

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**EVOLUCIJSKI POGLED NA REVIZIJSKO DEJAVNOST**

LJUBLJANA, MAJ 2008

TINA BULOVEC

## **IZJAVA**

Študentka Tina Bulovec izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom doc. dr. Maje Zaman, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 30.05.2008

Podpis: \_\_\_\_\_

# KAZALO

1.	UVOD.....	1
2.	OPREDELITEV REVIZIJE.....	2
2.1.	POJEM REVIZIJE IN REVIDIRANJA.....	2
2.2.	VZROKI ZA POJAV REVIZIJSKE DEJAVNOSTI.....	3
2.2.1	Potrebe upnikov in investitorjev.....	3
2.2.2	Teorija zastopanja ali teorija agentov.....	3
2.2.3	Teorija motivacije.....	4
2.3.	VRSTE REVIZIJSKIH DEJAVNOSTI.....	4
2.4.	POTEK REVIDIRANJA.....	6
2.5.	SORODNE STORITVE.....	10
3.	EVOLUCIJSKI POGLED NA REVIZIJSKO DEJAVNOST V SVETU.....	11
3.1.	PRVE REVIZIJE.....	11
3.2.	PRVA ZDRUŽEVANJA REVIZORJEV.....	12
3.2.1	Združevanja revizorjev v Evropi.....	12
3.2.2	Združevanja revizorjev v ZDA.....	12
3.3.	POMEMBNI MEJNIKI V RAZVOJU REVIZIJSKE STROKE.....	12
3.3.1	Korporacije in razprševanje lastništva.....	12
3.3.2	Finančni škandali.....	13
3.3.2.1.	Enron.....	13
3.3.2.2.	Worldcom.....	14
3.3.2.3.	Parmalat.....	15
3.3.3	Sarbanes-Oxleyjev zakon.....	16
3.3.4	Revizijski odbori.....	17
3.3.4.1.	Začetki in razvoj revizijskih odborov.....	17
3.3.4.2.	Pomembnost revizijskih odborov.....	18
3.3.4.3.	Odgovornosti revizijskega odbora.....	19
3.3.4.4.	Sodelovanje z revizorji.....	19
4.	EVOLUCIJSKI POGLED NA REVIZIJSKO DEJAVNOST V SLOVENIJI.....	20
4.1.	POJAV REVIZIJE NA OBMOČJU DANAŠNJE SLOVENIJE.....	20
4.2.	USTANOVITEV SLOVENSKEGA INŠTITUTA ZA REVIZIJO IN ZAKONA O REVIDIRANJU.....	21
4.3.	RAZVOJ REVIDIRANJA INFORMACIJSKIH SISTEMOV.....	22
4.4.	PRILAGAJANJE SLOVENSKE ZAKONODAJE 8. SMERNICI EU.....	24
4.5.	REVIZIJA V SLOVENIJI DANES.....	27
4.5.1	Zakon o gospodarskih družbah.....	27
4.5.2	Zakon o revidiranju.....	28
4.5.3	Hierarhija pravil revidiranja.....	29
4.5.4	Računsko sodišče.....	30
5.	SKLEP.....	33
6.	LITERATURA IN VIRI.....	34
6.1.	LITERATURA.....	34
6.2.	VIRI.....	35



## 1. UVOD

Revizija je dejavnost, ki je marsikomu nepoznana. Za nekatere ima tudi negativen prizvok, saj mnogi menijo, da revizorjem pomeni uspeh poiskati čim več napak in grajati računovodje ter ostale zaposlene. Nekateri pa revizorjem ne zaupajo, ker mislijo, da niso neodvisni. K temu mišljenju so pripomogli med drugim tudi finančni škandali. Pomembno je vedeti, da se je po finančnih škandalih zakonodaja tako v ZDA kot tudi na področjih EU in drugod po svetu izostrila, saj se je pojavil Sarbanes-Oxleyjev zakon, v povezavi s tem pa številne nove zahteve na področju računovodenja, računovodskih razkritij in dodatne zahteve po neodvisnosti revizorja. Revidiranje pomeni pregled računovodskih izkazov in podajanje mnenja, če so računovodske informacije resnična in poštena slika oziroma resničen in pošten prikaz v skladu z naznačenimi temelji računovodstva.

Cilj diplomskega dela je spoznati, kako se je revizijska dejavnost od začetka do danes razvijala in kateri so bili tisti mejniki v zgodovini, ki so najbolj ključno vplivali na njen razvoj v svetu in v Sloveniji. Namen diplomskega dela je ovreči zmote o reviziji ter prikazati njen pomen in nujnost.

Uvodu sledijo štiri poglavja in sklep. V drugem poglavju sem se posvetila opredelitvi revizije. Zanimalo me je, kako različni avtorji definirajo revizijo, kakšni so vzroki za njen pojav in po katerih kriterijih jo razvrščamo. Posvetila sem se tudi postopkom, ki jih izvajajo zunanji revizorji.

Tretje poglavje je namenjeno začetkom revizije ter njenemu razvoju v svetu. Zanimalo me je, kdaj in kje se je prvič pojavila, katera so bila prva združevanja revizorjev in kateri so bili najpomembnejši mejniki v njenem razvoju. Na razvoj revizije je pomembno vplival razvoj korporacij ter razprševanje lastništva, finančni škandali z najbolj odmevnim Enronom na čelu, Sarbanes-Oxleyjev zakon kot odgovor na finančne škandale in povečane pristojnosti revizijskih odborov.

Poglavje, ki sledi, opisuje začetke in razvoj revizije na naših tleh (vse od Avstro-Ogrske monarhije, Države Srbov, Hrvatov in Slovencev, Kraljevine Srbov, Hrvatov in Slovencev, Jugoslavije ter do Slovenije). Preučila sem tudi revidiranje informacijskih sistemov in prilagajanje slovenske zakonodaje osmi smernici Evropske unije, ki napoveduje novi Zakon o revidiranju (Zrev-2). Zadnje podpoglavje je namenjeno reviziji v Sloveniji v današnjem času. Pomembna je zakonodaja, ki jo predpisuje (predvsem Zakon o revidiranju in Zakon o gospodarskih družbah). Pravila revidiranja so hierarhično urejena, kar sem tudi grafično prikazala. Zadnje poglavje se osredotoča na Računsko sodišče. Diplomsko delo zaključujem s sklepom, v katerem povzeman glavne ugotovitve.

## 2. OPREDELITEV REVIZIJE

### 2.1. POJEM REVIZIJE IN REVIDIRANJA

Poznamo različne definicije in opredelitve revizije in revidiranja.

Širša opredelitev revidiranja navaja revidiranje<sup>1</sup> kot sistematični proces objektivnega pridobivanja in vrednotenja dokazov, ki se nanašajo na uradne trditve o gospodarskih delovanjih in dogodkih z namenom prepričati se o skladnosti med omenjenimi trditvami s kriteriji ter poročati rezultate zainteresiranim uporabnikom (Taylor, Glezen, 1994, str. 3; Boynton, Kell, 1996, str. 4).

Revidiranje pomeni pregledovanje računovodskih informacij in o teh podatki sodbo. Revizor pregleda računovodske izkaze, da ugotovi, če so resnična in poštena slika oziroma resničen in pošten prikaz v skladu s temelji računovodskega poročanja. Revidiranje uvrščamo med poznejše nadziranje, ki je pretežno popravljalnega značaja. Drugi dve vrsti nadziranja pa sta kontroliranje in inšpiciranje (Odar, 2008, str. 1).

Beseda revizija izhaja iz latinščine in pomeni » naknadno pregledovanje procesov in stanj zaradi presojanja njihove pravilnosti z vidika resničnosti in poštenosti (realnosti in objektivnosti)«. Revizija je izrednega pomena in njena ekonomska korist presega vse stroške, ki jih povzroča s svojim delovanjem. Pomembna je predvsem lastnikom, katerim revizija predstavlja bistveno manjše tveganje. Pomembna pa je tudi za tiste, ki jih zanima poslovanje podjetja (potencialni investitorji, posojilodajalci) in za državo kot pobiralko davkov (Koletnik, 1996, str. 10).

Predmet revizije je lahko podjetje kot celota (gre za tako imenovano revizijo podjetja), organizacijska enota podjetja (govorimo o reviziji organizacijske enote podjetja) ali matično podjetje, ki povezuje več odvisnih podjetij (predstavlja revizijo povezanega podjetja) (Koletnik, 1996, str. 11).

Zakon o revidiranju definira revidiranje računovodskih izkazov kot »preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi (Zakon o revidiranju, 2001).

---

<sup>1</sup> Angl.: auditing.

## **2.2. VZROKI ZA POJAV REVIZIJSKE DEJAVNOSTI**

»Namen revizije računovodskih izkazov je omogočiti revizorju izraziti mnenje, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja« (MSR 200, 2008).

Ameriška zveza računovodij omenja štiri dejavnike, ki povzročajo potrebo po nastanku revizijske dejavnosti (Taylor, Glezen, 1994, str. 11) :

- nesoglasja med ravnatelji na eni strani in investitorji, lastniki ter upniki na drugi strani,
- za tistega, ki odloča, imajo informacije lahko tehtne posledice v gospodarstvu,
- strokovno znanje je potrebno za pripravo in preverjanje informacij,
- uporabnikom informacij je pogosto preprečeno neposredno določiti kakovost informacij.

Vzroke za pojav revidiranja lahko razdelimo v tri skupine (Taylor, Glezen, 1994, str. 12-14), ki so opisane v nadaljevanju.

### **2.2.1 Potrebe upnikov in investitorjev**

Obveznost revizorjev je priskrbeti upnikom ter zdajšnjim in morebitnim bodočim investitorjem neoporečno mnenje, če so računovodski izkazi resničen in pošten prikaz v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Zaradi razpršenega lastništva je v podjetjih veliko neaktivnih delničarjev, ki potrebujejo objektivno mnenje o finančnem stanju podjetja. Poleg sedanjih investitorjev pa mnenje o računovodskih izkazih zanima tudi potencialne naložbenike. Mnenje priskrbijo zunanji revizorji, ki so neodvisni, imajo ustrezno izobrazbo in delujejo v skladu s sprejetimi standardi.

### **2.2.2 Teorija zastopanja ali teorija agentov**

Lastniki so se po ločevanju funkcije lastništva od funkcije poslovanja želeli prepričati o pravilnem delovanju ravnateljev, zato so od njih zahtevali obdobjno poročilo o stanju in delovanju podjetja. Ker so lastniki dvomili v poštenost ravnateljev, so jih začeli preverjati neodvisni zunanji revizorji. Revizorji so sprva služili zlasti pri odkrivanju prevar (Kozmus Pesar, 1999, str. 220).

Ravnatelj oziroma zastopnik lastnika ima tudi željo po revidiranju računovodskih izkazov, čeprav je le-ta v primerjavi z lastnikovo manj očitna. Ravnatelji naj bi imeli različne interese in cilje kot lastniki, zato obstaja nezaupanje med njimi. S podajo revizorjevega mnenja o računovodskih izkazih pa ravnatelji nezaupanje lahko zmanjšajo.

### 2.2.3 Teorija motivacije

Teorija govori o tem, da revidiranje daje motivacijo, da so računovodski izkazi pripravljeni čim bolj resnično in pošteno. Pripravljalci izkazov so motivirani, saj vedo, da bo njihovo delo preverjeno. Tako jim je v interesu, da se maksimalno potrudijo in opravijo svoje delo čim bolj pravilno in uspešno.

## 2.3. VRSTE REVIZIJSKIH DEJAVNOSTI

Revidiranje lahko razdelimo glede na predmet revidiranja: revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti s predpisi in revidiranje poslovanja.

### Revidiranje računovodskih izkazov<sup>2</sup>

Sprva gre za preverjanje delovanja notranjih kontrol in kasneje za presojanje resničnosti in poštenosti postavk v računovodskih izkazih oziroma prikazanega ekonomskega položaja in uspeha. To je delo zunanjih revizorjev. Revidiranje računovodskih izkazov poimenujemo tudi revidiranje računovodstva (Odar, 2008, str. 2).

Postopek, ki ga uporabljajo zunanji revizorji za revidiranje računovodskih izkazov, se imenuje uradno potrjevanje. Tako imenovana uradna potrditev<sup>3</sup> se nanaša na neodvisno in pristojno osebo. Omenjena oseba poda mnenja in sodbe o postavkah v računovodskih izkazih, in sicer če so skladne s sodili oziroma s splošno sprejetimi računovodskimi standardi (Taylor, Glezen, 1994, str. 4-5).

### Revidiranje skladnosti s predpisi<sup>4</sup>

Pomeni presojanje, če oseba oziroma podjetje upošteva zakone, predpise in usmeritve. Sodila za preverjanje so lahko navodila ravnateljstva ali zakon z izvedbenimi predpisi (Odar, 2008, str. 2). Zgleden primer te vrste revidiranja je revidiranje davka iz dobička.

Poročila revizij skladnosti s predpisi vključujejo: povzetek ugotovitev in izraz zagotovitve kot stopnjo sporazuma z omenjenimi kriteriji (Boynton, Kell, 1996, str. 5).

### Revidiranje poslovanja<sup>5</sup>

Gre za pregledovanje delovanja organizacije glede na določene cilje. Vključuje ocenjevanje dosežkov in podajanje priporočil za izboljšave in nadaljnje delovanje. Nanaša

---

<sup>2</sup> Angl.: financial statement audit.

<sup>3</sup> Angl.: attestation.

<sup>4</sup> Angl.: compliance audit.

<sup>5</sup> Angl.: operational audit, performance audit, program audit.



se na vse temeljne poslovne funkcije<sup>6</sup>, upravljalne funkcije<sup>7</sup> in informacijske funkcije<sup>8</sup> (Odar, 2008, str. 2).

Revidiranje poslovanja vključuje pregledovanje programov, funkcij, operacijskih sistemov ter postopkov z namenom, da se preveri, če organizacija dosega potrebno stopnjo učinkovitosti in ekonomičnosti na podlagi razpoložljivih resursov (Wikipedia, 2008).

Glede na značilnosti revizijskih organov pa ločimo naslednje vrste revidiranja: zunanje revidiranje, notranje revidiranje in državno revidiranje.

### **Zunanje revidiranje**<sup>9</sup>

Izvajajo ga osebe ali organi, ki ne pripadajo revidirani pravni osebi, torej revizijske družbe ali samostojni revizorji. Revizijske storitve opravljajo na podlagi pogodb. Glede na predmet revidiranja bi pod to vrsto revidiranja lahko uvrstili revidiranje računovodskih izkazov in revidiranje poslovanja. Revidiranje računovodskih izkazov je urejeno z zakonom, medtem ko revidiranje poslovanja ni in gre pri tem bolj za svetovalno dejavnost (Odar, 2008, str. 2-3).

### **Notranje revidiranje**<sup>10</sup>

To revidiranje opravljajo osebe, ki pripadajo pravni osebi, ki jo revidirajo. Glede na predmet revidiranja se praviloma pojavlja kot revidiranje poslovanja. Notranje revidiranje ni urejeno z zakonom, odvisno je od politike posamezne pravne osebe (Odar, 2008, str. 3).

Taylor in Glezen notranje revidiranje opisujeta kot »neodvisno presojanje, vpeljana v organizaciji za preiskovanje in vrednotenje njenega delovanja kot storitev zanjo«. V mnogih organizacijah revizorji neposredno poročajo revizijskemu odboru upravnega sveta. V nasprotju z zunanjimi revizorji so notranji revizorji vključeni v vsakodnevno izvajanje svojih priporočil (Taylor, Glezen, 1996, str. 36).

### **Državno revidiranje**<sup>11</sup>

Izvajajo ga revizorji, ki so vezani na državne organe, in je urejeno z zakonom. Poznamo dve vrsti državnega revidiranja: davčno revidiranje<sup>12</sup> in proračunsko revidiranje<sup>13</sup>. Pri

---

<sup>6</sup> Med temeljne poslovne funkcije uvrščamo: nakupno, proizvodjalno, prodajno, finančno, tehnično in kadrovske.

<sup>7</sup> Med temeljne upravljalne funkcije uvrščamo: načrtovanje, pripravljanje izvajanja in nadziranje.

<sup>8</sup> Med temeljne informacijske funkcije uvrščamo: obravnavanje podatkov o preteklosti, obravnavanje podatkov o prihodnosti, nadziranje obravnavanja podatkov in analiziranje podatkov.

<sup>9</sup> Angl.: external auditing.

<sup>10</sup> Angl.: internal auditing.

<sup>11</sup> Angl.: governmental auditing.

prvem gre za preverjanje, če so davki obračunani in plačani v skladu z zakonom. To vrsto uvrščamo med revidiranje skladnosti s predpisi. Proračunsko revidiranje pomeni revidiranje državnega financiranja. Pri proračunskem revidiranju se glede na predmet revidiranja prepletajo vse vrste revidiranja (Odar, 2008, str. 3).

## **2.4. POTEK REVIDIRANJA**

Potek revidiranja pri zunanji reviziji bi lahko razdelili v naslednje faze (Odar, 2008, str. 9-14) :

- sprejetje revizijskega posla,
- načrtovanje revizije,
- morebitna uporaba storitev drugega revizorja in veščaka,
- ocena tveganja in preizkus notranjih kontrol delovanja,
- preverjanje podatkov in
- izdaja revizorjevega mnenja.

### **Sprejetje revizijskega posla**

Preden revizor začne s procesom revidiranja, pošlje naročniku v podpis listino o sprejetju posla. Omenjena listina ponavadi vsebuje: namen revizije računovodskih izkazov, odgovornost posloводства za računovodske informacije, obseg revizije, obliko revizorjevega poročila, dejstvo, da obstaja tveganje, da revizor ne bo odkril pomembno napačnih navedb, dostop do evidenc, dokumentacije in ostalih informacij pomembnih za revizijo. Pri revizijah, ki se iz leta v leto ponavljajo, se revizor lahko odloči, da ne bo dajal vsako leto listino ponovno v podpis (Odar, 2008, str. 9).

### **Načrtovanje revizije**

MSR 300<sup>14</sup> podrobno opisujejo načrtovanje revizije. Osnova revizorjevih načrtov je poznavanje naročnikovega poslovanja, o katerem mora revizor pridobiti zadosti spoznanj. Načrte je potrebno med potekom revizije dopolnjevati in popravljati. Načrtovanje poteka neprekinjeno v času trajanja revizijskega posla in vsebuje celotno revizijsko strategijo in revizijski načrt. Celotno revizijsko strategijo določi revizor. Za njo je značilno, da »določa obseg, čas in opravljanje revizije ter usmerja razvijanje podrobnejših revizijskih načrtov«. Ko se oblikovanje revizijske strategije zaključi, sledi razvoj revizijskega načrta. Pomembno je dodati, da sta omenjena procesa med seboj povezana (spremembe v enem procesu vplivajo na spremembe v drugem). Namen priprave revizijskega načrta je v tem,

---

<sup>12</sup> Angl.: tax auditing.

<sup>13</sup> Angl.: budget auditing.

<sup>14</sup> MSR je okrajšava za mednarodne standarde revidiranja.

da se zmanjša tveganje na nizko raven, ki je še sprejemljiva (MSR 300, 2008; Odar, 2008, str. 10).

### **Uporaba storitev drugega revizorja in veščaka**

Uporabo storitve drugega revizorja opisujejo MSR 600 in uporabo veščakovih storitev MSR 620. Kljub temu da glavni revizor prenese delo na druge revizorje, še vedno nosi odgovornost. Uporaba storitev drugega revizorja je zlasti pomembna pri revidiranju povezanih podjetij. »Če glavni revizor uporablja storitve drugega revizorja, glavni revizor določi, kako bodo storitve drugega revizorja vplivale na revizorja. Glavni revizor je revizor, ki odgovarja za poročanje o računovodskih izkazih organizacije, kadar ti računovodski izkazi vključujejo računovodske informacije enega ali več sestavnih delov, ki jih revidira drug revizor. Drugi revizor je revizor, ki ni glavni revizor in odgovarja za poročanje o računovodskih informacijah sestavnega dela, vključenih v računovodske izkaze, ki jih revidira glavni revizor« (MSR 600, 2008).

Preden glavni revizor pritegne k delu drugega revizorja (Odar, 2008, str. 10):

- se mora pozanimati o njegovi strokovni usposobljenosti,
- mora seznaniti drugega revizorja z zahtevami po njegovi neodvisnosti in s tistimi, ki se nanašajo na računovodstvo, revidiranje in poročanje ter mu mora obrazložiti namen in področje uporabe njegovih izsledkov in poročila,
- je potrebno, da prouči najpomembnejše revizijske ugotovitve drugega revizorja.

Če pride do tega, da glavni revizor storitev drugega revizorja ne more uporabiti in prav tako sam ne more izvesti potrebnih postopkov revidiranja računovodskih izkazov, izda mnenje s pridržki ali mnenje zavrne. V primeru, da glavni revizor storitve drugega revizorja uporabi, v revizorjevem poročilu opiše kolikšen del je revidiral drugi revizor (MSR 600, 2008).

Zakon o revidiranju (ZRev-1, 2001) določa, da je v primeru, ko je potrebno določeno strokovno znanje (za pravilno ocenitev posamezne postavke v računovodskih izkazih), katerega revizor nima, potreben veščak<sup>15</sup>. Med drugimi so naloge, ki jih veščak opravlja: vrednotenje nekaterih vrst sredstev (zemljišča, zgradbe, umetniška dela itd.), ugotavljanje količin ali stanja zalog sredstev (nafta, rudnine itd.), ugotavljanje zneskov z uporabo posebnih tehnik ali metod, pravni nasveti itd.

---

<sup>15</sup> Veščak je oseba ali podjetje s posebnimi veščinami, znanjem in izkušnjami na nekem področju, ki ni računovodenje in ne revidiranje.

Če revizor izrazi mnenje brez pridržkov, v svojem poročilu ne sme omeniti sodelovanja z veščakom. V primeru, da je izraženo mnenje s pridržki, revizor svoje mnenje podkrepi z veščakovimi ugotovitvami, vendar potrebuje njegovo privolitev (MSR 620, 2008).

### **Ocena tveganja in preizkus delovanja notranjih kontrol**

Poznamo tri vrste tveganja, s katerimi se srečuje revizor (Turk, 2000, str. 759-760):

- *tveganje pri delovanju*<sup>16</sup> je »tveganje, da pride do pomembnih napak pri poslovanju«; gre za pomembno napačne navedbe; primeri: tveganje pri trženju, tveganje pri opravljanju storitev, tveganje pri obdelovanju podatkov,
- *tveganje pri kontroliranju*<sup>17</sup> je »tveganje, da pomembna napaka pri postavki v računovodskem izkazu ne bo preprečena ali pravočasno odkrita pri notranjem kontroliranju«,
- *tveganje pri odkrivanju*<sup>18</sup> je »tveganje, da revizor ne bo odkril pomembne napake pri postavkah v računovodskih izkazih ali trditvah v zvezi s postavkami«.

Revizor poizveduje o poslovnih tveganjih, katere je poslovodstvo odkrilo in tako ugotavlja, kako poslovodstvo prepozna poslovna tveganja, ocenjuje njihovo pomembnost ter kako odloča o dejanjih, ki naj bi tveganja obvladovala. Revizor tudi prepozna tveganja pomembno napačnih navedb, ki jih poslovodstvo ni odkrilo. V takem primeru revizor preuči, če je podlaga teh tveganj tveganje, ki bi moralo biti prepoznano v postopku ocenjevanja tveganj organizacije (MSR 315, 2008).

Revizor proučuje in odkriva, če določeno kontrolno delovanje preprečuje, odkriva oziroma popravlja pomembne napačne navedbe vrst poslov, saldov na kontih ali razkritij. Revizor daje prednost pridobivanju spoznanj o kontrolnem delovanju na področjih, za katere meni, da je verjetnost pomembno napačnih navedb večja (MSR 315, 2008).

Revizor sam presodi, katera tveganja so pomembna<sup>19</sup>. Nezapleteni posli, ki so manj tvegani, manj verjetno povzročijo pomembna tveganja. Pomembna tveganja izhajajo predvsem iz poslovnih tveganj ali so povezana z neobičajnimi posli oziroma zadevami presojanja. Neobičajni posli so neredni in redki posli, zadeve presojanja pa pomenijo razvoj računovodskih ocen, za katere je pomembna negotovost merjenja (MSR 315, 2008).

Izpostavila bi tudi »tveganje, pri katerem po revizorjevi presoji s pridobljenimi revizijskimi dokazi iz postopkov preizkušanja podatkov ni mogoče ali ni izvedljivo zmanjšati tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve na sprejemljivo nizko raven«. Takšna

---

<sup>16</sup> Imenovano tudi tveganje pri poslovanju, angl. inherent risk, operating risk.

<sup>17</sup> Angl.: control risk.

<sup>18</sup> Angl.: detection risk.

<sup>19</sup> Pomembno tveganje je tveganje, ki po revizorjevi presoji zahteva posebno revizijsko obravnavanje.

tveganja naj bi bila povezana s pomembnimi običajnimi dnevnimi vrstami poslov kot so prihodki, plačila, prejemki in nakupi v organizaciji (MSR 315, 2008).

Pomembno je, da revizor tveganje oceni in spozna računovodstvo in notranje kontroliranje v revidirani osebi. Vse to revizorju omogoča, da (Odar, 2008, str. 11):

- ugotovi vrste možnih napačnih navedb, ki se lahko pojavijo v računovodskih izkazih,
- preuči dejavnike, ki vplivajo na tveganje pomembno napačnih navedb in
- oblikuje ustrezne postopke preizkušanja podatkov.

### **Preverjanje podatkov**

Podatke se preverja z namenom, da se pridobiva revizijske dokaze o resničnosti in poštenosti trditev o računovodskih izkazih. Pri preverjanju podatkov revizor preverja: obstoj, pravice in dolžnosti, dogajanje, popolnost, vrednotenje, merjenje ter predstavitev in razkritje. Revizor pri pridobivanju dokazov uporablja naslednje metode: pregledovanje, opazovanje, poizvedovanje in potrjevanje, izračunavanje ter analitično preiskovanje. Ko je zbranih dovolj dokazov, revizor lahko oblikuje mnenje o računovodskih informacijah (Odar, 2008, str. 12-13).

### **Izdaja revizorjevega mnenja**

Revizor poda mnenje, če so računovodski izkazi »resničen in pošten prikaz« oziroma »v vseh pomembnih pogledih poštena predstavitev v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja«. Ta dva izraza sta enakovredna (MSR 700, 2008).

Revizor lahko izrazi mnenje brez pridržkov, mnenje s pridržki, odklonilno mnenje ali mnenja ne poda, temveč ga zavrne. Če je mnenje brez pridržkov, je zapisano v standardnem revizijskem poročilu. V vseh ostalih primerih pa izraženo revizorjevo mnenje zasledimo v prilagojenem revizorjevem poročilu (Odar, 2008, str. 14).

Revizor ne izda mnenja brez pridržkov, če obstaja (Odar, 2008, str. 16):

- omejitev področja revizorjevega dela<sup>20</sup> ali
- nesoglasje s poslovojem glede sprejemljivosti izbranih računovodskih usmeritev, metod, njihove uporabe ali ustreznosti razkritij v računovodskih izkazih<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> V tem primeru revizor mnenje zavrne ali ga izrazi z pridržki.

<sup>21</sup> V tem primeru revizor izrazi mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje.

Mnenje s pridržki je izraženo, ko revizor ne more podati mnenja brez pridržkov, poleg tega pa posledice nesoglasja s poslovodstvom oziroma omejitve področja niso tako pomembne za računovodske izkaze, da bi se moralo mnenje zavrni. Revizor mnenje zavrne, ko ne more pridobiti potrebnih revizijskih dokazov (omejitev področja revizorjevega dela je ključnega pomena). Revizor poda odklonilno mnenje, ko nesoglasje s poslovodstvom povzroči velik učinek na računovodske izkaze in tako revizor ne more niti podati mnenja s pridržki (Odar, 2008, str. 16).

## 2.5. SORODNE STORITVE

Sorodne storitve sestavljajo:

- posli preiskovanja, ki jih opisujejo MSR 910 in MSP<sup>22</sup> 2400,
- posli opravljanja dogovorjenih postopkov v zvezi z računovodskimi informacijami, ki jih najdemo v MSR 920 in MSS<sup>23</sup> 4400 ter
- posli kompiliranja, ki so zapisani v MSR 930 in MSS 4410.

Pri poslih preiskovanja gre predvsem za preiskovanje računovodskih izkazov, lahko pa se uporablja tudi pri preiskovanju računovodskih ali drugih informacij. »Namen preiskovanja računovodskih izkazov je omogočiti revizorju, da ugotovi, ali je na podlagi postopkov, ki ne oskrbijo vseh dokazov, zahtevanih pri reviziji, spoznal kaj, zaradi česar meni, da računovodski izkazi niso v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja (nikalno zagotovilo)« (MSP 2400, 2008).

Obstajajo splošna načela preiskovalnega posla. Tako se mora revizor držati kodeksa etike poklicnih računovodij in izvajati preiskavo s poklicno nezaupljivostjo. Da revizor oblikuje ustrezne sklepe, ki jih izda v preiskovalnem poročilu, mora uporabljati pravilne metode – poizvedovanje in analitične postopke (MSP 2400, 2008).

Posli opravljanja dogovorjenih postopkov so načeloma v zvezi z računovodskimi informacijami, lahko pa tudi z neračunovodskimi informacijami. »Namen posla opravljanja dogovorjenih postopkov je, da revizor izvede postopke revizijske narave, za katere se je dogovoril z organizacijo ali kako ustrezno tretjo osebo, ter poroča o dejanskih ugotovitvah« (MSS 4400, 2008).

Prav tako kot pri poslih preiskovanja se mora revizor tudi pri poslih opravljanja dogovorjenih postopkov držati kodeksa etike poklicnih računovodij. Neodvisnost ni zahtevana in poleg tega revizorju ni potrebno izraziti nobenega zagotovila. Revizor mora poročilo o dejanskih ugotovitvah dokumentirati s pridobljenimi dokazi. Postopki, ki jih

---

<sup>22</sup> MSP pomeni mednarodni standardi poslov preiskovanja.

<sup>23</sup> MSS pomeni mednarodni standardi sorodnih storitev.

revizor uporablja pri omenjenih poslih, so: poizvedovanje in analiziranje, ponovno izračunavanje, primerjanje in druge preveritve uradniške točnosti, opazovanje, pregledovanje in pridobivanje potrditev (MSS 4400, 2008).

Namen posla kompiliranja je, da računovodja uporablja računovodsko znanje zbiranja, razvrščanja in povzemanja računovodskih informacij. Torej, znanje je ne-revizijsko. Računovodja ne izraža nikakršnega zagotovila in prav tako ni zahtevana neodvisnost. Enako kot pri ostalih dveh sorodnih storitvah se mora tudi pri poslih kompiliranja računovodja držati kodeksa etike poklicnih računovodij. Računovodja se mora seznaniti z organizacijo, njenim delovanjem in značilnostmi panoge, v katero organizacija spada.

Če poslovodstvo preda računovodji napačne, nepopolne ali nezadovoljive informacije, slednji zahteva od poslovodstva dodatne informacije. V primeru, da računovodja pojasnil ne dobi, mora izstopiti iz posla kompiliranja in to dejanje obrazložiti organizaciji. V računovodskih informacijah morajo biti razkriti vsi odmiki od opredeljenega okvira računovodskega poročanja. »Računovodja mora pridobiti potrditev poslovodstva, da je odgovorno za ustrezno predstavitev računovodskih informacij in da jih je odobrilo« (MSS 4410, 2008).

### **3. EVOLUCIJSKI POGLED NA REVIZIJSKO DEJAVNOST V SVETU**

#### **3.1. PRVE REVIZIJE**

Začetki revizije se pojavljajo že v Egiptu, Babilonu in Grčiji v obliki notranje revizije. Prva revizija naj bi bila opravljena v Babilonu okoli leta 4000 pred našim štetjem. V Evropi je bila prva omenjena revizija okoli leta 1130 (revizija državne blagajne Anglije in Škotske). Leta 1200 se pojavi razvoj zunanje revizije v Londonu. V Angliji se razvoj revizije pospešeno nadaljuje v letu 1854 z ustanovitvijo prvega strokovnega združenja revizorjev (Scottish Institute), kateremu je bilo dano pooblastilo za revidiranje (s kraljevsko listino) »Chartered Accountants«, leta 1892 pa so uvedli poklic revizorja (Odar, 1998, str. 209-210).

Razvoj revizije v Angliji v sredini 19. stoletja povezujemo z industrijsko revolucijo. Sprva so revizijo opravljali delničarji, ki niso bili uslužbenci podjetja, temveč so jih za svojega predstavnika izbrali drugi delničarji. Kasneje se je pojavila legalizacija revizorjevega poklica, ki je dovoljevala ta poklic opravljati tudi ostalim. Pojavile so se zgodnje britanske firme, kot so Deloitte & Co., Peat, Marwick & Mitchell in Price Waterhouse & Co., ki so poznane še danes (Boynton, Kell, 1996, str. 8-9).

Pomemben mejnik v razvoju revizije v kontinentalni Evropi je predstavljala ustanovitev Zveze berlinskih knjigovodskih revizorjev v Nemčiji v letu 1896. Leta 1931 pa so v tej državi uvedli naziv revizor (gospodarski preglednik), ki je še danes v uporabi (Odar, 1998,

### **3.2. PRVA ZDRUŽEVANJA REVIZORJEV**

V revizijski stroki predstavljajo velik pomen inštituti (za računovodstvo ali za računovodstvo in revizijo). Države, v katerih je revizijska dejavnost dobro razvita, imajo poleg nacionalnih inštitutov tudi druga združenja. Pomembni sta vsebina in način delovanja združenja (Odar, 1993, str. 16-17).

#### **3.2.1 Zdrúženja revizorjev v Evropi**

Kot smo že omenili, se je na področju Evrope revizija najprej razvila v Angliji. Prav tako ima Anglija zelo razvita združenja in predstavlja zgled državam po vsem svetu. Vir iz leta 1993 (Odar, 1993, str. 17) nam navaja šest združenj: »The Institute of Chartered Accountants in England and Wales«, »The Chartered Association of Certified Accountants«, »The Chartered Institute of Management Accountants«, »The Institute of Chartered Accountants of Scotland«, »The Chartered Institute of Public Finance Accountancy« in »The Institute of Chartered Accountants in Ireland«.

Španija je imela v letu 1990 tri pomembna združenja: španski nacionalni inštitut za revizijo in računovodstvo, »Registro de Economistas Auditores« in »Registro de Titulares Mercantiles«. Omembe vredna je tudi Nemčija, ki ima dve združenji revizorjev (Inštitut za revizijo in Revizorsko zbornico). Avstrija ima podobni združenji revizorjev kot Nemčija (Odar, 1993, str. 17-20).

#### **3.2.2 Zdrúženja revizorjev v ZDA**

V ZDA poznamo Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev in združenja revizorjev posameznih ameriških zveznih držav. Revizorji pa se združujejo tudi v posamezne specializirane organizacije. Omembe vredno združenje je Ameriško revizijsko združenje<sup>24</sup> (Odar, 1993, str. 18-19).

### **3.3. POMEMBNI MEJNIKI V RAZVOJU REVIZIJSKE STROKE**

#### **3.3.1 Korporacije in razprševanje lastništva**

Korporacije v smislu delniških družb so se prvič pojavile v Veliki Britaniji in na Nizozemskem v prvi polovici 17. stoletja. Če so podjetja želela izdajati delnice in na ta način pridobivati kapital, so morala biti organizirana kot delniške družbe.

Korporacija se je najbolj razvila v ZDA. Namen korporacije je bil v povečanju učinkovitosti in produktivnosti, k temu pa je v veliki meri prispevala specializacija. Na razvoj korporacij je imelo velik vpliv lastništvo; s povečanjem kapitala se je povečevala

---

<sup>24</sup> Angl.: American Accounting Association.



njihova rast. V začetku 19. stoletja so v New Yorku sprejeli splošni akt o ustanavljanju delniških družb in nastale so prve sodobne korporacije imenovane trusti.

Sledila je stopnja v razvoju korporacij, ki jo je predstavljalo razprševanje lastništva. Začetek je predstavljala prva javna ponudba delnic podjetja Ford. Navdušenje prebivalcev nad ameriškim kapitalizmom je pripeljalo do množičnega delničarstva s centrom na Newyorški borzi.<sup>25</sup> Ljudje so bili navdušeni nad hitrim naraščanjem cen njihovih delnic in s tem hitrega zaslužka. Naraščanje razprševanja lastništva se je nadaljevalo tudi v naslednjih desetletjih in je pomenilo obratno sorazmerje med številom lastnikov in povprečnim lastniškim deležem. Tako se je v tem času s povečevanjem števila lastnikov povprečni lastniški delež zmanjševal.

Delničarji so imeli pravico do prenosa lastništva (možnost, da lastniški delež prodajo), pravici do upravljanja pa se delničarji morajo odpovedati (dobijo jo ravnatelji) z namenom, da je njihova odgovornost omejena do višine vloženega zneska v podjetje. Delničarji so imeli tudi možnost pravice do nadzora svojih deležev, vendar je zaradi majhnosti deležev niso uporabili. Tako so imeli ravnatelji veliko moč in majhen nadzor (Čoh, 2003, str. 2-4; Dobrič, 2006, str. 2-5).

### **3.3.2 Finančni škandali**

Poleg najbolj odmevnega finančnega škandala, ki je namreč Enron, med najbolj poznane sodijo: Worldcom, Parmalat, Merck & Co, Peregrine Systems, Adelphia, Tyco International, Global Crossing in Xerox. V nadaljevanju je opisan prvi največji škandal Enron, največji škandal v zgodovini ZDA Worldcom in največji škandal v Evropi, to je Parmalat.

#### **3.3.2.1. Enron**

Enron velja za prvi, a ne za največji finančni škandal. Začetek decembra 2001 je takratna sedma največja korporacija v Ameriki in šestkratna dobitnica nagrade za najbolj inovativno podjetje<sup>26</sup> v Ameriki razglasila bankrot. Končna vrednost Enronove delnice je bila nižja od dolarja, njena vrednost je bila še enajst mesecev prej 83,13 \$ ( Gillan, Martin, 2002. str. 1).

Čoh pravi, da se je Enronova kriza začela že v letu 1997 in opozori na tri vzroke. Kot prvi vzrok navaja, da je Enron vzpostavil sklad tveganega kapitala, ki je investiral v internetna podjetja, katera so propadla. Razlog je tudi Enronova širitev na trge novih produktov (iz trgov, za katere je imel zadosti izkušenj). Kot najpomembnejši vzrok pa Čoh izpostavi

---

<sup>25</sup> Angl.: New York Stock Exchange.

<sup>26</sup> Nagrade za najbolj inovativno podjetje v Ameriki podeljuje Fortune Magazine.

Enronovo soglasje svojim vodilnim zaposlenim, da ustanovijo podružnice<sup>27</sup> ter jih uporabljajo za manipulacijo finančnih izkazov v smislu prenosa dolga na podružnice (Čoh, 2003, str. 18).

Ko se je Enron ukvarjal s svojo prvotno dejavnostjo (trgovanje s plinom), je imel preprosto računovodstvo. Tako je v vsakem obdobju podjetje zabeležilo dejanske stroške, ki so jih imeli z dobavami plina, in dejanske prihodke, ki so jih prejeli od prodaje plina. Kasneje pa se je Enronu porodila ideja o knjiženju transakcij po tržni vrednosti,<sup>28</sup> kar pa je pomenilo, da so ob podpisu dolgoročne pogodbe sedanjo vrednost bodočih pritokov prikazali kot prihodke. Zato je podjetje Enron sklepal dolgoročne pogodbe tudi za obdobje do 20 let.

Primer takega sklepanja pogodb je podpis 20-letne pogodbe z Blockbuster Videom v juliju leta 2000 z namenom predvajanja filmov preko interneta. Enron je od sodelovanja pričakoval dobiček večji od 110 milijonov dolarjev, kljub temu da so se porajala resna vprašanja o tehnični zmožnosti in tržnih zahtevah. Drug tipičen primer pa je Enronova sklenitev 15-letne pogodbe s podjetjem Eli Lily za dobavo električne energije<sup>29</sup> (Healy, Palepu, 2003, str. 9-10).

Pomemben problem pri primeru Enron je predstavljala revizijska hiša Arthur Andersen. Leta 2001 so revizorji pri ocenjevanju notranjih kontrol opazili njihovo napačno delovanje, vendar niso ukrepali, ker so se bali, da bi izgubili pomemben posel. V letu 2000 jim je namreč Enron plačal kar 52 milijonov dolarjev. Čeprav je bilo jasno, da bi morali revizorji notranje kontrole temeljito pregledati, so jih ocenili kot ustrezne. Investitorje so zavajali, namesto da bi jih opozorili na tveganje. Revizijska hiša Arthur Andersen je poleg zunanje revizije Enronu izvajala tudi notranjo revizijo, kar je povzročilo še večjo neučinkovitost revizije (Gillan, Martin, 2002, str. 27; Dobrič, 2006, str.16).

### 3.3.2.2. Worldcom

Stečaj Worldcoma v letu 2002 predstavlja največji stečaj v zgodovini ZDA. Podjetje Worldcom je bilo ustanovljeno leta 1983, sprva kot majhno podjetje<sup>30</sup>, ki se je ukvarjalo s preprodajo telekomunikacijskih zmogljivosti. Zaradi močne konkurence se je Worldcom neprestano širil, izpopolnjeval ter pridobival nove kupce. V 15-ih letih je izvedel kar 60 združitvev, vendar niso bile vse tako uspešne kot so pričakovali (Thornburgh, 2002, str. 9). Klub temu je zaradi prevzemov v 80-in in 90-ih letih prejšnjega stoletja postal drugi največji ponudnik medkrajevnih telefonskih pogovorov v ZDA.

---

<sup>27</sup> Izpostaviti velja predvsem Cewco Investments L.P. in LJM Cayman, L.P. (LJM1).

<sup>28</sup> Angl.: Mark-to-market accounting.

<sup>29</sup> Vrednost pogodbe je bila 1,3 milijarde \$.

<sup>30</sup> Podjetje se je takrat imenovalo LDDS (Long Distance Discount Services).

Worldcom je deloval v 65 državah in je na leto ustvaril za 35,2 milijarde dolarjev prihodkov. Notranja revizija je ugotovila, da je podjetje ponaredilo prihodke v vrednosti več kot 3,9 milijarde dolarjev z namenom, da bi prikrilo izgubo v vrednosti 1,22 milijarde dolarjev. Koncern Worldcom je tožilo tudi 25 bank, ker so mu šest tednov pred razkritjem goljufij odobrile posojila v vrednosti 2,5 milijarde dolarjev (Stečaj Worldcoma bo največji v ameriški zgodovini, 2002).

Pomembno je omeniti še eno napako, ki jo je ugotovilo podjetje KPMG<sup>31</sup>, to je knjiženje rezerv kot prihodkov iz poslovanja. Zanimivo pa je, da je krivec škandala revizijska hiša Arthur Andersen, ki se je pojavila že pri primeru Enron, saj ni opazila napačnih knjiženj. Podjetje Worldcom je zamenjalo revizijsko hišo, cene njihovih delnic pa so se znižale (Mehle, 2005, Priloga 1).

### 3.3.2.3. Parmalat

Škandali so se pojavili tudi v Evropi. Za največji škandal v Evropi velja Parmalat. Parmalat je italijanski prehrabeni koncern in največje prehrabeno podjetje v Italiji, v Evropi pa je na četrtem mestu. Konec leta 2003 je priznal, da je ponarejal računovodske izkaze. Za potrebe likvidnosti so lažno izkazovali 4 milijarde evrov gotovine, poleg tega pa je izginilo 9 milijonov evrov (denarja vlagateljev), ki so bili naloženi v obveznice.

Parmalat je za prikrivanje izgube uporabljal podružnice, ki jih je imel v svoji lasti. Tako so terjatve, ki jih niso mogli realizirati, prenesli iz matičnih podjetij na podružnice<sup>32</sup>. Decembra 2003 so bili opazni prvi znaki prevare, saj jim je, kljub temu da so v bilanci stanja izkazovali 4 milijarde evrov gotovine, primanjkovalo 150 milijonov evrov za izplačilo obveznic. Parmalat se je izgovarjal, da čaka na izplačilo njihovega vložka v vrednosti 500 milijonov evrov v investicijski sklad<sup>33</sup>, registriran na Kajmanskih otokih, premoženje pa naj bi nalagal v nejavna podjetja. Vendar ta denar dejansko ni obstajal. Parmalat je namreč ponarejal računovodske izkaze, in sicer v njih je izkazoval več denarja, kot ga je dejansko imel (Dobrič, 2006, str. 28-29).

Glavni revizor družbe Parmalat je bil do leta 1999 podjetje Grant Thornton. Ker se morajo (glede na italijansko pravo) revizorji po devetih letih zamenjati, se je Parmalat v letu 1999 znašel v težavah. Novi revizor bi lahko zlahka ugotovil pravi namen podružnic, katere je Parmalat ustanovil. Podjetje Grant Thornton je sodeloval pri ustanovitvi podružnic. Kot je bilo omenjeno, je najpomembnejša med njimi Bonlat na Kajmanskih otokih. Tako se je

---

<sup>31</sup> Podjetje KPMG je revizijsko podjetje, ki še danes sodi med tako imenovano skupino BIG 4 (poleg KPMG v to skupino revizijskih podjetij sodijo še: Ernst & Young, Deloitte & Touche, PricewaterhouseCoopers). Gre za štiri največja revizijska podjetja na svetu.

<sup>32</sup> Bonlat (na Kajmanskih otokih) je bila najpomembnejša entiteta.

<sup>33</sup> Ime investicijskega sklada je Epicurum.

glavni lastnik Parmalata Calisto Tanzi odločil, da bo Grant Thornton še vedno revizor Bonlata in da bo poleg tega angažiral novo revizijsko družbo, to je Deloitte & Touche (Dobrič, 2006, str. 30).

Peter Gumbel za revijo Time poroča o revizijski hiši, ki je pregledovala Parmalat, Deloitte & Touche. Njihov revizor je ugotovil nepravilnosti<sup>34</sup>, vendar ga je zaradi tega revizijska hiša odstavila od projekta in ni ustrezno ukrepala. V tem primeru je bilo vidno sodelovanje revizijske družbe s podjetjem, saj so revizorji sodelovali pri ponarejevanju računovodskih izkazov (Gumbel, 2004).

### 3.3.3 Sarbanes-Oxleyjev zakon

Sarbanes-Oxleyjev zakon<sup>35</sup> (v nadaljevanju SOX) se je pojavil kot odgovor na številne škandale, ki sem jih že omenila. Zakon naj bi bil strožji ter prinašal korenite spremembe. Izglasoval ga je Kongres s tremi glasovi proti in kar 423 glasovi za. George W. Bush, sedanji predsednik ZDA, je zakon podpisal 30.7.2002. Imenuje se po glavnih pobudnikih – senatorju Paulu Sarbanesu in predstavniku Michaelu G. Oxleyu (Wikipedia, 2008).

Cilj zakona je povečati odgovornost posloводства do delničarjev in pridobiti zaupanje investitorjev v poslovanje podjetij. Mehle v svoji diplomski nalogi navaja, da je zakon prinesel strožja pravila, kot so: prenova revizijskih in računovodskih standardov, zaostreni pogoji za revizorjevo neodvisnost (pri kateri je pomembna menjava revizijskih partnerjev), etična načela, opredelitev odgovornosti revizijskega odbora in pogostejše poročanje. Zakon pa prinaša tudi strožje kazni v primeru kršitve posamezne določbe v zakonu (Mehle, 2005, str. 39).

Od leta 1933<sup>36</sup> je SOX zakon z najobsežnejšimi reformami. Zakon vsebuje ustanovitev neodvisnega odbora za javno nadzorstvo revizijskih družb. Reforme se nanašajo na vse člene verige računovodskega poročanja, ki so: posloводство, odbor direktorjev, nadzorni odbor z revizijskim odborom, neodvisni revizorji, poslovni poročevalci, poslovni analitiki, naložbeniki in drugi uporabniki računovodskih izkazov (Mehle, 2005, str. 3-4).

V zakonu je napisano, da morajo letna poročila v skladu z novimi normativi potrditi izvršni in finančni direktorji podjetja ter jih overiti neodvisni revizorji s svojim podpisom. Zahteve glede neodvisnosti zunanjih in notranjih revizorjev so strožje, izvršni in finančni direktorji podjetja pa kazensko odgovarjajo za neresničnost podatkov.

SOX velja za podjetja, ki kotirajo na borzi v ZDA in je njihova tržna vrednost večja od 75 milijonov dolarjev. Poleg tega pa ga morajo upoštevati povezane družbe podjetij, ki jih

---

<sup>34</sup> Revizijska družba je odkrila obstoj zapletenih valutnih zamenjav med Parmalatom in skladom Epicurum.

<sup>35</sup> Angl.: Sarbanes-Oxley Act.

<sup>36</sup> Leta 1933 je bil sprejet Zakon o vrednostnicah.

ureja ta zakonodaja. Vplive SOX-a je mogoče zaznati tudi izven ZDA (tudi v EU), kljub temu da je bil zakon sprejet v Kongresu ZDA. Čeprav ima podjetje sedež v EU, lahko kotira na ameriški borzi in tako se mora podrediti normativom SOX-a. Pravila pa morajo upoštevati tudi podjetja v EU, ki so v ameriški lasti. Mnoga podjetja so se SOX-u prilagodila prostovoljno, saj si na ta način zagotovijo večjo konkurenčnost pri poslovanju z ameriškimi podjetji (Pičman, Štefančič, 2004, str. 2-4).

SOX je razdeljen na 11 poglavij, katerih imena predstavljajo temo poglavja. Poglavja pa sestavljajo člani. Za najpomembnejše člene veljajo 302, 401, 404, 409, 802 in 906. Na začetku zakona so opredelitve, ki se v zakonu pogosto uporabljajo (The Sarbanes-Oxley Act 2002, 2008).

### 3.3.4 Revizijski odbori

Turk definira revizijski odbor<sup>37</sup> kot »odbor, povezan z nadzornim svetom ali upravo; spremlja računovodenje, notranje kontroliranje in računovodsko poročanje v podjetju«. Dodaja tudi, da je njegov namen pomoč pri vzdrževanju ustvarjalnih vezi z zunanjimi in notranjimi revizorji (Turk, 2000, str. 648).

Revizijski odbori v večini primerov vključujejo:

- imenovanje neodvisnih revizorjev,
- pregledovanje načrta za revizijo in podobne storitve,
- pregledovanje revizijskih rezultatov in računovodske izkaze in
- nadziranje ustreznosti ustroja notranjega kontroliranja v podjetju.

Revizijski odbori naj bi povečevali revizorjevo odgovornost s tem, da bi bili razsodniki pri nerešenih problemih med ravnateljstvom in revizorjem. Člani revizorjevega odbora naj bi bili v primerjavi z ravnateljstvom bolj nepristranski (Taylor, Glezen, 1996, str. 294).

#### 3.3.4.1. Začetki in razvoj revizijskih odborov

Leta 1939 se je v ZDA zgodila večja računovodska prevara v družbi McKesson & Robbins, kar je bil povod, da sta Komisija za vrednostnice in borze<sup>38</sup> ter Newyorška borza<sup>39</sup> dali predlog za ustanovitev revizijskih odborov, leto kasneje pa so bili oblikovani prvi revizijski odbori. V letu 1976 pa sta omenjena Komisija in Newyorška borza podali zahteve za ustanovitev revizijskih odborov za družbe, ki kotirajo na borzi.

---

<sup>37</sup> Angl.: audit committee.

<sup>38</sup> Angl.: Securities and Exchange Commission – SEC.

<sup>39</sup> Angl.: New York Stock Exchange – NYSE.

V letu 1998 je bil ustanovljen odbor Blue Ribbon Committe, ki je imel velik vpliv na razvoj revizijskih odborov. Njegov namen je bil izboljšati uspešnost revizijskih odborov glede nadzora nad računovodskim poročanjem družb. Leto kasneje je bilo prelomno, saj je odbor predstavil družbam Temeljna načela za delo revizijskih odborov, ki še danes pomenijo bistvene usmeritve za delovanje revizijskih odborov (Kumelj, 2005, str. 6; Mihelič, 2006, str. 32).

Načela med drugim poudarjajo pomembnost (Vremec, 2003, str. 28):

- neodvisnih članov,
- konstruktivne razprave z upravo, notranjimi in zunanjimi revizorji o kakovosti poročanja o poslovanju,
- učinkovitega komuniciranja in pretoka informacij med zunanjimi in notranjimi revizorji ter
- ključne vloge odbora pri nadziranju posameznih faz revidiranja.

#### 3.3.4.2. Pomembnost revizijskih odborov

Odbori nadzornih organov so prisotni tako v enotirnem<sup>40</sup> kot v dvotirnem sistemu upravljanja<sup>41</sup>. Upravljanje in nadzor sta pri enotirnem sistemu prepuščena enemu organu, to je upravnemu odboru. Dvotirni sistem pa vsebuje dva upravljalna organa: upravo in nadzorni svet (Kumelj, 2005, str. 3 in 4).

Naloga nadzornih organov je (Vremec, 2003, str. 26):

- racionalno, bolj učinkovito in kakovostnejše delo nadzornega organa na bolj zahtevnih področjih ter
- sprejemanje objektivnih in od poslovodstva neodvisnih odločitev.

V Evropskih kodeksih upravljanja podjetij so izpostavljene potrebe po ustanovitvi revizijskega odbora, kljub temu da v nobenem evropskem pravnem sistemu to ni obvezno. Mnogo kodeksov po vsem svetu, tudi britanski kodeks dobre poslovne prakse<sup>42</sup>, vsebuje priporočilo o ustanovitvi revizijskih odborov. Vodilne družbe v teh državah kodekse upoštevajo. Revizijski odbori veljajo za močno orodje, ki lahko okrepi neodvisnost zunanjih revizorjev (Vremec, 2003, str. 26-27).

---

<sup>40</sup> Enotirni sistem upravljanja družb (angl.: single-tier board structure) se pojavlja predvsem v ZDA in VB.

<sup>41</sup> Dvotirni sistem upravljanja družb (angl.: two-tier board structure) se pojavlja v Nemčiji, Avstriji, Danski in Nizozemski.

<sup>42</sup> Angl.: Cadbury Code of Best Practise.

V ZDA morajo družbe, ki kotirajo na borzi, imeti revizijske odbore. To od njih zahtevajo Nacionalno združenje posrednikov vrednostnih papirjev ter ameriška in newyorška borza. Zakon o gospodarskih družbah za izboljšanje zavarovanja federalnih depozitov iz leta 1991 pa določa, da morajo imeti revizijske odbore tudi bančne in varčevalne inštitucije (Vremec, 2003, str. 30).

#### 3.3.4.3. Odgovornosti revizijskega odbora

Odgovornosti revizijskega odbora bi lahko izpostavili v treh točkah (Vremec, 2003, str. 37-40):

- **Odgovornost za uspešen sistem notranjih kontrol:** Čeprav ima glavno odgovornost za učinkovito notranje kontroliranje uprava, je odgovornost revizijskega odbora prav tako pomembna. Sistem notranjih kontrol nadzira pregledovanje poročil in razprav z upravo ter notranjimi in zunanjimi revizorji. Poleg tega pa mora biti tudi seznanjen s tveganji, s katerimi je družba izpostavljena in postopki za njihovo obvladovanje.
- **Odgovornost za nadzor računovodskega poročanja družb:** Dolžnost revizijskega odbora je, da pregleda letno poročilo, računovodske izkaze ter jih usklajuje z ostalimi informacijami, ki so jim na voljo. Poleg tega morajo biti odboru pojasnjena večja medletna nihanja rezultatov ter odmiki med doseženimi in načrtovanimi rezultati.
- **Odgovornosti glede zakonodajnih, pravnih in davčnih zadev:** Revizijski odbor se seznanja z zakoni in pravnimi akti in na ta način preverja skladnost le-teh v družbi in oceni možne učinke na računovodske izkaze. Odbor se ukvarja tudi z ocenjevanjem in raziskovanjem tveganja pojava goljufij in prevar.

#### 3.3.4.4. Sodelovanje z revizorji

Revizijski odbor je primoran sodelovati z revizorji, če hoče izpolnjevati svoje zadolžitve. Oni mu namreč lahko pomagajo s svojim obširnim znanjem. Z notranjimi revizorji si odbor pomaga na področjih notranjih kontrol, prevar in notranjih preiskav. Notranja revizija mora imeti odprte poti komunikacije in neomejen dostop do revizijskega odbora. Vodja notranje revizije se mora z revizijskim odborom sestajati vsaj enkrat letno.

Z zunanjimi revizorji pa se mora revizijski odbor sestajati redno (vsaj enkrat letno), da pridobiva tekoče informacije o dogodkih, ki vplivajo na računovodsko poročanje. Za revizijski odbor je redna komunikacija z zunanjimi revizorji zelo pomembna, saj je glavni interes revizijskega odbora poročati o poslovanju podjetja (Vremec, 2003, str. 41-46).

## **4. EVOLUCIJSKI POGLED NA REVIZIJSKO DEJAVNOST V SLOVENIJI**

### **4.1. POJAV REVIZIJE NA OBMOČJU DANAŠNJE SLOVENIJE**

V času vladanja Marije Terezije<sup>43</sup> je bila na ozemlju današnje Slovenije ustanovljena prva revizijska institucija. Leta 1761 je Marija Terezija ustanovila Dvorno računsko zbornico z namenom, da se je nadzorovalo upravljanje z državnimi financami oziroma posredno celotno računovodsko poslovanje države. Nadzor je bil kasneje ukinjen zaradi neprestanih prerekanj med državno upravo in revizijskim uradom. Leta 1773 je Dvorna računsko zbornica izgubila samostojnost, vendar je bila leto kasneje ponovno vzpostavljena.

V času vladanja cesarja Jožefa II. (v nadaljevanju cesar) je Dvorna računsko zbornica ponovno pridobila pravice opravljanja preveritev javnih računov. Cesar je bil zelo aktiven in prizadeven, da bi se uvedli enotni računovodski in revizijski postopki za celotno območje tedanje monarhije in tako je leta 1782 Dvorni računski zbornici uvedel računsko in revizijske postopke.

Dvorni računski zbornici so skozi leta spreminjali imena, od leta 1866 do 1918 so jo poimenovali Vrhovno računsko sodišče. Po razpadu Avstro-Ogrske monarhije<sup>44</sup> je bil na našem območju na področju javnega revidiranja še vedno v veljavi zakon iz leta 1892. V Ustavi Kraljevine Srbov, Hrvatov in Slovencev leta 1921 je bila kot vrhovna institucija za pregledovanja državnih računov in nadziranje državnega ter oblastnih proračunov zapisana Glavna kontrola (Zgodovinski razvoj revidiranja na ozemlju današnje Slovenije, 2008).

Mejnik razvoja revizije na območju bivše Jugoslavije je bila ustanovitev Revizijskega urada v Zagrebu, vendar so ga leta 1939 že zaprli, tako da se je delovanje revizijske dejavnosti zaustavilo. Po drugi svetovni vojni se je revizija na teh tleh razvijala po vzoru vzhodnoevropskih držav s socialistično družbeno ureditvijo. V njen razvoj se je vmešavala država, in sicer preko ministrstev za finance. Leta 1949 so sprejeli zakon o državni kontroli, ki so ga čez tri leta spremenili. Po letu 1950 se je z razvojem samoupravljanja revizija začela umikati novemu družbenemu redu. Prav tako se v tem času ni potrebovalo revizorjevo neodvisno mnenje.

---

<sup>43</sup> Marija Terezija je vladala od leta 1740 do leta 1780. Sprva je vladala sama nato pa s svojim sinom Jožefom II., ki je vladal sam od leta 1780 do leta 1790.

<sup>44</sup> Ozemlje današnje Slovenije je po razpadu Avstro-Ogrske monarhije leta 1918 postalo del Države Srbov, Hrvatov in Slovencev oziroma kasneje del Kraljevine Srbov, Hrvatov in Slovencev.



Leta 1972 se je revizija začela ponovno razvijati. Revizija je bila organizirana v okviru Službe družbenega knjigovodstva (v nadaljevanju SDK)<sup>45</sup>, tako da ne moremo govoriti o pravi reviziji<sup>46</sup>, saj so se tu opravljali tudi druge naloge. Razlog za ponovno uvedbo revizije so bile zahteve tujih partnerjev in vlagateljev kapitala (Odar, 1998, str. 210; Zgodovinski razvoj revidiranja na ozemlju današnje Slovenije, 2008).

Leta 1985 je pri SDK prišlo do uvedbe oblike nadzora, ki je izhajala iz revizije, vendar je bila prilagojena družbeno-politični ureditvi in jugoslovanskim razmeram. Začela je uvajati ocenjevanje zaključnega računa. Po nekaj letih so to obliko nadzora ukinili. Pomembno pa je omeniti, da je iz ekonomsko-finančne revizije, ki je delovala v SDK, izšla prva slovenska revizijska družba<sup>47</sup>.

V letih 1989 in 1990 je delovala sekcija za revizijo poslovanja, ki je bila ustanovljena na 17. redni skupščini Zveze računovodskih in finančnih delavcev z namenom, da bi ob samoizobraževanju povezovala vse člane društev računovodskih in finančnih delavcev, ki jih je zanimalo revidiranje poslovanja.

Velik pomen razvoju revizije v Sloveniji se pripisuje Slovenskemu inštitutu za revizijo, saj so v okviru le-tega številni pridobili naziv revizor ali pooblaščen revizor. Poleg Inštituta sta k razvoju stroke prispevali tudi dve fakulteti, in sicer Ekonomska fakulteta v Ljubljani in Ekonomsko-poslovna fakulteta v Mariboru. Obe fakulteti sta namreč v študijskem letu 1990/91 uvedli podiplomski študij specializacije revidiranja (Odar, 1998, str. 210-211).

## **4.2. USTANOVITEV SLOVENSKEGA INŠTITUTA ZA REVIZIJO IN ZAKONA O REVIDIRANJU**

Prvi zakon o revidiranju je leta 1993 sprejel Državni zbor Republike Slovenije. Njegov namen je, da uredi revidiranje računovodskih izkazov pravnih oseb s sedežem v Republiki Sloveniji. Zakon o revidiranju (v nadaljevanju Zakon) nam predstavlja temelj razvoja revizijske stroke v Sloveniji (Odar, 2004, str. 5).

Čeprav je imel določene pomanjkljivosti, je bil Zakon označen za sodobnega tudi s strani Zveze evropskih revizorjev<sup>48</sup> v Bruslju. Ker pa je zakon vseboval pomanjkljivosti, so ga obravnavali kot prehodnega, saj se je vedelo, da ga bo potrebno preurediti v skladu s pravno ureditvijo Evropske unije. V letu 2001 je bil Zakon spremenjen in posodobljen.

---

<sup>45</sup> Služba družbenega knjigovodstva je bila ustanovljena leta 1959 ter njene bistvene naloge (ki so evidenčna, informativno-analitična in kontrolna funkcija, opravljanje ekonomsko finančne revizije in plačilnega prometa) je ohranila vse do leta 1991.

<sup>46</sup> Revizija se je uradno imenovala ekonomsko-finančna revizija.

<sup>47</sup> Prva slovenska revizijska družba se je imenovala Prospekta.

<sup>48</sup> Originalno: Federation des Experts Comptables Européens – FEE.

Objavljen je bil 16.2.2001 v Uradnem listu Republike Slovenije in je začel veljati 3.3.2001 (Perner, 2001, str. 19, 28).

Slovenski inštitut za revizijo (v nadaljevanju Inštitut) je bil ustanovljen 29.7.1993, delovati pa je začel leta 1994. V tem letu je Ministrstvo za finance podelilo 120 certifikatov za naziv pooblaščen revizor<sup>49</sup>, v registru Inštituta pa so bile registrirane prve revizijske družbe<sup>50</sup>. Leta 1995 je Inštitut v sodelovanju z Organizacijo pooblaščenih revizorjev iz Londona<sup>51</sup> izdal prvi revizijski priročnik. Priročnik nam je prinesel temeljno metodiko za revidiranje računovodskih izkazov.

Inštitut je v decembru 1995 priredil prvo letno konferenco revizorjev, katere so se udeležili predvsem pooblaščen revizorji in revizorji<sup>52</sup>. Na konferenci je bil predstavljen Inštitut (delo, ki ga opravlja), poleg tega so bili predstavljeni tudi njegovi načrti. Tematika konference je bila predstaviti tudi načine in postopke nadzora nad revizijskimi družbami. Na konferenci so bili med drugim tudi prisotni predstavniki Računskega sodišča, sveta Agencije za trg vrednostnih papirjev, Urada za zavarovalni nadzor, Republiške uprave za javne prihodke ter Agencija Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje (Odar, 2001, str. 42-43; Odar, 2002, str. 21-22).

#### **4.3. RAZVOJ REVIDIRANJA INFORMACIJSKIH SISTEMOV**

V reviziji so se računalniki sprva uporabljali za vodenje računalniških evidenc, čez čas pa si revizije brez informacijskih znanj nismo mogli več predstavljati. Tako so se pojavljali problemi pri zunanjih in notranjih revizorjih, saj le-ti niso imeli tako širokega znanja o uporabi informacijske tehnologije, kar pa je bilo potrebno za njihovo uspešno revidiranje. Problem so lahko rešili z eno izmed dveh opcij: povečati obseg preizkušanja podatkov ali pa si pomagati s strokovnjakom na področju informacijske tehnologije, kateri bi jim preveril uspešnost kontrolnega sistema (Revizija informacijskih sistemov – kaj in kako, 2008).

Revizorji informacijskih sistemov so tisti, ki so se specializirali na področju uporabe informacijske tehnologije in imajo »dolgoletne izkušnje s področja uporabe, razvoja in upravljanja z informacijskimi sistemi, usposobili pa so se tudi za dodatno ocenjevanje tveganj pri poslovanju in varnem delovanju informacijskega sistema« (Revizija informacijskih sistemov – kaj in kako, 2008).

---

<sup>49</sup> Konec leta 1994 je bilo v register vpisanih 120 pooblaščenih revizorjev, od tega jih je imelo 91 licenco.

<sup>50</sup> Konec leta 1994 je bilo v register vpisanih 25 revizijskih družb.

<sup>51</sup> Angl.: The Chartered Association of Certified Accountants – ACCA.

<sup>52</sup> Konferenca se je udeležilo več kot 100 revizorjev.

Revizija informacijskih sistemov je bila del dejavnosti Slovenskega inštituta za revizijo že od začetka njegovega delovanja. Sprva je bilo potrebno razumeti splošen vpliv uporabe informacijske tehnologije na spremembe kontrol tako, da bi bila zanesljivost računovodskih informacij zagotovljena. Informacijski sistemi so služili kot podpora računovodski funkciji. Kasneje so na pomoč zunanjim revizorjem prišli računalniški strokovnjaki (zlasti pri revizijah v bankah in velikih podjetjih), ki so revizorjem obrazložili ključne informacije o računovodskih sistemih. Tako je prišlo do prvih strokovnih srečanj računalniških strokovnjakov, računalniško pismenih računovodskih strokovnjakov ter revizorjev (Javornik, 2004, str. 69).

Mejnika v razvoju revizije informacijskih sistemov pri nas sta bila dva dogodka v okviru delovanja Slovenskega inštituta za revizijo. Prvega predstavlja izdaja brošure Dobre računovodske rešitve<sup>53</sup>. Brošura je služila računalniškemu strokovnjaku in revizorjem. Prvim je tako pomagala razumeti računovodske kontrole ter jim podajala konsistentno informacijo o tem, kaj bi bilo treba zagotoviti pri rešitvah. Revizorji pa so s pomočjo te brošure ugotovili, da nimajo dovolj znanj na področju informacijskih sistemov in da za uspešno revidiranje potrebujejo pomoč računovodskega strokovnjaka, kateri jim bo dal take odgovore, da jih bodo razumeli in tako uspešno uporabili.

Drugi pomemben dogodek zaznamuje prva organizirana nabava orodja za računalniško preiskovanje podatkov za revizorje ACL<sup>54</sup>, ki ga je izvedel Slovenski inštitut za revizijo. Revizorji so s pomočjo tega orodja lahko pregledali, analizirali, preverili različne podatke in na podlagi tega podajali različne sodbe o zanesljivosti kontrolnih sistemov. Kljub temu pa so revizorji prišli do spoznanja, da za uspešno, učinkovito in lažjo uporabo tega orodja potrebujejo računalniške strokovnjake, ki vedo katere podatke zahtevati od revidiranja (Javornik, 2004, str. 70).

Tako je prišlo do potrebe za uvedbo osebe, ki bi obvladala znanja revizorja in potrebna znanja računovodskega strokovnjaka, to je tako imenovani revizor informacijskih sistemov. Ustanovili so Slovenski odsek Mednarodnega združenja za revizijo in kontrolo informacijskih sistemov<sup>55</sup>. Leta 1996 pa so prevzeli model podeljevanja licenc za strokovno usposobljenost CISA (Javornik, 2004, str. 70). Uspešno opravljeno izobraževanje, ki se konča z izpitom in dvema seminariskima, je prvi pogoj za pridobitev naziva preizkušeni revizor informacijskih sistemov. Drugi pogoj so delovne izkušnje in visoka izobrazba, za mednarodni naziv CISA visoka izobrazba ni potrebna, veljajo pa

---

<sup>53</sup> Brošura Dobre računovodske rešitve je prevod brošure Združenja pooblaščenih revizorjev Anglije in Wellsa.

<sup>54</sup> ACL pomeni Audit Comand Language.

<sup>55</sup> V današnjem času ga nadomešča Mednarodno združenje za revizijo in kontrolo revizijskih sistemov (ISACA- Information System Audit and Control Association).

strožji pogoji glede izkušenj. Za oba naziva pa so potrebna redna usposabljanja (Revizija informacijskih sistemov – kaj in kako, 2008).

Leta 1997 je prišlo do izdaje prevoda britanskega standarda BS 7799 – PSIST BS 7799 kodeks varnega ravnanja z informacijami. Leta 2002 se je standard razvil v mednarodni standard ISO 17799. Slovenski odsek ISACA je prejel priznanja v evropskem in svetovnem merilu, tako da delo revizorjev informacijskih sistemov lahko ocenjujemo kot uspešno (Javornik, 2004, str. 71).

#### **4.4. PRILAGAJANJE SLOVENSKE ZAKONODAJE 8. SMERNICI EU**

V povezavi s Sarbanes-Oxleyjevim zakonom, ki je nastal zaradi številčnih finančnih škandalov, je bila dne 17.5.2006 sprejeta Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in sveta. Direktiva iz leta 1984, ki jo je sprejel Svet Evropske skupnosti, je bila pomanjkljiva. Navajala je le pogoje in potrebna znanja ljudi, ki opravljajo revizijo.

Preoblikovana direktiva je navajala obvezne revizije za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembe direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS in razveljavitev direktive Sveta 84/253/EGS. Obsega tudi dodatne revizijske postopke in nadzor ter zunanji nadzor kakovosti. Direktiva prinaša nove zahteve na področju javnega nadzora nad revidiranjem. V tem delu direktive je slovenska zakonodaja neusklajena z evropskim pravnim redom.

Velik del zahtev naš Zakon o revidiranju (ZRev-1) že obsega, vendar bi bilo nesmiselno ta zakon dopolniti, spremeniti in poimenovati v Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o revidiranju, zato se nam obeta nov Zakon o revidiranju (ZRev-2) do 29.6.2008<sup>56</sup> (Predlog zakona o revidiranju, 2008).

Direktiva obsega naslednje sekcije:

- predmet urejanja in opredelitev pojmov,
- izdajanje dovoljenj,
- objavljanje podatkov o pooblaščenih osebah,
- poklicna neoporečnost,
- revizijski standardi in revizijsko poročanje,
- zagotavljanje kakovosti,
- preiskave in kazni,
- javni nadzor in ureditveni predpisi med državami članicami,
- imenovanje in razrešitev,

---

<sup>56</sup> Države članice EU imajo 24 mesecev časa, da nacionalno zakonodajo prenesejo v svoj pravni red.

- posebne določbe za obvezne revizije subjektov javnega interesa ter
- mednarodni vidiki.

Prve štiri sekcije je vsebovala tudi direktiva iz leta 1984. V nadaljevanju vam bom po posameznih sekcijah opisala spremembe, ki naj bi jih k ZRev-2 prinesla omenjena direktiva (Predlog zakona o revidiranju, 2008).

**Izdajanje dovoljenj:** Prisotna ne bosta več oba naziva revizorjev – revizor in pooblaščen revizor, ostaja le pooblaščen revizor. Ukinja se tudi tako imenovani dvostopenjski postopek pri registraciji revizijskih družb. Slovenski inštitut za revizijo namreč daje pooblastila revizijski družbi pred vpisom v sodni register. Takrat se revizijske družbe še ne more vpisati v register revizijskih družb, tako da prihaja do dvojnega pregledovanja dokumentacije. Novi zakon bo vseboval tudi navedbo področij, kjer bodo potrebna strokovna znanja, ter področij podelitve dovoljenj zakonitim revizorjem iz drugih držav članic in prav tako iz tretjih držav.

**Objavljanje podatkov o pooblaščenih osebah:** Po ZRev-1 Inštitut za revizijo objavlja podatke o revizorjih, pooblaščenih revizorjih in revizorskih družbah, ki opravljajo storitev revidiranja<sup>57</sup>. Po novem zakonu pa ne bo več javne registracije revizorjev, saj kot smo že omenili, ne bodo imeli več posebnega statusa. Prišlo bo tudi do nekaterih sprememb oziroma izpopolnjenih podatkov pri registraciji pooblaščenih revizorjev in revizorskih družb.

**Poklicna neoporečnost:** Ta sekcija navaja razširitev obstoječih zahtev po neodvisnosti z revizijske družbe na mrežo, v primeru ko je revizijska družba del mreže. Izpostavljena je tudi dolžnost varovanja podatkov, tudi po opravljeni revizijski nalogi. Ko pride do menjave revizijske družbe, je prejšnja družba dolžna deliti informacije z novo družbo o revidirani pravni osebi. Pooblaščen revizor ali revizijski partner prav tako ne sme opravljati vodstvenega položaja v revidirani družbi, dokler ne potečeta dve leti od prenehanja revidiranja omenjenega podjetja. Revizijska družba oz. z njo povezana oseba pri pravni osebi, ki jo revidira, ne sme opravljati katerekoli računovodske, knjigovodske, davčne, pravne storitve ter storitve notranjega revidiranja in druge storitve, ki vplivajo na postavke v računovodskih izkazih.

**Revizijski standardi in revizijsko poročanje:** Direktiva usmerja k uporabi mednarodnih standardov revidiranja. V Sloveniji že od leta 1993 uporabljamo mednarodne standarde revidiranja, ki jih izdaja Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil<sup>58</sup>. Ker so se od leta 2001, ko je bil sprejet ZRev-1, mednarodni standardi revidiranja vsebinsko spremenili, se bodo preoblikovali tudi v ZRev-2.

---

<sup>57</sup> Podatki so objavljeni na spletnih straneh Inštituta in v reviji Revizor.

<sup>58</sup> Angl.: International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB.

**Zagotavljanje kakovosti:** Usklajevanje na tem področju ni potrebno, saj sta glede tega ZRev-1 in direktiva skladna. V Sloveniji je v uveljavi »monitoring« sistem nadzora, ki upošteva priporočila Evropske komisije in tudi ameriške zahteve po nadzoru kakovosti.

**Preiskave in kazni:** ZRev-1 je bil vpeljan v sistem preiskav in kazni. Slovenija se lahko po številu javno izrečenih sankcij glede na število pooblaščenih revizorjev kosa s katerokoli evropsko državo.

**Javni nadzor in ureditveni predpisi med državami članicami:** V Sloveniji še ni urejen javni nadzor nad delom revizijske stroke. Pri pripravi zakona ZRev-2 so se zgledovali po nemškem vzoru<sup>59</sup>, ki omogoča ob majhnih dodatnih stroških veliko učinkovitost.

**Imenovanje in razrešitev:** Predlog zakona je usklajen z zahtevami, ki jih določa direktiva.

**Posebne določbe za obvezne revizije subjektov javnega interesa:** Obvezne revizije subjektov javnega interesa se izvajajo samo za subjekte, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na regulirani trg katerekoli države članice, s tem da imajo drugi subjekti javnega interesa<sup>60</sup> v Sloveniji nadzorne inštitucije<sup>61</sup>, le te pa je potrebno reorganizirati, če niso učinkovite.

**Mednarodni vidiki:** Predlog zakona zavzema vidike mednarodnega sodelovanja, kot jih navaja Direktiva.

Predlog ZRev-2 (Predlog zakona o revidiranju, 2008) vsebuje 167 členov in je razdeljen v naslednjih deset poglavij:

- temeljne določbe,
- inštitut,
- odbor za javni nadzor,
- revidiranje,
- pooblaščen revizor,
- revizijska družba in samostojni revizor,
- pooblaščen ocenjevalec,
- postopki odločanja inštituta v posamičnih zadevah,
- registri in

---

<sup>59</sup> V Nemčiji nadzor opravljajo neaktivni revizorji (Wirtschaftsprüferkammer) pod nadzorom Odbora za javni nadzor (Abschlussprüferaufsichtskommission). Ta neodvisen nadzorni organ je popolnoma neodvisen od regulatorja trga vrednostnih papirjev.

<sup>60</sup> Kot drugi subjekti javnega interesa so mišljeni banke, zavarovalnice ter druge finančne inštitucije.

<sup>61</sup> Kot nadzorne inštitucije so mišljeni Banka Slovenije, Agencija za zavarovalni nadzor, Agencija za trg vrednostnih papirjev, Agencija za energijo itd.

- kazenske določbe.

## **4.5. REVIZIJA V SLOVENIJI DANES**

V današnjem času revidiranje določata prenovljeni Zakon o gospodarskih družbah in prenovljeni Zakon o revidiranju. Pomembna so tudi ostala pravila revidiranja, ki so hierarhično urejena. Računsko sodišče predstavlja najvišji revizijski organ s področja porabe državnih sredstev, zato so njegove naloge, pristojnosti ter organizacijska sestava podrobneje opisani v nadaljevanju.

### **4.5.1 Zakon o gospodarskih družbah**

Prenovljeni Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1) je bil sprejet 4.4.2006 v Državnem zboru RS in objavljen 19.4.2006. Veljati je začel 4.5.2006 (Zakon o gospodarskih družbah, 2006). 57. člen zakona je poimenovan revidiranje. V tem členu je določeno, da mora revizor pregledati letne računovodske izkaze naslednjih družb: velikih in srednjih kapitalskih družb, dvojnih družb, povezanih družb in tistih majhnih družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi. Revizor mora pregledati računovodsko poročilo in poslovno poročilo ter preveriti skladnost z ostalimi sestavinami letnega poročila.

V 57. členu zakona so navedene sestavine revizorjevega poročila (Zakon o gospodarskih družbah, 2006):

- uvod,
- opis namena in obsega revidiranja,
- revizijsko mnenje,
- pojasnjevalni odstavek,
- mnenje o usklajenosti ali neusklajenosti poslovnega poročila z računovodskim poročilom istega poslovnega leta ter
- datum in revizorjev podpis.

ZGD-1 tudi določa, da revizor odgovarja družbi in delničarjem ali družbenikom družbe za škodo, ki jim jo povzroči, v primeru če krši pravila o revidiranju, ki so določena z zakonom o revidiranju. Škoda, za katero odgovarja, je do višine 150 000 EUR. Če je bila škoda povzročena namenoma ali iz hude malomarnosti, pa omejitev ne velja. Četrta točka 57. člena zakona pravi, da če revizor zavrne izdelavo mnenja, obveznost revidiranja ni izpolnjena. Zadnja točka člena, namenjenega revidiranju, določa, da mora biti revizija letnega poročila opravljena v šestih mesecih po preteku poslovnega leta (Zakon o gospodarskih družbah, 2006).

#### 4.5.2 Zakon o revidiranju

Prenovljeni Zakon o revidiranju (v nadaljevanju ZRev-1) je sprejel Državni zbor Republike Slovenije 30. januarja 2001. Objavljen je bil 16. februarja 2001, veljati pa je začel 3. marca 2001 (Zakon o revidiranju, 2001).

ZRev-1 je razdeljen na 137 členov in naslednjih 10 poglavij:

- Temeljne določbe: med drugim so opredeljeni tudi pojem in način revidiranja, opravljanje storitev revidiranja in področja revidiranja,
- Inštitut: vsebuje položaj in naloge inštituta ter opisuje njegove organe,
- Revidiranje: zavzema potek in pogoje revidiranja,
- Pooblaščen revizor in revizor: definiranje obeh nazivov, pridobitev in odvzem dovoljenja ter nadzor nad obema,
- Revizijska družba in samostojni revizor: vsebuje statusne določbe, dovoljenja za opravljanje revidiranja ter nadzor nad revizijskimi družbami,
- Pooblaščen ocenjevalec: opis njegovega dovoljenja in dolžnosti,
- Postopek odločanja inštituta v posamičnih zadevah: zajema skupne določbe, postopek sodnega varstva, postopek nadzora, postopek odločanja o izdaji dovoljenj oziroma soglasij in izvršitev odločb inštituta,
- Registri: opisuje vrste registrov, njihovo javnost in podatke, ki jih vsebujejo,
- Kazenske določbe: opredeljujejo težje in lažje kršitve revizijske družbe ter kršitve pooblaščenega revizorja, revizorja, pooblaščenega ocenjevalca in drugih oseb,
- Prehodne in končne določbe: določbe o inštitutu, uskladitvi revizijskih družb, o pooblaščenih revizorjih, revizorjih, pooblaščenih ocenjevalcih, o pričetku uporabe posameznih določb in uveljavitvi zakona.

Zakon o revidiranju navaja dve stopnji revizorjev:

- revizorje in
- pooblaščene revizorje.

Za opravljanje poklica revizorja je zahtevana univerzitetna izobrazba. Potrebno je imeti najmanj dve leti praktičnih izkušenj in po tem obdobju opraviti prvi strokovni izpit (pri Slovenskem Inštitutu za revizijo). Če ustreza vsem tem zahtevam lahko sodeluje pod vodstvom pooblaščenega revizorja pri revidiranju računovodskih izkazov. Pri revidiranju poslovanja pa revizor lahko deluje samostojno ali v sodelovanju z drugimi, vendar ni pooblaščen za izražanje mnenj.

Pooblaščen revizorji pa morajo imeti poleg zahtev glede izobrazbe in izkušenj, ki jih morajo imeti revizorji, dodatno še 3 leta izkušenj (skupaj najmanj 5 let izkušenj). Takrat je potrebno, da opravijo drugi strokovni izpit na Slovenskem Inštitutu za revizijo. Če imajo



veljavno dveletno pooblastilo za revizijsko delo (licenco), lahko poleg revidiranja računovodskih izkazov, tudi podpisujejo revizijska poročila.

Revizorji in pooblaščen revizorji morajo obvladati slovenski jezik. Nobenega od obeh nazivov ne more pridobiti oseba, ki je pravnomočno obsojena za kaznivo dejanje zoper premoženje oziroma gospodarstvo.

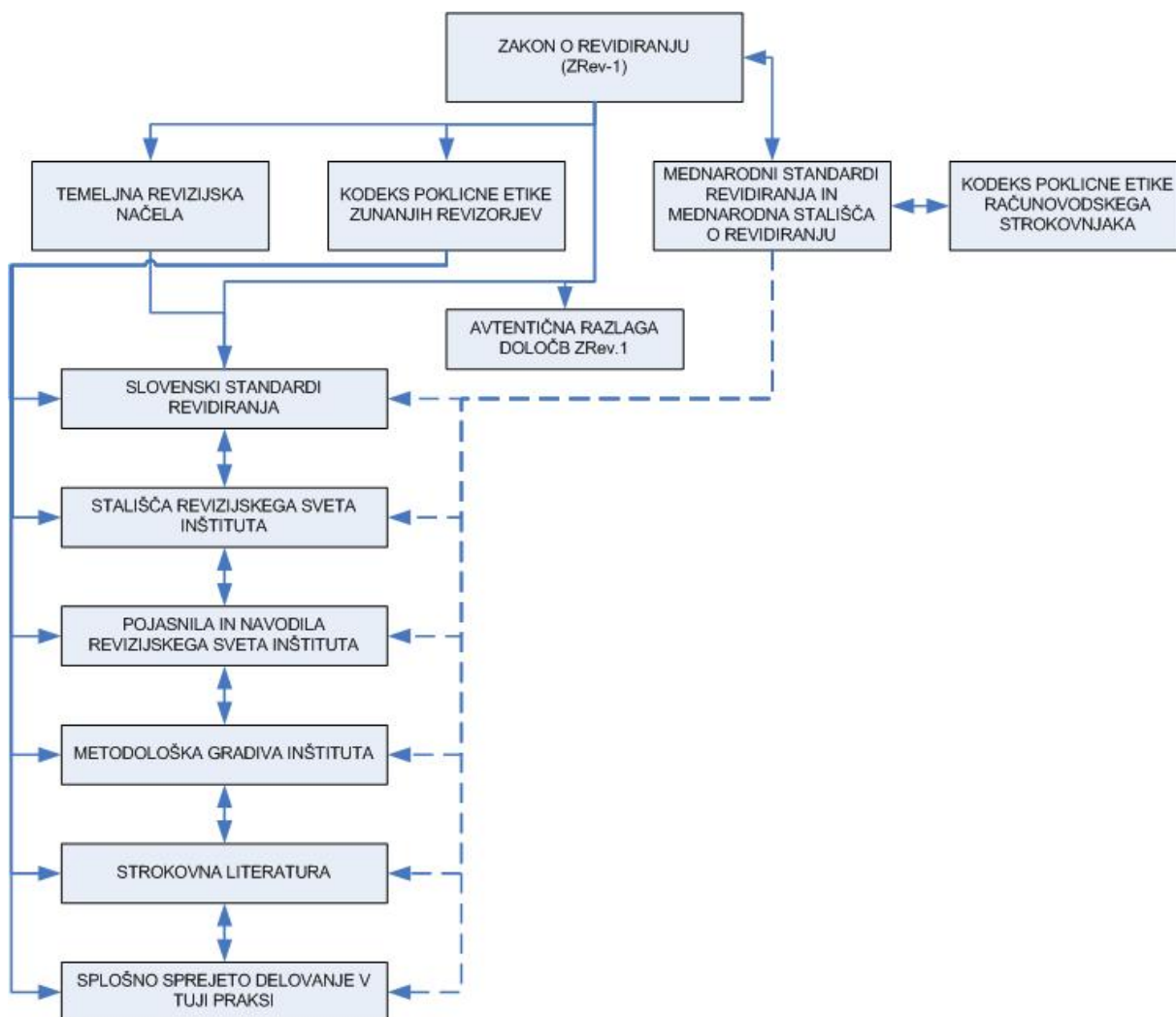
Veljavnost dovoljenja za opravljanje revidiranja, ki ga pridobita revizor in pooblaščen revizor, traja le dve leti. Veljavnost tega dovoljenja podaljšajo po opravljenih dodatnih izobraževanjih na Inštitutu za revizijo (Turk, 2000 str. 471, 649; Odar, 2008, str. 7).

### **4.5.3 Hierarhija pravil revidiranja**

Slovenska revizijska stroka razvršča pravila revidiranja v več hierarhičnih ravni (Perner, 2001, str. 30-31):

- 1. raven: mednarodni standardi revidiranja, slovenski (posebni) standardi revidiranja, predpisi državnih organov o revizorjevih poročilih, ki jih med drugim Banka Slovenije in Borza tudi zahtevata,
- 2. raven: mednarodna stališča o revidiranju ter stališča, pojasnila in priporočila Revizijskega sveta,
- 3. raven: navodila za delovanje revizijskih družb ter metodološka gradiva in priročniki Slovenskega inštituta za revizijo,
- 4. raven: domača in tuja strokovna literatura ter prevladujoče delovanje in/ali postopki v domači in tuji praksi

**Slika 1: Hierarhija pravil revidiranja**



Vir: Hierarhija pravil revidiranja, 2008.

#### 4.5.4 Računsko sodišče

Računsko sodišče je najvišji revizijski organ s področja porabe državnih sredstev. V Ustavi Republike Slovenije je zapisano, da je računsko sodišče pri svojem delu neodvisno in vezano na zakon in ustavo. Namen računskega sodišča ni v opravljanju pridobitne dejavnosti, čeprav je določena v Zakonu o revidiranju, vendar le v primeru dejavnosti revizije. Kljub vsemu pa se ne izključuje možnost, da Inštitut ne bi želel opravljati dejavnosti, ki prinaša dobiček (Odar, 1993, str. 67).

Pristojnosti in dolžnosti računskega sodišča so naslednje: revidiranje poslovanja uporabnikov javnih sredstev, revidiranje pravilnosti in smotrnosti poslovanja ter revidiranje aktov (Revizijske pristojnosti in obveznosti, 2008).

## **Revidiranje poslovanja uporabnikov javnih sredstev**

Pri tem gre za pridobitev mnenja o skladnosti poslovanja s predpisi in usmeritvami, katere mora upoštevati uporabnik javnih sredstev. Uporabnik javnih sredstev po ZRacS-1<sup>62</sup> je:

- pravna oseba javnega prava ali njena enota,
- pravna oseba zasebnega prava, če so izpolnjeni naslednji pogoji: je prejela pomoč iz proračuna Evropske unije, državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti, je koncesionar ter je gospodarska družba, banka ali zavarovalnica, v kateri imata država in lokalna skupnost večinski delež,
- fizična oseba, če zanjo velja vsaj eno od naslednjega: da je prejela pomoč iz proračuna Evropske unije, državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti, ali pa da izvaja javno službo oziroma zagotavlja javne dobrine na podlagi koncesije.

## **Revidiranje pravilnosti in smotrnosti poslovanja**

Pravilnost pomeni, da je v skladu s predpisi, pri revidiranju smotrnosti pa gre za revidiranje tako imenovanih vseh šestih E-jev. Koncept 3E pomeni: uspešnost (angleško: Effectiveness), gospodarnost (angleško: Economy) in učinkovitost (angleško: Efficiency). Koncept dodatnih 3E pa označuje: pravičnost (angleško: Equity), okolje (angleško: Environment) in etiko (angleško: Ethics).

## **Revidiranje aktov**

Gre za revizijo pravilnosti poslovanja. Računsko sodišče revidira akt o preteklem in planiranem poslovanju uporabnika javnih sredstev. Lahko gre za revidiranje akta, ki je lahko določen z zakonom ali pa za revidiranje računovodskih izkazov ali poročila.

Računsko sodišče ima tri člane, ki sestavljajo senat računskega sodišča, to so predsednik (ki vodi računsko sodišče)<sup>63</sup> in dva namestnika. Imenuje jih državni zbor na predlog predsednika države za dobo deset let. Izvoljeni so lahko samo enkrat, mandat pa se jim lahko skrajša samo v primeru razrešitve. Sledi jim največ šest državnih revizorjev in državni sekretar, ki imajo status funkcionarja. Imenuje jih predsednik računskega sodišča za devet let. Naloga računskega sodišča je tudi izdajati potrdila za nazive pooblaščenega revizorja in revizorja (Organizacija in sestava, 2008).

Slika 2 prikazuje (Organizacija in sestava, 2008):

- predsednika Igorja Šoltesa
- prvega namestnika predsednika Tomaža Vesela

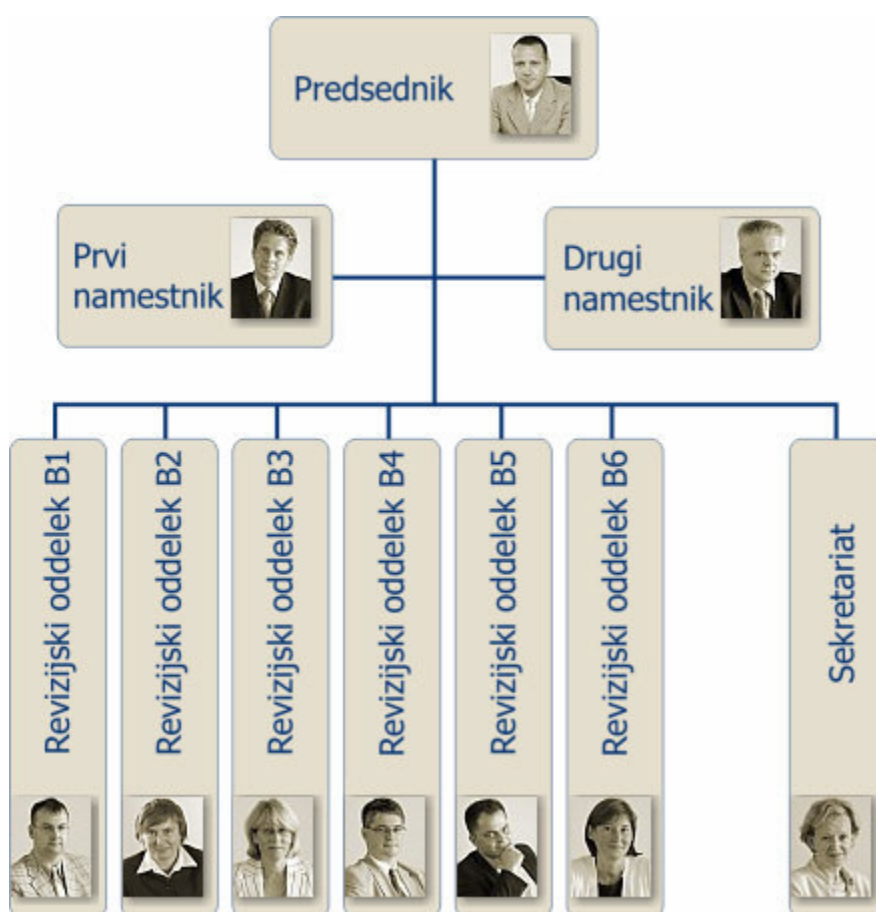
---

<sup>62</sup> Okrajšava za Zakon o računskem sodišču.

<sup>63</sup> Predsednik računskega sodišča je tudi generalni državni revizor.

- drugega namestnika predsednika Zorana Mladenoviča
- revizijski oddelek B1 (vrhovni državni revizor je mag. Jorg Kristijan Petrovič)
- revizijski oddelek B2 (vrhovna državna revizorka je mag. Mojca Planinšek)
- revizijski oddelek B3 (vrhovna državna revizorka je mag. Valenka Suhadolnik)
- revizijski oddelek B4 (vrhovni državni revizor je Samo Jereb)
- revizijski oddelek B5 (vrhovni državni revizor je dr. Miroslav Kranjc)
- revizijski oddelek B6 (vrhovni državni revizor je mag. Andreja Jerina)
- sekretariat (sekretarka računskega sodišča je Lidija Blaha)

**Slika 2: Organizacija računskega sodišča**



*Vir: Organizacija in sestava, 2008.*

Mednarodno sodelovanje računskega sodišča se iz leta v leto širi. Začetki segajo v leto 1995 z včlanitvijo v INTOSAI<sup>64</sup> in EUROSAI<sup>65</sup>. Predsednik računskega sodišča je bil tudi

<sup>64</sup> Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij

<sup>65</sup> Evropska organizacija vrhovnih revizijskih institucij

imenovan v upravni odbor EUROSAI. Leta 2001 je bil sestanek upravnega odbora EUROSAI v Ljubljani. Računsko sodišče sodeluje z vrhovnimi revizijskimi institucijami Evrope, zlasti iz Evropske unije (Mednarodno delovanje računskega sodišča, 2008).

## 5. SKLEP

Lastnike, upnike, sedanje in bodoče investitorje ter javnost zanima dejansko stanje poslovanja podjetja. V njihovem interesu je pridobiti informacije, ki so resnične, poštene in preverjene. Tu nastopijo revizorji, ki vse to omogočijo. Ravno zato je revizija izrednega pomena in njenega pomena ne smemo zanemariti oziroma ignorirati.

Spoznali smo, da obstajajo različne vrste in temu primerni različni postopki revidiranja. Najprej se je revizija pojavila v obliki notranje revizije 4000 let pred našim štetjem, in sicer v Babilonu, Egiptu in Grčiji. Kot smo ugotovili, je revizija nepogrešljiva že vrsto let.

Če spremljamo razvoj revizijske stroke, opazimo, da je veliko potrebo po revizorjih povzročil nastanek korporacij in njihovo razprševanje lastništva, za katero je značilno veliko število delničarjev.

Žal so se v razvoju revizijske stroke pojavili tudi negativni dejavniki, ki so močno pripomogli k negativnem prizvoku revizorjev in povzročili nezaupanje v njihovo delo. V začetku 21. stoletja se pojavijo finančni škandali. Prvi in tudi najbolj odmeven finančni škandal je bil Enron, največji pa Worldcom. Pri obeh je bila vpletena revizijska hiša Arthurja Andersena, ki je s podjetji sodelovala pri prevari in tako ni delovala neodvisno. Da bi se revizorjem ugled povrnil je poskrbel Sarbanes-Oxleyjev zakon, ki je zagotovil, da so postale zahteve glede revizorjevega delovanja strožje in bolj nadzorovane.

Na slovenskih tleh se je revizija pojavila že v času Marije Terezije, v državi Sloveniji pa je začetek pomenil Zakon o revidiranju in ustanovitev Slovenskega inštituta za revizijo. Ker le-tega spremlja revidiranje informacijskih sistemov že od vsega začetka, sem pomembnost te dejavnosti tudi podrobneje opredelila.

Konec junija 2008 bomo sprejeli novi Zakon o revidiranju (Zrev-2). Zrev-2 je posledica sprejetja osme smernice evropske unije, ki je nastala v povezavi s Sarbanes-Oxleyjevim zakonom 17.5.2006. Naš Zakon o revidiranju je potrebno uskladiti z evropskim pravnim redom. Ker pa se zdi nesmiselno opravljati korenite spremembe in preoblikovanje Zrev-1, so se odločili sprejeti Zrev-2.

Zakon o gospodarskih družbah določa, kdo, kako in kdaj izvaja revizijo ter komu se revizija izvaja. Pravila revidiranja, ki se jih upošteva pri dejavnostih revidiranja v današnjem času, so razvrščena hierarhično z Zakonom o revidiranju na čelu. Na koncu sem opisala tudi najvišji revizijski organ, ki je določen tudi v Ustavi Republike Sloveniji.

## 6. LITERATURA IN VIRI

### 6.1. LITERATURA

1. Boynton William C., Kell Walter G.: Modern auditing. 6. izdaja. New York : J.Wiley & Sons, cop., 1996. 928 str.
2. Čoh Marko: Korporacijsko upravljanje: Primer Enron in njegova aktualnost v Sloveniji. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 51 str.
3. Dobrič Teodor: Korporacijski škandali v svetu. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 42 str.
4. Gillan Stuart L., Martin John D.: Financial Engineering, Corporate Governance, and the Collapse of Enron. Delaware : College of Business and Economics, The University of Delaware, 2002. 59 str.
5. Healy Paul M., Palepu Krishna G.: The fall of Enron. Journal of Economics Perspectives, Nashville, 17(2003), 2, str. 233-279.
6. Javornik Boža: Delovanje sekcije revizorjev informacijskih sistemov in pogled na položaj in vlogo revizorja informacijskega sistema. 1. kongres Slovenskega inštituta za revizijo, Portorož, 2. in 3. december 2004. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004, str. 69-78.
7. Koletnik Franc: Raziskovanje in dosežki v reviziji. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1996. 132 str.
8. Kozmus Pesar Marija: Javni interes in revizor. Zbornik referatov. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999, str. 220-221.
9. Kumelj Špela: Vloga revizijskih odborov pri nadziranju družb. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005, 39 str., 5 pril.
10. Mehle Urška: Sarbanes-Oxleyjev zakon: vsebina in posledice v svetu in Evropski uniji. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomske fakulteta, 2005. 44 str.
11. Mihelič Mateja: Odnos revizijskega odbora in notranje revizije do zunanjšega revizorja ter vpliv osme direktive EU na ureditev revizije v Sloveniji. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2006. 72 str.

12. Odar Marjan: Ustanovitev in organizacija slovenskega inštituta za revizijo. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1993. 127 str.
13. Odar Marjan: Pogled na razvoj slovenske teorije in prakse revidiranja v obdobju naših 30 simpozijev. Zbornik referatov. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998, str. 207-243.
14. Odar Marjan: Kratek pregled razvoja revizije od prvega zakona o revidiranju. Zbornik referatov. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001, str. 41-49.
15. Odar Marjan: Razvoj revizijske stroke in drugih strok, povezanih s kakovostjo revidiranja v Sloveniji – revizija prinaša dodano vrednost. Zbornik referatov. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002, str. 7-31.
16. Odar Marjan: Delovanje slovenskega inštituta za revizijo od ustanovitve pa do danes. 1. kongres Slovenskega inštituta za revizijo, Portorož, 2. in 3. december 2004. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004, str. 5-25.
17. Perner Vili: Zakon o revidiranju in odzivi stroke; Zbornik referatov. 7. letna konferenca revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001, str. 17-39.
18. Taylor H. Donald, Glezen G. William: Auditing - Integrated concepts and procedures. New York : John Wiley & Sons, 1994. 1023 str.
19. Taylor H. Donald, Glezen G. William: Revidiranje - Zasnove in postopki. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 1078 str.
20. Turk Ivan: Pojmovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000. 1081 str.
21. Vremec Luka: Dobra praksa pri delu revizijskega odbora. Revizor, Ljubljana, 14(2003), 12, str. 24-50.

## **6.2. VIRI**

1. Gumbel Peter: How it all went so sour. Time  
[URL:<http://www.time.com/time/magazine/article/0,9171,901041129-785318,00.html>], 21.11.2004.
1. Hierarhija pravil revidiranja.  
[URL:[http://www.si-revizija.si/o\\_siru/dokumenti/akti/hierarhija\\_prav\\_revid.pdf](http://www.si-revizija.si/o_siru/dokumenti/akti/hierarhija_prav_revid.pdf)], 3.4.2008.
2. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju.  
[URL:<http://www.si-revizija.si/revizorji/msr-1.php>], 26.2.2008

3. Mednarodno delovanje računskega sodišča. Računsko sodišče Republike Slovenije. [URL:<http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/KFF0A7AC7D5ECF320C1257155004C0836>], 1.4.2008.
4. Odar Marjan: Vrste in namen revizij. [URL:[www.pf.uni-mb.si/files/bernarda/REVIZIJA-%20dr.%20Odar.doc](http://www.pf.uni-mb.si/files/bernarda/REVIZIJA-%20dr.%20Odar.doc)], 25.2.2008.
5. Organizacija in sestava. Računsko sodišče Republike Slovenije. [URL:<http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/KF7ECF521803C99FDC1257155004C0733>], 1.4.2008.
6. Pičman Štefančič Polona, Štefančič Marko: Sarbanes-Oxley act – vpliv zakonodaje na IT. 6 str. [URL:[http://www.genis.si/splet/v2/genis.nsf/0/22da943c58bdc28dc1256e7700401314/\\$FILE/clanek.pdf](http://www.genis.si/splet/v2/genis.nsf/0/22da943c58bdc28dc1256e7700401314/$FILE/clanek.pdf) ], 2004.
7. Predlog zakona o revidiranju. Ministrstvo za finance. [URL:[http://www.mf.gov.si/slov/jav\\_zas\\_partnerstvo/predlog\\_zakon\\_revidiranje.pdf](http://www.mf.gov.si/slov/jav_zas_partnerstvo/predlog_zakon_revidiranje.pdf) ], 30.3.2008.
8. Revizija informacijskih sistemov – kaj in kako. [URL:[http://www.si-revizija.si/isaca/revizija\\_IS.php#Vrh](http://www.si-revizija.si/isaca/revizija_IS.php#Vrh)], 27.3.2008.
9. Revizijske pristojnosti in obveznosti. Računsko sodišče Republike Slovenije. [URL:<http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K8F21B44C5B212E77C1257155004C06C1>], 1.4.2008.
10. Stečaj Worldcoma bo največji v ameriški zgodovini, Finance. 22.7.2002. [URL:[http://www.finance.si/28308/Ste%8aj\\_Worldcoma\\_bo\\_najve%8ji\\_v\\_ameri%B9ki\\_zgodovini](http://www.finance.si/28308/Ste%8aj_Worldcoma_bo_najve%8ji_v_ameri%B9ki_zgodovini)], 22.7.2002.
11. The Sarbanes-Oxley Act 2002. [URL:<http://www.soxlaw.com>], 2.3.2008.
12. Thornburgh Dick: First Interim Report of Dick Thornburgh, Bankruptcy Court Examiner. 118 str. [URL:<http://news.lp.findlaw.com/hdocs/docs/worldcom/thornburgh1strpt.pdf>], 4.11.2002.
13. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/2006).
14. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01).



15. Zgodovinski razvoj revidiranja na ozemlju današnje Slovenije.  
[URL:<http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K31736011F7710987C1257155004AD4D1>], 22.3.2008.
16. Wikipedia.  
[URL: [http://en.wikipedia.org/wiki/Main\\_Page](http://en.wikipedia.org/wiki/Main_Page)], 18.4.2008.