

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

NINA CVETKO

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

OBVLADOVANJE KAKOVOSTI V SLOVENSKI REVIZIJSKI DRUŽBI

Ljubljana, avgust 2009

NINA CVETKO

IZJAVA

Študent/ka **Nina Cvetko** izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisal/a pod mentorstvom **dr. Mete Duhovnik**, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 ZAKONODAJNI OKVIR OBVLADOVANJA KAKOVOSTI	2
1.1 EVROPSKA DIREKTIVA	3
1.2 ZAKON O REVIDIRANJU.....	4
1.3 MEDNARODNI STANDARD OBVLADOVANJA KAKOVOSTI.....	8
2 ELEMENTI UREDITVE OBVLADOVANJA KAKOVOSTI PO MSOK 1	9
2.1 ODGOVORNOST POSLOVODSTVA.....	11
2.1.1 Piramida odgovornosti posloводства	11
2.1.2 Zgled vodstva	12
2.2 ETIČNE ZAHTEVE	13
2.2.1 Temeljna načela.....	13
2.2.2 Neodvisnost.....	15
2.3 POVEZAVE Z NAROČNIKI	17
2.4 ČLOVEŠKI VIRI.....	19
2.4.1 Izobraževanje in strokovni razvoj	19
2.4.2 Delovna skupina.....	20
2.5 IZVEDBA POSLA.....	20
2.5.1 Faze izvajanja posla	22
2.6 SPREMLJANJE.....	24
3 OBVLADOVANJE KAKOVOSTI V HIPOTETIČNI REVIZIJSKI DRUŽBI	25
3.1 REVIZIJSKE DRUŽBE.....	25
3.1.1 Stanje v Sloveniji	25
3.1.2 Opredelitev hipotetične revizijske družbe.....	26
3.2 USMERITVE IN POSTOPKI V HIPOTETIČNI REVIZIJSKI DRUŽBI.....	27
3.2.1 Odgovornost posloводства.....	27
3.2.2 Etične zahteve	28
3.2.3 Povezave z naročniki.....	31
3.2.4 Človeški viri	33
3.2.5 Izvedba posla.....	37
3.2.6 Spremljanje.....	40
SKLEP	42
LITERATURA IN VIRI	43

UVOD

Finančne informacije gospodarskih družb ter zagotovila revizorjev, da so informacije, ki jih javnosti posreduje uprava družbe, zanesljive in točne, pomembno vplivajo na različne ekonomske odločitve (npr. odločitve investitorjev, odločitve glede odobritve kredita, odločitve zaposlenih in iskalcev zaposlitve, odločitve glede subvencij). Zato mora revizor delovati v najširšem javnem interesu, njegovo delo pa mora biti opravljeno kakovostno. Kot pravi Mahnič (2004, str. 43), je javni interes, da so predstavitve in razkritja gospodarskih družb resnični in pošteni in da so v vsakem posameznem primeru pripravljene tako, da strokovno usposobljen uporabnik pridobi dovolj informacij za oceno tveganj, ki jim bo izpostavljen pri kakršnikoli odločitvi, povezani s to gospodarsko družbo.

Različni računovodski škandali po vsem svetu so omajali zaupanje javnosti v revizijsko stroko, ki je do tedaj veljala za bolj ali manj nedotakljivo. Povzročili so dvome ter naval novih vprašanj v zvezi s poštenostjo revizorjev pri opravljanju njihovih poslov. Ne glede na to, ali so ti ravnali pošteno ali ne, je bilo njihovo ime oblateno (Fédération des Experts Comptables Européens, 2002c, str. 1). Revizijska stroka se je na ta dejanja odzvala tako, da iz leta v leto daje večji pomen politiki zagotavljanja kakovosti v revizijskih družbah.

Zagotavljanje kakovosti je v Evropski uniji (v nadaljevanju EU) razmeroma nov pojav. Pred sprejetjem *Direktive o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS ter razveljavitvi Direktive Sveta 84/253/EGS* (v nadaljevanju **Direktiva 2006/43/ES**) so se lahko države članice prostovoljno odločale, ali bodo vzpostavile sistem obvladovanja kakovosti ali ne ter na katerih področjih ga bodo vzpostavile (Commission Recommendation on quality assurance for the statutory audit in the European Union: minimum requirements, 2000, str. 1). Po sprejetju omenjene direktive pa morajo vse države članice spoštovati minimalne zahteve glede vzpostavitve in delovanja sistema obvladovanja kakovosti v revizijski družbi. Posamezna država sicer lahko predpiše dodatne zahteve, ne more pa se izogniti tistim, ki jih predpisuje direktiva.

Cilj mojega diplomskega dela je na podlagi teoretičnih spoznanj opredeliti hipotetično revizijsko družbo in ugotoviti, katere usmeritve in postopki bi bili zanjo potrebni za uspešno delujoč sistem obvladovanja kakovosti. Predlagane usmeritve in postopke bom predstavila po posameznih elementih obvladovanja kakovosti.

Namen diplomskega dela je proučiti politiko zagotavljanja kakovosti, ki bi morala biti vzpostavljena v manjši slovenski revizijski družbi. Zato je diplomsko delo lahko koristen pripomoček za manjše revizijske družbe, ki se trudijo izboljšati svoj sistem obvladovanja kakovosti, s tem zagotoviti visokokakovostne storitve svojim naročnikom ter povečati zaupanje javnosti v revizijsko stroko.

Delo je razdeljeno na tri poglavja. V prvem poglavju opisujem zakonodajni okvir zagotavljanja kakovosti. Temelj, ki določa, da je potrebno vzpostaviti učinkovit sistem

obvladovanja kakovosti, je evropska Direktiva 2006/43/ES. Sprejeta je bila 17. maja 2006, države članice EU pa so bile dolžne svojo zakonodajo uskladiti z njenimi določili do 29. junija 2008.

Slovenija je omenjeno direktivo v svoj pravni red vpeljala s sprejetjem in objavo novega Zakona o revidiranju (v nadaljevanju **ZRev-2**) 30. junija 2008. Po tem zakonu veljajo v Sloveniji neposredno pravila, ki jih v okviru Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (angl. *International Federation of Accountants*, v nadaljevanju IFAC) izdaja Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (angl. *International Auditing and Assurance Standards Board*, v nadaljevanju IAASB). Med temi pravili je za moje diplomsko delo najpomembnejši Mednarodni standard obvladovanja kakovosti 1 (angl. *International Standard on Quality Control 1*, v nadaljevanju **MSOK 1**). Ta standard revizijske družbe zavezuje k vzpostavitvi usmeritev in postopkov, namenjenih pridobivanju sprejemljivega zagotovila, da revizijska družba in njeno osebje ravnajo v skladu s strokovnimi standardi ter zakonskimi in regulativnimi zahtevami ter da so poročila, ki jih izda revizijska družba ali partner, zadolžen za posel, primerna glede na okoliščine (IFAC, 2008e, str. 4).

V drugem poglavju diplomskega dela obravnavam vseh šest elementov ureditve sistema obvladovanja kakovosti po MSOK 1. To so: odgovornost posloводства, etične zahteve, povezave z naročniki, človeški viri, izvedba posla in spremljanje. Revizijska družba mora jasno opredeliti usmeritve in postopke, ki se nanašajo na naštete elemente. Upoštevanje le-teh vodi k uspešnemu uresničevanju sistema obvladovanja kakovosti, to pa k najvišji ravni kakovosti v revizijski družbi.

Zadnje poglavje je namenjeno praktičnemu pristopu k temi mojega diplomskega dela. Najprej na splošno predstavljam revizijske družbe v Sloveniji, nato pa s pomočjo hipotetične revizijske družbe iščem usmeritve in postopke, ki bi jih morala zasledovati takšna revizijska družba z namenom zagotavljanja ustrezne kakovosti poslovanja.

V diplomskem delu se medsebojno prepletajo metode indukcije, dedukcije, analize in sinteze ob prevladujočem vplivu analize in dedukcije.

1 ZAKONODAJNI OKVIR OBVLADOVANJA KAKOVOSTI

Slovenska revizijska družba mora obvladovanje kakovosti obravnavati kot nekaj, brez česar bi bil njen obstoj dolgoročno gledano ogrožen. Postati mora del njene kulture, zaposleni posamezniki pa morajo biti s sistemom obvladovanja kakovosti, ki bo vpeljan v revizijsko družbo, dobro seznanjeni. Zavedati se morajo vseh pozitivnih posledic, do katerih pride zaradi učinkovitega izvajanja sistema obvladovanja kakovosti, hkrati pa morajo biti sami pobudniki za novosti, ki bi še dopolnile in izboljšale obstoječi sistem. Ker so uspešno delujoče revizijske družbe bistvenega pomena za ugled revizijske stroke, ki je neprestano pod drobnogledom javnosti, so pravila, ki narekujejo način vzpostavitve in delovanja tega sistema, tudi uzakonjena.

1.1 EVROPSKA DIREKTIVA

Direktiva 2006/43/ES je bila sprejeta kot posledica računovodskih škandalov po vsem svetu, na signale katerih bi lahko v marsikaterem primeru z boljše opravljenim delom pravočasno opozorili tudi revizorji. Vključuje zahteve, ki jih morajo države članice EU, torej tudi Slovenija, upoštevati v svoji zakonodaji.

Ta direktiva vsebuje celovit sklop pravil za zagotavljanje ustrezne revizijske infrastrukture, h kateri sodi tudi sistem za zagotavljanje kakovosti, ki ga morajo vzpostaviti vse revizijske družbe, upoštevati pa tako revizijske družbe kot tudi njihovi zaposleni.

Področja Direktive 2006/43/ES, ki se nanašajo na obvladovanje kakovosti, so (str. 5):

- zahteve po uporabi enotnega sklopa revizijskih standardov (gre za Mednarodne standarde revidiranja (angl. *International Standards on Auditing*, v nadaljevanju MSR) ter z njimi povezana stališča in standarde, če so povezani z obvezno revizijo);
- posodobitev zahtev po izobrazbi: za pridobitev dovoljenja za opravljanje storitev revidiranja mora revizor skozi več stopenj učenja, in sicer mora opraviti tečaj teoretičnega usposabljanja, praktično usposabljanje in izpit o strokovni usposobljenosti; revizorji se morajo zavedati pomena stalnega izobraževanja in se tako udeleževati ustreznih programov usposabljanj, brez česar ni mogoča obnova njihovega dovoljenja za opravljanje nalog pri reviziji;
- opredelitev pomena poklicne etike: visoka kakovost revizije izboljša neoporečnost in nepristranskost računovodskih izkazov, kar vodi k dobremu in urejenemu delovanju trgov; revizorji morajo upoštevati najvišje etične standarde in delovati v skladu s poklicno etiko; to je potrebno upoštevati na vseh ravneh revizorjevega delovanja, še posebej pa pri obravnavanju revizorja kot zastopnika javnega interesa (na kakovost njegovega dela se namreč zanaša širša skupnost oseb in ustanov), njegove neoporečnosti in nepristranskosti, strokovne usposobljenosti in primerne skrbnosti; prav tako je v okviru poklicne etike pomembno upoštevanje načel neodvisnosti, zaupnosti in poslovne skrivnosti;
- vzpostavitev učinkovitega sistema obvladovanja kakovosti na ravni posamezne države članice.

V svojo zakonodajo je do 31. julija 2008¹ vneslo navedene zahteve dvanajst od sedemindvajsetih držav članic EU in o tem obvestilo Evropsko komisijo. Med njimi je bila, s sprejetjem ZRev-2, tudi Slovenija (Commission of the European Communities, 2008b, str. 2).

Podatek, da je Slovenija potrebne zahteve pravočasno vnesla v svojo zakonodajo, za poznavalce revizijske stroke ni presenetljiv. V naši državi smo namreč v samem vrhu glede urejenosti zakonskega revidiranja, ki je med najsodobnejšimi in najrazvitejšimi v Evropi.

¹ Rok je bil 29. junija 2008.

Tako veliko zahtev oziroma rešitev, ki jih postavlja predstavljena direktiva, uporabljamo že dalj časa, predvsem glede izobraževanja, računalniško vodene registracije revizijskih družb, neposredne uporabe MSR, zunanjega zagotavljanja kakovosti revidiranja, disciplinskih ukrepov in priznavanja revizijskega poklica (Odar, 2006, str. 108-109).

1.2 ZAKON O REVIDIRANJU

V ZRev-2 (2008, 3. člen) je **revidiranje** predstavljeno kot revidiranje računovodskih izkazov ter opravljanje drugih poslov dajanja zagotovil in poslov opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na podlagi pravil IFAC s področij revidiranja, dajanja zagotovil in etike. **Revidiranje računovodskih izkazov** ima največjo težo, in sicer gre za 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 pomembnih pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Posel dajanja zagotovil je širši pojem, ki poleg revidiranja računovodskih izkazov vključuje vsak posel, v katerem strokovnjak oblikuje sklep, ki je namenjen povečanju stopnje zaupanja predvidenih uporabnikov, ki niso odgovorna oseba (naročnik), o izidu ovrednotenja ali merjenja obravnavane zadeve na podlagi sodil (npr. revidiranje skladnosti s predpisi). **Posel opravljanja dogovorjenih postopkov** je posel, v katerem revizor izvede postopke revizijske narave, za katere se je dogovoril z organizacijo in kakimi primernimi tretjimi strankami, nato pa poroča o dejanskih ugotovitvah. Prejemniki poročila na podlagi poročila sami oblikujejo mnenje (IFAC, 2009g, str. 16, 18).

Zakonska opredelitev revidiranja se vsebinsko ujema s teoretično opredelitvijo tega pojma, ki je predstavljena v nadaljevanju. Turk (2004, str. 644) pravi takole: »**Revidiranje** je pretežno popravljalno, na izvedenskem obnavljanju zasnovano poznejše nadziranje, ki ga opravljajo v predmet nadziranja organizacijsko nevključeni in tam po načelu stalnosti ne delujoči organi; obsega oblikovanje in ovrednotenje dokazov o trditvah v zvezi s predmetom nadziranja ter poročanje o ugotovitvah zainteresiranim uporabnikom, da bi na tej podlagi ustrezno ukrepali.«

Revidiranje glede na predmet in namen delimo na revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti s predpisi ter revidiranje poslovanja (Odar, 2008, str. 2). Razlago posameznih vrst revidiranja si poglejmo s pomočjo tabele 1.

Tabela 1: Razmerja med revidiranjem računovodskih izkazov, skladnosti s predpisi in revidiranjem poslovanja.

Revidiranje računovodskih izkazov	Revidiranje skladnosti s predpisi	Revidiranje poslovanja
Preverja uradne trditve v računovodskih izkazih	Preiskuje delovanje osebe ali podjetja	Preiskuje celotno delovanje podjetja ali njegov del
Sodila so splošno sprejeti računovodski standardi	Sodila so usmeritve, zakoni in drugi predpisi	Sodila so določeni cilji organizacije
Poročila o poštenosti računovodskih izkazov v skladu s standardi	Poročila o usklajenosti s sodili	Poročila o priporočenih izboljšavah

Vir: H. Taylor, *Revidiranje: Zasnove in postopki*, 1996, str. 35.

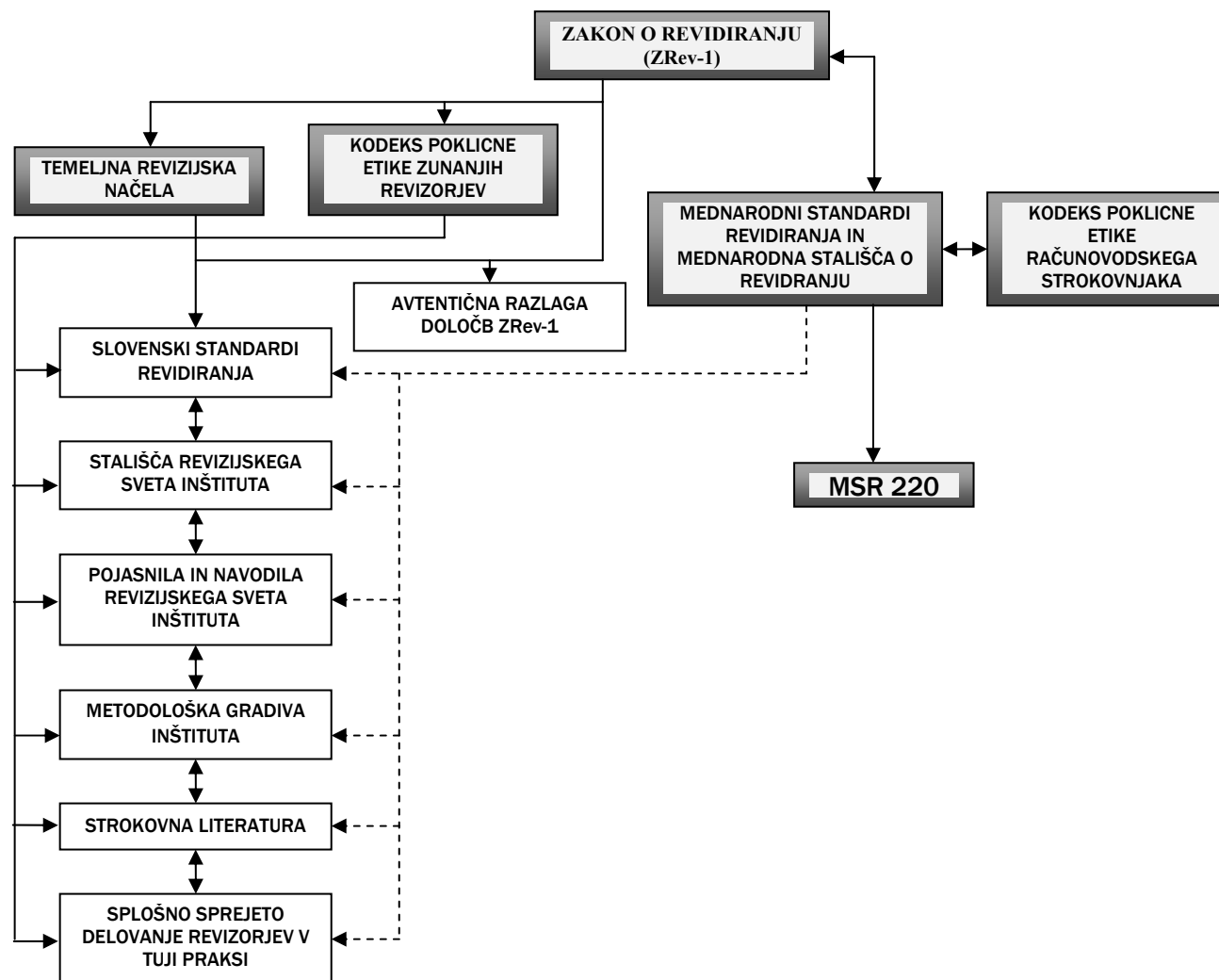
Koletnik (1997, str. 12-13) navaja še druge vrste revidiranja, z vidika predmeta revidiranja (revidiranje enovitega podjetja, revidiranje organizacijske enote v podjetju, revidiranje povezanih podjetij), z vidika časa revidiranja (periodična revizija, revizija ob določenih povodih), z vidika izvajalca revidiranja (notranja ter zunanja revizija), z vidika kompleksnosti revidiranja (splošna in specialna revizija) ter z vidika obveznosti pri revidiranju (obvezna in neobvezna revizija).

4. člen ZRev-2 (2008) določa, da mora Slovenski inštitut za revizijo (v nadaljevanju Inštitut) v soglasju z Agencijo za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija) določiti Hierarhijo pravil revidiranja (v nadaljevanju **Hierarhija**). Pri tem mora upoštevati, da mora revidiranje potekati na način, določen z ZRev-2, MSR in drugimi pravili IFAC, Temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja, ki jih sprejema Inštitut, ter drugimi zakoni, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb oz. druge vrste revizije, in predpisi, izdanimi na njihovi podlagi. Pravila revidiranja najširše določajo pogoje in način revidiranja ter poklicnega delovanja revizorja.

Razlogi za opredelitev Hierarhije so sledeči (Hierarhija pravil revidiranja, 2002, 1. člen): določitev prioritete posameznim pravilom revidiranja pri njihovi obvezni uporabi (v primeru nasprotja med dvema praviloma se vedno uporabi pravilo, ki je na višji ravni), zagotavljanje revizijskih in sorodnih storitev na najbolj kakovosten način, določitev revizorjeve odgovornosti do širše javnosti, predvsem do naročnikov, zmanjšanje razlik v pričakovanih javnosti, kar vodi do boljšega razumevanja revizorjevega dela in njegovega poročila ter povečevanje učinkovitosti revidiranja.

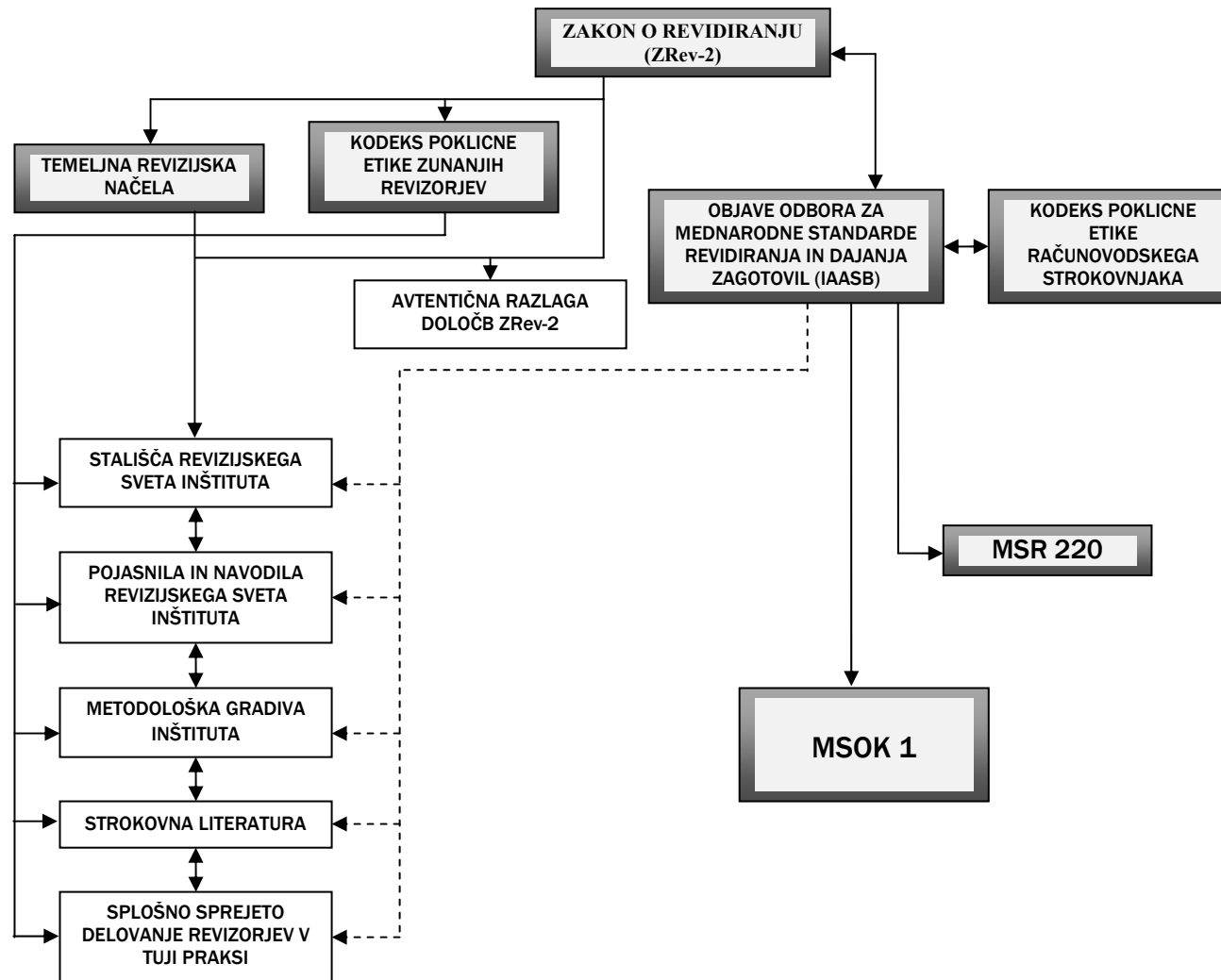
Ker Inštitut in Agencija Hierarhije po ZRev-2 še nista opredelila, bom predstavila »staro« Hierarhijo, opredeljeno na podlagi starega Zakona o revidiranju (v nadaljevanju ZRev-1), nato pa sama poskušala opredeliti novo. Razlika je predvsem v tem, da je po ZRev-2 potrebno upoštevati vse objave, ki jih sprejema IAASB, medtem ko je po ZRev-1 (2002, 2. člen) med slovenska pravila revidiranja sodil le njihov del, in sicer MSR in mednarodna stališča o revidiranju. Ker je ta sprememba za temo mojega diplomskega dela pomembna, jo bom predstavila grafično.

Slika 1: Hierarhija pravil revidiranja po ZRev-1.



Vir: Uradni list RS, št. 96/2002, 14. člen, Hierarhija pravil revidiranja.

Slika 2: Potencialna hierarhija pravil revidiranja po ZRev-2.



Kot lahko vidimo, pride do bistvene spremembe prav v tistem »novem kvadratu« Hierarhije, ki je za moje delo zelo pomemben² in predstavlja MSOK 1, upoštevanje katerega je temeljnega pomena za obvladovanje kakovosti in ga v stari Hierarhiji ni bilo. To pomeni, da MSOK 1 pri nas do novega ZRev-2 ni bil uzakonjen. Edini standard, pomemben na tem področju, je bil, kot je razvidno iz slike 1, Mednarodni standard revidiranja 220 (angl. *International Standard on Auditing 220*, v nadaljevanju **MSR 220**).

Deli Hierarhije, ki so najtesneje povezani s temo mojega diplomskega dela, in sicer z obvladovanjem kakovosti, so posebej označeni. Gre za ZRev-2, Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev, Kodeks poklicne etike računovodskega strokovnjaka (v nadaljevanju Kodeks) ter MSOK 1 in MSR 220, ki sodita med Objave IAASB. Bolj okvirna, a vseeno pomembna so Temeljna revizijska načela. Vsa navedena pravila sodijo na prvo raven Hierarhije. Njihova uporaba pri revidiranju računovodskih izkazov je obvezna.

Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev določa temeljne prvine etičnega in poklicnega obnašanja in je s tem vodilo revizorjem pri opravljanju poklicnih dolžnosti. **Mednarodni standardi** so sodila za ugotavljanje kakovosti izvedbe revizijskih postopkov. **Temeljna revizijska načela** najširše obravnavajo splošno priznana pravila za delovanje revizijske stroke ter oblikujejo podlago za standarde in postopke revidiranja (Hierarhija pravil revidiranja, 2002, 4., 5. in 13. člen).

Oseba, ki sprejme delo računovodskega strokovnjaka, mora hkrati sprejeti odgovornost delovanja v javnem interesu. Pri tem ji pomaga **Kodeks**, ki navaja etične zahteve, ki jih mora revizor spoštovati in izpolnjevati (IFAC, 2006a, str. 7).

1.3 MEDNARODNI STANDARD OBVLADOVANJA KAKOVOSTI

Obvladovanje kakovosti obravnavata dva mednarodna standarda, ki sem ju že omenila. To sta MSOK 1 – *Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev*, ter MSR 220 – *Obvladovanje kakovosti revizij računovodskih izkazov*.

Po MSOK 1 je cilj revizijske družbe vzpostaviti sistem obvladovanja kakovosti, ki daje sprejemljivo zagotovilo, da družba in njeno osebje ravnajo v skladu s strokovnimi standardi ter primernimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami in da so poročila, ki jih izdajajo bodisi družba bodisi njeni partnerji, zadolženi za posel, primerna okoliščinam (IFAC, 2008e, str. 4). MSR 220 pa obravnava revizorjev cilj, povezan z obvladovanjem kakovosti pri reviziji računovodskih izkazov. Ta cilj je, da pri reviziji uporabi tiste postopke obvladovanja kakovosti, ki mu v okviru vzpostavljenega sistema obvladovanja kakovosti v revizijski družbi omogočajo, da opravi revizijo računovodskih izkazov v skladu s strokovnimi standardi ter

² Izpustila sem tudi »kvadratak«, ki je po ZRev-1 označeval Slovenske standarde revidiranja, ki jih po dosedanjih izkušnjah in v skladu z ZRev-2 ne bomo razvijali.

primernimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami in da je njegovo poročilo o revidiranih računovodskih izkazih primerno okoliščinam (IFAC, 2008d, str. 3-4).

Oba standarda je sprejel IAASB. Gre za neodvisen organ, katerega namen je služiti javnemu interesu s postavljanjem visokokakovostnih standardov revidiranja in dajanja zagotovil in s tem povečati kakovost in enotnost postopkov ter okrepiti zaupanje javnosti v revizijsko stroko. V objave IAASB so vključeni naslednji mednarodni standardi: MSOK, MSR, MSPP (Mednarodni standardi poslov preiskovanja; angl. *International Standards on Review Engagements*), MSZ (Mednarodni standardi poslov dajanja zagotovil, angl. *International Standards on Assurance Engagements*) ter MSS (Mednarodni standardi sorodnih storitev, angl. *International Standards on Related Services*) (IFAC, 2009g, str. 12-13).

MSOK 1 se uporablja za vse storitve, ki sodijo v okvir standardov IAASB za posle. Torej gre za vse v prejšnjem odstavku našteje mednarodne standarde, ki vsebujejo temeljna načela in bistvene postopke skupaj z ustreznimi navodili v obliki pojasnjevalnega in drugega gradiva ter dodatke. Pri tem si mora računovodski strokovnjak vedno pomagati še s strokovno presojo (SIR, 2007č, str. 5).

V primeru MSOK 1 gre za vzpostavljanje sistema obvladovanja kakovosti, v primeru MSR 220 pa za aplikacijo tega sistema pri revidiranju računovodskih izkazov. Uporaba MSR 220 je torej bolj specifična, ker se uporablja le pri revidiranju računovodskih izkazov. MSOK 1 pa upoštevamo še pri drugih poslih dajanja zagotovil in sorodnih storitvah. Torej pokriva MSOK 1 širše področje, ker je treba standard upoštevati pri obvladovanju kakovosti vseh poslov, ki se odvijajo v revizijski družbi, MSR 220 pa le pri reviziji računovodskih izkazov. Na podlagi tega bom v nadaljevanju govorila le o MSOK 1 in s tem posredno zajela tudi MSR 220.

Ostala pomembna pravila v Hierarhiji, ki jih je treba razumeti v zvezi z MSOK 1, izdajata Inštitut (Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev in Temeljna revizijska načela) ter IESBA (Mednarodni odbor za etične standarde za računovodske strokovnjake, angl. *International Ethics Standards Board for Accountants*) pod okriljem IFAC (Kodeks).

2 ELEMENTI UREDITVE OBVLADOVANJA KAKOVOSTI PO MSOK 1

Direktiva, o kateri sem pisala v poglavju 1.1, predvideva obvezno uporabo mednarodnih standardov. Na tej podlagi se je IAASB na pobudo članic EU že pred leti odločil za temeljito prenovu svojih objav. Obenem je pri IFAC stekel projekt z naslovom Za večjo jasnost, v okviru katerega se standardi sistematično preoblikujejo tako, da vsak vsebuje jasno določene cilje in da so ločena obvezujoča določila od pomožnih navodil in pojasnil (Duhovnik, 2008, str. 1-2). Prenovljeni standardi bodo začeli veljati za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje (IFAC, 2009h, str. 7).

Zato sem se odločila, da namesto sedaj veljavnega MSOK 1, ki bo kmalu nehal veljati, opisujem prenovljeni MSOK 1. V standardu je novo predvsem to, da so obvezujoče zahteve

napisane skupaj, za uvodom, cilji in opredelitvijo pojmov, na koncu pa sledijo njihove razlage in pojasnila. Pri sedaj veljavnem standardu cilji niso bili nanizani v posebnem podnaslovu, vsaki posamezni zahtevi pa je neposredno sledil del s pojasnili in razlagami.

Revizijska družba mora delovati v skladu z vsemi zahtevami, navedenimi v MSOK 1. Zahteve omogočajo družbi doseglo cilja, in sicer ustanoviti in podpirati sistem obvladovanja kakovosti zaradi pridobitve sprejemljivega zagotovila, da družba in njeno osebje ravnajo v skladu s strokovnimi standardi ter primernimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami in da so poročila primerna okoliščinam. To vključuje postavitev usmeritev in postopkov, ki se nanašajo na v naslednji tabeli razložene elemente obvladovanja kakovosti (IFAC, 2008e, str. 4 in 47).

Tabela 2: Elementi sistema obvladovanja kakovosti.

Št.	Ime	Namen
1	Odgovornost posloводства za kakovost v podjetju	Vzpostavitev usmeritev in postopkov, namenjenih razvijanju notranje kulture, ki postavlja kakovost na prvo mesto
2	Ustrezne etične zahteve	Vzpostavitev usmeritev in postopkov, namenjenih izpolnjevanju ustreznih etičnih zahtev
3	Sprejetje in ohranjanje razmerij z naročniki ter posebni posli	Vzpostavitev usmeritev in postopkov, katerih upoštevanje vodi do ustreznih razmerij do naročnikov
4	Človeški viri	Vzpostavitev usmeritev in postopkov, ki vodijo k sposobnemu, etičnim načelom zavezanemu osebju, ki izdaja ustrezna poročila
5	Izvajanje posla	Vzpostavitev usmeritev in postopkov, namenjenih temu, da se posli izvajajo v skladu s standardi, regulativnimi in zakonskimi zahtevami ter da se izdajajo okoliščinam primerna poročila
6	Spremljanje	Vzpostavitev usmeritev in postopkov, ki zagotavljajo, da so do sedaj naštetih usmeritev in postopki upoštevanji v praksi in kot taki učinkoviti

Vir: IFAC, 2008e.

Nesprejemljivo raven kakovosti pri revidiranju je možno preprečiti le z delujočim sistemom obvladovanja kakovosti, pa tudi v tem primeru se mora revizijska družba zavedati, da je vzpostavljanje takega sistema dolgotrajen postopek, ki mu rezultati sledijo šele čez določen čas (FEE, 2006d, str. 10).

2.1 ODGOVORNOST POSLOVODSTVA

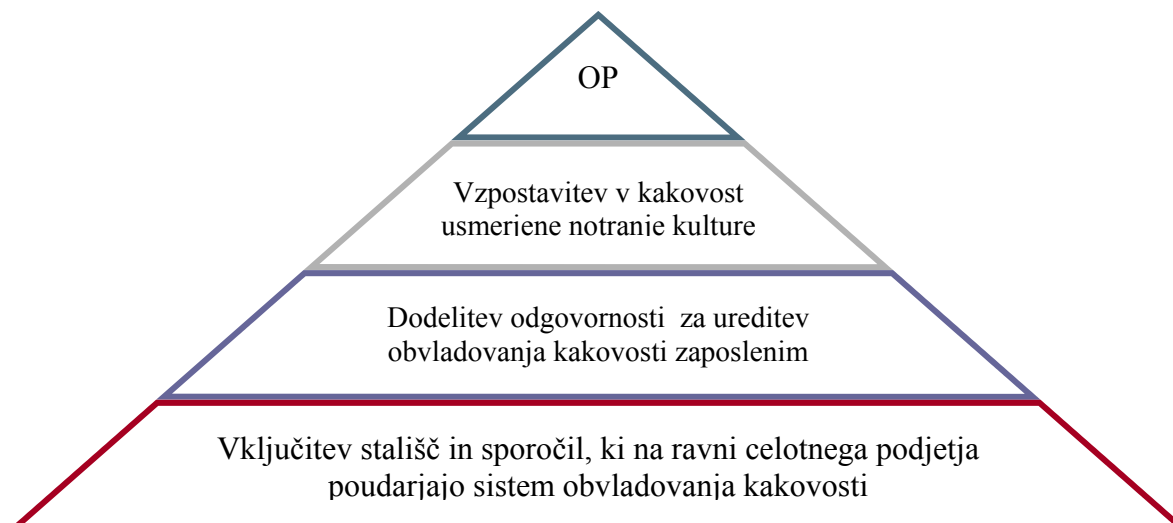
Odgovornost posloводства je prvi element obvladovanja kakovosti. Lahko bi rekli tudi temeljni, kajti če se posloводство ne bi zavedalo pomembnosti ureditve sistema obvladovanja kakovosti, potem bi bilo kakršnokoli poskušanje vzpostavitve takega sistema brez smisla. Posloводство je namreč tisto, ki mora biti na vsakem koraku in pri vseh odločitvah vzor svojim podrejenim. V revizijski družbi mora jasno določiti poslanstvo in cilje ter organizacijsko strukturo.

Temeljna področja odgovornosti posloводства, ki vplivajo na obvladovanje kakovosti v revizijskih družbah, so: zagotovitev pogojev za opravljanje revidiranja v skladu z ZRev-2, pregled nad naložbami v revidiranih družbah, sklepanje poslov, zagotovitev spoštovanja zakonodaje in pravil revidiranja, uvajanje strokovnih teoretičnih rešitev v prakso, nadzor nad osebjem, načrtovanje in potek revidiranja v skladu z načrtom, varovanje zaupnih podatkov revidirane družbe, poročanje, skrb za nemoten potek nadzora Inštituta in Agencije, sprejetje ustrezne lastniške sestave revizijske družbe in sestave uprave, vzpostavitev skladnosti statuta z ZRev-2 ter ustrezno zavarovanje odgovornosti³ (Šink, 2005, str. 9).

2.1.1 Piramida odgovornosti posloводства

Glavne sestavine omenjenega elementa si pogledjmo skozi »piramido odgovornosti posloводства«.

Slika 3: Piramida odgovornosti posloводства (OP).



Vir: IFAC, 2009f, str. 21.

³ Zavarovati je potrebno odgovornost za škodo, ki jo revizijska družba lahko povzroči revidirani pravni osebi. Zavarovalna vsota se določi na dva načina. Primeren je tisti, pri katerem je rezultat višji. Ta načina sta: najvišja cena storitve revidiranja v poslovnem letu, pomnožena s 15, ali pa seštevek cen vseh storitev revidiranja v poslovnem letu, pomnožen z 2,5.

Končno odgovornost za vzpostavitev sistema obvladovanja kakovosti ima poslovodstvo, to je glavni direktor ali upravni odbor partnerjev. Pri tem je njihova glavna naloga sestaviti poslovno strategijo, ki postavlja kakovost opravljenega dela pred poslovne interese ter vključuje usmeritve in postopke glede vrednotenja dela in napredovanja tako, da je najpomembnejša obveza revizijske družbe kakovost. Za razvijanje takega sistema mora poslovodstvo nameniti dovolj potrebnih sredstev. Vso svojo pozornost mora usmeriti v razvijanje notranje kulture, ki je usmerjena v kakovost in se krepi z jasnimi, doslednimi in pogostimi dejanji ter sporočili poslovodstva, ki poudarja potrebne usmeritve in postopke sistema obvladovanja kakovosti. Taka kultura nagraduje visokokakovostno delo. Vse osebe, ki jim je bila dodeljena odgovornost za ureditev sistema, morajo imeti pooblastila za prevzem takšne odgovornosti ter izkušnje in sposobnosti, ki jim omogočajo, da prepoznajo in razumejo zadeve obvladovanja kakovosti in tako razvijajo ustrezne usmeritve in postopke (IFAC, 2008e, str. 7, 16, 17).

2.1.2 Zgled vodstva

Prvi element sistema obvladovanja kakovosti je v veliki meri uresničljiv le, če daje vodstvo revizijske družbe dober zgled zaposlenim. Lahko bi rekli, da z zgledom usmerja aktivnosti v revizijski družbi in določa notranjo kulturo revizijske družbe. Na tak način vsi zaposleni sprejmejo kulturo, usmerjeno v zagotavljanje kakovosti, kot nekaj samoumevnega, saj se vpliv vodstva hitro razširi po celi revizijski družbi in se nato odraža v vsem, kar zaposleni počnejo.

Sporočila glede pomembnosti visokokakovostno opravljenega dela morajo biti pozitivna. Občasno jih je potrebno poživiti, da pritegnejo zahtevano pozornost, nikakor pa to ne sme postati samo neki moto, ki ga v resnici revizijska družba ne upošteva pri svojem delovanju (American Institute of Certified Public Accountants, 2000, str. 100).

Zgled vodstva pomaga razumeti pomembnost kakovosti v revizijski družbi, obravnava jo kot nekaj nujno potrebnega za njeno preživetje in rast. Revizijske družbe ga v svoje poslovanje uvajajo preko v nadaljevanju naštetih področij, ki pomagajo pri razumevanju in spoštovanju kakovosti ter ravnanju v skladu z njo.

Ta področja so (IFAC, 2007c, str. 10, 14, 19, 22 in 26):

- strategija: s tem ko revizijska družba v svoji strategiji zajame kakovost, sporoča različnim partnerjem, zaposlenim, naročnikom ter zunanjim delničarjem svojo predanost kakovostnemu opravljanju poslov;
- obveščanje: v revizijski družbi je nujno potrebna učinkovitost pri prenašanju sporočil glede kakovosti čim širšemu okolju; revizijska družba mora vedno iskati nove načine in priložnosti za krepitev teh sporočil na vseh ravneh in za ustvarjanje delovne kulture, ki na široko sprejema kakovost;
- opis delovnih mest: priporočljivo je, da so elementi kakovosti vključeni v formalno dokumentirane opise delovnih mest revizijske družbe;

- ocenjevanje: pozitivna kultura v revizijski družbi je dosežena, ko se vzpostavi jasna povezava med kakovostnim izvajanjem poslov in nagrajevanjem; pri ocenjevanju in nagrajevanju osebja mora biti izvajanje visokokakovostne revizije ocenjeno najvišje;
- spremljanje: za učinkovito delovanje sistema obvladovanja kakovosti je potrebno redno spremljanje njegovih učinkov.

Odgovorno posloводство mora skrbeti za ustrezne odnose z različnimi tretjimi osebami (npr. z mediji, Inštitutom, Agencijo, drugimi revizijskimi družbami, javnostjo in raznimi poslovnimi organizacijami, ki ponujajo potrebna znanja), pri čemer pa mora paziti, da premočne povezave ne ogrozijo neodvisnosti revizijske družbe (European Organisation of Supreme Audit Institutions, 2004, str. 30).

2.2 ETIČNE ZAHTEVE

Škandali, povezani z računovodskimi poročili, so povzročili, da je javnost del krivde pripisala tudi neprimernemu etičnemu obnašanju revizorjev. V ospredje so stopile smernice etičnega obnašanja za revizorje ter ravnanje v skladu z njimi (Commission of the European Communities, 2003a, str. 10).

Ljudje bi morali ravnati v skladu z etičnimi načeli tako v privatnem kot v poslovnem življenju. Medtem ko je večinoma tako ravnanje le zaželeno in priporočljivo, je pri poklicu revizorja zahtevano. Le na tak način se zagotovi verodostojnost revizorjevih poslov, tudi v očeh javnosti. Poleg tega mora biti delo revizorja kakovostno in v skladu s pravili revidiranja. Gray in Manson (2005, str. 41-42) navajata najpomembnejše osebne značilnosti verodostojnega revizorja. To so strokovna skrbnost, neodvisnost, neoporečnost in etičnost. Le na podlagi poznavanja in upoštevanja etičnih zahtev se revizor lahko pravilno odloči, ali bo sprejel neki posel ali ne oz. ali bo že sprejeti posel zaradi utemeljenih razlogov prekinil.

2.2.1 Temeljna načela

Temeljna načela strokovne etike, predstavljena na sliki 4, se v revizijsko družbo uvajajo predvsem s pomočjo vodstva, preko izobraževanj in usposabljanj osebja, s spremljanjem izvajanja pravil etike v praksi ter s postopki obravnavanja nedelovanja v skladu z njimi (IFAC, 2008e, str. 17-18).

Slika 4: Temeljna načela strokovne etike.



Vir: IFAC, 2006a, str. 7-8.

Neoporečnost

Revizorji morajo zaradi vzdrževanja in poglobljanja javnega zaupanja svoje posle izvajati kar najbolj neoporečno. Svoje neoporečnosti se morajo zavedati v vsakem trenutku in tako ne smejo nikogar namenoma ali nenamenoma zavajati ali napačno tolmačiti dejstev (SIR, 1994a, str. 3, 5). Biti morajo pošteni in resnicoljubni računovodski strokovnjaki, katerih poslovanje je korektno. Ne smejo biti udeleženi pri napačnih ali zavajajočih ugotovitvah, ne smejo biti površni ter ne smejo izpuščati podatkov, katerih zanemarjanje ali opuščanje bi bilo zavajajoče (IFAC, 2005a, str. 7, 12).

Nepriistranskost

Nepriistranskost, navzkrižje interesov ter neprimeren vpliv drugih ne smejo nikoli prevladati nad strokovno presojo (IFAC, 2006a, str. 7). Tako revizor ne sme biti udeležen v revidiranem podjetju na noben način, ki bi ogrožal njegovo nepriistranskost. To mora dokazati pri vsakem sprejetem poslu, v nobenem primeru pa ne sme podrediti lastne presoje in odločitev interesom ter koristim naročnika (SIR, 1994a, str. 3, 5).

Strokovna skrbnost

Po Kodeksu (IFAC, 2006a, str. 7-8) gre pri strokovni skrbnosti za vzdrževanje strokovnega znanja in veščin na zahtevani ravni ter za vestno delovanje v skladu z veljavnimi tehničnimi in poklicnimi standardi. Stremljenje k odličnosti je bistvo dolžne poklicne skrbnosti. Poleg tega da mora revizor izvajati posle v skladu s poklicnimi in etičnimi standardi, mora tudi nenehno izpopolnjevati strokovno usposobljenost in kakovost storitev. Poklicno usposobljenost, ki je plod izobrazbe in izkušenj, mora revizor vzdrževati neprestano (SIR, 1994a, str. 3). Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev v pravilu 3 (SIR, 1994a, str. 5-6) navaja spoštovanje Temeljnih revizijskih načel. Le-ta v splošnem načelu 1 (SIR, 2006c, str. 1) strokovno usposobljenost definirajo kot razumevanje in obvladovanje revizijskih in računovodskih standardov ter tistih temeljnih znanj, ki se zahtevajo za opravljanje poklica

pooblaščenega revizorja. Po splošnem načelu 3 (SIR, 2006c, str. 2) pa pomeni poklicna skrbnost sistematično zbiranje vseh dejstev, ugotovljenih med revidiranjem, ter uporabo izkušenj in presoj pri odločitvi o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov.

Zaupnost

Zaupnost se nanaša na zaupnost informacij, pridobljenih v poslovnem odnosu, ki jo mora računovodski strokovnjak spoštovati in informacij brez ustreznega pooblastila ne sme razkriti tretjim osebam, razen če gre za zakonito ali poklicno pravico oziroma dolžnost do razkritja. Te informacije se ne smejo uporabljati za osebno korist (IFAC, 2006a, str. 8). Pravilo 4 Kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev (SIR, 1994a, str. 6) zahteva od računovodskega strokovnjaka, da pri menjavi delodajalca loči zaupne informacije od izkušenj, ki si jih je pridobil na prejšnjem delovnem mestu.

Poklicu primerno vedenje

Poklicu primerno vedenje pomeni spoštovanje zakonov in predpisov ter izogibanje vsem dejanjem, ki bi lahko osramotila poklic oziroma škodila ugledu revizijskega poklica. Pomeni tudi, da računovodski strokovnjaki ne smejo imeti nesorazmernih zahtev za storitve, ki jih nudijo, ter ne smejo podcenjevati dela drugih oz. ga neutemeljeno primerjati s svojim delom (IFAC, 2006a, str. 8, 17).

2.2.2 Neodvisnost

Neodvisnost revizorja v veliki meri privede do zaupanja javnosti v verodostojnost njegovih poročil in poveča pozitivne občutke pri zaznavanju dodane vrednosti pri investitorjih, kreditojemalcih, zaposlenih ter drugih. Z neodvisnim delovanjem revizijske družbe neposredno sporočajo, da spoštujejo etične zahteve, predvsem neoporečnost in nepristranskost (Commission Recommendation 2002/590/EC, 2002, str. 1).

Računovodski strokovnjak mora vedno spoštovati neodvisnost in delovati v skladu z njo. Pred sprejetjem kateregakoli posla mora vedno prepoznati in pretehtati grožnje neodvisnosti (zaznane in dejanske), ki bi lahko preprečile spoštovanje tega načela. Če take grožnje obstajajo, jih mora revizor s pomočjo varoval odstraniti ali pa zmanjšati na sprejemljivo raven. Če tega ni zmožen, posla ne sme sprejeti (Fédération des Experts Comptables Européens, 2001b, str. 5).

Neodvisnost delimo na neodvisnost mišljenja oz. dejansko neodvisnost ter na neodvisnost po videzu oz. zaznano neodvisnost. Pri prvi gre za miselnost, ki dopušča oblikovanje mnenja in omogoča posamezniku delovati neoporečno, nepristransko in s strokovnim dvomom. Pri drugi gre za izogibanje okoliščinam, zaradi katerih bi lahko stranka utemeljeno sklepala, da so neoporečnost, nepristranskost in strokovni dvom ogroženi (Hribar, 2005, str. 16).

Groženj neodvisnosti je več vrst in oblik. Načeloma so razdeljene v naslednje kategorije (IFAC, 2006a, str. 9, 19, 20, 21):

- nevarnost koristoljubja (npr. možnost zaposlitve pri naročniku);
- nevarnost samopregledovanja (npr. član delovne skupine je tudi član nadzornega sveta naročnika);
- nevarnost zagovarjanja oz. posredovanja (npr. zagovor v korist naročnika v pravnem postopku ali sporu s tretjimi strankami);
- nevarnost domačnosti oz. prijateljskih stikov (npr. član delovne skupine ima ožje sorodstvo na visokih funkcijah pri naročniku);
- nevarnost zastraševanja (npr. pritisk na zmanjšanje obsega dela in poslu namenjenega časa zaradi nižjih stroškov dela).

Po pravilu 1 Kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev (SIR, 1994a, str. 4-5) neodvisnost ogrožajo:

- sorodstvene in druge osebne vezi (npr. prijateljstvo revizorja z vodilnim delavcem v podjetju, pri katerem se opravlja revizija);
- pretirana odvisnost od naročil enega samega naročnika (npr. tretjina vseh poslov opravljenih pri enem naročniku);
- finančna povezanost z naročnikom oz. vključenost v njegovo poslovanje (npr. naložbe z obeh strani);
- posojila naročnikom in od naročnikov;
- sprejemanje blaga in storitev od naročnikov (npr. gre za namerno vplivanje naročnika na revizorja oz. za koruptivno dejanje);
- navzkrižje interesov (npr. dajanje nasvetov dvema naročnikoma, ki se potegujeta za isti posel);
- vključenost v naročnikove poslovodne funkcije (npr. v poslovne odločitve);
- povezanost z naročnikom v preteklosti oz. pred prevzemom naročila za revidiranje (npr. opravljanje kakršnihkoli storitev pri naročniku v zadnjih dveh letih, ki bi lahko vplivale na postavke računovodskih izkazov).

Varovala delimo na dve vrsti (IFAC, 2006a, str. 9-10, 21-22):

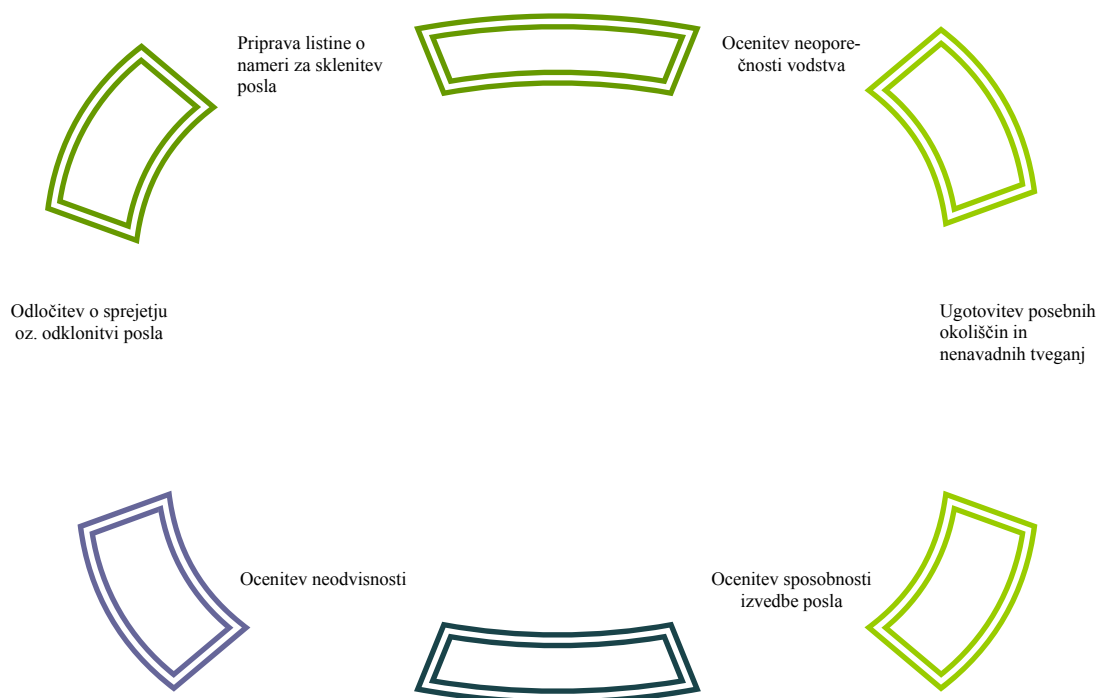
- varovala, uvedena s poklicem, zakonodajo ali predpisi (zahteve po izobrazbi, usposabljanju in delovnih izkušnjah, zahteve po nenehnem poklicnem razvoju, predpisi o upravljanju družb, poklicni standardi, poklicno ali regulativno spremljanje in disciplinski postopki ter zunanja revizija);
- varovala v delovnem okolju (npr. vodenje revizijske družbe, ki poudarja pomen spoštovanja temeljnih načel in pričakovanje, da bodo zaposleni delovali v javnem interesu, vzpostavljene strateške usmeritve za spremljanje kontrole kakovosti poslov, dokumentirana politika glede ugotavljanja nevarnosti, ki ogrožajo spoštovanje temeljnih načel, ter politika prepoznavanja varoval, posvetovanja z neodvisno tretjo stranko).

Osebjne revizijske družbe mora enkrat letno pisno zagotoviti, da upošteva predpisane usmeritve in postopke v zvezi z neodvisnostjo. Zagotovilo je lahko v papirni ali elektronski obliki. S pomočjo ukrepov, ki jih revizijska družba sprejme v primeru kršenja neodvisnosti, se osebjne zave, kako velika je vrednost neodvisnosti (IFAC, 2008e, str. 8, 18).

2.3 POVEZAVE Z NAROČNIKI

Boynton in Johnson (2006, str. 272) navajata, da je v revizijski stroki precejšnja tekmovalnost med revizijskimi družbami za stranke (naročnike). To vključuje boj za naročnike, ki prvič potrebujejo storitve revizijske družbe, kot tudi za tiste, ki bi jo radi zamenjali. Naročniki se odločajo za menjavo zaradi različnih vzrokov, med njimi so spojitev obstoječih družb z različnimi neodvisnimi revizorji, potreba po razširjenih strokovnih storitvah, nezadovoljstvo z obstoječo družbo, prevelika cena ali premalo zanimanja družbe za svoje naročnike. Opisujeta tudi korake sprejetja oz. ohranjanja posla, predstavljene na sliki 5.

Slika 5: Koraki sprejetja oz. ohranjanja posla.



Vir: W. Boynton & R. Johnson, *Modern Auditing*, 2006, str. 273.

Korake sem prikazala kot nezaključeno celoto iz preprostega razloga. Gre za proces, ki se nenehno ponavlja ter se lahko konča v vsakem koraku. Ko revizijska družba posel sprejme, mora občasno ocenjevati predstavljene korake, saj lahko vedno pride do sprememb na strani revizorja ali naročnika, ki lahko bistveno vplivajo na prvotno odločitev revizijske družbe o sprejetju posla, kar pomeni, da iz utemeljenih razlogov lahko posel tudi prekine.

Boynton in Johnson (2006, str. 273-275) navajata, da obstaja v primeru, ko posloводство naročnika ni popolnoma neoporečno, verjetnost prevar. To se je pokazalo tudi v primerih velikih računovodskih škandalov. Pred sprejetjem posla je tako priporočeno poizvedovanje o neoporečnosti pri predhodnem revizorju, poizvedovanje pri tretjih strankah (odvetniki, banke, drugi finančni in poslovni subjekti), ki so bile v poslovnem odnosu z naročnikom, ter preverjanje že obstoječih izkušenj z naročnikom (npr. če so bili že pri kakem poslu z istim naročnikom odkriti nelegalni posli). Če revizijska družba dvomi o neoporečnosti, posla ne sme sprejeti.

V naslednjem koraku gre za ugotovitev poslovnih tveganj ter tveganj, povezanih z materialno odgovornostjo, katerih obstoj lahko privede do tožb, groženj in izgube ugleda. Pred sprejetjem posla bi morala revizijska družba oceniti naročnikovo finančno stabilnost in zakonitost njegovega poslovanja, prepoznati omejitve, ki se pojavijo kot ovira pri revizorjevem delu (npr. ni na voljo potrebne dokumentacije), in ugotoviti primernost finančnih poročil (npr. ocenitev, ali so poročila nepopolna). Večja kot je izpostavljenost takim tveganjem, bolj temeljito morajo biti vsi koraki ocenjeni (Boynton & Johnson, 2006, str. 275-276).

Po MSOK 1 (IFAC, 2008e, str. 9) mora biti revizijska družba sposobna opraviti posle in imeti zmožnosti za njihovo dokončanje. Za to so potrebni čas in viri. Na tej podlagi mora proučiti, ali je sposobna opraviti storitve, ki jih zahteva naročnik, ali imajo zaposleni znanje, sposobnosti in zmožnosti, ki ustrezajo zahtevam za izvedbo posla, ter ali ima na voljo potrebne strokovnjake oz. veščake⁴ (Boynton & Johnson, 2006, str. 276-278).

Revizijska družba mora proučiti grožnje neodvisnosti in v primeru, ko jih s pomočjo varoval ni možno odpraviti, posel odkloniti (glej poglavje 2.2.2). Pri sprejetju oz. odklonitvi posla mora proučiti še cenovno učinkovitost (cena storitve mora biti v sorazmerju s pričakovanim obsegom dela in s stopnjo tveganja, ki ga revizijska družba s sprejetjem posla sprejme), obe stranki pa morata biti z dogovorom o sprejetju posla zadovoljni, kar vodi do učinkovitega in dolgotrajnega sodelovanja (Lah, 2005, str. 10).

Sprejetje, ohranjanje in prenehanje posla morajo biti dokumentirani. Revizijska družba, ki zapušča naročnika, je dolžna takoj predati vse knjige in pisno gradivo, ki so naročnikova last. To ne velja le v primeru, če naročnik še vedno ni plačal opravljenih storitev tej družbi (SIR, 1994b, str. 16).

V primeru pridobitve informacij, ki bi povzročile odklonitev posla, če bi bile znane prej, mora revizijska družba proučiti strokovne in zakonske obveznosti na tej podlagi ter možnost umika iz posla ali celo iz razmerja z naročnikom (IFAC, 2008e, str. 9).

⁴ Veščak je oseba ali podjetje s posebnimi veščinami, znanjem in izkušnjami na nekem področju, ki ni ne računovodenje ne revidiranje (SIR, 2007d, str. 38).

2.4 ČLOVEŠKI VIRI

Arens, Elder in Beasley (2005, str. 275-276) menijo, da so zaposleni v revizijski družbi najpomembnejši pri zagotavljanju izvajanj poslov na najvišji ravni. Biti morajo vredni zaupanja, pošteni in sposobni. Samo nekaj nepoštenih in nesposobnih posameznikov lahko privede najmanj do popolne zmešnjave in nereda v revizijski družbi.

Usmeritve in postopki, ki so vzpostavljeni z namenom, da ima revizijska družba vedno na voljo dovolj osebja s sposobnostjo, zmožnostjo in zavezanostjo etičnim načelom, se ukvarjajo predvsem z vprašanji zaposlovanja, ocenjevanja izvajanja nalog, sposobnosti, zmožnosti, strokovnega razvoja, napredovanja, nagrajevanja in ocenjevanja potreb po osebju. Obravnava teh vprašanj je bistvena pri določanju števila in značilnosti posameznikov, potrebnih za posle (IFAC, 2008e, str. 21).

S politiko zaposlovanja revizijska družba zagotovi dovolj primernih posameznikov, ki uspešno in kakovostno opravljajo posle ter uspešno predstavljajo družbo naročnikom. Svoje delo lahko znatno izboljšajo, če pridobijo kakovostne povratne informacije ocenjevanja njihovega dela. Lastnosti, kot sta sposobnost in zmožnost, sta bistveni že pri sami zaposlitvi. Vseeno je vsako leto priporočeno njuno strokovno in nepristransko ocenjevanje.

Zaposleni morajo nenehno, najbolje samoiniciativno, skrbeti za strokovni razvoj. Izobraževanje na tej podlagi mora biti kakovostno, voditi mora k strokovnemu opravljanju dela, k večji sposobnosti odkrivanja prevar in napak pri naročnikih, hkrati pa tudi k zadovoljstvu naročnikov. Zaposleni morajo biti seznanjeni z možnostmi napredovanja, s pričakovanji v zvezi z novimi delovnimi mesti, z zahtevano usposobljenostjo in s potrebnimi delovnimi izkušnjami. Druga oblika motivacije pa je nagrajevanje, ki zopet zahteva izbran sistem oz. politiko. Vodstvo revizijske družbe nikakor ne sme pozabiti na potrebe zaposlenih, ki so v hitro razvijajočem svetu vse večje. Nezadovoljene potrebe lahko povzročijo nezadovoljstvo, to pa nižjo kakovost opravljenih storitev (Žerjal, 2005, str. 10-16).

2.4.1 Izobraževanje in strokovni razvoj

Vzpostavljanje kakovosti revizije se začne z visokokakovostnim izobraževanjem revizorjev. Vse članice EU so dolžne pretehtati sposobnosti, ki se pričakujejo od revizorjev, da se zagotovi visoka kakovost v revizijski stroki (Fédération des Experts Comptables Européens, 2004č, str. 2).

Direktiva 2006/43/ES narekuje, da lahko zaposleni opravlja obvezno revizijo le po: pridobitvi izobrazbe, ustrezne za vpis na univerzitetni študij, zaključenem tečaju teoretičnega usposabljanja (tečaj zajema najmanj naslednje predmete: splošna računovodska teorija in načela, pravne zahteve in standardi v zvezi s pripravo letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov, mednarodni računovodski standardi (MRS), finančna analiza, stroškovno in poslovodno računovodstvo, obvladovanje tveganja in notranje kontroliranje, revidiranje in

strokovno znanje, pravne zahteve in strokovni standardi v zvezi z obvezno revizijo in zakonskimi revizorji, MSR ter poklicna etika in neodvisnost), praktičnem usposabljanju (najmanj 3 leta na področjih, ki zajemajo revidiranje letnih, konsolidiranih ali podobnih računovodskih izkazov) in opravljenem izpitu o strokovni usposobljenosti, ki je enakovreden zaključenemu izpitu na univerzitetni ravni (ta izpit zagotavlja potrebno raven teoretičnega znanja pri predmetih, potrebnih za obvezno revizijo, in sposobnost uporabe tega znanja v praksi).

Cilj izobraževanja je »proizvesti« sposobne računovodske strokovnjake, ki s svojim delom prispevajo pozitiven delež k stroki in okolju, v katerem delajo. To pomeni, da znajo zaznati problem, vedo, katera znanja uporabiti za rešitev nastalega problema, vedo tudi, kje taka znanja poiskati in kako jih etično uporabiti za razrešitev problema. Pri tem si lahko pomagajo tudi z Mednarodnimi standardi izobraževanja (angl. International Education Standards), ki jih, pod okriljem IFAC-a, izdaja Odbor za mednarodne standarde izobraževanja (angl. *International Accounting Education Standards Board*; IAESB) (IFAC, 2008č, str. 21-22).

Z nenehnim strokovnim razvojem osebje ohranja svoje znanje in sposobnosti. Ažurno strokovno znanje je namreč pogoj za kakovostno opravljene revizijske posle. Odgovornost za to ima poleg osebja tudi revizijska družba, ki zaposluje sposobne posameznike, jih nenehno usposablja in ocenjuje (Financial Reporting Council, 2006a, str. 27).

2.4.2 Delovna skupina

Delovno skupino za posel (osebje, ki izvaja posel, vključno z veščaki) sestavljajo: partner, zadolžen za posel, ki je partner (vsak posameznik s pooblastilom, da zaveže revizijsko družbo k izvedbi posla) ali katerakoli druga oseba v revizijski družbi, odgovorna za posel in njegovo izvedbo in za poročilo, ter strokovno osebje, ki ga sestavljajo strokovnjaki, ki niso partnerji, vključno z veščaki, ki jih zaposluje revizijska družba. Vloga partnerja, zadolženega za posel, ki mora imeti ustrezne sposobnosti, zmožnosti, pristojnosti in čas, se sporoči ključnim članom posloводства naročnika. Njegove odgovornosti morajo biti jasno opredeljene, z njimi pa mora biti seznanjen tako partner kot ostali zaposleni (IFAC, 2008e, str. 10).

Vsakemu poslu revizijska družba določi primernega partnerja, zadolženega za posel, in strokovno osebje. Partner je zadolžen za pravilne razporeditve nalog med člane delovne skupine. Pri tem mora paziti, da ima vsak posameznik in ekipa kot celota sposobnost dokončati določen posel v skladu s standardi in sistemom obvladovanja kakovosti. Posebno pozornost mora posvetiti ustvarjanju priložnosti za razvoj manj izkušenih članov delovne skupine (IFAC, 2009f, str. 42).

2.5 IZVEDBA POSLA

Izvedba posla je lahko učinkovita le, ko (Financial Reporting Council, 2006a, str. 32-33):

- so sestava, delovne izkušnje in znanje delovne skupine primerni izvajanemu poslu;

- so na voljo zadostni viri, ki omogočajo takojšen odziv na nastale probleme;
- je na voljo visokokakovostna tehnična podpora v primeru, ko se pojavi zadeva, s katero delovna skupina ni dovolj dobro seznanjena;
- je način izvedbe posla dobro strukturiran;
- so izpolnjene etične zahteve;
- so postopki obvladovanja kakovosti učinkoviti in posredovani vsem članom delovne skupine.

Dobro strukturiran način izvedbe posla spodbuja vse vpletene k aktivnemu udejstvovanju, zagotovi uspešne in učinkovite postopke za pridobitev primernih revizijskih dokazov⁵, zahteva primerno revizijsko dokumentacijo, zagotovi delovanje v skladu s standardi ter učinkovito revizijo (Financial Reporting Council, 2008b, str. 5).

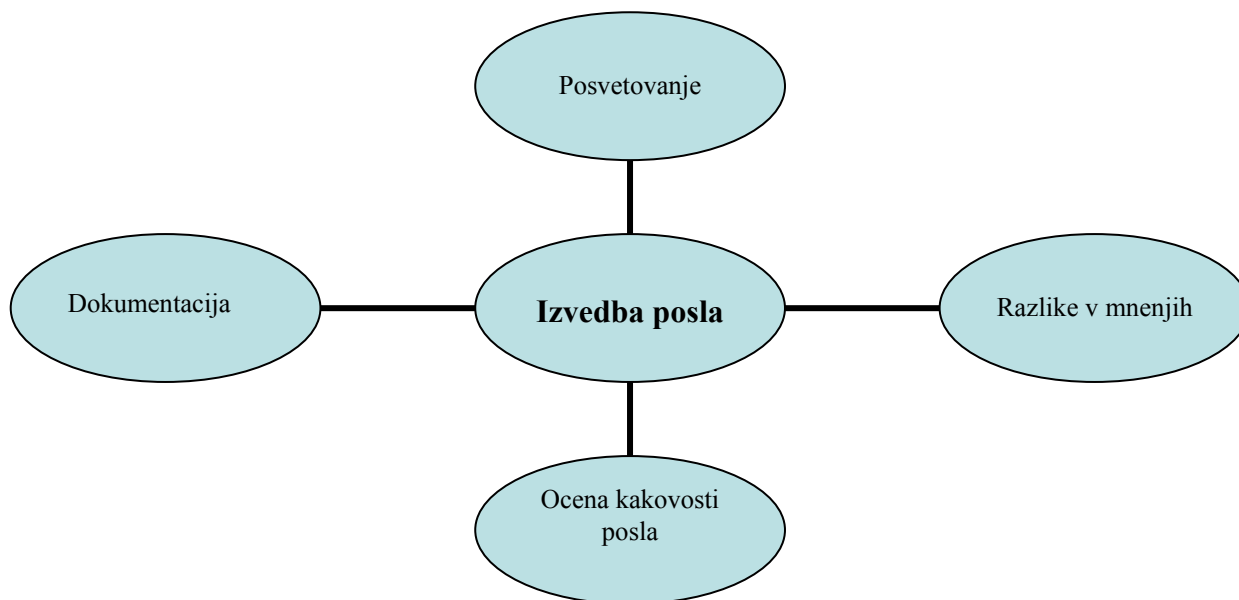
Za izvedbo posla je pomembna doslednost v kakovosti izvajanja posla, ki vključuje seznanjanje delovnih skupin s poslom in cilji ter postopke nadziranja, usposabljanja, dajanja navodil, pregledovanja, dokumentiranja in posodabljanja. Nadziranje pomeni sledenje poteku dela, presojanje sposobnosti in zmožnosti delovne skupine ter presojanje, ali ima delovna skupina dovolj časa, obravnavanje pomembnih zadev, ki se pojavijo med poslom, in prepoznavanje zadev, o katerih bi se bilo treba posvetovati z npr. bolj izkušenimi člani delovne skupine. Pregledovanje pa je presojanje o tem, ali je delo opravljeno v skladu s strokovnimi standardi, zakonskimi in regulativnimi zahtevami, ali so bistvene sporne zadeve dane v nadaljnje proučevanje, ali so bili opravljeni ustrezni posveti, ali obstaja potreba po spremembi obsega dela, ali je delo ustrezno dokumentirano, ali so pridobljeni zadostni dokazi in doseženi vsi cilji (IFAC, 2008e, str. 24).

⁵ Revizijski dokazi so dejstva, ki utemeljujejo ali podpirajo kaka spoznanja in omogočajo revizorju oblikovati končno mnenje (Turk, 2004, str. 647).

2.5.1 Faze izvajanja posla

Vsak sprejet posel se izvaja po fazah, predstavljenih na sliki 6.

Slika 6: Faze izvedbe posla.



VIR: IFAC, 2008e, str. 11-17.

Posvetovanje

Pri bolj zapletenih in spornih zadevah morajo biti na voljo notranji in zunanji strokovnjaki, ki so izvedenci na posameznih področjih, potrebni za posvetovanje. S posvetovanjem se razvijata kakovost in strokovno odločanje, zato si morajo revizijske družbe prizadevati za vzpostavljanje splošne prakse, da bi posvetovanje postalo temelj za reševanje zapletenih in spornih zadev. Strokovnjakom je potrebno priskrbeti prave podatke in sredstva, na podlagi katerih lahko izdajo mnenja o tistem, za kar so bili najeti. Dokumentirati je potrebno cilj, zaradi katerega je sploh prišlo do posvetovanj, ter rezultate posvetovanj, skupaj z načinom, kako se vgradijo v nadaljnje delo (Korošec, 2005, str. 13).

Razlike v mnenjih

Do razlike v mnenjih lahko pride na primer med člani delovne skupine, med tistimi, ki so bili vprašani za nasvet, in med partnerjem, zadolženim za posel, med partnerjem, zadolženim za posel, in ocenjevalcem obvladovanja kakovosti pri poslu. Razlogi za nastanek različnih mnenj so različne interpretacije standardov, različne interpretacije v zvezi z etičnimi zahtevami in zahtevami Kodeksa, nestrinjanje glede tega, kaj naj se zabeleži v dokumentacijo posla, razlike

v mnenjih glede izvedbe posla in ocenjevanja kakovosti posla, spremembe oz. odpor do sprememb zaradi navad, strukture in politike revizijske družbe ter različna mnenja glede ustreznosti in sposobnosti tistih, ki opravljajo naloge v zvezi s poslom. Tako kot posvetovanja morajo biti dokumentirane vse razlike v mnenjih, za vsako nestrinjanje oz. vsak posel. Poročila se v nobenem primeru ne sme izdati, preden se vse zadeve ne razrešijo (IFAC, 2009f, str. 53-54).

Ocena kakovosti posla

Pri določenih poslih (vse revizije računovodskih izkazov organizacij, ki kotirajo, vse druge revizije in preiskave računovodskih informacij iz preteklosti ter drugi posli dajanja zagotovil in sorodnih storitev, pri katerih je glede na sodila v revizijski družbi potrebno opraviti oceno kakovosti posla) se zahteva ocenjevanje obvladovanja kakovosti, in sicer zaradi pridobitve nepristranske ocene bistvenih sodb in sklepov delovne skupine. Sodila vključujejo vrsto posla, obseg javnega interesa, prepoznavanje nenavadnih okoliščin in tveganje ter ugotavljanje, ali kak zakon zahteva to oceno. Revizijska družba skozi usmeritve in postopke določi vrsto, čas in obseg ocenjevanja kakovosti posla, sodila za primernost ocenjevalcev (usposobljenost, nepristranskost) in zahteve glede dokumentacije. Ocenjevanje vključuje razpravo s partnerjem, zadolženim za posel, ponoven pregled računovodskih izkazov ter drugih informacij, oceno, ali je poročilo ustrezno, ter pregled delovnega gradiva, ki se nanaša na bistvene sodbe in sklepe delovne skupine. Poročilo je lahko izdano šele po ocenitvi kakovosti posla (IFAC, 2008e, str. 11-12, 25-27).

Dokumentacija

Koletnik (2005, str. 285) navaja, da obstajata dve vrsti dokumentacije, stalna in sprotna. Stalni revizijski arhiv sestavljajo statut, pravilnik o računovodstvu, organizacijski ustroj in organizacijska pravila, seznam odgovornih oseb, registracija revidirane družbe in ostala trajnejša dokumentacija. V sprotnem revizijskem arhivu pa so razne spoznavne podlage, listine, ugotovitve, poročila in mnenja pri posamezni reviziji. Dokumentacija posla mora biti popolna, dostopna, obnovljiva, zaupna in varno shranjena (IFAC, 2008e, str. 13). Pripravljena mora biti tako, da omogoči izkušenemu revizorju, ki predhodno ni bil v povezavi z obravnavanim poslom, da razume vrsto, obseg in čas revizijskih postopkov, njihove izide in pridobljene revizijske dokaze ter bistvene zadeve, ki so se pojavile med revizijo skupaj z zaključki. Primerna časovna omejitev, v okviru katere se zaključki sestavljajo končne revizijske dokumentacije, je 60 dni po datumu revizorjevega poročila. Rok hranjenja za revizijske posle pa ne sme biti krajši od 5 let od datuma revizorjevega poročila (IFAC, 2007b, str. 13). Glede tega je v Sloveniji potrebno upoštevati 39. člen ZRev-2 (2008), ki navaja, da mora biti revizijska dokumentacija hranjena 6 let po opravljenem revidiranju, kar je strožja zahteva.

2.6 SPREMLJANJE

Bistveno za učinkovitost kateregakoli sistema je, da je ta sistem pod nadzorom. To se kaže tako v proizvodnji kot v bistveno bolj zapletem sistemu obvladovanja kakovosti v revizijskih družbah (Fédération des Experts Comptables Européens, 1998a, str. 10).

Glavni razlog za spremljanje obvladovanja kakovosti v revizijski družbi je, da revizijska družba na tak način izve, ali so bile revizije izvedene primerno, korektno ter učinkovito in ali je neprimerno izvajanje teh revizij revizijsko družbo izpostavilo pretiranemu oz. neprimernemu tveganju (Audit and Assurance Faculty, 2002, str. 49).

MSOK 1 (IFAC, 2008e, str. 13, 31) v zvezi s spremljanjem zahteva od revizijskih družb, da so vse usmeritve in postopki, povezani z do sedaj naštetimi elementi sistema obvladovanja kakovosti, ustrezni, zadostni, delujejo učinkovito in so upoštevani v praksi. Spremljanje lahko opravlja partner ali druga oseba z zadostnimi izkušnjami, te osebe pa ne smejo hkrati sodelovati pri izvedbi posla.

Revizijska družba v povezavi z ugotovljenimi pomanjkljivostmi oceni, ali gre za posamične primere, ki ne pomenijo nujno, da sistem obvladovanja kakovosti ne daje zagotovil, ki so potrebna, ali pa gre za sistemske, ponavljajoče se pomanjkljivosti, ki zahtevajo takojšnje ukrepe. Priporočila vključujejo ustrezne ukrepe, posvetovanje o izsledkih s tistimi, ki so odgovorni za izobraževanje in razvoj, spremembe usmeritev in postopkov ter disciplinske ukrepe, zlasti če se kršitve ponavljajo (Mali, 2006, str. 25-26).

Revizijska družba bi morala najmanj enkrat letno obveščati vse partnerje, zadolžene za posle, in drugo primerno osebje, vključno z najvišjim poslovodstvom, o (IFAC, 2009f, str. 65): postopkih spremljanja, ugotovitvah spremljanja ter sistemskih oz. ponavljajočih se pomanjkljivostih in ustreznih ukrepih.

Vzpostaviti je potrebno tudi postopke in usmeritve, ki obravnavajo način ravnanja s pritožbami in očitki. Le-ti se največkrat nanašajo na pomanjkanje skrbnosti v odnosu z naročnikom, kršenje zasebnosti ali zaupnosti, navzkrižje interesov ter na kakršnokoli diskriminacijo oz. nadlegovanje med zaposlenimi ali na neustrezen odnos do naročnikov (IFAC, 2009f, str. 69).

3 OBVLADOVANJE KAKOVOSTI V HIPOTETIČNI REVIZIJSKI DRUŽBI

3.1 REVIZIJSKE DRUŽBE

3.1.1 Stanje v Sloveniji

Storitve revidiranja v Sloveniji lahko opravljajo gospodarske družbe s sedežem v Republiki Sloveniji ter pooblaščen revizorji, ki samostojno opravljajo storitve revidiranja kot svojo dejavnost in so za opravljanje teh storitev pridobili dovoljenje Inštituta. Oboji po 3. členu ZRev-2 spadajo med revizijske družbe.

Ustanovitev in registracijo revizijske družbe v Sloveniji spremljajo stroga pravila in zakoni. Na eni strani morajo ustanovitelji upoštevati ZRev-2 ter na drugi Zakon o gospodarskih družbah, ki določa temeljna statusna korporacijska pravila ustanovitve in poslovanja gospodarskih družb (ZGD-1, 2006, 1. člen).

Registracija revizijskih družb mora biti opravljena na več nivojih. Najprej je potreben vpis v sodni register. Od 1. februarja 2008 se postopek vpisa gospodarske družbe v sodni register ter poslovni register, ki je osrednja baza podatkov o vseh poslovnih subjektih s sedežem na območju Republike Slovenije, ki opravljajo pridobitno ali nepridobitno dejavnost, zaradi združitve podatkovnih baz izvede hkrati, z enotnim postopkom, prek sistema VEM v elektronski obliki (O poslovnem registru Slovenije, 2009).

Po vpisu ustanovitve v sodni in poslovni register mora revizijska družba pridobiti tudi dovoljenje Inštituta, da izpolnjuje pogoje za opravljanje storitev revidiranja. Ko dovoljenje pridobi, jo Inštitut na podlagi ZRev-2 in Statuta vpiše v svoj Register revizijskih družb. Na podlagi seznama dokumentacije, ki jo je v skladu z 69. členom ZRev-2 potrebno predložiti ob zahtevi za vpis v Register revizijskih družb, mora revizijska družba predložiti: dokazila o zaposlitvi uprave, dokazila o zavarovanju odgovornosti in plačilu zavarovalne premije, izpisek iz sodnega registra, iz katerega so razvidni osebe za zastopanje, dejavnost, osnovni kapital in lastništvo, pravilnik o varovanju revizijske dokumentacije in poslovne skrivnosti, dokazilo o sklenitvi pogodbe o sodelovanju⁶, kopije obrazcev M-1⁷ za pooblaščen revizorje ter predpisan obrazec Inštituta.

Inštitut vodi Register revizijskih družb računalniško ter ga sproti dopolnjuje (SIR, 2009e, str. 9). Tako je bilo na dan 7. maja 2009 v Register revizijskih družb (www.si-revizija.si/revizijske_druzbe/index.php) vpisanih 52 revizijskih družb, kar je dve več kot leto prej.

⁶ Gre za pogodbo z drugo revizijsko družbo, ki je zaradi varnosti potrebna v primeru, če je v revizijski družbi zaposlen en sam pooblaščen revizor.

⁷ Pri obrazcu M-1 gre za prijavo podatkov o pokojninskem in invalidskem ter zdravstvenem zavarovanju, zavarovanju za starševsko varstvo, zavarovanju za primer brezposelnosti in o sklenitvi delovnega razmerja.

Vse revizijske družbe v Sloveniji so ustanovljene kot družbe z omejeno odgovornostjo (v nadaljevanju d.o.o.). Štiri večje revizijske družbe sodijo v mednarodne mreže⁸. To so: PricewaterhouseCoopers d.o.o., Ljubljana, Deloitte revizija d.o.o., Ljubljana, Ernst & Young revizija, poslovno svetovanje, d.o.o., Ljubljana, ter KPMG Slovenija, podjetje za revidiranje, d.o.o., Ljubljana. Ostale revizijske družbe so male družbe, saj izpolnjujejo vsaj dve od naslednjih meril: povprečno število delavcev v poslovnem letu ne presega 50, ali čisti prihodki od prodaje ne presegajo 8.800.000 EUR, ali vrednost aktive ne presega 4.400.000 EUR (ZGD-1B, 2008, 3. člen).

Število zaposlenih v slovenskih revizijskih družbah, ki po ZGD-1 sodijo med male revizijske družbe, ne presega 19. Največ revizijskih družb ima sedež v osrednjeslovenski statistični regiji (25), sledijo savinjska (9), podravska (8) ter pomurska, goriška, notranjsko-kraška, gorenjska, jugovzhodna Slovenija in zasavska statistična regija s po enim matičnim podjetjem. Vse revizijske družbe so v zasebni lasti. Ustanovljene so bile večinoma z domačim kapitalom, štiri med njimi z mešanim in ena revizijska družba s tujim. Po standardni klasifikaciji dejavnosti (SKD) se vse revizijske družbe ukvarjajo z dejavnostjo z oznako M69.200 – računovodske, knjigovodske in revizijske dejavnosti; davčno svetovanje. Po klasifikaciji proizvodov pa so uvrščene v skupino K74.12 – računovodske, knjigovodske in revizijske storitve; davčno svetovanje (Poslovni imenik bizi.si, 2009).

V nadaljevanju bom predstavila hipotetično revizijsko družbo v Sloveniji. Na tej podlagi bom predlagala usmeritve in postopke, ki naj bi jih imela predstavljena revizijska družba, da bi delovala v skladu s strokovnimi standardi ter regulativnimi in zakonskimi zahtevami in da bi revizijska družba oz. njeni partnerji, zadolženi za posle, izdajali okolščinam ustrezna poročila.

3.1.2 Opredelitev hipotetične revizijske družbe

Revizijska družba je organizirana kot kapitalska družba, in sicer kot d.o.o. Lastniki revizijske družbe so trije, vsi pooblaščen revizorji. V skladu z družbeno pogodbo opravlja funkcijo direktorja vsaka štiri leta drug pooblaščen revizor. To pomeni, da je vsak pooblaščen revizor tudi direktor za najmanj en mandat, kar pomaga ohranjati enakopravnost. Razmerja med družbeniki, njihove pravice in odgovornost so podrobneje določeni z družbeno pogodbo.

Poleg pooblaščenih revizorjev so v podjetju zaposleni štirje pomočniki. Vsak od njih ima že več kot dve leti delovnih izkušenj s področja revidiranja. Za administrativne zadeve je odgovorna poslovna sekretarka, ki pri revidiranju še ni sodelovala.

⁸ Mreža je večja organizacijska struktura, ki je namenjena sodelovanju in v katero spada pooblaščen revizor ali revizijska družba in ki je jasno usmerjena k skupni delitvi dobička ali stroškov ter ima skupno lastništvo, nadzor ali upravo, usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti, poslovno strategijo, uporabe blagovne znamke ali pomembnega dela strokovnih virov (ZRev-2, 2008, 3. člen).

Revizijska družba ima zaradi večje odzivnosti sedež v Ljubljani, revidiranje pa opravlja po celotni Sloveniji. Zaradi pretežno terenskega dela so poslovni prostori majhni.

Gre za majhno revizijsko družbo, ki opravlja zgolj storitve revidiranja in jih večinoma ponuja družbam, ki se ukvarjajo s proizvodno in komunalno dejavnostjo ter trgovino. Njeni revizijski naročniki so predvsem podjetja, ki ne kotirajo, saj večino kapitalskih družb, ki so uvrščene na trg vrednostnih papirjev, revidirajo velike revizijske družbe. Kadar revizijska družba naleti na problem, ki mu ni kos, najame zunanjega strokovnjaka, kar ima zapisano tudi v svojih usmeritvah in postopkih obvladovanja kakovosti. V teh usmeritvah in postopkih je revizijska družba opredelila tudi okvirno število naročnikov svojih revizijskih storitev. Pri tem je težila k temu, da zadosti nekim minimalnim zahtevam za zagotavljanje kakovosti revizij. Tako naj bi vsakemu naročniku, ki je po ZGD-1 majhna gospodarska družba, zagotovila najmanj sto ur revizijskega dela ter naročniku, ki je po zakonu srednja gospodarska družba, najmanj dvesto ur. Velikih gospodarskih družb revizijska družba ne revidira. Glede na to, da je v revizijski družbi zaposlenih sedem ljudi, ki se z revizijo intenzivno ukvarjajo približno 10 mesecev v letu ter 180 ur na mesec, lahko revizijska družba na leto opravi približno 12.600 delovnih ur. Na podlagi tako opredeljenih delovnih ur ter predpostavke, da se revidira približno enako število malih in srednjih družb, je revizijska družba v svoje usmeritve zapisala, da bo revidirala največ 80 naročnikov na leto.

Usmeritve in postopke za predstavljeno hipotetično revizijsko družbo bom v nadaljevanju opisovala po elementih ureditve obvladovanja kakovosti, predstavljenih v točki 2.

3.2 USMERITVE IN POSTOPKI V HIPOTETIČNI REVIZIJSKI DRUŽBI

3.2.1 Odgovornost posloводства

- ❖ Da bi bile usmeritve in postopki obvladovanja kakovosti v revizijski družbi ustrezno načrtovani, uresničeni in nadzirani, so se pooblaščen revizorji pisno dogovorili, da vsaka štiri leta določijo pooblaščenega revizorja, ki bo nase prevzel odgovornost za določitev usmeritev in postopkov, na podlagi katerih se bo oblikovala politika zagotavljanja kakovosti in odgovornost za spremljanje sledenja tej politiki v praksi. Pri tem so določili, da pooblaščen revizor, ki opravlja funkcijo direktorja, v svojem mandatnem obdobju ne more istočasno odgovarjati tudi za obvladovanje kakovosti v revizijski družbi. Za sistem obvladovanja kakovosti pa je lahko pooblaščen revizor odgovoren za več kot eno štiriletno obdobje, če vsi trije pooblaščen revizorji ugotovijo, da je pri svojem delu učinkovit in o tem soglasno odločijo.
- ❖ Vse usmeritve in postopke, ki so navedeni v nadaljevanju, določijo pooblaščen revizorji soglasno in so zapisani v Pravilniku o obvladovanju kakovosti revizijske družbe. Za njihovo uresničevanje skrbi pooblaščen revizor, odgovoren za obvladovanje kakovosti.

- ❖ Da bi revizijska družba spodbujala visoko kakovost opravljenega dela, pooblaščenim revizorji z usmeritvami in postopki določijo:
 - da je najpomembnejša obveza podjetja kakovost;
 - načine vzpostavljanja notranje kulture, usmerjene v zagotavljanje kakovosti;
 - načine za posredovanje sporočil, ki spodbujajo visokokakovostno delo (npr. sestanki, seminarji, neformalni pogovori);
 - načine obveščanja o novostih na revizijskem področju;
 - načine nagrajevanja visokokakovostnega dela;
 - literaturo, gradiva in priročnike, ki morajo biti pri roki v vsakem trenutku, ko jih kdorkoli od zaposlenih potrebuje;
 - da lahko vsak pooblaščen revizor po svoji presoji brez omejitev načrtuje izobraževanja, ki so organizirana z namenom podaljševanja dovoljenj za opravljanje storitev revidiranja in jih organizira ali potrjuje Inštitut; da pri tem ne bi trpele delovne obveznosti, pooblaščen revizorji na začetku poslovnega leta uskladijo seznam področij in predvideno število ur izobraževanja; poleg tega ima v skladu z usmeritvami in postopki družbe vsak pooblaščen revizor pravico, da se enkrat letno udeleži večdnevnega (npr. do 5 dni) izobraževanja v tujini;
 - povprečno letno število ur, namenjenih izobraževanju ostalih zaposlenih v revizijski družbi;
 - okvirno vrednost sredstev, ki jih bodo namenili za razvijanje sistema obvladovanja kakovosti.

3.2.2 Etične zahteve

- ❖ V revizijski družbi so se pooblaščenim revizorji odločili, da ima pooblaščen revizor, ki skrbi za sistem obvladovanja kakovosti, pod nadzorom vsestransko obnašanje zaposlenih. Da bi bilo takšno obnašanje skladno z zahtevami etičnih kodeksov, mora vključevati neoporečnost, nepristranskost, strokovno usposobljenost in dolžno skrbnost, zaupnost ter poklicno vedenje.
- ❖ V povezavi z etičnimi zahtevami so v usmeritvah družbe zapisane naslednje naloge pooblaščenega revizorja, odgovornega za obvladovanje kakovosti:
 - podpirati in vzdrževati politiko delovanja v skladu z etičnimi zahtevami;
 - voditi zaposlene, da bodo razumeli etične zahteve in delovali v skladu z njimi;
 - organizirati seminarje, ki bodo pomagali razumeti, zakaj je pomembno etično obnašanje;
 - slediti spremembam predpisov, povezanih z etičnimi zahtevami;
 - vse spremembe takoj vnesti v usmeritve in postopke revizijske družbe;
 - spremljati, če zaposleni opravljajo svoje delo na etičen način;
 - poročati direktorju o nespoštovanju etičnih zahtev;
 - določiti navodila, namenjena zaposlenim v revizijski družbi, ki zagotavljajo, da vsi izpolnjujejo ustrezne etične zahteve (potrdi jih direktor).

- ❖ Usmeritve in postopki, namenjeni pridobivanju zagotovila, da zaposleni v revizijski družbi spoštujejo etične zahteve, določajo:
 - da mora imeti revizijska družba na vidnem mestu v svojih prostorih shranjen izvod Kodeksa etike za računovodske strokovnjake ter Kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev;
 - da ima vsak zaposleni pravico in dolžnost v kodeksih kadarkoli preveriti, ali je v danem primeru deloval etično oz. bi naslednjič lahko deloval drugače;
 - da morajo vsi zaposleni spremljati spremembe usmeritev in postopkov revizijske družbe v zvezi z etičnimi zahtevami in jih upoštevati v praksi;
 - informacije, ki jih morajo partnerji, zadolženi za posel, posredovati pooblaščenemu revizorju, odgovornemu za obvladovanje kakovosti (ta pooblaščen revizor mora zagotavljati tudi informacije o poslih, za katere odgovarja sam), na podlagi katerih bi bilo mogoče ugotoviti kršitve etičnih zahtev;
 - dolžnost, da mora vsak zaposleni ob zaznavanju kršitve etičnih zahtev čim prej o tem obvestiti pooblaščenega revizorja, odgovornega za obvladovanje kakovosti;
 - da mora odgovorni pooblaščen revizor poskrbeti, da se vse ugotovljene kršitve dokumentirajo;
 - da morajo biti vsi zaposleni pozorni na vsak vpliv ali povezavo, ki lahko povzroči navzkrižje interesov, in v takem primeru sodelovanja pri poslu ne sprejmejo oz. ga zavrnejo;
 - varovala, ki lahko odpravijo ali zmanjšajo nevarnost neskladnosti delovanja s temeljnimi načeli, kot je npr. menjava partnerja, zadolženega za posel, na vsakih sedem let zaradi grožnje prevelike domačnosti;
 - da mora odgovorni pooblaščen revizor poskrbeti za dokumentiranje vsakega zavrjenega posla ali odstopa od posla, ker bi sprejetje pomenilo ogrožanje spoštovanja temeljnih etičnih načel, vključno z navedbo etičnih načel, ki bi bila s sprejetjem posla kršena;
 - načine hranjenja zaupnih podatkov ter ostalih dokumentov, povezanih z etiko (ti dokumenti morajo biti šest let po opravljenem revidiranju shranjeni v varovanih in zaklenjenih prostorih revizijske družbe; zaradi večje varnosti je potrebno te podatke shraniti tudi v elektronski obliki, če obstaja);
 - načine dostopa do zaupnih podatkov (od zaposlenih imajo ključe ter gesla, ki omogočajo dostop do zaupne dokumentacije, vsi trije pooblaščen revizorji);
 - podrobno opredelitev sankcij, ki sledijo, če zaposleni ne poznajo, ne upoštevajo oziroma ne delujejo tako, kot etika od njih zahteva.

- ❖ Glavno vodilo revizijske družbe pri opravljanju vseh poslov, s katerimi revizijska družba daje naročnikom določena zagotovila (vse vrste revizij in posli preiskovanja), je, da to delo opravi neodvisno. Usmeritve in postopki v zvezi s tem določajo:
 - upoštevanje razdelka 290 Kodeksa (2005), ki obravnava neodvisnost;
 - upoštevanje 45. člena ZRev-2 (2008), ki jasno prepoveduje revidiranje v posamezni pravni osebi v določenih okoliščinah, ki ogrožajo neodvisnost;

- upoštevanje pravila 1 Kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev (1994) in razdelka 110.10 Kodeksa (2005), ki navajata grožnje neodvisnosti;
- da mora partner, zadolžen za posel, revizijski družbi zagotoviti informacije o naročnikih, kar omogoča oceno vpliva na zahteve po neodvisnosti;
- da mora vsak zaposleni, ki bo revidiral neko pravno osebo, izpolniti vprašalnik za preverjanje neodvisnosti (v pregled ga predloži partnerju, zadolženemu za posel);
- da v primeru, ko zaposleni ni zadovoljen z odločitvijo partnerja, zadolženega za posel, ki odgovarja za spoštovanje pravil revidiranja pri poslu, ki ga opravlja za naročnika, takoj o tem obvesti pooblaščenega revizorja, odgovornega za obvladovanje kakovosti, ter direktorja, ki sprejme končno odločitev (če je partner, zadolžen za posel, obenem tudi pooblaščen revizor, odgovoren za obvladovanje kakovosti, obvesti zaposleni le direktorja, ki mora doseči soglasno odločitev s partnerjem, zadolženim za posel, sicer zaposleni pri tem poslu ne more sodelovati);
- da je potrebno dokumentirati vse sklepe o neodvisnosti in vse s tem povezane razprave v revizijski družbi, ki so na voljo vsem zaposlenim;
- da mora vsak zaposleni takoj obvestiti pooblaščenega revizorja, odgovornega za obvladovanje kakovosti, o okoliščinah, ki bi lahko pomenile nevarnosti za neodvisnost;
- varovala pred grožnjami, ki se lahko pojavijo, če je s takimi varovali mogoče zavarovati neodvisnost;
- da mora vsak zaposleni pred začetkom revidiranja in nato enkrat letno za vse naročnike revizijske družbe podpisati izjavo, da je od njih neodvisen in da spoštuje vse ostale etične zahteve (glej tabelo 3).

Tabela 3: Primer izjave o spoštovanju etičnih zahtev.

Revizijska družba:
Prejeto:
Izjava o spoštovanju etičnih zahtev.
Spodaj podpisana Nina Cvetko izjavljam, da bom delovala v skladu z vsemi usmeritvami in postopki, ki izhajajo iz priloženega Pravilnika o obvladovanju kakovosti revizijske družbe in so na neposreden ali posreden način povezani z etičnimi zahtevami ter vsemi vrstami dela, ki ga opravljam za revizijsko družbo.
Podpis:
Delovno mesto:
Datum:

3.2.3. Povezave z naročniki

- ❖ Glavno odgovornost za vse zadeve v zvezi z naročniki ima direktor revizijske družbe. Poglavitna skrb je, da direktor (s soglasjem ostalih dveh pooblaščenih revizorjev) sprejme le ponudbe tistih naročnikov, za katere je prepričan, da opravljanje posla pri njih ne bo ogrozilo ugleda in slovesa revizijske družbe.
- ❖ Pooblaščen revizor, odgovoren za obvladovanje kakovosti, v ta namen določi splošne usmeritve in postopke v povezavi z naročniki ter usmeritve in postopke, ki se vežejo na dogajanje pred sprejetjem posla in dogajanje zatem.
- ❖ Splošne usmeritve in postopki, ki jih sestavi pooblaščen revizor, odgovoren za sistem obvladovanja kakovosti, določajo:
 - da je treba na začetku vsakega poslovnega leta določiti okvirno število naročnikov, kar sem prikazala že v točki 3.1.2;
 - ureditev imenika naročnikov, z označbo, ali so bolj ali manj tvegani, in priloženimi sodili za določanje tveganja, kar mora ostati poslovna skrivnost;
 - upoštevanje vseh pravil v zvezi z neodvisnostjo, navedenih v poglavju 3.2.2;
 - da je treba podpisati izjave o nepovezanosti z revidirano osebo;
 - vzpostavitev elektronske baze podatkov o neposrednih in posrednih lastniških deležih vseh zaposlenih v posameznih pravnih osebah;
 - da je treba vse novosti in spremembe v zvezi z lastniškimi deleži v desetih dneh od njihovega nastanka (v primeru, da oseba v času opravljanja posla pri naročniku postane delni lastnik tega revidiranega podjetja, mora spremembo sporočiti v istem trenutku, ko nastane) zabeležiti v vzpostavljeno bazo podatkov;
 - spremljanje potencialnih naročnikov, ki jih želi družba pridobiti, skozi celo leto;
 - formalne sestanke dvakrat letno, na katerih se ocenjuje neoporečnost ter tveganost potencialnih naročnikov;
 - da mora imeti revizijska družba dovolj znanja, sposobnosti ter razpoložljivih delovnih virov, da lahko opravi posel za naročnika v določenem roku;
 - da mora imeti revizijska družba vedno na razpolago strokovnjake za morebitno potrebno sodelovanje (če ti zahtevajo nadomestilo za pripravljenost, jim mora revizijska družba to zagotoviti).
- ❖ Usmeritve in postopki, ki se vežejo na dogajanje pred sprejetjem posla novega ali že obstoječega naročnika, določajo:
 - obvezno reševanje vprašalnika, na podlagi katerega se ugotovi neodvisnost oseb, ki ga izpolnjujejo (partnerja, zadolženega za posel, in vseh drugih predvidenih članov delovne skupine), ter oceni tveganost in neoporečnost naročnika (natančneje mora vprašalnik vsebovati vprašanja v zvezi z: značilnostmi in neoporečnostjo poslovanja naročnika, če gre za novega naročnika, revizijsko družbo, ki je z naročnikom sodelovala v preteklih letih, ugotovitvami revizij računovodskih izkazov naročnika iz

preteklih treh let, poznavanjem posla naročnika oz. področja njegovega poslovanja, ugotavljanjem neodvisnosti od naročnika ter grožnjami, ki lahko ogrozijo to neodvisnost);

- da mora sprejetje oz. odklonitev posla na podlagi pregledanega vprašalnika podpisati poleg partnerja, zadolženega za posel, tudi pooblaščen revizor, odgovoren za obvladovanje kakovosti;
- da v primeru negotovosti direktor v posvetu s pooblaščenim revizorjem, odgovornim za obvladovanje kakovosti, odloči, ali se novega naročnika sprejme ali ne oziroma ali se obstoječega naročnika ohrani ali ne;
- da je potrebno vsa posvetovanja v zvezi s sprejetjem posla dokumentirati;
- obvezno sestavo pisne pogodbe, ki mora, poleg obveznih sestavin po zakonu, ki ureja obligacije, vsebovati tudi naslednje elemente (ZRev-2, 2008, 47. člen): predvideno sestavo revizijske delovne skupine z navedbo strokovne usposobljenosti članov, podatke o skupno načrtovanem času, potrebnem za revidiranje po posameznih članih delovne skupine glede na njihovo strokovno usposobljenost, vse medsebojne pravice in obveznosti pogodbenih strank, ki izhajajo iz opravljenega posla, ceno storitev revidiranja, razčlenjeno na ceno storitev posameznih članov delovne skupine glede na njihovo strokovno usposobljenost, ter določilo, da revizijska družba po koncu revidiranja naredi obračun dejansko porabljenih ur po članih delovne skupine in izstavi končni račun;
- da cena storitev revidiranja ne sme biti pogojena z opravljanjem dodatnih storitev za revidirano pravno osebo ali odvisna od kakršnikoli drugih pogojev.

❖ Usmeritve in postopki po sprejetju posla pa določajo:

- da je potrebno neoporečnost in tveganost naročnikov ter revizorjevo neodvisnost po potrebi preverjati tudi med opravljanjem posla, in ne samo ob odločanju, ali bo naročnik sprejet ali ne;
- vpis vseh podatkov, informacij ter izkušenj v zvezi z naročniki v elektronsko bazo podatkov, ki je poslovna skrivnost (ti podatki so uporabni npr. pri opravljanju revizije istega naročnika v naslednjih letih, pri ocenjevanju tveganja poslovanja tega naročnika v naslednjih letih in kadar je treba o naročniku informirati novega revizorja);
- načine reševanja nastalih težav npr. zaradi nastalega tveganja pri naročniku po sprejetju posla;
- posvetovanja v različnih primerih, npr. zaradi razširitve dejavnosti naročnika na revizorju neznanu področje;
- presojo strokovne in pravne odgovornosti ter možnosti umika v primeru, ko revizijska družba pridobi neko informacijo o naročniku, na podlagi katere ne bi sprejela posla, če bi zanjo vedela že prej;
- način umika iz posla (proučiti je potrebno zakonske zahteve, se pogovoriti s poslovodstvom revidiranega podjetja in dokumentirati celoten proces);

- dokumentiranje sprejetja, ohranitve oz. umika iz posla z navedbo imena naročnika, partnerja, zadolženega za posel, in drugih potencialnih članov delovne skupine, datuma priprave dokumenta in vseh opravljenih postopkov;
- da je potrebno vso dokumentacijo v zvezi z naročniki v revizijski družbi hraniti šest let.

3.2.4 Človeški viri

- ❖ Učinkovita politika upravljanja s človeškimi viri je neposredno povezana z uspehom revizijske družbe. Zato mora Pravilnik o obvladovanju kakovosti revizijske družbe vsebovati tudi usmeritve in postopke, ki se nanašajo na zaposlovanje, ocenjevanje izvajanja nalog, sposobnosti, zmožnosti, strokovni razvoj, napredovanje, nagrajevanje in ocenjevanje zaposlenih. Za nadzor nad spoštovanjem teh usmeritev in postopkov je odgovoren pooblaščen revizor, ki skrbi za obvladovanje kakovosti v revizijski družbi. V pomoč mu je tretji pooblaščen revizor, ki ni direktor revizijske družbe in v revizijski družbi skrbi za poznavanje, upoštevanje in izvajanje usmeritev in postopkov, povezanih s človeškimi viri.
- ❖ Naloge pooblaščenega revizorja, odgovornega za obvladovanje kakovosti, ter pooblaščenega revizorja, ki mu pri tem pomaga, so:
 - vodenje politike upravljanja s človeškimi viri;
 - poznavanje zakonskih zahtev, povezanih s kadri;
 - sledenje spremembam teh zahtev in skrb za njihovo sprotno vključevanje v Pravilnik o obvladovanju kakovosti;
 - obveščanje zaposlenih o pričakovanjih glede kakovosti dela;
 - dajanje napotkov zaposlenim glede vprašanj, ki se nanašajo na človeške vire;
 - organiziranje seminarjev in posvetovanj;
 - organiziranje izobraževanj znotraj revizijske družbe;
 - priporočanje udeležbe na zunanjih izobraževanjih, tudi v tujini;
 - dajanje nasvetov o delovanju, napredovanju in strokovnem razvoju;
 - ocenjevanje izvajanja nalog ter sposobnosti in zmožnosti zaposlenih;
 - spremljanje dela zaposlenih in na podlagi tega dajanje priporočil za napredovanje, nagrajevanje ter tudi za disciplinske ukrepe;
 - izvajanje sprejete politike zaposlovanja;
 - poznavanje potreb zaposlenih;
 - skrb za vodenje osebnih map zaposlenih z vsemi dokumenti, ki sodijo vanje, kot so na primer razne izjave (npr. o neodvisnosti), potrdila o opravljenih izobraževanjih, pogodbe o delu in podobno.

- ❖ Usmeritve in postopki v zvezi s politiko zaposlovanja določajo, da:
 - se morajo vsi zaposleni zavedati, da na podlagi njihovega zunanjšega videza in obnašanja naročniki ocenijo revizijsko družbo in se odločajo, ali bi poslovali z njo ali ne;
 - revizijska družba na podlagi predvidenega števila naročnikov (največ 80) pripravi načrt dela ter ugotovi sezonska nihanja;
 - se na podlagi zahtevnosti, velikosti, časa in tveganja revizij pri posameznih naročnikih oz. poslih sestavi delovne skupine;
 - se na podlagi načrta in predvidenih delovnih skupin ugotovi, ali revizijska družba potrebuje nove zaposlene ali ne;
 - se na podlagi načrta in predvidenih delovnih skupin ugotovi, ali imajo člani delovnih skupin dovolj sposobnosti, zmožnosti in časa, da revizijska družba kot celota naročniku zagotovi, da se posli izvedejo v skladu z zahtevami in da se izda okoliščinam primerna poročila;
 - revizijska družba potencialne zaposlene pridobi na podlagi razpisa, ki ga pošlje Zavodu za zaposlovanje, raznim založbam, ki izdajajo publikacije, povezane z revizijsko stroko, ter Inštitutu;
 - se povpraševanje po delovnem osebju objavi tudi na spletni strani revizijske družbe pod rubriko kadri;
 - pooblaščen revizorja, odgovorna za kader v revizijski družbi, kandidate ocenita v najmanj dveh krogih;
 - se kandidate v prvem krogu oceni le na podlagi pisnih prošenj;
 - se kandidate, ki pridejo v naslednji krog, povabi na osebni razgovor, ki mu sledi strokovno in nepristransko ocenjevanje sposobnosti in zmožnosti;
 - revizijska družba preizkuša kandidate toliko časa, da pooblaščen revizorja dosežeta nedvoumno soglasje o izboru;
 - so vprašanja, ki se postavljajo zainteresiranim kandidatom, sistematična in tako vnaprej pripravljena;
 - je potrebno dokumentirati način izbire kandidatov;
 - je pri vzpostavitvi delovnega razmerja ter podpisu pogodbe o zaposlitvi novemu zaposlenemu potrebno predložiti tudi Pravilnik o obvladovanju kakovosti; s podpisom mora potrditi, da se je seznanil z usmeritvami in postopki obvladovanja kakovosti, ki jih vsebuje ta pravilnik, in jih bo upošteval pri svojem delu v revizijski družbi.

- ❖ Usmeritve in postopki v zvezi s sposobnostmi, zmožnostmi in strokovnim razvojem določajo:
 - metode razvijanja sposobnosti in zmožnosti (strokovno izobraževanje, stalen strokovni razvoj in zagotavljanje ustreznih delovnih izkušenj ob delu, posvetovanje z bolj izkušenimi člani delovne skupine ter vsemi pooblaščenimi revizorji ter zunanja usposabljanja);
 - sredstva, potrebna za pridobivanje in ohranjanje sposobnosti, zmožnosti ter za ustrezen strokovni razvoj;

- alternative, v primeru ko v revizijski družbi ni možnosti za razvijanje sposobnosti in za strokovni razvoj (na primer spremljanje razpisov za razna izobraževanja pri Slovenskem inštitutu za revizijo, izobraževanja za pridobitev raznih nazivov v tujini ter v okviru revizijskih družb v Sloveniji);
 - da lahko pooblaščen revizorji neomejeno načrtujejo izobraževanja, namenjena podaljševanju dovoljenj pri Inštitutu;
 - da pooblaščen revizorji že pred začetkom poslovnega leta določijo področja izobraževanj, ki so povezana s spremembami v metodah revidiranja, z zakonskimi spremembami, novimi ter spremenjenimi standardi revidiranja ter računovodskimi standardi, z morebitnimi novimi naročniki v poslovnem letu, katerih poslovna dejavnost ni povezana s komunalno, proizvodnjo in trgovino, oz. z razširitvijo dejavnosti obstoječih naročnikov ter s tehnološkimi spremembami;
 - da pooblaščen revizorji pred začetkom poslovnega leta določijo predvideno število ur, namenjenih izobraževanju zaposlenih v revizijski družbi v različnih oblikah (na primer 64 ur na leto);
 - število dni, ki jih lahko pooblaščen revizorji izkoristijo za izobraževanje v tujini (npr. največ 5 dni letno);
 - da se sposobnosti in zmožnosti ocenjujejo po segmentih, navedenih pri ocenjevanju izvajanja nalog v naslednjem odstavku;
 - da so ocene sposobnosti in zmožnosti podlaga za nagrajevanje in napredovanje zaposlenih;
 - da se posli predajo partnerjem, zadolženim za posle, ki so sposobni, zmožni ter imajo čas za dokončanje teh poslov, za kar je odgovoren direktor revizijske družbe, ki se o tem pogovori z ostalima dvema pooblaščenima revizorjema;
 - da mora biti delovna skupina sposobna in zmožna opraviti posle pri naročniku, kar vključuje tehnična znanja, poznavanje posla in panoge, v kateri deluje naročnik, delovanje v skladu z vsemi pravili, sposobnost uporabiti strokovno sodbo ter upoštevanje predstavljenih usmeritev in postopkov revizijske družbe po vseh elementih obvladovanja kakovosti;
 - prekinitev delovnega razmerja zaposlenemu, ki ne želi razvijati svojih sposobnosti in zmožnosti ter strokovno nazaduje, kar je zapisano tudi v pogodbi o zaposlitvi ter v Pravilniku o obvladovanju kakovosti revizijske družbe (pred tem se je obvezno treba pogovoriti s takim zaposlenim in najti razloge za takšno obnašanje ter ukrepati drugače, če pride do dogovora).
- ❖ Usmeritve in postopki, povezani z ocenjevanjem izvajanja nalog, določajo, da:
- mora partner, zadolžen za posel, ob koncu vsakega posla pri naročniku le-temu predložiti vprašalnik glede zadovoljstva z opravljenim delom;
 - mora partner, zadolžen za posel, izpolnjen vprašalnik izročiti pooblaščenemu revizorju, ki skrbi za obvladovanje kakovosti v revizijski družbi; ta skupaj s partnerjem, zadolženim za posel, najprej oceni, ali je morebitno naročnikovo

nezadovoljstvo upravičeno ali pa je posledica izraženega revizorjevega mnenja, ki ni brez pridržkov;

- pooblaščen revizor, ki skrbi za obvladovanje kakovosti, seznanj vse člane delovne skupine s tem, ali je bil naročnik z opravljenim poslom zadovoljen oz. kako uspešno in kakovostno so opravili svoj posel;
 - morajo bolj izkušeni člani delovne skupine ocenjevati delo manj izkušenih članov, le-ti pa morajo upoštevati dobljene pripombe in predloge, če jih ne morejo zavrnil z ustreznimi argumenti; v primeru nesporazuma odloča pooblaščen revizor, ki skrbi za obvladovanje kakovosti;
 - se enkrat mesečno opravlja samoocenjevanje;
 - se enkrat letno pripravi sestanek, na katerem se na podlagi argumentov oceni celoletno delo vsakega zaposlenega;
 - mora biti ocenjevanje strokovno ter objektivno;
 - se ocenjuje sistematično, s točkami od 1 do 5 za vsak posel po posameznih segmentih ocenjevanja sposobnosti in zmožnosti;
 - so segmenti ocenjevanja sposobnosti in zmožnosti naslednji (Žerjal, 2005, str. 12-13): ocenjevanje delovne uspešnosti in prepoznavanje področij, kjer so možne izboljšave, ocenjevanje komuniciranja z naročnikom, ocenjevanje samoiniciativnega strokovnega razvoja (aktivno iskanje možnosti za lastno strokovno usposabljanje, prevzemanje odgovornosti in prizadevanje za lastni strokovni razvoj, prizadevanje za pridobitev povratnih informacij o lastni delovni uspešnosti, sposobnost poznavanja in spoštovanja različnosti članov delovne skupine), ocenjevanje sposobnosti in znanja uporabe informacijske tehnologije, ocenjevanje učinkovitosti obvladovanja tveganj, ocenjevanje sposobnosti za vodenje projektov, ocenjevanje poznavanja in uporabe računovodskih načel in revizijskih standardov za oblikovanje zaključkov, ocenjevanje sposobnosti pridobivanja in analiziranja podatkov pri naročniku, ocenjevanje učinkovitosti ponovnega preverjanja postopkov pri naročniku, ocenjevanje uporabe ustrezne terminologije in sposobnosti za sodelovanje v razpravah, ocenjevanje pogostosti obveščanja partnerja, zadolženega za posel, o možnih problemih in njihovih rešitvah ter ocenjevanje sposobnosti za izpolnjevanje pričakovanj naročnikov;
 - se vse ocene dokumentirajo.
- ❖ Usmeritve in postopki v povezavi z nagrajevanjem in napredovanjem so zasnovani tako, da se zaposleni zavedajo, da je najpomembnejša obveza revizijske družbe kakovost, in določajo:
- načine motiviranja;
 - sistem nagrajevanja in napredovanja;
 - da pooblaščen revizor, ki skrbi za obvladovanje kakovosti, predlaga nagrade ter napredovanja na podlagi enoletnih ocen sposobnosti in zmožnosti zaposlenih, o čemer soglasno odločajo pod vodstvom direktorja vsi trije pooblaščen revizorji;
 - pogoje, pod katerimi ima posameznik pravico do napredovanja;

- da mora biti zaposleni seznanjen s tem, na katero delovno mesto lahko napreduje, in s podrobim opisom delovnih mest, z navedbo potrebnih sposobnosti in delovnih izkušenj zanje (npr. pripravnik, začetnik, asistent, vodja projekta in partner, zadolžen za posel);
 - nagrade, ki si jih na podlagi dobrih ocen zaslužijo zaposleni (npr. napredovanje, povišanje plače, udeležbe na posebej priznanih izobraževanjih doma in v tujini, izobraževanje za pridobitev mednarodno uveljavljenih strokovnih nazivov, kot sta npr. CPA – Certified Public Accountant in certifikat ACCA – Association of Chartered Certified Accountants, in razne bonitete), kot tudi disciplinske ukrepe zaradi nezadovoljivih ocen (npr. znižanje plače ali prehod na manj zahtevno delovno mesto);
 - sistem nagrajevanja, ki določa 70% fiksne plače (osnovna plača) ter 30% variabilni del kot možno stimulacijo za dobro opravljeno delo.
- ❖ Zaposleni bodo svoje delo opravljali kakovostno ter v skladu z vsemi pravili le, če se bodo na svojem delovnem mestu dobro počutili. Poznavanje potreb zaposlenih je pri tem bistveno. Zato je potrebno vzpostaviti usmeritve in postopke tudi na tem področju. Potrebe zaposlenih je v obravnavani revizijski družbi mogoče zaznavati sproti, vsakodnevno, saj je zaposlenih le osem ljudi in je tako ocenjevanje njihovih potreb lažje. Po potrebi katerikoli od treh pooblaščenih revizorjev skliče sestanek, na katerem se o teh stvareh pogovorijo. Tako ima vsak zaposleni možnost, da pove svoje mnenje o tem, ali so njegove potrebe ali pa potrebe sodelavcev zadovoljene v pravi meri.

3.2.5 Izvedba posla

- ❖ Za usmerjanje, izvajanje in nadziranje poslov v revizijski družbi so odgovorni partnerji, zadolženi za posle. Prav tako morajo biti vsi ostali zaposleni v revizijski družbi seznanjeni z usmeritvami in postopki, ki jih pooblaščen revizor, odgovoren za obvladovanje kakovosti, v soglasju z ostalima dvema pooblaščenima revizorjema (zadnjo besedo ima direktor) določi z namenom, da se posli opravijo v skladu z zakoni in vsemi strokovnimi pravili ter so poročila ustrezna okoliščinam.
- ❖ Vsak partner, zadolžen za posel, je v revizijski družbi pri vsakem poslu odgovoren za:
- vesplošno kakovost opravljenega posla;
 - vzdrževanje politike načrtovanja, pregledovanja in nadziranja posla;
 - oblikovanje postopkov izvedbe posla, skupaj s pripravo potrebnih dokumentov;
 - seznanjanje članov delovne skupine s poslom, njihovimi nalogami v zvezi z njim ter s cilji, ki morajo biti doseženi;
 - oblikovanje zaključkov glede neodvisnosti vseh članov delovne skupine od naročnika ter ukrepanje v zvezi s tem, če je potrebno;
 - zagotavljanje, da so bile upoštevane vse usmeritve in postopki, naštetih po posameznih elementih (glej podpoglavja 3.2.1, 3.2.2, 3.2.3 in 3.2.4);

- obveščanje o vseh zadevah, katerih poznavanje pred sprejetjem posla bi pomenilo odklonitev takega posla;
 - zagotavljanje, da ima delovna skupina kot celota dovolj sposobnosti, zmožnosti ter časa za izvedbo posameznega posla;
 - nadziranje, ali se posel izvaja v skladu s pravili in zakonskimi zahtevami ter so poročila primerna glede na okoliščine, ali so o spornih zadevah opravljena posvetovanja in doseženi ustrezni zaključki, ali je bil čas učinkovito porabljen, ali so bili najeti ustrezni strokovnjaki oz. opravljeni ustrezni posveti, ki so dokumentirani, ter ali so bili doseženi vsi zastavljeni cilji;
 - obveščanje poslovodstva naročnika o njegovi vlogi kot partnerja, zadolženega za posel;
 - zagotavljanje, da so bili pridobljeni ustrezni dokazi za izraženo mnenje v izdanem poročilu (sistematično, preko pregledovanja dokumentacije in posvetovanj s člani delovne skupine, kar opravi oseba, ki ima ustrezna znanja ter izkušnje in jo določi partner, zadolžen za posel);
 - prevzemanje odgovornosti za posel;
 - ocenjevanje, ali je potreben ocenjevalec obvladovanja kakovosti;
 - dokumentiranje svojega dela.
- ❖ Usmeritve in postopki so postavljeni za naslednja področja: posvetovanje, razlike v mnenjih, oceno kakovosti posla za tiste posle, pri katerih je to potrebno (npr. zaradi višje tveganosti), ter dokumentiranje posla.
- ❖ Usmeritve in postopki v zvezi s posvetovanjem določajo, da:
- je potrebno vzpostaviti notranjo kulturo, ki spodbuja posvetovanja in jih obravnava kot nekaj, zaradi česar je delo v revizijski družbi še bolj kakovostno in zaradi posvetovanj predlagatelji le-teh niso omalovaževani;
 - morajo potekati razprave na strokovni ravni o vseh spornih zadevah, ugotovljenih med izvajanjem posla (npr. ugotovljene prevare, oporečnost poslovodstva, težave v proizvodnji, trgovski oz. komunalni dejavnosti, menjave članov poslovodstva, sprememba organizacijske strukture in podobno);
 - morajo imeti posamezniki, ki svetujejo, ustrezno strokovno znanje, morajo biti neodvisni, brez navzkrižja interesov in popolnoma objektivni;
 - lahko revizijska družba v primeru, ko nobeden od zaposlenih v okviru revizijske družbe ne ustreza tem merilom, najame primerne zunanje sodelavce (npr. pri drugih revizijskih družbah ali poslovnih organizacijah, ki ponujajo strokovnjake s takim znanjem);
 - mora revizijska družba zunanjim sodelavcem dati na voljo vse potrebne informacije in jih seznaniti z vsemi dejstvi, ki jim omogočajo, da pripravijo utemeljen nasvet o sporni zadevi;
 - mora biti na voljo dovolj sredstev za izvedbo takih posvetovanj;
 - morata biti dokumentirana razlog za posvet ter sklep posveta;

- mora partner, zadolžen za posel, zagotoviti, da se bodo sklepi tudi izvedli, ter vgraditi sklepe posvetovanj v nadaljnje delo.
- ❖ Usmeritve in postopki, ki so vzpostavljeni za namene obravnavanja in usklajevanja razlik v mnenjih, določajo:
- da je dolžnost partnerja, zadolženega za posel, da opozori vse člane delovne skupine na zadevo, ki vključuje razliko v mnenjih;
 - načine (npr. s posvetovanjem) ter korake za razrešitev razlik v mnenjih (skliče se sestanek, na katerem vsak pove svoje mnenje in argumente zanj ter predloži potrebne dokaze; nato partner, zadolžen za posel, na podlagi prepričljivih dokazov doseže, da se mnenja uskladijo; če do soglasja ne pride, se pred sprejemom dokončne odločitve strokovno posvetuje z ostalima dvema pooblaščenima revizorjema v revizijski družbi; čeprav za končno sodbo odgovarja partner, zadolžen za posel, je v skladu z usmeritvami in postopki v revizijski družbi za vse pomembnejše odločitve treba doseči strokovno podprto soglasje vseh treh pooblaščenih revizorjev);
 - da morajo biti zaključki dokumentirani;
 - da morajo biti dokumentirani zaključki izpolnjeni;
 - se poročila ne sme izdati, dokler razlike niso usklajene.
- ❖ Usmeritve in postopki, vzpostavljeni za ocenjevanje kakovosti poslov, določajo, da:
- mora biti ocenjevanje kakovosti opravljeno za vse posle revidiranja računovodskih izkazov pri naročnikih, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organizirane trge katerekoli države članice EU, za vse posle revidiranja pri naročnikih, ki neposredno ali posredno prejemajo denarna sredstva iz državnega ali občinskega proračuna ali kakršnokoli drugo obliko državne pomoči, in za vse posle revidiranja pri naročnikih, za katere so vsi trije pooblašчени revizorji že pri sklepanju pogodbe soglasno ugotovili in opravili ustrezne zaznamke, da delujejo na tveganih področjih oz. se utegne pri njihovem poslovanju pojaviti problem delujočega podjetja;
 - mora biti ocenjevanje obvladovanja kakovosti bistvenih sodb delovne skupine ter sprejetih sklepov za oblikovanje poročil nepristransko, vključuje pa razpravo s partnerjem, zadolženim za posel, ponoven pregled delovnega gradiva ter oceno, ali je poročilo ustrezno;
 - je ocenjevanje kakovosti posla standardizirano, po obrazcu, ki navaja postopke ocenjevanja in je vsakemu ocenjevalcu na voljo;
 - morajo biti pred ocenjevanjem kakovosti posla opravljene naloge pregledovanja;
 - mora biti ocenitev pravočasna, tako da so morebitna nesoglasja razčiščena pred izdajo revizorjevega poročila;
 - mora biti ocenjevalec primerno strokovno usposobljen, s potrebnimi izkušnjami in ugledom, čemur ustrezajo vsi trije pooblašчени revizorji v revizijski družbi, s tem da tisti, ki pripravlja oceno, na noben način ni smel sodelovati pri ocenjevanem poslu;

- se za ocenjevanje lahko najame zunanja oseba, ki pa ne sme biti izbrana s strani partnerja, zadolženega za posel, ne sme biti kakorkoli drugače udeležena pri poslu, ki ga ocenjuje, ter ne sme sprejemati odločitev namesto delovne skupine;
 - je potrebno ocenjevalca kakovosti posla zamenjati v trenutku, ko se ugotovi, da je njegova nepristranskost ogrožena;
 - mora partner, zadolžen za posel, spremljati spremembe, ki bi pripeljale do tega, da je potrebno izvesti ocenitev kakovosti posla;
 - se v primeru, ko se partner, zadolžen za posel, ne strinja z oceno kakovosti posla ocenjevalca, zadeva rešuje po korakih razrešitev razlik v mnenjih, omenjenih v prejšnjem odstavku;
 - mora biti ocena kakovosti posla dokončana pred izdajo poročila;
 - morajo biti postopki ocenjevanja kakovosti posla dokumentirani.
- ❖ Usmeritve in postopki v zvezi z dokumentacijo posla določajo, da:
- mora delovna skupina med opravljanjem posla pripravljati sprotno dokumentacijo, ki vsebuje zadosten in ustrezen zapis osnov za revizorjevo poročilo ter dokaze, da je bila revizija opravljena v skladu s standardi ter zakonom;
 - mora delovna skupina najkasneje v 60 dneh po izdanem poročilu pripraviti končno dokumentacijo;
 - ima nadzor nad pripravo tako sprotne kot dokončne dokumentacije partner, zadolžen za posel;
 - vsebuje revizijska dokumentacija informacije o vrsti, času in obsegu opravljenih postopkov;
 - mora biti revizijska dokumentacija v elektronski ali pisni obliki hranjena 6 let po opravljenem poslu v varovanih in zaklenjenih prostorih revizijske družbe oz. pod geslom, če je v elektronski obliki;
 - mora biti revizijska dokumentacija zavarovana z rezervnimi kopijami;
 - imajo dostop do revizijske dokumentacije vsi trije pooblaščenih revizorji;
 - je potrebno vzpostaviti kontrole, ki zaznavajo, kdo je dostopil do revizijske dokumentacije in kdaj;
 - morajo vsi, ki poznajo kakršnekoli podatke o naročnikih in poslu, ohranjati zaupnost teh informacij in podatkov;
 - med hranjenjem ni dovoljeno uničiti ali izločiti nobenega dela revizijske dokumentacije, del dokumentacije pa je mogoče dodati le v izjemnih okoliščinah, ki zahtevajo, da revizor opravi nove ali dodatne revizijske postopke ali da sprejme nove sklepe.

3.2.6 Spremljanje

- ❖ Spremljanje ustreznosti (na podlagi ustreznih usmeritev in postopkov so izdana primerna poročila), zadostnosti, učinkovitosti (usmeritve in postopki so ustrezno zasnovani)

vzpostavljenih usmeritev in postopkov obvladovanja kakovosti in njihovo upoštevanje v praksi je odgovornost pooblaščenega revizorja, odgovornega za obvladovanje kakovosti.

- ❖ Pooblaščenemu revizorju, odgovornemu za obvladovanje kakovosti, sta pri tem v pomoč ostala dva pooblaščenca revizorja ter po potrebi zunanji pravni svetovalec, ki v kritičnih situacijah svetuje, kako ukrepati. Drugih zunanjih oseb podjetje v povezavi z obvladovanjem kakovosti praviloma ne najema. O tem, ali se je treba posvetovati z ostalima dvema pooblaščenima revizorjema oziroma zunanjim pravnim svetovalcem, presoja pooblaščen revizor, odgovoren za obvladovanje kakovosti.
- ❖ Usmeritve in postopki v zvezi z učinkovitim spremljanjem določajo:
 - ocenjevanje ureditve obvladovanja kakovosti;
 - najem pravnega svetovalca, ki enkrat letno seznanj revizijsko družbo z vsemi novostmi na ustreznih področjih;
 - nenapovedane mesečne preglede končanih poslov;
 - obravnavanje pritožb in očitkov glede neskladnosti dela z ureditvijo sistema obvladovanja kakovosti;
 - da je naloga partnerjev, zadolženih za posle, da proučijo, ali ugotovljene pomanjkljivosti v sistemu obvladovanja kakovosti vplivajo na posamezne posle ali ne ter ali so sprejeti ukrepi za odpravo teh pomanjkljivosti zadostni;
 - načine obveščanja o izsledkih spremljanja obvladovanja kakovosti ter o priporočilih;
 - da morajo vsi zaposleni enkrat letno izpolniti vprašalnik, ki vsebuje vprašanja glede razumevanja usmeritev in postopkov obvladovanja kakovosti, glede poročanja poslovodstvu o zaznanih pomanjkljivostih, glede razumevanja zahtev po neodvisnosti, glede neoporečnosti ter objektivnosti, glede razumevanja upravljanja s tveganji, glede uporabe procesov posvetovanj ipd., ter da tem vprašanjem sledijo pogovori, v katerih sodelujejo vsi zaposleni;
 - način dokumentiranja vseh postopkov spremljanja, ugotovljenih zadev, ukrepov, pritožb ter očitkov;
 - da lahko revizijska družba uporabi sklepe zunanjega nadzora, a ne kot nadomestilo lastnemu spremljanju obvladovanja kakovosti.
- ❖ Ocenjevanje ureditve obvladovanja kakovosti zajema: analizo novih rešitev v strokovnih standardih ter zakonskih in regulativnih zahtevah ter ustreznosti prilagoditev usmeritev in postopkov v revizijski družbi, analizo pisnih potrditev skladnosti z usmeritvami in postopki, analizo nenehnega strokovnega razvoja, analizo odločitev, ki se nanašajo na sprejem ter ohranjanje razmerij z naročniki, opredelitev potrebnih popravkov in izboljšav v ureditvi obvladovanja kakovosti, vključno z zagotavljanjem povratnih informacij, poročanje primernemu osebju v revizijski družbi o ugotovljenih pomanjkljivostih ter spremljanje ukrepov (MSOK 1, 2008, str. 33).

- ❖ Posle drug drugega nenapovedano pregledujejo pooblašчени revizorji mesečno, in sicer tako, da vsak pooblašчени revizor pregleda en posel drugega pooblaščenega revizorja po lastnem nenapovedanem izboru. Pred tem tisti, ki pregleduje, ni smel sodelovati pri izvedbi posla ali pri ocenitvi njegove kakovosti.
- ❖ Pooblašчени revizor, odgovoren za obvladovanje kakovosti, vsakega pol leta obvesti vse zaposlene v revizijski družbi o postopkih in sklepih spremljanja in o ugotovljenih sistemskih napakah ter predvsem o priporočilih za njihovo odpravo, ki lahko narekujejo popravljalne ali disciplinske ukrepe oz. spremembe usmeritev in postopkov.
- ❖ Revizijska družba spodbuja zaposlene, da povedo svoje mnenje glede upoštevanja usmeritev in postopkov obvladovanja kakovosti. Pritožbe in očitke ter tudi pozitivne kritike v pisni obliki posredujejo pooblaščenemu revizorju, odgovornemu za obvladovanje kakovosti, ta pa se posvetuje z ostalima dvema pooblaščenima revizorjema, preden se odloči za ustrezno prilagoditev sistemskih rešitev.

SKLEP

Vse večja konkurenčnost ter zasičenost trga proizvodov in storitev sili vse ponudnike, da so pri opravljanju svojega posla čim bolj privlačni. To lahko dosežajo na več različnih načinov, med katere sodita tudi cenovna konkurenca in konkurenca s kakovostjo.

Visokokakovostno poslovanje revizijskih družb je element slednje in tema mojega diplomskega dela. Je učinkovito orožje v boju z ostalimi ponudniki revizijskih storitev. Ker pa revizijske družbe delujejo v javnem interesu, je še toliko bolj pomembno, da je delo revizorjev kakovostno in se lahko na tej podlagi široka javnost opre na rezultate njihovega dela.

Vzpostavitev sistema obvladovanja kakovosti v revizijski družbi je torej nujno potrebna v našem hitro razvijajočem se svetu, kjer ni časa za odlašanje. Vodstvo revizijskih družb se mora zavedati pomembnosti vzpostavitve in delovanja sistema obvladovanja kakovosti ter dejstva, da je dolgoročno gledano za revizijsko družbo precej dražje, če v sistem obvladovanja kakovosti ne investira pravočasno.

V diplomskem delu sem želela preko elementov obvladovanja kakovosti v hipotetični revizijski družbi predstaviti usmeritve in postopke, s katerimi bi se vzpostavil učinkovit sistem obvladovanja kakovosti. Vzpostavitev notranje kulture, usmerjene v zagotavljanje kakovosti, mora biti v revizijski družbi na prvem mestu. Kakovost opravljenega dela mora torej imeti prednost pred raznovrstnimi poslovnimi interesi. To lahko doseže vodstvo revizijske družbe predvsem z lastnim zgledom.

Spoštovanje etičnih zahtev in neodvisnosti je pomembno v vsakodnevem življenju ter pri opravljanju različnih poklicev. Dober revizor se še kako dobro zaveda te pomembnosti in pri

vsakem poslu za vsakega naročnika spoštuje te zahteve. S tem se posredno krepi zaupanje javnosti v revizijsko stroko, ki se je omajalo s svetovno znanimi računovodskimi škandali.

Revizijska družba ter revidirana pravna oseba morata pred začetkom poslovnega sodelovanja skleniti pogodbo, katere vsebina je že po ZRev-2 zastavljena tako, da tudi naročnika usmerja v razmišljanje o kakovosti predvidene storitve. Zato je zelo pomembno, da se naročniki, ki običajno zasledujejo le nizke cene, pri sklepanju pogodbe zavedajo, da ima vsaka kakovostna storitev svojo ceno, revizijska družba pa mora zagotoviti dovolj časa, potrebno znanje in izkušnje za uspešno dokončanje s pogodbo prevzetega posla. Pri izvedbi posla so partnerji, zadolženi za posle, tisti, ki odgovarjajo, da je delo opravljeno v skladu z zakoni in standardi ter da so poročila primerna okoliščinam, kar pa zagotavlja samo kakovostno opravljeno delo celotne delovne skupine, ki mora biti obenem tudi podlaga za nagrajevanje in napredovanje.

Usmeritve in postopke, ki sem jih predstavila za hipotetično revizijsko družbo, bi morala v svojo politiko zagotavljanja kakovosti vgraditi vsaka revizijska družba na način, primeren njeni velikosti in organiziranosti.

LITERATURA IN VIRI

1. American Institute of Certified Public Accountants. (2000). *Panel On Audit Effectivness*. United States: American Institute of Certified Public Accountants.
2. Arens, A., Elder, J. & Beasley, S. (2005). *Auditing and assurance services: an integrated approacu* (10th ed.). Saddle River (N.J.): Pearson/Prentice Hall.
3. Audit and Assurance Faculty. (2002). *Audit Quality*. England and Wales: Audit and Assurance Faculty.
4. Boynton, William C. & Johnson, Raymond N. (2006) *Modern auditing: assurance services and the integrity of financial reporting* (8th ed.). Hoboken (N.J.): J. Wiley, cop.
5. Commisssion of the European Communities. (2003a). *Communication from the Commission to the Council and the European Parliament – Reinforcing the statutory audit in the EU*. Brussels: Commisssion of the European Communities.
6. Commission of the European Communities. (2008b, 31. julij). *Scoreboard on the transposition of the Directive on Statutory Audit (2006/43/EC)*. Brussels: Commisssion of the European Communities.
7. Commission Recommendation 2002/590/EC: "Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles." *Official Journal of the European Communities*, L191, p. 22 (2002, 16 May).
8. Commission Recommendation on quality assurance for the statutory audit in the European Union: minimum requirements. *Official Journal of the European Communities*, L91, p. 91 (2000, 15 November).
9. Directive 2006/43/EC. *Official Journal of the European Union*, L157, p. 87 (2006, 9. June).
10. Duhovnik, M. (2008, september). Novosti na področju MSR. *12. jesenski strokovni posvet revizorjev*. (str. 1-6). Radenci: SIR.

11. European Organisation of Supreme Audit Institutions. (2004). *Guidelines on Audit Quality*. Luxemburg: European Organisation of Supreme Audit Institutions.
12. Fédération des Experts Comptables Européens. (1998a). *Continuous Quality Assurance: Statutory Audit in Europe*. Brussels: Fédération des Experts Comptables Européens.
13. Fédération des Experts Comptables Européens. (2001b). *The Conceptual Approach to Protecting Auditor Independence*. Brussels: Fédération des Experts Comptables Européens.
14. Fédération des Experts Comptables Européens. (2002c). *The Role of Accounting and Auditing in Europe*. Brussels: Fédération des Experts Comptables Européens.
15. Fédération des Experts Comptables Européens. (2004č). *Education of Statutory Auditors*. Brussels: Fédération des Experts Comptables Européens.
16. Fédération des Experts Comptables Européens. (2006d). *Quality Assurance Arrangements Across Europe*. Brussels: Fédération des Experts Comptables Européens.
17. Financial Reporting Council. (2006a). *Promoting Audit Quality*. London: Financial Reporting Council.
18. Financial Reporting Council. (2008b). *The Audit Quality Framework*. London: Financial Reporting Council.
19. Gray, I. & Manson, S. (2005). *The audit process: principles, practice and cases* (3rd ed.). London: Thomson Learning.
20. Hierarhija pravil revidiranja. *Uradni list RS* št. 96/2002 (2002, 14. november).
21. Hribar, V. (2005, junij). Obvladovanje kakovosti dela v revizijski družbi (2. del). *Revizor* (6), 7-36.
22. IFAC. (2006a, revised). *Code of Ethics for Professional Accountants*. New York: IFAC.
23. IFAC. (2007b). *International Standard on Auditing 230: Audit Documentation (Redrafted)*. New York: IFAC.
24. IFAC. (2007c). *Tone at the Top and Audit Quality*. New York: IFAC.
25. IFAC. (2008č). *International Education Standards 1-8*. New York: IFAC.
26. IFAC. (2008d). *International Standard on Auditing 220: Quality Control for an Audit of Financial Statements (Redrafted)*. New York: IFAC.
27. IFAC. (2008e). *International Standard on Quality Control 1: Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and other Assurance and Related Services Engagements (Redrafted)*. New York: IFAC.
28. IFAC. (2009f). *Guide to Quality Control for Small-and Medium-Sized Practices*. New York: IFAC.
29. IFAC. (2009g). *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*. New York: IFAC.
30. IFAC. (2009h). *IAASB Annual Report 2008*. New York: IFAC.
31. Koletnik, F. (1997). *Raziskovanje in dosežki v reviziji*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
32. Koletnik, F. (2005). *Revidiranje*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
33. Korošec, G. (2005). Izvedba posla. *Revizor* (11-12), 9-19.
34. Lah, N. (2005, september). Sprejetje naročnika in ohranjanje povezave z njim ter posebni revizijski posli. *Revizor* (9), 7-18.

35. Mahnič, M. (2004, december). Delovanje revizijskega sveta ter položaj in vloga revizorja. *I. kongres Slovenskega inštituta za revizijo*. (str. 43-53). Portorož: SIR.
36. Mali, S. (2006, januar). Nadziranje sistema za obvladovanje kakovosti. *Revizor* (1), 23-42.
37. *O Poslovnem registru Slovenije*. Najdeno 1. aprila 2009 na spletnem naslovu http://www.ajpes.si/Registracija_poslovnih_subjektov/O%20Poslovnem%20registru%20Slovenije.
38. Odar, M. (2006, april). Organiziranost revizijske stroke v Sloveniji v skladu z evropsko direktivo. *Zbornik 38. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 99-113). Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
39. Odar, M. (2008) Zunanja revizija. Najdeno 18. decembra 2008 na spletnem naslovu http://www.pf.uni-mb.si/datoteke/zunanja_revizija.doc.
40. *Poslovni imenik bizi.si*. Najdeno 19. marca 2009 na spletnem naslovu <http://www.bizi.si>.
41. *Register revizijskih družb*. (2009). Najdeno 7. maja na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizijske_druzbe/index.php.
42. SIR. (1994a). *Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev*. Ljubljana: SIR.
43. SIR. (1994b). *Navodila za delovanje revizijskih družb*. Ljubljana: SIR.
44. SIR. (2006c). *Temeljna revizijska načela*. Ljubljana: SIR.
45. SIR. (2007č). *Predgovor k mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, drugih poslov dajanja zagotovil in sorodnih storitev*. Ljubljana: SIR.
46. SIR. (2007d). *Razlagalni slovar*. Ljubljana: SIR.
47. SIR. (2009e). *Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2008*. Ljubljana: SIR.
48. Šink, B. (2005, maj). Odgovornost posloводства za obvladovanje kakovosti. *Revizor* (5), 7-21.
49. Taylor, Donald H. & Glezen, G. William. (1996). *Revidiranje: Zasnove in postopki*. Ljubljana: SIR (prevod).
50. Turk, I. (2004). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. (2. ponatis) Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
51. Zakon o gospodarskih družbah 1. *Uradni list RS št. 42/2006* (2006, 19. april).
52. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1B). *Uradni list RS št. 68/2998* (2008, 8. julij).
53. Zakon o revidiranju – 1. *Uradni list RS št. 11/2001* (2001, 16. februar).
54. Zakon o revidiranju – 2 *Uradni list RS št. 65/2008* (2008, 30. junij).
55. Žerjal, I. (2005, oktober). Oblikovanje delovne skupine in človeški dejavniki. *Revizor* (10), 7-17.