

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO
**KRITIČNA ANALIZA REVIZIJSKE REFORME Z VIDIKA IZBRANIH
INTERESNIH SKUPIN V SLOVENIJI**

Ljubljana, julij 2015

VANJA PALKA

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Vanja Palka, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Kritična analiza revizijske reforme z vidika izbranih interesnih skupin v Sloveniji, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko doc. dr. Majo Zaman Groff.

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

S svojim podpisom zagotavljam, da

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

V Ljubljani, dne 5.7.2015

Podpis avtorice: _____

KAZALO

UVOD	1
1 POTREBA PO REVIZIJSKI REFORMI	3
1.1 Finančna kriza in vloga revizorjev.....	3
1.1.1 Finančna kriza in vloga revizorjev v Sloveniji.....	5
1.2 Vzroki slabe kakovosti revidiranja	6
1.2.1 Pomanjkanje neodvisnosti revizorjev.....	6
1.2.1.1 Izvajanje nerevizijskih storitev za naročnika.....	8
1.2.1.2 Odsotnost izmenjave revizijskih družb.....	10
1.2.1.3 Pomanjkanje finančne neodvisnosti.....	12
1.2.2 Pomanjkanje strokovnega znanja revizorjev.....	13
1.2.3 Problemi na področju nadzora nad revizorji in revizijskimi družbami.....	14
2 RAZVOJ REVIZIJSKE DIREKTIVE IN UREDBE	15
2.1 Zelena knjiga.....	15
2.2 Odziv različnih interesnih skupin na glavne teme Zelene knjige	16
2.2.1 Vloga revizorjev.....	16
2.2.2 Mednarodni standardi revidiranja	18
2.2.3 Upravljanje in neodvisnost revizijskih podjetij.....	19
2.2.4 Nadzor nad delom revizorjev	20
2.2.5 Koncentracija in tržna struktura revizijskega trga.....	21
2.2.6 Ustvarjanje evropskega trga in mednarodno sodelovanje.....	22
2.3 Predlog Direktive Evropskega parlamenta in Sveta o spremembi Direktive 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in računovodske izkaze.....	23
3 NAJPOMEMBNEJŠE NOVOSTI REVIZIJSKE REFORME	24
3.1 Družbe v javnem interesu	25
3.2 Revizorjevo poročanje	27
3.2.1 Revizorjevo poročilo	27
3.2.2 Dodatno revizijsko poročanje revizijskim komisijam in nadzornemu svetu	28
3.2.3 Letno poročilo o preglednosti revizijske družbe	29
3.3 Revizijske komisije.....	30
3.4 Obvezna rotacija revizijskih družb	32
3.4.1 Skupne revizije.....	33
3.5 Izvajanje nerevizijskih storitev	33
3.6 Sistemi javnega nadzora	35
4 RAZISKAVA MNENJA O REVIZIJSKI REFORMI	35
4.1 Opredelitev problema, ciljev in namen raziskave.....	35
4.2 Oblikovanje raziskovalnih vprašanj.....	36

4.3	Oblikovanje vprašalnika.....	36
4.3.1	Testiranje vprašalnika.....	37
4.4	Izbira vzorca.....	37
4.4.1	Opredelitev populacije.....	37
4.4.2	Izbor vrste vzorca.....	38
4.4.3	Predvidena velikost vzorca.....	39
4.5	Zbiranje podatkov.....	39
4.6	Obdelava podatkov.....	39
5	REZULTATI RAZISKAVE: KRITIČNA ANALIZA REVIZIJSKE REFORME S STRANI RAZLIČNIH INTERESNIH SKUPIN V SLOVENIJI.....	40
5.1	Predstavitev vzorca.....	40
5.2	Grafična predstavitev in analiza rezultatov.....	41
5.2.1	Analiza rezultatov revizorjevega poročanja in razširjenega revizorjevega poročila ..	41
5.2.2	Analiza rezultatov uskladitev reforme z mednarodnimi standardi revidiranja.....	44
5.2.3	Analiza rezultatov dodatnega poročanja revizijskim komisijam.....	45
5.2.4	Analiza rezultatov dodatnega poročanja nadzornemu svetu.....	47
5.2.5	Analiza rezultatov sestava, oblikovanje in naloge revizijskih komisij.....	48
5.2.6	Analiza rezultatov glede obvezne izmenjave revizijskih družb.....	51
5.2.7	Analiza rezultatov možnost skupnih revizij.....	53
5.2.8	Analiza rezultatov prepovedane revizijske storitve.....	55
5.2.9	Analiza rezultatov na področju javnega nadzora.....	58
	SKLEP.....	59
	LITERATURA IN VIRI.....	62
	PRILOGA	
	KAZALO SLIK	
	Slika 1: Prihodki slovenskih revizijskih družb v letu 2014.....	10
	Slika 2: Dolgoletna revizijska sodelovanja v Sloveniji.....	12
	Slika 3: Podpora novemu revizijskemu poročilu.....	43
	Slika 4: Višja kakovost revizije.....	46
	Slika 5: Podpora uvedbi pisnega poročila revizijskim komisijam.....	47
	Slika 6: Podpora revizijskim komisijam.....	50
	Slika 7: Podpora obvezni rotaciji.....	53
	Slika 8: Slovenija naj vnese v svojo zakonodajo možnost skupnih revizij.....	55
	Slika 9: Uskladitev slovenskih prepovedi z Uredbo.....	57
	KAZALO TABEL	
	Tabela 1: Najdaljša razmerja, vzpostavljena med naročnikom in revizijsko družbo.....	26
	Tabela 2: Kriteriji, ki družbo uvrščajo v kategorijo subjekt javnega interesa.....	26

Tabela 3: Struktura odgovorov po interesnih skupinah.....	40
Tabela 4: Revizorjevo poročanje in razširjeno revizorjevo poročilo	42
Tabela 5: Usklajenost nove zakonodaje z MSR	44
Tabela 6: Dodatno poročanje revizijskim komisijam.....	45
Tabela 7: Dodatno poročanje nadzornemu svetu	48
Tabela 8: Sestava in oblikovanje revizijskih komisij	49
Tabela 9: Obvezna izmenjava revizijskih družb.....	51
Tabela 10: Možnost skupnih revizij	54
Tabela 11: Prepovedane nerevizijske storitve	56
Tabela 12: Javni nadzor nad delom revizorjev	58

UVOD

Finančna kriza, ki se je v Evropi pojavila leta 2008, je bila močno povezana z revizijsko stroko. Revizorji sami sebe niso videli kot enega izmed krivcev za propad nekaterih velikih finančnih institucij, saj so trdili, da se je kriza pojavila nenadoma in na to niso imeli nobenega vpliva. Krivdo so prevzalili predvsem na bonitetne agencije, bankirje in finančne regulatorje (Möllers, 2009). Kmalu se je začel porajati dvom, ali revizorji resnično ne nosijo odgovornosti za nastanek krize, kajti številne finančne institucije so propadle kljub temu, da so predhodno dobivale revizijska mnenja brez pridržkov in brez vključenih odstavkov o poudarjanju zadeve delujočega podjetja. Revizorji so na kritiko javnosti naleteli, ker niso zaznali tveganj in napačnih navedb v računovodskih izkazih nekaterih velikih podjetij (Chen & Zhang, 2014, str. 1–2).

Tovrstni dogodki so zbudili sum, da revizorji nimajo dovolj strokovnega znanja za presojo resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov ter da pri svojem delu niso dovolj neodvisni (Sikka, 2009, str. 868). Pod vprašaj je bila tako postavljena kakovost dela revizorjev. Kot vzroke za slabo kakovost revizijskih storitev različni avtorji navajajo predvsem pomanjkanje strokovnega znanja revizorjev, pomanjkanje neodvisnosti, probleme na področju nadzora nad revizorji in revizijskimi družbami. Izkazalo se je, da revizorji niso dovolj hitro reagirali na spremenjene razmere, ki jih je zaznamovala nestabilnost, povezana s pojavom finančne krize (Power, 2010). Reforma revizije se je zaradi vseh teh vzrokov izkazala za več kot potrebno.

Prvi korak pri pripravi nove reforme se je zgodil leta 2010, ko je Evropska komisija objavila Zeleno knjigo z naslovom Revizijska politika: Kaj smo se naučili iz krize (angl. *Green Paper: Audit Policy – Lesson from Crisis*). S tem je Komisija odprla javno diskusijo o različnih področjih revizije. K razpravi je pozvala različne interesne skupine, kot so akademiki, revizorji, člani uprav revidiranih družb, člani nadzornih svetov in revizijskih komisij, da s svojimi predlogi in mnenji sodelujejo pri prenovi revizijskega trga. Odziv s strani deležnikov je bil dober, saj je Komisija prejela 688 odgovorov (Humphrey, Kausar, Loft, & Woods, 2011, str. 432). Kot navajajo na spletni strani Agencije za javni nadzor nad revidiranjem, je Komisija v začetku leta 2011 objavila povzetek pripomb na Zeleno knjigo. Na podlagi teh mnenj je konec istega leta Komisija pripravila in objavila predlog nove Uredbe o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa in predloge sprememb Direktive 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze. Do sprejetja reforme je potekalo več javnih razprav, dokler ni bila v Uradnem listu Evropske unije L158 27. maja 2014 objavljena nova 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 ter prenovljena 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. Direktiva vključuje več novih zahtev, ki urejajo vse obvezne revizije v Evropski uniji in tudi zahteve, ki veljajo samo za družbe v javnem interesu, ki se nanašajo na revizijske komisije. Uredba pa zajema še dodatne zahteve, ki veljajo samo za subjekte javnega interesa. Uredba bo

v dveh letih od sprejema zavezujoča v celoti in se bo uporabljala v vseh državah članicah, Direktivo pa bo potrebno vnesti v nacionalno zakonodajo tudi do sredine leta 2016.

V magistrskem delu si zastavljam dve raziskovalni vprašanji. Prvo raziskovalno vprašanje je, katere so najpomembnejše novosti, ki jih prinaša revizijska reforma in kakšne spremembe bodo za uveljavitev novih zahtev Direktive in Uredbe potrebne v Sloveniji. Drugo raziskovalno vprašanje pa je, kako nekatere izbrane interesne skupine v Sloveniji ocenjujejo spremembe, ki jih prinaša revizijska reforma.

Glavni namen magistrskega dela je podati kritično analizo sprejete revizijske reforme z vidika izbranih interesnih skupin v Sloveniji. Namen bo dosežen s pomočjo tuje in domače literature. Preučiti nameravam, zakaj je do reforme na revizijskem trgu sploh prišlo, kako se je razvijala in kakšne zahteve ter predloge vključuje. V tem okviru nameravam raziskati, kakšna je bila vloga revizorjev v času pojava finančne krize, s kakšnimi izzivi so se srečevali, in s pomočjo različnih empiričnih študij poiskati odgovor na vprašanje, zakaj je do slabe kakovosti revidiranja sploh prišlo.

Na podlagi raziskave nameravam ugotoviti, kakšen je s strani slovenskih interesnih skupin, kot so revizorji, člani uprav, nadzornih svetov in revizijskih komisij kritičen pogled na reformo. S tem nameravam opozoriti na glavne prednosti in probleme, ki bi jih določeni nanizani predlogi lahko prinesli v Sloveniji. Ugotovitve bi bile zaradi specifičnosti slovenskega revizijskega trga zaradi svoje majhnosti zanimive za znanstveno stroko, zakonodajalce in ostale udeležence na katere vplivajo podani predlogi.

Osnovni cilj magistrske naloge je s pomočjo odgovorov na anonimno anketo pridobiti podatke za analizo kritičnega pogleda na glavne zahteve nove revizijske reforme z vidika izbranih interesnih skupin v Sloveniji. Pomožni cilji so s pomočjo aktualnih tujih in domačih znanstvenih člankov kronološko predstaviti razvoj revizijske reforme in ugotoviti, kakšni so vzroki zanjo, ter predstaviti glavne zahteve reforme, s kritično analizo odziva na Zeleno knjigo pa predstaviti kritičen pogled na predloge reforme različnih interesnih skupin v Evropski uniji in s pomočjo literature in raziskave podati lastno kritično mnenje.

Magistrsko delo je razdeljeno na **teoretični in empirični del**. Teoretični del vsebuje tri poglavja, uporabljena je metoda deskripcije, ki pojave opisuje, opazuje, primerja, analizira in ustvarja sklepe na podlagi povezav. Uporabila bom tudi metodo kompilacije, saj je povzetih tudi nekaj tujih izsledkov znanstveno-raziskovalnega dela, oziroma opazovanj, stališč, sklepov in spoznanj.

Raziskovalni del temelji na kvalitativni raziskavi, ki sem jo opravila s pomočjo anonimne ankete predstavnikov različnih interesnih skupin v Sloveniji, kot so: revizorji, člani uprav družb, člani revizijskih komisij, nadzornih svetov, akademikov in ostalih uporabnikov računovodskih izkazov. Sestavljen je iz dveh poglavij. Namen raziskave je bil pridobiti podlago za kritično analizo. Na podlagi odgovorov sem primerjala stališča o reformi med

različnimi interesnimi skupinami in jih kjer je bilo mogoče primerjala z odgovori na Zeleno knjigo. V delu, kjer nameravam podati svoje kritično mnenje, sem uporabila induktivne metode, saj sem na temelju posamičnih in posebnih dejstev podala splošno sodbo.

1 POTREBA PO REVIZIJSKI REFORMI

Finančna kriza je jasno pokazala nekatere temeljne pomanjkljivosti denarnega sistema na področju globalnih finančnih neravnovesij, regulacije finančnih institucij, načina upravljanja tveganj in delovanja trgov (Cirman & Prašnikar, 2008, str. 66). Finančna kriza, ki se je v Evropi pojavila leta 2008, je bila močno povezana z revizijsko stroko. Številne finančne institucije so namreč propadle kljub temu, da so predhodno dobivale revizijska mnenja brez pridržkov in brez vključenih odstavkov o poudarjanju zadeve delujočega podjetja. Porajati se je začel dvom, ali imajo revizorji dovolj strokovnega znanja za presojo resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov ter da niso dovolj neodvisni pri svojem delu (Sikka, 2009, str. 868). Izkazalo se je, da revizorji niso dovolj hitro reagirali na spremenjene razmere, ki jih je zaznamovala nestabilnost, povezana s pojavom finančne krize (Power, 2010).

Dejavniki, ki vodijo do bančnega neuspeha, so bili finančnim regulatorjem in poslovodstvu podjetij v mnogih primerih znani že prej v računovodskih izkazih in pravnih aktih. Zato lahko rečemo, da vloga revizorjev ni bila bistvena za nastanek finančne krize. Vendar se je v času finančne krize izkazalo, da je sistem revizorskega preverjanja računovodskih izkazov potreben izboljšav ter da je vlogo revizorjev mogoče tudi izboljšati. Prav tako se je za prioriteto nalogo reforme izkazalo izboljšanje komunikacije med vsemi stranmi, ki sodelujejo v revizijskem procesu: med regulatorji, revizorji, revizijsko komisijo in naročnikom revizije (Naess-Schmidt, Thelle, & Wastergaard, 2012, str. 21). Revizijska reforma se je ob izbruhu krize izkazala za več kot potrebno.

V poglavjih, ki sledijo, se bom posvetila finančni krizi in vlogi revizorjev v njej, globalno in v Sloveniji, ter vzrokom slabe kakovosti revidiranja. Kot vzroke za slabo kakovost različni avtorji navajajo predvsem pomanjkanje strokovnega znanja revizorjev, pomanjkanje neodvisnosti, probleme na področju nadzora nad revizorji in revizijskimi družbami.

1.1 Finančna kriza in vloga revizorjev

Izbruh finančne krize v Evropi je neposredno povezan z izbruhom finančne krize v Združenih državah Amerike. Glavna vzroka za nastanek krize sta pok nepremičninskega balona in nastanek novih finančnih instrumentov (Evropska komisija, 2014b). Kot navajajo na spletni strani Evropske komisije, zaradi upočasnjene ameriške gospodarske rasti številni Američani niso zmogli več odplačevati hipotek na nepremičnine, zato so banke s celega sveta, ki so vlagale v finančne produkte, povezane s temi hipotekami, začele izgubljati denar.

Propad ameriške investicijske banke Lehman Brothers septembra 2008, ki je predhodno v istem letu prejela revizijsko mnenje brez pridržka, je bil prelomen dogodek. Kritika je v tem primeru padla tudi na revizorje, saj so preiskovalci v poročilu komentirali, da revizorji iz revizijske družbe Ernst & Young, ki so banko revidirali, vodstva niso zaslišali in soočili z nepravilnimi oziroma nezadostnimi razkritji materialnih informacij o poslovnih rezultatih podjetja. V revizijski družbi Ernst & Young so se na poročilo odzvali, da so bili tistega leta računovodski izkazi družbe Lehman Brothers pošteno predstavljeni v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi standardi (Konda, 2010).

Po propadu omenjene banke so v enem tednu s finančnega zemljevida izginila ali se preoblikovala tri velika imena investicijskega bančništva: Merryll Lynch, Goldman Sachs in Morgan Stanley. Strah pred propadom drugih bank je postajal vse večji, zato so vsi vlagatelji postali previdnejši. Banke so druga za drugo začele sprejemati nepredstavljive ukrepe za stabilizacijo finančnih trgov. Ti so vključevali neomejeno zagotavljanje likvidnosti, možnost državnega odkupa slabih finančnih naložb, državne dokapitalizacije in prevzem institucij, ki jim je grozil propad, državne garancije za posojanje med bankami, neomejene garancije za depozite, pa tudi spremembe pravil delovanja trga (prepoved kratkih prodaj). Zaradi teh ukrepov so nekatere banke propadle ali se znašle pred robom propada (Rant, 2008, str. 55).

Poglobitev krize je na nezavarovanem medbančnem trgu povzročila skokovit porast tveganja nasprotne strani, zaradi česar se je posojanje med bankami za vse vrste ročnosti, tudi na zelo kratek rok, skoraj ustavilo. Banke so zaradi pomanjkanja kapitala in denarja močno omejile posojilne aktivnosti, v nekaterih tržnih segmentih pa so jo celo začasno ustavile, s čimer je finančna kriza neposredno prehajala v delovanje realnega gospodarstva. Zaradi teh razlogov so se v reševanje intenzivno vključile centralne banke in države (Rant, 2008, str. 63). Reševanje bank se je kasneje izkazalo za zelo drag in tvegan ukrep, saj je med drugim zato skoraj bankrotirala Grčija in kasneje še Irska, Portugalska, Španija in Ciper. Leta 2009 je celotna Evropa zdrsnila v recesijo in težave, ki so bile do takrat omejene le na bančni sektor, so se razširile tudi na države, saj je na trgu vladala negotovost glede sposobnosti držav, da uspešno rešijo banke v težavah.

Zunanjo revizijo lahko opredelimo kot proces, ki je zmožen prepričati javnost, da kapitalistična kooperacija in management delujeta brezhibno, brez napak in prevar (Sikka, 2009, str. 868). V finančno negotovem svetu se od revizije pričakuje, da zagotovi vsem, ki imajo finančni interes v družbi, objektivno preverjanje računovodskih izkazov. V času finančne krize leta 2008 se je izkazalo, da revizije niso predvidele prihajajočih dogodkov in da revizorji tudi nosijo del odgovornosti za propad pomembnih institucij. Revizorji sami sebe niso videli kot enega izmed krivcev za propad nekaterih velikih finančnih institucij, saj so trdili, da se je kriza pojavila nenadoma in na to niso imeli nobenega vpliva. Krivdo so predvsem prevalili na bonitetne agencije, bankirje in finančne regulatorje (Möllers, 2009). Dvom, ali revizorji resnično ne nosijo odgovornosti za nastanek krize, je postajal vse večji. Pomembna podjetja so propadla kljub temu, da so predhodno dobivala revizijska mnenja brez pridržkov in brez vključenih odstavkov o poudarjanju zadeve delujočega podjetja. Revizorji

so na kritiko javnosti naleteli, ker niso zaznali tveganj in napačnih navedb v računovodskih izkazih nekaterih velikih podjetij (Chen & Zhang, b. l., str. 1–2).

Pravila računovodenja in revidiranja nikoli niso bila in tudi niso neobčutljiva na širša družbena dogajanja (Odar, 2009, str. 5). Po mnenju Odarja posledice gospodarske in finančne krize vedno povzročijo, da se nekatera pravila računovodenja spremenijo. Posledično naj bi se zato povečalo zaupanje v računovodske izkaze, ki jih mora revizor revidirati kvalitetno, predvsem pa v revizijskem poročilu izdati svoje neodvisno mnenje.

Zveza evropskih računovodskih strokovnjakov in revizorjev (v nadaljevanju FEE) opozarja na pomembne vsebine v revizijah za leto 2008. Njihovo mnenje je, da je zavedanje o možnosti prevar v času krize večjega pomena. Sicer je nadzor nad možnostjo prevar v prvi vrsti odgovornost organov vodenja in nadzora, vendar poudarjajo tudi odgovornost revizorjev za poklicno nezaupljivost glede možnosti, da poslovodstvo onemogoči izvajanje kontrolnih dejavnosti. Istočasno opozarjajo, da postopki revidiranja, ki so uspešni za odkrivanje napak, niso uspešni za odkrivanje prevar. Zato priporočajo, da v primerih ocen, ko dokumentacija morda ni pristna ali verodostojna in ni prejetih dovolj razkritij ali so ta neskladna, revizorji nadaljujejo z raziskovanjem (Rošker, 2009, str. 10).

1.1.1 Finančna kriza in vloga revizorjev v Sloveniji

Finančna kriza se je iz ZDA in ostalih evropskih držav zaradi medsebojne odvisnosti trgov razširila tudi v Slovenijo. Na Uradu Republike Slovenije za makroekonomske analize in razvoj (2011) navajajo, da je gospodarska kriza, ki je oslabilo finančne trge, relativno bolj kot celotno evrsko območje prizadela slovenski bančni sistem. Revizijska stroka pri nas se je ob izbruhu finančne krize soočala s podobno problematiko kot revizorji na globalni ravni. Revizorji so imeli težave z ocenjevanjem sposobnosti podjetij za nadaljnje poslovanje. Kljub predhodnemu revizijskemu mnenju brez pridržka je propadlo kar nekaj uglednih in močnih slovenskih podjetij, nekatera pa so se znašla v velikih likvidnostnih težavah.

Za sporne so se izkazale revizije gradbenih podjetij. Kot primer navedimo gradbeno podjetje SCT. SCT je revidirala družba UHY, ki je v letih 2008 in 2009 ustvarila okoli 570.000 evrov prihodkov, poslovanje s SCT pa je družbi leta 2009 prineslo nekaj manj kot 125.000 evrov, torej petino vseh prihodkov. Revizorjevo mnenje je bilo brez pridržkov (Svenšek, 2011, str. 4). Prepričanje, da so številne manjše revizijske hiše odvisne od velikih naročnikov, zaradi česar naj bi bile tudi manj pripravljene v pojasnjevalnih odstavkih revizorja razkrivati svoje pomisleke, se je v mnogih primerih izkazalo za resnično. Podobna usoda je doletela tudi gradbeno podjetje Primorje, ki je prejelo revizijska mnenja brez pridržka s strani Revizijskega centra.

Zelo odmeven je bil tudi primer revizije trgovskega podjetja Merkur. V primeru Merkurja se je prvič zgodilo, da je pooblaščen revizor revizijske družbe KPMG leta 2010 preklical že izdelano revizorsko mnenje za poslovno leto 2009, ker je želel preveriti še nekatere medijsko

izpostavljene posle, med njimi posojila Merfinu in družbi HTC Dva, ki je kupila več Merkurjevih trgovskih središč. Revizor je pojasnil, da so mnenje preklicali zato, ker so se pojavile informacije o obstoju listin, ki v poslovnih knjigah Merkurja niso bile evidentirane. Drugo mnenje, izdano šele konec avgusta 2010, je bilo znatno obširnejše, vključevalo je pojasnila o posojilih družbi HTC Dva ter opozorila na resne likvidnostne težave Merkurja (Svenšek, 2011).

Za sporne so se izkazale tudi revizije bank. Čeprav je država do začetka krize v pet bank vložila več milijard evrov, Factor banka in Probanka pa sta celo v postopku likvidacije, so revizorji izdali le dve mnenji s pridržki, in sicer Deloitte v letih 2011 in 2012 pri revidiranju Probanke (Gole, 2014). Pri preostalih bankah so revizorji vedno izdali mnenja brez pridržka, pri čemer so na tveganja začeli opozarjati šele leta 2012. PWC je tega leta pri revidiranju NLB opozoril, da izgube zaradi oslabitev in potreba po dodatnem kapitalu nakazujejo negotovost, ki bi lahko vplivala na poslovanje in finančni položaj največje slovenske banke. Deloitte je v reviziji NKBM opozoril na kapitalsko in kreditno tveganje, podobno je KPMG v letnem poročilu Abanke opozoril na ekonomska, politična in tržna tveganja. PWC pa je, ne da bi podal pridržek leta 2012 o Factor banki ugotavljal, »da obstaja pomembna negotovost, ki bi lahko vzbudila bistven dvom o sposobnosti banke, da nadaljuje kot delujoče podjetje« (Gole, 2014).

Menim, da se je v Sloveniji v času finančne krize izkazalo, da je zaradi majhnosti slovenskega trga neodvisnost revizorjev lahko hitreje vprašljiva. Zato so spremembe na določenih področjih nujno potrebne.

1.2 Vzroki slabe kakovosti revidiranja

V poglavjih, ki sledijo, bom preučila vzroke slabe kakovosti revidiranja. Glavni razloge lahko pripišemo pomanjkanju neodvisnosti revizorjev, pomanjkanju strokovnega znanja revizorjev in problemom na področju nadzora nad revizorji in revizijskimi družbami.

1.2.1 Pomanjkanje neodvisnosti revizorjev

Neodvisnost revizijske družbe oziroma odgovornih revizijskih ekip revizorjev in članov revizijskih ekip je ključna lastnost, ki zagotavlja in dviguje zaupanje zainteresiranih strank v informacije, pridobljene z revidiranimi računovodskimi izkazi (Skitek, 2010, str. 8).

Skrb in dvom, ali je revizorjevo delo resnično neodvisno, sta se začela pogosteje pojavljati ob izbruhu krize. Bivši irski minister je izrekel močno kritiko o revizorjih. Opisal jih je kot šalo in nepotrebno porabo časa. Rekel je tudi, da se revizorji želijo prikupiti upravam podjetij, zato v naši družbi kooperativno upravljanje ne deluje in da so družbe v težavah zaradi njihovih revizij (Sikka, 2009, str. 870).

Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev kot eno izmed glavnih načel opredeljuje nepristranskost in neodvisnost. Strokovna neodvisnost je bistveno načelo poklica, ki ga opravlja revizor. V prvi vrsti gre za miselnost, za katero sta značilni neoporečnost in nepristranskost pri opravljanju poklica. Revizor ne sme biti udeležen v revidiranem podjetju na noben način, ki bi ogrožal njegovo nepristranskost in neodvisnost, in mora to kazati pri vsakem prevzetem naročilu (Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev, 1994, str. 2). Po kodeksu poklicne etike zunanjih revizorjev na neodvisnost vplivajo:

- sorodstvene in druge vezi;
- pretirana odvisnost od naročil enega samega naročnika;
- finančna povezanost z naročnikom oziroma vključenost v njegovo poslovanje;
- posojila naročnikom in prejemanje posojil od naročnikov;
- sprejemanje blaga in storitev od naročnikov;
- navzkrižje interesov;
- vključenost v naročnikove poslovodne funkcije;
- povezanost z naročnikom v preteklosti ali pred prevzemom naročila za revidiranje.

Kodeks etike IFAC za računovodske strokovnjake deli neodvisnost na (Kodeks etike IFAC, 2012, str. 46 in 47):

- **neodvisnost mišljenja** (angl. *independence of mind*): Dejanska neodvisnost. Miselnost, ki dopušča oblikovanje mnenja, ne da bi bilo pod kakšnim vplivom, ki bi ogrožalo strokovno presojo, ter posamezniku omogoča delovati neoporečno, nepristransko in s strokovnim dvomom.
- **neodvisnost po videzu** (angl. *independence in appearance*): Zaznana neodvisnost. Izogibanje dejstvom in okoliščinam, ki so tako pomembne, da bi lahko razumna in obveščena tretja stranka, ki pozna vse ustrezne informacije, tudi uporabljena varovala, utemeljeno sklepala, da je ogrožena neoporečnost, nepristranskost ali strokovni dvom revizijskega podjetja ali člana skupine za oblikovanje zagotovil.

Na podlagi opredelitve pojma o neodvisnosti po Kodeksu etike IFAC lahko rečemo, da je kot neodvisnost mišljenja tista, ki jo revizor uresničuje skozi svoje razmišljanje in delovanje. Neodvisnost po videzu pa služi temu, da revizor daje vtis neodvisnosti drugim in ni nujno tudi dejanska.

Neodvisnost revidiranja v Sloveniji podrobneje določa Zakon o revidiranju (Ur.l. RS, št. 65/2008, v nadaljevanju ZRev-2). Če povzamemo zakon, so glavne dileme, ki vplivajo na revizorjevo neodvisnost:

- izvajanje nerevizijskih storitev za naročnika,
- redka izmenjava revizijskih družb,
- pomanjkanje finančne neodvisnosti.

Neodvisnost je temeljni pogoj delovanja revizijske stroke in zagotavljanja javnega interesa; celo več: v javnem interesu se lahko deluje le in samo, če so revizorji pri revidiranju popolnoma neodvisni. Pravila, ki jih morajo revizorji spoštovati glede neodvisnosti, res lahko predpišemo z zakoni, vendar pa svojo pravo neodvisnost dosežejo takrat, ko jim javnost zaupa, da delujejo naprej v družbenem in javnem interesu in šele nato v svojem lastnem; torej morajo revizorji na nek način svoje lastne interese podrediti interesom skupnosti ter postati neke vrste ustvarjalci in tudi zagovorniki javnega mnenja o resničnem in poštenem poročanju (Odar, 2009, str. 175).

V izogib odvisnosti med revizorjem in naročnikom revizijske družbe revizijske družbe same izvajajo notranji nadzor in kontrole nad neodvisnostjo. V letnem poročilu revizijska družba KPMG za leto 2014 navaja, da mora strokovno osebje izvesti ustrezne poizvedbe, da tako zagotovi, da sami oziroma člani njihove družine nimajo takih finančnih oziroma poslovnih deležev, ki jih določila o neodvisnosti prepovedujejo. V revizijski družbi KPMG uporabljajo sistem za sledenje zagotavljanja neodvisnosti v obliki spletne aplikacije in služi kot pomoč strokovnemu osebju za upoštevanje določil neodvisnosti pri osebnih naložbah. Sistem vsebuje seznam javno dostopnih naložbenih produktov. Partnerji in vodje projekta, ki poslujejo s strankami, so zavezani k uporabi tega sistema pred kakršnokoli naložbo, tako preverijo, ali jim določila KPMG dotično naložbo dovoljujejo. Poleg tega morajo v sistemu voditi evidenco vseh svojih naložb, ta pa jih samodejno obvesti, če naknadno pride do omejitve glede katere od njihovih naložb. KPMG v Sloveniji nadzira upoštevanje te zahteve, in sicer z izvajanjem internih pregledov skladnosti na vzorcih partnerjev in menedžerjev. Družba za zagotavljanje neodvisnosti za vse zaposlene organizira letna izobraževanja o neodvisnosti. Vsi zaposleni tudi ob pričetku zaposlitve podpišejo izjavo o neodvisnosti. Strokovno osebje je nato vsako leto dolžno podpisati letno izjavo o neodvisnosti, s katero potrjuje, da so v celotnem obdobju ravnali v skladu z relevantnimi določili o etiki in neodvisnosti. S to izjavo se evidentira posameznikovo upoštevanje in razumevanje določil o neodvisnosti v družbi (2014, str. 13–14). Po analizi letnih poročil ostalih revizijskih družb ugotavljam, da tudi ostali zagotavljajo neodvisnost na podlagi podobnih postopkov kot revizijska družba KPMG.

1.2.1.1 Izvajanje nerevizijskih storitev za naročnika

Na neodvisnost revizijske družbe do naročnika vpliva tudi izvajanje nerevizijskih storitev za naročnika revizije. Različni dogodki v zgodovini so že pokazali potrebo po omejitvi dovoljenih drugih storitev, ki jih opravlja revizijski partner v podjetju, ki ga revidira. Nenadni stečaj podjetja Enron leta 2001 v ZDA zaradi velikih goljufij v prikazovanju poslovnih izkazov je povzročil velik dvom glede neodvisnosti revizijskega partnerja. Posledično je bil v letu 2002 sprejet Sarbanes-Oxleyev zakon (angl. *Sarbanes-Oxley act*), katerega poglobljen člen je bil tudi seznam prepovedanih storitev revizijskega partnerja, ki jih ne sme izvajati za naročnika revizije. Zakon je bil sprejet z namenom, da se povrne zaupanje delničarjev v poslovanje podjetij. Kot odgovor na Sarbaens-Oxleyev zakon je tudi Evropska Komisija leta 2006 posodobila 8. direktivo 84/253/EGS iz leta 1984. Tako kot Sarbanes-Oxleyev zakon tudi

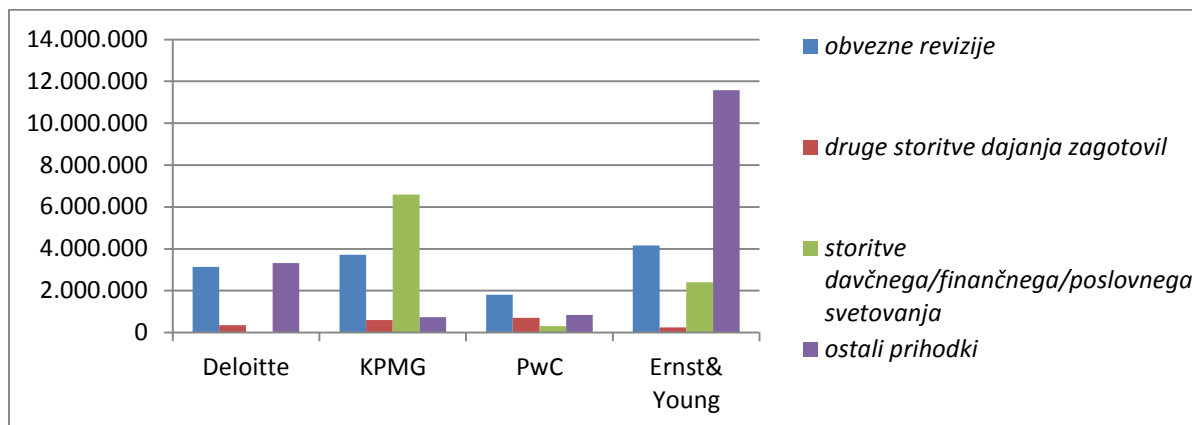
nova 8. direktiva 2006/43/EC teži k zagotavljanju večje neodvisnosti revizorja in je bila ustvarjena z namenom, da se povrne zaupanje v revizijsko stroko.

V praksi se je dogajalo, da so bili v podjetju zadovoljni s storitvami revizorjev in so se dogovorili še za kako dodatno storitev, denimo davčno ali finančno svetovanje ali cenitev. Pri dodatnih storitvah revizorja gre lahko za konflikt interesov, če revizor opravlja kake druge storitve, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov. Naloga revizorja je namreč med drugim tudi, da pregleda notranje kontrole, tako pa se lahko zgodi, da preverja svoje ugotovitve (Koman, 2011). Pojavile so se zahteve po spremembi zakonodaje, ki bi natančneje opredelila prepovedane in dovoljene nerevizijske storitve.

Trenutno v Sloveniji seznam prepovedanih nerevizijskih storitev natančno določa 45. člen Zakona o revidiranju ZRev-2, ki prepoveduje revizijski družbi opravljanje nerevizijskih storitev za podjetja, za katera že opravlja storitev revidiranja računovodskih izkazov. V ta namen je Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo na 31. redni seji aprila 2013 sprejel Navodilo za delovanje revizijskih družb 2 – Katalog prepovedanih storitev, ki podrobneje opredeljuje določbe četrte točke prvega odstavka 45. člena ZRev-2. Izvedba vsake od prepovedanih storitev po 45. členu ZRev-2 za naročnika revizijski družbi onemogoča sklenitev posla revidiranja računovodskih izkazov z istim naročnikom ali naročnikom, na katerega računovodske izkaze je opravljena storitev vplivala, in sicer najmanj dve leti po izvedbi storitve. Dveletno obdobje se začne šteti od trenutka vpliva rezultata storitve na naročnikove računovodske izkaze naprej oziroma od zaključka storitve. Seznam prepovedanih storitev je v Sloveniji v primerjavi z ostalimi članicami Evropske unije precej obširen. Po pregledu letnih poročil štirih revizijskih družb ugotavljam, da Deloitte, KPMG, Pwc in E&Y za izvajanje nerevizijskih storitev za revizijske stranke zagotavljajo spoštovanje strokovnih standardov s pomočjo številnih pripomočkov in orodij, ki upoštevajo tveganja oziroma nevarnosti, ki izhajajo iz izvajanja nerevizijskih storitev za revizijske stranke, in presojujejo o varovalih, ki so na voljo za omejitev takšnih tveganj oziroma nevarnosti.

Odvisnost od dohodkov iz naslova nerevizijskih storitev lahko povzroča navzkrižje interesov (Sikka, 2009, str. 870). Slika 1 prikazuje, da dovoljene nerevizijske storitve predstavljajo sorazmeroma visok delež prihodkov štirih največjih revizijskih družb v Sloveniji.

Slika 1: Prihodki slovenskih revizijskih družb v letu 2014



Vir: Deloitte, Pregledno poročilo za poslovno leto 2014, 2015; Letna poročila za poslovno leto 2014; KPMG, Letno poročilo KPMG Slovenija d.o.o. za poslovno leto 2014, 2014a; PwC, Pregledno poročilo PwC za poslovno leto 2014, 2014; Ernst & Young, Pregledno poročilo 2014, 2014

Iz slike 1 je razvidno, da v poslovnem letu 2014 največji del prihodkov štirih največjih revizijskih družb, ki so Deloitte, KPMG, PricewaterhouseCoopers (v nadaljevanju PwC) in Ernst & Young (v nadaljevanju E&Y) predstavlja prihodek iz drugih naslovov, kot so obvezne revizije, razen v revizijski družbi PwC. Naj omenim, da družba Deloitte tudi nudi storitve davčnega/finančnega/poslovnega svetovanja, a v letnem poročilu teh prihodkov ni posebej kvalificirala. Ker ostali prihodki slovenskih revizijskih družb predstavljajo zelo visok delež celotnih prihodkov, je po mojem mnenju nadzor nad neodvisnostjo revizorjev in revizijskih družb izrednega pomena, da ne prihaja do navzkrižja interesov.

1.2.1.2 Odsotnost izmenjave revizijskih družb

Izmenjava revizijske družbe je nujna, v nekaterih državah celo zakonsko določena predvsem zaradi vzdrževanja revizorjeve neodvisnosti in zaradi možnosti izboljšanja kakovosti revizij (Hussien H. & Mostafa M., 2013, str.117). Primeri, v katerih podjetje imenuje že desetletja isto revizijsko družbo, se ne zdijo združljivi z želenimi standardi neodvisnosti. Tudi kadar izmenjava zadeva le ključne revizijske partnerje, kakor je pred sprejetjem reforme priporočala Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, še vedno obstaja tveganje za veliko domačnost do naročnika. Po omenjeni direktivi se morajo ključni revizijski partnerji menjati vsakih sedem let, z najmanj dveletno prekinitvijo.

Poznavanje podjetja je ključno, da lahko revizor odkrije bistvene napačne navedbe. Velik del spoznanj, potrebnih za revizijo, kot na primer računovodski sistem in sistem kontrol, je pri vsakem podjetju drugačen. Čeprav lahko zunanji revizorji uporabijo znanje, ki izvira iz poznavanja panoge in poznavanja stroke, pa zahteva spoznavanje posebnosti nove stranke dobršen čas in znatne začetne stroške. Po drugi strani pa naj bi se po mnenju številnih avtorjev revizijska družba, ki revidira stranko daljše obdobje, vedno bolj nagibala k ohranjanju

obstoječega stanja in stalnega zaslužka, vedno manj pa naj bi razmišljala o potencialnih sodnih postopkih v povezavi s stranko. Revizorji naj bi tako postali manj objektivni in naj bi vlagali manj truda v odkrivanje pomembnih napačnih navedb. Ker je revizijska družba v več revizijah zelo dobro spoznala stranko, je povsem razumljivo, da se bo zmanjšal vloženi trud, a kaj lahko se zgodi, da bodo šli pri tem predaleč (Mihič, 2012, str. 17–18).

Pogoste izmenjave revizijskega partnerja v praksi niso stalnica. Nekatera partnerstva trajajo že več desetletij, v nekaterih primerih celo več kot stoletje. Tabela 1 prikazuje nekaj najdaljših partnerstev med naročniki revizij in revizijskimi družbami na svetovni ravni.

Tabela 1: Najdaljša razmerja, vzpostavljena med naročnikom in revizijsko družbo

Podjetje	Revizijska družba	Revidira od leta
Procter & Gamble	Deloitte & Touche	1890
Goodyear tire & rubber	PwC	1898
Radioshack	E&Y	1899
Manulife financial	E&Y	1905
W. R Grace	PwC	1906
Bemis	PwC	1907
BP	E&Y	1908
General electric	KPMG	1909
Dow Chemical	Deloitte	1910
American electric	Deloitte	1911

Vir: S. Johnson, You complete my audit, 2010, str. 1.

Slovenski zakon Zrev-2 je usklajen s prej omenjeno direktivo. Torej je zahtevana menjava le ključnega revizijskega partnerja. Ne glede na zakon pa kodeks upravljanja javnih delniških družb priporoča, naj družba zamenja revizijsko družbo vsaj enkrat na vsakih pet let. V kodeksu so še zapisali, naj tudi druge javne in nejavne družbe sledijo temu priporočilu, da bi oblikovali transparenten in razumljiv sistem upravljanja v slovenskem prostoru. Ker kodeks ni obvezen, ampak velja tako imenovano načelo 'spoštuj ali razloži', borzne družbe, ki revizijskih hiš ne menjavajo, to razložijo v izjavi o upravljanju (Koman, 2011).

V Sloveniji se je tako uveljavila praksa, da podjetje menja glavnega revizorskega partnerja, revizijska hiša pa ostane dolga leta ista. Slika 2 prikazuje, da je nekaj večjih slovenskih podjetij, podobno kot v tujini, prisegalo na eno revizijsko družbo več let.

Slika 2: Dolgoletna revizijska sodelovanja v Sloveniji



Vir: K. Koman, *Imate udomačenega revizorja*, 2011.

Po letu 2011 so pritiski glede menjave revizijske družbe postali vse močnejši. Direktorica Agencije za javni nadzor je izjavila, da ne podpira prepogoste menjave revizijske družbe, vendar je 17letno sodelovanje več kot preveč in predstavlja visoko tveganje neodvisnosti. Zato je pozvala revizorje, da bi se morali takih tveganj zavedati in se vesti odgovorneje ter kak dolgoročen posel z dobro stranko po preteku določenega obdobja tudi prekiniti. Po pregledu letnih poročil na sliki omenjenih družb ugotavljam, da za Krko od leta 2013 opravlja zunanjo revizijo družba E&Y. Sava je leta 2012 tudi zamenjala zunanjega revizorja, revizije opravlja revizijska družba Deloitte. Deloitte od lanskega leta opravlja revizijo tudi za Gorenje, Mercator in Istrabenz.

1.2.1.3 Pomanjkanje finančne neodvisnosti

Finančna neodvisnost revizijskih družb pomembno vpliva na njeno celovito neodvisnost. Skitek (2010) navaja, da je zaradi organizacijskih značilnosti revizijskih družb, predvsem njihove usmerjenosti v dobiček, pri vsakem naročniku revidiranja upravičeno pričakovati velik finančni interes. Usmerjenost v dobiček na eni strani ter želja po obstanku na trgu na drugi strani lahko revizijsko družbo pripeljeta v finančno odvisnost od naročnikov revidiranja, kar se kaže tudi v tem, da se revizijske družbe niso sposobne učinkovito upirati pritiskom poslovojestev. Finančno odvisnost povečuje narava revizijskega dela, in sicer tveganje glede obsega dela v naslednji revizijski sezoni. Pogodbe revidiranja se namreč sklepajo za vsako poslovno leto posebej, zato so pritiski na revizorja v primeru nesoglasij z naročnikom toliko bolj učinkoviti, saj revizijske družbe kratkoročno težko ustrezno prilagajajo svojo organiziranost spremembam obsega dela.

Revizijske družbe so ustanovljene za opravljanje pridobitne dejavnosti in ustvarjanje dobička. Zato so odvisne od naročnika revizijskega posla in z njim povezanega prihodka. Višji kot je

prihodek, večja je možnost ogroženosti neodvisnosti revizijske družbe (Sikka, 2009, str. 872). Po pregledu letnih poročil štirih velikih revizijskih družb ugotavljam, da imajo vse revizijske družbe urejene ustrezne mehanizme za preverjanje finančne neodvisnosti v obliki elektronskih sistemov za spremljanje neodvisnosti. V revizijski družbi KPMG velja določilo, da se v primeru, ko skupen prihodek od storitev za eno revizijsko stranko, katere delnice so v javni prodaji, skupaj z njenimi povezanimi družbami znaša več kot 10 odstotkov skupnih prihodkov ene same revizijske družbe članice KPMG v obdobju dveh zaporednih let, imenuje nadzornega partnerja. Nalogo nadzornega partnerja opravlja eden od glavnih partnerjev druge družbe članice KPMG. Dejstvo, da je bil za določeno revizijsko stranko imenovan nadzorni partner, pa je tudi potrebno razkriti osebam, ki so pri revizijski stranki pooblaščen za upravljanje (KPMG Slovenija d.o.o., 2014). Podobna interna pravila veljajo tudi za ostale revizijske družbe.

1.2.2 Pomanjkanje strokovnega znanja revizorjev

Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev kot peto načelo navaja dolžno poklicno skrbnost. To pomeni, da se od revizorja zahteva izvajanje poklicnih nalog s strokovno usposobljenostjo in marljivostjo. Po Kodeksu poklicne etike zunanjih revizorjev je poklicna usposobljenost plod izobrazbe in izkušenj. Vzdrževanje poklicne usposobljenosti zahteva privrženost poklicnemu izpopolnjevanju, ki mora potekati ves čas, ko revizor deluje v stroki, in je osebna odgovornost vsakega revizorja. Pri opravljanju vsake naloge mora revizor dosegati tako stopnjo strokovne usposobljenosti, ki zagotavlja, da kakovost opravljenih storitev dosega visoko strokovno raven. Ta znanja je treba nenehno izpopolnjevati v skladu z razvojem stroke.

Večina raziskovalcev kakovost zunanjega revidiranja začneja z opredelitvijo, ki jo je postavila Lisa DeAngelo. Ta opredeljuje kakovost kot verjetnost, da bo zunanji revizor odkril vrzel v računovodskem sistemu in o njej tudi poročal. Verjetnost odkritja je odvisna od revizorjevih tehničnih zmožnosti, verjetnost poročanja napake pa je odvisna od revizorjeve neodvisnosti. Deis poudari, da so avtorji pred DeAngelo privzemali, da je verjetnost odkritja fiksno določena, zato je pomembna zgolj neodvisnost, kar pa je bilo po njegovem mnenju premalo, saj mora imeti zunanji revizor dovolj znanja, da lahko vrzeli v računovodskem sistemu odkriva (Mihič, 2012, str. 10). Ker revizorji v času krize v mnogih primerih niso odkrili teh vrzeli, lahko sklepam, da jim je primanjkovalo tudi strokovnega znanja. V nasprotnem primeru računovodski izkazi, ki niso kazali poštene in resnične slike poslovanja podjetja, ne bi prejeli mnenja brez pridržkov.

Po drugi strani pa ne smemo pozabiti, da so revizorji skoraj celo stoletje uporabljali metode industrijskega staranja, pri katerih so se lahko opredmetene stvari dejansko pregledovale, merile in štele z njihovo vrednostjo, preverjeno v knjigovodskih listinah. Danes pa je popolnoma drugače, in sicer zaradi novih finančnih instrumentov, ki jih ni lahko ocenjevati. Vrednost finančnih instrumentov je namreč odvisna od prihodnjih dogodkov. Pokazalo se je,

da težav pri cenitvah niso imeli le revizorji, ampak celo dobitniki Nobelovih nagrad na področju ekonomije (Sikka, 2009, str. 872).

1.2.3 Problemi na področju nadzora nad revizorji in revizijskimi družbami

Kljub temu, da naj bi revizor deloval v skladu z etičnimi standardi, ki ga zavezujejo h kakovostnemu, strokovnemu in neodvisnemu delu, so nedavni finančni škandali pokazali dodatno potrebo po ustreznem kvalitetnem nadzoru. Nadzor nad zagotavljanjem kakovosti dela revizijskih družb z namenom preverjanja, ali revizijska družba ravna v skladu s pravili revidiranja, opravlja nadzorni organ. Poznamo dva načina organiziranja zunanjega oziroma javnega nadzora:

- spremljanje (angl. *monitoring*) zunanje spremljanje kakovosti dela revizorjev, ki ga izvajajo strokovnjaki, zaposleni v strokovnih inštitucijah;
- strokovni nadzor (angl. *peer review*) izvajanje zunanjega nadzora s strani registriranega revizorja, pod okriljem in nadzorom strokovne inštitucije.

V preteklosti je bila po svetu razširjena praksa, da se nadzor nad revizorji izvaja na način strokovnega nadzora. Zaradi računovodskih škandalov, ki jih strokovni nadzori niso preprečili, se je pokazala potreba po dodatni vrsti zunanjega nadzora, ki bo deloval neodvisno od stroke in zagotavljal neodvisno in zaupanja vredno nadziranje. Po vzoru Sarbanes-Oxleyjevega zakona (2002) iz ZDA, ki je ukinil stanovski nadzor nad revizorji in uvedel javni nadzor nad njimi, je javni nadzor uvedla tudi 8. evropska direktiva o obveznih revizijah, ki ga je v Sloveniji udeležil Zakon o revidiranju (2008). Novi zakon o revidiranju pa ni uvedel zgolj javnega nadzora, pač pa je določil, da nadzor nad kakovostjo revidiranja opravljata dve inštituciji – Slovenski inštitut za revizijo kot stanovska organizacija revizorjev (in drugih sorodnih poklicev) in državna Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (Slapničar, 2010).

Nadzor na področju zagotavljanja kakovosti revizije in ocenjevanja vrednosti opravljata Slovenski inštitut za revizijo (v nadaljevanju Inštitut) in Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija) od leta 2009. V ta namen je Agencija leta 2009 pripravila sporazum o medsebojnem sodelovanju in njegovo vsebino uskladila z inštitutom. Inštitut opravlja samo nadzor nad revizijskimi družbami, Agencija pa poleg nadzora izreka tudi ukrepe nadzora in v skladu s svojimi pristojnostmi odloča tudi o prekrških in globah.

V Načrtu dela Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2015 s finančnim načrtom 2015 še posebej izpostavljajo problem financiranja Agencije, kateri so se prihodki v zadnjih štirih letih zaradi nižjega transfera iz proračuna Republike Slovenije znižali za 24 odstotkov. Nižji prihodki namreč lahko vodijo v slabšo kvaliteto nadzora nad kakovostjo dela pooblaščenih revizorjev, revizijskih družb, pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti in nad Inštitutom v delu, kjer ima Agencija javna pooblastila. Če namreč želijo izvajati močnejši nadzor, bi bila potrebna večja kadrovska zasedba in več finančnih sredstev.

2 RAZVOJ REVIZIJSKE DIREKTIVE IN UREDBE

Razvoj dogodkov v preteklosti, predvsem izbruh raznih finančnih škandalov, je povzročil resna vprašanja in dvome o revizorjevi neodvisnosti in strokovnosti. Izvedena revizijska reforma, povezana z implementacijo Direktive 2006/43/ES leta 2008, v praksi ni dala zelenih rezultatov, saj spremembe niso bile dovolj korenite, da bi zagotovile ustrezen odziv revizorjev ob izbruhu finančne krize. Evropska komisija (v nadaljevanju Komisija) se je zato odločila, da preuči področje revidiranja in celovito pristopi k njegovim spremembam.

V naslednjih poglavjih bom podrobneje opisala glavne korake, ki so pripeljali do sprejetja nove revizijske zakonodaje, natančneje Direktive 2014/56/EU Evropskega parlamenta in Sveta o spremembi Direktive 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze (v nadaljevanju Direktiva) in nove Uredbe (EU) št. 537/2014 Evropskega parlamenta in Sveta o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa (v nadaljevanju Uredba).

2.1 Zelena knjiga

Izkazalo se je, da revizijska politika potrebuje celovito spremembo. Zato je v ta namen Komisija oktobra 2010 objavila Zeleno knjigo z naslovom Revizijska politika, kaj smo se naučili iz krize. V javno diskusijo je tako pozvala pripadnike različnih interesnih skupin vseh držav članic, naj s svojimi predlogi in mišljenji sooblikujejo revizijsko politiko.

Zelena knjiga je bila pripravljena z namenom, da se uredi finančni sistem. V uvodu Zelene knjige namreč Komisija omenja, da mora biti revizija poleg nadzora in upravljanja glavni dejavnik finančne stabilnosti, saj je podlaga za zagotovilo, ali je neka družba zares finančno trdna ali ne. S takšnim zagotovitvom je mogoče zmanjšati tveganje napačnih navedb in tako obenem znižati stroške, ki bi jih sicer utrpele zainteresirane strani v podjetju in družba na splošno. Solidna revizija je ključna za obnovitev zaupanja v trg, obenem pa prispeva k zaščiti vlagateljev in znižuje stroške kapitala za podjetja (Zelena knjiga, 2010).

Odrpli so razpravo o temah, kot so vloga revizorjev, vodenje in neodvisnost revizijskih družb, nadzor nad revizorji, konfiguracija računovodskega trga, vzpostavitev enotnega trga za zagotavljanje revizijskih storitev, poenostavitev predpisov za mala in srednje velika podjetja ter male in srednje velike izvajalce strokovnih storitev ter mednarodno sodelovanje pri nadzoru nad svetovnimi omrežji revizijskih družb. Vsaka tema je vključevala opis glavnih dilem in na koncu vsake teme je bilo napisanih nekaj konkretnih vprašanj. Na vprašanja so pripadniki različnih interesnih skupin odgovarjali do 8. 12. 2010.

Ob zaključku diskusije so prejeli 688 odgovorov, 599 od različnih posameznikov Evropske unije, ki so pripadali različnim interesnim skupinam, kot so akademiki, revizorji, člani državnih organov, člani revizijskih komisij, pripravljavci računovodskih izkazov in člani

uprav podjetij, člani nadzornih svetov in ostali uporabniki revizijskih poročil. Skoraj tri četrtine individualnih odgovorov je pripadalo interesni skupini revizorjev.

Analiza odgovorov po državah pokaže, da dve tretjini individualnih odgovorov prihaja iz Nemčije, Velika Britanije, Francije in Španije. V diskusiji sta sodelovala tudi dva Slovenca.

Povzetke odgovorov je nato Komisija strnila v dokumentu Povzetek odgovorov Zelene knjige Revizijska politika: kaj smo se naučili iz krize, februarja 2011. Na podlagi teh odgovorov pa je kasneje pripravila osnutek Direktive in Uredbe.

2.2 Odziv različnih interesnih skupin na glavne teme Zelene knjige

Dinamična diskusija je pokazala, da obstaja splošno sprejetje Zelene knjige. Posamezniki različnih interesnih skupin so se strinjali predvsem v točkah, da je potrebno odpraviti vrzel med dejanskim delom revizorjem in med percepcijo, ki jo ima javnost do revizorjevega dela. To bi po njihovem mnenju lahko odpravili z izboljšanjem transparentnosti opravljanja revizije in podajanja njenih rezultatov. Splošno mnenje je tudi, da je družbena vloga revizorjev sicer jasna, vendar bi bila razjasnitev ali natančnejša opredelitev koristna. Odgovori na Zeleno knjigo so tudi pokazali, da je potrebno izboljšati neodvisnost revizije in vzpostaviti kvalitetnejši nadzor nad delom revizorjev.

V poglavjih, ki sledijo, sem povzela odzive različnih interesnih skupin na glavne teme diskusije v Zeleni knjigi.

2.2.1 Vloga revizorjev

Zelena knjiga je na tem delu predvsem opozorila, da se je v času krize izkazalo, da so bile revizije preveč usmerjene k cilju, da so računovodski izkazi izdelani v skladu z veljavnim okvirom poročanja o finančnem položaju, pozabilo pa se je na ugotavljanje poštenosti in verodostojnosti računovodskih izkazov. Lahko bi rekli, da je imela oblika prednost pred vsebino. Zato je Komisija predlagala razširitev revizorjevih pristojnosti na presojanje poštenosti in verodostojnosti računovodskih izkazov. Delo revizorjev bi razširili tudi na napovedovanje prihodnjih dogodkov, kar je bilo do tedaj v rokah finančnih analitikov in bonitetnih agencij.

Komisija je tudi opozorila, da je potrebno izboljšati komunikacijo na vseh ravneh. Zunanjo komunikacijo z javnostjo in notranjo komunikacijo med revizijsko komisijo podjetja, zunanjim revizorjem in notranjem revizorjem. Prav tako je opozorila, da je treba jasno določiti, kakšne informacije morajo revizorji sporočiti zainteresiranim stranem v svojih revizijskih mnenjih in ugotovitvah. Kot težavo so izpostavili pomanjkljive možnosti pri izražanju mnenja, saj je revizor lahko dal le pozitivno mnenje, negativno mnenje ali mnenje s pridržkom, slednja pa imata zelo negativno konotacijo in so se ju v podajanju v praksi precej izogibali. Komisija je predlagala tudi, da se zmanjša rok med zaključkom poslovnega leta in

oddajo revizijskega poročila. Med dodatne pristojnosti revizorja pa so predlagali še revizijo informacij o družbeni odgovornosti podjetja.

Posamezniki, ki so v diskusiji zastopali interese zaposlenih v revizijskem poklicu, so menili, da poročanje o finančni prihodnosti podjetij ni in ne bi smelo biti namen revizije. Vlogo, namen, obseg in omejitve revizije bi bilo potrebno bolje opredeliti. Predlagali so, da se v poročanju zainteresiranim stranem poda več informacij o poteku dela, uporabljeni metodologiji obvladovanja tveganj, presojah glede ustreznosti poslovodskih predpostavk, modelih in tehnikah ocenjevanja. Vendar so izrazili dvom, da bi to zaprlo vrzel v pričakovanjih. Strinjali so se, da več vsebinskega preverjanja bilance stanja ne bo avtomatično vodilo v zanesljivejša zagotovila. Opozorili so, da lahko visoka standardizacija revizorjevega poročila prikrajša revizorja, da v svojem mnenju poda pomembna opažanja o nekaterih vsebinah.

Državni organi so bili v večini mnenja, naj vloga revizorjev ostane takšna, kot je, in naj se ne širi na predvidevanje finančne prihodnosti podjetja, vendar bi bila dodatna pojasnila o oceni delujočega podjetja dobrodošla. Vrzel v pričakovanjih bi lahko odpravili tako, da se zainteresiranim stranem poda več informacij in z izboljšanjem komunikacije na vseh ravneh. To bi lahko izboljšali tudi z uvedbo razširjenega revizorjevega poročila, ki bi vključeval dodatna pojasnila o uporabljeni metodologijah, ki bi bil na voljo le naročnikom revizije in ustreznim nadzornim organom.

Akademiki so menili, da je treba vlogo revizorja bolje uskladiti s pričakovanji širše javnosti, in sicer z izboljšanjem revizijskega poročanja in razkritjem podatkov. Trenutni pravni okvir po njihovem mnenju ni zadostoval varovanju revizorjeve neodvisnosti. Tudi akademiki so predlagali uvedbo razširjenega revizorjevega poročila, ki bi bilo na voljo le določenim stranem.

Vlagatelji so menili, da vloge revizorjev ni potrebno razširiti, vendar je zaželen poudarek na predpostavki delujočega podjetja. V tej točki so predlagali, da družba poda več razkritij in s tem olajša delo revizorjev. Vlagatelji tudi pozdravljajo okrepitev strokovne skrbnosti, predvsem s stalnimi izobraževanji revizorjev, z zmanjšanjem neizkušene osebja med samim procesom revidiranja in z neodvisnim nadzorom nad delom revizorjev. Glavna prioriteta revizorjev pa naj bo poštenost in verodostojnost računovodskih izkazov in ne skladnost z obstoječim okvirom poročanja.

Splošno mnenje vseh strani je bilo, da krajši rok med zaključkom poslovnega leta in oddajo revizorjevega poročila vodi v slabšo kakovost revizije. Mnenja o reviziji družbene odgovornosti podjetja so bila precej mešana. Nekateri posamezniki, ki prihajajo iz vrst revizorjev, so mnenja, da se lahko njihova vloga poveča še na neodvisen pregled teh informacij, saj bi si tako povečali trg delovanja ob morebitni ukinitvi nekaterih nerevizijskih storitev. Po drugi strani pa so bili člani poslovodstva podjetij odločno proti, da se dodeli pregled informacij trajnostnih poročil revizorjem, kajti v večini nimajo dovolj znanja za

razumevanje teh poročil, ki največkrat vsebujejo kvalitativne podatke. Posamezniki ostalih interesnih skupin so bili mešanega mnenja, vendar jih je bilo več mnenja, da tovrstna poročila pregledujejo strokovnjaki, ki imajo več znanj s področja družbene odgovornosti podjetja.

2.2.2 Mednarodni standardi revidiranja

Mednarodne standarde revidiranja in mednarodne standarde obvladovanja kakovosti določa Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil, ki je odbor Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov. V času izdaje Zelene knjige so že obstajali prečiščeni mednarodni standardi revidiranja. Prečiščeni mednarodni standardi naj bi pripomogli k usklajenosti in kakovosti revizij, predlagale pa so se tudi prilagoditve mednarodnih standardov revidiranja potrebam malih in srednje velikih podjetij. Prečiščene mednarodne standarde revidiranja je večina držav članic Evropske unije sprejela in jih začela uporabljati s poslovnim letom 2010. Sprejele so jih tudi nekatere tretje države, a ključni partner, Združene države Amerike, jih niso sprejele. V Zeleni knjigi je komisija v tem delu odprla še dilemo, ali naj standardi postanejo pravno zavezujoči v Evropski uniji ali naj se jih uporablja z nezavezujočimi pravnimi instrumenti, kot so priporočila in kodeksi ravnanja.

Različne interesne skupine so imele različne poglede na sprejetje mednarodnih standardov revidiranja. Iz vrst revizijskega poklica so predlagali, da države članice v standarde vnesejo svoje prilagoditve, ki bi bile potrebne zaradi nacionalne zakonodaje. Akademiki pa so podprli možnost, da so standardi pravno zavezujoči, in hkrati opozorili, da ti standardi niso sprejeti v ZDA, kar bi lahko povzročalo določene težave. Državni organi so zagovarjali uvedbo mednarodnih standardov v vse države članice Evropske unije, vendar se ne strinjajo z vedno obvezujočim pristopom. Vlagatelji pa so mnenja, da je dovolj, da se standarde uporablja z nezavezujočimi pravnimi instrumenti. Najmanj podpore sprejetju standardov so izrazili predstavniki uprav družb in pripravljavci finančnih poročil. Strinjajo se, da naj standardi veljajo za velika in srednja podjetja, ki kotirajo na borzi. Za ostala podjetja pa predlagajo prilagoditve standardov, ki bi bile specifične po podjetjih, postopek sprejemanja standardov pa bi moral potekati v sodelovanju z vlagatelji in ostalimi zainteresiranimi stranmi. Opozorili so še, da namen mednarodnih standardov ne bi smel revizorjem predstavljati še enega dodatnega pogoja skladnosti, ki je v nasprotju z osredotočanjem na verodostojnost računovodskih izkazov.

2.2.3 Upravljanje in neodvisnost revizijskih podjetij

V tem delu Zelena knjiga opozarja, da je kljub pravnim odločbam in obstoječim kodeksom potrebno okrepiti neodvisnost revizorjev in zmanjšati navzkrižja interesov. Zato je Komisija predlagala, da za imenovanje in plačilo revizorjev ne bi bil več odgovoren samo naročnik revizije, ampak tudi država. Tak ukrep bi priporočali predvsem za velike družbe in pomembne finančne institucije. V želji po čim večji neodvisnosti revizorjev so predlagali še obvezno izmenjavo revizijske družbe in ne samo revizijskega partnerja, omejitve opravljanja nerevizijskih storitev družbi, kjer revizijsko podjetje opravlja revizijo, in omejitve prihodkov od enega naročnika revizije.

Čeprav je večina posameznikov, ki prihajajo iz vrst poklicnih združenj in organizacij, povezanih z revizijskim poklicem, odgovorila, da obstoječi kodeksi etike in učinkovite revizijske komisije zadostujejo za reševanje vseh morebitnih nevarnosti, nekateri priznavajo konflikte v dotedanji ureditvi. Predstavniki štirih revizijskih družb KPMG, Deloitte, PwC in E&Y (v nadaljevanju Veliki štirje) so bili menja, da sistem imenovanja in plačevanja revizorjev deluje dobro, za kar imajo zasluge učinkovite revizijske komisije. Nekateri verjamejo, da bi lahko obstajale posebne okoliščine za posebne revizije, pri katerih bi lahko pri imenovanju revizorja sodelovalo na primer zakonodajno telo. Predstavniki Velikih štirih so Komisiji predlagali, da preuči možnost vzpostavitve neodvisnega telesa, ki bi nadzorovala postopke imenovanja revizorjev s strani revizijskih komisij. Predstavniki drugih revizijskih družb so mnenja, da obstaja težava v imenovanju revizorjev, in za preprečitev le-te predlagajo, da pri imenovanju aktivno sodeluje vodstvo podjetja in da se okrepi vloga revizijske komisije. V primerih večjih finančnih institucij predlagajo, naj na imenovanje revizorja vpliva tudi državni organ, s čimer se poveča zaupanje javnosti v revizorja. Obstajala je tudi močna podpora rednim razpisom, s čimer bi vzpostavili boljši pregled nad izbirnim postopkom. Omenjajo tudi, da je potrebno ustrezneje definirati plačilo revizorjev in kot rešitev predlagajo določitev plačilnih lestvic. Vlagatelji so mnenja, da je morebitno navzkrižje interesov nemogoče izničiti in, da že obstajajo številni ukrepi za ublažitev teh tveganj. Večinoma so mnenja, da naj na imenovanje revizorja ne vpliva tretja stran, saj bi to zmanjšalo kredibilnost revizorjev in njihov odnos z delničarji. Njihovi predlogi pa težijo k večji preglednosti izbirnega postopka revizijskega partnerja s strani neodvisne revizijske komisije, krepitvi informiranosti vlagateljev glede postopka in potrditve izbranega revizorja. Akademiki predlagajo, da revizijske komisije sestavljajo neodvisni člani in poleg imenovanja revizijska komisija določa tudi revizorjevo plačilo. Predstavniki uprav družb in pripravljavci finančnih poročil so izrazili močno nestrinjanje, da bi na imenovanje revizorja vplivala tretja stran, razen v primeru, ko bi državni organ zahteval, da družba zamenja obstoječega revizorja, ker ta zaradi določenih sankcij ne sme opravljati več nobenega revizijskega posla.

Obvezno izmenjavo revizijskih družb pripadniki revizijskega poklica, vlagatelji in državni organi generalno niso podprli. Revizorji so poudarili, da lahko rotacija privede do večjih stroškov in slabše kakovosti. Vlagatelji so predlagali obvezne razpise in pregled ponudb po določenem času. Eden izmed predlogov državnih organov je bil, da se revizijski partner

zamenja takrat, ko revizijska komisija meni, da je ogrožena neodvisnost revizije. Še največ podpore obvezni rotaciji je bilo izraženo iz vrst akademikov. Tisti, ki so podprli rotacijo, so predlagali, da se revizijska družba menja vsakih 5–7 let, vsaj v družbah javnega interesa, bankah in zavarovalnicah. Med predlogi je bila tudi določitev maksimalne dobe, ko lahko družbo revidira eno revizijsko podjetje, nato pa se določi še obdobje prekrivanja med novo in staro revizijsko družbo, ki bi služilo izmenjavi informacij. Akademiki, ki so izrazili podporo obvezni izmenjavi revizijskih družb, so mnenja, da bo izmenjava pripomogla k večji neodvisnosti revizorja.

Mnenja o omejitvi nerevizijskih storitev so bila precej deljena. Strožje omejitve glede opravljanja nerevizijskih storitev iz vrst revizijskega poklica niso pozdravili. Tovrstne omejitve lahko po njihovem mnenju ogrozijo finančno neodvisnost revizijskih družb in dolgoročno vplivajo na slabše strokovno znanje revizorjev. Podobnega mnenja kot iz vrst revizorjev so bili tudi posamezniki iz vrst državnih organov. Omejitev nerevizijskih storitev se jim zdi smiselna le v družbah javnega interesa in finančnih institucijah, vendar so predlagali, da omejitve določi revizijska komisija. Manjšina iz vrst revizijskega poklica je izrazila podporo do omejitve storitev samo v družbah javnega interesa in finančnih institucijah. Vlagatelji v večini podpirajo omejitve nerevizijskih storitev, saj so menili, da te vodijo do prevelikega navzkrižja interesov. Zato so predlagali, da se natančno opredeli, katere storitve so omejene in prepovedane, revizijska komisija pa naj nato v posameznih družbah določa, katere storitve ne ogrožajo revizorjeve neodvisnosti, in nato o delu poroča vlagateljem. Podporo omejitvam in prepovedim nerevizijskih storitev splošno izražajo akademiki. Nekateri predlagajo prepoved storitev samo za naročnika revizije, kar bi omogočilo, da se strokovno znanje znotraj revizijske družbe ne izgubi. Druga stran pa predlaga popolno ukinitve nerevizijskih storitev, s čimer bi se neodvisnost revizorjev najlažje zagotovila.

V izogib ekonomski odvisnosti revizijske družbe od enega naročnika revizije so posamezniki iz revizijskega poklica in akademiki podprli predlog, da se določi zgornja meja, kolikšen odstotek lahko predstavljajo prihodki od enega naročnika v razmerju s celotnimi prihodki revizijske družbe. Akademiki so ocenili, da bi bila primerna zgornja meja 10 odstotkov prihodkov od enega naročnika v primerjavi s celotnimi prihodki revizijske družbe.

2.2.4 Nadzor nad delom revizorjev

Komisija navaja, da imajo sistemi javnega nadzora osrednjo vlogo pri nadzoru revizijskih podjetij. Nadzorne sisteme bi bilo treba oblikovati tako, da se prepreči kakršnokoli navzkrižje interesov z revizorskim poklicem. Nadzor revizijskih podjetij v Evropi je treba izvajati bolj povezano, in sicer na podlagi tesnejšega sodelovanja med nacionalnimi sistemi za nadzor revizij. Med možnostmi, ki so na voljo, je sprememba Evropske skupine organov za nadzor revizorjev v tako imenovani odbor Lamfalussy tretje stopnje. Tovrstni odbori trenutno obstajajo na področju vrednostnih papirjev, zavarovanja in bančništva (Odbor evropskih

zakonodajalcev za vrednostne papirje, Odbor evropskih nadzornikov za zavarovanja in poklicne pokojnine ali Odbor evropskih bančnih nadzornikov). Tak odbor bi lahko okrepil sodelovanje na evropski ravni in spodbujal približevanje pri izvrševanju pravil ter zagotovil skupni pristop do preveritvenih pregledov revizijskih podjetij. Odbor bi lahko Komisiji zagotovil svetovanje v zvezi s področjem revizije na visoki ravni. Druga možnost bi lahko bila ustanovitev novega evropskega nadzornega organa ali vključitev vprašanj revizije v pristojnost enega od regulativnih organov, ki se ustanovljajo na podlagi priporočil Komisije o finančnem nadzoru, o katerih je bilo pred kratkim doseženo soglasje Sveta in Parlamenta (2010). V tem delu Komisija tudi opozarja, da bi bilo potrebno okrepiti komunikacijo med revizorji in zakonodajalci, predvsem v primerih goljufij v podjetjih.

Obstaja široka podpora, da se okrepi nadzor nad delom revizorjev na celotni evropski ravni. Vendar iz vrst Velikih štirih ne pozdravljajo ustanovitve novega evropskega nadzornega organa, saj so menja, da lahko privede do delitve znotraj revizijske stroke in do različnih variacij nadzora. Akademiki predlagajo, da se za multinacionalne revizijske družbe razvije poseben sistem nadzora, ki bi se ukvarjal z nadzorom čezmejno povezanih revizij. Revizorji, vlagatelji in akademiki so izrazili podporo močni komunikaciji med revizorji in zakonodajalci, predvsem v primerih pomembnih finančnih institucij.

2.2.5 Koncentracija in tržna struktura revizijskega trga

Komisija v Zeleni knjigi navaja, da trg za revizijo javnih delniških družb v vseh državah članicah Evropske unije v glavnem obvladujejo štiri velika revizijska podjetja: Deloitte & Touche, Ernst&Young, PricewaterhouseCoopers in KPMG. Tržni delež omenjenih družb glede na vse opravljene revizije je v 19 državah Evropske unije pod 26 odstotkov, na Češkem, v Estoniji, na Madžarskem, na Poljskem in v Sloveniji pa pod 10 odstotkov. Na Danskem, Švedskem, v Luksemburgu in Veliki Britaniji pa je tržni delež Velikih štirih med 35 in 44 odstotkov. Če upoštevamo samo revizije družb v javnem interesu, je povprečni tržni delež Velikih štirih v celotni Evropski uniji blizu 90 odstotkov, le v Bolgariji, Grčiji in Franciji koncentracija ni tako visoka. Tržni delež je v nekaterih primerih tudi blizu 100 odstotkov, ko analiziramo največja podjetja in specifične sektorje (npr. na Švedskem PricewaterhouseCoopers obvladuje 97% tržni delež v 53 IT podjetjih) (Le'Vourch & Morand, 2011, str. 6). Zato opozarjajo, da se lahko zaradi take koncentracije sistemsko tveganje nakopiči.

V praksi se dogaja, da imajo naročniki revizije premalo izbire za določitev revizorjev, saj je koncentracija v nekaterih segmentih previsoka. Dogaja se tudi, da samo izbor velike revizijske družbe pomaga pri ugledu podjetja in da je revizija s strani velikega podjetja pogoj za odobritev posojila.

Komisija želi zmanjšati že prej omenjeno sistemsko tveganje in v reviziji javnih delniških družb povečati vlogo srednjih in manjših revizijskih družb. Zato je v tem delu preučila možnosti skupnih revizij in ustanovitev revizijskih konzorcijev, obvezno izmenjavo

revizorjev in novo oddajo ponudb, ki bi poleg že prej omenjene neodvisnosti povečala še razgibanost in zmogljivost revizijskega trga. Opozorili pa so še na problematiko obravnavanja pristranskega dojemanja Velike štirice kot najboljše možnosti za revizijo podjetja in kot ukrep uvesti vzpostavitev certifikacije evropske kakovosti za revizijska podjetja, ki bi uradno dovoljevala izvajanje revizij velikih javnih delniških družb tudi manjšim in srednje velikim revizijskim družbam.

Vlagatelji, državni organi, pripravljavci računovodskih izkazov in akademiki so bili v splošnem mnenja, da obstaja veliko sistemsko tveganje na trgu revizij in, da je potrebno uvesti ustrezne ukrepe o tem kaj storiti, če pride do propada ene izmed večjih revizijskih družb. Menili so, da bi večja izbira med revizorji izboljšala javni interes in zaupanje v delo revizorjev. Po drugi strani so revizorji iz vrst Velikih štirih podjetij menili, da obstaja minimalno sistemsko tveganje in propad enega izmed velikih podjetij ne bi povzročil velike motnje na kapitalskih trgih.

Skupnim revizijam in konzorcijem so odločno nasprotovali iz vrst Velikih štirih revizijskih družb. Menili so namreč, da bi skupne revizije povzročile veliko koordinacijskih problemov in manjšo kvaliteto opravljenih revizij. Z njihovim mnenjem se strinjajo tudi vlagatelji. Na drugi strani pa iz vrst srednjih in manjših revizijskih podjetij pozdravljajo možnost uvedbe skupnih revizij in konzorcijev v primeru, da bi vsaj en udeleženec prihajal iz njihovih vrst. S skupnimi revizijami bi se po njihovo povečala kvaliteta revizij in javni interes bi bil bolje zastopan. Opcijsko, v določenih primerih, pa podpirajo skupne revizije akademiki in pripravljavci računovodskih poročil. Slednjih je bilo še vedno več takšnih, ki so menili, da koristi ne bi odtehtale višjih stroškov, ki bi nastali v tem primeru.

Na kritiko, da imajo nekatera podjetja v svoji klavzuli določeno, da mora družbo revidirati eno izmed velikih revizijskih podjetij, so poleg posameznikov iz manjših in srednje velikih podjetij nestrinjanje temu izrazili tudi iz vrst Velikih štirih. Slednji so mnenja, da je njihov ugled opravičen, saj so v vseh teh letih s svojim delom in vlaganjem v znanja revizorjev opravičili svoj privilegirani položaj. Vendar tudi oni podpirajo odprte razpisne postopke, pregledne izbore in natančno določitev meril, ki vplivajo na imenovanje revizijskega partnerja.

2.2.6 Ustvarjanje evropskega trga in mednarodno sodelovanje

V tem delu Zelene knjige Komisija opozarja na zakonske pasti na nacionalni, evropski in mednarodni ravni, ki ustvarjajo ovire za čezmejno delovanje revizijskih podjetij, zlasti v primeru malih in srednjih podjetij. Manjšim družbam je bilo tako onemogočeno, da bi rasle in si utrle pot na trg revizij velikih podjetij. Zato predlagajo, da se preuči možnost enotnega evropskega trga za zagotavljanje revizijskih storitev, ki bi temeljil na okrepljeni usklajenosti in na »evropskem potnem listu za revizorje«. S tem bi nastala vseevropska registracija s skupnimi pogoji glede poklicne usposobljenosti ter skupnimi pravili glede upravljanja,

lastništva in neodvisnosti, ki bi veljala za vso Evropsko unijo (Evropska komisija, 2011, str. 18).

Udeleženci v razpravi, ki izhajajo iz vrst revizijskega poklica, vlagateljev in akademikov, so podprli ustanovitev skupnega evropskega trga za zagotavljanje revizijskih storitev, vendar so opozorili, da bi za vzpostavitev tega porabili zelo veliko časa, saj so prisotne razlike v pravnih sistemih držav članic. Pripravljalci finančnih poročil in javni organi pa so do vzpostavitve skupnega evropskega trga nekoliko bolj skeptični, saj vidijo razlike v nacionalni zakonodaji, davčnih predpisih, jeziku in samih zahtevah glede izobraževanja, poklicnih kvalifikacijah in usposabljanjih.

2.3 Predlog Direktive Evropskega parlamenta in Sveta o spremembi Direktive 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in računovodske izkaze

Razprava v Zeleni knjigi je bila zelo pestra in je privedla do mnogih novih vprašanj in dilem. Na podlagi odgovorov, mnenj in predlogov je Komisija 30. 11. 2011 pripravila in objavila predlog nove Uredbe o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa in predloge sprememb Direktive 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze. Glavni cilj in namen sprememb naj bi bil zagotovitev trdnega okvira za izvajanje kakovostnih, neodvisnih revizij in upravljanja družb.

Med glavne ukrepe prvega osnutka direktive in uredbe so navedli:

- spremenjeno obliko in vsebino revizorjevega poročila lastnikom;
- krepitev vloge revizijskih komisij in nove zahteve o njeni sestavi;
- dodatno poročanje revizijskim komisijam;
- novo splošno definicijo družbe v javnem interesu;
- uvedbo obveznih razpisov za storitve revidiranja ter imenovanje revizorja s strani revizijske komisije;
- obvezno menjavo revizijskih družb na najmanj dve in največ na šest let, le v primeru skupnih revizij največ devet let;
- omejitve nerevizijskih storitev in obseg izvajanja ne-revizijskih storitev za revizijske stranke omejen na 10 % cene revizije za posamezno družbo, za katero se izvajajo nerevizijske storitve;
- ukinitve revizij za majhna in srednje velika podjetja.

»Posamezne spremembe bi po mnenju nekaterih strokovnjakov vplivale na nižjo kakovost revizij in na zvišanje stroškov v revizijskih in revidiranih družbah. Izločitev dejavnosti opravljanja nerevizijskih storitev iz revizijskih družb bo zaradi omejitve dostopa do znanja dolgoročno negativno vplivala na kakovost revizij in na dolgoročen razvoj revizijske stroke. Če želimo zagotavljati visokokakovostne revizije v čedalje kompleksnejšem poslovnem

okolju, potrebujemo v svojem okolju izkušene strokovnjake, ki so specializirani za posamezna področja. Poklic revizorja mora ponuditi dovolj izzivov in spodbud tudi mladim talentiranim novim sodelavcem. Omejitev nabora storitev, ki bi jih brez grožnje za okrnitev naše neodvisnosti lahko opravljali, in nižanje že tako (pre)nizkih cen revizijskih storitev ne kažeta na obetavno prihodnost revizorjev«, pravi Sitar Šuštar (2012).

Katarina Sitar Šuštar (2012) še navaja, da nekatere toge, nesorazmerne in intervencionistične zahteve na posameznih področjih (pri obvezni zamenjavi revizijskih družb, na področju opravljanja nerevizzijskih storitev ter obvezne izločitve dejavnosti opravljanja nerevizzijskih storitev iz revizijskih družb) kažejo, da spremembe niso osredotočene na obseg in kakovost revizij, ampak na sestavo trga ponudnikov revizijskih storitev in konkurenco na tem trgu.

Predlog reforme je povzročil mnogo diskusij in kasneje je potekalo več javnih razprav in sej. Direktiva in Uredba sta se spreminjali do aprila 2014, ko je Evropski parlament na parlamentarnem zasedanju sprejel predhodni dogovor o predlogu spremembe Direktive o revidiranju letnih in konsolidiranih računovodskih izkazih in Uredbe o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa (angl. *Proposual of directive 2014 of European parliament and of the council amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts and Proposual of regulation 2014 of the council on specific requierments regarding statutory audit of public- interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC*). Reforma je bila 27. 5. 2014 sprejeta v Evropskem parlamentu in objavljena v Uradnem listu Evropske unije L158. Zakon tako obsega Direktivo in Uredbo. Direktiva spreminja besedilo Direktive 2006/43/EC Evropskega parlamenta in Sveta o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze (angl. *Statutory Audit Directive (2006/43/EC)*). Direktiva vključuje več novih zahtev, ki urejajo vse obvezne revizije v Evropski uniji, in tudi zahteve, ki veljajo samo za subjekte v javnem interesu, ki se nanašajo na revizijske komisije. 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 pa zajema še dodatne zahteve, ki veljajo samo za subjekte javnega interesa. Uredba bo v celoti zavezujoča in se bo po dveh letih od objave neposredno uporabljala v vseh 28 državah članicah, Direktivo pa bo potrebno implementirati v nacionalno zakonodajo do sredine junija 2016.

3 NAJPOMEMBNEJŠE NOVOSTI REVIZIJSKE REFORME

Glavne spremembe direktive se nanašajo na neodvisnost in nepristranskost revizorjev in revizijskih družb, na izboljšanje kakovosti revidiranja, na izboljšanje nadzora nad revidiranjem, na podeljevanje sankcij v primeru kršitev, na nov mehanizem za sprejetje mednarodnih standardov revidiranja na evropski ravni ter na javno poročanje in dodatno interno poročanje revizijski komisiji za subjekte javnega interesa. Glavne določbe Uredbe pa vključujejo omejitve opravljanja nerevizzijskih storitev, obvezno rotacijo revizijskih družb, revizijsko poročanje javnosti in revizijski komisiji, ki vključuje zahteve o nekaterih razkritjih ter nadzor nad revizorji in revizijskimi družbami na evropski ravni.

V poglavjih, ki sledijo, bodo opisane glavne novosti revizijske reforme in opisano stanje, ki je za določeno problematiko pred sprejetjem veljalo v Sloveniji.

3.1 Družbe v javnem interesu

Zakonodaja uvaja razširjeno definicijo družb v javnem interesu (angl. *Public Interest Entity* ali *PIE*). Direktiva v 2. členu in trinajsti točki definira subjekte javnega interesa kot:

- subjekte, ki jih ureja zakonodaja države članice in ki lahko trgujejo z vrednostnimi papirji na reguliranem trgu katere koli države članice v smislu točke 14. člena 4(1) Direktive 2004/39/ES;
- kreditne institucije, kakor so opredeljene v točki 1. člena 3(1) Direktive 2013/36/EU Evropskega parlamenta in Sveta, razen tistih iz člena 2 navedene Direktive; L 158/202 SL Uradni list Evropske unije 27. 5. 2014;
- zavarovalnice v smislu člena 2(1) Direktive 91/674/EGS in
- subjekte, ki jih države članice imenujejo za subjekte javnega interesa, na primer podjetja, ki imajo zaradi svoje narave poslovanja, velikosti ali števila zaposlenih velik javni pomen.

Definicija subjekta javnega interesa se v primerjavi z Direktivo 2006/43/EC, ki je bila dotlej v veljavi, ni bistveno spremenila. Po novi zakonodaji med subjekte javnega interesa spadajo vsa podjetja, ki kotirajo na trgu vrednostnih papirjev ne glede na velikost, ter tudi bančne institucije in zavarovalnice. Namen nove opredelitve subjektov javnega interesa je predvsem, da se definicija uskladi med vsemi državami članicami in ne prihaja do nejasnosti, za katera podjetja veljajo pravila Uredbe in Direktive.

Združenje evropskih računovodij (angl. *Federation of European Accountants*.- FEE) je oktobra 2014 objavilo raziskavo, ki je prikazala, kako različne članice Evropske unije, Islandije in Norveške različno definirajo in določajo kriterije za subjekte javnega interesa. Tabela 2 prikazuje, katere kriterije določajo posamezne države, da se družba definira kot subjekt javnega interesa.

Tabela 2: Kriteriji, ki družbo uvrščajo v kategorijo subjekt javnega interesa

DRŽAVA	OBSEG DEFINICIJE PO DIREKTIVI				DEFINICIJA NA DRŽAVNI RAVNI							
	Podjetja, ki kotirajo na borzi	Finančne Institucije	Zavarovalnice	Drugi imenovani subjekti	Pokojninski fondi	Investicijske družbe	Kriterij velikosti	Državna podjetja	Vlada	Upravljalci premoženja	Elektronsko denarne institucije	Ostalo
Avstrija	x	x	x									
Belgija	x	x	x									
Bolgarija	x	x	x	x	x			x				x
Hrvaška	x	x	x	x	x	x	x	x		x	x	
Ciper	x	x	x	x								
Češka	x	x	x	x	x	x	x					
Danska	x	x	x	x		x	x	x	x			
Estonija	x	x	x	x			x	x	x			
Finska	x	x	x	x	x	x						
Francija	x	x	x	x								x
Nemčija	x											
Grčija	x	x	x	x								
Madžarska	x	x	x									
Islandija	x	x	x	x	x							
Irska	x	x	x									
Italija	x	x	x	x	x	x	x			x	x	x
Latvija	x	x	x	x	x	x				x		
Litva	x	x	x	x	x	x						x
Luksemburg	x	x	x	x								
Malta	x	x	x	x								
Nizozemska	x	x	x	x								
Norveška	x	x	x	x								
Poljska	x	x	x	x	x	x					x	x
Portugalska	x	x	x	x	x	x		x				x
Romunija	x	x	x	x	x	x	x	x		x		x
Slovaška	x	x	x	x	x	x	x	x		x		x
Slovenija	x											
Španija	x	x	x	x	x	x	x				x	x
Švedska	x											
Velika Britanija	x											

Vir: FEE, Definition of Public Interest Entities (PIEs) in Europe, 2014, str. 4-5, tabela 1.

Levi del tabele prikazuje, po katerih kriterijih definiramo subjekte javnega interesa po novi direktivi. Z znakom x so označeni kriteriji, ki jih trenutno določajo posamezne države. Desni del tabele prikazuje posebne kriterije za definicijo družbe javnega interesa, ki so trenutno v domeni posamezne države. Iz tabele je razvidno, da je definicija subjektov javnega interesa najožja v Veliki Britaniji, Avstriji, Nemčiji in Sloveniji. Veliko več posameznih kriterijev, da

družba ustreza definiciji subjekta javnega interesa, imajo na Hrvaškem, v Italiji, Romuniji in na Slovaškem, posledično v teh državah tej definiciji ustreza več družb.

Implementacija revizijske reforme v nacionalno zakonodajo bo prinesla spremembe kriterijev, ki družbe uvrščajo med subjekte javnega interesa. Združenje evropskih računovodij je mnenja, da bo v Veliki Britaniji, Nemčiji, na Švedskem in v Sloveniji definicija subjektov javnega interesa obširnejša in bo med te subjekte uvrstila tudi finančne institucije in zavarovalnice. Na Češkem in Slovaškem pričakujejo zmanjšanje kriterijev, da neka družba ustreza definiciji subjekt javnega interesa. Zato pričakujejo, da bodo nekatere družbe odpadle iz definicije in druge na novo ustrezale zahtevam v novi Direktivi. Največ nestrinjanja glede zmanjšanja kriterijev za subjekte javnega interesa pa se pričakuje v Španiji (FEE, 2014a).

Kot je razvidno iz tabele 2, je v Sloveniji definicija subjekta javnega interesa precej ozka in tem kriterijem ustrezajo le družbe, ki trgujejo na borzi vrednostnih papirjev. Tovrstnih družb je bilo v letu 2014 v naši državi sedemdeset.

V Slovenskem inštitutu za revizijo ocenjujejo, da dopustitev možnosti širjenja z Direktivo določenih družb, ki imajo status javnega interesa, na družbe, ki bi bile kot take določene z drugimi zakoni, za slovenske razmere ni primerno, kajti slovenske družbe so v primerjavi z družbami v večini zahodnih evropskih držav relativno majhne. Poleg tega pa bi se na tak način odprla možnost, da bi drugi zakoni posredno posegali na področje zahtev glede računovodenja, poročanja in revidiranja računovodskih izkazov. Poleg tega pa bi se za take družbe zelo povečali tudi stroški poslovanja, kar bi bil lahko tudi izredno slab signal za investitorje. Definicija, kot je predlagana, upošteva namreč najširšo opcijo, ki jo Direktiva ponuja posameznim državam članicam. Na Inštitutu so mnenja, da mora Slovenija ostati na minimalnih zahtevah Direktive in te definicije ne širiti na ostale družbe in druge organizacije.

3.2 Revizorjevo poročanje

Zakonodaja na področju revizorjevega poročanja uvaja dodatne zahteve, ki jih mora vsebovati revizorjevo poročilo, dodatno poročilo revizijskim komisijam in nadzornim svetom in dodatne zahteve, ki jih morajo revizijske družbe objaviti v svojih letnih poročilih.

3.2.1 Revizorjevo poročilo

Zakonodaja uvaja dodatne zahteve, ki jih mora revizor upoštevati v revizorjevem poročilu. Revizorjevo poročilo bo obsežnejše. Za vse revizije subjektov javnega interesa bo poročilo moralo dodatno vključevati:

- opredelitev subjekta, katerega letni ali konsolidiran računovodski izkaz je predmet obvezne revizije;
- navedbe vseh računovodskih izkazov ter datume in obdobja, ki ga zajemajo, ter opredeljen okvir računovodskega poročanja, uporabljenega pri njihovi pripravi;

- datum imenovanja in trajanje celotnega neprekinjenega sodelovanja zakonitega revizorja;
- potrditev, da je revizijsko mnenje v skladu z dodatnim poročanjem revizijski komisiji;
- izjavo o neopravljanju prepovedanih revizijskih storitev in izjavo o neodvisnosti do revidiranega subjekta;
- navedbo vseh storitev, ki so bile storjene s strani revizijskega partnerja v revidiranem podjetju ali njegovi podružnici, in navedbo vseh storitev, ki niso bile razkrite v poslovnem poročilu ali računovodskih izkazih;
- opis najpomembnejših tveganj napačne navedbe in tveganj zaradi prevare in povzetek revizorjevega odziva na tveganja;
- ključne ugotovitve, ki izhajajo iz teh tveganj, in revizorjevo sklicevanje na ustrezna razkritja v računovodskih izkazih.

Za vse obvezne revizije, ne samo revizije subjektov javnega interesa, mora revizorjevo poročilo vsebovati:

- predloženo izjavo o katerikoli pomembni negotovosti, povezani z dogodki ali okoliščinami, ki utegnejo povzročiti dvom o zmožnosti subjekta, da bi nadaljeval poslovanje kot »delujoče podjetje« in
- kadar je potrebno, tudi izjavo, ali so letni računovodski izkazi v skladu z zakonskimi zahtevami.

Največji novosti se torej nanašata na tveganja in izjavo o pomembnih negotovostih. Z novimi zahtevami v revizorjevem poročilu se želi doseči večje razumevanje revizijskega procesa in kritičnih presoj s strani vlagateljev in drugih zainteresiranih strani. Velik del zahtev revizijskega poročila bo v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (v nadaljevanju MSR), vendar je neizogibno, da v določenih točkah ne bo prišlo do razhajanja. Edinstvene zahteve so predvsem tiste, ki se nanašajo na tveganja in prevare ter revizorjev odziv nanje. Trenutno sicer poteka razprava, da se MSR v teh točkah uskladi z novo zakonodajo z namenom, da so zahteve čim bolj usklajene. Vsaka država članica pa lahko v svojo zakonodajo vnese še dodatne zahteve, ki jih mora revizorjevo poročilo vsebovati.

3.2.2 Dodatno revizijsko poročanje revizijskim komisijam in nadzornemu svetu

Na področju revizorjevega poročanja zakonodaja predvideva dodatno poročanje revizijski komisiji v obliki pisnega poročila. Zahteve ne predstavljajo velikega odstopanja od sedanje prakse, vendar je vsebina tega poročila natančno določena in zahteva podrobnejše informacije o rezultatih revizije. Revizorjevo poročilo revizijskim komisijam mora med drugim vsebovati:

- opis narave, pogostosti in obseg komuniciranja z revizijsko komisijo, vključno z datumi srečanja;
- opis, katere kategorije bilanc so neposredno preverjali, navedbe računovodskih izkazov, poročilo o ocenah in metodah vrednotenja, ki so jih uporabljali na različnih postavkah v računovodskih izkazih;

- opis najpomembnejših tveganj napačne navedbe in tveganj zaradi prevare in povzetek revizorjevega odziva na tveganja;
- izjavo o neopravljanju prepovedanih revizijskih storitev in navedbo vseh storitev, ki so bile storjene s strani revizijskega partnerja;
- navedbe o morebitnih pomembnih pomanjkljivostih v podjetju in za vsako pomanjkljivost narejeno dodatno poročilo ter navesti, ali pomanjkljivost lahko reši samo vodstvo podjetja.

Rok za oddajo dodatnega revizijskega poročila revizijski komisiji je enak roku oddaje primarnega revizijskega poročila. Dodatno revizijsko poročilo naj bi bilo dostopno le članom revizijske komisije, če pa bi dokument želeli deliti še s tretjo stranjo, kot je nadzorni svet, državni organ ipd., se lahko ta zahteva vnese v nacionalno zakonodajo. V nacionalno zakonodajo lahko države članice vnesejo še dodatne zahteve, ki jih mora dodatno revizorjevo poročilo za revizijske komisije vsebovati.

Nova zahteva uredbe je tudi dodatno poročanje nadzornemu svetu v primeru opaženih bistvenih kršitev zakonov in drugih predpisov, v primeru dvoma glede bodočega delovanja podjetja in v primerih, ko revizor namerava odkloniti izdajo mnenja ali izdati negativno mnenje ali mnenje s pridržkom.

3.2.3 Letno poročilo o preglednosti revizijske družbe

Vsaka revizijska družba, ki revidira subjekt javnega interesa, mora objaviti letno poročilo, ki mora vsebovati:

- seznam subjektov javnega interesa, za katere so bile izvedene obvezne revizije v predhodnem poslovnem letu;
- informacije o celotnih prihodkih zakonitega revizorja, razdeljene na: - prihodke iz obvezne revizije letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov subjektov javnega interesa in subjektov, ki pripadajo skupini podjetij, katerih matično podjetje je subjekt javnega interesa;-prihodke iz obvezne revizije letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov drugih subjektov;- prihodke od dovoljenih nerevizijskih storitev za družbe, kjer je zakoniti revizor opravljal revizijo, in na prihodke iz nerevizijskih storitev drugih subjektov;
- opis sistema notranjega nadzora kakovosti nad delom revizorjev in izjavo o učinkovitosti njenega delovanja;
- navedbo, kdaj je bil opravljen zadnji pregled zagotavljanja kakovosti;
- izjavo o postopkih zagotavljanja neodvisnosti zakonitega revizorja;
- opis politike glede menjave ključnih revizijskih partnerjev in
- druge podrobnosti o pravni strukturi lastništva revizijskega podjetja, opis mreže podjetja in vodstvene strukture.

Letno poročilo o preglednosti bo moralo biti dostopno javnosti najkasneje v štirih mesecih po zaključku poslovnega leta na spletni strani revizijske družbe.

3.3 Revizijske komisije

Korporacijski škandali in neuspehi v zadnjih letih so vedno znova opozarjali, kako potreben je resnično neodvisen organ s potrebnim znanjem in sposobnostmi, ki je nadzornemu svetu v nenehno pomoč pri boljšem opravljanju njegovih nalog za varovanje družbe pred takimi dogodki. S tem namenom so nastale revizijske komisije.

V Sloveniji je obvezno ustanavljanje revizijskih komisij stopilo v veljavo v Zakonu o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (Ur.l. RS, št. 42/ 2008, v nadaljevanju ZGD-1B). ZGD-1B je predpisal obvezno ustanovitev revizijskih komisij v vseh družbah, ki so izdale vrednostne papirje, s katerimi se trguje na organiziranem trgu. ZGD-1B je zelo slabo izkoristil priložnost za visoko strokovnost in neodvisnost delovnih teles. V svojih določilih je predpisal, da mora biti vsaj en član komisije neodvisen strokovnjak in usposobljen za računovodstvo ali revizijo, ostali člani revizijske komisije pa so lahko le člani nazornega sveta ali člani upravnega odbora, ki niso izvršilni direktorji. S tem je družbam dal priložnost, da stopnjo strokovnosti prilagajajo svojim potrebam oziroma brez ustrezne dodatne učinkovitosti, ki jo lahko zagotovi samo neodvisna in visoko strokovna komisija (Duhovnik, 2009, str. 23).

Po ZGD-1B (Ur.l. RS, št. 42/ 2008) so naloge revizijske komisije (2. odstavek 18 člena):

- spremljanje postopka računovodskega poročanja;
- spremljanje učinkovitosti notranje kontrole v družbi, notranje revizije in sistemov;
- za obvladovanje tveganj;
- spremljanje obvezne revizije letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov;
- ocenjevanje in spremljanje neodvisnosti zunanjega revizorja letnega poročila in preučevanje nerevizijskih storitev, ki jih opravlja zunanji revizor;
- predlogi nadzornemu svetu glede imenovanja zunanjega revizorja;
- nadzorovanje neoporečnosti finančnih informacij, ki jih daje družba;
- ocenjevanje vsebine letnega poročila, vključno z oblikovanjem predloga za nadzorni svet;
- sodelovanje pri določitvi pomembnejših področij zunanjega revidiranja;
- sodelovanje pri pripravi pogodbe med zunanjim revizorjem in družbo;
- sodelovanje z zunanjim revizorjem pri opravljanju revizije letnega poročila družbe; zlasti z vidika medsebojne izmenjave informacij o ključnih zadevah v zvezi z revizijo in
- druge naloge, določene v poslovniku revizijske komisije ali s sklepom nadzornega sveta.

Z reformo se želi doseči večjo neodvisnost in strokovnost članov revizijske komisije. S krepitvijo vloge revizijske komisije pri upravljanju družb se bo lahko zagotovilo večjo kakovost in neodvisnost revidiranja.

Sama reforma ne uvaja bistvenih novosti, ki se v praksi ne bi izvajale, vendar bodo zdaj zahteve predpisane z zakonom. Zakonodaja zahteva, da imajo vse družbe v javnem interesu oblikovane revizijske komisije. Predpisana je tudi njena sestava. Revizijsko komisijo morajo sestavljati neodvisni neizvršni člani upravnega ali nadzornega organa. Člane komisije se lahko imenuje na letni skupščini uprave, vendar mora biti večina članov revizijske komisije neodvisna od revidiranega subjekta. Predsednika revizijske komisije imenujejo njeni člani ali člani nadzornega organa revidiranega subjekta. Vsaj en član revizijske komisije mora imeti ustrezno znanje s področja revizije in vsaj en član ustrezna računovodska znanja. Poleg tega morajo biti člani poznavalci sektorja, v katerem deluje družba.

Sitar Šuštarjeva (2012) meni: »Čeprav v slovenskem prostoru nimamo veliko družb v javnem interesu, se bomo verjetno srečevali z izzivi pri zagotavljanju ustrezne kadrovske zasedbe revizijskih komisij: visoko usposobljeni strokovni kadri, ki se spoznajo na področja delovanja revidiranih družb in so hkrati v Sloveniji, kjer se vsi poznamo, tudi neodvisni.«

Direktiva za vse revizijske komisije določa:

- da upravni ali nadzorni organ revidiranega subjekta obvešča o rezultatu obvezne revizije in razložiti vlogo revizijske komisije v tem procesu;
- da spremlja postopek računovodskega poročanja in pripravi priporočila ali predloge za zagotovitev njegove celovitosti;
- da spremlja učinkovitost notranje kontrole kakovosti podjetja, sistemov za upravljanje s tveganji in notranje revizije, glede finančnega poročanja o revidiranem subjektu, ne da bi pri tem kršili neodvisnosti;
- da spremlja uspešnosti revizije;
- da pregleduje in spremlja neodvisnost revizorja in
- da je odgovorna za postopek izbire zakonitega revizorja.

Revizijske komisije bodo v subjektih javnega interesa imele več odgovornosti pri imenovanju in razreševanju revizorjev, pri nadzoru dela revizorjev in njihove neodvisnosti. Spremljale bodo obseg nerevizijskih storitev in plačila revizorjem. V procesu izbora revizijske družbe bo revizijska komisija priporočila potencialno revizijsko družbo upravnemu ali nadzornemu svetu revidiranega podjetja. Priporočilo bo moralo vključevati vsaj dve možni izbiri in priporočilo z argumenti za favorizirano revizijsko družbo. Razpisna dokumentacija bo morala vsebovati pregledna in nediskriminatorna merila za izbor, ki jih je revizijska komisija uporabila za vrednotenje potencialnega revizorja. Na koncu mora uprava ali nadzorni svet revidiranega subjekta pripraviti poročilo o sklepih izbirnega postopka, ki ga potrdi revizijska komisija, in dokazuje, da je bil postopek izbire voden na pošten način.

Obsežnejše poročanje revizorjev revizijskim komisijam bo pripomoglo k izboljšanju dela revizijskih komisij, saj se bodo lažje osredotočale na ključna področja revidiranja in se ne bodo ukvarjale z nepotrebnimi podrobnostmi. Podobno bo poročanje revizijskih komisij

lastnikom pripomoglo k boljšemu razumevanju vloge in obsega revidiranja ter ugotovitev, do katerih prihajajo revizorji v procesu revidiranja.

3.4 Obvezna rotacija revizijskih družb

Nova zakonodaja zahteva obvezno rotacijo revizijskih družb za vse družbe javnega interesa. Načeloma se predvideva rotacijo na vsakih 10 let ali v krajšem obdobju, če se tako odloči posamezna država članica. Možne so tudi izjeme v smislu podaljševanja sodelovanja, ki jih lahko posamezne države tudi vnesejo v svojo zakonodajo. Ista revizijska družba bi tako lahko s pomočjo javnih razpisov revidirala isto podjetje največ 20 let oziroma 24 let v primeru skupnih revizij.

Samo obvezna rotacija revizijske družbe ne bo dovolj, saj bo še vedno obvezna rotacija ključnega revizijskega partnerja. Ključni revizijski partner se bo moral menjati na maksimalno sedem let, s triletnim premorom do naslednjega ponovnega imenovanja. Mnoge države članice zahtevajo rotacijo revizijskega partnerja na pet ali šest let, kar lahko obdržijo v svoji zakonodaji. V Sloveniji je obvezna menjava ključnega revizijskega partnerja vsakih sedem let. Strožja pravila veljajo za menjavo revizijske družbe zavarovalnic in borzaposredniških družb, ki je v Sloveniji obvezna vsakih pet let.

V primeru, ko ima družba v javnem interesu odvisna podjetja, ki ne ustrezajo definiciji subjekt javnega interesa v drugih državah članicah, bo obvezna rotacija revizorja potekala v skladu z nacionalno zakonodajo države članice, kjer je matično podjetje. Čeprav rotacija v odvisnih družbah ne bo obvezna, lahko matična družba tudi v odvisnih družbah izvaja rotacijo v skladu z matičnim podjetjem. Po drugi strani pa se lahko matična družba odloči, da v odvisnih podjetjih ne menjava revizijske družbe v skladu z matičnim podjetjem, kjer je rotacija obvezna.

Poseben izziv bo predstavljala rotacija revizijske družbe finančnih družb in zavarovalnic in njihovih podružnic. Kajti po novi definiciji bodo vse finančne institucije in zavarovalnice spadale pod družbe v javnem interesu, kar pomeni, da bo tudi vsaka podružnica v posamezni državi spadala pod to definicijo. Posledično bo morala vsaka podružnica izpolnjevati zahteve glede rotacije revizijske družbe v skladu z nacionalno zakonodajo, ki dopušča razlike med posameznimi državami članicami. Možnost, ki jo reforma v tem primeru dopušča, je uvedba obvezne rotacije za celotno mrežo po najstrožji zakonodaji ene izmed držav članic.

Uvedba zahtev glede obvezne izmenjave revizijskih družb je odvisna od razmerja med naročnikom revizije in revizijsko družbo na dan 16. junij 2014, ko je reforma stopila v veljavo. Uredba v 41. členu določa:

- Subjekt javnega interesa od 17. junija 2020 ne sklene ali obnovi posla obvezne revizije z določenim zakonitim revizorjem ali revizijskim podjetjem, če je ta zakoniti revizor ali

revizijsko podjetje opravljalo revizijske storitve za ta subjekt javnega interesa 20 zaporednih let ali dlje na dan začetka veljavnosti te uredbe.

- Subjekt javnega interesa od 17. junija 2023 ne sklene ali obnovi posla obvezne revizije z določenim zakonitim revizorjem ali revizijskim podjetjem, če je ta zakoniti revizor ali revizijsko podjetje opravljalo revizijske storitve za ta subjekt javnega interesa 11 ali več let, vendar manj kot 20 zaporednih let ali dlje na dan začetka veljavnosti te uredbe.
- Brez poseganja v odstavka 1 in 2 se revizijski posli, ki so bili začeti pred 16. junijem 2014 in če veljajo na dan 17. junija 2016, lahko nadaljujejo do konca najdaljšega trajanja iz drugega pododstavka člena 17(1) ali točke (b) člena 17(2). (10 let ali manj, maksimalno podaljšanje za dodatnih 10 let s pomočjo javnega razpisa ali podaljšanje za 14 let s pomočjo skupnih revizij).

3.4.1 Skupne revizije

Kot je že omenjeno v prejšnji točki, lahko ista družba revidira družbo javnega interesa več let s pomočjo skupnih revizij, ki jih v Sloveniji v praksi še nismo vajeni. Skupne revizije lahko država uvede v svojo zakonodajo in z njihovo pomočjo lahko ista revizijska družba skupaj z drugo podaljša svoj mandat na skupno 14 let. Prvih deset let lahko revidira sama.

Ob predpostavki, da se država članica odloči za možnost skupnih revizij, bodo podjetja morala pretehtati, ali so koristi dodatnih štirih let, ki jih dobijo v primeru skupnih revizij, višje od stroškov in kompleksnosti revizije, ko sodelujeta dve revizijski hiši. Francoski strokovni organ (CNNC) ocenjuje, da so dodatni stroški revizijskih storitev višji za približno 19 odstotkov letno (KPMG, 2014b, str. 23).

3.5 Izvajanje nerevizijskih storitev

Nova uredba vsebuje seznam storitev, ki jih zakoniti revizor ali katerikoli član mreže, ki izvaja obvezno revizijo subjekta javnega interesa, ne sme posredno ali neposredno opravljati za revidiran subjekt, njegovo odvisno podjetje ali njegovo podrejeno podjetje v celotni Evropski uniji. Prepoved opravljanja prepovedanih storitev velja za ves čas revidiranja do objave revizijskega poročila. Za storitve, povezane z notranjo kontrolo, prepoved velja že za poslovno leto pred začetkom revizije. Prepoved storitev bo stopila v veljavo 17. junija 2016.

Med prepovedane storitve se uvrščajo:

- **davčne storitve v zvezi s:** pripravo davčnih obrazcev; davkom na izplačane plače; carinami; identifikacijo javnih subvencij in davčnih spodbud, razen če je podpora zakonitega revizorja ali revizijskega podjetja v zvezi s takšnimi storitvami določena v zakonodaji; podporo pri davčnih inšpekcijah s strani davčnih organov, razen če je podpora zakonitega revizorja ali revizijskega podjetja v zvezi s takšnimi inšpekcijami določena v zakonodaji; izračunom neposrednega in posrednega ter odloženega davka; davčnim svetovanjem;

- storitve, ki vključujejo kakršno koli vlogo pri upravljanju ali odločanju v revidiranem subjektu;
- knjigovodstvo in pripravo računovodskih evidenc in izkazov;
- obračunavanje plač;
- zasnovo in izvajanje notranjih kontrol ali postopkov za obvladovanje tveganj v zvezi s pripravo in/ali nadzorom finančnih informacij ali zasnovo in izvajanje finančnih informacijskih tehnoloških sistemov;
- storitve vrednotenja, vključno z vrednotenjem, opravljenim v zvezi z aktuarskimi storitvami ali podpornimi storitvami v pravnih sporih;
- pravne storitve v zvezi s/z: zagotavljanjem splošnih nasvetov; pogajanjem v imenu revidiranega subjekta in ukrepanjem v vlogi odvetnika pri reševanju pravnih sporov;
- storitve, povezane s funkcijo notranje revizije revidiranega subjekta;
- storitve, povezane s financiranjem, strukturo in razdelitvijo kapitala, investicijsko strategijo revidiranega subjekta, razen opravljanja zavarovalniških storitev, povezanih z računovodskimi izkazi, kot so izdajanje patronatskih izjav;
- oglaševanje delnic revidiranega subjekta, trgovanje z njimi ali njihov odkup;
- kadrovske storitve v zvezi s/z: vodstvenim položajem, na katerem je mogoče bistveno vplivati na pripravo računovodskih evidenc in izkazov, ki so predmet obvezne revizije, kjer takšne storitve vključujejo iskanje ali izbiro kandidatov za takšen položaj ali preverjanje referenc kandidatov za takšna delovna mesta;
- strukturiranjem organizacije in nadzorom stroškov.

Prepovedi v uredbi so veliko bolj obsežne od trenutno veljavnih pravil v članicah EU in milejše od trenutne ureditve v Sloveniji. Vsaka država članica lahko v svojo zakonodajo določi strožje omejitve, kot jih zahteva uredba. Možna so tudi odstopanja, ki omogočajo opravljanje določenih davčnih storitev. Za dovoljenje določenih davčnih storitev se lahko odloči posamezna država članica. Odobritev davčnih storitev je prepuščena revizijski komisiji, če opravljanje davčnih storitev nima bistvenega vpliva na podajanje revizorjevega mnenja, če je ocena učinka zagotavljanja davčnih storitev na revidirane računovodske izkaze izčrpno dokumentirana v dodatnem poročilu revizijski komisiji in revizor ter revidirani subjekt ne kršita načel neodvisnosti, določenih v Direktivi. Obstajajo tudi storitve, ki niso striktno prepovedane, za njihovo odobritev bo tudi odgovorna revizijska komisija, ki bo predhodno preučila grožnje neodvisnosti in ukrepe za zmanjšanje ali odpravo teh nevarnosti. Zahteve direktive posegajo v področje kodeksa etike o neodvisnosti.

Prav tako zakonodaja predvideva omejitve stroškov opravljanja dovoljenih nerevizijskih storitev. Skupno plačilo za te storitve je omejeno na največ 70 % povprečja plačil za obvezno revizijo revidiranega subjekta v zadnjih treh zaporednih poslovnih letih, vendar lahko posamezna država članica uvede strožje kriterije. Odgovornost za ohranjanje dovoljenega razmerja za plačilo dovoljenih nerevizijskih storitev bo nosilo revizijsko podjetje samo, nadzor bo izvajala revizijska komisija.

3.6 Sistemi javnega nadzora

Evropska komisija je ustanovila Evropsko skupino organov za nadzor revizorjev (*ang. Committee of European Audit Oversight Bodies – CEAOB*), ki bo nadomestil obstoječo vlogo Evropske skupine organov za nadzor revizorjev (*ang. European Group of Auditor Oversight Bodies – EGAOB*). CEAOB bo sestavljena iz nacionalnih organov, pristojnih za nadzor nad delom revizorjev, kot je bil v praksi že v EGAOB. Novemu telesu bodo predsedovale države članice in nič več Evropska komisija. Evropska skupina organov za nadzor revizorjev bo imela veliko vlogo pri izmenjavi informacij, izkušenj in najboljših praks za izvajanje Uredbe in Direktive, na željo pristojnih organov držav članic bo nudila strokovno pomoč v zvezi z implementacijo nove zakonodaje. Skupina bo imela tudi veliko vlogo pri usklajevanju novih sistemov javnega nadzora nad zakonitimi revizorji in revizijskimi podjetji v Evropski uniji.

Odgovornost nad nadzorom na ravni držav članic bo še vedno v rokah nacionalnega nadzornega organa. Pri nas sta to Agencija in Inštitut. V skladu z Direktivo bodo sistemi javnega nadzora imeli končno odgovornost nad: - dovoljenji in registracijami zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij, - sprejetjem etičnih standardov,- notranjo kontrolo revizijskih podjetij in nad stalnimi izobraževanji, - nad zagotavljanjem kakovosti ter nad preiskovalnimi in disciplinskimi sistemi.

4 RAZISKAVA MNENJA O REVIZIJSKI REFORMI

V tem delu se posvečam iskanju obstoječih relevantnih sekundarnih virov, povezanih s konkretnimi mnenji o novi revizijski reformi z vidika izbranih interesnih skupin v Sloveniji. Problematika in mnenje o revizijski reformi je bila namreč na evropski ravni že raziskana v omenjeni Zeleni knjigi, sama pa želim preučiti, kakšen je odnos do te problematike v Sloveniji. Na podlagi ugotovitev, pridobljenih tekom pisanja magistrskega dela, sem opredelila problem, cilj in namen svoje raziskave. Zatem sem postavila raziskovalne domneve, ki so služile kot osnova za oblikovanje vprašalnika. Po izbiri vzorca je nato sledilo anketiranje in s pomočjo primarnih podatkov sem naredila analizo raziskave. Na podlagi dobljenih rezultatov pa sem odgovorila na raziskovalna vprašanja.

4.1 Opredelitev problema, ciljev in namen raziskave

Na podlagi raziskave sem nameravala ugotoviti, kakšen je kritičen pogled na reformo s strani slovenskih interesnih skupin, kot so revizorji manjših in večjih revizijskih hiš, člani uprav, člani nadzornih svetov, člani revizijskih komisij, akademiki in drugi uporabniki revidiranih računovodskih izkazov. Kritičnega pregleda na reformo na ravni naše države namreč ni nikjer zaslediti, najbližji temu je kritični pogled, ki so ga člani različnih interesnih skupin podali na Zeleno knjigo. Izmed vseh, ki so sodelovali v diskusiji, sta samo dve osebi prihajala iz

Slovenije. Zato sem se odločila, da raziščem, kakšno je mnenje o glavnih novostih reforme na ravni Slovenije.

Osnovni cilj raziskave je na podlagi različnih odgovorov ustvariti splošno sliko o mnenju različnih interesnih skupin o glavnih novostih reforme s področja revizorjevega poročanja, oblikovanja revizijskih komisij, usklajenost reforme z mednarodnimi standardi revidiranja, obvezne izmenjave revizijskih družb, skupnih revizij, prepovedanih nerevizijskih storitev in s področja nadzora nad delom revizorjev. Med ostalimi cilji je tudi primerjava mnenj med različnimi interesnimi skupinami in primerjava z odgovori na evropski ravni, ki so jih podali v Zelene knjige, kjer je to pač mogoče.

Namen raziskave je, da dobljene rezultate analize predstavim tudi stroki, zakonodajalcem in ostalim deležnikom, na katere vplivajo podani predlogi, saj bi lahko bile ugotovitve zaradi specifičnosti in majhnosti slovenskega trga zanimive.

4.2 Oblikovanje raziskovalnih vprašanj

Zaradi dvoma, da bo z raziskavo pridobljenih dovolj podatkov za potrjevanje, oziroma zavračanje hipotez na podlagi statističnega modela, sem se osredotočila na oblikovanje raziskovalnih vprašanj.

Kvalitativna raziskava temelji na naslednjih **raziskovalnih vprašanjih**:

1. Kako nekatere izbrane interesne skupine v Sloveniji ocenjujejo spremembe, ki jih prinaša revizijska reforma?
2. Kakšna je njihova stopnja strinjanja z določenimi spremembami?
3. Ali se mnenja po različnih interesnih skupinah razlikujejo?
4. Ali so mnenja slovenskih interesnih skupin različna mnenjem v Evropskem merilu?
5. Kakšna so priporočila slovenskih interesnih skupin?

Raziskovalna vprašanja so mi služila kot osnovno vodilo pri oblikovanju vprašalnika.

4.3 Oblikovanje vprašalnika

Za zbiranje podatkov z anketiranjem sem oblikovala strukturiran vprašalnik z odkritim namenom raziskave. Pri oblikovanju vprašanj, odgovorov in trditve sem imela pred seboj opredeljena raziskovalna vprašanja, na katera sem želela dobiti odgovore. Po predhodno prebrani literaturi sem povzela glavne točke nove revizijske reforme in oblikovala trditve, ki so kar se da široko pokrivalo omenjeno problematiko.

Pri oblikovanju vprašalnika sem se odločila za Likartovo lestvico, saj odprta vprašanja lahko odvrnejo morebitne sodelujoče in otežijo način analize. Tako je prvih devet vprašanj v anketi temeljilo na principu predstavitve najpomembnejših točk določene problematike. Sklopi so zajemali področja revizorjevega poročila, usklajenost MSR z novo reformo, dodatnega

revizorjevega poročila revizijski komisiji, dodatno revizorjevo poročanje nadzornemu svetu, novosti v zvezi z revizijsko komisijo, obvezna izmenjava revizijske družbe, skupne revizije, izvajanje nerevizijskih storitev in s področja sprememb na področju nadzora. Za opisom problematike so morali anketiranci svoje stališče glede opisane problematike izraziti s pomočjo določenih navedenih trditev in petstopenjske lestvice strinjanja. Pri trditvah sem se trudila, da bi čim bolj celovito pokrile določeno problematiko in da bi odgovori nanje ustvarili sliko, koliko je določena interesna skupina naklonjena določenim spremembam v zakonodaji. Deseto vprašanje je bilo odprtega tipa, kjer so lahko posamezniki prosto napisali svoja mnenja in razmišljanja o obravnavani tematiki. Zadnje, enajsto vprašanje, je bilo demografsko vprašanje, v katerem so se morali anketiranci opredeliti, kateri interesni skupini pripadajo.

Uporabila sem način spletnega anketiranja s pomočjo spletne anketa 1ka, kar je olajšalo delo izpolnjevalcem in tudi meni osebno ob sami analizi vprašalnika.

4.3.1 Testiranje vprašalnika

S testiranjem vprašalnika sem se prepričala o jasnosti in razumljivosti zastavljenih vprašanj. Pred končnim pošiljanjem ankete sem testirala anketo na vzorcu štirih oseb, ki so prihajale iz akademskih in poslovnih vrst. Tako sem ugotovila glavne pomanjkljivosti vprašalnika. Na podlagi rezultatov testiranja sem pri posameznih vprašanjih izvedla določene popravke. Preoblikovala sem nekaj prezapletenih trditev, dodala odprto vprašanje za mnenja in razmišljanja ter pri demografskemu vprašanju vnesla možnost, da nekdo pripada več kot eni interesni skupini. Predlog je bil tudi, da po vsakem sklopu vprašanj dodam odprto vprašanje za mnenja, vendar zaradi omejitve v spletni aplikaciji te možnosti nisem vnesla. Na dolžino in strukturo vprašalnika ni bilo pripomb, vendar bi po mojem mnenju krajši vprašalnik pritegnil več anketirancev, vendar bi bila zato pokritost problematike slabša.

4.4 Izbira vzorca

V tem poglavju si lahko preberete več o samem vzorcu, izboru enot v vzorec in predvideni velikosti vzorca.

4.4.1 Opredelitev populacije

Populacijo predstavljajo naslednje interesne skupine:

- revizor večje revizijske družbe;
- revizor manjše revizijske družbe;
- član uprave;
- član revizijske komisije;
- član nadzornega sveta;
- akademik;

- drug uporabnik revidiranih računovodskih izkazov (notranji revizorji, zaposleni v računovodstvu, reviziji, financah, investitorji ...).

4.4.2 Izbor vrste vzorca

Z anketiranjem sem želela pridobiti mnenje tistih ljudi, ki pripadajo prej omenjenim interesnim skupinam in se jih problematika nove revizijske reforme dotika. Spletna anketa je bila tako na voljo vsem izbranim in zainteresiranim osebam, ki smo jim poslali spletni vprašalnik.

Zaradi narave preučevanega problema sem za različne interesne skupine uporabila različne vzorčne okvire. Za skupini revizorjev mi je kot vzorčni okvir služil register revizijskih družb v Sloveniji, ki je dne 20. 11. 2014 obsegal 56 revizijskih družb. Vprašalnik je bil poslan vsem enotam v populaciji.

Članom uprav, članov revizijske komisije, članom nazornih svetov, akademikom in drugim uporabnikom revidiranih računovodskih izkazov sem spletni vprašalnik poslala s pomočjo Združenja nadzornikov Slovenije (ZNS). Anketni vprašalnik so poslali vsem prejemnikov e-sporočil v njihovi bazi – to je bilo 3.773 e-naslovov na datum 13. januar 2015. V bazi imajo najrazličnejše profile posameznikov. Ti pripadajo interesnim skupinam, kot so: člani nadzornih svetov, člani revizijskih komisij, člani uprav, akademiki ... skratka vsi tisti, ki jih zanima nadzorniška tematika oz. tematika korporativnega upravljanja. Za interesno skupino akademikov mi je kot vzorčni okvir služil še seznam oseb, ki pripadajo katedri računovodstvo in revizija na Ekonomski fakulteti v Ljubljani in Ekonomski fakulteti v Mariboru. Anketni vprašalnik za to skupino je bil poslan na 14 naslovov elektronske pošte.

Za zbiranje podatkov sem uporabila priročni vzorec, saj so bile v vzorec zbrane vse tiste enote, ki se mi bile najbolj dostopne. Zavedala sem se, da je bila tako v vzorec zajeta specifična skupina porabnikov, saj populacijo predstavljajo še mnogi drugi porabniki, ki niso člani Združenja nadzornikov Slovenije in niso zaposleni na eni izmed prej omenjenih fakultet. Tu se pojavi dvom o verodostojnosti rezultatov, saj nimam podatka, ali bi drugačne odgovore dobila v primeru, če bi v vzorec lahko vključila vse enote v populaciji.

Tak vzorec sodi med neverjetnostne vzorce. Neverjetnostno vzorčenje je vzorčenje, pri katerem enote niso izbrane slučajno in dobljene ocene ne dopuščajo ocenjevanja parametrov z intervali zaupanja ali preizkušanja domnev (Statistični terminološki slovar, 2001, str. 84). Zanj torej velja, da so enote v vzorec izbrane po subjektivnem kriteriju in ne objektivno oziroma na podlagi verjetnostnega izračuna. Vsaka enota v populaciji ni imela enake verjetnosti, da bo izbrana v vzorec, kajti ta je sestavljen le iz tistih enot, ki so prejele povabilo za izpolnjevanje ankete. Neverjetnostni vzorec nam da oceno parametra, za katero upamo, da je blizu pravi vrednosti parametra. Verjetnostni vzorec pa omogoča izračun intervalne ocene, ki opredeli meje intervala, v okviru katerih ob dani stopnji tveganja (oziroma stopnji zaupanja) leži prava vrednost parametra.

4.4.3 Predvidena velikost vzorca

Moj cilj pred objavo spletne ankete je bil, da anketni vprašalnik iz vsake interesne skupine izpolni vsaj 10 oseb. Zavedala sem se namreč, da skupine ljudi, ki pripadajo omenjenim interesnim skupinam, precej težko pritegnem za potrebe magistrskega dela. Njihova narava dela je po mojem mnenju takšna, da so zelo zaposleni. Za orientacijo mi je služilo tudi število posameznikov, ki so sodelovali v diskusiji po objavi Zelene knjige. Na ravni Evropske unije je sodelovalo 599 posameznikov, Evropska unija je leta 2010 štela 27 držav, kar je v povprečju 22 posameznikov na državo. Zato sem že število 50 oseb, ki bi morebiti rešilo anketni vprašalnik, štela za uspeh.

4.5 Zbiranje podatkov

Anketa je bila objavljena na spletu od 20. 11. 2014 do 10. 3. 2015 v obliki spletnega vprašalnika na spletni strani lka.si. Na spletne naslove revizijskih družb in akademikom sem s svojega elektronskega naslova poslala povezavo na spletno anketo. Vprašalnik sem pošiljala 20. 11. 2014 in nato čez teden dni poslala še en opomnik ter zadnjega v decembru. Do tedaj sem imela izpolnjenih 24 anketnih vprašalnikov.

V decembru sem stopila v kontakt s pomočnico generalne sekretarke Združenja nadzornikov Slovenije in se dogovorila, da z njihove strani pošljemo vabilo k raziskavi sredi januarja 2015. Tako sem z njihovo pomočjo anketni vprašalnik poslala na 3773 elektronskih naslovov njihovih članov, ki prihajajo iz vrst članov revizijskih komisij, članov uprav, nadzornih svetov, akademikov ... Skratka vsem tistim, ki jih zanima nadzorniška tematika oz. tematika kooperativnega upravljanja. Z njihovo pomočjo sem zbirala podatke od 13. 1. 2015 do 10. 3. 2015, dokler je bila anketa na spletu na voljo.

Na anketni vprašalnik je kliknilo skupno 278 oseb, 102 osebi sta začeli z izpolnjevanjem anketnega vprašalnika, vendar je bilo v celoti izpolnjenih le 86 anket. 16 vprašalnikov je bilo torej izpolnjenih le delno in sem jih morala izločiti. Vse ankete sem tudi ročno pregledala in 4 naknadno popravila, saj so se nekateri anketiranci napačno demografsko uvrstili pri zadnjem vprašanju. Tako je bilo v vzorec vključenih 86 enot ($n=86$), kar je bilo dovolj za izvedbo nadaljnje statistične analize. Skupno je bil anketni vprašalnik poslan na 3843 naslovov, v celoti je bilo izpolnjenih 86 anket. Stopnja odzivnosti je bila tako 2,2 odstotna.

4.6 Obdelava podatkov

Za obdelavo podatkov sem uporabila orodje za statistično obdelavo podatkov SPSS. Za prikaz anketirancev po interesnih skupinah sem uporabila opisno statistiko, natančneje frekvenčno porazdelitev. Povezavo trditev, ki sem jih merila s pomočjo Likertove lestvice glede na

interesne skupine, pa sem analizirala s pomočjo druge opisne statistike, kontingenčne tabele. Na podlagi slednjega sem primerjala, kako se mnenja anketirancev razlikujejo glede na interesno skupino, ki ji le-ta pripada.

5 REZULTATI RAZISKAVE: KRITIČNA ANALIZA REVIZIJSKE REFORME S STRANI RAZLIČNIH INTERESNIH SKUPIN V SLOVENIJI

5.1 Predstavitev vzorca

V raziskavo je bilo vključenih 86 oseb, ki pripadajo različnim interesnim skupinam. Interesne skupine, ki so jim anketiranci pripadali, so bile: revizor v večji revizijski hiši, revizor v manjši revizijski hiši, član uprave, član revizijske komisije, član nadzornega sveta, akademik, drugi uporabniki revidiranih računovodskih izkazov in člani, ki pripadajo več prej omenjenim interesnim skupinam. Spodnja tabela 3 prikazuje, koliko anketirancev je pripadalo določeni interesni skupini in kolikšen odstotek odgovorov predstavljajo odgovori določene interesne skupine.

Tabela 3: Struktura odgovorov po interesnih skupinah

Interesna skupina	Frekvenca	Odstotek
Revizor večje revizijske družbe	13	15,1
Revizor manjše revizijske družbe	7	8,1
Član uprave	7	8,1
Član revizijske komisije	6	7,0
Član nadzornega sveta	29	33,7
Akademik	6	7,0
Drug uporabnik revidiranih računovodskih izkazov*	13	15,1
Drugo**	5	5,8
Skupaj	86	100,0

Legenda: *Drugi uporabniki revidiranih računovodskih izkazov so prihajali iz vrst notranjih revizorjev, direktorji podjetij, zaposleni v računovodstvu in finančah. **Anketiranci so pripadali več kot eni interesni skupini.

Kot je razvidno iz tabele 3, je devetindvajset anketirancev pripadalo skupini članov nadzornega sveta, ki je predstavljala več kot tretjino vseh odgovorov. Dvajset revizorjev je predstavljalo 23, 2 odstotka vseh anketirancev, od tega jih je trinajst pripadalo večjim revizijskim družbam (KPMG, E&Y, PwC in Deloitte). Sedem revizorjev je prihajalo iz vrst manjših revizijskih hiš. Interesni skupini član uprave je pripadalo sedem oseb, kar je predstavljalo 8,1 odstotka vseh sodelujočih anketirancev. Članom revizijske komisije je pripadalo šest oseb, kar je predstavljalo 7 odstotkov vseh anketirancev, prav tako akademikov.

Drugim uporabnikom revidiranih računovodskih izkazov je pripadalo trinajst oseb, kar predstavlja 15, 1 odstotka anketirancev. Pet oseb je pripadalo več kot eni interesni skupini, od tega štiri osebe članom revizijske komisije in članom nadzornega sveta, ena oseba članu revizijske komisije in akademikom.

Glede na pričakovanja sem z odzivom delno zadovoljna, saj bi si želela nekoliko več oseb, ki bi pripadale interesnim skupinam člani uprave, člani revizijske komisije in akademiki.

5.2 Grafična predstavitev in analiza rezultatov

Rezultati analize revizijske reforme s strani različnih interesnih skupin v Sloveniji so pridobljeni na podlagi vprašalnika zaprtega tipa. Stopnjo strinjanja s posamezno trditvijo, ki so se nanašale na ključne spremembe revizijske reforme, so anketiranci različnih interesnih skupin izražali s pomočjo petstopenjske lestvice, pri kateri so imeli na voljo naslednje možnosti: 1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam).

Vprašanja so se nanašala na devet glavnih sprememb reforme: razširjeno revizorjevo poročanje, usklajevanje z mednarodnimi računovodskimi standardi, dodatno poročanje revizijskim komisijam, dodatno poročanje nadzornemu svetu, sestavo in oblikovanje revizijskih komisij, obvezno izmenjavo revizijskih družb, možnost skupnih revizij, prepovedane nerevizijske storitve in na javni nadzor nad delom revizorjev. Za vsako izmed navedenih trditev sem zbrala podatke o aritmetičnih sredinah glede stopnje strinjanja in jih primerjala med različnimi interesnimi skupinami. Zbrane rezultate sem, kjer je bilo mogoče, primerjala z odgovori različnih interesnih skupin na Zeleno knjigo.

5.2.1 Analiza rezultatov revizorjevega poročanja in razširjenega revizorjevega poročila

V sklopu spremembe revizorjevega poročanja in razširjenega revizorjevega poročila sem podala osem trditev, s katerimi sem kar se da obširno pokrila omenjeno problematiko in si ustvarila sliko stališča po posameznih interesnih skupinah. Tabela 4 prikazuje povprečno stopnjo strinjanja interesnih skupin za posamezno trditev na tematiko revizorjevega poročanja in razširjenega revizorjevega poročila.

Tabela 4: Revizorjevo poročanje in razširjeno revizorjevo poročilo

	Revizor večje revizijske družbe	Revizor manjše revizijske družbe	Član uprave	Član revizijske komisije	Član nadzornega sveta	Akademik	Drug uporabnik revidiranih računovodskih izkazov	Drugo
Zaradi nove oblike revizorjevega poročila bo revizor izvedel poročilo na bolj kakovosten način.	2,92	2,71	3,71	3,33	3,72	3,17	3,54	3,60
Zaradi nove oblike revizorjevega poročila bo naročnik revizijo zaznal kot kakovostnejšo.	3,38	2,71	3,43	3,50	3,69	3,33	3,46	3,60
Nov način poročanja bo krepil vlogo revizorja, saj se njihova naloga razširi še na predvidevanje prihodnosti, ne samo na ocenjevanje računovodskih izkazov.	3,38	3,00	4,00	3,67	3,76	3,17	3,38	3,60
Poročilo bo imelo večjo informacijsko vrednost za uporabnika.	3,54	3,29	4,00	4,17	3,97	3,67	3,92	4,20
Nov način poročanja z več razkritimi informacijami je primeren odziv na zmanjšanje zaupanja do revizorjevega poročanja, ki je bilo posledica finančne krize.	3,38	2,86	3,86	3,50	3,83	3,50	3,85	3,80
Revizor bo pri reviziji zaradi poročanja porabil bistveno več časa.	3,69	3,86	3,86	3,33	3,66	3,00	3,69	4,20
S pomočjo novega revizorjevega poročila bo vsebina revizije uporabnikom revizijskega poročila bolj jasna.	3,31	3,00	3,57	3,67	3,72	3,00	3,69	3,60
Podpiram obliko in vsebino novega revizijskega poročila.	3,46	2,71	3,71	4,17	3,79	3,67	3,69	4,00

Legenda: 1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)

Za prvo trditev: »Zaradi nove oblike revizorjevega poročila bo revizor poročilo izvedel na bolj kakovosten način.« je iz tabele 4 razvidno, da se s trditvijo strinjajo člani nadzornih svetov, člani uprav, drugi uporabniki računovodskih izkazov in drugi. Ostale interesne skupine niso izrazile jasnega mnenja, najnižjo stopnjo strinjanja so izrazili iz vrst revizijskega poklica. Tudi iz odgovorov na Zeleno knjigo lahko povzamemo podobne rezultate, saj so bili tudi tam predstavniki iz vrst revizijskega poklica najbolj skeptični glede izboljšanja kakovosti revizij zaradi novega načina poročanja.

Kot je razvidno iz tabele 4, je stopnja strinjanja s trditvijo, da bo zaradi nove oblike revizorjevega poročila naročnik revizijo zaznal kot kakovostnejšo, po interesnih skupinah dokaj podobna. Najmanj se strinjajo s trditvijo revizorji manjših revizijskih hiš, najbolj člani nadzornih svetov. Ostale interesne skupine so svojo stopnjo strinjanja opredelile okoli aritmetične sredine tri, kar pomeni, da so neopredeljeni.

Da bo nov način poročanja krepil vlogo revizorja, saj se njihova naloga razširi še na predvidevanje prihodnosti, ne samo na ocenjevanje računovodskih izkazov, se strinjajo vse interesne skupine, razen revizorji, akademiki in drugi uporabniki računovodskih izkazov, ki so do trditve neopredeljeni.

Iz tabele 4 je razvidno, da se s trditvijo: »Poročilo bo imelo večjo informacijsko vrednost za uporabnika« strinjajo vse interesne skupine, še posebej člani uprav, člani revizijskih komisij in drugi, ki v večini pripadajo interesnima skupinama člani nadzornih svetov in člani revizijskih komisij. Najmanjšo stopnjo strinjanja sta zopet izrazili skupini revizorjev.

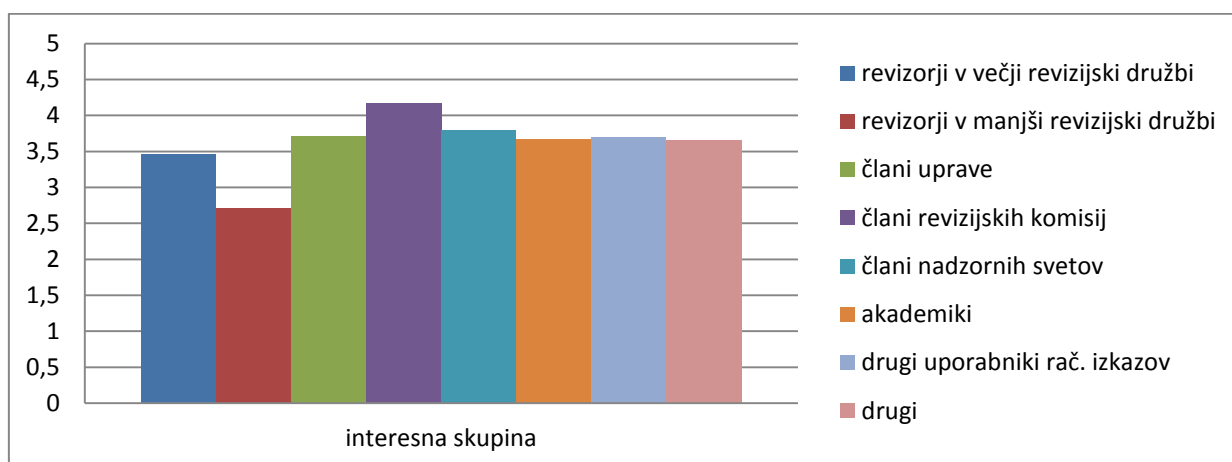
Da je nov način poročanja z več razkritimi informacijami primeren odziv na zmanjšanje zaupanja do revizorjevega poročanja, ki je bilo posledica finančne krize, se strinjajo vse interesne skupine z izjemo skupin revizorji, ki so izrazili najmanjšo stopnjo strinjanja oz. so do trditve dokaj neopredeljeni.

S trditvijo, da bodo revizorji zaradi novega revizijskega poročila porabili bistveno več časa, se strinjajo vse interesne skupine, razen skupini revizijskih komisij in akademikov, ki svojega stališča niso jasno izrazili.

Da bo s pomočjo novega revizorjevega poročila vsebina revizije uporabnikom bolj jasna, se strinjajo člani uprav, revizijskih komisij, nadzornih svetov, drugi uporabniki računovodskih izkazov in drugi člani, ki pripadajo več kot eni interesni skupini. Na drugi strani so akademiki in revizorji, ki imajo stališče do trditve neopredeljeno.

Za trditev: »Podpiram obliko in vsebino novega revizijskega poročila«, slika 4, grafično prikazuje stopnjo strinjanja po različnih interesnih skupinah.

Slika 3: Podpora novemu revizijskemu poročilu



Legenda: 1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)

Iz slike 3 je razvidno, da so jasno podpora obliki in vsebini revizijskega poročila izrazile vse interesne skupine, razen skupina revizorjev. Revizorji manjših revizijskih hiš so novosti najmanj naklonjeni, aritmetična sredina stopnje strinjanja revizorjev večjih revizijskih hiš je skoraj 3,5, kar lahko označim za šibko stopnjo strinjanja s trditvijo.

V sklopu revizorjevega poročanja lahko povzamem, da prihaja predvsem do razlik v mnenju revizorjev in drugih interesnih skupin. Revizorji so namreč izrazili najmanjšo stopnjo strinjanja glede podpore novemu revizijskemu poročilu, medtem ko ostale interesne skupine nov način revizorjevega poročanja in novo obliko revizorjevega poročila jasno podpirajo. Torej se stališče ne razlikuje od evropskega, saj je iz odgovorov na Zeleno knjigo razvidno, da so do novega načina poročanja največ dvomov izrazili iz vrst revizijskega poklica, saj so bili mnenja, da nov način poročanja ne bo nujno zapolnil vrzeli v pričakovanih in vodil v kakovostnejše revizije.

5.2.2 Analiza rezultatov uskladitev reforme z mednarodnimi standardi revidiranja

V sklopu uskladitve reforme z mednarodnimi standardi revidiranja na področju poročanja sem podala štiri trditve, s katerimi sem kar se da obširno pokrila omenjeno problematiko in si ustvarila sliko stališča po posameznih interesnih skupinah. V tabeli 5 so nanizane vse 4 trditve in stopnje strinjanja po različnih interesnih skupinah.

Tabela 5: Usklajenost nove zakonodaje z MSR

	Revizor večje revizijske družbe	Revizor manjše revizijske družbe	Član uprave	Član revizijske komisije	Član nadzornega sveta	Akademik	Drug uporabnik revidiranih računovodskih izkazov	Drugo
To ne bo vplivalo na revizorjevo poročanje.	2,69	3,00	3,14	3,17	3,43	3,50	2,77	2,60
To bo povzročalo težave revizorjem pri poročanju, saj zahteve Direktive ne bodo popolnoma usklajene z MSR.	4,08	3,57	3,71	3,33	3,48	2,83	3,62	3,20
To bo povzročalo težave tudi v bodoče, saj se bodo MSR spreminjali z drugačno dinamiko kot Direktiva.	4,23	3,86	3,57	3,67	3,31	2,67	3,54	3,40
Direktiva ne bi smela posegati v revizorjevo poročanje, saj to urejajo MSR.	3,92	3,86	3,43	3,17	3,24	3,00	3,23	2,80

Legenda: 1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)

Evropska komisija je pooblaščenca, da sprejme mednarodne standarde revidiranja znotraj Evropske unije. Zahteve nove regulative po revizorjevem poročanju trenutno niso usklajene z Mednarodnimi standardi revidiranja. Na trditev, da neskladnost nove zakonodaje in MSR ne bosta vplivala na revizorjevo poročanje, so vse interesne skupine podale stopnjo strinjanja s

trditvijo med 2,5 in 3,5, kar pomeni, da nimajo jasno oblikovanega stališča strinjanja oziroma nestrinjanja s trditvijo.

Aritmetične sredine strinjanja s trditvijo po različnih interesnih skupinah so v vseh interesnih skupinah med 2,5 in 3,5, kar pomeni, da interesne skupine nimajo jasno oblikovanega stališča strinjanja oziroma nestrinjanja s trditvijo.

Težave v poročanju zaradi neusklajenosti Direktive in MSR najbolj vidijo revizorji iz vrst večjih revizijskih družb. S trditvijo se strinjajo tudi revizorji iz manjših družb, člani uprav, člani nadzornih svetov in drugi uporabniki računovodskih izkazov. Ostale skupine so neopredeljene, najnižjo stopnjo strinjanja so izrazili akademiki. Da bo neusklajenost MSR z zakonodajo povzročala težave tudi v prihodnje, se kot pri prejšnji trditvi najbolj strinjajo pripadniki revizorjev, akademiki najmanj.

Iz rezultatov lahko povzamem, da problem v neusklajenosti med Direktivo in mednarodnimi standardi vidita predvsem skupini revizorjev, kar je popolnoma razumljivo, saj obravnavana problematika neposredno vpliva nanje. Druge skupine imajo dokaj neizoblikovano stališče. Na tem mestu lahko še omenim, da poteka usklajevanje mednarodnega standarda 701, ki ureja revizorjevo poročanje z Direktivo.

5.2.3 Analiza rezultatov dodatnega poročanja revizijskim komisijam

V sklopu dodatnega poročanja revizijskim komisijam sem podala šest trditev, s katerimi sem kar se da obširno pokrila omenjeno problematiko in si ustvarila sliko stališča po posameznih interesnih skupinah. V tabeli 6 je nanizanih vseh šest trditev in stopnje strinjanja po različnih interesnih skupinah.

Tabela 6: Dodatno poročanje revizijskim komisijam

	Revizor večje revizijske družbe	Revizor manjše revizijske družbe	Član uprave	Član revizijske komisije	Član nadzornega sveta	Akademik	Drug uporabnik revidiranih računovodskih izkazov	Drugo
Pisno poročanje zunanjega revizorja bo revizijski komisiji bistveno olajšalo delo.	3,46	3,71	4,00	3,83	3,66	3,67	3,77	3,60
Zahteva po pisnem poročanju revizijski komisiji bo izboljšala komunikacijo med revizorjem in revizijsko komisijo.	3,31	3,43	3,71	3,83	3,90	3,83	3,77	4,00
Pisno poročanje revizijski komisiji bo vodilo do višje kakovosti revizije.	2,69	2,86	3,71	4,00	3,86	3,67	3,77	3,60
Revizijski komisiji bo olajšano spremljanje dela revizorjev.	3,62	4,00	3,86	4,33	3,86	4,17	3,77	3,60

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

	Revizor večje revizijske družbe	Revizor manjše revizijske družbe	Član uprave	Član revizijske komisije	Član nadzornega sveta	Akademik	Drug uporabnik revidiranih računovodskih izkazov	Drugo
Pisno poročanje revizijski komisiji bo zagotovilo večjo preglednost revizijskega procesa.	3,46	3,71	4,14	4,33	4,17	3,67	3,62	3,80
Podpiram uvedbo pisnega razširjenega revizijskega poročila revizijskim komisijam.	2,69	3,57	4,29	4,33	4,07	4,00	4,00	3,80

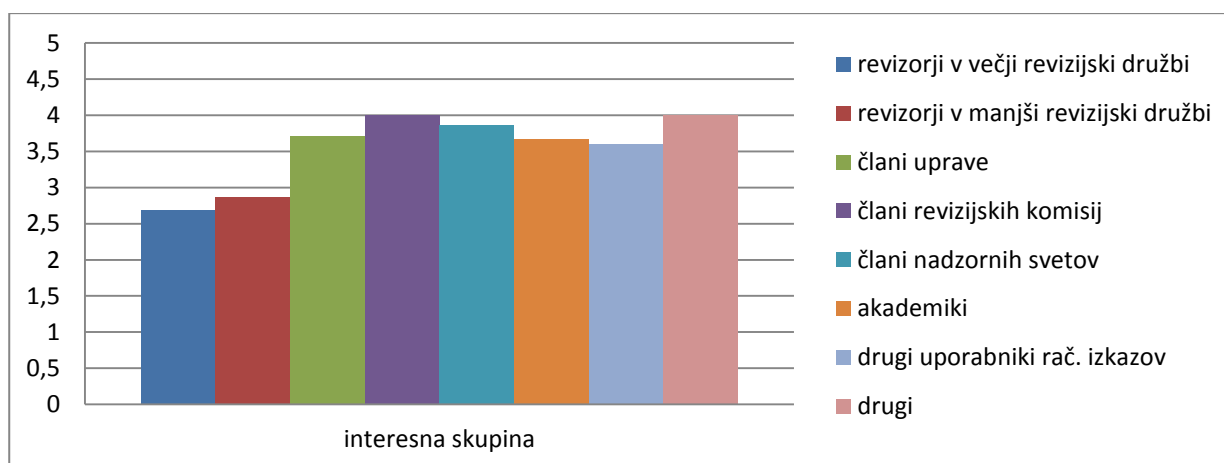
Legenda: 1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)

Iz tabele 6 je razvidno, da se vse interesne skupine strinjajo s trditvijo, da bo pisno poročanje revizorja revizijskim komisijam bistveno olajšalo delo. Najvišjo stopnjo strinjanja so izrazili skupini člani uprav in člani revizijskih komisij.

Vse interesne skupine, razen skupini revizorjev, se jasno strinjajo s trditvijo, da bo zahteva po pisnem poročanju revizijski komisiji izboljšala komunikacijo med revizorjem in revizijsko komisijo.

Slika 4 po različnih interesnih skupinah prikazuje aritmetične sredine strinjanja s trditvijo, da bo pisno poročanje revizijski komisiji vodilo do višje kakovosti revizije.

Slika 4: Višja kakovost revizije



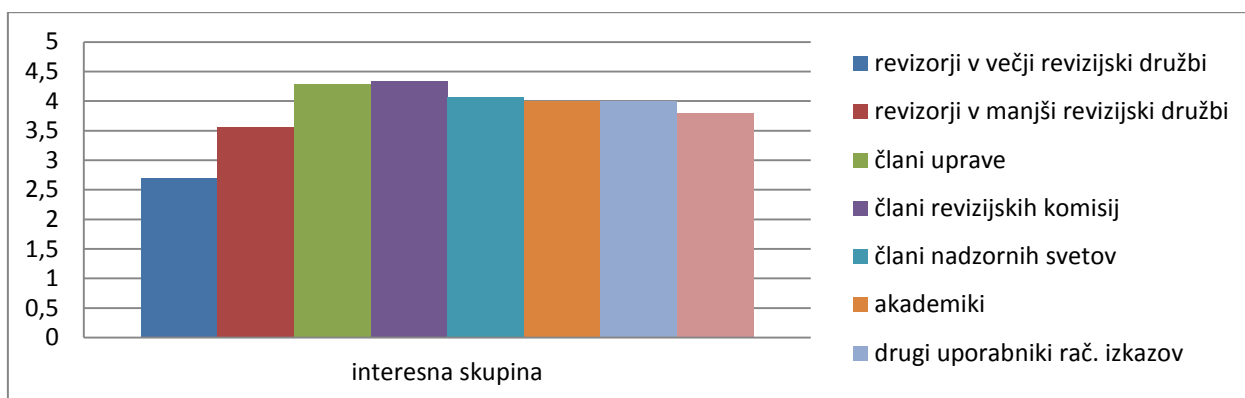
Legenda: 1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)

Slika 4 prikazuje, da vse interesne skupine (razen obe skupini revizorjev) menijo, da bo pisno poročanje revizijski komisiji vodilo do višje kakovosti revizije. Na drugi strani pa revizorji, ki bodo revizijo dejansko izvedli, menijo, da kakovost svoje storitve zato ne bodo izboljšali. Vse interesne skupine se strinjajo s trditvijo, da bo revizijski komisiji olajšano spremljanje dela revizorjev. Interesna skupina člani revizijskih komisij je izrazila najvišjo stopnjo strinjanja s trditvijo.

S trditvijo, da bo revizijski komisiji olajšano spremljanje dela revizorjev, se strinjajo vse interesne skupine; kot pri prejšnji trditvi je tudi tu interesna skupina člani revizijskih komisij izrazila najvišjo stopnjo strinjanja.

Slika 5 prikazuje podporo o uvedbi pisnega poročila revizijskim komisijam po različnih interesnih skupinah.

Slika 5: Podpora uvedbi pisnega poročila revizijskim komisijam



Legenda: 1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)

Podpora pisnemu poročilu revizijskim komisijam je bila izražena iz vseh vrst, le interesna skupina revizorji iz večjih revizijskih družb je izrazila nizko stopnjo strinjanja. Najvišjo stopnjo strinjanja so tudi tokrat izrazili člani revizijskih komisij, ki bodo tudi dejanski uporabniki dodatnega revizorjevega poročila.

Iz rezultatov je razvidno, da interesne skupine generalno pozdravljajo spremembe na področju poročanja revizijskim komisijam. Ravno interesna skupina člani revizijskih komisij je spremembam izrazila najvišjo podporo. Na drugi strani so revizorji, ki spremembam na tem področju ne izražajo podpore.

5.2.4 Analiza rezultatov dodatnega poročanja nadzornemu svetu

V sklopu dodatnega poročanja nadzornemu svetu sem podala tri trditve, s katerimi sem kar se da obširno pokrila omenjeno problematiko in si ustvariti sliko stališča po posameznih

interesnih skupinah. Tabela 7 prikazuje stopnjo strinjanja z različnimi trditvami po različnih interesnih skupinah.

Tabela 7: Dodatno poročanje nadzornemu svetu

	Revizor večje revizijske družbe	Revizor manjše revizijske družbe	Član uprave	Član revizijske komisije	Član nadzornega sveta	Akademik	Drug uporabnik revidiranih računovodskih izkazov	Drugo
Revizorji so v praksi poročali nadzornemu svetu že sedaj.	3,69	4,14	5,57	3,83	3,66	3,17	3,62	3,00
Nadzornemu svetu bo zahteva po dodatnem poročanju olajšala njihovo delo.	3,23	3,71	4,00	3,67	4,07	3,83	3,85	3,40
Nadzornemu svetu naj poroča revizijska komisija in ne revizor.	3,23	3,43	3,00	2,33	2,90	3,00	3,00	2,40

Legenda: 1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)

Iz tabele 7 je razvidno, da se skoraj vse interesne skupine strinjajo s trditvijo, da so revizorji v praksi nadzornim svetom poročali že do sedaj. Najvišjo stopnjo strinjanja sta izrazili skupini revizorji, člani revizijskih komisij in člani nadzornih svetov.

Vse interesne skupine, razen skupina revizorjev večjih revizijskih družb, se strinjajo s trditvijo, da bo zahteva po dodatnem poročanju olajšala delo nadzornemu svetu. Najvišjo stopnjo strinjanja sta izrazili skupini člani uprav in člani nadzornih svetov.

S trditvijo, da naj nadzornemu svetu poroča revizijska komisija in ne revizor, se jasno ne strinja interesna skupina člani revizijskih komisij in drugi, ostali so neopredeljeni. Najvišjo stopnjo strinjanja lahko pripišemo interesnima skupinama revizorji. Rezultati so na nek način pričakovani, saj vsaka izmed omenjenih skupin raje vidi, da druga opravi to delo.

Iz rezultatov je razvidno, da skupina člani nadzornih svetov najbolj pozdravlja uvedbo dodatnega revizorjevega poročila nadzornemu svetu, ki bo olajšalo delo nadzornemu svetu. Obvezno pisno poročilo najmanj podpirata skupini revizorjev, ki bosta poročilo dejansko pisali.

5.2.5 Analiza rezultatov sestava, oblikovanje in naloge revizijskih komisij

V sklopu sestava, oblikovanje in naloge revizijskih komisij sem podala sedem trditev, s katerimi sem kar se da obširno pokrila omenjeno problematiko in si ustvarila sliko stališča po posameznih interesnih skupinah. Tabela 8 prikazuje povprečno stopnjo strinjanja s posamezno trditvijo različnih interesnih skupin.

Tabela 8: Sestava in oblikovanje revizijskih komisij

	Revizor večje revizijske družbe	Revizor manjše revizijske družbe	Član uprave	Član revizijske komisije	Član nadzornega sveta	Akademik	Drug uporabnik revidiranih računovodskih izkazov	Drugo
Družbe v javnem interesu potrebujejo revizijske komisije.	4,23	3,86	3,57	4,33	4,24	4,50	3,85	4,40
S krepitev vloge revizijskih komisij se bo ustvaril ustrezen okvir za zagotavljanje kakovosti revidiranja in neodvisnosti pri revidiranju.	3,54	3,57	3,57	4,17	3,90	4,50	3,77	4,20
Uredba je kontradiktorna v delu, ki se nanaša na vlogo revizijskih komisij, saj po eni strani poudarja vlogo revizijskih komisij, po drugi strani pa z vpeljavo obvezne menjave revizijske družbe in s predpisovanjem dovoljenih oz. prepovedanih storitev revizijskim komisijam jemlje pristojnost.	3,31	4,14	3,43	2,17	3,38	2,50	3,08	3,20
Ustrezno kadrovsko zasedbo revizijskih komisij bo v Sloveniji težko zagotoviti.	4,00	3,14	3,57	2,33	3,10	2,83	2,77	3,00
Neodvisnost revizijskih komisij bo v Sloveniji zaradi majhnosti trga in poznanstev težko zagotoviti.	3,85	3,29	3,86	3,00	3,31	2,67	3,46	3,00
Imenovanje članov revizijske komisije z ustreznimi specifičnimi znanji bo družbam javnega interesa povzročilo dodatne stroške.	3,54	3,14	3,57	3,17	3,69	2,67	3,77	2,40
Podpiram strokovno močne in neodvisne revizijske komisije.	4,69	4,00	4,29	4,67	4,52	5,00	4,23	4,40

Legenda: 1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)

Iz tabele 8 je razvidno, da se vse interesne skupine strinjajo s trditvijo, da družbe v javnem interesu potrebujejo revizijske komisije.

Tudi stališče do trditve, da bo okrepljena vloga revizijske komisije vodila do višje kakovosti in neodvisnosti revidiranja, se med različnimi interesnimi skupinami ne razlikuje, saj se vsi strinjajo. Najvišjo stopnjo strinjanja so izrazili akademiki, člani revizijskih komisij in drugi.

Do trditve, da je uredba kontradiktorna v delu, ki se nanaša na vlogo revizijskih komisij, saj po eni strani poudarja vlogo revizijskih komisij, po drugi strani pa z vpeljavo obvezne menjave revizijske družbe in s predpisovanjem dovoljenih oz. prepovedanih storitev revizijskim komisijam jemlje pristojnost, večina interesnih skupin ni izrazila jasnega stališča. Člani revizijskih komisij in akademiki se s trditvijo ne strinjajo, visoko stopnjo strinjanja pa so izrazili posamezniki iz interesne skupine revizorji manjših revizijskih družb.

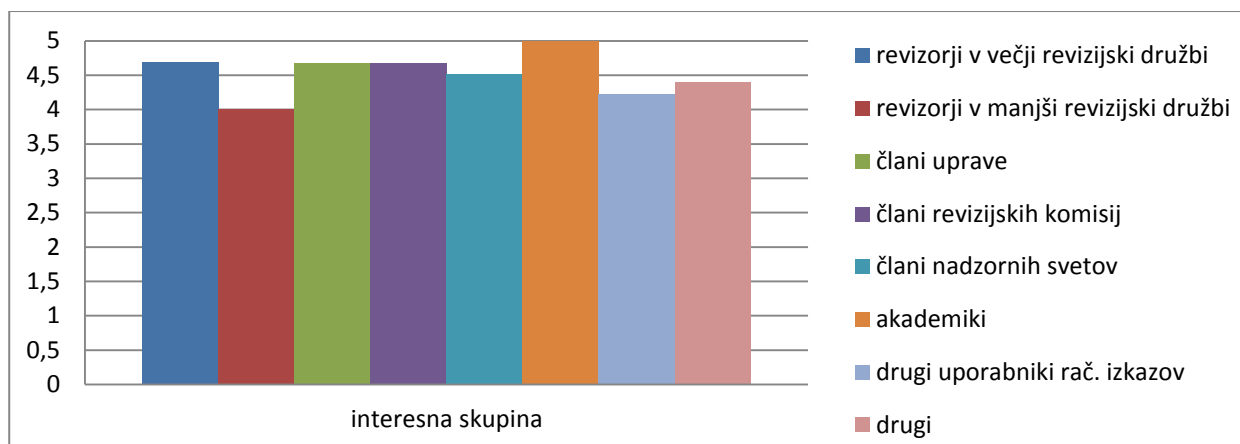
Do trditve, da bo v Sloveniji ustrezno kadrovska zasedba revizijskih komisij težko zagotoviti, so stališča različna. Skupine revizorji manjših revizijskih družb, člani nadzornih svetov, akademiki in drugi so neopredeljeni. Revizorji iz vrst večjih revizijskih družb in člani uprav se strinjajo s trditvijo, člani revizijskih komisij pa ne vidijo težav v ustrezni kadrovski sestavi revizijskih komisij pri nas.

S trditvijo, da bo v Sloveniji neodvisnost revizijskih komisij zaradi majhnosti trga in poznanstev v Sloveniji težko zagotoviti, so se strinjajo skupine revizorji večjih revizijskih družb, člani uprav in člani nadzornih svetov. S trditvijo se ne strinjajo akademiki in drugi. Ostale interesne skupine nimajo izoblikovanega stališča.

Imenovanje članov revizijske komisije s specifičnimi znanji bo povzročalo dodatne stroške družbam javnega interesa po mnenju revizorjev iz večjih revizijskih družb, članov uprav, članov nadzornih svetov in drugih uporabnikov računovodskih izkazov. Drugi, ki prihajajo hkrati iz vrst revizijskih komisij in nadzornih svetov se s trditvijo ne strinjajo.

Slika 6 prikazuje stopnjo strinjanja s trditvijo, ki izraža podporo strokovno močnim in neodvisnim revizijskim komisijam.

Slika 6: Podpora revizijskim komisijam



Legenda: 1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)

Iz slike 6 je razvidno, da vse interesne skupine izražajo močno podporo strokovno močnim in neodvisnim revizijskim komisijam.

Iz dobljenih rezultatov sklepam, da vse interesne skupine podpirajo novosti na področju sestave in naloge revizijskih komisij, s katerimi se bo izboljšala neodvisnost in kakovost revidiranja.

5.2.6 Analiza rezultatov glede obvezne izmenjave revizijskih družb

V sklopu obvezne izmenjave revizijskih družb sem podala deset trditev, s katerimi sem kar se da obširno pokrila omenjeno problematiko in si ustvarila sliko stališča po posameznih interesnih skupinah. Tabela 9 prikazuje stopnjo strinjanja do različnih trditev po različnih interesnih skupinah.

Tabela 9: Obvezna izmenjava revizijskih družb

	Revizor večje revizijske družbe	Revizor manjše revizijske družbe	Član uprave	Član revizijske komisije	Član nadzornega sveta	Akademik	Drug uporabnik revidiranih računovodskih izkazov	Drugo
Obvezna rotacija bo izboljšala konkurenco na trgu revizijskih družb.	3,23	3,00	3,86	2,50	3,55	3,33	3,46	3,60
Obvezna rotacija bo povečala stroške revizijskim družbam zaradi pogostosti razpisov.	4,23	3,29	3,43	2,67	3,28	3,33	2,62	2,80
Obvezna rotacija bo povečala stroške revizije naročnikom revizije.	2,77	2,86	3,00	3,17	3,31	2,33	2,77	3,00
Z rotacijo bo kakovost revizije manjša.	3,00	2,71	2,29	2,00	2,41	2,17	2,38	2,00
Daljši kot je mandat revizijske družbe, bolj kakovostno so narejene revizije.	3,23	3,14	3,14	2,50	2,86	2,17	2,38	3,20
Zaradi rotacije se bodo revizijske družbe bolj osredotočile na pripravo ponudb za razpise.	3,38	2,86	3,14	3,00	3,59	2,83	2,92	3,60
Znanje, ki ga revizijske družbe o poslovanju revidiranega podjetja pridobivajo več let, bi bilo v primeru izmenjave prehitro izgubljeno.	3,83	3,86	2,43	2,33	2,93	2,83	2,54	3,00
Na začetku revizijskega obdobja je večja možnost napak s strani revizorja, saj podjetja še ne pozna dovolj.	3,62	3,71	2,57	3,00	3,28	3,17	3,31	4,00
Revizijska družba proti koncu mandata lahko zanemari visoko kakovost revizije, saj se ne more več potegovati za nadaljnje sodelovanje z revidiranim podjetjem.	2,92	3,00	2,71	3,00	3,14	2,67	3,38	3,20
Podpiram obvezno rotacijo revizijskih družb.	3,38	3,00	4,14	3,50	3,69	4,00	3,85	4,20

Legenda: 1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)

Iz tabele 9 je razvidno, da se s trditvijo, da bo obvezna rotacija izboljšala konkurenco na trgu revizijskih družb, strinjata interesni skupini člani uprav in člani nadzornih svetov, člani revizijskih komisij se s trditvijo ne strinjajo, ostali so neopredeljeni.

Obvezna rotacija bo povečala stroške revizijskim družbam zaradi pogostosti razpisov. Do te trditve so vse interesne skupine neopredeljene, razen interesna skupina revizorji v večjih revizijskih družbah, kjer je aritmetična sredina stopnje strinjanja 4,23, kar pomeni, da se s trditvijo strinjajo.

Do trditve, da bo obvezna rotacija povečala stroške revizije naročnikom revizije, so vse interesne skupine neopredeljene.

Vse interesne skupine, razen skupini revizorjev, ki sta neopredeljeni, se s trditvijo, da bo obvezna rotacija vodila v manjšo kakovost revizije, ne strinjajo. Po njihovem mnenju bo torej kakovost revizije zaradi obvezne rotacije večja ali enaka.

Tudi do trditve, da daljši kot je mandat revizijske družbe, bolj kakovostno so narejene revizije, so skoraj vse interesne skupine neopredeljene in aritmetična sredina stopnje strinjanja zavzema vrednost med 2,5 in 3,5. S trditvijo se ne strinjajo skupine člani revizijskih družb.

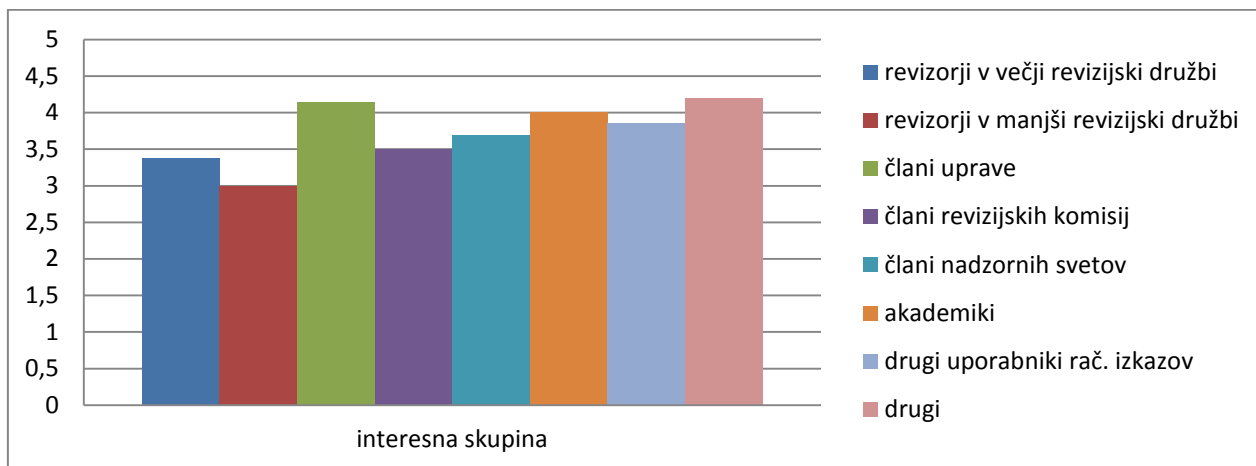
Do trditve, da se bodo zaradi obvezne izmenjave revizijske družbe bolj osredotočile na pripravo ponudb za razpise, so vse interesne skupine razen člani nadzornih svetov, ki se s trditvijo strinjajo, neopredeljeni.

Iz tabele 9 je tudi razvidno, da posameznike iz vrst revizorjev najbolj skrbi prehitra izguba znanja, člani uprav, revizijskih komisij in nadzornih svetov se s trditvijo ne strinjajo.

Da je možnost napak s strani revizorja večja na začetku revizijskega obdobja, se strinjajo revizorji in drugi, ki pripadajo več kot eni interesni skupini. Akademiki in člani revizijskih komisij se s trditvijo ne strinjajo, ostale interesne skupine imajo neopredeljeno stališče.

Popolnoma vse interesne skupine so do trditve, da revizijska družba proti koncu mandata lahko zanemari visoko kakovost revizije, saj se ne more več potegovati za nadaljnje sodelovanje z revidiranim podjetjem, neopredeljene. Slika 8 prikazuje podporo obvezni rotaciji.

Slika 7: Podpora obvezni rotaciji



Legenda: 1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)

Iz slike 7 je razvidno, da vse interesne skupine izražajo podporo obvezni rotaciji revizijskih družb, le iz vrst revizorjev glede stališča niso opredeljeni in je aritmetična sredina strinjanja s trditvijo najnižja.

Iz rezultatov je razvidno, da prihaja do razlike v stališču do obvezne izmenjave revizijskih družb med revizorji in drugimi interesnimi skupinami na drugi strani. Medtem ko ostale interesne skupine izražajo jasno podporo obvezni rotaciji, so revizorji zadržani. Odgovori na Zeleno knjigo nas pripeljejo do podobnih rezultatov, kjer obvezne rotacije iz vrst revizijskega poklica niso generalno podprli. Najvišjo podporo obvezni rotaciji so v Zeleni knjigi izrazili akademiki, podobno kot v moji raziskavi.

5.2.7 Analiza rezultatov možnost skupnih revizij

V sklopu možnost skupnih revizij sem podala šest trditev, s katerimi sem kar se da obširno pokrila omenjeno problematiko in si ustvarila sliko stališča po posameznih interesnih skupinah. Tabela 10 prikazuje aritmetične sredine stopnje strinjanja s trditvami po različnih interesnih skupinah.

Tabela 10: Možnost skupnih revizij

	Revizor večje revizijske družbe	Revizor manjše revizijske družbe	Član uprave	Član revizijske komisije	Član nadzornega sveta	Akademik	Drug uporabnik revidiranih računovodskih izkazov	Drugo
Skupne revizije so dobrodošle, saj bi tako male in srednje velike revizijske družbe pridobile dodatne izkušnje z revizijami subjektov javnega interesa, dokazale svojo usposobljenost, pridobile zaupanje in postale konkurenčne velikim revizijskim družbam.	2,62	3,43	4,14	3,17	3,48	3,17	3,23	3,00
V primeru skupnih revizij, kjer bi velika revizijska družba izvajala revizijo skupaj z manjšo revizijsko družbo, bi zaradi pomanjkanja tehničnega znanja slednja le sledila navodilom večje.	3,69	3,57	3,57	3,17	3,07	2,50	3,23	3,60
Komunikacija v primeru skupnih revizij bi bila otežena, saj bi moral naročnik komunicirati z obema revizorjema.	3,92	3,14	3,00	3,17	3,10	3,33	2,77	3,40
V primeru skupnih revizij bi bilo več podvajanja dela.	3,92	3,29	3,00	2,67	3,21	3,17	3,08	3,60
Skupne revizije bi povzročile koordinacijske probleme.	3,77	3,43	3,14	3,33	3,24	3,33	3,15	3,60
Slovenija naj vnese možnost skupnih revizij.	2,37	2,86	3,82	3,24	3,10	3,17	3,07	2,7

Legenda: 1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)

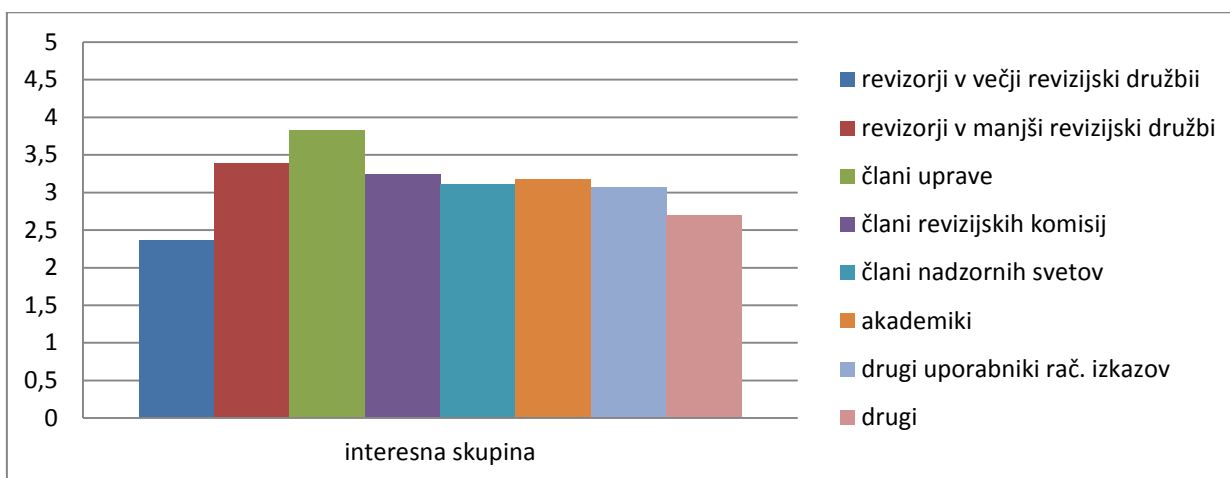
Tabela 10 prikazuje, da so v večini vse interesne skupine do trditve neopredeljene. Do trditve, da so skupne revizije dobrodošle, saj bi tako male in srednje velike revizijske družbe pridobile dodatne izkušnje z revizijami subjektov javnega interesa, dokazale svojo usposobljenost, pridobile zaupanje in postale konkurenčne velikim revizijskim, so vse interesne skupine, razen člani uprav, neopredeljene. Člani uprav se s trditvijo strinjajo s stopnjo strinjanja 4,17.

Iz tabele 10 je tudi razvidno, da se s trditvijo, da bi v primeru skupnih revizij, kjer bi velika revizijska družba izvajala revizijo skupaj z manjšo revizijsko družbo, zaradi pomanjkanja tehničnega znanja slednja le sledila navodilom večje, strinjajo člani uprav, drugi in revizorji. Zanimivo se mi zdi, da se s trditvijo strinjajo tudi revizorji iz vrst manjših revizijskih družb. S trditvijo se ne strinjajo akademiki, ostali so neopredeljeni.

Do trditve: - da bi bila komunikacija v primeru skupnih revizij otežena, saj bi moral naročnik komunicirati z obema revizorjema, - da bi bilo v primeru skupnih revizij več podvajanja dela in —da bi skupne revizije povzročale koordinacijske probleme, so neopredeljene vse interesne skupine, razen revizorji iz večjih revizijskih družb, ki se z omenjenimi trditvami strinjajo.

Slika 8 prikazuje stopnjo strinjanja s trditvijo, da naj Slovenija v svojo zakonodajo vnese možnost skupnih revizij po različnih interesnih skupinah.

Slika 8: Slovenija naj vnese v svojo zakonodajo možnost skupnih revizij



Legenda: 1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)

Kot je bilo pričakovati po odgovorih na predhodna vprašanja, so tudi pri tem vprašanju interesne skupine v večini neopredeljene glede stališča. S trditvijo se ne strinjajo le iz vrst revizorjev večjih revizijskih družb, kjer je aritmetična sredina stopnje strinjanja 2,37. Visoko stopnjo strinjanja so izrazili posamezniki in skupine člani uprav.

Iz rezultatov sklepam, da je mnenje o skupnih revizijah po različnih interesnih skupinah precej neizoblikovano in podobno kot v odgovorih na Zeleno knjigo najmanj podpore skupnim revizijam lahko pripišem revizorjem, mnenja ostalih pa so tudi v Zeleni knjigi deljena.

5.2.8 Analiza rezultatov prepovedane revizijske storitve

V sklopu prepovedane nerevizijske storitve sem podala šest trditev, s katerimi sem kar se da obširno pokrila omenjeno problematiko in si ustvarila sliko stališča po posameznih interesnih skupinah. Tabela 11 prikazuje aritmetične sredine stopenj strinjanja s posameznimi trditvami po različnih interesnih skupinah.

Tabela 11: Prepovedane nerevizijske storitve

	Revizor večje revizijske družbe	Revizor manjše revizijske družbe	Član uprave	Član revizijske komisije	Član nadzornega sveta	Akademik	Drug uporabnik revidiranih računovodskih izkazov	Drugo
Stroški za revidirano družbo se bodo povečali, saj bodo družbe morale iskati druge ponudnike storitev, ki ne poznajo poslovanja družb.	3,23	3,00	2,71	2,67	3,31	2,50	3,15	2,80
Večina omejenih storitev sploh ne ogroža revizijske neodvisnosti in so nesmiselne.	3,15	3,29	2,29	2,00	2,86	2,50	2,85	2,40
Vnos omejitev v zakonodajo se ne zdi potreben, saj pravila glede neodvisnosti in nepristranskosti revizorjev postavlja že kodeks etike.	3,46	3,43	2,71	2,50	3,10	2,50	3,15	2,40
Ker bodo zahteve v EU strožje kot drugod, se bo zmanjšala konkurenčnost družb v EU v primerjavi z drugimi, kjer zahteve niso tako stroge.	3,08	3,57	2,43	2,17	3,10	2,67	2,62	3,40
Slovenija naj ne uvaja strožjih ukrepov glede ne revizijskih storitev v primerjavi z določili, ki so zapisana v Uredbi.	4,08	4,29	4,00	3,33	3,62	3,83	3,62	4,40
Omejitve glede razmerja med revizijskimi in nerevizijskimi storitvami bodo prispevale k večji neodvisnosti revizorjev.	3,23	3,00	4,00	3,67	3,55	3,83	3,62	3,00

Legenda: 1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)

Iz tabele 11 je razvidno, da se s trditvijo »Stroški za revidirano družbo se bodo povečali, saj bodo družbe morale iskati druge ponudnike storitev, ki ne poznajo poslovanja družb« najmanj strinjajo predstavniki akademikov in člani revizijskih komisij, ostali so do trditve neopredeljeni.

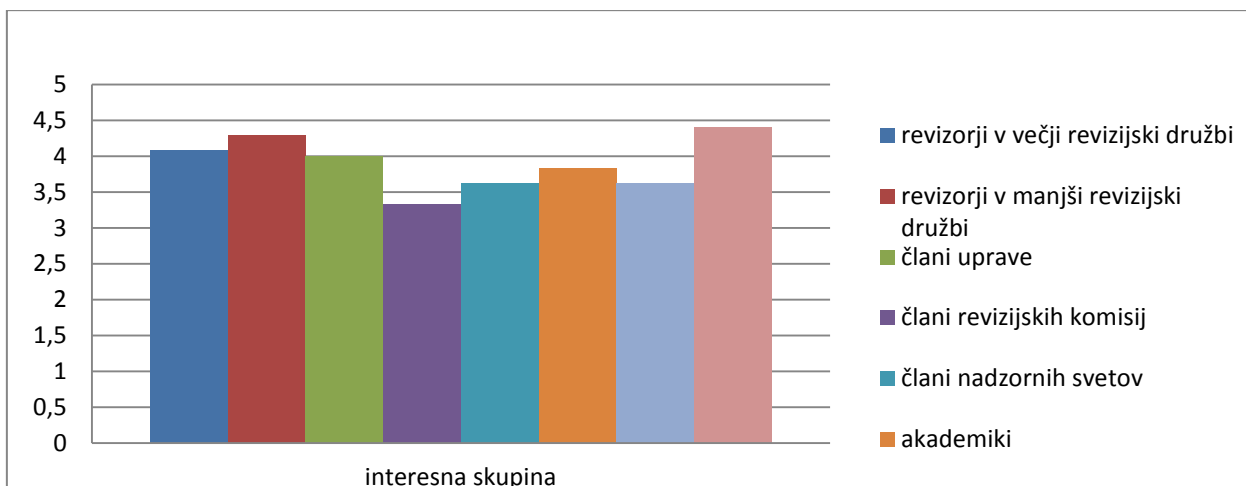
S trditvijo, da večina omejenih storitev sploh ne ogroža revizijske neodvisnosti in so nesmiselne, se ne strinjajo interesne skupine člani uprav, člani revizijskih komisij, akademiki in drugi, ki pripadajo več kot eni interesni skupini. Omejitve pozdravljajo vse interesne skupine, le iz vrst revizorjev ni izraženega jasnega stališče.

Kot je razvidno iz tabele 11, prihaja do razlike v stališču tudi do trditve, da je vnos omejitev v zakonodajo nepotreben, saj pravila glede neodvisnosti in nepristranskosti revizorjev postavlja že kodeks etike, med revizorji, ki se s trditvijo dokaj strinjajo, in med člani revizijskih komisij, akademikov in drugih, ki se s trditvijo ne strinjajo. Ostale 3 interesne skupine so neopredeljene.

S trditvijo, da ker bodo zahteve v EU strožje kot drugod, se bo zmanjšala konkurenčnost družb v EU v primerjavi z drugimi, kjer zahteve niso tako stroge, se revizorji manjših revizijskih družb strinjajo. Člani uprav, revizijskih komisij in drugi uporabniki revidiranih računovodskih izkazov se s trditvijo ne strinjajo.

Slika 9 prikazuje aritmetično sredino stopnje strinjanja s trditvijo, da naj Slovenija ne uvaja strožjih ukrepov glede ne revizijskih storitve v primerjavi z določili, ki so zapisana v Uredbi.

Slika 9: Uskladitev slovenskih prepovedi z Uredbo



Legenda: 1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)

Iz slike 9 je razvidno, da se skoraj vse interesne skupine, razen člani revizijskih komisij, ki so neopredeljeni, strinjajo, da naj Slovenija seznam prepovedanih storitev uskladi z Uredbo.

S trditvijo, da bodo omejitve glede razmerja med revizijskimi in nerevizijskimi storitvami prispevale k večji neodvisnosti revizorjev, se strinjajo interesne skupine člani uprav, revizijskih komisij, nadzornih svetov, akademiki in drugi uporabniki računovodskih izkazov. Drugi in skupini revizorjev niso jasno izrazili podpore.

Iz rezultatov lahko zopet sklepam, da prihaja do razlik v stališčih do prepovedanih nerevizijskih storitev med revizorji na eni strani in ostalimi interesnimi skupinami na drugi strani. Tudi iz odgovorov na Zeleno knjigo je razvidno, da najmanj podpore strožjim uvedbam nerevizijskih storitev izražajo iz vrst revizijskega poklica, saj so mnenja, da ogrozijo finančno samostojnost revizijskih družb in dolgoročno vplivajo na nižanje strokovnega znanja revizorjev in tako na slabšo kakovost revizij.

5.2.9 Analiza rezultatov na področju javnega nadzora

Kot zadnja sledi še analiza rezultatov s področja sprememb javnega nadzora nad revizijskimi družbami in nad delom revizorjev. Evropska komisija je namreč ustanovila Evropsko skupino organov za nadzor revizorjev, ki bo imela veliko vlogo pri izmenjavi informacij, izkušenj in najboljših praks za izvajanje Uredbe in Direktive, na željo pristojnih organov držav članic pa bo nudila strokovno pomoč v zvezi z implementacijo nove zakonodaje. Skupina bo imela tudi veliko vlogo pri usklajevanju novih sistemov javnega nadzora nad zakonitimi revizorji in revizijskimi podjetji v Evropski uniji.

V tem sklopu sem podala štiri trditve, s pomočjo katerih sem želela primerjati stališča do njih po različnih interesnih skupinah. Tabela 12 prikazuje aritmetične sredine stopnje strinjanja po posameznih interesnih skupinah.

Tabela 12: Javni nadzor nad delom revizorjev

	Revizor večje revizijske družbe	Revizor manjše revizijske družbe	Član uprave	Član revizijske komisije	Član nadzornega sveta	Akademik	Drug uporabnik revidiranih računovodskih izkazov	Drugo
S pomočjo Evropske skupine organov za nadzor revizorjev bo usklajenost revizij na ravni Evropske unije večja.	3,69	3,00	3,57	3,67	3,66	3,00	3,38	3,80
Spremembe na področju nadzora so bile nujno potrebne.	3,85	3,00	3,57	3,83	3,72	3,83	3,85	3,60
Kakovost revizij se bo s poenotenjem nadzora izboljšala v celotnem Evropskem prostoru.	3,54	3,14	3,71	3,33	3,62	3,33	3,31	3,60
Podpiram enoten pristop k javnemu nadzoru.	4,08	3,43	4,14	4,00	4,07	3,67	3,77	4,00

Legenda: 1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)

Iz tabele 12 je razvidno, da se s trditvijo, da bo s pomočjo Evropske skupine organov za nadzor revizorjev usklajenost revizij na ravni Evropske unije večja, strinjajo vse interesne skupine, razen revizorji iz manjših revizijskih družb, ki so neopredeljeni.

Prav tako se vse interesne skupine strinjajo s trditvijo, da so spremembe na področju nadzora nujne. Le revizorji, ki prihajajo iz vrst manjših revizijskih družb, glede stališča kot pri prejšnji trditvi niso opredeljeni.

Da bodo spremembe v načinu nadzora vodile v večjo kakovost revizije, se strinjajo revizorji iz večjih revizijskih družb, člani uprav, člani nadzornih svetov in drugi. Ostale interesne skupine niso opredeljene.

Kot je razvidno iz tabele 12, se vse interesne skupine strinjajo s trditvijo, da podpirajo enoten pristop nad javnim nadzorom, le pri skupini revizorji manjših družb je stopnja strinjanja šibka.

Če primerjam dobljene rezultate z odgovori na Zeleno knjigo, lahko rečem, da na evropski in slovenski ravni obstaja široka podpora nad okrepljenim in enotnejšim nadzorom na celotni evropski ravni.

Iz analiz rezultatov anketnega vprašalnika lahko povzamem, da v splošnem vse interesne skupine podpirajo novosti Direktive in Uredbe. Splošno podporo so vse interesne skupine izrazile spremembam na področju javnega nadzora nad delom revizorjev in spremembam na področju revizijske komisije. Razlike v stališčih je bilo možno opaziti predvsem na strani posameznikov, ki prihajajo iz vrst revizijskega poklica, saj tako kot ostale interesne skupine jasno ne podpirajo sprememb na področju revizijskega poročanja, obvezne izmenjave revizijskih družb, skupnih revizij in nerevizijskih storitev.

Do podobnih rezultatov pridemo tudi, ko beremo povzetke odgovorov na Zeleno knjigo. Zato lahko rečem, da med različnimi interesnimi skupinami ni velikih razlik v stališčih do novosti, ki jih prinaša revizijska reforma in v stališčih ne prihaja do specifik na slovenski ravni v primerjavi z evropsko.

Glede na odgovore lahko povzamem priporočilo, s katerim se posamezniki iz vseh interesnih skupin strinjajo: seznam prepovedanih nerevizijskih storitev v Sloveniji naj se uskladi z Direktivo in Uredbo.

SKLEP

Računovodski škandali, ki so okoli leta 2000 izbruhnili v ZDA in Evropi, so pokazali, da so potrebne spremembe na področju računovodstva in revizije. Zaradi želje povrnitve zaupanja v revizijsko stroko so v ZDA sprejeli Serbanes-Oxleyev zakon, v Evropi pa spremenjeno 8. Direktivo. S pojavom finančne krize v ZDA in kasneje še v Evropi se je izkazalo, da spremembe, ki so jih uvedli, niso preprečile ponovnih škandalov, ki so vodili v propad pomembnih finančnih institucij in podjetij v ZDA in Evropi. Propadlo je mnogo podjetij, pri katerih revizorji v računovodskih izkazih niso zaznali nepravilnosti in omejene sposobnosti podjetij nadaljevati s poslovanjem in so prejeli pozitivno revizijsko mnenje. Prišli so do spoznanj, da morajo revizorji večjo pozornost posvetiti predvsem tveganjem in vprašanju, ali lahko tovrstna tveganja bistveno vplivajo na prihodnost podjetij. Za veliko težavo se je izkazalo tudi merjenje poštene vrednosti sredstev, saj so revizorji celo stoletje uporabljali metode industrijskega staranja, kjer so opredmetene stvari dejansko lahko fizično pregledali.

Danes pa je zaradi novih finančnih instrumentov in kompleksnega poslovanja merjenje poštene vrednosti oteženo in zahteva veliko revizorjevega strokovnega znanja. Dodatna težava, ki je v krizi bila še bolj očitna, so razne manipulacije posloводства, ki jih revizorji v mnogih primerih niso prepoznali. Prepoznati vsa ta tveganja je izjemno kompleksno in od revizorja zahteva kot že omenjeno veliko znanja in tudi visoko mero neodvisnosti. Kritike na račun neodvisnosti so prihajale predvsem zaradi dolgoletnih razmerij z naročniki revizij. V nekaterih primerih so trajala več desetletij, celo stoletij. Neodvisnost revizije pa je ogrožalo tudi izvajanje nerevizijskih storitev za naročnika revizije in velika finančna odvisnost od naročnika. Kritike so se nanašale tudi na javni nadzor nad revidiranjem, saj se ponekod financira z nadomestili revizorjev in revizijskih družb. Po drugi strani pa nekatere države financirajo organe javnega nadzora iz sredstev državnega proračuna in na razpolago ni toliko sredstev, kot bi si jih organi javnega nadzora želeli, kar vodi v javni nadzor slabše kakovosti.

To je le nekaj težav, s katerimi so se revizorji soočili v času finančne krize, zato se je Evropska komisija odločila celovito pristopiti k reševanju in izboljševanju problematike na revizijskem področju. S pobudo, da k reševanju problematike pristopijo različne interesne skupine, ki sodelujejo v revizijskem procesu, je objavila Zeleno knjigo in na podlagi konstruktivnih debat so lansko leto sprejeli revizijsko reformo. Zahteve morajo države članice Evropske unije do junija 2016 vnesti v svojo zakonodajo.

Glavne spremembe Direktive, ki jih je potrebno upoštevati pri vseh obveznih revizijah, se nanašajo na neodvisnost in nepristranskost revizorjev in revizijskih družb, na izboljšanje kakovosti revidiranja, na izboljšanje nadzora nad revidiranjem, na podeljevanje sankcij v primeru kršitev, na nov mehanizem za sprejetje mednarodnih standardov revidiranja na evropski ravni ter na javno poročanje in dodatno interno poročanje revizijski komisiji za subjekte javnega interesa. Glavne določbe Uredbe, ki se nanašajo samo na subjekte javnega interesa, vključujejo omejitve opravljanja nerevizijskih storitev, obvezno rotacijo revizijskih družb, revizijsko poročanje javnosti in revizijski komisiji, ki vključuje zahteve o nekaterih razkritjih, ter nadzora nad revizorji in revizijskimi družbami na evropski ravni.

Po raziskavi, ki sem jo opravila med različnimi interesnimi skupinami v Sloveniji, lahko trdim, da interesne skupine na splošno pozdravljajo spremembe. Splošno podporo so vse interesne skupine izrazile spremembam na področju javnega nadzora nad delom revizorjem in spremembam na področju revizijske komisije. Razlike v stališčih je bilo možno opaziti predvsem na strani posameznikov, ki prihajajo iz vrst revizijskega poklica, saj tako kot ostale interesne skupine jasno ne podpirajo sprememb na področju revizijskega poročanja, obvezne izmenjave revizijskih družb, skupnih revizij in prepovedi opravljanja nerevizijskih storitev.

Menim, da so pretekli dogodki v času finančne krize pokazali, da so spremembe na področju revidiranja nujno potrebne. Zato novosti Direktive in Uredbe generalno podpiram. Novosti na področju revizorjevega poročanja pozdravljam in menim, da bo nova oblika z več pisnimi informacijami prispevala k boljšemu razumevanju revizijskega procesa vsem vpletenim stranem in bo vsebina revizije jasnejša. Revizor po vsej verjetnosti zaradi nove oblike

poročanja revizije ne bo izvedel bolj kakovostno, saj menim, da se tudi v trenutni situaciji revizor trudi izvesti revizijo na najbolj kakovosten način. Pisno poročanje o tveganjih se mi zdi smiselno, saj bodo tovrstne informacije dobrodošle za poslovodstvo in vlagatelje.

Podpiram tudi neodvisne in strokovno močne revizijske komisije, ki bodo s svojimi razširjenimi pristojnostmi glede imenovanja in nadzora nad revizorji vplivale na večjo neodvisnost in kakovost revizijskega procesa. Natančna določila glede poročanja revizijskim komisijam pa bodo izboljšala preglednost revizijskega procesa in komunikacijo med revizijskimi komisijami in revizorji. Slovenija bo zaradi majhnosti in specifičnosti trga imela morda nekaj težav pri zagotavljanju ustrezne kadrovske zasedbe in neodvisnosti revizijskih komisij, saj se že skoraj vsi med sabo poznajo.

Obvezna izmenjava revizijskih družb je po mojem mnenju dobrodošla. V preteklosti se je namreč že velikokrat izkazalo, da sta naročnik in revizijska družba razvila nekoliko preveč domač odnos, kar je vplivalo na revizorjevo neodvisnost in kakovost. S strožjimi kriteriji glede poteka celotnega izbora revizijske družbe in imenovanja revizorjev se bo po mojem mnenju izboljšalo zaupanje v stroko. V tem delu Direktiva ponuja tudi možnost skupnih revizij, ki jih osebno ne podpiram, saj bi povzročile dodatne stroške, koordinacijske težave in na samo kakovost revizijskega procesa ne bi bistveno vplivale. Glede omejitve nerevizijskih storitev pa imam mešano mnenje, saj menim, da omejitve zagotovo vodijo v večjo neodvisnost, po drugi strani pa v manjšo kakovost, saj bi tako revizorji imeli manjšo širino dodatnega znanja iz ostalih dodatnih področij. Slovenija ima sicer že tako strožje omejitve, če jih primerjamo z večino držav Evropske unije, zato se mi zdi smiselno, da omejitve poenoti z reformo.

Še leto dni in države bodo morale zahteve Uredbe in Direktive vnesti v svojo zakonodajo. Trenutno se spremembe še ne dogajajo, poteka le usklajevanje z MSR. Upam, da Slovenija z implementacijo zahtev ne bo imela težav in ne bo uvajala strožjih ukrepov, kot je potrebno, predvsem na področju nerevizijskih storitev, saj menim, da bo tako konkurenčnost slovenskih revizijskih družb slabša. Čas pa bo pokazal, ali je revizijska reforma dovolj dobra, da prepreči podobne finančne škandale, kot so se dogajali v preteklosti.

LITERATURA IN VIRI

1. ACCA global. (2011). Audit under fire: a review of the post-financial crisis inquiries. Najdeno 29. januarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/audit-publications/pol-af-auf.pdf>
2. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2014a). Načrt dela Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2014 s finančnim načrtom 2014. Najdeno 26. januarja 2015 na spletnem naslovu http://www.anr.si/f/docs/Porocanje_Agencije/Nacrt_dela_s_financnim_nacrtom_za_leto_2014_21_1_2014.pdf
3. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2014b). Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2013. Najdeno 5. aprila 2015 na spletnem naslovu http://www.anr.si/f/docs/Obvescanje_o_nadzorih/Porocilo_o_ukrepih_2013_koncno_3.pdf
4. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2015). Načrt dela Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2015 s finančnim načrtom 2015. Najdeno 22. junija 2015 na spletnem naslovu http://www.anr.si/f/docs/Porocanje_Agencije/Agencija_za_javni_nadzor_nad_revidiranje_m_Nacrt_dela_s_financn.pdf
5. *Auditor rotation: Musical chairs – Regulators are considering forcing companies to change their auditors* (2011, 3. september). *The Economist*. Najdeno 10. decembra 2014 na spletnem naslovu <http://www.economist.com/node/21528279>
6. Bowlin, K., Hobson, J., & Piercey D. (2014). *The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality*. Mississippi: University of Mississippi
7. Chan, D., & Kogan, A. (2013). The Relationship between an Independent Audit and Financial Reporting Conservatism: Evidence from Small Private Commercial Banks. Najdeno 8. decembra 2014 na spletnem naslovu http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2017456&rec=1&srcabs=1948687&alg=1&pos=8
8. Chen, H., & Zhang, M. (b. 1). Audit Reaction on financial crisis. Najdeno 10. decembra 2014 na spletnem naslovu <http://www.aabri.com/SA12Manuscripts/SA12116.pdf>
9. Cirman, A., & Prašnikar, J. (2008). *Globalna finančna kriza in eko strategije podjetij: dopolnjevanje ali nasprotovanje*. Ljubljana: Časnik Finance, d. o. o.
10. Deumes, R., Meuwissen, R., Peek, E., Schelleman, C., & Vanstraelen, A. (2010). *The value of Audit*. Maastricht: Maastricht Accounting, Auditing & Information Management Research Center.
11. Deloitte revizija d.o.o. (2014). Pregledno poročilo za poslovno leto 2013. Ljubljana: Deloitte revizija d.o.o.
12. Deloitte revizija d.o.o. (2015). Pregledno poročilo za poslovno leto 2014. Ljubljana: Deloitte revizija d.o.o.

13. Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze. *Uradni list EU* št. L 157/2006.
14. Duhovnik, M. (2009). Ustanovitev in delovanje revizijskih komisij. *Revizor*, 1(9), 1–57.
15. Ernst & Young. (2011). European Commission legislative proposals on audit policy. Najdeno 4. februarja 2015 na spletnem naslovu [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/European_Commission_legislative_proposals_on_audit_policy/\\$FILE/EC%20legislative%20proposals%20on%20audit%20policy.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/European_Commission_legislative_proposals_on_audit_policy/$FILE/EC%20legislative%20proposals%20on%20audit%20policy.pdf)
16. Ernst & Young. (2014). Pregledno poročilo 2014 EY Slovenija. Ljubljana: EY Slovenija, d. o. o.
17. Ernst & Young. (2013). Pregledno poročilo 2013 EY Slovenija. Ljubljana: EY Slovenija, d. o. o.
18. Evropska komisija. (2010a). *Audit policy: Lessons from the crisis*. Bruselj: Evropska komisija.
19. Evropska komisija (2010b). *Consultation on the adoption of the international standards on auditing. Summary of comments*. Bruselj: Evropska komisija.
20. Evropska komisija. (2010c). *Revizijska politika: kaj smo se naučili iz krize*. Bruselj: Evropska komisija.
21. Evropska komisija. (2011a). *Audit policy: Lessons from the crisis. Summary of responses*. Bruselj: Evropska komisija.
22. Evropska komisija. (2011b). *Impact assessment. Accompanying the document Proposal for a Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts and a Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities*. Bruselj: Evropska komisija.
23. Evropska komisija (2011c). *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts*. Bruselj: Evropska komisija.
24. Evropska komisija. (2011d). *Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities*. Bruselj: Evropska komisija.
25. Evropska komisija. (2014a). *European Parliament backs Commission proposals on new rules to improve the quality of statutory audit*. Bruselj: Evropska komisija.
26. Evropska komisija. (2014b). Vzroki za nastanek krize. Najdeno 20. decembra 2014 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/economy_finance/explained/the_financial_and_economic_crisis/why_did_the_crisis_happen/index_sl.htm
27. Evropska komisija. (2014c). *Reform of the EU Statutory Audit Market - Frequently Asked Questions*. Bruselj: Evropska komisija.
28. Evropski parlament. (2013). *Poročilo o predlogu direktive Evropskega parlamenta in Sveta o spremembi Direktive 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze*. Strasbourg: Evropski parlament.

29. Evropski parlament. (2014a). *Directive 2014/.../eu of the european parliament and of the council amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts*. Strassbourg: Evropski parlament.
30. Evropski parlament. (2014b). *Regulation (eu) no ... /2014 of the european parliament and of the council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC*. Strassbourg: Evropski parlament.
31. Federation of European Accountants. (2014a). *Definition of Public Interest Entities (PIEs) in Europe*. Bruselj: FEE.
32. Federation of European Accountants. (2014b). *Public oversight of the audit profession: Enhancing Credibility and Supporting Cooperation*. Bruselj: FEE.
33. Federation of European Accountants. (2014c). *EU Directive on Statutory Audits of Annual and Consolidated Accounts and EU Regulation on Statutory Audit of Public Interest Entities*. Bruselj: FEE.
34. Francis, J., Michas, P., & Seavey, S. (2013). Does Audit Market Concentration Harm the Quality of Audited Earnings? Evidence from Audit Markets in 42 Countries. *Contemporary Accounting Research*, 30 (1), 325–355.
35. Gole, N. (2012, 10. marec). Delova tema: nepravilnosti tudi pri revidiranju bank. *Delo*. Najdeno 10. Aprila 2015 na spletnem naslovu <http://www.delo.si/gospodarstvo/finance/delova-tema-nepravilnosti-tudi-pri-revidiranju-bank.html?search=banka>
36. Gorenje d.d. (2012). Letno poročilo podjetja Gorenje d.d. za leto 2011. Velenje: Gorenje d. d.
37. Gorenje d.d. (2013). Letno poročilo podjetja Gorenje d.d. za leto 2012. Velenje: Gorenje d. d.
38. Gorenje d.d. (2014). Letno poročilo podjetja Gorenje d.d. za leto 2013. Velenje: Gorenje d. d.
39. Gorenje d.d. (2015). Letno poročilo podjetja Gorenje d.d. za leto 2014. Velenje: Gorenje d. d.
40. Hawkes, A. (2011, 30. marec). House of Lords criticizes UK auditors over role in financial crisis. *The Guardian*. Najdeno 20. januarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.theguardian.com/business/2011/mar/30/house-of-lords-uk-auditors-financial-crisis>
41. Humphrey, C., Kausar, A., Loft, A., & Woods, M. (2011). Regulating Audit beyond the Crisis: A Critical Discussion of the EU Green Paper. *European Accounting Review*, 20(3), 431–457.
42. ICAEW Financial services faculty. (2010). Audit of banks: Lessons from the crisis. Najdeno 15. decembra 2014 na spletnem naslovu <http://www.icaew.com/~media/Files/Technical/Audit-and-assurance/audit-quality/audit-quality-forum/meeting-notes-2010/audit-of-banks-lessons-from-the-crisis-5-jul-2010.pdf>
43. Istrabenz d.d. (2012). Letno poročilo podjetja Istrabenz d.d. za leto 2011. Koper: Istrabenz d.d.
44. Istrabenz d.d. (2013). Letno poročilo podjetja Istrabenz d.d. za leto 2012. Koper: Istrabenz d. d.

45. Istrabenz d.d. (2014). Letno poročilo podjetja Istrabenz d.d. za leto 2013. Koper: Istrabenz d. d.
46. Istrabenz d.d. (2015). Letno poročilo podjetja Istrabenz d.d. za leto 2014. Koper: Istrabenz, d. d.
47. Johnson, S. (2010). You complete my audit. Najdeno 12. decembra 2014 na spletnem naslovu <http://ww2.cfo.com/risk-compliance/2010/05/you-complete-my-audit/>
48. Kenechel, W. R. (2009). *Audit Lesson from the Economic Crisis: Rethinking audit Quality*. Maastricht: Oa Business Services.
49. Koman, K. (2011, september). Imate udomačenega revizorja. *Manager*, str. 7 in 8.
50. Konda, U. (2010, 12. marec). Lehman brothers v propad potisnilo kreativno računovodstvo. *Finance*. Najdeno 17. januarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.finance.si/273961/Lehman-Brothers-v-propad-potisnilo-kreativno-ra%EBunovodstvo>
51. Košak, K. (2011, 21. december). Revizorji – neodvisni ali nepotrebni. Najdeno 1. aprila 2015 na spletnem naslovu http://www.siol.net/novice/gospodarstvo/2011/12/revizorji_neodvisni_ali_nepotrebni.aspx
52. KPMG. (2014a). Letno poročilo KPMG Slovenija, d. o. o. za poslovno leto 2014. Ljubljana: KPMG Slovenija d.o.o.
53. KPMG. (2014b). EU Audit Reforms: new legalization. Uk: Kpmg IFRG
54. KPMG. (2012). Hard and soft controls work together to reduce fraud risk. Najdeno 29. marca 2014 na spletnem naslovu <http://www.kpmg.com/uk/en/issuesandinsights/articlespublications/pages/fighting-fraud-hard-soft-controls-work-together.aspx>
55. Krka d.d. (2012). Letno poročilo podjetja Krka d.d. za leto 2011. Novo mesto: Krka d.d.
56. Krka d.d. (2013). Letno poročilo podjetja Krka d.d. za leto 2012. Novo mesto: Krka, d. d.
57. Krka, d.d. (2014). Letno poročilo podjetja Krka d.d. za leto 2013. Novo mesto: Krka, d. d.
58. Krka d.d. (2015). Letno poročilo podjetja Krka d.d. za leto 2014. Novo mesto: Krka d.d.
59. Le'Vourch, J., & Mourand, P. (2011). *Study on the effects of implementation of the acquis on statutory audits of annual and consolidated accounts including the consequences on the audit market*. Pariz: ESCP Europe.
60. Mihič, M. (2012). Kakovost zunanjega revidiranja. *Revizor*, 12 (1), 7–23.
61. Mednarodni računovodski standardi (MRS). (2008). *Uradni list EU* št. L 320/2008.
62. Mercator d.d. (2012). Letno poročilo podjetja Mercator d.d. za leto 2011. Ljubljana: Mercator d.d.
63. Mercator d.d. (2013). Letno poročilo podjetja Mercator d.d. za leto 2012. Ljubljana: Mercator d.d.
64. Mercator d.d. (2014). Letno poročilo podjetja Mercator d.d. za leto 2013. Ljubljana: Mercator d.d.
65. Mercator d.d. (2015). Letno poročilo podjetja Mercator d.d. za leto 2014. Ljubljana: Mercator d.d.
66. Möllers, T. M. J (2009). Regulating Credit Rating Agencies: the new US and EU law-important steps or much do about nothing? *Capital Markets Law Journal*, 4(4), 477–500.

67. Naess-Schmidt, S., Thelle, M., & Wastergaard, T. (2012). Regulation of the market for statutory audits. *Review of the EC impact assessment*. Copenhagen: Copenhagen economics.
68. Nelson, D. (2014, 26. februar). A Quality Problem in Quality Auditing. *Quality digest*. Najdeno 2. aprila na spletnem naslovu <http://www.qualitydigest.com/inside/quality-insider-column/quality-problem-quality-auditing.html>
69. Newton, J., Wang, D., & Wilkins, M. (2012). Does a lack of choice lead to lower quality? Evidence from auditor competition and client restatements. *Auditing Section Midyear Conference* (str. 1–50). Texas: Texas A&M University.
70. Odbor za mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (2012). *Kodeks etike za računovodske strokovnjake IFAC*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
71. Odar, M. (2009). Aktualni izzivi na področju računovodenja in revidiranja. *Zbornik referatov 10. letne konference revizorjev slovenskega inštituta za revizijo* (str. 5–23). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
72. Pal, T. (2010). The impact of the economic crisis on auditing. *European integration studies*, 8(1), 131–142
73. Pejan, A. (2010). Primeri obravnavanja prevar pri revidiranju. *Zbornik referatov 11. letne konference revizorjev* (str. 93–126). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
74. Power, M. (2010, 10. september). The future of auditing. *Accountancy Magazine*, str. 31.
75. PricewaterhouseCoopers. (PwC). (2015). Pregledno poročilo PwC d.o.o. za poslovno leto 2014. Slovenija: PwC d.o.o
76. PricewaterhouseCoopers. (PwC). (2014). Pregledno poročilo PwC d.o.o. za poslovno leto 2014. Slovenija: PwC d.o.o
77. PricewaterhouseCoopers. (PwC). (2012). Mandatory audit firm rotation: Why other changes would be better for investors. Najdeno 2. aprila 2015 na spletnem naslovu <http://www.pwc.com/us/en/point-of-view/assets/mandatory-audit-firm-rotation.pdf>
78. PricewaterhouseCoopers. (PwC). (2011). Doing the right thing: Delivering quality audits. Najdeno 2. aprila 2015 na spletnem naslovu http://www.pwc.co.uk/en_UK/uk/assets/pdf/2011_transparency_report.pdf
79. Rant, V. (2008). Anatomija globalne finančne krize. V J. Prašnikar & A. Cirman, (ur.), *Globalna finančna kriza in eko strategije podjetij: dopolnjevanje ali nasprotovanje* (str. 55–68). Ljubljana: Časnik Finance.
80. Rapoport, M. (2010, 23. december). Role of Auditors in Crisis gets look. *The Wall street journal*. Najdeno 20. januarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.wsj.com/articles/SB10001424052748703814804576036094165907626>
81. Rošker, M. (2009). Tveganje prevar pomembnejše v času finančne krize. *Revizor*, 3 (6), 7–32.
82. Sava d.d. (2012). Letno poročilo podjetja Sava d.d. za leto 2011. Kranj: Sava d.d.
83. Sava d.d. (2013). Letno poročilo podjetja Sava d.d. za leto 2012. Kranj: Sava d.d.
84. Sava d.d. (2014). Letno poročilo podjetja Sava d.d. za leto 2013. Kranj: Sava d.d.
85. Sava d.d. (2015). Letno poročilo podjetja Sava d.d. za leto 2014. Kranj: Sava d.d.
86. Sikka, P. (2009). Financial crisis and the silence of the auditors. *Accounting, Organizations and Society*, 34 (6–7), 868–873.

87. Skitek, M. (2010). Finančna neodvisnost kot ključna sestavina celovite neodvisnosti revizijske družbe. *Revizor*, 21(6), 7–31.
88. Sitar Šuštar, K. (2012, 2. julij). Ali nas čakajo slabše in dražje revizije. *Finance*. Najdeno 20. januarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.finance.si/358110/Ali-nas-%C4%8Dakajo-slab%C5%A1e-in-dra%C5%BEje-revizije>
89. Slapničar, S. (2010, 7. junij). Podhranjenost nadzora nad revizorji. *Dnevnik*. Najdeno 11. Januarja 2015 na spletnem naslovu http://www.dnevnik.si/tiskane_izdaje%20/dnevnik/1042365028
90. Slovenski inštitut za revizijo. (1994). *Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
91. Slovenski računovodski standardi. *Uradni list RS* št. 118/2005.
92. Svenšek, K. (2011, 13. april). Revizije Merkurja, Save, SCT minulih let vzeli pod drobnogled. *Dnevnik*, str. 4.
93. Urad Republike Slovenije za makroekonomske analize in razvoj (2011). Kriza znatno oslabil kreditno aktivnost in povečala razkorak med obrestnimi merami v Sloveniji v primerjavi s povprečjem evrskega območja. Najdeno 20. decembra 2014 na spletnem naslovu http://www.umar.gov.si/informacije_za_javnost/obvestila_in_sporocila_za_javnost/obvestilo/zapisi/kriza_znatno_oslabil_kreditno_aktivnost_in_povecala_razkorak_med_obrestnimi_merami_v_sloveniji_v_p/1/
94. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 42/2006.
95. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS* št. 65/2008.
96. Zaman Groff, M. (2012). Predvidene smeri razvoja v revizijski stroki v Evropski uniji. *Zbornik 44. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 87–104). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
97. Zaman Groff, M., & Hočevar, M. (2009). Public oversight of the audit profession-comparison of implemented practices in the EU and the U.S. *Uprava*, 7 (3), 61–67.
98. Zaman Groff, M., & Istenič, A. (2012). Problemi zunanjega in notranjega revidiranja v Evropski Uniji. *XXVII. Posvetovanje o računovodstvu, reviziji, davščinah in financah* (str. 134–154). Maribor: Društvo računovodij, finančnikov in revizorjev Maribor.

PRILOGA

Priloga: Primer anketnega vprašalnika

Spoštovani,

sem Vanja Palka, študentka Ekonomske fakultete v Ljubljani in ravno zaključujem podiplomski program Računovodstvo in revizija. Za potrebe magistrskega dela z naslovom Kritična analiza revizijske reforme z vidika izbranih interesnih skupin v Sloveniji vas naprošam, da si vzamete 15 minut časa in izpolnite anketni vprašalnik.

1. Zakonodaja uvaja dodatne zahteve, ki jih mora revizor upoštevati ob poročanju pri reviziji subjektov javnega interesa. Revizorjevo poročilo bo obsežnejše.

Poročilo bo moralo dodatno vključevati:

- **opredelitev subjekta, katerega letni ali konsolidiran računovodski izkaz je predmet zakonite revizije;**
- **navedbe vseh računovodskih izkazov ter datume in obdobja, ki ga zajemajo ter opredeljen okvir računovodskega poročanja, uporabljenega pri njihovi pripravi;**
- **datum imenovanja in trajanje celotnega neprekinjenega sodelovanja zakonitega revizorja;**
- **opis najpomembnejših tveganj napačne navedbe in tveganj zaradi prevare ter povzetek revizorjevega odziva na tveganja;**
- **ključne ugotovitve, ki izhajajo iz teh tveganj in revizorjevo sklicevanje na ustrezna razkritja v računovodskih izkazih;**
- **potrditev, da je revizijsko mnenje v skladu z dodatnim poročanjem revizijski komisiji;**
- **izjavo o neopravljanju prepovedanih revizijskih storitev in izjavo o neodvisnosti do revidiranega subjekta;**
- **navedbo vseh storitev, ki so bile storjene s strani revizijskega partnerja in navedbo vseh storitev, ki niso bile razkrite v poslovnem poročilu ali računovodskih izkazih;**
- **predloženo izjavo o katerikoli pomembni negotovosti povezani z dogodki ali okoliščinami, ki utegnejo povzročiti dvom o zmožnosti subjekta, da bi nadaljeval poslovanje kot »delujoče podjetje«.**

V nadaljevanju je podanih nekaj navedb v zvezi z revizorjevim poročanjem. Prosim, da obkrožite izjavo, s katero izrazite svojo stopnjo strinjanja oziroma nestrinjanja (1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)).

1. Zaradi nove oblike revizorjevega poročila bo revizor izvedel revizijo na bolj kakovosten način.
2. Zaradi nove oblike revizorjevega poročila bo naročnik revizijo zaznal kot kakovostnejšo.
3. Nov način poročanja bo krepil vlogo revizorja, saj se njegova naloga razširi še na predvidevanje prihodnosti, ne samo na ocenjevanje računovodskih izkazov.
4. Poročilo bo imelo večjo informacijsko vrednost za uporabnika.
5. Nov način poročanja z več razkritimi informacijami je primeren odziv na zmanjšanje zaupanja do revizorjevega poročanja, ki je bilo posledica finančne krize.

6. Revizor bo pri reviziji zaradi poročanja porabil bistveno več časa.
7. S pomočjo novega revizorjevega poročila bo vsebina revizije uporabnikom revizijskega poročila bolj jasna.
8. Podpiram obliko in vsebino novega revizijskega poročila.

2. Evropska komisija je pooblaščenca, da sprejme mednarodne standarde revidiranja znotraj Evropske unije. Zahteve nove regulative glede revizorjevega poročanja trenutno niso usklajene z Mednarodnimi standardi revidiranja (v nadaljevanju MSR). Kakšno je vaše stališče do tega vprašanja?

V nadaljevanju je podanih nekaj navedb v zvezi z revizorjevim poročanjem. Prosim, da obkrožite izjavo, s katero izrazite svojo stopnjo strinjanja oziroma nestrinjanja (1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)).

1. To ne bo vplivalo na revizorjevo poročanje.
2. To bo povzročalo težave revizorjem pri poročanju, saj zahteve direktive ne bodo popolnoma usklajene z MSR.
3. To bo povzročalo težave tudi v bodoče, saj se bodo MSR spreminjali z drugačno dinamiko kot direktiva.
4. Direktiva ne bi smela posegati v revizorjevo poročanje, saj to urejajo MSR.

3. Zakonodajca prav tako predvideva dodatno poročanje revizijski komisiji v obliki pisnega poročila. Zahteva ne predstavlja velikega odstopanja od sedanje prakse, vendar je vsebina tega poročila natančno določena in zahteva podrobnejše informacije o rezultatih revizije.

Med drugim mora vsebovati:

- opis narave, pogostost in obseg komuniciranja z revizijsko komisijo vključno z datumi srečanja;
- katere kategorije bilanc so neposredno preverjali, navedbe računovodskih izkazov, poročilo o ocenah in metodah vrednotenja, ki so jih uporabljali na različnih postavkah v računovodskih izkazih;
- opis najpomembnejših tveganj napačne navedbe in tveganj zaradi prevare ter povzetek revizorjevega odziva na tveganja;
- izjavo o neopravljanju prepovedanih revizijskih storitev in navedbo vseh storitev, ki so bile storjene s strani revizijskega partnerja;
- navedbe pomembnih pomanjkljivosti v podjetju in za vsako pomanjkljivost narediti dodatno poročilo ter navesti, ali je pomanjkljivost mogoče rešiti z upravljanjem.

Kakšna so vaša stališča glede poročanja revizorjev revizijski komisiji v luči pomembne vloge, ki jo imajo revizijske komisije pri spremljanju in nadziranju računovodskega poročanja, notranjih kontrol in upravljanja tveganj v družbi ter delu zunanjih in notranjih revizorjev?

V nadaljevanju je podanih nekaj navedb v zvezi z dodatnim poročanjem revizijski komisiji. Prosim, da obkrožite izjavo, s katero izrazite svojo stopnjo strinjanja oziroma nestrinjanja. (1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)).

1. Pisno poročanje zunanjega revizorja bo revizijski komisiji bistveno olajšalo delo.
2. Zahteva po pisnem poročanju revizijski komisiji bo izboljšala komunikacijo med revizorjem in revizijsko komisijo.
3. Pisno poročanje revizijski komisiji bo vodilo do višje kakovosti revizije.
4. Revizijski komisiji bo olajšano spremljanje dela revizorjev.
5. Pisno poročanje revizijski komisiji bo zagotovilo večjo preglednost revizijskega procesa.
6. Podpiram uvedbo pisnega razširjenega revizijskega poročila revizijskim komisijam.

4. Nova zahteva uredbe in direktive je tudi dodatno poročanje nadzornemu svetu v primeru opaženih bistvenih kršitev zakonov in drugih predpisov, v primeru dvoma glede bodočega delovanja podjetja, v primerih, ko revizor namerava odkloniti izdajo mnenja ali izdati negativno mnenje ali mnenje s pridržkom.

V nadaljevanju je podanih nekaj navedb v zvezi z dodatnim poročanjem nadzornemu svetu. Prosim, da obkrožite izjavo, s katero izrazite svojo stopnjo strinjanja oziroma nestrinjanja(1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)).

1. To so revizorji v praksi opravljali že doslej.
2. Nadzornemu svetu bo zahteva po dodatnem poročanju olajšala njihovo delo.
3. Nadzornemu svetu naj poroča revizijska komisija in ne revizor.

5. Predlagana zakonodaja zahteva, da imajo vse družbe v javnem interesu oblikovane revizijske komisije. Predpisana je tudi njena sestava. Vsaj en član revizijske komisije mora imeti ustrezno znanje iz področja revizije in vsaj en član ustrezna računovodska znanja. Poleg tega morajo biti člani poznavalci sektorja, v katerem deluje družba. Revizijske komisije bodo imele več odgovornosti pri imenovanju in razreševanju revizorjev ter pri nadzoru dela revizorjev.

V nadaljevanju je podanih nekaj navedb v zvezi z revizijsko komisijo. Prosim, da obkrožite izjavo, s katero izrazite svojo stopnjo strinjanja oziroma nestrinjanja(1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)).

1. Družbe v javnem interesu potrebujejo revizijske komisije.
2. S krepitvijo vloge revizijskih komisij se bo ustvaril ustrezen okvir za zagotavljanje kakovosti revidiranja in neodvisnosti pri revidiranju.
3. Uredba je kontradiktorna v delu, ki se nanaša na vlogo revizijskih komisij, saj po eni strani poudarja vlogo revizijskih komisij, po drugi strani pa z vpeljavo obvezne menjave revizijske

družbe in s predpisovanjem dovoljenih oz. prepovedanih storitev revizijskim komisijam jemlje pristojnost.

4. Ustrezno kadrovske zasedbe revizijskih komisij bo v Sloveniji težko zagotoviti.

Neodvisnost revizijskih komisij bo v Sloveniji zaradi majhnosti trga in poznanstev težko zagotoviti.

6. Imenovanje članov revizijske komisije z ustreznimi specifičnimi znanji bo družbam javnega interesa povzročilo dodatne stroške.

7. Podpiram strokovno močne in neodvisne revizijske komisije.

6. Nova zakonodaja dodatno zahteva obvezno rotacijo revizijskih družb za vse družbe javnega interesa. Načeloma se predvideva rotacijo na vsakih 10 let ali v krajšem obdobju. Možne so tudi izjeme v smislu podaljševanja rokov, ki jih lahko posamezne države vnesejo v svojo zakonodajo. Ista revizijska hiša bi tako lahko s pomočjo javnih razpisov revidirala isto podjetje največ 20 let, oziroma 24 let v primeru skupnih revizij.

V nadaljevanju je podanih nekaj navedb v zvezi z obvezno rotacijo. Prosim, da obkrožite izjavo, s katero izrazite svojo stopnjo strinjanja oziroma nestrinjanja (1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)).

1. Obvezna rotacija bo izboljšala konkurenco na trgu revizijskih hiš.

2. Obvezna rotacija bo povečala stroške revizijskim družbam zaradi pogostosti razpisov.

3. Obvezna rotacija bo povečala stroške revizije naročnikom revizije.

4. Z rotacijo bo kakovost revizije manjša.

5. Daljši kot je mandat revizijske družbe, bolj kakovostno so narejene revizije.

6. Zaradi rotacije se bodo revizijske družbe bolj osredotočile na pripravo ponudb za razpise.

7. Znanje, ki ga revizijske družbe o poslovanju revidiranega podjetja pridobivajo več let, bi bilo v primeru izmenjave prehitro izgubljeno.

8. Na začetku revizijskega obdobja je večja možnost napak s strani revizorja, saj podjetja še ne pozna dovolj dobro.

9. Revizijska družba proti koncu mandata lahko zanemari visoko kakovost revizije, saj se ne more več potegovati za nadaljnje sodelovanje z revidiranim podjetjem.

10. Podpiram obvezno rotacijo revizijskih družb.

7. Kot je že omenjeno v prejšnji točki, lahko ista družba revidira družbo javnega interesa več let s pomočjo skupnih revizij, ki jih v Sloveniji v praksi še nismo vajeni. V primeru skupnih revizij, ko več revizijskih družb po izvedeni reviziji izda skupno revizijsko poročilo, se lahko mandat revidiranja podaljša za dodatnih 14 let. Skupne revizije lahko država uvede v svojo zakonodajo.

V nadaljevanju je podanih nekaj navedb v zvezi s skupno revizijo. Prosim, da obkrožite izjavo, s katero izrazite svojo stopnjo strinjanja oziroma nestrinjanja (1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)).

1. Skupne revizije so dobrodošle, saj bi tako male in srednje velike revizijske družbe pridobile dodatne izkušnje z revizijami subjektov javnega interesa, dokazale svojo usposobljenost, pridobile zaupanje in postale konkurenčne velikim revizijskim družbam.
2. V primeru skupnih revizij, kjer bi velika revizijska družba izvajala revizijo skupaj z manjšo revizijsko družbo, bi zaradi pomanjkanja tehničnega znanja slednja le sledila navodilom večje.
3. Komunikacija v primeru skupnih revizij bi bila otežena, saj bi moral naročnik komunicirati z obema revizorjema.
4. V primeru skupnih revizij bi bilo več podvajanja dela.
5. Skupne revizije bi povzročile koordinacijske probleme.
6. Slovenija naj vnese v zakonodajo možnost skupnih revizij.

8. Nova uredba vsebuje seznam storitev, ki jih revizijski partner ne sme opravljati v družbi javnega interesa. Prepovedane storitve obsegajo davčno in finančno svetovanje in storitve s področja vrednotenja podjetja. Prepovedi v uredbi so veliko bolj obsežne od trenutno veljavnih pravil v članicah EU in milejše od trenutne ureditve v Sloveniji.

Med prepovedane storitve uvrščajo:

- **davčne storitve v zvezi s pripravo davčnih obrazcev in davčnim svetovanjem;**
- **storitve, ki vključujejo kakršno koli vlogo pri upravljanju ali odločanju v revidiranem subjektu;**
- **storitve knjigovodstva in priprave računovodskih evidenc in izkazov;**
- **storitve vrednotenja;**
- **pravne storitve v zvezi z: zagotavljanjem splošnih nasvetov, pogajanjem v imenu revidiranega subjekta in ukrepanjem v vlogi odvetnika pri reševanju pravnih sporov;**
- **storitve, povezane s funkcijo notranje revizije revidiranega subjekta;**
- **storitve, povezane s strukturiranjem organizacije in nadzorom stroškov.**

Prav tako zakonodaja predvideva tudi omejitev stroškov opravljanja dovoljenih nerevidijskih storitev, saj je skupno plačilo za te storitve omejeno na največ 70 % povprečja plačil za obvezno revizijo v zadnjih treh zaporednih poslovnih letih.

V nadaljevanju je podanih nekaj navedb v zvezi s prepovedanimi storitvami. Prosim, da obkrožite izjavo, s katero izrazite svojo stopnjo strinjanja oziroma nestrinjanja (1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)).

1. Stroški za revidirano družbo se bodo povečali, saj bodo družbe morale iskati druge ponudnike storitev, ki ne poznajo poslovanja družb.
2. Večina omejenih storitev sploh ne ogroža revizijske neodvisnosti in so nesmiselne.
3. Vnos omejitev v zakonodajo se ne zdi potreben, saj pravila glede neodvisnosti in nepristranskosti revizorjev postavlja že kodeks etike.

4. Ker bodo zahteve v EU strožje kot drugod, se bo zmanjšala konkurenčnost družb v EU v primerjavi z drugimi, kjer zahteve niso tako stroge.
5. Slovenija naj ne uvaja strožjih ukrepov glede ne revizijskih storitev v primerjavi z določili, ki so zapisana v Uredbi.
6. Omejitve glede razmerja med revizijskimi in nerevizijskimi storitvami bodo prispevale k večji neodvisnosti revizorjev.

9. Evropska komisija je ustanovila Evropsko skupino organov za nadzor revizorjev. Skupina bo imela veliko vlogo pri usklajevanju novih sistemov javnega nadzora nad zakonitimi revizorji in revizijskimi podjetji v Evropski uniji.

V skladu z direktivo bodo sistemi javnega nadzora imeli končno odgovornost nad:

- dovoljenji in registracijami zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij;
- sprejetjem etičnih standardov;
- notranjo kontrolo revizijskih podjetij in stalnimi izobraževanji;
- nad zagotavljanjem kakovosti ter nad preiskovalnimi in disciplinskimi sistemi.

V nadaljevanju je podanih nekaj navedb v zvezi z nadzorom. Prosim, da obkrožite izjavo, s katero izrazite svojo stopnjo strinjanja oziroma nestrinjanja (1 (sploh se ne strinjam), 2 (ne strinjam se), 3 (niti se ne strinjam niti se strinjam), 4 (strinjam se) in 5 (popolnoma se strinjam)).

1. S pomočjo odbora bo usklajenost revizij na ravni Evropske unije večja.
2. Spremembe na področju nadzora so bile nujno potrebne.
3. Kakovost revizij se bo s poenotenjem nadzora izboljšala v celotnem Evropskem prostoru.
4. Podpiram enoten pristop k javnemu nadzoru.

10. V prazen prostor lahko po želji še kaj dopišete, podaste svoje mnenje in razmišljanja o obravnavanih temah.

11. Kateri interesni skupini pripadate? (V kolikor pripadate več kot eni interesni skupini, obkrožite drugo in vpišite kateri.)

Revizor v večji revizijski družbi

Revizor v manjši revizijski družbi

Član uprave

Član revizijske komisije

Član nadzornega sveta

Akademik

Drug uporabnik revidiranih računovodskih izkazov

Drugo