

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**DIPLOMSKO DELO**

**SENAHIL ASANAGIĆ**

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**DIPLOMSKO DELO  
VPLIV SPREMENJENEGA ZAKONA O REVIDIRANJU NA  
KAKOVOST DELOVANJA REVIZIJSKIH DRUŽB IN NADZOR NAD  
NJIMI**

**Ljubljana, september 2002**

**SENAHIL ASANAGIĆ**

# KAZALO

<b>1. UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>2. POMEN REVIZIJE IN ODGOVORNOST REVIZIJSKIH DRUŽB ZA KAKOVOSTNO REVIZIJO</b> .....	<b>6</b>
<b>3. NADZOR NAD DELOVANJEM REVIZIJSKIH DRUŽB IN POSAMEZNIH REVIZORJEV</b> .....	<b>8</b>
<b>3.1 NADZIRANJE ZAKONSKO PREDPISANEGA REVIDIRANJA V EVROPI IN PO SVETU</b> .....	<b>9</b>
<b>3.1.1 Notranji nadzor nad kakovostjo revidiranja</b> .....	<b>10</b>
<b>3.1.2 Zunanji nadzor nad kakovostjo revidiranja</b> .....	<b>11</b>
3.1.2.1 Cilji zunanjega nadzora.....	12
3.1.2.2 Način izvajanja zunanjega nadzora.....	13
3.1.2.3 Izbor revizorjev in revizijskih družb, ki bodo nadzirane.....	14
3.1.2.4 Sklicevanje na izsledke zunanjega nadzora.....	15
3.1.2.5 Opravljanje nadzora.....	11
3.1.2.6 Področja opravljanja nadzora.....	15
3.1.2.7 Dokumentacija, ki jo pripravljajo izvajalci nadzora.....	16
3.1.2.8 Kazenski ukrepi.....	17
3.1.2.9 Osebe, ki sodelujejo pri opravljanju zunanjega nadzora.....	17
3.1.2.10 Mednarodna primerljivost postopkov opravljanja zunanjega nadzora.....	18
<b>3.1.3 Povzetek</b> .....	<b>19</b>
<b>3.2 NADZOR NAD DELOVANJEM SLOVENSКИH REVIZIJSKIH DRUŽB</b> .....	<b>20</b>
<b>3.2.1 Novi Zakon o revidiranju in njegov vpliv na kakovost delovanja revizijskih družb</b> .....	<b>20</b>
3.2.1.1 Spremembe, ki jih je prinesel novi Zakon o revidiranju.....	20
3.2.1.2 Analiza sprememb in njihov vpliv na kakovost delovanja revizijskih družb.....	20
3.2.1.3 Druge spremembe, ki jih je prinesel novi zakon.....	26
<b>3.2.2 Izhodišča, na katerih temelji nadzor v Sloveniji</b> .....	<b>28</b>
<b>4. IZVAJANJE NADZORA V SLOVENIJI</b> .....	<b>30</b>
4.1 PRAVILNIKI, NA KATERIH TEMELJI IZVEDBA NADZORA.....	30
4.2 NADZORNI ORGANI.....	30
4.3 PODROČJE NADZORA DELOVANJA REVIZIJSKIH DRUŽB.....	31
4.4 PRAVILA ZA IZVEDBO NADZORA NAD REVIZIJSKIMI DRUŽBAMI.....	32
4.5 OCENA REVIZIJSKE DRUŽBE.....	33
4.6 SANKCIJE.....	34
4.7 IZVAJANJE NADZORA NAD REVIZIJSKIMI DRUŽBAMI V OBDOBJU 1997-2001.....	35
4.8 KRITIČNI POGLED NA NADZOR NAD REVIZIJSKIMI DRUŽBAMI.....	37
4.8.1 Nadzorniki.....	37
4.8.2 Izobrazba nadzornikov.....	37
4.8.3 Področje nadzora.....	38
4.8.4 Izredni nadzor.....	40

<i>4.8.5 Sprejemanje nadzora v revizijskih družbah .....</i>	<i>40</i>
<b>4.9 POVZETEK .....</b>	<b>41</b>
<b>5. SKLEP .....</b>	<b>42</b>
<b>6. LITERATURA.....</b>	<b>39</b>
<b>7. VIRI.....</b>	<b>39</b>

# 1. Uvod

Revidiranje računovodskih izkazov je preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju in na tem temelječe dejanje strokovnih mnenj o tem, ali računovodski izkazi resnično kažejo stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov ter poslovni izid pravne osebe v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi (Zakon o revidiranju, 2001).

Vloga in pomen revidiranja v današnji sodobni družbi je delno, vendar zelo temeljito, poudarjena že v sami opredelitvi procesa revidiranja. Če pa se v ta proces poglobimo, lahko ugotovimo, da je revidiranje še pomembnejše in da je njegova vloga v današnji družbi še znatno širša od tiste, ki jo opredeljuje zgoraj navedena definicija. Uporabniki informacij, ki so rezultat opravljenih storitev revidiranja, so lahko različni, na splošno jih delimo na zunanje in notranje uporabnike. Notranji uporabniki so neposredni naročniki revizijskih storitev, med zunanje uporabnike pa štejemo vse tiste, za katere utegnejo biti revizijske informacije koristni podatki, na podlagi katerih se odločajo oziroma na podlagi katerih zmanjšujejo poslovno tveganje. Notranji uporabniki revizijo naročajo predvsem zaradi svetovanja in redne kontrole, kar zagotavlja, da razvoj podjetja teče v zaželeni smeri. Globalizacija na mednarodni ravni, ki pogosto sloni na revizijskih informacijah, je še en primer, iz katerega je razvidna pomembnost revidiranja za njene uporabnike.

Zgoraj omenjena vloga in pomembnost revizijskih storitev zahtevata njihovo visoko kakovost. Zagotavljanje kakovosti delovanja revizijskih družb je bil in je še zmeraj eden od pomembnejših problemov v revizijski stroki. Dejstvo je, da je revidiranje dokaj mlada disciplina in da so napake pri poslovanju revizijskih družb nekaj vsakdanjega in seveda v določenih mejah nekaj normalnega. Če pa so napake večje, kar se pogosto dogaja, utegnejo biti posledice teh napak usodne za uporabnike revizijskih informacij, ne glede na to, ali gre za notranje ali za zunanje uporabnike. Znano je, da preživijo le najboljši, kar pomeni, da je tudi dolgoročni obstoj in uspeh revizijskih družb pogojen z kakovostjo storitev, ki jih te ponujajo. Revizijske družbe zato v smeri izboljšanja kakovosti svojih storitev izvajajo redne notranje nadzore, ki so z novim zakonom postali še ostrejši in zahtevnejši. Slovenski inštitut za revizijo izvaja tudi zunanji nadzor, kar je novost v novem zakonu in mladi revizijski praksi.

Ali zunanji nadzor kot novost v zakonu zagotavlja ustrezno raven kakovosti in ali je novi zakon prinesel še kaj novosti, ki neposredno ali posredno vplivajo na

kakovost delovanja revizijskih družb, je osrednji problem, ki sem se ga lotil in temeljito obravnaval v nadaljevanju diplomskega dela.

Z namenom čim boljšega razumevanja obravnavane problematike sem diplomsko nalogo strukturiral tako, da sem začel z uvodom, v katerem sem poskušal razložiti nekaj za nadaljevanje zelo pomembnih pojmov in nakazati bistvo in namen izbrane teme. Nadaljeval sem s pomenom revizije in odgovornostjo revizijskih družb za kakovostno revizijo. V tretjem delu sem obravnaval nadzor nad delovanjem revizijskih družb, in sicer posebej nadzor v svetu (Evropi), posebej pa nadzor v Sloveniji. V nadaljevanju tretjega dela sem zajel tudi spremembe, ki jih je prinesel novi Zakon o revidiranju. Izvajanje nadzora nad revizijskimi družbami v Sloveniji sem temeljito obravnaval v četrtem delu. Diplomsko nalogo sem končal s sklepom, v katerem sem še enkrat povzel celotno problematiko in poudaril nekaj ugotovitev.

## **2. Pomen revizije in odgovornost revizijskih družb za kakovostno revizijo**

O pomembnosti revizije tako za notranje, kot tudi za zunanje uporabnike smo spregovorili že v uvodu diplomskega dela. Uporabnike revizijskih informacij (storitev) smo zaradi lažjega razumevanja pomena revizije v današnji sodobni družbi ločili. Notranji uporabniki so vsi tisti, za katere je revizija z zakonom predpisana obveznost (delniške družbe, večji d.o.o.-ji), kot tudi tisti, ki naročajo revizijo zaradi njene uporabnosti oziroma koristnosti. To so podjetja, ki potrebujejo neodvisna zunanja svetovanja, v najpogostejših primerih podjetja, katerih vodstvo (direktor) zaradi združenosti podjetniške in managerske funkcije ni sposobno v celoti nadzirati poslovanja. Podpisani računovodski izkazi s strani revizorjev so neprecenljivega pomena za notranje uporabnike, ker potrjujejo resničnost in poštenost navedenih podatkov v računovodskih izkazih in na določen način predstavljajo temelj za uspešno poslovanje podjetja.

Da bi lažje razumeli pomen revizije za notranje uporabnike, bomo navedli nekaj primerov, ki so vsakdanji in ki potrjujejo zgoraj navedeno:

- sodelovanja med podjetji, ne glede na to ali gre za skupna vlaganja, združitve, pripojitve, prevzeme itn., temeljijo na podpisanih računovodskih izkazih. Brez teh bi bilo tveganje pri teh poslih veliko večje in število teh poslov zato seveda znatno

manjše. Posledice pa bi bile še veliko večje in bi se odražale tudi na ravni celotnega gospodarstva

- vrednost podjetij (povpraševanje in ponudba ter na podlagi tega oblikovane cene delnic) so odvisne od verodostojnih računovodskih izkazov

- uspešnost poslovanja je v veliki meri odvisna od verodostojnih računovodskih izkazov, ker ti vsebujejo podatke o plačilni sposobnosti podjetja ter druge pomembne podatke za poslovanje s kupci in dobavitelji (npr. podatke o solventnosti podjetja, ko gre za najem bančnih posojil).

Zunanji uporabniki revizijskih informacij so vsi tisti, ki so posredno ali neposredno povezani z naročniki revizijskih storitev. Zunanji uporabniki so na primer kupci in dobavitelji, ki sodelujejo z naročniki revizijskih storitev in jih zanima kako posluje naročnik. Med zunanje uporabnike štejemo tudi vse tiste, ki poslujejo (sodelujejo) z naročniki revizijskih storitev in ki se za sodelovanje odločajo na podlagi podpisanih računovodskih izkazov (o tem smo že nekaj povedali v prejšnjih odstavkih). V to skupino zunanjih uporabnikov spadajo delničarji, lastniki podjetij, ki se o svojih deležih oziroma naložbah odločajo na podlagi verodostojnih računovodskih izkazov. Pomen revizije za zunanje uporabnike je neprecenljiv, kar pomeni, da uporabnikov ne moremo rangirati po stopnji pomembnosti revizijskih storitev (informacij) zanje. Revizija danes dobiva posebno vlogo tudi na mednarodni ravni, ker že zelo naraščajoča globalizacija pogosto temelji na podpisanih računovodskih izkazih.

Na podlagi do zdaj povedanega lahko ocenimo, kakšno breme in odgovornost imajo revizijske družbe oziroma posamezni revizorji pri opravljanju storitev revidiranja. Posledice malomarnosti oziroma morebitnih napak revizijskih družb in posameznih revizorjev lahko nosijo skupine uporabnikov. Negativne posledice utegnejo biti opazne tudi na ravni gospodarstva kot celote.

Visoka raven kakovosti revizijskih storitev je danes izrecno zahtevana in nikakor ni samo želja uporabnikov revizijskih storitev (informacij). Za zagotavljanje visoke ravni kakovosti revizijskih storitev je bilo na področju revizije že marsikaj storjeno. Nivo kakovosti revizijskih storitev se v različnih državah seveda razlikuje, vendar prihajajoči trendi ter globalizacija na mednarodni ravni terjajo harmonizacijo tudi na področju revizije. Ko smo rekli, da je za zagotavljanje visoke ravni kakovosti na področju revizije že marsikaj storjeno, smo mislili predvsem na nadzor ter druge zakonsko predpisane ukrepe v primeru ne upoštevanja zahtev (standardov) kakovosti.

O nadzoru nad delovanjem revizijskih družb in posameznih revizorjev smo veliko govorili v nadaljevanju. Dotaknili se bomo tudi ukrepov, ki so zakonsko določeni in s katerimi se revizijske družbe sankcionirajo ob morebitnih kršitvah.

### **3. Nadzor nad delovanjem revizijskih družb in posameznih revizorjev**

Z namenom zagotavljanja dolgoročnega obstoja in razvoja morajo posamezni revizorji in revizijske družbe revizijsko dejavnost opravljati neodvisno, objektivno in celovito, z vso dolžno poklicno skrbnostjo. Da bi resnično delovali v tej smeri, morajo revizorji in seveda vsi tisti, ki jim pomagajo, zasledovati določene standarde kakovosti. Glede na to, da doseganje teh standardov ni avtomatično zagotovljeno, je potrebno vzpostaviti določene mehanizme, ki zagotavljajo, da bodo posamezni revizorji in revizijske družbe pri svojem delu dosegali visoko raven kakovosti.

Poleg sistema notranjega nadzora, ki je osnova in temelj zagotavljanja kakovosti dela posameznih revizorjev in revizijskih družb in za katerega so po Mednarodnih standardih revidiranja odgovorne revizijske družbe same, obstaja tudi zunanji nadzor. Razvoj zunanjega nadzora je posledica težnje po enotno opredeljenih zahtevah izobraževanja in kakovosti delovanja revizijskih družb in posameznih revizorjev. Težnje po enotno opredeljenih zahtevah izobraževanja in kakovosti delovanja revizijskih družb in posameznih revizorjev so znotraj posameznih držav privedle do ustanavljanja institucij, ki so s ciljem, da bi zagotavljale čim bolj kakovostno delovanje svojih članov, začele uvajati preiskovalne in disciplinske postopke v povezavi s kakovostjo opravljenega dela. Razvoj teh postopkov je privedel do oblikovanja mehanizmov zunanjega nadzora (Duhovnik, 1999, str. 61-62).

Namen zunanjega nadziranja je, da ocenjuje učinkovitost postopkov notranjega nadziranja kakovosti, tako na ravni posameznega revizijskega posla, kot tudi na ravni revizijske družbe kot celote, in da spodbuja k boljšemu doseganju standardov kakovosti znotraj revizijskih družb in pri posameznih revizorjih.



Glede na to, kdo izvaja zunanji nadzor, tega naprej delimo na (Continuous Quality Assurance, 1998):

- **monitoring** (opravlja ga osebje, zaposleno pri revizijski instituciji, ki ne opravlja revizijske dejavnosti)
- **peer review** (opravljajo ga revizorji revizijskih družb na pogodbeni ravni pod vodstvom neodvisne revizijske institucije).

Ne glede na izbrani mehanizem zagotavljanja kakovosti dela revizijskih družb in posameznih revizorjev pomeni takšen razvoj pozitivno težnjo revizijske stroke pri izpolnjevanju njene odgovornosti za uveljavljanje standardov kakovosti v javnem interesu (Continuous Quality Assurance, 1998).

### **3.1 Nadziranje zakonsko predpisanega revidiranja v Evropi in po svetu**

V zadnjih letih je revidiranje računovodskih izkazov v državah članicah Evropske skupnosti dobilo zakonsko obeležje. To obeležje je seveda posledica širših interesov, na katere vpliva tudi način računovodskega poročanja. Znano je, da odločitve o mednarodni trgovini in naložbah temeljijo v veliki meri na revidiranih računovodskih izkazih. Zato želi Evropska skupnost povečati njihovo zanesljivost, ne glede na to, kdo v Evropi jih pripravlja, uporablja ali revidira. V Evropski skupnosti je že dosežena določena stopnja usklajenosti na področju finančnega poročanja in zakonsko predpisane revizije, vendar popolno harmonizacijo omejujejo razlike, ki izhajajo iz podjetniške in davčne zakonodaje posameznih držav. Postopki (načini) izvajanja zunanjega nadziranja kakovosti dela revizijskih družb in posameznih revizorjev so eno od številnih področij, na katerem se pojavljajo razlike v praktičnih rešitvah med posameznimi državami. Te razlike so posledica različnih strokovnih rešitev znotraj posameznih držav in izhajajo, kot smo že rekli, predvsem iz različne podjetniške in davčne zakonodaje ter računovodskih standardov, ki v mednarodnem okviru še niso harmonizirani do takšne mere, kot so harmonizirani standardi revidiranja (Duhovnik, 1999, str. 63).

Kako pomembno je poenotenje na področju revidiranja, poudarjata FEE (Federation des Experts Comptables Europeens – Zveza evropskih računovodskih strokovnjakov) in IFAC (International Federation of Accountants – Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov) organizaciji. FEE zastopa stališče, da je treba v evropskem okviru doseči takšno poenotenje zunanjega nadzora kakovosti dela revizijskih družb, ki bi vodilo do vzajemnega priznavanja mehanizmov

nadzora, pri čemer je treba spodbujati strokovni in neodvisni nadzor, ki ni povezan s političnimi strukturami posameznih držav. Pri razvijanju enotnih mehanizmov nadzora nad revizijskimi družbami in posameznimi revizorji je treba upoštevati, da poslovanje podjetij v državah, ki so v Evropski skupnosti, že ima mednarodni značaj in da je v državah Evropske skupnosti in v državah, ki se skupnosti približujejo, le malo podjetij neodvisnih od mednarodnih dogajanj (npr. na podlagi verodostojnih računovodskih poročil sprejemajo odločitve investitorji, posojilodajalci, poslovni partnerji in zaposleni znotraj posameznih držav in na mednarodni ravni. Zato se računovodski strokovnjaki (FEE; IFAC) zavedajo mednarodnega značaja svojega dela in poskušajo v čim večji meri poenotiti standarde revidiranja, vzporedno s tem pa tudi mehanizme nadzora nad kakovostjo revidiranja (Continuous Quality Assurance, 1998).

### **3.1.1 Notranji nadzor nad kakovostjo revidiranja**

Na splošno vemo, da zagotavljanje učinkovitosti kateregakoli procesa zahteva vzpostavljanje ustreznih mehanizmov nadzora nad njegovim delovanjem. Tega dejstva se zavedajo tudi strokovnjaki s področja revizije, ki so postavili temeljne okvire za zagotavljanje notranjega nadzora nad kakovostjo revidiranja v Mednarodnem standardu revidiranja MSR-220 (obvladovanje kakovosti revizijskega dela).

Namen MSR-220 je, da postavi pravila in napotke za obvladovanje kakovosti, in sicer (Mednarodni standardi revidiranja, 1997):

- usmeritve in postopke revizijske družbe v zvezi z revizijskim delom nasploh
- postopke v zvezi z delom, ki ga opravljajo pomočniki pri posamezni reviziji.

Seveda se morajo te usmeritve in postopki v skladu z MSR-220 uporabljati tako na ravni revizijskega podjetja, kot tudi na ravni posameznega revizorja. Revizijske družbe bi morale v skladu z navedenim standardom uporabljati takšne usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti, ki zagotavljajo, da se vse revizije opravljajo v skladu s standardi in ostalimi pravili revidiranja v posamezni državi. Ker pa se revizijske družbe med seboj razlikujejo po prostorski razpršenosti, organiziranosti, obsegu in vrsti delovanja, so čas, vrsta in obseg usmeritev in postopkov obvladovanja kakovosti v revizijskih družbah različni. Tudi obseg dokumentacije, ki dokazuje notranji nadzor nad kakovostjo, je različen.

Če pa navedene razlike pustimo ob strani, lahko definiramo splošne zahteve za zagotavljanje notranje kakovosti v vseh revizijskih družbah. Te zahteve so (Duhovnik, 1999, str. 65):

**Strokovne zahteve.** Osebe revizijske družbe se mora držati načel neodvisnosti, neoporečnosti, nepristranskosti in zaupnosti ter se obnašati primerno svojemu poklicu.

**Strokovno znanje in sposobnosti.** Revizijska družba mora zaposlovati osebe, ki sprejema strokovne standarde in je strokovno usposobljeno, raven strokovne usposobljenosti pa mora biti taka, da lahko osebe izpolnjuje svoje dolžnosti z vso dolžno poklicno skrbnostjo.

**Dodeljevanje nalog.** Revizijsko delo je treba dodeliti osebi, ki ima v danih okoliščinah zahtevano stopnjo strokovne izobrazbe in znanja.

**Prenašanje dela na druge.** Da je opravljeno delo v skladu z ustreznimi standardi kakovosti, mora biti zagotovljeno usmerjanje, nadziranje in pregledovanje dela na vseh ravneh.

**Posvetovanje.** Po potrebi se kaže v revizijskem podjetju ali zunaj njega posvetovati s tistimi, ki imajo določeno strokovno znanje.

**Pridobivanje in ohranjanje naročnikov.** Ocenjevati je treba potencialne naročnike in kontinuirano preverjati obstoječe. Pri odločitvi za pridobitev ali ohranitev naročnika je treba upoštevati neodvisnost osebja revizijske družbe in sposobnost izpolnitve naročnikovih zahtev.

**Nadziranje.** Potrebno je nadzorovati ustreznost in operativno učinkovitost usmeritev in postopkov za obvladovanje kakovosti.

S ciljem zagotovitve spoštovanja zahtev MSR–220 je potrebno vse usmeritve in postopke za obvladovanje kakovosti sporočiti osebi revizijskih družb na način, da jih bo osebe razumelo in uporabljalo.

V vseh državah, ki so bile vključene v posebno raziskavo organizacije FEE, je revizijska stroka zagotovila usklajenost standardov revidiranja z MSR–220. Izjema je le Italija, kjer vsebina MSR –220 ne ustreza posebnim odgovornostim, ki jih ima komisija revizorjev (Continuous Quality Assurance, 1998).

.

### **3.1.2 Zunanji nadzor nad kakovostjo revidiranja**

Kot smo že omenili, so institucije na nacionalni ravni v mnogih državah razvile mehanizme zunanjega nadzora nad kakovostjo revidiranja. Pri tem je treba poudariti, da v vseh državah, kjer je revidiranje predpisano z zakonom, zunanji nadzor organizira revizijska stroka. Enako velja tudi za mehanizme nadzora v ne

evropskih državah. Seveda pa obstajajo tudi izjeme, med državami, ki so bile vključene v raziskavo FEE, so tudi take, v katerih nadzora nad revidiranjem ne opravlja sama revizijska stroka. Te države so Italija, Švedska, Norveška in Portugalska (Continuous Quality Assurance, 1998).

V Italiji borzni regulator CONSOB nadzira 24 revizijskih družb, ki opravljajo revizijo računovodskih izkazov podjetij, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi. Na Švedskem zunanji nadzor poleg dveh strokovnih institucij opravlja tudi komisija za nadzor revizorjev z javnimi pooblastili (Supervisory Board of Public Accountants). Na Norveškem je bila vzporedno z mehanizmom zunanjega nadzora dveh inštitutov znotraj ministrstva za finance ustanovljena posebna komisija za bančništvo, zavarovanje in vrednostne papirje. Naloga komisije je, da podeljuje dovoljenja za delo in seveda, da opravlja nadzor. Na Portugalskem ima borzni regulator CMVM možnost nadziranja revizijskih družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi. Te možnosti CMVM v praksi ne izkorišča, nadzor pa opravlja revizijski inštitut CROC, ki rezultate nadzora nad omenjenimi revizijskimi družbami posreduje borznemu regulatorju (Continuous Quality Assurance, 1998).

### *3.1.2.1 Cilji zunanjega nadzora*

"Glavni cilji, ki jih strokovne institucije skušajo doseči pri uvajanju zunanjega nadzora nad kakovostjo, so (Duhovnik, 1999, str. 67):

- zagotoviti, da revizorji s kakovostnim opravljanjem revidiranja izpolnjujejo svoje obveznosti do širše družbene skupnosti
- s prizadevanjem za doseganje čim večje kakovosti krepi zaupanje javnosti v stroko in se izogniti posledicam slabo opravljenega dela
- revizijske družbe spodbujati, izobraževati in jim pomagati, da s pomočjo stroke dosežejo čim višjo raven kakovosti
- revizijske družbe posvariti pred posledicami, ki jih prinaša slabo opravljeno delo."

Strokovna institucija po vsakem opravljenem zunanjem nadzoru nad kakovostjo delovanja revizijskih družb pripravi priporočila in predloge, na podlagi katerih naj bi se izboljšala kakovost revidiranja, kar pomeni, da ima postopek zunanjega nadzora tudi pomembno izobraževalno vlogo.

### 3.1.2.2 Način izvajanja zunanjega nadzora

Postopki zunanjega nadzora se v različnih državah med seboj razlikujejo, kar je posledica kulturne tradicije ter različnih računovodskih predpisov in podjetniške zakonodaje. Seveda na način izvajanja zunanjega nadzora vplivajo tudi razpoložljivi viri za njegovo financiranje.

Glede na izvajalce zunanjega nadzora lahko način izvajanja zunanjega nadzora nad kakovostjo revidiranja razdelimo v dve skupini:

- monitoring
- peer review

V Veliki Britaniji, Španiji in na Irskem najdemo primere nadzora, ki ga neodvisna institucija opravlja z lastnim, pri njej zaposlenim osebjem (monitoring). Tovrstni nadzor najdemo tudi v Nemčiji, če gre za pregledovanje objavljenih računovodskih izkazov (Marks, 1998, str. 24).

V Belgiji, Italiji, Franciji, Romuniji ter na Nizozemskem, Norveškem, Portugalskem in Danskem pa se srečujemo z nadzorom, ki ga organizira in spremlja neodvisna organizacija, izvajajo pa ga aktivni revizorji na pogodbeni osnovi (peer review). V praksi pa se srečujemo tudi s kombinacijo obeh načinov opravljanja nadzora, kar pomeni, da nadzor nad kakovostjo opravljajo zaposleni v revizijski instituciji v sodelovanju s pogodbenimi sodelavci - revizorji (primer Češke). Posebna prednost vključevanja pogodbenih sodelavcev v postopek nadzora je, da imajo izkušnje na področju revidiranja in poznajo način poslovanja podjetij v posameznih panogah (Continuous Quality Assurance, 1998).

Za širšo mednarodno primerjavo je koristno omeniti tudi primer Avstralije in ZDA. V Avstraliji nadzor nad revizijskimi družbami opravljajo zaposleni v revizijski instituciji, ki na pogodbeni osnovi sodelujejo tudi z aktivnimi revizorji. V nasprotju s tem v ZDA najpogosteje opravljajo nadzor nad kakovostjo revizijske družbe same, pri čemer velja omejitev, da vzajemno nadziranje dveh družb ni dovoljeno. Poleg tega imajo družbe v ZDA možnost, da izberejo način nadzora, ki ga pri njih opravi skupina neodvisnih strokovnjakov (Continuous Quality Assurance, 1998).

Tako kot obstajajo različni načini opravljanja nadzora, pa poznamo tudi različne osrednje subjekte nadzora. Glavni subjekt nadzora v ZDA in Avstraliji je revizijska družba, medtem ko je v Kanadi nadzor organiziran po provincah in osredotočen na revizijske pisarne. V Franciji in na Portugalskem je nadzor osredotočen na revizorje in revizijsko dokumentacijo podjetij, katerih vrednostni papirji kotirajo na

borzi. V večini drugih evropskih držav pa je osrednji subjekt nadzora revizijska družba (Continuous Quality Assurance, 1998).

V tem mestu je treba poudariti, da zunanji nadzor nad kakovostjo revidiranja v nobenem primeru ne more nadomestiti notranjega nadzora, kar pomeni tudi, da zunanje revidiranje ne more nadomestiti notranjih postopkov nadzora in notranjega revidiranja v podjetjih. Namen občasnega zunanjega nadzora je predvsem ta, da ocenjuje učinkovitost delovanja notranjega nadzora tako na ravni revizijske družbe kot tudi na ravni posamezne revizije.

### *3.1.2.3 Izbor revizorjev in revizijskih družb, ki bodo nadzirane*

Posamezne države danes prakticirajo dva načina izbora revizijskih hiš in revizorjev, katerih delovanje bo predmet nadzora. Ta načina sta:

- na podlagi zbranih informacij, ki jih revizijskim institucijam običajno vsako leto posredujejo revizijske družbe in revizorji
- s naključnim ali sistematičnim izborom.

V državah, kjer so postopki zunanjega nadzora kakovosti revidiranja že ustaljeni, so zbrane informacije podlaga za organiziranje nadzora. S pomočjo zbranih informacij opredelijo revizijske institucije dejavnike tveganja, kot izhodišče izbora med revizijskimi družbami in revizorji, ki bodo vključeni v nadzor. Dejavniki tveganja, ki jih opredelijo revizijske institucije so na primer (Duhovnik, 1999, str. 70):

- število naročnikov revizijske družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi
- pomembnejše spremembe v poslovanju naročnikov revizijske družbe in v sestavi revizijskih skupin pri teh naročnikih
- revizijski posli, ki jih ureja posebna zakonodaja,
- pogostnost sklepanja pogodb in vsebina dela zunanjih pogodbenih sodelavcev
- pomembne spremembe v prihodku iz naslova opravljene revizije v dveh zaporednih letih
- pomanjkljivosti, ugotovljene na podlagi posredovanih letnih podatkov.

Splošna zahteva obeh načinov izbora je, da morajo biti vse revizijske družbe (posamezni revizorji) v določenem obdobju preverjene (nadzorovane). To obdobje je v posameznih državah različno (3-6 let, če pa revizijske institucije ugotovijo pomembnejše nepravilnosti v poslovanju posamezne revizijske družbe, se ta interval bistveno skrči).

#### *3.1.2.4 Sklicevanje na izsledke zunanjega nadzora*

Običajno je v revizijskih institucijah zunanji nadzor nad kakovostjo opravljanja revizije strogo ločen od disciplinskih postopkov proti revizorjem in revizijskim družbam. Če obstajajo pritožbe zoper delovanje posamezne revizijske družbe, morajo nanje odgovarjati disciplinski organi, poleg tega imajo ti pogosto lastne preiskovalne postopke za njihovo obravnavanje. Zelo redko se sklicujejo na izsledke zunanjega nadzora nad kakovostjo revidiranja. To ločevanje je predvsem posledica dveh dejavnikov (Duhovnik, 1999, str. 71):

- pri zunanjem nadzoru nad kakovostjo revidiranja je poudarek na izboljševanju kakovosti dela in izobraževanju revizijskih družb in revizorjev, kar je v nasprotju s preiskovanjem z namenom disciplinskega ukrepanja
- neodvisnost disciplinskega organa od revizijske stroke.

Primeri, ko se organi opravljanja zunanjega nadzora obračajo na disciplinske organe so v praksi namreč vse pogostejši.

#### *3.1.2.5 Opravljanje nadzora*

Poleg sprotnega pregledovanja podatkov, ki jih revizijske družbe in posamezni revizorji vsako leto redno posredujejo revizijskim institucijam, opravljajo revizijske institucije zunanji nadzor v prostorih revizijskih družb in revizorjev. Obstajajo pa tudi izjeme, kjer revizijske institucije opravljajo zunanji nadzor izven prostorov revizijskih družb in revizorjev (tak primer je Nemčija).

Dolžina opravljanja nadzora je odvisna predvsem od števila revizorjev, ki so pooblaščen za podpis revizijskih poročil, od števila pisarn, ki jih imajo revizijske družbe, od različnih vrst revidiranja, ki ga opravljajo revizorji in revizijske družbe ter od tveganja pri opravljanju revizije. V nekaterih državah je dolžina opravljanja nadzora časovno določena, na splošno pa velja, da nadzor nad revizorji in revizijskimi družbami z dvema ali tremi partnerji v povprečju traja dan ali dva (Duhovnik, 1999, str. 71).

#### *3.1.2.6 Področja opravljanja nadzora*

Lahko bi rekli, da se zunanji nadzor opravlja na dveh ravneh. Na prvi ravni se običajno preverja delovanje nadzora kakovosti revidiranja znotraj revizijskih družb. Na drugi ravni se pregleduje dokumentacija posameznih naročnikov. Pri tem izvajalci nadzora seveda ocenjujejo, ali je revidiranje opravljeno v skladu s standardi revidiranja (ob upoštevanju računovodskih standardov in drugih

predpisov s področja računovodstva, ki določajo okvire računovodskega poročanja) in ali so obenem upoštevana tudi načela in pravila poklicne etike, vključno z načelom neodvisnosti (Statutory Audit Independence and Objectivity, 1998).

### *3.1.2.7 Dokumentacija, ki jo pripravljajo izvajalci nadzora*

V vseh državah, kjer se opravlja zunanji nadzor in v katerih je revizija zakonsko urejena, morajo izvajalci nadzora svoje ugotovitve strniti v pisnem poročilu, ki običajno vključuje priporočila za odpravo nepravilnosti. Opravljeno delo (in s tem tudi ugotovljene nepravilnosti) dokumentirajo z izpolnjenimi kontrolnimi seznammi, vprašalniki in zabeleškami. Dostop do pripravljene dokumentacije imajo skoraj v vseh primerih samo izvajalci in organi nadzora. Izjemi sta Francija in Portugalska. V večini držav, kjer opravljajo zunanji nadzor, velja, da izvajalci z izsledki nadzora seznanijo revizijsko družbo in revizorje, in sicer še preden dostavijo poročilo ustreznemu strokovnemu organu. Seveda pa je strokovni organ tisti, ki mora oceniti poročilo in odločati o posledicah za revizijsko družbo (Duhovnik, 1999, str. 73).

Izvajalci nadzora se o svojih ugotovitvah običajno pogovorijo z revizijskim družbam in pri tem razčistijo morebitna nesoglasja, kolikor je to možno. Takšen pristop zagotavlja, da bi bili doseženi izobraževalni cilji povezani z opravljanjem zunanjega nadzora. V primeru, da izvajalci nadzora ne poskusijo razčistiti nesoglasja z revizijsko družbo, kar pomeni, da se izognejo gore navedenem postopku, takrat strokovni organi, ki sprejemajo odločitve, povezane z opravljenimi nadzori, običajno obravnavajo pisna pojasnila nadzorovanih revizijskih družb in revizorjev in lahko zahtevajo od izvajalcev nadzora, da svoje ugotovitve v poročilu dodatno pojasnijo in upravičijo (Duhovnik, 1999, str. 73).

Znotraj revizijskih institucij so poročila o opravljenih nadzorih dostopna samo članom odbora, ki je odgovoren za nadzor postopkov izvajanja zunanjega nadzora. Če so pri nadzoru odkrite večje napake, ima dostop do poročil tudi disciplinski organ. Čas, ki je potreben, da revizijska institucija izda končno poročilo o opravljenemu nadzoru nad kakovostjo revidiranja, je v posameznih evropskih državah različen (od enega tedna do nekaj mesecev).

Vsako poročilo revizijske institucije o opravljenemu nadzoru se obravnava posebej, kar je praksa v vseh evropskih državah. Če so pri postopku nadzora odkrite večje nepravilnosti, takrat poročilo prejme disciplinski organ. Disciplinski ukrepi so predvideni tudi če se zgodi, da pri ponovnem nadzoru revizijska



institucija ugotovi iste napake, kar pomeni, da revizijska hiša že ugotovljenih pomembnih nepravilnosti ni odpravila (Duhovnik, 1999, str. 73).

Revizijske institucije morajo dokumentacijo o opravljenem nadzoru hraniti, časovno obdobje pa v različnih državah traja od dveh mesecev do največ deset let) (Duhovnik, 1999, str. 73).

#### *3.1.2.8 Kazenski ukrepi*

Izrekanje kazenskih ukrepov in obravnavanje pritožb ni sestavni del postopka izvajanja zunanjega nadzora nad kakovostjo revidiranja revizijskih družb in revizorjev. Seveda je izrekanje kazenskih ukrepov, ki ga opravlja disciplinski organ znotraj revizijske institucije zaključni del zunanjega nadzora. Kot smo že omenili do tega pride šele takrat, kadar revizijska družba pomembno krši standarde in temeljna načela revidiranja (Duhovnik, 1999, str. 73).

#### *3.1.2.9 Osebe, ki sodelujejo pri opravljanju zunanjega nadzora*

V vseh državah z vzpostavljenimi postopki zunanjega nadzora nad revizijskimi družbami, smejo nadzor opravljati le usposobljeni (v naši državi pooblaščen) revizorji. V večini primerov je temu dodana zahteva po večletnih izkušnjah na področju revidiranja. Pri tem se sestava skupin izvajalcev nadzora med posameznimi državami razlikuje zlasti glede na cilje, zunanjega nadzora. V primerih, ko je pri opravljanju zunanjega nadzora poudarjeno preverjanje učinkovitosti delovanja notranjega nadzora nad kakovostjo revidiranja in preverjanje organiziranosti revizijske družbe, so potrebe po vključevanju revizorjev, ki poznajo posebnosti posameznih industrijskih panog, manjše. Obratno je v primerih, ko je zunanji nadzor osredotočen na pregledovanje revizijske dokumentacije posameznih naročnikov revizijskih družb (Duhovnik, 1999, str. 73).

V večini držav so nadzorniki deležni ustreznega izobraževanja, ki v povprečju traja dan ali dva. Namen izobraževanja je spoznavanje postopka in metod nadzora ter pravilna uporaba in upoštevanje postavljenih standardov. V vseh državah, kjer se opravlja zunanji nadzor, je poudarek na nepristranskosti in neodvisnosti nadzornikov, pa tudi na upoštevanju etičnega kodeksa v postopku opravljanja zunanjega nadzora. Pri zaupnosti podatkov nadzornike vežejo enaka pravila in načela kot revizorje (Duhovnik, 1999, str. 73).

### *3.1.2.10 Mednarodna primerljivost postopkov opravljanja zunanjega nadzora*

Če naredimo povzetek predhodnih ugotovitev, lahko opazimo, da se postopki zunanjega nadzora v posameznih državah med seboj razlikujejo, ne samo po izvajalcih zunanjega nadzora, ki so zaposleni pri revizijski instituciji ali izhajajo iz vrst aktivnih pooblaščenih revizorjev, temveč tudi po tem, koga in kaj ocenjujejo izvajalci nadzora.

Kljub obstoječim razlikam pa so postopki zunanjega nadzora primerljivi na naslednjih področjih (Duhovnik, 1999, str. 74):

- podlaga za izvajanje zunanjega nadzora je obvladovanje kakovosti revizijskega dela znotraj revizijske družbe, kot je opredeljeno v MSR 220, ki ga posredno ali neposredno upoštevajo vse evropske države, ki opravljajo zunanji nadzor nad kakovostjo delovanja revizijskih družb in posameznih revizorjev
- zunanji nadzor povsod opravljajo strokovne organizacije, v večini primerov revizijske institucije
- revizijske institucije predvsem zbirajo občasne informacije o revizijskih družbah in njihovih naročnikih, kar olajšuje izvajanje zunanjega nadzora
- pri izboru revizijskih družb, ki bodo nadzirane, se v vseh evropskih državah upoštevajo tveganja, ki so jim izpostavljene revizijske družbe
- znotraj revizijske institucije je disciplinska funkcija običajno ločena od funkcije opravljanja zunanjega nadzora
- v vseh državah so za namene opravljanja zunanjega nadzora pripravljene standardizirani delovni papirji
- zunanji nadzor ne preverja samo spoštovanja strokovnih, temveč tudi etičnih standardov s področja revidiranja
- v vseh državah morajo izvajalci nadzora svoje ugotovitve zapisati v poročilu o opravljenem nadzoru, ki ga posredujejo tako revizijski družbi, kot tudi strokovnemu organu, ki v skladu s predpisi posamezne države nadzira postopek zunanjega nadzora
- v vseh državah sledijo pomembnejšim pomanjkljivostim, ugotovljenim s postopkom opravljanja zunanjega nadzora.

### **3.1.3 Povzetek**

Doseganje standardov kakovosti na področju revidiranja ni zagotovljeno avtomatično. Zato so tudi na tem področju vzpostavljeni mehanizmi, ki zagotavljajo, da posamezni revizorji in revizijske družbe pri svojem delu dosežejo ustrezno (zahtevano) raven kakovosti. Danes lahko govorimo o dveh vrstah nadzorovanja kakovosti revidiranja in sicer o notranjem in zunanjem nadzoru.

V skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja so za notranji nadzor odgovorne revizijske družbe same, zunanji nadzor in postopki njegovega izvajanja pa se v različnih državah med seboj razlikujejo, kar je posledica različne podjetniške zakonodaje in računovodskih predpisov.

Glede na izvajalce lahko načine izvajanja zunanjega nadzora razdelimo v dve skupini:

- nadzor, ki ga opravlja neodvisna strokovna institucija z pri njej zaposlenim (lastnim) osebjem (monitoring)
- nadzor, ki ga organizira in spremlja neodvisna strokovna institucija, izvajajo pa ga aktivni revizorji na pogodbeni osnovi (peer review).

Ne glede na navedene in nekatere druge razlike ima zunanji nadzor v različnih državah (vključno s Slovenijo) tudi veliko skupnih značilnosti. Poleg tega ima zunanji nadzor povsod enake cilje, kot so:

- zagotoviti, da revizorji s kakovostnim opravljanjem revidiranja izpolnjujejo svoje obveznosti do širše družbene skupnosti
- krepiti zaupanje javnosti v stroko z naporji za doseganje čim večje kakovosti
- izogniti se neugodnim posledicam slabo opravljenega dela
- spodbujati in izobraževati revizijske družbe ter jim pomagati, da s pomočjo stroke dosežejo čim višjo raven kakovosti.

## **3.2 Nadzor nad delovanjem slovenskih revizijskih družb**

### **3.2.1 Novi Zakon o revidiranju in njegov vpliv na kakovost delovanja revizijskih družb**

#### *3.2.1.1 Spremembe, ki jih je prinesel novi Zakon o revidiranju*

Novi Zakon o revidiranju, ki je postal pravnomočen 7.2.2001, je v veliki meri dopolnil stari Zakon o revidiranju iz leta 1993. Z novim zakonom so začele veljati tudi nove določbe, ki posredno ali neposredno vplivajo na kakovost delovanja revizijskih družb.

#### *3.2.1.2 Analiza sprememb in njihov vpliv na kakovost delovanja revizijskih družb*

Novi Zakon o revidiranju je pomembno dopolnil naslednje temeljne določbe (odredbe):

#### Način revidiranja

Zakon o revidiranju določa, da mora revidiranje mora potekati na način, ki je predpisan z zakonom ter načeli in standardi, ki jih sprejema Slovenski inštitut za revizijo (Zakon o revidiranju, 1993). Da mora revidiranje potekati na način, določen tudi z Mednarodnimi standardi revidiranja, je novost, ki jo je prinesel novi Zakon o revidiranju (Zakon o revidiranju, 2001).

Novi zakon je z dopolnitvijo določbe o načinu revidiranja predvsem poudaril pomembnost harmonizacije na področju revidiranja. Dopolnitev te določbe nima neposrednega vpliva na kakovost delovanja revizijskih družb, posredno pa revizijske družbe posredno z upoštevanjem mednarodnih standardov izboljšujejo kakovost svojega poslovanja, ker mednarodni standardi ponujajo nekaj dobrih rešitev na tem področju.

#### Lastništvo v revizijskih družbah

Stari zakon je določal, da revizijsko družbo lahko ustanovi tuja pravna ali fizična oseba, vendar delež tujih pravnih in fizičnih oseb ne sme biti večji od 49% (Zakon o revidiranju, 1993). Novi zakon pa določa, da morajo biti imetniki delnic, na podlagi katerih so skupno udeleženi v kapitalu in pri upravljanju revizijske družbe z najmanj 75 %, pooblaščen revizorji, revizijske družbe, revizijske družbe državljanic in tuje revizijske družbe.

V primeru kršitve zgoraj navedenega odstavka (odvzem licence pooblaščenega revizorja, zmanjšanje deleža pod 75 %) imetnik delnic izgubi pravice iz delnic (Zakon o revidiranju, 2001).

Ta sprememba zelo pomembno vpliva na kakovost poslovanja revizijske družbe, saj so se interesi lastnikov revizijske družbe z veljavnostjo tega zakona pomembno spremenili. Lastniki kot osnovni cilj revizijskih družb vidijo dolgoročni obstoj, ki je pogojen s kakovostjo izvajanja revizijskih storitev. Po drugi strani pa so imetniki delnic soočeni z visokim tveganjem izgube lastniških pravic.

### Delnice revizijske družbe

Da se zgoraj navedene določbe in ukrepi spoštujejo, je novi zakon poskrbel z določitvijo, da morajo revizijske družbe v primeru, da so organizirane kot delniške družbe, izdati imenske delnice (Zakon o revidiranju, 2001).

S tem je zagotovljeno, da so lastniki revizijskih družb znani in se zato ne morejo izogniti obveznostim in kaznim, vezanim na določbe novega zakona.

### Prepoved revidiranja v posamezni pravni osebi

Revizijska družba ne sme opravljati revidiranja v pravni osebi, v katero je vložila sredstva in tudi ne v pravni osebi, ki je vložila sredstva v revizijsko družbo. Novi zakon pa strožje opredeljuje in določa primere, v katerih revizijske družbe ne smejo opravljati storitev revidiranja v posamezni pravni osebi. Ti primeri so (Zakon o revidiranju, 2001):

- če ima revizijska družba naložbe v tej pravni osebi
- če ima pravna oseba naložbe v revizijski družbi
- če so osebe, ki so povezane s pravno osebo, ožji družinski člani članov uprave, nadzornega sveta
- če so osebe, ki so povezane z pravno osebo, posredno ali neposredno imetniki kvalificiranega deleža v revizijski družbi
- če je revizijska družba povezana s pravno osebo na drug način in bi zaradi te povezave lahko obstajal dvom o neodvisnosti in nepristranskosti revidiranja

Načeli nepristranskosti in neodvisnosti sta v Sloveniji vprašljivi načeli. To pa zaradi dejstva, ker je Slovenija zelo majhna država in da so se skozi dolgo obdobje tranzicije, in pa tudi prej oblikovale ekonomske in druge povezave med njenimi prebivalci (pravnimi ter fizičnimi osebami), ki so bolj opazne in bolj pogoste, kot so v večjih državah.

S strožjim zakonom se je seveda povečala kakovost izvajanja revizijskih storitev, ker se je zmanjšala tveganost v zvezi z neodvisnostjo in nepristranskostjo revizijskih družb pri izvajanju storitev revidiranja. Govorimo pa seveda o zmanjšanosti in ne o popolnem učinku te spremembe v zakonu, ker nova določba potrebuje čas, da si utre pot v revizijski stroki in da postane sprejemljiva za vse revizijske družbe.

### Obveznosti delničarjev revizijskih družb

Novi zakon za razliko od starega določa obveznosti delničarjev revizijskih družb in tako vezano na prejšnjo določbo o prepovedi revidiranja v posamezni revizijski družbi poudarja pomembnost načel nepristranskosti in neodvisnosti v revizijski stroki (Zakon o revidiranju, 2001).

Ta sprememba v zakonu znatno dopolnjuje prejšnjo določbo in v veliki meri (posredno preko zagotavljanja nepristranskosti in neodvisnosti) vpliva tudi na kakovost delovanja revizijskih družb in posameznih revizorjev.

Novi zakon določa, da mora delničar revizijske družbe tej poročati o naložbah, na podlagi katerih je posredno ali neposredno pridobil delež v posamezni pravni osebi. V primeru, ko je delničar pravna oseba, mora revizijski družbi poročati tudi o spremembah imetnikov kvalificiranih deležev v tej pravni osebi ter o imenovanjih in razrešitvah članov uprave in nadzornega sveta (Zakon o revidiranju, 2001).

Novi zakon tudi določa, da mora imetnik kvalificiranega deleža v revizijski družbi tej poročati o vsakršni povezavi z pravno osebo, s katero je revizijska družba sklenila pogodbo o revidiranju (Zakon o revidiranju, 2001).

O kršitvah zgoraj navedenih obveznosti delničarja mora revizijska družba nemudoma obvestiti Slovenski inštitut za revizijo (Zakon o revidiranju, 2001).

### Pooblaščen revizor in revizor

Že stari zakon je določal pogoje, ki jih morajo izpolnjevati tisti, ki opravljajo storitve revidiranja, vendar je novi zakon tudi na tem področju prinesel določene novosti. Noviteta na tem področju je znanje slovenskega jezika, ki je nujen pogoj za vse tiste, ki imajo ali želijo pridobiti naziv revizorja oziroma pooblaščenega revizorja (Zakon o revidiranju, 2001).

Poleg tega novi zakon določa delovno dobo oziroma izkušnje, ki jih morata imeti revizor in pooblaščen revizor. Po novem zakonu Slovenski inštitut za revizijo izda dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja le v primeru, da ima ta najmanj petletne delovne izkušnje, od tega najmanj triletne delovne izkušnje pri opravljanju storitev revidiranja, šteto po pridobitvi dovoljenja za opravljanje nalog revizorja. Za opravljanje nalog revizorja so po novem zakonu potrebne dve letne izkušnje in sicer na področju revidiranja oziroma notranjega revidiranja (Zakon o revidiranju, 2001).

Z novostmi v tem delu zakona se je povečala kakovost delovanja revizijskih družb. Z določbo, da morajo vsi revizorji in pooblaščen revizorji morajo obvladati slovenski jezik, je zagotovljeno razumevanje načel, standardov in drugih pravil, ki jih objavlja Slovenski inštitut za revizijo in katerih razumevanje je nujno potrebno za kakovostno opravljanje storitev revidiranja.

Kakovost se je izboljšala tudi zaradi določbe, ki opredeljuje izkušnje, potrebne za naziv revizorja in pooblaščenega revizorja, saj se lahko nekatera znanja in veščine pridobijo samo pri praktičnem in dolgoročnem delu.

#### Posebna določba za samostojnega revizorja

V novem zakonu je določeno, v katerih primerih samostojni revizor ne more opravljati revidiranja. Ta prepoved velja za velike delniške družbe ter za delniške družbe, s katerih delnicami se trguje na organiziranem trgu. Poleg tega samostojni revizor ne more opravljati revidiranja bank, zavarovalnic, borzno posredniških družb oziroma drugih pravnih oseb, ki opravljajo finančne storitve (Zakon o revidiranju, 2001).

Ta določb vpliva na kakovost delovanja samostojnih revizorjev, ker z upoštevanjem dejstva, da je samostojni revizor lahko revidira po obsegu in zahtevnosti zanj obvladljive družbe, je na nek način zagotovljena višja kakovost revizijskih storitev.

#### Potek revidiranja

##### *Dolžnosti pravne osebe, v kateri se opravlja revidiranje*

Stari zakon je določal, da je pravna oseba, v kateri se opravlja revidiranje, dolžna revizorju dati na razpolago potrebne listine in informacije, ki pomagajo pri revidiranju in sestavljanju poročila (Zakon o revidiranju, 1993).

Glede na to, da imajo danes vsa večja podjetja, ki so zakonsko vezana na revizijo oziroma so predmet revidiranja, razvite informacijske sisteme in zato elektronsko obdelavo in varstvo podatkov, je novi zakon dopolnil starega in dodal, da je dolžnost pravne osebe, v kateri se opravlja revidiranje, tudi posredovanje vseh potrebnih računalniških zapisov. Če so bili vnosi podatkov opravljeni z pomočjo računalniške tehnologije, mora pravna oseba na lastne stroške in v primernem roku pooblaščenim osebam revizijske družbe dati na razpolago pripomočke, ki so potrebni za branje dokumentacije, in če je potrebno, zagotoviti berljive trajne izpise v potrebnem številu kopij (Zakon o revidiranju, 2001).

K temu novi zakon dodaja določbo, po kateri je pravna oseba dolžna dati osebam revizijske družbe na razpolago ustrezne prostore in pripomočke ter v primeru, ko je za preizkus in oceno posameznih postavk v računovodskih izkazih potrebno strokovno znanje, s katerim pooblaščen revizor ne razpolaga, mora pravna oseba na zahtevo revizijske družbe pridobiti strokovno znanje oziroma cenitev strokovnjaka ustrezne stroke (Zakon o revidiranju, 2001).

Vse spremembe, ki jih je prinesel novi zakon vplivajo na kakovost delovanja revizijskih družb in sicer tako, da zagotavljajo hitrejše in učinkovitejše delo ter zadovoljstvo obeh v proces revidiranja vpletenih strank.

Vpogled v računalniške zapise in elektronska obdelava podatkov sta predvsem olajšala delo revizijskim družbam in omogočila hitrejšo obdelavo večje količine podatkov. Revizijska družba lahko zato v krajšem času preveri večjo količino podatkov in se prepriča v njihovo resničnost in poštenost. Prostori in pripomočki, do katerih imajo osebe revizijske družbe pravico dostopa, omogočajo prijetnejše in bolj nemoteno delo in s tem posredno izboljšujejo kakovost dela revizijskih družb.

Od vseh zgoraj navedenih sprememb v poteku revidiranja ima največji vpliv na kakovost delovanja revizijskih družb in si zato zasluži največjo pozornost določba, po kateri je pravna oseba na zahtevo revizijske družbe dolžna pridobiti mnenje strokovnjaka ustrezne stroke. Stari zakon je ta problem tudi obravnaval, a po njegovih določbah je bila pritegnitev strokovnjaka naloga revizijske družbe in še to je smela šele po pisnem soglasju pravne osebe. Po novem zakonu je to breme in odgovornost revizijske družbe postalo obveznost pravne osebe, v kateri se opravlja revidiranje. S to spremembo so izginili zapleti in nesoglasja med pravnimi osebami in revizijskimi družbami, kar zelo pomembno vpliva na kakovost poslovanja revizijskih družb.



## Možnosti Slovenskega inštituta za revizijo pri uporabi ukrepov proti revizijskim družbam in posameznim revizorjem

Po starem zakonu je imel Inštitut za revizijo razmeroma malo možnosti za uveljavljanje ukrepov proti revizijskim družbam in posameznim revizorjem. Kako je v primeru kršitev revizijskih družb ukrepal Slovenski inštitut za revizijo, je bilo določeno z pravilnikom, ki ga je izdal Inštitut za revizijo sam. Pravniki in strokovnjaki v revizijski stroki so menili, da pravilnik ni zadostna pravna osnova za uporabo ukrepov, zato je imel Slovenski inštitut za revizijo v tem obdobju bolj izobraževalno vlogo (Odar, 1998, str. 33).

Ker pa je revizija dokaj mlada stroka in ker je naloga Slovenskega inštituta za revizijo, da na začetku deluje bolj poučno, morda takšna ureditev v prejšnjem desetletju sploh ni bila tako slaba. To, na določen način preventivno delovanje Slovenskega inštituta za revizijo, je seveda trajalo le kratek čas in je bilo omejeno samo na prve nadzore. Danes Slovenski inštitut za revizijo deluje povsem drugače in od revizijskih družb in posameznih revizorjev zahteva višjo kakovost, profesionalnost in etičnost (Odar, 1998, str. 33).

Novi zakon, ki je začel veljati v letu 2001, določa tudi postopek sankcioniranja revizijskih družb in posameznih revizorjev, kar daje Slovenskemu inštitutu za revizijo pravno osnovo za ukrepe (Odar, 1998, str. 33).

Zelo pomembno je poudariti, da se je z novim zakonom odgovornost nadzornikov (izvajalcev nadzora) povečala. Zaradi velike konkurence na področju revidiranja utegne biti vsaka javno izrečena kazen proti revizijski družbi oziroma posameznem revizorju destruktivna. Revizijska družba oziroma posamezni revizor izgubi zaupanje javnosti in s tem tudi položaj na zelo konkurenčnem trgu. To pa je osnovni razlog, zaradi katerega mora biti Slovenski inštitut za revizijo zelo previden pri sankcioniranju revizijskih družb (posameznih revizorjev) in zaradi katerega mora zelo natančno preveriti verodostojnost podatkov, pridobljenih s strani revizijskih družb in posameznih revizorjev (Odar, 1998, str. 33).

### Kazenske določbe

Novi zakon je vplival na kakovost delovanja revizijskih družb tudi s spremembo denarnih kazni v primeru kršitev pri delovanju teh. Groba osnova za višino denarnih kazni, ki so jih dolžne plačati vse revizijske družbe in pooblaščenih revizorji pri kršenju določb (odredb) novega zakona je delitev na lažje in težje kršitve (Zakon o revidiranju, 2001).

Stari zakon je določal, da morajo revizijske družbe za kršitve, ki jih novi zakon razvršča med težje kršitve revizijskih družb plačati najmanj 3.000.000 SIT (Zakon o revidiranju, 1993). Po novem zakonu je revizijska družba za tovrstne kršitve dolžna plačati kazen, ki se giblje v vrednosti od 1.000.000 do 5.000.000 SIT (Zakon o revidiranju, 2001).

Revizijske družbe delajo težje kršitve (Zakon o revidiranju, 2001):

- če kršijo določbo o varovanju zaupnih podatkov
- če naloge revidiranja opravljajo osebe, ki ne izpolnjujejo pogojev, določenih novim zakonom
- če izdelajo poročilo, katerega vsebina je v nasprotju z določbo novega zakona,
- če revidiranja ne opravljajo na način, predpisan z zakonom...

Za lažje kršitve so tako v starem kot tudi v novem zakonu določene znatno manjše kazni. Za posledično minimalne razlike v tem delu določbe ne moremo trditi, da pomembno vplivajo na kakovost poslovanja revizijskih družb. Za lažje kršitve se po novem zakonu na primer šteje (Zakon o revidiranju, 2001):

- ne poročanje inštitutu o naložbah v pravni osebi, v kateri se opravlja revidiranje
- ne poročanje o spremembah kvalificiranega deleža v pravni osebi itn..

V novem zakonu so določene tudi višje kazni za pooblašcene revizorje, pooblašcene cenilce in pravne osebe v primeru kršitev oziroma v primeru vseh vrst prestopkov.

### *3.2.1.3 Druge spremembe, ki jih je prinesel novi zakon*

#### Opredelitev nekaterih pojmov

Novi Zakon o revidiranju je zelo temeljito in obsežno opredelil nekatere pojme, ki v starem zakonu niso bili zajeti. Kljub temu, da te spremembe nepomembno vplivajo na kakovost poslovanja revizijskih družb, jih bomo v nadaljevanju omenili ter poudarili njihove značilnosti in morebitne vplive v revizijski stroki in zunaj nje. Nekatere od teh sprememb so opredelitve pojmov **domača oseba, oseba državljanic in tuja oseba**. Zdaj ko je Slovenija samostojna država in resna kandidatka za vstop v Evropsko integracijo, je statusna določba oziroma opredelitev zgoraj navedenih pojmov velikega in v praksi nepogrešljivega pomena. Poleg tega so v novem zakonu opredeljeni tudi pojmi, ki so povezani z lastništvom oziroma lastniško strukturi in z načini njenega oblikovanja. Ti pojmi so **udeležba, kvalificiran delež, naložbe, povezane osebe in posredna pridobitev** (Zakon o revidiranju, 2001).

Novi zakon je s temi novostmi razčistil nejasnosti v zvezi z veliko pojmi, ki so bili sporni in katerih uporaba ni imela zakonske osnove. Opredelitev teh pojmov je pomembna tako za revizijsko stroko kot tudi zunaj nje. Ker pa Slovenija preživljala proces tranzicije (privatizacije), so s to novostjo v zakonu rešeni mnogi problemi. Revizijskim družbam in posameznim revizorjem je olajšano delo pri reševanju praktičnih problemov, ki se pojavljajo v zvezi z opredeljenimi pojmi.

### Vloga (naloge) Slovenskega inštituta za revizijo

Novi zakon opredeljuje naloge Slovenskega inštituta za revizijo in njegovo organizacijo širše od starega. Pomembno je omeniti, da je tako v starem kot tudi v novem zakonu poudarjeno, da Inštitut za revizijo opravlja naloge in pristojnosti ne samo na področju revidiranja temveč tudi na strokovnih področjih, povezanih z revidiranjem. Ta področja so (Zakon o revidiranju, 2001):

- računovodstvo
- poslovne finance
- notranje revidiranje
- revidiranje informacijskih sistemov
- davčno proučevanje in svetovanje
- ocenjevanje vrednosti podjetja.

Novi zakon je posebej poudaril ocenjevanje vrednosti podjetja (s strani pooblaščenega cenilca) in to je za razliko od starega zakona novost oziroma sprememba, ki vpliva na kakovost poslovanja revizijskih družb in posameznih revizorjev.

### Pooblaščen cenilec

Novi zakon je za razliko od starega zelo temeljito in obsežno določil status, naloge in obveznosti pooblaščenega cenilca, ki ima danes zelo pomembno vlogo na področju revizije in na drugih področjih (Zakon o revidiranju, 2001).

Pri opravljanju storitev revidiranja se osebje revizijske družbe na primer mnogokrat znajde pred problemom ocenitve vrednosti osnovnih sredstev, ki v bilanci stanja pravne osebe obsegajo znaten del in tako predstavljajo visoko tveganje za revizorje, ki naj bi dali svoje mnenje o njihovi vrednosti. V teh kočljivih situacijah ta del na zahtevo revizijske družbe opravi pooblaščen cenilec in pri tem osebno odgovarja za poštenost in resničnost prikazane vrednosti osnovnih sredstev. V tem primeru lahko delo pooblaščenega cenilca obravnavamo v sklopu revizijskega procesa, ki (z vidika zanesljivosti) ne bi bil popoln, če ne bi bilo tovrstnih strokovnjakov. Ta novost, ki jo je prinesel novi zakon, nima vpliva na kakovost

poslovanja revizijskih družb, vendar v veliki meri pripomore k večji kakovosti revizijskih storitev (če jih seveda gledamo kot celoto, sestavljeno iz več medsebojno povezanih delov). V novem zakonu je opredeljen tudi nadzor nad delom pooblaščenih cenilcev, ki zelo pomembno vpliva na kakovost njihovega delovanja.

### Organi Slovenskega inštituta za revizijo

V novem zakonu je zajeta tudi vloga in organizacija Slovenskega inštituta za revizijo. Pri opredelitvi organov Inštituta za revizijo so navedene njihove vloge oziroma pooblastila. Ker je Inštitut za revizijo v zadnjem desetletju pridobil ogromno vlogo v revizijski stroki je ta danes zelo pomemben z več različnih vidikov. Zelo pomemben je tudi njegov vpliv na kakovost poslovanja revizijskih družb in posameznih revizorjev (Zakon o revidiranju, 2001).

Glede na to, da je zunanji nadzor največja sprememba (novost), ki jo je prinesel novi zakon smo nadzor in vlogo Slovenskega inštituta za revizijo pri izvajanju tega opredelili v nadaljevanju diplomskega dela.

### Nadzor nad delovanjem revizijskih družb

Iz dosedanje analize smo lahko videli, da je novi zakon prinesel kar nekaj novosti (sprememb), ki vplivajo na kakovost poslovanja revizijskih družb in posameznih revizorjev.

Poleg še nekaj manjših in ne tako pomembnih sprememb je novi zakon temeljito opredelil nadzor nad delovanjem revizijskih družb in posameznih revizorjev. Nadzor (zunanji nadzor) kot velika novost v revizijski stroki zelo pomembno vpliva na kakovost delovanja revizijskih družb in posameznih revizorjev. Zaradi njegovega velikega pomena smo ga v četrtem delu naše analize temeljito opisali in na ta način poudarili njegov vpliv na kakovost poslovanja revizijskih družb.

### ***3.2.2 Izhodišča, na katerih temelji nadzor v Sloveniji***

V Sloveniji tako, kot v drugih, že omenjenih državah Evrope in sveta, ima revizija zakonsko obeležje. Zunanji nadzor nad kakovostjo delovanja revizijskih družb in posameznih revizorjev je že v prejšnjem desetletju pridobil obliko, ki jo ima tudi danes kot zakonsko podprt in določen nadzor. Leta 1995 je Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo sprejel pravilnik, ki določa temeljna merila in načela, ki jih je treba upoštevati pri izvajanju nadzora (Duhovnik, 1999, str. 75).

## Temeljna načela nadzora

Temeljna revizijska načela so (Temeljna revizijska načela, 1994):

- stroka (preko Slovenskega inštituta za revizijo) z nadzorovanjem dela revizijskih družb ugotavlja, ali je delovanje teh družb v skladu z zakoni ter revizijskimi načeli in standardi
- s temeljnimi načeli nadzora se morajo strinjati vsi tisti, ki opravljajo revizijsko dejavnost, nadzor pa morajo sprejeti kot varnostni mehanizem, ki omogoča zaupanje v stroko in visoko raven kakovosti. Pomembno je, da gre tako za neposredne nadzorne mehanizme, ki jih mora vpeljati uprava revizijske družbe, kot tudi za posredne, ki jih opravlja Slovenski inštitut za revizijo
- nadzor nad delovanjem revizijskih družb je zakonska in institucionalna naloga Inštituta za revizijo. Uprava in drugi organi Slovenskega inštituta za revizijo (posebej Odbor sekcije za revizijo) skrbijo za to, da so pravila nedvoumna in jasna ter da prispevajo k digniteti profesije in etike tistih, ki opravljajo revizijske dejavnosti v Sloveniji
- nadzorovanje dela revizorjev v Sloveniji mora s pomočjo rezultatov nadzora utrditi zaupanje tudi v visoko, strokovno in profesionalno etiko revizorjev. Na prvem mestu je torej strokovna in profesionalno-izobraževalna smernica, posebej v obdobju uvajanja in izpopolnjevanja sistema nadzora. Poleg tega mora nadzor nad delom revizorjev istočasno omogočati sankcioniranje kršitev strokovnih norm in etike zunanjih revizorjev.

Navedena temeljna načela nadzora izhajajo iz Kodeksa profesionalne etike in Zakona o reviziranju ter gradijo osnovo, na kateri so izdelana podrobna pravila za izvajanje nadzora nad kakovostjo delovanja revizijskih družb v Sloveniji .

## 4. Izvajanje nadzora v Sloveniji

### 4.1 Pravilniki, na katerih temelji izvedba nadzora

Osnovni dokument za izvedbo nadzora v Sloveniji je Pravilnik o izvedbi nadzora nad delovanjem revizijskih družb, ki ga je izdal Strokovni svet inštituta. S Pravilnikom o izvedbi nadzora so določena tako temeljna merila in načela nadzora nad delovanjem revizijskih družb, kot tudi osnovni cilj nadzora. Ta je varovati in utrjevati ugled revizijske stroke v javnosti ter vzdrževati in razvijati najvišje profesionalno-etične vrednote revizijske stroke. Glede na to je nadzor nad delom revizorjev zelo učinkovito orodje za povečanje (utrjevanje) zaupanja javnosti v revizorje in njihovo delo oziroma za doseganje zastavljenih ciljev. S Pravilnikom o postopkih nadzora je bolj podrobno določena vsebina, ki je urejena že s Pravilnikom o izvedbi nadzora. Pravilnik je sestavljen kot lista vprašanj (check list), ki jih tisti, ki opravljajo nadzor, postavljajo revizijskim družbam. Najpogosteje je odgovor na postavljeno vprašanje pozitiven, če pa je negativen, se to upošteva kot pomanjkljivost v delu revizijske družbe (Pravilnik o nadzoru nad revizijskimi družbami, 1996).

### 4.2 Nadzorni organi

Nadzorni organi so (Odar, 1998, str. 24):

- Delovna skupina za izvedbo nadzora neposredno v revizijskih družbah
- Odbor sekcije za revizijo
- Strokovni svet (zveza) inštituta.

#### Delovna skupina za izvedbo nadzora

Delovna skupina opravlja nadzor zmeraj neposredno v revizijskih družbah. Člane Delovne skupine predlagajo revizijske družbe in direktor Slovenskega inštituta za revizijo (Odar, 1998, str. 24).

Redni nadzor izvaja Delovna skupina na osnovi plana, v posebnih primerih pa Delovna skupina lahko izvaja tudi izredni nadzor. Letni plan nadzora pripravlja Odbor sekcije za revizijo v sodelovanju s strokovnimi službami Slovenskega inštituta za revizijo. Nadzornike v Delovni skupini imenuje Odbor sekcije za revizijo. Ti morajo imeti naziv pooblaščenega revizorja in morajo poznati ustrezne veščine za opravljanje postopkov revidiranja. Tisti, ki izvajajo nadzor morajo v

svojem delu dosledno upoštevati določila o postopkih za izvajanje nadzora nad revizijskimi družbami. Za svoje delo so nadzorniki odgovorni neposredno Odboru za revizijo, nenehno ga tudi obveščajo o ugotovitvah pri svojem delu (Odar, 1998, str. 24).

#### Odbor sekcije za revizijo

Vloge Odbora sekcije za revizijo pri izvajanju nadzora delovanja revizijskih družb so predvsem (Odar, 1998, str. 24):

- imenuje in razrešuje člane skupine za izvajanje nadzora
- sprejema predlog Pravilnika o izvedbi nadzora revizijskih družb in predlog Pravilnika o postopkih za izvajanje nadzora ter njune spremembe in dopolnitve
- odloča o merilih v zvezi z rezultati nadzora revizijskih družb
- predlaga Strokovnemu svetu pri potrditvi predloga Pravilnika o izvedbi nadzora nad revizijskimi družbami in pri potrditvi predloga Pravilnika o postopkih za izvajanje nadzora ter njune spremembe in dopolnitve.

#### Strokovni svet

Strokovni svet pri izvajanju nadzora nad revizijskimi družbami sprejema Pravilnik o izvedbi nadzora nad revizijskimi družbami in Pravilnik o postopkih za izvajanje tega nadzora ter njune spremembe in dopolnitve. Med drugim v okviru svojih pooblastil odloča o merilih, ki mu jih predlaga Odbor sekcije za revizijo (Statut Slovenskega inštituta za revizijo, 1994).

### **4.3 Področje nadzora delovanja revizijskih družb**

Področje nadzora nad delovanjem revizijskih družb zajema ugotavljanje in ocenjevanje (Odar, 1998, str.25):

- usklajenosti organizacije revizijske družbe z Zakonom o reviziji in Smernicam za delo revizijskih družb,
- upoštevanje temeljnih revizijskih načel in Mednarodnih revizijskih standardov pri revidiranju naročnika,
- upoštevanje Kodeksa profesionalne etike zunanjih revizorjev in Smernic za delovanje revizijskih družb,
- izvajanje notranjega nadzora dela revizijskih družb.

Merila za ugotavljanje in oceno zgoraj navedenega oziroma merila za oceno, ali se spoštujejo zakonske in strokovne določbe, načela, standardi in postopki, so bolj

natančno opredeljena v Pravilniku o postopkih za izvajanje nadzora nad revizijskim družbami (Odar, 1998, str.25).

#### **4.4 Pravila za izvedbo nadzora nad revizijskimi družbami**

##### Redni nadzor

Vsaka revizijska družba mora biti pregledna enkrat v treh letih. Pri izbiri revizijskih družb za letni pregled se uporabljajo naslednji kriteriji (Odar, 1998, str. 25):

- pretekli čas od zadnjega nadzora
- velikost revizijske družbe
- število naročnikov in velikost naročnikov revizijske družbe
- število zaposlenih pooblaščenih revizorjev
- enakomerna razporeditev naročnikov ali revizijskih družb po regijah.

Nadzor v posameznem letu se izvaja na temelju letnega plana nadzora, ki ga pripravlja Odbor sekcije za revizijo v sodelovanju s strokovnimi službami Slovenskega inštituta za revizijo (Odar, 1998, str.25).

##### Izredni nadzor

O izrednem nadzoru odloča Odbor sekcije za revizijo potem, ko zbere zadostne in seveda ustrezne podatke za njegovo izvajanje. Izredni nadzor lahko predlagajo (Odar, 1998, str. 26):

- naročniki ali uporabniki revizijskih poročil
- člani Odbora za revizijo
- pooblaščen revizorji z licenco
- Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo
- direktor Slovenskega inštituta za revizijo.

Izredni nadzor se izvaja tudi na zahtevo sodišča. Tisti, ki predlaga izredni nadzor, mora Odboru za revizijo poslati zahtevo za izredni nadzor s pojasnitvijo o upravičenosti nadzora. Izredni nadzor lahko zahteva, če obstajajo (Odar, 1998, str. 26):

- utemeljeni sumi za obstoj večjih nepravilnosti v delu revizijske družbe,
- utemeljeni sumi, da je revizijska družba oziroma pooblaščen revizor, podpisnik revizijskega poročila kršil, Kodeks profesionalne etike
- utemeljeni sumi, da revizijska družba ni organizirana v skladu z delovnimi smernicami revizijskih družb in da ne upošteva temeljnih revizijskih načel in Mednarodnih revizijskih standardov.



Tisti, ki predlaga izredni nadzor, mora predložiti tudi dokaze o navedenih nepravilnostih (Odar, 1998, str. 26).

#### **4.5 Ocena revizijske družbe**

Na osnovi pregledane dokumentacije in zbranih informacij o delu revizijske družbe nadzorniki na skupnem sestanku z upravo proučijo rezultate nadzora. Tisti, ki so nadzor opravili, revizijsko družbo seznanijo s slabostmi, ki so jih ugotovili pri nadzoru in predlagajo ukrepe za njihovo odpravljanje. Prav tako podajo svojo oceno o drugih postopkih, ki jih izvajajo revizijske družbe (seveda če je to mogoče, smiselno in potrebno). Njihova naloga je tudi, da revizijski družbi svetujejo s ciljem izboljšanja njene organiziranosti, delovanja in revizije. Možne ocene, ki jih po končani reviziji dajo tisti, ki so opravili nadzor, so (Odar, 1998, str. 26):

- zadostuje
- delno zadostuje
- ne zadostuje

Pri ocenjevanju revizijske družbe nadzorniki sami odločajo o oceni, ki je bodo družbi dali. Pri tem morajo upoštevati naslednja načela:

- kriterij ocenjevanja mora biti enak za vse revizijske družbe
- kljub predpisanem okviru lahko ocenjevalci subjektivno ocenijo delo revizijske družbe, če imajo za to dovolj tehtne razloge

Če se eden od tistih, ki izvaja nadzor, ne strinja z dano oceno, lahko s pismeno pojasnitvijo predlaga drugo oceno. V tem primeru obvelja tista ocena, ki je sprejeta z večino glasov. Subjektivne ocene morajo biti posebej pismeno utemeljene (Odar, 1998, str. 26).

##### Ocena zadostuje

Revizijska družba je ocenjena zadostno, če nadzorniki v njenem delu niso odkrili večjih in pomembnejših nepravilnosti in pomanjkljivosti. To pomeni, da revizijska družba deluje v skladu z Zakonom o reviziji ter z delovnimi smernicami ter da pri svojem delu upošteva Mednarodne revizijske standarde, temeljna revizijska načela in Kodeks profesionalne etike zunanjih revizorjev. Revizijska družba dobi oceno zadostuje, če pri ocenjevanju niso ugotovljene ali pa so ugotovljene le manjše nepravilnosti in pomanjkljivosti. Ko gre za manjše oziroma ne tako

pomembne napake in pomanjkljivosti v delu revizijske družbe, se upošteva, da revizijska družba izpolnjuje več od določenega odstotka zahtev. V takem primeru je revizijska družba lahko ocenjena negativno največ pri 10 % vprašanj iz vsakega posamičnega področja (Odar, 1998, str. 27).

#### Ocena delno zadostuje

Revizijska družba je ocenjena z oceno delno zadostuje, če nadzorniki pri delu družbe ugotovijo večje in pomembnejše nepravilnosti in pomanjkljivosti, ki po drugi strani niso tako pomembne, da bi revizijsko družbo ocenili z oceno ne zadostuje. To pomeni, da revizijska družba deluje v skladu z Zakonom o reviziji in Smernicami za delo revizijskih družb, da upošteva Mednarodne revizijske standarde in temeljna revizijska načela ter Kodeks profesionalne etike zunanjih revizorjev. Revizijska družba bo ocenjena z oceno delno zadostuje, če pri ocenjevanju niso bile ugotovljene večje nepravilnosti in pomanjkljivosti. V tem primeru je revizijska družba lahko ocenjena negativno pri 30 % vprašanj iz vsakega posameznega področja (Odar, 1998, str. 27).

#### Ocena ne zadostuje

Revizijska družba je ocenjena z oceno ne zadostuje, če so nadzorniki v njenem delu ugotovili več večjih in bolj pomembnih nepravilnosti in pomanjkljivosti, kar pomeni, da družba ne deluje v skladu z Zakonom o reviziji in delovnimi smernicami revizijskih družb in da pri svojem delu ne upošteva Mednarodnih revizijskih standardov in temeljnih revizijskih načel ter Kodeksa profesionalne etike zunanjih revizorjev (Odar, 1998, str. 28).

## **4.6 Sankcije**

Če je delo revizijske družbe ocenjeno z oceno delno zadostuje, se revizijski družbi pri prvem pregledu in pri prvi najmanjši kršitvi zakonskih in strokovnih osnov izreče interni opomin. Če revizijska družba nato v določenem roku ne odpravi pomanjkljivosti, ugotovljenih pri nadzoru, ali če se pri naslednjem rednem oziroma izrednem nadzoru neka pomanjkljivost spet pojavi oziroma nadzorniki ugotovijo nove pomanjkljivosti, se tej družbi izreče javni opomin, ki je objavljen v reviji Revizor (Pravilnik o izvajanju nadzora nad revizijskimi družbami, 1996).

Posledica okoliščine, ki zahteva, da se revizijski družbi izreče drugi javni opomin, je, da se delo revizijske družbe oceni z oceno ne zadostuje in da se ta ocena

objavi v reviji Revizor (Pravilnik o izvajanju nadzora nad revizijskimi družbami, 1996).

## **4.7 Izvajanje nadzora nad revizijskimi družbami v obdobju 1997-2001**

### Rezultati nadzora v letu 1997

Nadzor, kot eno njegovih najpomembnejših nalog je Slovenski inštitut za revizijo začel izvajati v letu 1996. Do konca leta 1997 je Inštitut za revizijo končal prvo tretjino (dvanajst) rednih nadzorov nad revizijskimi družbami. Na osnovi teh nadzorov je bil izrečen interni opomin petim revizijskim družbam. Poleg rednih, je Inštitut za revizijo v skladu s Pravilnikom o izvedbi nadzora nad revizijskimi družbami v letu 1997 izvedel še pet izrednih nadzorov in izrekel še dva interna opomina (Odar, 1998, str. 28).

Nadzor so izvajale delovne skupine, sestavljene iz pooblaščenih revizorjev, ki jih je potrdil Odbor sekcije za revizijo. Pri dveh rednih nadzorih je v okviru tehnične pomoči projekta Phare prisostoval in predstavnik Združenja pooblaščenih revizorjev iz Londona, ki je preverjal pravilnost izvajanja nadzorov Slovenskega inštituta za revizijo (Odar, 1998, str. 28).

Na podlagi lastnih izkušenj in predstavnikovih priporočil je Slovenski inštitut za revizijo v letu 1998 dopolnil predpise, ki se nanašajo na področje izvajanja nadzora nad revizijskimi družbami, na podlagi dopolnjenih predpisov je v tem letu opravil tudi redne nadzore dvanajstih revizijskih družb. Opravil pa je tudi vse izredne nadzore (Odar, 1998, str. 28).

### Rezultati nadzora v letu 1998

V obdobju od septembra 1998 do februarja 1999 je Slovenski inštitut za revizijo opravil dvanajst rednih nadzorov in enajst ponovnih nadzorov nad revizijskimi družbami. Izrednih nadzorov v letu 1998 ni bilo. Od dvanajstih revizijskih družb, ki so bile predmet rednega nadzora, jih je osem dobilo oceno, zadostuje, pet pa jih je bilo deležnih internega opomina. Na podlagi poročil o opravljenih ponovnih nadzorih je Odbor sekcije za revizijo pri Slovenskem inštitutu za revizijo ugotovil, da so revizijske družbe v glavnem odpravile nepravilnosti in pomanjkljivosti, ugotovljene pri rednem nadzoru. Le ena od družb nepravilnosti in pomanjkljivosti ni odpravila, poleg tega so pri ponovnem nadzoru ugotovili dodatne nepravilnosti, kar je bil vzrok za javni opomin (Revizor, 1999).

### Rezultati nadzora v letu 1999

Od septembra 1999 do sredine marca 2000 je Slovenski inštitut za revizijo opravil dvanajst rednih in dva ponovna nadzora nad revizijskimi družbami. Na podlagi poročil o opravljenem ponovnem nadzoru je Odbor sekcije za revizijo ugotovil, da nobena od ponovno nadzorovanih revizijskih družb ni odpravila nepravilnosti, ugotovljenih pri rednem nadzoru. Od petih v tem obdobju obravnavanih poročil o rednem nadzoru, je odbor za tri revizijske družbe potrdil oceno zadovoljivo in izrekel dva interna opomina. Izrednih nadzorov nad revizijskimi družbami v letu 1999 ni bilo (Revizor, 2000).

### Rezultati nadzora v letu 2000

Od septembra 2000 do konca decembra 2000 je Slovenski inštitut za revizijo opravil osem rednih nadzorov. Izvajalci nadzora so za šest revizijskih družb predlagali izrek internega opomina. S tem je Inštitut zaključil prvi krog opravljanja nadzorov, kar pomeni, da so bile v okviru rednega nadzora prvič pregledane vse revizijske družbe (razen ene, v kateri je zaposlena ena sama pooblaščenka revizorka). V obdobju od januarja do konca februarja so bili opravljeni še trije redni nadzori drugega kroga rednih nadzorov (Revizor, 2001).

### Rezultati nadzora v letu 2001

V obdobju od septembra 2001 do marca 2002 je potekal drugi krog rednih nadzorov, kar pomeni, da so se v okviru rednega nadzora drugič pregledovale revizijske družbe, registrirane pri Inštitutu za opravljanje dejavnosti revidiranja.

Če naredimo povzetek in zaključimo z letom 2001, za katerega že obstajajo potrjeni rezultati dobimo dokaj celovito sliko o rezultatih nadzora. Slovenski inštitut za revizijo je od jeseni 1996, ko je začel opravljati nadzore, do pomladi 2001 opravil štiriindevetdeset rednih nadzorov, pet izrednih nadzorov in štirinajst ponovnih nadzorov. Na podlagi rednih nadzorov so bili devetintridesetim revizijskim družbam izrečeni interni opomini. Na podlagi izrednih nadzorov sta bila dvema revizijskima družbama izrečena interna opomina, trem pooblaščenim revizorjem pa opomini pred odvzemom pooblastila za delo (licence). Po opravljenih ponovnih nadzorih je bil trem pooblaščenim revizorjem izrečen opomin pred odvzemom pooblastila za delo (Revizor, 2001).

## **4.8 Kritični pogled na nadzor nad revizijskimi družbami**

### **4.8.1 Nadzorniki**

Nadzor v Sloveniji izvajajo pooblašteni revizorji, ki jih je Odbor za revizijo pri Slovenskem inštitutu za revizijo imenoval v posebno skupino za nadzor (peer review group). Gre za nadzor, ki ga izvaja revizor pri revizorju s tem da sta istočasno tudi medsebojna konkurenta. Na začetku so bili neki pooblašteni revizorji do takšnega sistema kritični, kar je verjetno izhajalo iz nezaupanja. Kasneje je bila uspešnost izvedenih nadzorov potrjena in negativne kritike so potihnile. K temu je seveda pripomoglo stališče da se pri vseh nadzorih vključi tudi strokovni svetovalec, ki je zaposlen pri Inštitutu za revizijo. Pravilnik določa, da je svetovalec voditelj oziroma koordinator vsakega nadzora. Njegova naloga je tudi, da se ukvarja z vsemi vprašanji v zvezi z organizacijo revizijske družbe, da nadzoruje zaključene pogodbe, da se odloča in dogovarja o cenah revizijskih aktivnosti in da se ukvarja z vsemi drugimi vprašanji, ki se nanašajo na upoštevanje standardov revizije in temeljnih revizijskih načel. Koordinator skupaj z drugimi člani skupine seveda nadzoruje tudi posamezna revizijska poročila in delovno dokumentacijo o izvedenih revizijah (Odar, 1998, str. 30).

V zvezi z imenovanjem članov nadzorne skupine se pojavlja vprašanje ustreznosti imenovanih članov. Razumljivo je, da mora biti član nadzorne skupine izredno dober strokovnjak (pooblašteni revizor z večletnimi izkušnjami na področju revizije). Poleg tega se od članov skupine se zahtevajo visoke moralne in etične kvalitete. To morajo biti osebe, ki so v dobrih odnosih z vsemi revizorji. Zaradi tako visokih zahtev se v praksi lahko pojavi problem pri imenovanju članov nadzorne skupine. Pri prvi izbiri članov nadzornih skupin v Sloveniji ni bilo večjih problemov, ker pomembnejših pripomb na delo izbranih revizorjev ni bilo. Obstaja seveda tudi možnost, da nadzor izvede skupina, katere vsi člani so zaposleni pri Inštitutu za revizijo, a ta možnost je pogojena z zadostnim številom kadra in finančnih sredstev. Poleg tega so v Slovenskem inštitutu za revizijo ocenili da mešane nadzorne skupine dovolj dobro izpolnjujejo svojo nalogo (Odar, 1998, str. 30).

### **4.8.2 Izobrazba nadzornikov**

Če želi Slovenski inštitut za revizijo izvajati kakovostne nadzore, mora ustrezno izobraziti tiste, ki bodo ta nadzor izvajali. Pri tem ne gre toliko za njihovo strokovno izobrazbo, ker imajo vsi nadzorniki dobro strokovno znanje, ampak bolj za način izvajanja (opravljanja) nadzora. Način njihovega izobraževanja je v veliki meri odvisen od sistema nadzora. Pri vsakem nadzoru, kot tudi nadzoru nad delom

revizijskih družb obstaja število primerov, ko lahko prevlada subjektivna ocena in subjektivno izražanje mnenja o pravilnosti oziroma nepravilnosti (Odar, 1998, str.30).

Največja nevarnost, ko je nadzor že opravljen, je da se ugotovi, da tisti, ki so nadzirali za nadzor nimajo enakih kriterijev. Iz tega seveda izhaja, da so lahko tudi ocene različne. Te nevarnosti se v Inštitutu za revizijo lahko znebijo tako, da dejavnik subjektivnosti čim bolj izničijo. V Inštitutu so to poskušali opraviti tako, da so sestavili zelo podroben vprašalni list, z odgovori DA ali NE in so pravila za ocenjevanje določili na osnovi negativnih odgovorov. Na ta način so v veliki meri izničili vpliv subjektivnosti pri tistih, ki izvajajo nadzor, istočasno pa se zavedajo, da na vseh področjih tega ni mogoče uresničiti. Predvsem gre za področja uporabe revizijskih in računovodskih standardov ter temeljnih revizijskih načel. Za ta področja je zelo pomembno, da imajo tisti, ki nadzor izvajajo, tako dobro izobrazbo o načinu izvajanja nadzora, kot tudi skupne predhodne dogovore o obravnavanju posameznih vprašanj ter meril in kriterijev, ki jih bodo uporabljali pri nadzoru. Ne glede na predpis, da morajo nadzorniki o svojem delu obveščati Odbor za revizijo in na možnost zmanjševanja navedenih razlik, pa še zmeraj obstajajo praktične in teoretske možnosti pojavljanja razlik pri izvajanju nadzora (Odar, 1998, str.30).

#### **4.8.3 Področje nadzora**

V skladu s smernicami Pravilnika o izvedbi nadzora nad revizijskimi družbami področje nadzora zajema ugotavljanje in ocenjevanje (Pravilnik o nadzoru nad revizijskimi družbami, 1996):

- usklajenosti delovanja revizijskih družb z Zakonom o reviziji in Smernicami za delo revizijskih družb
- upoštevanja temeljnih revizijskih načel in Mednarodnih revizijskih standardov pri reviziji naročnika
- upoštevanja Kodeksa profesionalne etike zunanjih revizorjev
- izvajanja notranjega nadzora delovanja revizijskih družb.

Osrednje področje nadzora, ki ga izvaja Slovenski inštitut za revizijo, je povezano z upoštevanjem temeljnih revizijskih načel in Mednarodnih revizijskih standardov pri reviziji naročnika. Pri tem se nadzor v posameznih revizijskih družbah izvaja tako, da člani delovne skupine na dan nadzora slučajno izberejo in določijo iz popisa naročnikov revizijske družbe, dokumentacijo, ki bo predmet pregleda. Popis naročnikov pripravljajo revizijske družbe na temelju predhodnega obvestila Inštituta za revizijo. Popolnost popisa preverja Slovenski inštitut za revizijo na

osnovi podatkov, iz zaključnega računa posameznega obračunskega obdobja, ki ga je pripravila Agencija Republike Slovenije za plačilni promet. Naključni vzorec naročnikov, katerih je dokumentacija predmet pregleda, določa se tako, da nadzorni organ pregleda delo vseh pooblaščenih revizorjev v revizijski družbi. Nepravilnosti se ugotavljajo v okviru pregledane dokumentacije. V zvezi s tem se pojavljajo tudi nekatera vprašanja (Odar, 1998, str.31).

Revizor je odgovoren za mnenje, ki ga izrazi kot končno oceno. Iz tega sledi, da je odgovoren tudi za svojo sodbo o posameznem strokovnem vprašanju. Smisel nadzora, ki ga izvaja Slovenski inštitut za revizijo, pa ni sodba posamezne strokovne odločitve posameznega revizorja, zato mora revizor svoje mnenje graditi na standardih in upoštevati jih pri sodbi, čeprav za nekatere probleme obstaja več različnih rešitev. To pomeni, da morajo biti revizorji predvsem strokovno usposobljeni za svoje delo, v posameznih primerih pa lahko imajo tudi različna mnenja. Za svoje mnenje revizor odgovarja moralno in strokovno. Zakon o reviziji določa, da mora biti vsaka revizijska družba zavarovana za možnost izgube primera na sodišču. V tem primeru je torej sodišče tisto, ki ocenjuje revizorjevo delo. Kaj je zdaj vloga Slovenskega inštituta za revizijo pri nadzoru? Eden od najpomembnejših ciljev, ki jih zasleduje Inštitut za revizijo pri izvajanju nadzora nad revizijskimi družbami, je ugotavljanje, ali so bili pri izvajanju revizije upoštevani postopki, ki jih s pomočjo standardov in drugih usmeritev predpisuje Slovenski inštitut za revizijo. Gre torej predvsem za pravilnost in popolnost uporabe revizijskih standardov in temeljnih revizijskih načel. Nekateri od nadzora, ki ga izvaja Slovenski inštitut za revizijo pričakujejo preverjanje in ocenjevanje posameznih vprašanj, ki se nanašajo na revidirano podjetje. To pa ni naloga Slovenskega inštituta za revizijo, za to je namreč odgovoren revizor. Naloga Inštituta za revizijo je, da ugotavlja, ali je revizor posamezna dela, ki od njega zahtevajo standardi in druga pravila revizijske stroke, izvedel oziroma, ali je upošteval in pravilno uporabljal standarde. Če Slovenski inštitut za revizijo ugotovi pomanjkljivosti, po tem revizorja seveda tudi ustrezno sankcionira. Iz tega ne izhaja, da Slovenski inštitut za revizijo izvaja samo nekatere vrste nadzora nad izvedbo, gre tudi za vsebinski nadzor, čeprav je pri tem treba upoštevati, da revizorjeve odgovornosti za izrečeno in objavljeno mnenje ni mogoče z ničemer zmanjšati niti ublažiti, tudi ne z nadzorom, ki ga izvaja Inštitut za revizijo (Odar, 1998, str.32).

#### **4.8.4 Izredni nadzor**

Glede na to, da obstaja možnost, da dokumentacija naročnika, ki ni bila predmet nadzora vsebuje večje in bolj pomembne nepravilnosti, Slovenski inštitut za revizijo na osnovi člena 7. Pravilnika o izvedbi nadzora nad revizijskimi družbami izvaja tudi izredne nadzore na zahtevo tistih, ki so Inštitut za revizijo opozorili na možne nepravilnosti. V skladu s pravilnikom Slovenskega inštituta za revizijo, mora biti vsaka revizijska družba predmet nadzora najmanj enkrat v treh letih. O bolj pogostih nadzorih se Odbor sekcije za revizijo odloča v primeru (Odar, 1998, str. 32):

- ko so pri izvedenih rednih nadzorih ugotovljene nepravilnosti in pomanjkljivosti v delu revizijske družbe (korektivni nadzor)
- ko Inštitut za revizijo sprejme prijavo o možnem nepravilnem delovanju revizijske družbe (izredni nadzor)

Za izredni nadzor mora nekdo izraziti svoj interes. To je lahko kdorkoli, ki svoje dvome o pravilnosti dela revizijske družbe tudi potrdi (dokaže).

Poleg tega na osnovi prijave ne pride do avtomatičnega nadzora. Razumljivo je, da mora tisti, ki zahteva nadzor, tega tudi plačati. Plačevanje je določeno v pravilniku z namenom, da tisti, ki zahteva nadzor, temeljito premisli o svojih sumih, tako da ne bi prišlo do zlonamerne uporabe Slovenskega inštituta za revizijo. Če bi ne bilo tako, bi bilo veliko tistih, ki bi pri vsakem drugačnem mnenju od tistega, ki ga ima revizor, zahtevali izredni nadzor. Izredni nadzor je treba opraviti šele takrat, ko pri rednem nadzoru niso ugotovljene pomanjkljivosti oziroma, če so se nepravilnosti zgodile v obdobju, v katerem revizijska družba ni bila nadzirana, in če za izvedbo takega nadzora obstajajo zadostni in ustrezni dokazi (Odar, 1998, str. 33).

#### **4.8.5 Sprejemanje nadzora v revizijskih družbah**

V Slovenskem inštitutu za revizijo menijo, da ima izvajanje nadzora pozitiven odmev v revizijskih družbah, ki izpolnjujejo zahteve glede uspešnosti svojega delovanja. Na podlagi povratnih informacij, ki jih zbere, Slovenski inštitut za revizijo pripravlja različna posvetovanja za pooblaščne revizorje, na katerih se pogovarjajo o tem, kako rešiti najbolj pogoste probleme, in ustvarjajo temelje za čim bolj enostavno oblikovanje poročil revizijskih družb na podlagi Mednarodnih revizijskih standardov in Zakona o reviziji (Odar, 1998, str. 34).



## 4.9 Povzetek

Postopek nadzora, ki ga je predpisal Slovenski inštitut za revizijo, in njegovo izvajanje v praksi nedvoumno izboljšuje stanje v revizijski stroki. Nadzor nad delovanjem revizijskih družb in posameznih revizorjev, ki ga poznamo danes, ni samo represiven, ampak vsebuje tudi elemente preventivnega in svetovalnega dela. Njegov osnovni pomen in naloga je izboljšati uspešnost revizijske stroke in s tem kakovost revizijskih storitev dvigniti na višjo raven, kar je predvsem v interesu javnosti. Zaradi njegove neprecenljive koristi je nadzor v javnosti ocenjen zelo pozitivno.

Glede na predstavljene mednarodne izkušnje pri opravljanju zunanjega nadzora nad kakovostjo delovanja revizijskih družb in posameznih revizorjev v Slovenskem inštitutu ugotavljajo, da je postopek opravljanja nadzora v Sloveniji v vseh pomembnih pogledih primerljiv z rešitvami v ostalih državah, tudi v tistih, v katerih ima revizijska dejavnost že dolgoletno tradicijo. Pri tem je pomembno, da se ta postopek na podlagi pridobljenih praktičnih izkušenj ves čas izpopolnjuje in zagotavlja doseganje ciljev zunanjega nadzora ne glede na to, ali ga izvaja Inštitut za revizijo sam ali pa v sodelovanju z revizorji, zaposlenimi v revizijskih družbah.

## 5. Sklep

Ugotovitev, ki jih na koncu moramo povzeti in iz njih oblikovati sklep, je kar precej. Začeli bomo z velikim pomenom in širino ter kompleksnostjo revizije (njenih vlog) v sodobni in za revizijo obetavni družbi. Zaradi neprecenljivega pomena revizijskih storitev za širšo skupino uporabnikov je visoka kakovost teh ne samo zaželena, ampak tudi izrecno zahtevana. Širšo javnost in njene interese tudi v tem primeru zastopa država s svojimi institucijami. Z zastopanjem in zaščito interesov javnosti država posredno ščiti tudi svoje interese. Kot smo že rekli, je med mnogim tudi država uporabnik revizijskih storitev in negativne posledice zaradi njihove nizke kakovosti se odražajo tudi na ravni države.

Revidiranje je zakonsko urejen proces in kot takšen je v svoji ne tako davni preteklosti imel manjše ali večje pomanjkljivosti. Za določitev in odpravo teh pomanjkljivosti je bil potreben daljši čas in kar nekaj pričakovanih dogodkov. Od tistih pričakovanih je najbolj pomembna celota sprememb v zvezi z rojstvom Evropske unije, ki terjajo harmonizacijo na vseh področjih in zato tudi na področju revidiranja.

Nadzor oziroma zunanji nadzor, ki ga danes poznamo, najbolj učinkovit mehanizem za zagotavljanje visoke kakovosti revizijskih storitev, dolgo ni bil zakonsko opredeljen. Leta 2001 je začel veljati novi zakon, ki je prinesel nekaj zelo obetavnih sprememb, v ospredje pa je postavil zunanji nadzor in njegov pomen za revizijo v današnji zelo zahtevni družbi. Zunanji nadzor nad revizijskimi družbami in posameznimi revizorji, ki ga izvaja neodvisna organizacija (v Sloveniji Slovenski inštitut za revizijo) nedvoumno izboljšuje kakovost delovanja revizijskih družb in posameznih revizorjev. Ukrepi, s katerimi nadzorni organi kaznujejo (disciplinirajo) revizijske družbe in posamezne revizorje zaradi odkritih napak, zbujajo pozornost izvajalcev revizijskih storitev in povečujejo zaupanje javnosti v visoko kakovost le teh. Pozitivne efekte na revizijo in njene uporabnike so pustile tudi druge spremembe v zakonu, ker bolj ali manj vse vplivajo na kakovost poslovanja revizijskih družb in posameznih revizorjev in se pri tem medsebojno dopolnjujejo.

Ali je na področju revizije storjeno maksimalno, je seveda vprašanje časa in kot smo že rekli pričakovanih in nepričakovanih dogodkov. Danes pa s precejšnjo gotovostjo lahko trdimo, da je kakovost revizijskih storitev v Sloveniji na ustrezni ravni in da si te storitve zaslužijo zaupanje širše javnosti oziroma vseh svojih uporabnikov.

## LITERATURA

1. Continuous Quality Assurance – Statutory Audit in Europe. Bruxelles: FEE, 1998. 44 str.
2. Glezen G. William, Taylor H. Donald: Revidiranje – Zasnove in postopki: Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
3. Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev. Revizor, Ljubljana, 5(1994), 1, str. 63 –71.
4. Marjan Odar: Nadzor nad slovenskim revizorskim tvrtkama. Godišnje savjetovanje Aktualnosti u reviziji, Zagreb, 24(1998), 2, str. 23-35.
5. Marks Peter: Introduction of an External Quality Control into the Profession of German Wirtschaftsprufer. Institut der Wirtschaftsprufer in Deutschland. 24 str.
6. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1997.
7. Meta Duhovnik: Neposreden (monitoring) in posreden (peer review) nadzor neodvisne organizacije revizorjev nad delovanjem revizijskih družb in revizorjev. Zbornik referatov 5. letne konference revizorjev, Ljubljana, 1999, str. 61-78.
8. Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 1998. Revizor, Ljubljana, 1999, 4/5, str. 161-173.
9. Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 1999. Revizor, Ljubljana, 2000, 4/5, str. 133-148.
10. Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2000. Revizor, Ljubljana, 2001, 4/5, str. 102-118.
11. Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2001. Revizor, Ljubljana, 2002, 4/5, 137-155.
12. Pravilnik o nadzoru nad revizijskimi družbami. Revizor, Ljubljana, 7(1996),1, str. 94-104.
13. Statutory Audit Independence and Objectivity – Common Core of Principles for the Guidance of the European Profession. Bruxelles: FEE, 1998. 85 str. 5-25.
14. Temeljna revizijska načela. Revizor, Ljubljana, 1994, 1, 55 str.

## VIRI

1. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01).
2. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 32/93).
3. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 65/93).

