta Direktiva 2006/43/ES je v letu 2006 vzpostavila pravila glede obveznih revizij letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov. Obvezno revizijo so tako lahko izvajali le zakoniti revizorji ali revizijske družbe, ki imajo dovoljenje države članice, ki zahteva obvezno revizijo. Ti so bili vpisani v javni register z individualno številko (Direktiva 2006/43/ES).

32. člen Direktive 2006/43/ES pojasnjuje načela javnega nadzora; države članice morajo organizirati učinkovit sistem javnega nadzora nad zakonitimi revizorji in revizijskimi družbami. To pomeni, da so vsi zakoniti revizorji in revizijske družbe predmet javnega nadzora, ki ga opravljajo neaktivni revizorji. Ti pa morajo imeti ustrezno znanje na področjih, ki so povezana z obvezno revizijo (Direktiva 2006/43/ES).

Sistem javnega nadzora ima tako končno odgovornost za podelitev dovoljenj in registracij zakonitim revizorjem ter revizijskim družbam. Poleg tega sprejema etične poklicne standarde, standarde obvladovanja kakovosti znotraj revizijskih družb in nacionalne revizijske standarde. Nadzor obsega tudi stalno izobraževanje revizorjev, zagotavljanje kakovosti in preiskovalne ter disciplinske sisteme. Med drugim imajo pravico do preiskav zakonitih revizorjev in revizijskih družb ter lahko po potrebi zoper njih tudi ustrezno ukrepajo (Direktiva 2006/43/ES).

Sistem javnega nadzora mora biti ustrezno financiran, kar mu zagotavlja varnost, in ne sme biti pod vplivom zakonitih revizorjev ali revizijskih družb. Sistem mora biti pregleden in vključevati objavo letnih načrtov dela in poročil o delu (Direktiva 2006/43/ES).

Države članice tako imenujejo enega ali več pristojnih organov za izvajanje nalog, ki so navedene v Direktivi 2006/43/ES. Pomembno je, da države članice o svojem imenovanju pristojnih organov obvestijo Komisijo. Prav tako morajo biti pristojni organi organizirani tako, da ne pride do navzkrižja interesov. Ureditveni predpisi sistema javnega nadzora morajo omogočati učinkovito sodelovanje med nadzornimi organi posameznih članic na ravni Skupnosti. Vsaka država članica je zato zadolžena za oblikovanje posebnega telesa, ki je odgovorno za medsebojno sodelovanje sistemov javnega nadzora (Direktiva 2006/43/ES).

1.2 Uredba 537/2014/EU

Uredba je pravno zavezujoč akt, kar pomeni, da jo morajo v celoti uporabljati v vseh državah EU. Uredba 537/2014/EU, ki je nadgradnja Direktive 2006/43/ES, je bila sprejeta 16. aprila 2014.

Uredba 537/2014/EU ureja določene zahteve glede izvajanja obvezne revizije letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov SJI. Obravnava še pravila o organizaciji in izbiri zakonitih revizorjev in revizijskih družb s strani SJI. SJI so subjekti, ki jih ureja zakonodaja države članice. Ti lahko trgujejo z vrednostnimi papirji na reguliranem trgu katerekoli države članice. Države članice lahko imenujejo za SJI tudi druge družbe, ki imajo javni pomen na podlagi narave poslovanja, velikosti ali števila zaposlenih (Uredba 537/2014/EU).

V 21. členu Uredbe 537/2014/EU so pojasnjeni pogoji neodvisnosti, kar pomeni, da so pristojni organi neodvisni od zakonitih revizorjev in revizijskih družb. Kljub temu se lahko pristojni organi posvetujejo s strokovnjaki zaradi izvajanja posebnih nalog. Strokovnjak je fizična oseba s posebnim strokovnim znanjem o finančnih trgih, računovodskem poročanju, revidiranju in drugih podobnih področjih. Strokovnjaki lahko nudijo tudi pomoč pristojnim organom, če je to bistveno za pravilno izvajanje njihovih nalog, vseeno pa v takih primerih strokovnjaki ne smejo biti vključeni v kakršenkoli proces odločanja. V primeru, da je oseba v času sodelovanja ali v treh letih pred tem izvajala obvezne revizije; ali imela glasovalne pravice v revizijskem podjetju; ali bila član upravnega, poslovnega ali nadzornega organa revizijske družbe; ali bila partner revizijske družbe, zaposlena v revizijskem podjetju ali bila zunanji izvajalec za revizijsko družbo, ne sme biti član vodstvenega organa ali odgovorna za odločanje teh organov (Uredba 537/2014/EU).

Države članice morajo pristojnim organom zagotoviti vsa nadzorna in preiskovalna pooblastila za izvajanje nalog, določenih z Uredbo 537/2014/EU, pri izvajanju nalog pa ne smejo posegati v vsebino revizijskih poročil. Med ta pooblastila sodijo (Uredba 537/2014/EU):

- dostop do podatkov v zvezi z obvezno revizijo ali relevantnih dokumentov,
- pridobitev informacij od kogarkoli, ki ima podatke o obvezni reviziji,
- izvajanje inšpekcijskih pregledov zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij v njihovih prostorih,
- predložitev zadev v kazenski pregon,
- podajanje zahtevka za opravljanje preverjanja ali preiskave s strani izvedencev,
- sprejetje upravnih ukrepov in naložitev sankcij, ki so določene v Direktivi 2006/43/ES.

Države članice zagotovijo pristojnim organom nadzorna in preiskovalna pooblastila neposredno, v sodelovanju z drugimi organi ali pa z vložitvijo zahtevka pri pristojnih pravosodnih organih. Pri tem morajo pristojni organi dosledno spoštovati nacionalno pravo države članice in zasebno življenje ter pravico do obrambe (Uredba 537/2014/EU).

Pristojni organi lahko z dovoljenjem države članice prenesejo določene naloge na druge organe telesa, vendar med to ne smejo biti naloge, povezane s sistemom za zagotavljanje kakovosti, preiskavami, ki izhajajo iz sistema za zagotavljanje kakovosti, in sankcijami ter ukrepi, navedenimi v osmem poglavju Direktive 2006/43/ES. Če pride do prenosa nalog s pristojnih organov na druge organe ali telesa, se morajo določiti prenesene naloge in pogoji, pod katerim jih je treba izvesti. Kljub prenosu nalog je pristojni organ tisti, ki ima končno odgovornost nad skladnostjo, ima pa pravico zahtevati ponovni prevzem pristojnosti (Uredba 537/2014/EU).

Inšpektor je ocenjevalec, ki izpolnjuje določene pogoje po Uredbi 537/2014/EU in je zaposlen pri pristojnem organu ali pa ima z njim sklenjeno drugačno pogodbo. Izvaja inšpekcijske preglede, kar pomeni pregled zagotavljanja kakovosti zakonitih revizorjev in revizijskih družb (Uredba 537/2014/EU).

26. člen Uredbe 537/2014/EU pojasnjuje zagotavljanje kakovosti, kjer so prav pristojni organi določeni za vzpostavitev učinkovitega sistema za zagotavljanje kakovosti revizij. To pomeni, da izvedejo preglede v zvezi z zagotavljanjem kakovosti zakonitih revizorjev in revizijskih družb, ki izvajajo obvezne revizije SJI na vsake 3 oziroma 6 let, kar je odvisno od določil v 17. in 18. členu Direktive 2006/43/ES. Pristojni organ je tako odgovoren za odobritev in spremembo metodologij inšpekcijskih nadzorov, metodologij poročanja in programov rednih inšpekcijskih pregledov. Prav tako so odgovorni za odobritev in spremembo poročil o inšpekcijskih pregledih ter odobritev in določitev inšpektorjev za posamezni inšpekcijski pregled (Uredba 537/2014/EU).

Pristojni organi pri inšpekcijskih pregledih podajo oceno zasnove sistema notranjega obvladovanja kakovosti zakonitega revizorja ali revizijske družbe, ustrezno preskušajo skladnost postopkov in pregledov revizijskih spisov SJI, s čimer preverijo učinkovitost sistema notranjega obvladovanja kakovosti ter podajo oceno vsebine najnovejšega letnega poročila o preglednosti. Poleg tega inšpekcijski pregled vsebuje pregled politike in postopkov notranjega nadzora kakovosti, in sicer preverijo skladnost z veljavnimi revizijskimi standardi in standardi glede obvladovanja kakovosti ter etičnimi zahtevami, in kakor tudi z zahtevami glede neodvisnosti. Pregledajo tudi količino in kakovost uporabljenih sredstev in skladnost z zahtevami o zaračunanih plačilih za revizijske storitve. Na koncu inšpekcijskega pregleda se mora pripraviti poročilo, kjer so navedeni glavni sklepi in priporočila o pregledu za zagotavljanje kakovosti (Uredba 537/2014/EU).

Pristojni organi in po potrebi Evropska mreža za konkurenco morajo redno spremljati razvoj trga za zagotavljanje storitev obveznih revizij SJI. Pri tem ocenjujejo tveganje za številne pomanjkljivosti in kakovost zakonitega revizorja ali revizijske družbe. V ta pregled je vključen tudi pregled sistemskih pomanjkljivosti v mreži revizijske družbe, ki bi lahko povzročil propad katerekoli revizijske družbe in vpliv na splošno stabilnost finančnega trga. Presojajo še ravni tržnih koncentracij in učinkovitost revizijskih komisij (Uredba 537/2014/EU).

Uredba 537/2014/EU je pri preglednosti pristojnih organov dodala še obvezno objavo letnega poročila o splošnih rezultatih sistema zagotavljanja kakovosti, ki vsebuje informacije o izdanih priporočilih, nadaljnjem spremljanju priporočil, sprejetih nadzornih ukrepih in naloženih sankcijah. Prav tako so v to poročilo vključene količinske informacije in druge ključne informacije o uspešnosti v zvezi s finančnimi sredstvi in kadrovskimi zadevami. Pomembna je tudi vključitev uspešnosti in učinkovitosti sistema zagotavljanja kakovosti. Poleg tega mora pristojni organ objaviti še združene informacije o ugotovitvah in zaključkih inšpekcijskih pregledov (Uredba 537/2014/EU).

1.2.1 Ustanovitev Odbora evropskih organov za nadzor revizorjev

Evropska komisija je v okviru Uredbe 537/2014/EU ustanovila Odbor evropskih organov za nadzor revizorjev (angl. Committee of European Auditor Oversight Bodies, v nadaljevanju CEAOB). CEAOB je tako nadomestil Evropsko skupino organov za nadzor revizorjev (angl. European Group of Auditor's Oversight Bodies, v nadaljevanju EGAOB), ki je bila ustanovljena leta 2005. Namen EGAOB je bil zagotavljanje učinkovite koordinacije in sodelovanja med sistemi nadzora nad revidiranjem znotraj EU.

CEAOB in EGAOB sta oba sestavljena iz nacionalnih organov, ki so pristojni za javni nadzor nad revidiranjem, razlika pa je v tem, da novemu telesu predsedujejo države članice in ne več Evropska komisija. Vloga CEAOB je usklajevanje med novimi sistemi javnega nadzora nad zakonitimi revizorji in revizijskimi družbami. Ključna naloga je, da pomaga izmenjevati informacije, izkušnje in prakse pri izvajanju nove zakonodaje. Poleg tega CEAOB nudi strokovno pomoč pri implementaciji sprejete revizijske zakonodaje na željo posamezne države članice (Committee of the European Audit Oversight Bodies, 2016).

Glavni strateški cilj CEAOB je izboljšava kakovosti revizij in zaupanja v revizijo. To nameravajo doseči z razvijanjem povezovanja in konsistentnosti med sistemi javnega nadzora ter z učinkovito komunikacijo med zunanjiimi strankami, kot so revizijske družbe, strokovna telesa, vlagatelji in ostale interesne skupine (Accountancy Europe, 2021).

1.2.2 Struktura subjektov javnega nadzora nad revidiranjem v EU

Obvezna implementacija Uredbe 537/2014/EU je sprožila nastajanje subjektov javnega nadzora nad revidiranjem v EU z raznoliko strukturo. Nekatere države članice imajo tako vzpostavljen svetovalni odbor, druge pa ne. Razlike so tudi v financiranju organov javnega nadzora, stopnji transparentnosti in aktivnostih, ki jih izvajajo, v primerjavi z aktivnostmi, ki so določene v strokovnih organih. V večini držav članic aktivnosti izvajajo organi javnega nadzora. Prav tako se del financiranja strokovnih organov, ki prihajajo iz revizijskih družb, zdaj prenaša na organe javnega nadzora (Accountancy Europe, 2021).

Sedem držav članic se je na podlagi nove revizijske reforme iz leta 2014 odločilo za ustanovitev novega organa za nadzor nad javnim revidiranjem. Te države so Avstrija, Belgija, Ciper, Finska, Nemčija, Poljska in Romunija. V 13 državah članicah so se odločili za vzpostavitev strokovne pomoči organom javnega nadzora nad revidiranjem, zato so ustanovili svetovalne odbore. Organi javnega nadzora nad revidiranjem se tako lahko posvetujejo s strokovnjaki, kar jim omogoča, da uporabijo najnovejše strokovno znanje in izkušnje na področju revidiranja. Za ta pristop so se odločile Avstrija, Belgija, Ciper, Češka, Danska, Nemčija, Italija, Latvija, Litva, Luksemburg, Slovaška, Španija in Velika Britanija (Accountancy Europe, 2021).

V veliki večini držav članic se organi javnega nadzora financirajo iz honorarjev, pobranih za opravljanje revizijskega poklica. To pomeni, da se neposredno bremenijo revizorji oziroma revizijske družbe, obstaja pa tudi posredna možnost z nalaganjem pristojbin na strokovne organe. V ostalih državah pa so organi javnega nadzora skoraj v celoti financirani iz državnega proračuna. Za razliko od velike večine držav članic so v sedmih državah EU javno objavljeni in dostopni rezultati posameznih kakovosti družbe ter drugi pregledi, in sicer v Bolgariji, Estoniji, Irski, Veliki Britaniji, na Nizozemskem, Danskem in Norveškem (Accountancy Europe, 2021).

Možnost prenosa nekaterih nalog na druge organe in strokovna telesa daje določeno stopnjo prilagodljivosti državam članicam in njihovim organom nadzora. Tudi tukaj je način prenosa nalog različen. Tako so nekatere države članice ključne naloge prenesle na druge organe, medtem ko so jih nekatere obdržale (Accountancy Europe, 2021).

2 IMPLEMENTACIJA ZAKONODAJE EU V SLOVENIJI

Zakonodaja EU velja za vse države članice, ki so jo zavezane implementirati v svoj nacionalni red. Pri implementaciji Direktive 2006/43/ES je tako prihajalo do različnih možnosti ustanovitve javnih organov in strokovnih teles. Poleg tega od 17. junija 2016 vse države članice zavezuje Uredba 537/2014/EU.

Slovenija je postala država članica EU s 1. majem 2004, medtem ko je v evrsko in schengensko območje vstopila v letu 2007. Po površini meri 20.273 km² in ima približno 2.100.000 prebivalcev. Bruto domači proizvod (v nadaljevanju BDP) na prebivalca po standardu kupne moči znaša 87, kar jo uvršča nekam v sredino držav EU (Evropska unija, brez datuma a). Spoštovanje pravnega reda in zakonodaje EU, kar zajema pogodbe o ustanovitvi EU, uredbe, direktive in sklepe, je še dodatno poglobila z Evropskim sporazumom o pridružitvi k Evropski skupnosti. S tem se je zavezala k izpolnjevanju obveznosti podpisanega sporazuma, ki se kaže v združljivosti slovenske in evropske zakonodaje (Duhovnik, 2014).

Revidiranje SJI je v Sloveniji urejeno z Zakonom o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS, št. 65/2009, Zakonom o revidiranju (ZRev-2), Ur. l. RS, št. 65/2008 in Uredbo

537/2014/EU. ZGD-1 je zelo obsežen zakon s 621 členi, ki določajo temeljna statusna korporacijska pravila ustanovitve in poslovanja gospodarskih družb, samostojnih podjetnikov, povezanih oseb, gospodarskih interesnih združenj, podružnic tujih družb in njihovega statusnega preoblikovanja. Z ZGD-1 se je v pravni red Slovenije le delno prenesla Direktiva 2006/43/ES, vseeno pa velja za glavni zakon pravnih oseb. To vpliva tudi na storitve revidiranja, saj med drugim z revizijo preverjajo skladnost delovanja pravnih oseb z ZGD-1. Z ZGD-1 je bila implementirana tudi Direktiva 2013/34/EU, ki določa (Odar, 2018):

- način računovodskega spremljanja poslovanja,
- predpise glede vsebine letnega poročila,
- splošna pravila glede izdelovanja računovodskih izkazov družb.

ZRev-2 ureja revidiranje, strokovna področja, ki so povezana z revidiranjem, nadzor nad revidiranjem in ocenjevanjem vrednosti ter delovanje Slovenskega inštituta za revizijo (v nadaljevanju SIR) in Agencije za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju ANR). S tem zakonom so se tako v pravni red Slovenije prenesle Direktiva 2006/43/ES, 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 (v nadaljevanju Direktiva 2014/56/EU) in Uredba 537/2014/EU (ZRev-2).

V 54. členu ZGD-1 so določena tudi splošna pravila računovodenja, ki jih morajo družbe za vodenje poslovnih knjig in pripravo računovodskih izkazov upoštevati. Ta pravila so Mednarodni standardi računovodskega poročanja (v nadaljevanju MSRP) ali pa Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju SRS). Uredba 537/2014/EU določa, da morajo SJI uporabljati MSRP, medtem ko lahko ostale družbe pripravljajo računovodske izkaze in poročajo po SRS ali po MSRP, če se tako odloči skupščina družbe (ZGD-1). SJI opredeljujejo Direktiva 2006/43/ES, Direktiva 2013/34/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 26. junija 2013 o letnih računovodskih izkazih, konsolidiranih računovodskih izkazih in povezanih poročilih nekaterih vrst družb, spremembi direktive 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta ter razveljavitvi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS (v nadaljevanju Direktiva 2013/34/ES) in Direktiva 2014/56/EU, ki razvrščajo vse družbe z vrednostnimi papirji, ki kotirajo na trgu vrednostnih papirjev, bančne in zavarovalne institucije ter subjekte javnega pomena, ki jih kot take določijo posamezne države članice kot SJI (KPMG International, 2018).

V 55. členu ZGD-1 so opredeljene mikro, majhne, srednje in velike družbe na podlagi povprečnega števila delavcev v poslovnem letu, čistih prihodkov od prodaje in vrednosti aktive. Za opredelitev velikosti družbe morata biti izpolnjeni vsaj dve od treh meril. V tabeli 1 so podana merila za razvrstitev velikosti družb.

Tabela 1: Velikostni razredi za razvrščanje družb v Sloveniji

	Število zaposlenih	Čisti prihodki (EUR)	Bilančna vsota (EUR)
Mikro	Do 10	Do 700.000	Do 350.000
Mala	Do 50	Do 8.000.000	Do 4.000.000
Srednja	Do 250	Do 40.000.000	Do 20.000.000
Velika	Nad 250	Nad 40.000.000	Nad 20.000.000

Prirajeno po ZGD-1.

Vsi SJI, borza vrednostnih papirjev in družbe, ki morajo pripraviti konsolidirano računovodsko poročilo po 56. členu ZGD-1, se uvrščajo med velike družbe. Poleg njih spadajo v velike družbe še kreditne institucije, ki jih opredeljuje zakon, ki ureja bančništvo, ter zavarovalnice in pokojninske družbe, kot jih opredeljuje zakon, ki ureja zavarovalništvo (ZGD-1).

Zakon o bančništvu (ZBan-2), Ur. l. RS, št. 99/2010, določa, da se lahko kreditna institucija s sedežem v Sloveniji ustanovi kot banka ali hranilnica, medtem ko se Zakon o zavarovalništvu (ZZavar-1), Ur. l. RS, št. 93/15, uporablja za zavarovalnice in pozavarovalnice. ZZavar-1 opredeljuje zavarovalnico kot pravno osebo, ki opravlja zavarovalne posle na podlagi dovoljenja nadzornega organa za opravljanje zavarovalniških poslov. Prav tako je tudi pozavarovalnica pravna oseba, ki opravlja le zavarovalne posle pozavarovanja na podlagi dovoljenja nadzornega organa za opravljanje teh poslov.

Z 12. marcem 2019 je v Sloveniji stopila v veljavo nova definicija SJI, ki je opredeljena v 3. členu ZRev-2. SJI so družbe, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, kreditne institucije, zavarovalnice in pokojninske družbe. S 1. januarjem 2021 je prišlo do povečanja števila SJI, saj so postale SJI tudi tiste družbe, ki imajo velik pomen za Slovenijo in so hkrati zavezane k obvezni reviziji ter so v večinski lasti države ali občin. Na dan 31. decembra 2021 je bilo tako v Sloveniji registriranih 175 družb, ki so bile opredeljene kot SJI. Struktura družb, ki so opredeljene kot SJI, je prikazana v tabeli 2.

Tabela 2: Število subjektov javnega interesa v Sloveniji

SJI (na dan 31. 12. 2021)	Število
Javne družbe v državni in večinski lasti	117
Družbe, ki kotirajo na borzi	29
Banke	11
Hranilnice	3
Zavarovalnice	13
Pozavarovalnice	2
Skupaj	175

Prirajeno po Agenciji za javni nadzor nad revidiranjem (2022).

2.1 Agencija za javni nadzor nad revidiranjem

Ko je Slovenija sprejela ZRev-2, je ANR postala nadzorni in regulatorni organ na področju revidiranja ter nadzorni organ na področju ocenjevanja kakovosti. Je tudi edini pristojni organ za nadzor nad izvajanjem Uredbe Evropskega parlamenta in Sveta o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo SJI (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, brez datuma).

ANR je pravna oseba javnega prava, ki pri izvrševanju svojih nalog deluje neodvisno in samostojno. ANR sestavljata dva organa, in sicer strokovni svet in direktor, ki ju imenuje in razrešuje Vlada Republike Slovenije na predlog ministra za finance (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, brez datuma). Strokovni svet sestavlja devet članov, medtem ko je direktor ANR po funkciji tudi predsednik strokovnega sveta. Naloge, ki jih opravlja strokovni svet, so (ZRev-2):

- odločanje o soglasjih, ukrepih nadzora in drugih posamičnih zadevah,
- sprejemanje predpisov, za katere je odgovoren ANR,
- sprejemanje poslovnika ANR,
- sprejemanje strateškega in letnega načrta dela ANR,
- sprejemanje letnega poročila ANR,
- dajanje načelnega mnenja k posameznim zadevam, o katerih odloča direktor,
- obravnavanje splošnih vprašanj o kakovosti revidiranja,
- proučevanje pobud drugih nadzornih organov in zainteresiranih oseb za izboljšanje in razvoj kakovosti računovodskega poročanja in revidiranja,
- obravnavanje drugih strokovnih vprašanj s področja pristojnosti dela ANR.

Pri opravljanju nalog in pristojnosti ANR sodeluje z Odborom evropskih organov za nadzor revizorjev ter pristojnimi organi iz držav članic. Pri delovanju morajo upoštevati načela enakovrednosti in vzajemnosti ter mednarodne organizacije na področju pristojnosti ANR (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, brez datuma).

ANR kot svoje osnovno poslanstvo navaja učinkovit javni nadzor nad zakonitostjo in kakovostjo revidiranja ter ocenjevanjem vrednosti in izvrševanjem drugih nalog in pristojnosti, ki so določene z ZRev-2, Uredbo ter drugimi zakoni in podzakonskimi akti. Poleg tega opravlja nadzor nad delom zakonitih revizorjev in revizijskih družb z namenom preverjanja, ali zakoniti revizorji in revizijske družbe prav tako ravnajo v skladu z Zakonom o revidiranju, Uredbo ter drugimi zakoni (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, brez datuma).

Financiranje ANR se zagotavlja s sredstvi iz državnega proračuna in s prihodki po tarifi. To sprejme strokovni svet ANR in v njej določi višino (ZRev-2):

- taks za odločanje o posamičnih zadevah,

- letnih nadomestil iz naslova opravljanja nadzora oziroma za opravljanje nadzora po drugem zakonu plačujejo osebe, nad katerimi ANR opravlja nadzor,
- nadomestil stroškov ukrepov nadzora,
- taks za izdajo potrdil, izpisov iz evidenc, izdelavo fotokopij listin ali dvojnikov odločb, soglasij, odredb in sklepov,
- nadomestil za opravljanje drugih nalog, ki jih po različnih zakonih opravlja ANR.

V Uradnem listu Republike Slovenije so po potrditvi ustanovitelja objavljene tarife in njihove spremembe. V 36. členu ZRev-2 so podrobneje opisane dolžnosti drugih subjektov do ANR glede zagotavljanja podatkov; sodišče in pristojni organi za nadzor po zakonih, ki urejajo bančništvo, zavarovalništvo, trg finančnih instrumentov in varstvo konkurence, morajo ANR obvestiti o vseh sprejetih ukrepih ali izrečenih sankcijah proti revizijski družbi ali zakonitemu revizorju. Prav tako sodišče obvesti ANR o vsaki pravnomočni kazenski obsodbi za osebo, ki ima dovoljenje za opravljanje nalog zakonitega revizorja. Tudi državni organi in nosilci javnih pooblastil na zahtevo ANR predložijo vse podatke, ki so potrebni za opravljanje naloge ANR, omogočiti pa morajo tudi vpogled v ustrezno dokumentacijo (ZRev-2).

ANR ima dostop do podatkov Centralnega registra prebivalstva, podatkov Poslovnega registra Slovenije in do brezplačnega pridobivanja ter uporabe statističnih podatkov računovodskih izkazov družb in društev, zavezanih k reviziji ali preiskavi. ANR teh podatkov ne sme posredovati drugim in jih ne sme javno uporabljati. ANR lahko zahteva posredovanje podatkov tudi od oseb in organizacij, ki z njimi razpolagajo. Ti morajo ANR nemudoma posredovati zahtevane podatke in dokumente, tudi tiste, ki so v skladu z zakonom opredeljeni kot poslovne skrivnosti in tajni podatki. ANR mora v tem primeru zagotoviti primerno stopnjo varstva posredovanih podatkov (ZRev-2).

2.1.1 Zakoniti revizor in revizijske družbe

Naloga ANR ne zajemajo samo nalog, povezanih z javnim nadzorom, temveč je kot regulator končno odgovorna za podelitev dovoljenj in licenciranje zakonitih revizorjev in revizijskih družb, sprejem Mednarodnih standardov revidiranja (v nadaljevanju MSR), standardov v poklici etiki in ostalih pravil revidiranja. ANR organizira tudi osnovno in nadaljnje strokovno usposabljanje zakonitih revizorjev, kakor tudi usposabljanje za preiskovalne in administrativne disciplinske sisteme (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, brez datuma).

Za izdajanje dovoljenj za opravljanje nalog zakonitega revizorja je tako odgovorna ANR, in sicer mora oseba za pridobitev dovoljenja izpolnjevati naslednje pogoje (ZRev-2):

- da ima ustrezno raven izobrazbe, pridobljene po študijskih programih druge stopnje,
- da ima najmanj petletne delovne izkušnje, od tega najmanj triletno delovne izkušnje pri opravljanju revidiranja v zadnjem šestletnem obdobju pred oddajo vloge za izdajo

- dovoljenja, pri revizijski družbi ali zakonitem revizorju ali pa revizijskem podjetju z dovoljenjem katerekoli države članice,
- da je opravila praktično usposabljanje in preizkus strokovnih znanj za opravljanje nalog zakonitega revizorja,
 - da ji v preteklosti ni bilo odvzeto dovoljenje za opravljanje nalog zakonitega revizorja oziroma je od pravnomočnega odvzema dovoljenja minilo vsaj pet let,
 - da ni bila obsojena na nepogojno kazen za naklepno kaznivo dejanje, ki se preganja po uradni dolžnosti,
 - da dosega visoko raven aktivnega znanja slovenščine.

Veljavnost dovoljenja za opravljanje nalog zakonitega revizorja je tri leta. Na zahtevo imetnika se lahko podaljša za nadaljnja tri leta, če slednji opravi izobraževanje po programu stalnega dodatnega strokovnega izobraževanja v skladu s pravili, ki jih določi ANR. Praktično usposabljanje izvajajo ključni revizijski partnerji, biti mora vsebinsko ustrezno in zajemati revidiranje posamičnih in konsolidiranih računovodskih izkazov. Izvajati in dokumentirati ga je treba v skladu s pravili, ki jih prav tako določi ANR (ZRev-2).

Če ima zakoniti revizor dovoljenje druge države članice, mu ANR izda dovoljenje za čezmejno opravljanje nalog zakonitega revizorja ali začasno opravljanje nalog zakonitega revizorja v Sloveniji, pri tem pa mora opraviti preizkus strokovnih znanj. Ta poteka v slovenskem jeziku in vključuje preverjanje znanja s področja slovenske zakonodaje in SRS (ZRev-2).

Pri ANR se mora registrirati revizijska družba, ki želi izvajati obvezne revizije v Sloveniji, vendar ta ni njena matična država. Če je revizijska družba registrirana pri pristojnem organu svoje matične države članice, jo registrira tudi ANR. Revizijska družba mora v tem primeru predložiti potrdilo o svoji registraciji v matični državi članici, ki ne sme biti starejše od treh mesecev. ANR obvesti pristojni organ v matični državi članici o registraciji revizijske družbe države članice in o morebitnem odvzemu dovoljenja (ZRev-2).

2.1.2 Javni nadzor nad revidiranjem v Sloveniji

ANR je po uradni dolžnosti odgovorna za opravljanje nadzora nad zakonitostjo in kakovostjo dela zakonitih revizorjev in revizijskih družb, pri čemer preverja skladnost delovanja z ZRev-2, Uredbo 537/2014/EU, pravili revidiranja in drugimi zakoni (ZRev-2).

Če niso podane izključne pristojnosti drugega organa, ANR opravlja nadzor nad izvajanjem določil ZRev-2, Uredbe in drugih zakonov, ki se nanašajo neposredno na opravljanje revizijske dejavnosti ali posamezne revizijske storitve. Med te sodijo tudi revizijske dejavnosti pri drugih deležnikih obvezne revizije, če njihova ravnanja vplivajo na zakonitost in kakovost opravljanja obveznih revizij. Drugi deležniki so predvsem člani revizijske komisije ter člani organov vodenja in nadzora naročnika. Če na trgu revizijskih

storitev nastopajo še tretje osebe, ANR opravi nadzor tudi nad njimi (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, brez datuma).

Pristojnosti ANR pri opravljanju javnega nadzora nad revidiranjem so (ZRev-2):

- zagotavljanje slovenskih prevodov MSR,
- sprejemanje drugih pravil revidiranja, zajetih v hierarhijo pravil revidiranja,
- sprejemanje hierarhije pravil revidiranja, ki niso predpisi,
- določanje strokovnih znanj in izkušenj, potrebnih za opravljanje nalog zakonitega revizorja, in preizkus strokovnih znanj,
- organiziranje izobraževanj za pridobitev naziva zakonitega revizorja,
- izvajanje preizkusov strokovnih znanj za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog zakonitega revizorja,
- izdajanje dovoljenj za opravljanje dejavnosti revidiranja in nalog zakonitega revizorja,
- organiziranje stalnega dodatnega strokovnega izobraževanja zakonitih revizorjev,
- zagotavljanje kakovosti dela zakonitih revizorjev in revizijskih družb.

Opravljanje nadzora nad zakonitostjo in kakovostjo dela zakonitih revizorjev in revizijskih družb se zagotavlja predvsem s/z (ZRev-2):

- preiskovanjem, spremljanjem, zbiranjem in preverjanjem poročil in obvestil revizijskih družb oziroma vseh, ki so dolžni po zakonu poročati ANR,
- preverjanjem in zbiranjem obvestil in poročil drugih pristojnih organov in nosilcev javnih pooblastil, če se ta nanašajo na delo zakonitih revizorjev,
- preverjanjem neodvisnosti zakonitega revizorja od naročnika revizije,
- preverjanjem spoštovanja etičnih dolžnosti,
- pregledom sistema obvladovanja kakovosti znotraj revizijske družbe in z oceno kakovosti ter količino porabljenih dejavnikov,
- preverjanjem skladnosti revizijskih postopkov s pravili revidiranja,
- pregledom zaračunanih revizijskih storitev,
- neposrednim nadzorom nad zakonitimi revizorji,
- izrekanjem ukrepov nadzora po Zakonu o revidiranju.

Nadzor nad revizijskimi družbami in zakonitimi revizorji poteka v prostorih ANR s sistematičnim pregledom prejete dokumentacije. Lahko se izvaja tudi v prostorih revizijske družbe ali v poslovnih prostorih naročnika revizije in prostorih, kjer se hrani relevantna poslovna dokumentacija naročnika. Kraj nadzora mora biti izbran tako, da se ob najmanjšem poseganju v poslovni proces revizijske družbe in drugih lahko doseže namen nadzora (ZRev-2).

Poročilo o nadzoru mora sestaviti izvajalec nadzora nad zakonitostjo in kakovostjo dela zakonitih revizorjev ter revizijskih družb, vsebuje pa ugotovitve in priporočila za zagotavljanje kakovosti dela. Osnutek poročila se pisno posreduje revizijski družbi in

zakonitemu revizorju, katerih delo se nadzira. Slednja imata 15 dni časa od prejema osnutka poročila, da svoje pripombe sporočita ANR (ZRev-2).

Revizijske družbe morajo enkrat letno ANR sporočiti zahtevane podatke iz 77. člena ZRev-2. Prav tako morajo enkrat mesečno ANR poročati o podpisanih pogodbah o revidiranju računovodskih izkazov ter na zahtevo ANR posredovati poročila in informacije o vseh zadevah, ki so pomembne za opravljanje nadzora ali izvrševanja drugih pristojnosti in nalog ANR. Če pride do sprememb podatkov, ki se vpisujejo v register, mora zakoniti revizor to v roku 15 dni sporočiti ANR. Enak časovni okvir velja za revizijske družbe v primeru sprememb dejstev in okoliščin, na podlagi katerih so pridobile dovoljenje za opravljanje storitev revidiranja. V primeru razrešitve ali odstopa revizijske družbe mora ta razloge za to ustrezno pojasniti ANR (ZRev-2).

Če ANR ugotovi kršitve ZRev-2, predpisov, izdanih na njegovi podlagi, ali Uredbe 537/2014/EU, kršitelju z odredbo naloži, da odpravi kršitev, in določi popravljalne ukrepe v zvezi z ugotovljenimi kršitvami. Popravljalni ukrepi temeljijo na izboljšanju postopkov nadzora nad revidiranjem, nad pretokom in hrambo zaupnih podatkov, notranjem usposabljanju zaposlenih za pravilno ravnanje na področju zaznave kršitve, zagotovitvi primerne števila kadrov in njihovi ustreznosti kvalifikaciji ter zagotovitvi ustreznega zavarovanja in zavarovalnega kritja glede na zakonske zadeve. ANR lahko izda začasno prepoved opravljanja obveznih revizij ali podpisovanja revizijskih poročil v zvezi v obvezno revizijo, če revizijske družbe in zakoniti revizorji ne ravnajo v skladu z zakonodajo. ANR odvzame dovoljenje revizijski družbi, če je revizijska družba pridobila dovoljenje z navajanjem neresničnih podatkov, če krši dolžnost varovanja zaupnih podatkov, ne upošteva začasne prepovedi opravljanja obveznih revizij ali če ji je bila že dvakrat izrečena začasna prepoved opravljanja obveznih revizij (ZRev-2).

2.1.3 Registri

ANR upravlja registre, s katerimi zagotavlja javnost in preglednost ter ščiti interese uporabnikov. Ti registri so (ZRev-2):

- register revizijskih družb,
- register revizijskih podjetij,
- register revizijskih subjektov tretjih držav,
- register pooblaščenih revizorjev.

Vsi registri se vodijo v slovenskem jeziku in so objavljeni v elektronski obliki na spletnih straneh ANR. Register se deli na javni in poslovni del. Javni del registra je javno dostopen fizičnim osebam in poslovnim subjektom, medtem ko je poslovni del dostopen samo pristojnim nadzornim organom. V registru revizijskih družb so vpisani podatki o revizijskih družbah, ki so pridobile dovoljenje ANR za opravljanje revidiranja. V register revizijskih podjetij se vpisujejo podatki o subjektih, ki imajo dovoljenje pristojnega

organa države članice za opravljanje obveznih revizij. Podatki zakonitih revizorjev, ki so pridobili dovoljenje ANR za opravljanje nalog zakonitega revizorja, se vpisujejo v register pooblaščenih revizorjev (ZRev-2).

Po podatkih registra pooblaščenih revizorjev na uradni spletni strani ANR je bilo v letu 2021 v Sloveniji registriranih 182 zakonitih revizorjev (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, brez datuma).

2.2 Slovenski inštitut za revizijo

Na podlagi Zakona o revidiranju, ki je bil sprejet julija 1993, je bil 11. januarja 1994 ustanovljen SIR. Sprejeti Zakon o revidiranju je za ustanovitelja SIR postavil Zvezo računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Po ustanovitvi so bili sprejeti tudi prvi temeljni akti, ki so urejali delovanje revizijske stroke v Sloveniji. Med te spadajo kodeks poklicne etike zunanjega revizorja, temeljna revizijska načela, navodila za delovanje revizijskih družb in drugi (Slovenski inštitut za revizijo, brez datuma a).

Aktivnost SIR se je iz leta v leto povečevala tako na domačem kot tudi tujem strokovnem področju. Postal je član pomembnih strokovnih mednarodnih organizacij, kot so na področju računovodstva Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov (angl. International Federation of Accountants, v nadaljevanju IFAC), na področju revizije Zveza evropskih revizorjev (angl. Accountancy Europe) in na področju ocenjevanja vrednosti Svet za mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti (angl. International Valuation Standards Committee) (Slovenski inštitut za revizijo, brez datuma a).

SIR sestavljajo štiri organi:

- svet,
- revizijski svet,
- strokovni svet,
- direktor.

V skladu z ZRev-2 svet SIR sprejema statut in druge splošne akte SIR, programe dela in razvoja SIR ter spremlja njihovo izvajanje. Poleg tega določa še načrt poslovanja in sprejema letno poročilo SIR, predlaga tarifo in cene za storitve, ki jih opravlja ter izvaja ostale naloge, določene s statutom (Slovenski inštitut za revizijo, brez datuma b).

Revizijski svet določa strokovne podlage za programe dela in razvoja SIR na področju revizijske stroke. Direktorju in svetu SIR daje mnenja in predloge glede organizacije dela in možnosti za razvoj dejavnosti na področju revizijske stroke. Poleg tega svetu SIR predlaga vključevanje SIR v mednarodne organizacije in organiziranje strokovnih srečanj s področja revizije doma in v tujini (Slovenski inštitut za revizijo, brez datuma c).

Strokovni svet je sestavljen iz šestih sekcij in odloča o izdaji dovoljenj za opravljanje nalog pooblaščenega ocenjevalca in daje strokovno mnenje o opravljenem nadzoru nad njihovo kakovostjo dela. Sprejema tudi pravila ocenjevanja vrednosti in določa pogoje za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenega ocenjevalca. Odgovoren je še za pripravo strateškega in letnega načrta nadzora nad pooblaščenimi ocenjevalci. Strokovni svet med drugim sprejema računovodske standarde, poslovno-finančne standarde in pravila, pravila notranjega revidiranja ter pravila revidiranja informacijskih sistemov (Slovenski inštitut za revizijo, brez datuma č).

Direktor SIR je odgovoren za organiziranje ter vodenje dela in poslovanja SIR, katerega tudi predstavlja in zastopa. Med drugim odgovarja za zakonitost dela in pripravlja predloge za organe SIR. Zadolžen je za organiziranje strokovnih izobraževanj in izvajanje preizkusov strokovnih znanj, ki so potrebna za pridobitev strokovnih nazivov, ki jih podeljuje SIR (Slovenski inštitut za revizijo, brez datuma d).

3 IMPLEMENTACIJA ZAKONODAJE EU V IZBRANIH DRŽAVAH ČLANICAH EU

V magistrskem delu so obdelane države članice, ki so sosede Slovenije, in sicer Avstrija, Hrvaška in Italija. Za te države sem se odločil zato, ker se družbe po navadi širijo na tuje trge v sosednje države, kjer morajo upoštevati tamkajšnjo lokalno zakonodajo.

3.1 Avstrija

Avstrija je postala država članica EU s 1. januarjem 1995 in s 1. decembrom 1997 vstopila v schengensko območje, medtem ko je članica evrskega območja postala s 1. januarjem 1999. Po površini meri 83.879 km² in ima približno 8.900.000 prebivalcev. BDP na prebivalca po standardu kupne moči znaša 128, kar jo uvršča na 4. mesto v EU (Evropska unija, brez datuma b).

Avstrijska zakonska podlaga za revidiranje sta Zakon o revizijskem nadzoru (nem. Bundesgesetz über die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG), StF: BGBl. I Nr. 83/2016), ki ureja nadzor zakonitih revizorjev in revizijskih družb ter opredeljuje pogoje, pod katerimi so zakoniti revizorji in revizijske družbe pooblašcene za izvajanje revizij (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG), in Zakon o gospodarskih družbah (nem. Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch – UGB), StF: dRGBL. S 219/1897).

Nacionalni organ za nadzor nad revidiranjem je tako Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde (v nadaljevanju APAB), ki ga nadzoruje Ministrstvo za finance. Strokovni telesi v Avstriji sestavljata Zbornica davčnih svetovalcev in revizorjev (nem. Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, v nadaljevanju KSW) in Avstrijski inštitut zakonitih revizorjev

(nem. Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, v nadaljevanju IWP) (Accountancy Europe, 2021). Unternehmensgesetzbuch – UGB v Avstriji ureja kriterije velikostnih razredov za razvrščanje družb, ki so predstavljeni v tabeli 3.

Tabela 3: Velikostni razredi za razvrščanje družb v Avstriji

	Število zaposlenih	Čisti prihodki (EUR)	Bilančna vsota (EUR)
Mikro	Do 10	Do 700.000	Do 350.000
Majhna	Do 50	Do 10.000.000	Do 5.000.000
Srednja	Do 250	Do 40.000.000	Do 20.000.000
Velika	Nad 250	Nad 40.000.000	Nad 20.000.000

Prirejeno po Unternehmensgesetzbuch – UGB.

V Avstriji so SJI opredeljeni kot:

- družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na trgu vrednostnih papirjev katerekoli države članice EU,
- kreditne institucije,
- zavarovalnice,
- družbe, ki so oblikovane kot SJI po avstrijski zakonodaji.

Leta 2017 je bilo v Avstriji približno 239 SJI (Accountancy Europe, 2017).

3.1.1 Avstrijski organ za nadzor nad revidiranjem

APAB je bil ustanovljen 27. septembra 2016 kot neodvisna oseba javnega prava z imenovanjem odbora direktorjev in je z delovanjem začel 1. oktobra 2016. Torej gre za novoustanovljen državni organ, ki je pod pravnim nadzorom Ministrstva za finance. Poslanstvo APAB je spremljati nemoteno obdelavo in enakomerno visoke standarde kakovosti na področju končne revizije, s čimer krepijo zaupanje v avstrijsko gospodarstvo in Avstrijo kot poslovno lokacijo. Pregled in dosleden nadzor kakovosti revizorjev v SJI sta ključnega pomena za preprečevanje finančne in gospodarske krize. To pomeni, da ima APAB družbeno odgovornost do konkurentov in širše javnosti (Abschlussprüfer-Aufsichtbehörde, brez datuma a).

Ker je APAB avstrijski revizijski nadzorni organ, mora skladno z zakonodajo opravljati vse uradne dolžnosti in pooblastila, kot so (Abschlussprüfer-Aufsichtgesetz – APAG):

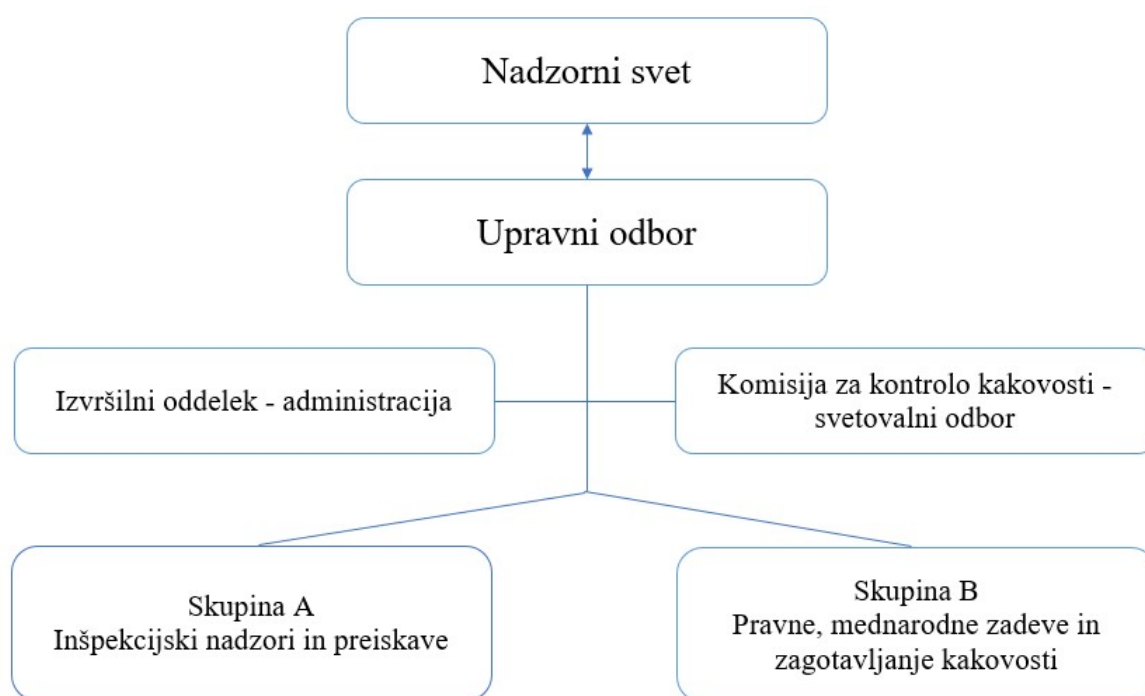
- izvajanje testov zagotavljanja kakovosti,
- izvajanje inšpekcijskih pregledov,
- izvajanje strokovnih izpitov,
- nalaganje sankcij,
- odobritev strokovnih načel za revizorje, standardov za notranje zagotavljanje kakovosti v revizijskih družbah in revizijskih standardov,

- nadzorovanje izpolnjevanja obveznosti nadaljnjega usposabljanja,
- vodenje registra revizorjev in revizijskih družb,
- sodelovanje z drugimi pristojnimi avstrijskimi organi,
- zastopanje Avstrije v odboru nadzornih organov,
- objavlanje letnih poročil in letnih delovnih programov.

Zaradi naštetih nalog ima APAB pravico do pridobitve vse zahtevane dokumentacije revizorjev in revizijskih družb.

Organizacijska shema APAB od 27. septembra 2019 je prikazana na sliki 1.

Slika 1: Organigram Abschlussprüfer-Aufsichtsbehörde



Prirrejeno po APAB (brez datuma b).

Upravni odbor APAB je sestavljen iz dveh članov, ki ju imenuje zvezna vlada na predlog nadzornega sveta. Mandat članov je pet let in dovoljeno je ponovno imenovanje. Oba člana morata biti neodvisna od revizijskega poklica, morata pa imeti temeljna znanja na enem izmed področij, kot so revizija, računovodstvo in pravo. Vsaj eden izmed članov mora biti zakoniti revizor. Njuna naloga je voditi celotno delovanje in poslovanje APAB, ki ga predstavljata tudi na sodišču in zunaj njega (Accountancy Europe, 2021). Upravni odbor na podlagi odobritve nadzornega sveta izda poslovnik. V njem morajo zagotavljati zakonitost, smotrnost in gospodarnost delovanja APAB. Pripraviti morajo tudi predpise o skladnosti, kjer so navedene smernice za postopek sklepanja zasebnih pravnih poslov med člani uprave in nadzornega sveta ter zaposlenimi APAB na eni strani in z nadzorovanimi revizorji in revizijskimi družbami na drugi strani. Tudi to mora odobriti nadzorni svet.

Poleg tega mora upravni odbor vsako četrletje nadzornemu svetu poročati o nadzoru (Abschlussprüfer-Aufsichtgesetz – APAG).

Nadzorni svet APAB sestavlja sedem članov z mandatom, ki velja pet let. Predsednika in dva druga člana nadzornega sveta določi pristojni minister za finance, medtem ko tri drugi člane določi zvezni kancler in enega člana Ministrstvo za znanost, raziskave in gospodarske zadeve (Accountancy Europe, 2021). Njihova naloga je spremljanje delovanja APAB in odobravanje:

- proračuna, ki ga pripravi upravni odbor,
- naložb, če jih investicijski načrt ne odobri, in posojil, ki ne presegajo 75.000 EUR na poslovno leto,
- pridobitev, prodaj in obremenitev nepremičnin,
- letnih računovodskih izkazov, ki jih pripravi upravni odbor,
- poslovnika in njegovih sprememb,
- predpisov o skladnosti in njihovih sprememb,
- letnega poročila.

Nadzorni svet s člani uprave sklepa pogodbe o storitvah in imenuje revizorja. Odgovoren je tudi za razrešitev članov uprave. Člani nadzornega sveta prejemajo ustrezno plačilo, ki ga določi zvezni minister za finance in ki se financira iz sredstev APAB (Abschlussprüfer-Aufsichtgesetz – APAG).

Komisija za kontrolo kakovosti je svetovalni odbor APAB in je sestavljena iz sedmih članov, ki jih imenuje nadzorni svet na predlog Revizijske zbornice (nem. Kammer der Wirtschaftstreuhänder), Zveze avstrijskih revizijskih združenj (nem. Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände) in Revizijske zveze hranilnic (nem. Sparkassen-Prüfungsverbandes). Prav tako je treba imenovati še sedem nadomestnih članov. Vsi člani imajo sklenjeno mandatno obdobje za štiri leta. Naloga komisije za kontrolo kakovosti je poročanje APAB o (Abschlussprüfer-Aufsichtgesetz – APAG):

- imenovanju inšpektorja za zagotavljanje kakovosti,
- izdaji ali zavrnitvi certifikata na podlagi poročila o preskusu zagotavljanja kakovosti,
- ukrepah,
- imenovanju posebnega revizorja.

Skupini A in B predstavljata operativno raven APAB. Skupina A opravlja inšpekcijske nadzore in preiskave, medtem ko je skupina B zadolžena za pravne in mednarodne zadeve ter zagotavljanje kakovosti (Abschlussprüfer-Aufsichtbehörde, brez datuma b).

Financiranje APAB zagotavljajo s finančnimi prispevki za inšpekcijske preglede, preglede zagotavljanja kakovosti in naloge v splošnem javnem interesu. APAB z inšpekcijskimi pregledi pobira finančne prispevke od revizorjev in revizijskih družb, ki temeljijo na številu individualnih in skupinskih revizijskih nalog za družbe v javnem interesu ter na

provizijah, ki so bile v preteklem koledarskem letu zaračunane za individualne in skupinske revizijske naloge v družbah v javnem interesu. Revizijska zbornica, Zveza avstrijskih revizijskih združenj in Revizijsko združenje hranilnic morajo za financiranje upravnih stroškov v zvezi z revizijami zagotavljanja kakovosti nameniti najmanj 500.000 EUR. APAB prejme vsako proračunsko leto tudi 500.000 EUR od zvezne vlade, in sicer za naloge, ki jih APAB opravlja v splošnem javnem interesu (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG).

3.1.1.1 Javni nadzor nad revidiranjem v Avstriji

V Avstriji so zakoniti revizorji in revizijske družbe dolžni določiti predpise, ki zagotavljajo visoko kakovost izvedenih revizij. Predpisi za zagotavljanje notranje kakovosti, obdelavo naročil in za spremljanje ustreznosti in učinkovitosti sistema zagotavljanja kakovosti temeljijo na splošno priznanih nacionalnih in mednarodnih izpitnih standardih ter strokovnih načelih (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG).

Za uspešno ugotavljanje kakovosti revizij morajo inšpektorji preveriti vse predpise, če se upoštevajo. Ti pregledi so opravljeni na podlagi analize tveganja s strani inšpektorjev za zagotavljanje kakovosti. Število ugotovljenih napak se šteje za kazalnik tveganja. Če je revizor ali revizijska družba predmet inšpekcijskega nadzora, potem revizije zagotavljanja kakovosti zahtevajo le revizije družb, ki niso v javnem interesu. Interval preverjanja zagotavljanja kakovosti je vsaj vsakih šest let (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG).

Inšpekcijski nadzor za zagotavljanje kakovosti lahko opravljajo samo priznani inšpektorji za zagotavljanje kakovosti, ki morajo izpolnjevati določene zahteve. Te vključujejo najmanj pet let izkušenj in najmanj pet zaključnih izpitov na leto kot zakoniti revizor, registrirani revizor ali revizor v revizijskem združenju hranilnice, posebno udeležbo na tečajih usposabljanja ali ustrezne izkušnje na področju zagotavljanja kakovosti, nekaznovanost, zahtevo, da v zadnjih petih letih ni bilo preklica kot revizorja zagotavljanja kakovosti in plačilo upravne takse za priznanje. APAB izda potrdilo o priznanju, če so izpolnjeni vsi pogoji, sicer izda obvestilo o zavrnitvi priznanja. Prav tako APAB vodi seznam revizorjev za zagotavljanje kakovosti, medtem ko se priznani inšpektorji za zagotavljanje kakovosti na ta seznam vpišejo po uradni dolžnosti. Tudi revizijske družbe lahko opravljajo revizijo za zagotavljanje kakovosti, če je revizijsko družba za to pooblaščen. Oseba, ki je odgovorna za to revizijo, mora biti registrirana kot revizor za zagotavljanje kakovosti in mora biti član upravnega odbora ali generalni direktor ali pooblaščen partner oziroma zaposlen revizor revizijske družbe (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG).

Revizor ali revizijska družba, ki se revidira, mora pri APAB zaprositi za izvedbo revizije zagotavljanja kakovosti. Na podlagi prošnje bodo predlagani trije revizorji za zagotavljanje kakovosti, ki bodo izvedli revizijo zagotavljanja kakovosti. Pri tem morajo biti revizorji neodvisni, kar pomeni, da ni navzkrižja interesov med revizorjem in revizijsko družbo

oziroma revizorjem, ki je revidiran. Revizor zagotavljanja kakovosti je dolžan pripraviti pisno poročilo o izvedeni reviziji zagotavljanja kakovosti, ki mora vsebovati predmet, vrsto in obseg revizije, ugotovitve v zvezi revizijo in posebno opombo, če je revizor odkril morebitna kazniva dejanja. APAB se v osmih dneh ob upoštevanju predloga Komisije za nadzor kakovosti odloči o izdaji oziroma zavrnitvi potrdila. Če APAB ugotovi obstoj pomanjkljivosti ali kršitve zakonodaje, odredi ukrepe s preverjanjem odpravljanja napak in s posebno revizijo (Abschlussprüfer-Aufsichtgesetz – APAG).

APAB lahko na podlagi ugotovitev pregleda kakovosti odredi ukrepe, če obstajajo pomanjkljivosti v revidirani družbi ali če so bile pri izvajanju preizkusa zagotavljanja kakovosti kršene določbe. APAB lahko odredi dva ukrepa, in sicer preverljivo odpravljanje napak in poseben test (Abschlussprüfer-Aufsichtgesetz – APAG).

3.1.1.2 Javni register

APAB je odgovoren za vodenje javnega registra vseh revizorjev in revizijskih družb, ki imajo veljavno potrdilo. Javni register se vodi v nemščini in v elektronski obliki ter je dostopen brezplačno. V okvirih javnega registra ima APAB zakonsko pooblastilo za odobritev zakonitih revizorjev ali revizijskih družb, pregledov zagotavljanja kakovosti, inšpekcijskih pregledov, preiskav, sankcij in javnega nadzora. Vsi revizorji in revizijske družbe, ki so navedene v javnem registru, morajo nemudoma predložiti vse relevantne dokumente, potrebne za vzpostavitev in vzdrževanje javnega registra, ter sporočiti vse spremembe informacij APAB, ki takoj opravi posodobitev podatkov (Abschlussprüfer-Aufsichtgesetz – APAG).

Po podatkih registra pooblaščenih revizorjev je bilo v letu 2021 v Avstriji registriranih 875 zakonitih revizorjev.

3.1.2 Avstrijski strokovni organi

V Avstriji sta ustanovljeni dve strokovni telesi, in sicer KSW in IWP, ki imata različne zadolžitve pri javnem nadzoru nad revidiranjem v Avstriji. Pri vseh nalogah, ki jih opravljata, je zraven prisoten tudi APAB.

3.1.2.1 Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

KSW je javna, krovna organizacija za davčnih svetovalcev in revizorjev v Avstriji, ki ima uradna pooblastila za vse strokovne administrativne procese in strokovna izobraževanja. Poleg tega ima odgovornosti kot nadzorni in disciplinski organ (Accountancy Europe, 2021).

Polnopravni člani KSW vsakih pet let izvolijo 66 kolegov iz svojih vrst, ki potem predstavljajo poklic v gospodarski zbornici. Ti se sestanejo dvakrat letno in razpravljajo o poklicno-političnih programih. Poleg tega se vsakih pet let izvoli še odbor zbornice, ki je sestavljen iz 11 članov. Člani upravnega odbora s tajnim glasovanjem nato imenujejo predsedstvo zbornice, torej predsednika in podpredsednike. Zbornica za svoje člane prevzame službene naloge, ki jih vodi vodja oddelka. Različni strokovni odbori, nadzorom zaposlenih v zbornici, tako vključujejo na primer strokovni odbori pod davčno pravo in odbor za poslovno pravo. Prav tako so posamezni zaposleni v zbornici odgovorni za nadzor delovnih skupin, kot sta na primer mednarodni odbor ali prihodnji odbor, ki pokrivajo bolj obširne teme (Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, brez datuma a).

KSW zastopa interese 5.900 davčnih svetovalcev in 1.965 revizorjev ter skrbi za približno 3.600 potencialnih strokovnjakov. Davčni svetovalci in revizorji so najbolj pristojne osebe za revizijo, davčna vprašanja in finančno načrtovanje (Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, brez datuma a). Vsi zakoniti revizorji morajo biti kvalificirani kot potrjeni javni revizorji s strani KSW, ki jim licenco izda APAB. Prav tako se morajo vsi zakoniti revizorji stalno izobraževati pod nadzorom KSW in APAB (Accountancy Europe, 2021).

Naloge KSW se delijo na dve glavni področji, in sicer na funkcijo javnih pooblastil in funkcijo zastopanja interesov. Pri funkciji javnih pooblastil naloge vključujejo izvajanje izpitov za davčne svetovalce in revizorje, podeljevanje poklicnih licenc, javno imenovanje oseb za revizorje, priznavanje družb kot zakonitih revizorjev, dokazovanje in evidentiranje vseh strokovno pomembnih podatkov članov ter različne strokovne upravne postopke. Funkcija zastopanja interesov pa zajema pregled zakonov, spodbujanje poklicnega razvoja, strokovno informiranje članov predvsem na področju davčne zakonodaje in članske službe (Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, brez datuma b).

KSW kljub vsem nalogam nima pooblastil za izvajanje pregleda kakovosti. Izvaja ga lahko torej le APAB. Vsi zakoniti revizorji so predmet preiskave in upravno-disciplinskega sistema, ki ga vodita KSW in APAB (Accountancy Europe, 2021).

3.1.2.2 Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer

IWP je zasebno pravno združenje s sedežem na Dunaju, ki prostovoljno in samostojno zastopa interese več kot 800 revizorjev in več kot 100 revizijskih družb v Avstriji. Skupaj s KSW predstavlja revizijski poklic v mednarodnih organizacijah, vendar IWP deluje neodvisno od KSW. IWP je polnopravni član Avstrijskega odbora za računovodsko poročanje in revizijo, Avstrijskega urada za računovodstvo, Zveze evropskih revizorjev in IFAC (Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, brez datuma a).

Poslanstvo IWP je zastopanje interesov revizorjev pred zakonodajalcem, državnimi institucijami, nadzornimi organi in javnostjo ter pred priznanimi mednarodnimi organi in EU. Njihova vizija je podpirati člane in aktivno spodbujati samostojne visokokakovostne strokovne prakse v javnem interesu. Najpomembnejše vrednote so tako najvišja stopnja integritete, vestnosti in objektivnosti, ki se jim člani IWP zavežejo pri izpolnjevanju svojih nalog (Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, brez datuma a).

Namen združenja je torej zastopati in spodbujati interese revizijske stroke. Te namene dosega s (Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, brez datuma a):

- sodelovanjem pri razvoju poklicnih standardov,
- zagotavljanjem informacij o delovnih mestih in publikacijah,
- podpiranjem pri zagotavljanju kakovosti,
- sodelovanjem in komentiranjem sprememb v pravnem in regulativnem okolju, ki je pomembno za stroko,
- organiziranjem usposabljanja in nadaljnjega izobraževanja,
- podpiranjem sodelavcev pri usposabljanju po programu »mladi strokovnjaki«,
- izmenjavanjem informacij z zainteresiranimi stranmi, kot so nadzorni sveti, zakonodajalci in nadzorni organi,
- sodelovanjem pri raziskavah in poučevanju ter njihovi promociji,
- nadaljnjim razvojem poklicnega profila revizorja.

Predsednik predstavlja IWP v javnosti in vodi seje upravnega odbora, medtem ko so podpredsedniki namestniki predsednika. Upravni odbor se sestaja od osem do desetkrat letno, kjer razpravlja o glavnih dejavnostih in o sprejemu potrebnih odločitev. Člani upravnega odbora so zadolženi za posamezna področja in skupaj s strokovnim osebjem pripravljajo dejavnost na teh področjih. Predsedniku in upravnemu odboru pri njihih nalogah pomagajo generalni sekretar in tehnično osebje. Sekretariat je zadolžen za izvajanje upravne dejavnosti, ki zajema administrativne in organizacijske dejavnosti ter obdelavo in pošiljanje publikacij članom. Tehnično osebje je razdeljeno v delovne skupine, ki sodelujejo s člani upravnega odbora, s strokovnimi kolegi z ustreznimi izkušnjami, z generalnim sekretarjem in z ostalimi strokovnimi uslužbenci IWP (Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, brez datuma b).

IWP se financira večinoma s članarino, medtem ko druge dohodke ustvarijo z organizacijo konferenc in seminarji ter s prispevki tretjih oseb za tehnično delo. Od seminarjev največji prihodek ustvari simpozij IWP. Večina tehničnega osebja dela poklicno, kar pomeni, da imajo z IWP sklenjeno delovno pogodbo (Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, brez datuma c).

3.2 Hrvaška

Hrvaška je polnopravna članica EU od 1. julija 2013 in za razliko od ostalih v magistrskem delu obdelanih držav še ni vstopila v schengensko območje in ni članica evrskega območja.

Trenutno je njihova državna valuta hrvaška kuna (v nadaljevanju HRK), Hrvaška pa se je zavezala, da bo prevzela evro, ko bo izpolnila zahtevane pogoje. Po površini meri 56.594 km² in ima približno 4.060.000 prebivalcev. BDP na prebivalca po standardu kupne moči znaša 64, kar jo uvršča na predzadnje mesto v EU (Evropska unija, brez datuma c).

Hrvaška zakonska podlaga za revidiranje je Zakon o reviziji (hrv. Zakon o reviziji, Narodne novine službeni list Republike Hrvatske, št. 127/2017). Ta ureja opravljanje revizijskih storitev, pooblaščenje oseb za opravljanje revizijskih storitev, izdajo in odvzem dovoljenj tem osebam, registre, revizijsko komisijo, sistem nadzora in javnega nadzora oseb, pooblaščenih za izvajanje revizijskih storitev, nadzor nad drugimi subjekti nadzora, Hrvaško revizijsko zbornico (hrv. Hrvatska revizorska komora, v nadaljevanju Komora) in pristojne organe ter njihova pooblastila (Zakon o reviziji). Nacionalni organ za nadzor nad revidiranjem je Ministrstvo za finance (hrv. Ministarstvo financija, v nadaljevanju MF), ki lahko ustanovi tudi svetovalni svet. Strokovno telo na Hrvaškem je Komora (Accountancy Europe, 2021). Zakon o računovodstvu (hrv. Zakon o računovodstvu, Narodne novine službeni list Republike Hrvatske, št. 78/2015) v 3. členu opredeljuje SJI na Hrvaškem, in sicer kot:

- družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na trgu vrednostnih papirjev katerekoli države članice EU in so osnovane skladno s predpisi Hrvaške,
- kreditne institucije,
- institucije za izdajo elektronskega denarja,
- zavarovalnice in pozavarovalnice,
- lizing družbe,
- UCITS-sklade in družbe za upravljanje z UCITS-skladi,
- alternativne investicijske sklade in družbe za upravljanje z alternativnimi investicijskimi skladi,
- obvezne in prostovoljne pokojninske družbe, pokojninske zavarovalnice, družbe, ki upravljajo z obveznimi in prostovoljnim pokojninskim skladom, ter družbe za dokup pokojnine,
- faktoring družbe, investicijske družbe,
- borzo in multilateralno trgovinsko platformo,
- klirinško-depozitne družbe,
- družbe in ostale pravne osebe, posebne države strategije in družbe, ki so v javnem interesu, kjer ima Hrvaška tudi manj kot 50 % registriranega kapitala,
- družbe, ki presegajo število 5.000 zaposlenih in bilančno vsoto 5.000.0000.000 HRK.

Zakon o računovodstvu ureja tudi velikostne razrede za razvrščanje družb na Hrvaškem, ki so prikazani v tabeli 4. SJI se uvrščajo med velike družbe. Leta 2017 je bilo na Hrvaškem približno 500 SJI.

Tabela 4: Velikostni razredi za razvrščanje družb na Hrvaškem

	Število zaposlenih	Čisti prihodki (HRK)	Bilančna vsota (HRK)
Mikro	Do 10	Do 5.200.000	Do 2.600.000
Majhna	Do 50	Do 60.000.000	Do 30.000.000
Srednja	Do 250	Do 300.000.000	Do 150.000.000
Velika	Nad 250	Nad 300.000.000	Nad 150.000.000

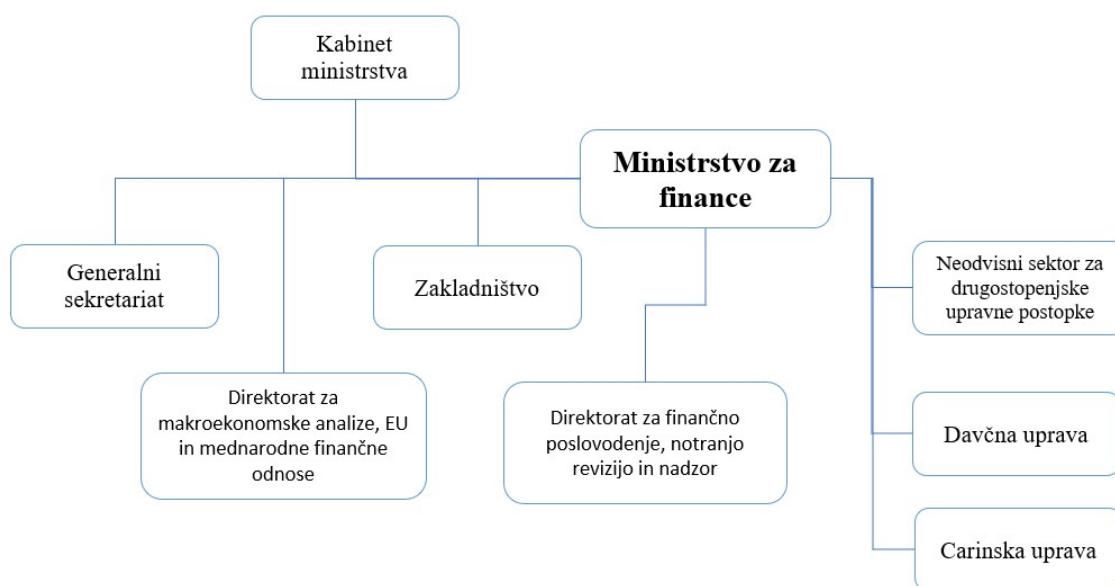
Prirejeno po Zakonu o računovodstvu.

3.2.1 Hrvaški organ za nadzor nad revidiranjem

Na Hrvaškem funkcijo nadzornega organa nad revidiranjem opravlja MF, ki je pooblaščen za izvajanje nadzora in drugih postopkov nad zakonitimi revizorji in revizijskimi družbami ter drugimi subjekti nadzora. V pristojnosti MF je izrekanje nadzornih ukrepov in sprejemanje drugih ukrepov za odpravo ugotovljenih nezakonitosti in nepravilnosti. Odgovorno je tudi za izdajo in odvzem pooblastila za delo zakonitim revizorjem in revizijskim družbam ter druge odobritve, soglasja in registracije. Poleg tega MF vodi registre in druge evidence, določa program izpita za usposobljenost, organizira in izvaja preizkus usposobljenosti, sodeluje v postopkih Evropske komisije glede sprejetja mednarodnih revizijskih standardov in opravlja druge naloge, ki so navedene v Zakonu o reviziji in Uredbi 537/2014 (Zakon o reviziji).

Slika 2 prikazuje organizacijsko strukturo MF.

Slika 2: Organigram Ministrstva za finance na Hrvaškem



Prirejeno po Ministarstvo financija (brez datuma a).

MF lahko kot pomoč pooblaščenim javnim uslužbencem pri opravljanju določenih nalog najame zunanje strokovnjake. Ti morajo biti neodvisni in ne smejo biti v navzkrižju interesov v zvezi s predmetom nadzora, na katerega se specifična naloga nanaša. MF ima občasno pooblastilo za ustanovitev svetovalnega sveta, ki zagotavlja strokovno pomoč pri opravljanju določenih nalog v pristojnosti MF in katerega člani morajo biti prav tako kot zunanji strokovnjaki neodvisni in ne smejo biti v navzkrižju interesov (Zakon o reviziji).

Podobno kot v Sloveniji so tudi uslužbenci MF na Hrvaškem plačani iz državnega proračuna, kar pomeni, da so njihove plače zakonsko določene. MF se financira iz državnega proračuna. Pridobljena državna sredstva se porabljajo predvsem za izobraževanje pooblaščenih javnih uslužbencev MF, pridobivanje posebnih znanj s področja nadzora, plače članov svetovalnega sveta in zunanjih strokovnjakov ter stroške službenih poti, povezanih z opravljanjem nadzora (Zakon o reviziji).

MF mora vsako leto najpozneje do začetka koledarskega leta pripraviti letni delovni načrt, medtem ko je rok za pripravo letnega delovnega programa in letnega poročila o delu v zvezi z nalogami, ki so predpisane z Zakonom o reviziji in Uredbo 53/2014/EU, najpozneje devet mesecev pred iztekom koledarskega leta. Obe letni poročili sta javni in objavljeni na spletni strani MF (Zakon o reviziji).

Ena izmed nalog MF je sodelovanje z drugimi nadzornimi organi. MF mora skupaj z Agencijo za varstvo tržne konkurence sodelovati pri spremljanju trga in tržne koncentracije zakonitih revizorjev in revizijskih družb. MF sodeluje tudi z drugimi nadzornimi organi, kot sta na primer Agencija za nadzor finančnih storitev in Hrvaška narodna banka. Prav tako je MF lahko član evropskih in mednarodnih organov in organizacij, ki so odgovorni za javni nadzor zakonitih revizorjev in revizijskih družb (Zakon o reviziji).

3.2.1.1 Javni nadzor nad revidiranjem na Hrvaškem

Nadzor zakonitih revizorjev in revizijskih družb temelji na pregledu in preverjanju izpolnjevanja določb Zakona o reviziji in Uredbe 53/2014/EU, skladnosti nacionalnih standardov in lastnih pravil ter nadzoru zagotavljanja kakovosti. Sem sodijo revizorjeva neodvisnost, količina in kakovost pridobljenih sredstev, zaračunane revizijske provizije in revizijska družba za notranji sistem nadzora kakovosti, ki mora biti podprt z ustreznim testiranjem izbranih revizijskih evidenc (Zakon o reviziji).

Nadzor zakonitih revizorjev in revizijskih družb se izvaja z analizo in oceno tveganj, ki so jim zakoniti revizorji in revizijske družbe izpostavljene oziroma bi jim lahko bile izpostavljene pri opravljanju revizijskih storitev. Poleg teh tveganj se mora pri določanju pogostosti in obsega nadzora nad zakonitimi revizorji in revizijskimi družbami upoštevati tudi velikost, vpliv in pomen, ki ga imajo zakoniti revizorji in revizijske družbe na trgu revizijskih storitev. Med to sodijo še narava, vrsta, obseg in kompleksnost aktivnosti, ki jih izvajajo zakoniti revizorji in revizijske družbe. Nadzor nad zakonitimi revizorji in

revizijskimi družbami, ki opravljajo revizijo SJI se izvede vsaj enkrat na tri leta, medtem ko nad tistimi, ki opravljajo revizijo ostalih subjektov, vsaj enkrat na šest let (Zakon o reviziji).

Pooblaščen javni uslužbenec MF opravlja nadzor nadzornih subjektov, torej preverja skladnost opravljanja nalog nadzornih subjektov z veljavno hrvaško in evropsko zakonodajo. Pravico ima do vpogleda v vse podatke in dokumentacijo, ki se hranijo pri subjektih nadzora. Po določbah Zakona o reviziji so subjekti nadzora zakoniti revizorji, neodvisni revizorji in revizijska družbe. Pooblaščen javni uslužbenec MF mora biti neodvisen od subjekta nadzora, ki je predmet nadzora, prav tako pa med njima ne sme obstajati navzkrižje interesov (Zakon o reviziji).

Pred začetkom neposrednega nadzora se subjekt nadzora pisno obvesti. Obvestilo mora zajemati predmet, kraj, obdobje, datum začetka nadzora ter ime in priimek pooblaščenega javnega uslužbenca, ki bo opravljal nadzor. Obvestilo mora biti poslano vsaj sedem dni pred začetkom opravljanja nadzora. Po prejemu obvestila se pooblaščenim javnim uslužbencem omogoči neposreden nadzor na sedežu nadzorovanega subjekta in na drugih mestih, kjer opravljajo dejavnost (Zakon o reviziji).

Nadzorovani subjekt je dolžan pooblaščenemu javnemu uslužbencu na zahtevo predložiti oziroma omogočiti pregled nad delovno dokumentacijo, poslovnimi knjigami, poslovno dokumentacijo, informacijskim sistemom in relevantno tehnologijo ter dostop do baze podatkov. Subjekt nadzora, ki uporablja informacijski sistem, mora zagotoviti pogoje za pregled informacijskega sistema in možnost preverjanja podatkov. Poleg tega mora na zahtevo pooblaščenega javnega uslužbenca predložiti dokumentacijo, ki zajema popoln opis delovanja informacijskega sistema in preglednost njegovih sestavnih delov. Vpogled tako zajema programske rešitve, postopke obdelave podatkov z uporabo informacijske tehnologije, nadzor za zagotavljanje obdelave podatkov in nadzor zaupnosti, celovitosti in razpoložljivosti podatkov. Pri pregledu je subjekt nadzora dolžan zagotoviti sodelovanje odgovornih zaposlenih, ki imajo informacije, pomembne za izvajanje nadzora ter izpopolnjevanje namena in ciljev nadzora. Subjekt nadzora mora izpolnjevati določene pogoje za izvajanje neposrednega nadzora, in sicer je dolžan pooblaščenemu javnemu uslužbencu zagotoviti ustrezne prostore, v katerih je mogoče opravljati nadzor nemoteno in brez prisotnosti drugih oseb, strokovno in tehnično pomoč ter pojasnila, ki so potrebna za izvajanje nadzora. Delovni čas opravljanja nadzora je enak delovnemu času subjekta nadzora (Zakon o reviziji).

Ko se neposredni nadzor zaključi, imajo pooblaščen javni uslužbenci zaključni sestanek z odgovornimi osebami subjekta nadzora, s katerimi potrdijo pravilno razumevanje ugotovljenih dejstev in njihov pomen. Subjekt nadzora prejme poročilo o opravljenem nadzoru, ki vsebuje podroben opis ugotovljenih dejstev, kot je opis pomanjkljivosti, nezakonitosti in nepravilnosti, če so bile odkrite v postopku nadzora. Uprava subjekta je dolžna poročilo o opravljenem nadzoru predložiti nadzornemu svetu, medtem ko je čas za

pripombe osem dni od prejema poročila. MF mora na svoji uradni spletni strani objaviti splošne rezultate nadzora zakonitih revizorjev in revizijskih družb ter ukrepe, ki so sprejeti za enoletni nadzorni cikel (Zakon o reviziji).

Če se ugotovijo slabosti, pomanjkljivosti ali nepravilnosti, ki ne pomenijo kršitve po lokalni in evropski zakonodaji ter hkrati ne predstavljajo bistvenih kršitev pravil in standardov subjekta nadzora, se subjektu nadzora lahko izda priporočilo. To vsebuje ukrepe in dejavnosti za izboljšavo poslovanja in sistema notranjega nadzora kakovosti ter za zmanjšanje oziroma odpravo tveganja. Če se izda priporočilo, je subjekt nadzora dolžen predložiti načrt s časovnimi okviri in dinamiko ukrepanja po priporočilu (Zakon o reviziji).

MF ima pooblastila za izrekanje enega ali več nadzornih ukrepov, kot so (Zakon o reviziji):

- odredba subjektu nadzora glede določenega dejanja, ki naj ga izpelje ali pa se ga vzdrži,
- javni opomin, v katerem je navedena vrsta nezakonnosti in nepravilnosti,
- odredba o odpravi nezakonnosti ali nepravilnosti,
- izdaja začasne prepovedi zakonitemu revizorju, revizijski družbi in glavnemu revizijskemu partnerju, da bi izvajal storitve obveznih revizij ali podpisoval revizijska poročila,
- izdaja začasne prepovedi opravljanja funkcije v revizijski družbi članu revizijske družbe ali članu upravnega ali poslovnega organa subjekta javnega interesa,
- preklic odločbe o izdaji pooblastila revizijski družbi ali zakonitemu revizorju.

Vsi nadzorni ukrepi se izrečejo na podlagi odločbe. Za učinkovitost uporabe ukrepov mora MF pri odločanju upoštevati vse merodajne okoliščine subjekta nadzora. Med te sodijo resnost in trajanje nezakonnosti in nepravilnosti, stopnja odgovornosti, finančna moč, ki je razvidna iz letnega dohodka, znesek realiziranega dobička in raven sodelovanja z MF. Odločbe o prej navedenih nadzornih ukrepih MF objavi na svoji spletni strani, pri čemer mora zagotoviti vsaj informacije o vrsti in naravi nezakonnosti in nepravilnosti. Če bi bil nadzorni ukrep izrečen fizični osebi in bi bila objava osebnih podatkov na podlagi predhodno opravljenega testa sorazmernosti nesorazmerna z javnim interesom, ali če bi razkritje bistveno ogrozilo stabilnost finančnega sistema ali tekočih kazenskih postopkov, ali če bi objava lahko povzročila nesorazmerno in resno škodo vpletenim institucijam ali fizičnim osebam, potem MF lahko odloži objavo odločbe o nadzornih ukrepih (Zakon o reviziji).

Za spodbujanje prijav o kršitvah je treba omogočiti varstvo osebnih podatkov osebe, ki prijavi morebitne ali dejanske kršitve, in osebe, ki se sumi kršitve. Prav tako je treba prijavitelji omogočiti, da se pred odločitvijo v zvezi z njo pravočasno opredeli do očitanih ji okoliščin. MF je dolžno vsako leto CEAOB zagotoviti informacije o nadzornih

ukrepnih v skladu z Zakonom o reviziji in jo nemudoma obvestiti o vseh začasnih prepovedih (Zakon o reviziji).

3.2.1.2 Javni registri

Osebe, ki jim je MF izdalo dovoljenje za delo, morajo biti vpisane v ustrezne registre, ki jih vodi MF. Ti registri so (Zakon o reviziji):

- register revizijskih družb,
- register neodvisnih revizorjev,
- register pooblaščenih revizorjev,
- register revizijskih pripravnikov,
- register revizijskih družb in register zakonitih revizorjev iz drugih držav članic,
- register zakonitih revizorjev iz tretjih držav,
- register revizijskih subjektov v tretji državi in register revizorjev v tretji državi.

Vsi registri se vodijo v elektronski obliki in v hrvaškem jeziku, dostopni pa so na uradni spletni strani MF. Registri se redno posodabljujejo, podatki v njih pa so javno in brezplačno dostopni brez omejitev, razen podatkov o fizičnih osebah, ki so zaščiteni z zakonom. O vseh spremembah podatkov v registru se mora obvestiti MF, da podatke popravijo. Prav tako je MF zadolženo za izbris oseb iz registra (Zakon o reviziji).

Po podatkih registra pooblaščenih revizorjev je bilo v letu 2021 na Hrvaškem registriranih 921 zakonitih revizorjev (Registar revizora, brez datuma).

3.2.2 Hrvaški strokovni organi

Na Hrvaškem je strokovni organ Komora, ki je strokovna organizacija revizijskih družb, neodvisnih revizorjev, zakonitih revizorjev in revizijskih pripravnikov. Članstvo v Komori je obvezno. Gre za pravno osebo z javnimi pooblastili, katere izdani akti so javni dokumenti (Hrvatska revizijska komora, brez datuma a).

Organi Komore so (Hrvatska revizijska komora, brez datuma b):

- skupščina,
- upravni odbor,
- predsednik,
- drugi organi, ki jih določa statut.

Skupščino Komore sestavljajo zakoniti revizorji. Njihove naloge so sprejemanje statuta Komore in drugih splošnih aktov, odločanje o stopnji prispevka in višini članarine, določanje cen storitev Komore ter izvolitev članov upravnega odbora, predsednika in članov drugih organov. Poleg tega so zadolženi za pripravo načrta in programa dela ter za

finančni načrt in letno poročilo o delu Komore. Vsak zakoniti revizor ima en glas pri odločanju na skupščini (Hrvatska revizijska komora, brez datuma b).

Upravni odbor sestavlja sedem članov, in sicer predsednik, član, ki ga imenuje MF, in pet zakonitih revizorjev, ki jih izvoli skupščina. Izvoljeni zakoniti revizorji morajo biti vpisani v register in zaposleni v revizijski družbi ali pri neodvisnem revizorju. Iz posamezne revizijske družbe se lahko izbere samo en član. Izvoljeni člani so imenovani za obdobje štirih let in so lahko ponovno izvoljeni le še za en mandat. Upravni odbor torej upravlja Komoro, in sicer tako, da predlaga program in načrt dela ter finančni načrt Komore in spremlja njihovo izvajanje. Predlaga tudi stopnjo prispevka in višino članarine, cene za izvajanje nalog v pristojnosti Komore, letno poročilo o delu Komore, letne računovodske izkaze Komore. Zadolžen je tudi za objavo prevodov MRS, ki jih izda IFAC, in za sprejem kodeksa poklicne etike za zakonite revizorje. Opravlja tudi druge strokovne naloge in storitve v zvezi z razvojem revizijske stroke, ki so podrobneje določene v Statutu Komore, sprejema akte in članom Komore na njihovo zahtevo posreduje strokovna mnenja in pojasnila (Hrvatska revizijska komora, brez datuma b).

Predsednik Komore vodi poslovanje Komore, jo zastopa in je odgovoren za zakonitost njenega dela. Predsednika izvoli skupščina za obdobje štirih let in je lahko ponovno imenovan le še za en mandat. Oseba je lahko imenovana za predsednika, če je vpisana v register zakonitih revizorjev, ima najmanj 10 let delovnih izkušenj kot zakonit revizor in državljanstvo Republike Hrvaške (Hrvatska revizijska komora, brez datuma b).

Komora ima javna pooblastila za naloge, kot so prevesti in objaviti MRS v hrvaščini, sprejeti nacionalne revizijske standarde za izvajanje drugih revizijskih storitev, ki niso zajeti v MRS in drugih standardih, ki jih je izdal IFAC. Pri tem mora zagotoviti njihovo razlago. Odgovorna je za prevod in objavo etičnih standardov računovodske stroke, ki jih prav tako izda IFAC, določitev programa revizijskega izpita in višino pristojbine, organizacijo in izvedbo revizijskega in posebnega izpita. MF sme sklicati skupščine Komore, razpustitev upravnega odbora in predsednika Komore, kadar je to potrebno za ohranjanje zakonitosti in dobrobiti revizijske stroke. Druge naloge Komore so spodbujanje in zaščita interesov njenih članov, spremljanje izvajanja predpisov s področja revizije in dajanje pobud za spremembe ter sodelovanje v strokovnih razpravah o njih. Komora daje strokovna mnenja svojim članom in tretjim osebam na njihovo zahtevo, sodeluje pa tudi z ustreznimi strokovnimi organizacijami iz drugih držav članic in tretjih držav. Statut Komore ureja strukturo, pristojnosti, sestavo, način volitev in pravice organov Komore, revizijskih družb, neodvisnih revizorjev in zakonitih revizorjev, kakor tudi njihove dolžnosti do Komore. Komora mora pridobiti predhodno soglasje za statut (Hrvatska revizijska komora, brez datuma a).

Financiranje Komore sestavljajo predvsem prispevki in članarine članov ter pristojbine, ki so predpisane z Zakonom o reviziji. Komora določi stopnjo prispevkov, ki jih revizijske

družbe plačujejo glede na realizirane prihodke, in višino članarin, kar mora biti v soglasju z MF (Hrvatska revizijska komora, brez datuma b).

3.3 Italija

Italija je ena izmed ustanovitvenih držav EU, torej je njena članica od 1. januarja 1958. S 1. januarjem 1999 je postala članica evrskega območja, medtem ko je v schengensko območje vstopila 26. oktobra 2007. Po površini meri 302.073 km² in ima približno 59.600.000 prebivalcev, kar jo uvršča na 3. mesto v EU. BDP na prebivalca po standardu kupne moči znaša 97, kar jo uvršča v sredino lestvice držav EU (Evropska unija, brez datuma d).

Italijansko zakonsko podlago za revidiranje predstavlja Zakonodajna uredba z dne 27. januarja 2010, št. 39 (it. Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, v nadaljevanju Zakonodajna uredba), ki izvaja Direktivo 2006/43/ES v zvezi z obveznimi revizijami letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov in še neposredno Uredbo 537/2014/EU.

Italija ima dva nacionalna organa za nadzor nad revidiranjem, in sicer Splošni računovodski urad države (it. Ragioneria Generale dello Stato, v nadaljevanju RGS) in Komisijo za vrednostne papirje in borzo (it. Commissione Nazionale per le Società e la Borsa, v nadaljevanju CONSOB). Strokovni organ za nadzor nad revidiranjem je Odbor za določanje standardov (angl. Standard Setting Committee, v nadaljevanju SEC), ki je pravzaprav sestavljen iz treh ločenih strokovnih organov. To so Nacionalno združenje revizijskih družb (it. Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale, v nadaljevanju Assirevi), Nacionalno združenje zakonitih revizorjev (it. Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, v nadaljevanju CNDCEC) in Nacionalni inštitut zakonitih revizorjev (it. Istituto Nazionale dei Revisori Legali, v nadaljevanju INRL) (Accountancy Europe, 2021).

V Italiji veljajo pogoji za razvrščanje družb v velikostne razrede, ki so predstavljeni v tabeli 5. SJI v Italiji spadajo pod velike družbe, leta 2017 pa jih je bilo približno 917 (Accountancy Europe, 2017).

Tabela 5: Velikostni razredi za razvrščanje družb v Italiji

	Število zaposlenih	Čisti prihodki (EUR)	Bilančna vsota (EUR)
Mikro	Do 10	Do 2.000.000	Do 2.000.000
Majhna	Do 50	Do 10.000.000	Do 10.000.000
Srednja	Do 250	Do 50.000.000	Do 43.000.000
Velika	Nad 250	Nad 50.000.000	Nad 50.000.000

Prirejeno po PMI, come distinguere tra micro, piccola e media impresa (2017).

V Zakonodajni uredbi so opredeljeni SJI, in sicer kot:

- družbe, katerih vrednosti papirji kotirajo na trgu vrednostnih papirjev katerekoli države članice EU,
- banke, zavarovalnice in pozavarovalnice,
- družbe, ki spadajo pod vmesni nadzorni režim.

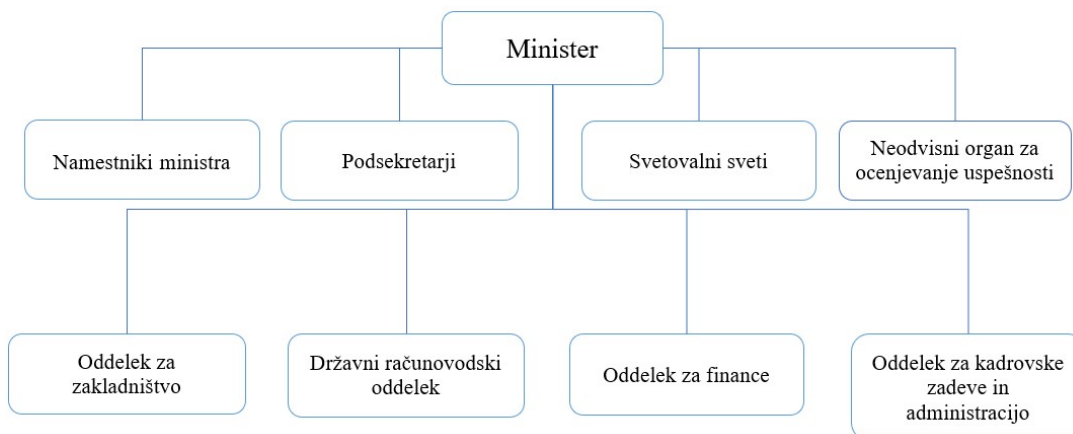
Družbe, ki spadajo pod vmesni nadzorni režim, v Italiji opredeljujejo kot:

- družbe, ki uporabljajo finančne instrumente, ki se med javnostjo razširjajo na pomemben način, kljub temu da niso navedeni na reguliranih trgih,
- družbe za upravljanje reguliranih trgov,
- družbe, ki upravljajo sisteme jamstva,
- centralizirane družbe za upravljanje finančnih instrumentov,
- družbe za upravljanje premoženja in z njimi povezane vzajemne sklade po italijanski zakonodaji,
- investicijske družbe s spremenljivim ali stalnim kapitalom,
- plačilne institucije, ki so opredeljene v Direktivi 2009/64/ES,
- institucije za izdajo elektronskega denarja,
- finančne posrednike.

3.3.1 Italijanski organ za nadzor nad revidiranjem

V Italiji funkcijo organa nadzora nad revidiranjem opravljata RGS in CONSOB. Slednji opravlja nadzor nad subjekti, ki so v javnem interesu, medtem ko ga RGS opravlja za vse tiste, ki niso v javnem interesu. RGS je oddelek znotraj Italijanskega ministrstva za ekonomijo in finance (it. Ministero dell'Economia e delle Finanze, v nadaljevanju MEF). Slika 3 prikazuje organizacijsko strukturo MEF.

Slika 3: Organigram Ministero dell'Economia e delle Finanze



Prirejeno po Ministero dell'Economia e delle Finanze (brez datuma a).

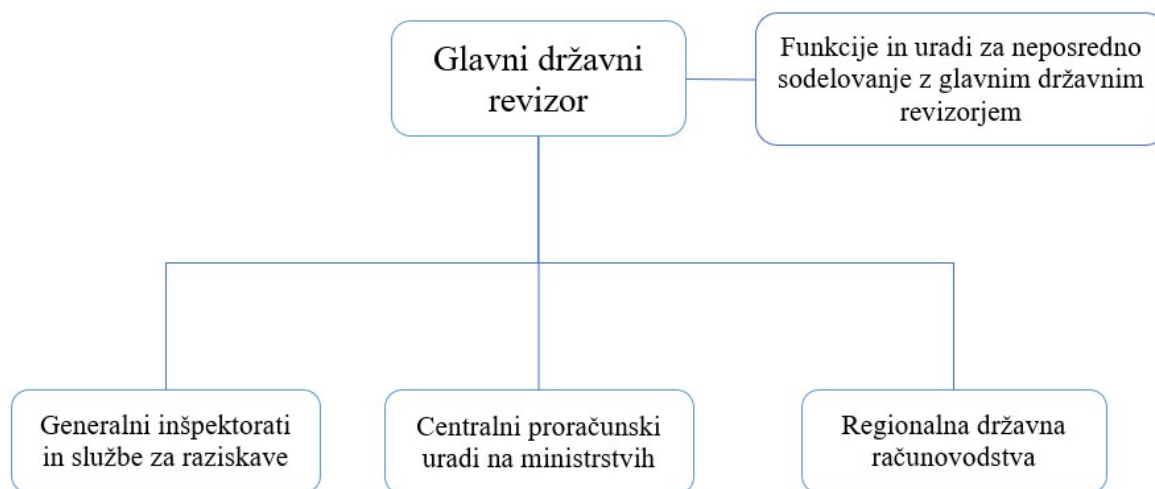
MEF izvaja nadzor kakovosti revizij nad zakonitimi revizorji in revizijskimi družbami, ki ne izvajajo revizij družb v javnem interesu. Med drugim skrbi za usposabljanje pripravnikov, izobraževanje in register zakonitih revizorjev in revizijskih družb ter register pripravnikov. Med naloge spada tudi usklajevanje revizijskih provizij z evropsko zakonodajo. MEF lahko pooblasti druge javne ali zasebne subjekte za opravljanja nalog, kot so preiskave, ocenjevanje zakonitih revizorjev in revizijskih družb, vodenje registra in izvajanje kontrole kakovosti. Če do sodelovanja pride, ti subjekti ne smejo imeti navzkrižja interesov in morajo delovati neodvisno. Kljub morebitni dodelitvi nalog drugim subjektom, mora MEF še vedno nadzorovati njihovo kakovost izvajanja storitev in neodvisnost (Decreto Legislativo).

Po podatkih registra pooblaščenih revizorjev na uradni spletni strani MEF je v letu 2021 v Italiji bilo registriranih približno 137.000 zakonitih revizorjev.

3.3.1.1 RGS

RGS je oddelek MEF, organizacijska struktura RGS je predstavljena na sliki 4.

Slika 4: Organigram Ragioneria Generale dello Stato



Prirejeno po Ministero dell'Economia e delle Finanze (brez datuma b).

Vlada na predlog ministra MEF izbere glavnega državnega revizorja. Njegova glavna naloga je zagotavljanje enotnega usmerjanja in usklajevanja dejavnosti regionalnih računovodskih uradov. Poleg tega je odgovoren za točnost in ažurnost računovodskih evidenc ter za vročanje računovodskih povratnih informacij o celotni državni upravi. Dodeljene so mu posebne funkcije, ki mu jih država zaupa, in sicer nadzoruje centralne in lokalne računovodske urade ter sklicuje posamezne revizijske službe, ko odkrije kakršnekoli nepravilnosti. Ima tudi pomembne svetovalne in preiskovalne naloge, kot je imenovanje oseb, ki bodo z odlokom predsednika Sveta ministrstvom predlagane za razporeditev na generalna vodstvena mesta v pisarnah za splošno državno revizijo. Glavni

državni revizor je član številnih svetov, odborov in drugih kolegijskih teles. Prav zaradi svoje spretnosti, znanja in odgovornosti je glavni državni revizor zelo pomemben organ državne uprave (Ministero dell'Economia e delle Finanze, brez datuma c).

Funkcije in uradi za neposredno sodelovanje z glavnim državnim revizorjem se delijo na osem uradov, in sicer:

- Urad za usklajevanje in sekretariat glavnega državnega revizorja,
- Urad za koordinacijo dejavnosti upravne podpore,
- Urad za usklajevanje in spremljanje vzporednih projektov ter za tehnično podporo,
- Urad za usklajevanje odnosov z Oddelkom za splošno upravo, kadre in storitve,
- Urad za splošne zadeve in logistiko,
- Urad za nadzor nad oddelki,
- Urad za oddelčno analizo procesov.

Urad za usklajevanje in sekretariat glavnega državnega revizorja usklajuje kompleksne tajniške naloge in se pogaja o zaupnih poslih v njegovem imenu. Prav tako usklajuje odnose z uradi za neposredno sodelovanje ministra, namestnikov ministra in podsekretarjev glede nalog Službe za splošno državno računovodstvo (Ministero dell'Economia e delle Finanze, brez datuma č).

Urad za koordinacijo dejavnosti upravne podpore usklajuje upravne dejavnosti med različnimi inšpektorati oddelka. Zadolžen je za odnose z drugimi organi javne uprave v zvezi z nalogami Službe za splošno državno računovodstvo. Nudi podporno funkcijo pri predzakonodajni dejavnosti, izvedeni med parlamentarnim postopkom. Med drugim usklajuje in spremlja tok dokumentov med strukturami Službe za splošno državno računovodstvo ter projekte in oddelčne sisteme za upravljanje protokolov in dokumentov skupaj z Generalnim inšpektoratom (Ministero dell'Economia e delle Finanze, brez datuma č).

Urad za usklajevanje in spremljanje vzporednih projektov ter za tehnično podporo je zadolžen za usklajevanje in spremljanje projektov, ki so v pristojnosti več inšpektoratov ali uradov za splošno vodenje in se izvajajo po navodilih glavnega generalnega revizorja. Nudijo podporo pri obravnavi zadev, ki so v pristojnosti glavnega državnega revizorja. Med druge naloge spadajo še oblikovanje metodoloških smernic za predstavitev projektov in usklajevanje institucionalnega komuniciranja in zunanjih odnosov skupaj s pristojnim uradom Oddelka za splošno upravo, kadre in storitve (Ministero dell'Economia e delle Finanze, brez datuma č).

Urad za usklajevanje odnosov z Oddelkom za splošno upravo, kadre in storitve usklajuje dejavnosti za opredelitev potreb oddelka glede kadrovanja in skrbi za ugotavljanje ciljev in programov oddelka ter za sodelovanje pri ocenjevanju rezultatov, ki so jih dosegli managerji. Pripravlja ukrepe z organizacijskimi in vodstvenimi spremembami oddelka, usklajuje dejavnosti oddelkov glede prenosa vodstvenih položajev za splošno upravo,

osebje in storitve, v katere so vključeni tudi državni računovodski uradi. Med drugim ureja upravne postopke, torej pripravlja dodelitev svetovalnih in usklajevalnih nalog sodelovanja subjektom zunaj ministrstva in določajo pogodbe in povezane odloke o odobritvi v zvezi z Oddelkom za splošno upravo, osebje in storitve za upravno-računovodske vodstvene namene. Urad nudi tudi podporno dejavnost glavnemu državnemu revizorju glede upravljaljskih orodij informacijske tehnologije ter skrbi za mobilnost osebja, ki dela v centralnih uradih. Prav tako spremlja ravni storitve za upravne dejavnosti v pristojnih zadevah in sodeluje z Oddelkom za splošno administracijo osebja in storitev pri sindikalnih pogajanjih v zadevah, ki so v interesu oddelka (Ministero dell'Economia e delle Finanze, brez datuma č).

Urad za splošne zadeve in logistiko analizira logistične potrebe in daje operativne predloge uporabe oddelčnih prostorov. Načrtuje in organizira institucionalna srečanja ter državne in mednarodne dogodke, tudi za sodelovanje z drugimi uradi. Prav tako pregleduje potrebe po usposabljanju oddelka za namene povezovanja in pripravlja letni načrt usposabljanja (Ministero dell'Economia e delle Finanze, brez datuma č).

Urad za nadzor nad oddelki načrtuje oddelke ter kontrolira in analizira stroške. Spremlja tudi učinkovitost, uspešnost in gospodarnost upravnih ukrepov s pomočjo merjenja časa in porabljenih sredstev ter kakovosti doseženih rezultatov. Med drugim so zadolženi za vzdrževanje načrta procesa in opravljajo dejavnosti v zvezi z izdelavo načrtovanih in zaključnih računovodskih dokumentov ministrstva (Ministero dell'Economia e delle Finanze, brez datuma č).

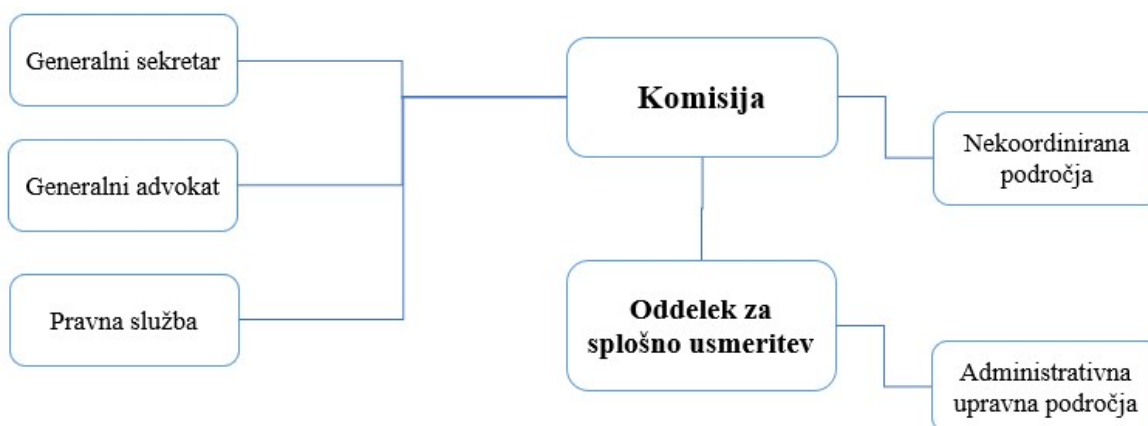
Urad za oddelčno analizo procesov usklajuje analize dejavnosti za oceno popolnosti, ustreznosti, funkcionalnosti in zanesljivosti notranjih procesov upravljanja, programov in delovnih postopkov. Zadolženi so za načrtovanje in izvajanje notranje revizije. Med ostale naloge urada spadajo še analiziranje in spremljanje možnih vrst kritik na področju prava, operative, računovodstva in informacijske tehnologije, oblikovanje predlogov in mnenje za izboljšanje uspešnosti ter preprečevanje ravnanja v nasprotju z dobrimi praksami (Ministero dell'Economia e delle Finanze, brez datuma č).

Vse aktivnosti RGS v povezavi z nadzorom nad revidiranjem so financirane s prispevki oziroma članarinami, ki jih plačujejo zakoniti revizorji in revizijske družbe, vpisane v register. Register prav tako upravlja RGS, z vpisom v register pa imajo revizorji pravico do naziva zakonitega revizorja (Accountancy Europe, 2021).

3.3.1.2 CONSOB

CONSOB je neodvisen nadzorni organ, ki ureja lastne predpise (uveljaviti jih je mogoče z odlokom predsednika Sveta ministrov), notranjo organizacijo in delovanje, pravno in ekonomsko obravnavo osebja, upravo in računovodstvo. Njegovo organizacijsko strukturo prikazuje slika 5 (Commissione Nazionale per le Società e la Borsa, brez datuma a).

Slika 5: Organigram Commissione Nazionale per le Società e la Borsa



Prirejeno po Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (brez datuma a).

Komisija je izvršilni organ, ki ima kolegijsko sestavo in jo sestavljajo predsednik ter štirje člani, ki so imenovani z odlokom predsednika republike ter na priporočilo vlade. Odločitve Komisije se sprejmejo z večino navzočih članov, medtem ko je za posebne odločitve zahtevana absolutna večina. Komisija upravlja tudi nekoordinirana področja, in sicer (Commissione Nazionale per le Società e la Borsa, brez datuma b):

- finančno planiranje in proračunski oddelek,
- oddelek za upravne in parlamentarne aktivnosti,
- oddelek za mednarodne odnose,
- oddelek za komunikacijo z javnostjo,
- oddelek za notranjo revizijo,
- tehnični sekretariat arbitraže za finančne spore,
- sekretariat za reševanje sporov.

Naloge oddelka za splošno usmeritev opravlja nadomestni generalni direktor, ki je predvsem pomoč generalnemu direktorju pri opravljanju njegovih nalog in nalog, ki jih dodeli Komisija. Generalni sekretar podpira predsednika in člane kolegija v institucionalnih odnosih v sodelovanju z generalnim direktorjem, medtem ko generalni advokat. Komisiji pomaga pri pravnih zadevah, izvaja svetovalne dejavnosti in dejavnosti pravne zaščite. Oddelek za splošno usmeritev vodi tudi administrativna upravna področja (Commissione Nazionale per le Società e la Borsa, brez datuma c).

CONSOB je odgovoren za nadzor nad organizacijo in dejavnostjo zakonitih revizorjev in revizijskih družb, ki opravljajo storitve revizije pri subjektih v javnem interesu. Predvsem spremljajo njihovo neodvisnost in tehnično usposobljenost z izvajanjem pregleda nadzora kakovosti. Financira se iz državnega proračuna in tarif, ki jih zaračuna za opravljene storitve revidiranja (Decreto Legislativo).

Vsi tisti, ki so vpisani v register in opravljajo obvezne preglede subjektov v javnem interesu, so zavezani pregledu kontrole kakovosti vsaj vsaka tri leta. Pregled kontrole kakovosti izvajajo posamezniki, ki so za to ustrezno usposobljeni in imajo strokovne izkušnje z revizijo ter finančnim in proračunskim poročanjem. Izbira posameznikov za pregled kontrole kakovosti poteka v skladu z objektivnim postopkom, torej ne sme biti nikakršnega navzkrižja interesov med osebami, odgovornimi za nadzor, in zakonitim revizorjem ali revizijsko družbo, ki je predmet pregleda. Pregled kontrole kakovosti vključuje oceno skladnosti z revizijskimi standardi in zahtevami glede neodvisnosti, količino in kakovost uporabljenih sredstev, revizijske pristojbine in pregled notranje kontrole kakovosti v revizijski družbi. Odgovorna oseba za pregled kontrole kakovosti mora pripraviti poročilo, ki vsebuje opis rezultatov pregleda in vsa priporočila za posebne ukrepe, ki jih mora zakoniti revizor ali revizijska družba opraviti v navedenem obdobju. Če ukrepe izvedejo nepopolno, neuspešno ali prepozno, lahko MEF in CONSOB izrečeta sankcije (Decreto Legislativo).

3.3.2 Italijanski strokovni organi

Strokovne organe v Italiji predstavljajo Assirevi, CNDCEC in INRL, ki skupaj tvorijo SSC. Njihova skupna naloga je zagotavljanje nenehnega izobraževanja revizorjev in sprejemanje relevantnih standardov.

3.3.2.1 Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale

V letu 2021 je v Italiji prišlo do spremembe sestave strokovnih organov, pri čemer je Assirevi zamenjal dotedanje Nacionalno združenje revizorjev (it. Associazione Nazionale Revisori Contabili, v nadaljevanju ANREV). ANREV je državno združenje revizorjev s sedežem v Rimu. Njihova glavna naloga je varovanje splošnih interesov članov in spodbujanje pobud v korist revizorjev. Med to spadajo zlasti strokovno usposabljanje, zaščita v smislu tehničnega, upravnega, zakonodajnega in socialnega varstva na nacionalni in mednarodni ravni. Poleg tega zagovarjajo moralne in ekonomske interese, ki so del kvalifikacij revizorja, ter sodelujejo z državnimi organi pri oblikovanju novih zakonodajnih oblik za zaščito in krepitev dejavnosti revizorjev (Associazione Nazionale Revisori Contabili, brez datuma).

Assirevi je italijansko združenje revizijskih družb, ki je bilo ustanovljeno leta 1980 kot zasebno neprofitno združenje družb, ki izvajajo obvezne ali prostovoljne revizije v Italiji. Revizijske družbe, ki so vpisane v register, se lahko pridružijo združenju, v katerem je trenutno 15 revizijskih družb. Te hkrati predstavljajo večino revizijskih družb, ki opravljajo revizijske storitve v Italiji. Assirevi ima sedež v Milanu (Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale, brez datuma a).

Namen Assirevi je spodbujati in podpirati dejavnost obveznih revizij ter prispevati k njenemu izboljšanju, spodbujati in izvajati različne analize v podporo sprejemanju revizijskih standardov, načel etike in poklicnega skepticizma. Spodbujajo tudi širjenje znanja, razlaganje in uporabo načel revizije, objavo študij in publikacij. Med drugim zastopajo interese svojih članov pred italijanskimi ali mednarodnimi institucionalnimi organi ter sodelujejo s strokovnimi organi, CONSOB, MEF in drugimi nadzornimi organi. Assirevi spremlja in spodbuja razvoj zakonodaje v skladu s splošnimi in posebnimi nameni, ki jih predlaga, ažurno obvešča sodelavce o pomembnih informacijah v zvezi z revidiranjem ter sklepa sporazume z javnimi ali zasebnimi subjekti (Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale, brez datuma b).

Assirevi je sestavljen iz naslednjih organov:

- skupščine,
- upravnega odbora,
- predsednika
- revizijskega odbora.

Skupščino predstavljajo člani združenja in se sestane najmanj enkrat letno, kjer razpravljajo o potrditvi računovodskih izkazov Assirevi. Skupščino skliče predsednik Assirevi, medtem ko jo vodi izvoljeni član upravnega odbora. Vsi sklepi skupščine so zavezujoči za vse sodelavce. Med najpomembnejša pooblastila skupščine sodijo izvolitev predsednika Assirevi, odločanje o spremembah statusa, sprejemanje novih članov na predlog upravnega odbora, razpravljanje o odobritvi etičnih kodeksov ravnanja in razpravljanje o zadevah in vprašanjih, ki jih predloži upravni odbor (Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale, brez datuma b).

Upravni odbor je sestavljen iz predsednika, svetnikov in namestnikov svetnikov. Mandat posameznih članov upravnega odbora traja tri leta. Upravni odbor sprejema odločitve na seji, ki jo najmanj enkrat na tri mesece skliče predsednik in na kateri sodeluje tudi revizijski odbor. Glavna naloga upravnega odbora je izvajanje vseh dejavnosti, ki so predvidene s statutom združenja. Med drugim lahko upravni odbor ustanovi komisije, delovne ali raziskovalne skupine, če presodi, da je to potrebno. Med pomembnejše naloge sodi pripravljane proračuna in računovodskih izkazov, zagotavljanje zaposlovanja in vodenje zaposlenih za normalno delovanje združenja, skupščini tudi predlaga morebitne izredne prispevke in podobno (Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale, brez datuma b).

Predsednik Assirevi opravlja svojo dejavnost samo v korist združenja in ne sme opravljati drugih dejavnosti strokovne narave. Izobraževalne in akademske dejavnosti so dovoljenje na podlagi predhodnega dovoljenja upravnega odbora. Predsedniški mandat traja tri leta (Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale, brez datuma b).

Revizijski odbor sestavljajo predsednik revizijskega odbora, dva člana in dva nadomestna člana. Člane revizijskega odbora izvoli skupščina, njihov mandat pa traja tri leta. Glavne naloge revizijskega odbora so (Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale, brez datuma b):

- nadzor nad pravilnim upravljanjem združenja,
- nadzor skladnosti z zakonom in statutom,
- nadzor skladnosti s prepovedjo distribucije, poslovnih presežkov, rezerv ali sredstev,
- nadzor nad rednim vodenjem računovodskih evidenc in letnim proračunom združenja,
- letna predložitev poročila o rezultatih opravljene kontrole dejavnosti upravnemu odboru in skupščini.

Revizijski odbor je veljavno sestavljen s prisotnostjo večine članov in odloča z večino navzočih. Med drugim se mora revizijski odbor vsaj z enim svojim članom udeleževati sej skupščine in upravnega odbora (Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale, brez datuma b).

3.3.2.2 Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

CNDCEC je nacionalni svet zakonitih revizorjev in računovodskih strokovnjakov ter strokovno telo. Gre za negospodarski javni organ, ki ima samoupravo in je pri izvajanju svojih nalog pod nadzorom Ministrstva za pravosodje. Namen CNDCEC je zaščita interesov njegovih članov in javnih interesov, ki so povezani z opravljanjem poklica (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, brez datuma a).

Državni svet sestavlja 21 članov, ki so izvoljeni vsaka štiri leta. Ko sta državni svet in predsednik izvoljena, državni svet izvoli še podpredsednika, sekretarja in blagajnika. Državni svet zastopa svoje člane in spodbuja odnose s pristojnimi institucijami in javnimi upravami, na zahtevo oblikuje mnenja o osnutkih zakonov in drugih predpisov v zvezi s poklicem, sprejema in posodablja poklicni etični kodeks, usklajuje in spodbuja dejavnosti za strokovno izobraževanje, nadzoruje redno delovanje CNDCEC, imenuje predstavnike reda pri državnih in mednarodnih komisijah in organizacijah. Med drugim določa še višino letne članarine in izvaja regulativo pri volilnih zadevah, organizaciji, vzdrževanju in rednem posodabljanju registrov ter strokovnem usposabljanju (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, brez datuma b).

Revizijski odbor sestavljajo trije člani in dva namestnika, ki so izvoljeni za štiri leta. Pri tem morajo izpolnjevati pogoj vpisa v register računovodij in register revizorjev. Zadolženi so za nadzorovanje skladnosti z zakonodajo in pravnim sistemom, skladnosti z načeli uprave, ustreznosti organizacijske, upravne in računovodske strukture, ki jo je sprejel državni svet. Preverjajo tudi vodenje računovodskih izkazov in njihovo pravilnost (Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, brez datuma c).

3.3.2.3 Istituto Nazionale Revisori Legali

INRL je strokovni organ, ki je odgovoren za varovanje poklicnih interesov zakonitih revizorjev. Gre za neodvisno in nepolitično telo, ki izključuje kakršenkoli dobiček. Namen INRL je še zaščita moralnih, poklicnih in gospodarskih interesov, ki so povezani z revizijsko stroko, spodbujanje razvoja in rasti poklica, strokovno usposabljanje in institucionalno zastopanje zakonitih revizorjev v vseh uradih. Poleg tega skrbi za objave publikacij, revij in študij ter promovira in organizira razna srečanja (Istituto Nazionale Revisori Legali, brez datuma).

Organi INRL so (Istituto Nazionale Revisori Legali, brez datuma):

- deželna predstavništva,
- regionalna predstavništva,
- skupščina pokrajinskih delegatov in regionalnih predstavnikov,
- državni svet,
- revizijski odbor,
- znanstveni odbor,
- odbor razsodnikov.

Deželna predstavništva so ustanovljena v pokrajinah, ki imajo ozemeljsko pristojnost, nanašajoč se na ozemlje pokrajine. Sestavljena so iz vsaj 10 članov, med katerimi izberejo deželnega delegata, ki ga nato potrdi še državni svet. Pokrajinski delegati izmed svojih članov izvolijo deželnega predstavnika, ki ga prav tako potrdi državni svet. Deželni predstavnik koordinira delo delegatov, spodbuja pobude INRL ter je zadolžen za izmenjevanje informacij med državnim svetom in pokrajinskimi delegati (Istituto Nazionale Revisori Legali, brez datuma).

Skupščina pokrajinskih delegatov in deželnih predstavnikov se skliče vsako leto v aprilu. Med njihove naloge spadajo potrditev računovodskih izkazov za preteklo leto in poročila o vodenju državnega sveta, odobritev proračuna upravljanja za naslednje delo, določitev višine pristojbine, določitev smeri in splošnih programskih usmeritev INRL ter izvolitev in podaljšanje mandata državnega sveta, revizijskega odbora in odbora razsodnikov. Skupščina se lahko skliče tudi v drugih primerih, ko na primer revizijski odbor poda zahtevo, v primeru resnih nepravilnosti in podobno (Istituto Nazionale Revisori Legali, brez datuma).

Državni svet izvoli skupščina delegatov, ki določi število članov, in sicer med najmanj 11 in največ 17. Vsi izvoljeni člani imajo mandat treh let in so upravičeni do ponovne izvolitve. Člani državnega sveta izvolijo še predsednika in blagajnika. Državni svet se mora sestati vsaj dvakrat letno, njegove seje pa vodi predsednik državnega zbora. Prav tako je na seje treba povabiti člane revizijskega odbora. Naloge državnega sveta so zagotavljanje doseganja zakonskih namenov v skladu s splošnimi strategijami INRL, odobritev osnutka računovodskih izkazov in predračuna, ki ga pripravi blagajnik,

predlaganje letnega prispevka članarine, sklicevanje nacionalnih kongresov in podobnih srečanj na državni ravni, odločanje o sprejemu novih članov in obravnavanje vseh pobud, ki so predlagane v interesu članov (Istituto Nazionale Revisori Legali, brez datuma).

Zakladništvo in finance vodi blagajnik, ki ga izvoli državni svet. Zadolžen je za vodenje računov in upravljanje sredstev. Med te sodi zbiranje letnih prispevkov in ostalih zneskov, ki jih prejme INRL. Prav tako pripravi osnutke računovodskih izkazov, dodatna pojasnila in oceno proračuna, ki jo predloži državnemu svetu. Blagajnik občasno poroča državnemu svetu o finančnih in gospodarskih razmerah (Istituto Nazionale Revisori Legali, brez datuma).

Državni svet lahko ustanovi izvršni odbor. Izvršni odbor sestavljajo največ štirje člani, med katerimi ne smeta biti izvoljeni blagajnik in sekretar. Predsednik vodi izvršni odbor. Njihova naloga je zagotavljanje višje učinkovitosti in uspešnosti operativnega vodenja INRL (Istituto Nazionale Revisori Legali, brez datuma).

Predsednika državnega sveta izvoli državni svet z večino oddanih glasov. Njegova naloga je zastopanje INRL in priprava letnega poročila o upravljanju, ki ga nato poroča državnemu svetu. Pri opravljanju nalog mu pomaga generalni sekretar, ki ga prav tako izvoli državni svet. Generalni sekretar skrbi za vse birokratske in upravne obveznosti INRL in o vsem poroča predsedniku in državnemu svetu. Častnega predsednika prav tako izvoli državni svet, vendar mora imeti vsaj 25 let članstva v INRL in priznanja na področju revizije. Častni predsednik ima posvetovalno vlogo in lahko brez glasovalne pravice sodeluje na vseh prireditvah, ki so pomembne za INRL (Istituto Nazionale Revisori Legali, brez datuma).

Revizijski odbor sestavljajo trije revizorji in dva nadomestna revizorja, ki jih izvoli skupščina pokrajinskih delegatov. Revizijski odbor nato med svojimi člani izvoli predsednika. Vsi člani imajo mandat treh let in so lahko ponovno izvoljeni. Njihova glavna naloga je nadzor delovanja INRL. Poleg tega se člani revizijskega odbora udeležujejo sej državnega sveta. Znanstveni odbor sestavljajo člani z visoko strokovnimi znanji, ki so povezana s cilji INRL. Število članov in trajanje mandatov je določeno z odločitvijo državnega sveta. Znanstveni odbor ima pri INRL svetovalno vlogo. Odbor razsodnikov sestavljajo trije člani in dva namestnika, ki jih imenuje zbor pokrajinskih delegatov. Odgovorni so za odločanje o vseh sporih kakršnekoli narave, ki nastanejo med člani, med člani in organi združenja ali med člani organov združenja (Istituto Nazionale Revisori Legali, brez datuma).

4 PRIMERJAVA SLOVENIJE IN IZBRANIH DRŽAV ČLANIC EU

V tem poglavju primerjam organiziranje nadzora nad revidiranjem med izbranimi državami EU in podam odgovore na vsa tri raziskovalna vprašanja magistrskega dela. Kot predstavljeno, na organizacijo nadzora nad revidiranjem v največji meri vplivata Direktiva 2006/43/ES in Uredba 537/2014/EU, ki določata cilje s področja revizije. Revizije družb zagotavljajo večjo verodostojnost finančnih izkazov družb, zato je treba kakovost revizij nadzorovati, kar se je dodatno zaostriilo z omenjeno Uredbo. Pri tem imajo prav subjekti javnega nadzora nad revidiranjem ključno vlogo in odgovornost za nadzor revizijske stroke. Nekatere naloge lahko prenesejo tudi na druge organe in strokovna telesa, kar je odvisno od organiziranja posamezne države. V prvem delu primerjam sisteme organov za nadzor nad revidiranjem med izbranimi državami EU, medtem ko v drugem delu primerjam strukture nacionalnih in strokovnih organov.

4.1 Primerjava sistemov organov za nadzor nad revidiranjem

V tabeli 6 je primerjava med sistemi organov za nadzor nad revidiranjem in načini financiranja v izbranih državah EU, na osnovi katere odgovorim na prvo in drugo raziskovalno vprašanje:

- Kako so izbrane države članice EU implementirale Direktivo 2006/43/ES v nacionalno zakonodajo na področju nadzora nad revidiranjem?
- Katere pristojne organe in strokovna telesa so ustanovile izbrane države članice EU za subjekte javnega nadzora nad revidiranjem?

Slovenija je implementirala Direktivo 2006/43/ES v nacionalno zakonodajo z Zakonom o revidiranju in ZGD-1 ter z MSRP, s čimer je določila ANR za nacionalni organ za nadzor nad revidiranjem. ANR se financira iz državnega proračuna. V Sloveniji je funkcijo strokovnega telesa prevzel SIR. Avstrija je implementacijo izvedla z novoustanovljenim organom APAB, ki se financira s finančnimi prispevki za inšpekcijske preglede, preglede zagotavljanja kakovosti in naloge v splošnem javnem interesu. Poleg tega APAB prejme vsako proračunsko leto tudi 500.000 EUR od zvezne vlade in najmanj 500.000 EUR od Zbornice javnih računovodij, Zveze avstrijskih revizijskih združenj in Revizijskega združenja hranilnic. Za razliko od Slovenije ima Avstrija dva strokovna organa, in sicer KSW in IWP. Na Hrvaškem je funkcijo za nadzor nad revidiranjem prevzelo MF, ki se financira iz državnega proračuna. Strokovno telo na Hrvaškem je Komora. Za razliko od ostalih analiziranih držav ima Italija dva organa, in sicer RGS in CONSOB. Njuna ključna razlika je v vrsti nadzora subjektov, in sicer CONSOB opravlja nadzor nad subjekti, ki so v javnem interesu, medtem ko RGS nad tistimi, ki niso v javnem interesu. Prav tako se razlikujeta po načinu financiranja. RGS se financira s prispevki oziroma članarinami zakonitih revizorjev in revizijskih družb, ki so v registru, medtem ko se CONSOB

financira iz državnega proračuna in provizij. Razlika je vidna tudi v številu strokovnih teles, ki jih ima Italija, kar tri. To so Assirevi, CNDCEC in INRL.

Tabela 6: Primerjava sistemov organov nadzora nad revidiranjem med izbranimi državami EU

	Slovenija	Avstrija	Hrvaška	Italija
Nadzorni organ	ANR	APAB	MF	RGS in CONSOB
Način financiranja	– državni proračun – provizije	– državni proračun – provizije – prispevki iz združenj	– državni proračun	– državni proračun – provizije
Strokovno telo	SIR	KSW in IWP	Komora	Assirevi, CNDCEC in INRL

Vir: lastno delo.

Zaradi nove implementirane revizijske zakonodaje se glavne naloge nadzornih organov med državami članicami ne razlikujejo bistveno. Med nje sodijo podeljevanje dovoljenj in registracija zakonitih revizorjev in revizijskih družb, zagotavljanje kakovosti revizij, sprejemanje standardov, zagotavljanje stalnega izobraževanja in sankcioniranje, če pride do kršitev zakonodaje.

Nadzorni organi lahko svoje naloge prenesejo na druga strokovna telesa. Iz tabele 7 lahko vidimo, da ima v Avstriji APAB izključno pristojnost pri sistemu zagotavljanja kakovosti, medtem ko so ostale naloge delno prenesene na KSW, skrb za izobraževanje pa na vse tri organe. Na Hrvaškem ima Komora pristojnost sprejemanja relevantnih standardov in je zadolžena za izvajanje izobraževanja. V Italiji je RGS ohranil svoje pristojnosti pri vseh nalogah, pri sprejemanju standardov mu pomaga CONSOB, pri nadaljnjem izobraževanju pa CNDCEC.

Marjan Odar je v Sir*iusu (2019) povedal, da je popolno odvzetje pristojnosti SIR neupravičeno in neargumentirano, ker je evropska praksa popolnoma drugačna. To je razvidno iz tabele 7. SIR je tako na področju revidiranja ostal brez strokovne pristojnosti, medtem ko se v večini evropskih držav ohranja položaj strokovnih teles. Odar je še dodal, da bo Slovenija postala edina država v Evropi in ena redkih na svetu, ki nima strokovne organizacije na področju revidiranja.

Tabela 7: Primerjava prenosa nalog na druge strokovne organe med izbranimi državami EU

	Slovenija	Avstrija	Hrvaška	Italija
Podeljevanje dovoljenj ter registracija revizorjev in revizijskih družb	ANR	APAB/KSW	MF	RGS
Sprejemanje relevantnih standardov	ANR	APAB/KSW/ IWP	Komora	RGS/CONSOB
Skrb za izobraževanje	ANR	APAB/KSW	Komora	RGS/CNDCEC
Sistem zagotavljanja kakovosti	ANR	APAB	MF	RGS
Preiskovalni in upravni disciplinski sistem	ANR	APAB/KSW	MF	RGS

Vir: Accountancy Europe (2020).

Odgovor na tretje raziskovalno vprašanje (Ali je bila implementacija Uredbe 537/2014/EU enaka v vseh izbranih državah članicah EU na področju nadzora nad revidiranjem?) je torej, da je bila implementacija Uredbe različna. Države so se odločile za različno število nadzornih organov in strokovnih teles ter različen način financiranja. Razlike so se pokazale tudi pri prenosu nalog na druge strokovne organe. V poglavju 4.2 primerjam še strukture nacionalnih in strokovnih organov za nadzor nad revidiranjem, kjer je vidna tudi razlika med njimi.

4.2 Primerjava strukture nacionalnih in strokovnih organov za nadzor nad revidiranjem

Organi nadzora nad revidiranjem se razlikujejo tudi po strukturi in številu registrov. V tabeli 8 je prikazana primerjava strukture organov nadzora nad revidiranjem in registrov, ki jih vodijo.

ANR ima izmed naštetih nadzornih organov najenostavnejšo strukturo, sestavljata ga strokovni svet in direktor. ANR je med drugim odgovoren za upravljanje štirih registrov, ki se vodijo v slovenskem jeziku in so v elektronski obliki objavljeni na spletnih straneh ANR. Avstrijski organ nadzora nad revidiranjem je sestavljen iz petih oddelkov, pri čemer skupina A izvaja inšpekcijske nadzore in preiskave, skupina B pa je zadolžena za mednarodne pravne zadeve in zagotavljanje kakovosti. APAB je za razliko od slovenskega ANR zadolžen le za en register, ki se vodi v nemškem jeziku in elektronski obliki. Hrvaško MF ima najkompleksnejšo strukturo izmed analiziranih držav, ker posamezni oddelki opravljajo tudi druge nadzore, ki niso povezani z revidiranjem, kljub temu pa se lahko naloge posameznih oddelkov med seboj prepletajo. Vseh oddelkov na MF je 10. Poleg tega ima MF tudi največje število registrov v upravljanju, in sicer kar sedem. Tudi ti registri so vodeni v elektronski obliki in v hrvaškem jeziku, dostopni pa so na uradni spletni strani MF. V Italiji je RGS sestavljen iz štirih oddelkov, medtem ko je CONSOB sestavljen iz

komisije in generalnega direktorata. V Italiji MEF vodi dva registra, in sicer register pripravnikov in register zakonitih revizorjev in revizijskih družb. Oba registra sta prav tako vodena v elektronski obliki in v italijanskem jeziku. V tabeli 8 je uvrščen pod RGS, saj je RGS del MEF. CONSOB ne vodi nobenega registra.

Tabela 8: Primerjava strukture nadzornih organov in vodenih registrov med izbranimi državami EU

Država	Organ	Struktura nadzornih organov	Vodeni registri
Slovenija	ANR	<ul style="list-style-type: none"> – strokovni svet – direktor 	<ul style="list-style-type: none"> – register revizijskih družb – register revizijskih podjetij – register revizijskih subjektov tretjih držav – register pooblaščenih revizorjev
Avstrija	APAB	<ul style="list-style-type: none"> – nadzorni svet, upravni odbor – izvršilni oddelek, svetovalni odbor – skupina A in skupina B 	Javni register vseh revizorjev in revizijskih družb
Hrvaška	MF	<ul style="list-style-type: none"> – generalni sekretariat – direktorat za makroekonomske analize, EU in mednarodne finančne odnose – zakladništvo – direktorat za finančno poslovanje, notranjo revizijo in nadzor – neodvisen sektor za upravne postopke druge stopnje – neodvisen sektor za izdajanje dovoljenj in nadzor pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb – urad za preprečevanje pranja denarja – finančni inšpektorat – carinska uprava – davčna uprava 	<ul style="list-style-type: none"> – register revizijskih družb – register neodvisnih revizorjev – register pooblaščenih revizorjev – register revizijskih pripravnikov – register revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev iz drugih držav članic – register pooblaščenih revizorjev iz tretjih držav – register revizijskih subjektov v tretji državi in register revizorjev v tretji državi
Italija	RGS	<ul style="list-style-type: none"> – generalni državni računovodja – generalni inšpektorati in službe za raziskave – centralni proračunski uradi – deželna državna računovodstva 	<ul style="list-style-type: none"> – register pripravnikov – register pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb
	CONSOB	<ul style="list-style-type: none"> – generalni direktorat – komisija 	

Vir: lastno delo.

V tabeli 9 je prikazana primerjava strukture strokovnih organov v analiziranih državah članicah. Kot lahko vidimo, so strukture strokovnih organov različne. SIR ima tako na primer revizijski in strokovni svet, medtem ko ju strokovni organi v Avstriji in na

Hrvaškem nimajo. SIR, CNDCEC in INRL se od ostalih organov razlikujejo po tem, da nimajo upravnega odbora, imajo pa državni svet. Najkompleksnejšo strukturo predstavlja INRL, ki ima sedem oddelkov. Ker je Italija po številu prebivalcev velika država, ima v svojih strukturah pokrajinska in deželna predstavništva.

Tabela 9: Primerjava strukture strokovnih organov med izbranimi državami EU

Država	Strokovni organ	Struktura
Slovenija	SIR	<ul style="list-style-type: none"> – svet – revizijski svet – strokovni svet in direktor
Avstrija	KSW	– upravni odbor in različni strokovni organi
	IWP	<ul style="list-style-type: none"> – upravni odbor – generalni sekretariat – tehnično osebje
Hrvaška	Komora	<ul style="list-style-type: none"> – skupščina – upravni odbor – predsednik – drugi organi, ki jih določa statut
Italija	Assirevi	<ul style="list-style-type: none"> – skupščina – upravni odbor – predsednik in revizijski odbor
	CNDCEC	<ul style="list-style-type: none"> – državni svet – revizijski odbor
	INRL	<ul style="list-style-type: none"> – deželna predstavništva – regionalna predstavništva – skupščina pokrajinskih delegatov in deželnih predstavništev – državni svet – revizijski odbor – znanstveni odbor in odbor rabsodnikov

Vir: lastno delo.

SKLEP

V današnjem času so organizacije vpete v širok družben okvir, ki ga sestavljajo na primer država, dobavitelji, kupci, vlagatelji in podobno. Zaradi prepletenosti medsebojnega sodelovanja ima vsaka organizacija odgovornost do njih. Ti subjekti morajo zato imeti možnost nadzora nad delovanjem organizacije, porabo sredstev, ki jih ima na voljo, in njenim doseganjem ciljev. Vsaka organizacija mora vzpostaviti delujoč večnamenski sistem, ki daje informacije o njenem delovanju. Med najpomembnejše vzpostavljene sisteme sodi računovodstvo, ki je tudi zakonsko obvezno. Zaradi večjega zaupanja v resničnost in poštenost računovodskih izkazov morajo biti ti za srednje in velike družbe revidirani.

Finančni škandali v začetku 21. stoletja so prikazali, kako zelo pomembna sta razumevanje in vloga revidiranja računovodskih izkazov in revizijskih mnenj. Zaradi strahu pred ponovitvijo finančnih škandalov so v EU sprejeli novo zakonodajo na področju revidiranja, ki jo predstavlja Direktiva 2006/43/EU. Leta 2008, ko je nastopila finančna kriza, so se ponovno pojavili dvomi v resničnost in poštenost računovodskih izkazov, ki bi morali izkazovati dejansko stanje organizacij, na kar se je izkazalo, da ni bilo vedno tako. Na revizorje in revizijske družbe so letele številne kritike glede njihove neodvisnosti in javnega nadzora nad revidiranjem. Izvajalci revizijskih storitve so naleteli na številne težave, ki so bile posledica neustrezne zakonodaje na tem področju. Evropska komisija je kot odgovor izdala Zeleno knjigo, ki je bila povod za novo zakonodajo. Na ravni EU sta bili sprejeti Direktiva 2014/56/EU in Uredba 537/2014/EU.

Uredba 537/2014/EU je postala glavna zakonska podlaga, saj je pravno zavezujoč akt in jo morajo v celoti uporabljati vse članice EU. V njej so določene zahteve glede izvajanja obveznih revizij letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov SJI ter pravila o organizaciji in izbiri zakonitih revizorjev in revizijskih družb s strani SJI. Poleg tega so opredeljena pooblastila pristojnih organov, ki opravljajo javni nadzor, zagotavljanje kakovosti, spremljanje trga in pristojnosti organov.

Implementacija Direktive 2006/43/ES je v izbranih državah članicah EU na področju nadzora nad revidiranjem potekala različno. Slovenija jo je implementirala v nacionalno zakonodajo z Zakonom o revidiranju in ZGD-1, s čimer je določila ANR za nacionalni organ za nadzor nad revidiranjem, medtem ko je SIR prevzel funkcijo strokovnega telesa. V Avstriji so na novo ustanovili organ za nadzor nad revidiranjem, in sicer APAB, medtem ko KSW in IWP predstavljata strokovna organa. Na Hrvaškem je nacionalni organ za nadzor nad revidiranjem MF, Komora pa predstavlja strokovno telo. Italija ima dva organa za nadzor nad revidiranjem, to sta RGS in CONSOB. Slednji opravlja nadzor nad subjekti, ki so v javnem interesu, medtem ko RGS nad tistimi, ki niso v javnem interesu. V Italiji strokovna telesa predstavljajo Assirevi, CNDCEC in INRL.

Implementacija Uredbe 537/2014/EU je bila v izbranih državah članicah EU na področju nadzora nad revidiranjem različna. Razlike so se pokazale predvsem v prenosu nalog na druge strokovne organe ter v strukturi nacionalnih in strokovnih organov za nadzor nad revidiranjem. Vsaka analizirana država ima svoje specifičnosti glede ureditve sistemov nadzora nad revidiranjem, kljub temu pa imajo skupni cilj, to je zagotavljanje kakovosti storitev revidiranja.

Menim, da je nova zakonodaja na področju revidiranja prinesla pozitivne spremembe. To se kaže predvsem pri revizijskih družbah, ki se zavedajo pomembnosti svoje vloge na svetovni ravni, saj širši javnosti vlivajo zaupanje v revidirane računovodske izkaze. Svoj del so prispevali tudi revizorji, nad katerimi je nova zakonodaja EU poostrila nadzor ter zanje vzpostavila učinkovit sistem konstantnega izobraževanja. Gre za korak v pravi smeri, vendar bi vseeno bila potrebna številna poenotenja na ravni EU.

Namen in cilj organiziranja nadzora nad revidiranjem sta torej izboljšanje zaupanja širše javnosti v kredibilnost računovodskega poročanja. S tem namenom so z novo zakonodajo EU na področju revidiranja bili določeni ali na novo ustanovljeni organi za nadzor nad revidiranjem in strokovni organi. Nova zakonodaja je tako prinesla določeno mero poenotenosti, kljub temu pa je moč opaziti razlike med posameznimi državami članicami.

LITERATURA IN VIRI

1. Abschlussprüfer-Aufsichtbehörde. (brez datuma a). *Über uns*. Pridobljeno 9. marca 2021 iz <https://www.apab.gv.at/ueberuns/mission>
2. Abschlussprüfer-Aufsichtbehörde. (brez datuma b). *Organigramm*. Pridobljeno 9. marca 2021 iz <https://www.apab.gv.at/ueberuns/organigramm>
3. Accountancy Europe. (2017). *Definition of public interest entities in Europe*. Pridobljeno 27. decembra 2021 iz https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/171130-Publication-Definition-of-Public-Interest-Entities-in-Europe_1.pdf
4. Accountancy Europe. (2021). *Organisation of the Public Oversight of the Audit Profession in 30 European Countries*. Pridobljeno 8. decembra 2021 iz <http://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/210519-Organisation-of-the-Public-Oversight-of-the-Audit-Profession-2021-survey-update.pdf>
5. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (brez datuma). *Predstavitev Agencije*. Pridobljeno 7. junija 2021 iz <https://www.anr.si/o-agenciji/predstavitev-agencije/>
6. Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale. (brez datuma a). *Chi siamo. Associazione*. Pridobljeno 3. januarja 2022 iz <http://www.assirevi.com/chi-siamo/associazione/>
7. Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale. (brez datuma b). *Chi siamo. Statuto*. Pridobljeno 3. januarja 2022 iz <http://www.assirevi.com/chi-siamo/statuto/>
8. Associazione Nazionale Revisori Contabili. (brez datuma). *Statuto*. Pridobljeno 28. julija 2021 iz <http://www.anrev.it/servizi/menu/dinamica.aspx?idArea=1940&idCat=1946&ID=1946&TipoElemento=categoria>
9. Commissione Nazionale per le Società e la Borsa. (brez datuma a). *Organization*. Pridobljeno 15. avgusta 2021 iz <https://www.consob.it/web/consob-and-its-activities/organization>
10. Commissione Nazionale per le Società e la Borsa. (brez datuma b). *Commission*. Pridobljeno 15. avgusta 2021 iz <https://www.consob.it/web/consob-and-its-activities/commission>
11. Commissione Nazionale per le Società e la Borsa. (brez datuma c). *Organizational structure*. Pridobljeno 15. avgusta 2021 iz <https://www.consob.it/en/web/consob-and-its-activities/structure>
12. Committee of the European Audit Oversight Bodies. (2016). *Work Program Period ending 2017*. Bruselj: CEAOB.

13. Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. (brez datuma a). *Chi Siamo*. Pridobljeno 5. avgusta 2021 iz <https://commercialisti.it/chi-siamo>
14. Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. (brez datuma b). *Il Consiglio Nazionale*. Pridobljeno 5. avgusta 2021 iz <https://trasparenza.strategicpa.it/cndcec/archivio/23971-il-consiglio-nazionale>
15. Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. (brez datuma c). *Il Collegio dei Revisori*. Pridobljeno 5. avgusta 2021 iz <https://trasparenza.strategicpa.it/cndcec/archivio/24244-il-collegio-dei-revisori>
16. Duhovnik, M. (2014). Kaj nam prinaša evropska revizijska reforma? *Sir*ius*, 4(2013), 17–26.
17. Evropska unija. (brez datuma a). *Slovenija*. Pridobljeno 12. junija 2021 iz https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/slovenia_sl
18. Evropska unija. (brez datuma b). *Avstrija*. Pridobljeno 12. junija 2021 iz https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/austria_sl
19. Evropska unija. (brez datuma c). *Hrvaška*. Pridobljeno 12. junija 2021 iz https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/croatia_sl
20. Evropska unija. (brez datuma d). *Italija*. Pridobljeno 12. junija 2021 iz https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/italy_sl
21. Hefendehl, R. (2004). Enron, WordCom, and the Consequences: Business Criminal Law Between Doctrinal Requirements and the Hopes of Crime Policy. *Buffalo Criminal Law Review*, 8(1), 51–88.
22. Hočevar, D. (2008). Ministrstvo za javno upravo. *Predlog zakona o revidiranju*. Pridobljeno 9. marca 2021 iz http://www2.gov.si/zak/Pre_Zak.nsf/63b9e6330bddeaac1256616002a0b55/86a79f42efb69bc1c125744f002e3dff?OpenDocument
23. Hrvatska revizijska komora. (brez datuma a). *O nama*. Pridobljeno 22. julija 2021 iz <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/o-nama.html>
24. Hrvatska revizijska komora. (brez datuma b). *Ustroj*. Pridobljeno 22. julija 2021 iz <http://www.revizorska-komora.hr/index.php/o-nama/ustroj.html>
25. Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer. (brez datuma a). *Das IWP*. Pridobljeno 1. julija 2021 iz <https://www.iwp.or.at/institut/ueber-uns/das-iwp/>
26. Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer. (brez datuma b). *Organisation*. Pridobljeno 1. julija 2021 iz <https://www.iwp.or.at/institut/ueber-uns/organisation/>
27. Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer. (brez datuma c). *Finanzierung*. Pridobljeno 1. julija 2021 iz <https://www.iwp.or.at/institut/ueber-uns/finanzierung/>
28. Istituto Nazionale Revisori Legali. (brez datuma). *Statuto Sociale INRL – Istituto Nazionale Revisori Legali*. Pridobljeno 10. avgusta 2021 iz <https://www.revisori.it/statuto-sociale-istituto-nazionale-revisori-legali/>
29. Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. (brez datuma a). *Organisation*. Pridobljeno 1. julija 2021 iz <https://www.ksw.or.at/desktopdefault.aspx/tabid-32/>
30. Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. (brez datuma b). *Aufgaben*. Pridobljeno 1. julija iz <https://www.ksw.or.at/desktopdefault.aspx/tabid-30/>

31. KPMG International. (2018). *European Union Audit Legislation*. Pridobljeno 12. marca 2021 iz <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/07/shedding-light-on-eu-audit-legislation.pdf>
32. Matthews, D. (2006). *A History of Auditing: The Changing Audit Process in Britain from the Nineteenth Century to the Present Day*. New York: Routledge.
33. Ministero dell'Economia e delle Finanze. (brez datuma a). *Organizational chart*. Pridobljeno 13. avgusta 2021 iz <https://www.mef.gov.it/en/ministero/struttura/organigramma.html>
34. Ministero dell'Economia e delle Finanze. (brez datuma b). *Organizational chart*. Pridobljeno 13. avgusta 2021 iz https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-E/rgs_state_general_accounting_department/structure_and_functions/organizational_chart/
35. Ministero dell'Economia e delle Finanze. (brez datuma c). *State Accountant General*. Pridobljeno 13. avgusta 2021 iz https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-E/rgs_state_general_accounting_department/structure_and_functions/state_accountant_general/index.html
36. Ministero dell'Economia e delle Finanze. (brez datuma č). *Functions and Offices that cooperate directly with the State Accountant General*. Pridobljeno 13. avgusta 2021 iz https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-E/rgs_state_general_accounting_department/structure_and_functions/functions_and_offices_working_with_the_accountant_general_directly/index.html
37. Ministrstvo financija. (brez datuma a). *Kabinet ministra*. Pridobljeno 3. avgusta 2021 iz <https://mfin.gov.hr/o-ministarstvu/djelokrug-2507/ustrojstvo-84/kabinet-ministra-135/135>
38. Ministrstvo financija. (brez datuma b). *Glavno tajništvo*. Pridobljeno 3. avgusta 2021 iz <https://mfin.gov.hr/o-ministarstvu/djelokrug-2507/ustrojstvo-84/glavno-tajnistvo-136/136>
39. Niskanen, W. A. (2003). Enron, WorldCom, and Other Disasters. V *Cato Handbook for Congress: Policy Recommendations for the 108th Congress* (str. 215–221). Washington: Cato Institute.
40. Odar, M. (2002). Razvoj revizijske stroke in drugih strok, povezanih s kakovostjo revidiranja v Sloveniji – Revizija prinaša dodano vrednost. *Zbornik XXII. O revidiranju in kontroli informacijskih sistemov* (str. 7–30). Čatež: Slovenski inštitut za revizijo.
41. Odar, M. (2018). *Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva državni notranji revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
42. Odar, M. (2019). Uvodnik. *Sir*us*, 1, 3–4.
43. Quifinanza. (2017). *PMI, come distinguere tra micro, piccola e media impresa*. Pridobljeno 5. januarja 2022 iz https://quifinanza.it/pmi/cosa-sono-pmi/108197/amp/?fbclid=IwAR0m_iysUnA42iflcembWX7o3fau5yWhV6QKSsYIWt3_oBNnua3EyX2LDCs
44. Registar Revizora. (brez datuma). *Ovlašteni revizori*. Pridobljeno 28. decembra 2021 iz <http://rgfi.fina.hr/RegistarRevizora/>

45. Slovenski inštitut za revizijo. (brez datuma a). *O Slovenskem inštitutu za revizijo*. Pridobljeno 9. marca 2021 iz <https://www.si-revizija.si/o-institutu/slovenski-institut-za-revizijo>
46. Slovenski inštitut za revizijo. (brez datuma b). *Svet inštituta*. Pridobljeno 9. marca 2021 iz <https://www.si-revizija.si/o-institutu/svet-instituta>
47. Slovenski inštitut za revizijo. (brez datuma c). *Revizijski svet inštituta*. Pridobljeno 9. marca 2021 iz <https://www.si-revizija.si/o-institutu/revizijski-svet-instituta>
48. Slovenski inštitut za revizijo. (brez datuma č). *Strokovni svet*. Pridobljeno 9. marca 2021 iz <https://www.si-revizija.si/o-institutu/strokovni-svet>
49. Slovenski inštitut za revizijo. (brez datuma d). *Direktor*. Pridobljeno 9. marca 2021 iz <https://www.si-revizija.si/o-institutu/direktor>
50. Zaman Groff, M. (2009). Zakonska reguliranost računovodskih poklicev v izbranih državah Evropske unije. *Organizacija*, 42(6), A271–A278.