

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO
RAZVOJ REVIZIJE V SVETU IN SLOVENIJI

Ljubljana, januar 2007

ŠPELA HITI

IZJAVA

Študent/ka Špela Hiti izjavljam, da sem avtor/ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. Dr. Marka Hočevarja in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 3.1.2007

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 ZAČETKI REVIZIJE	2
1.1 Obdobje industrijske revolucije	2
1.1.1 Razvoj v Veliki Britaniji	3
1.1.2 Razvoj v Združenih državah Amerike	4
1.2 Domneve o izvoru revizije in revizijskih odborov	5
1.3 Definicija revizije in teoretični okvir revidiranja	6
1.4 Vzroki za pojav revizije	8
1.4.1 Vzroki za pojav revizije po Taylorju	8
1.4.2 Spreminjanje vloge revizorja v sodobni družbi	9
1.4.3 Teorija agentov in teorija stroškov	11
2 NALOGE REVIZORJA	13
2.1.1 Vnašanje zaupanja v predstavljene računovodske informacije	13
2.1.2 Zagotavljanje preverljivost informacij	15
2.2 Institucije, povezane z revizijo in standardi	15
2.3 Revizijska podjetja	16
2.4 Razvoj revizijskih inštitutov (združenj)	18
2.4.1 Razvoj v Veliki Britaniji	18
2.4.2 Razvoj v Združenih državah Amerike	19
2.5 Razvoj revizijskih standardov	20
2.6 Potreba po zakonski zahtevi revizije in standardih	21
3 DANAŠNJE STANJE IN NADALJNI RAZVOJ	22
3.1 Primer škandala Enron	24
3.2 Sarbanes-Oxleyev zakon	25
3.3 Problemi, s katerimi se soočajo revizorji v času globalizacije	29
3.4 Revidiranje računalniškega obravnavanja podatkov	32
4 RAZVOJ V SLOVENIJI	33
4.1 Razlogi za strokovno organiziranost revizorjev v Sloveniji	35
LITERATURA	41
VIRI	43

UVOD

Razlog, zakaj sem se odločila za razvoj revizije kot temo moje diplomske naloge, je bilo vprašanje, ki mi ga je bil zastavil znanec; kdo je komu stranka v primeru revizije? Odgovor je sicer preprost pa vendar nejasen. Podjetja, ki izpolnjujejo določene pogoje, so zavezana k reviziji. Izbira revizijske hiše, ki bo opravljala revizijo, je v rokah podjetja oziroma uprave. Torej je podjetje stranka revizijski hiši, kateri je v interesu, da podjetje še v prihodnosti obdrži kot stranko, kolikor časa je le mogoče. Revizorjeva naloga je zagotavljanje pravilnosti in pravičnosti pripravljenih izkazov, ki so podlaga za odločanje morebitnih investitorjev in javnosti o naložbah. Torej je lastnikom v interesu, da pridobijo pozitivno mnenje v revizijskem poročilu. Tu pa se pojavi vprašanje neodvisnosti. Zakaj? Revizorji želijo obdržati stranko, stranka želi od revizorjev pridobiti pozitivno mnenje. V idealnem svetu to ne bi bil problem, saj bi v vseh podjetjih bilo narejeno vse tako, kot je treba, v realnosti pa to ni vedno tako. Torej podjetje revizorje plača v upanju, da bodo pridobili pozitivno mnenje, revizorji pa nato opravijo preglede in kontrole ("brskajo") v podjetju in ugotavljajo morebitne nepravilnosti, po drugi strani pa še vedno želijo ohraniti dobre odnose s stranko v prihodnosti. Da stvari v realnosti niso tako preproste, kot so v teoriji, je bilo razvidno nedolgo nazaj v primerih, kot je Enron. Revizija je zelo kompleksna stvar, zato me je zanimalo kdaj, kako in zakaj se je sploh začela razvijati, kar sem poskušala zajeti v svoji diplomski nalogi.

V prvem poglavju opisujem začetke revizije in razloge za njen razvoj, povezane z razvojem industrijske revolucije v Veliki Britaniji in Združenih državah Amerike. Predstavim različne domneve za sam razvoj. V tem poglavju tudi opišem definicijo revizije. Navajam tudi nekatere morebitne vzroke za pojav revizije.

V drugem poglavju opišem naloge revizorjev, nastanek institucij, povezanih z revizijo, kot so revizijska podjetja ter inštituti. Opišem dogajanja na tem področju v Veliki Britaniji in Združenih državah Amerike. Prikažem tudi razvoj revizijskih standardov ter potrebe po zakonski zahtevi revizije ter standardov.

V tretjem poglavju prikazujem današnje stanje. Na kratko se dotaknem najbolj poznanega in razvpitega primera prevare – Enron in njegovih posledic na stroko, kamor tudi spada uvedba Sarbenes-Oxleyjevega zakona. Tu izpostavim še probleme, ki tudi izhajajo iz omenjenih dogodkov in s katerimi se sedaj srečujejo revizorji. Navedene pa so tudi druge razvojne smernice v revizijski stroki, ki so povezane z informacijsko tehnologijo.

V četrtem poglavju prikazujem razvoj revizije v Sloveniji in današnje stanje. Najprej opišem situacijo v času Jugoslavije in nato razvoj po osamosvojitvi Slovenije. Navedem razloge za strokovno organiziranost revizorjev v Sloveniji. Opišem nastanek in razvoj Slovenskega inštituta za revizijo.

1 ZAČETKI REVIZIJE

Koncept revidiranja dosežkov je prisoten več tisočletij. Rimski pisci so koncept revizije zasledovali že iz biblijskih časov. Sledi revizije lahko najdemo tudi v antičnih imperijah Egipta, Grčije in Rima, kjer je bila naloga revizije preverjanje opravljanja proračunskih obveznosti državnih uradnikov. Antični revizijski postopki so bili zelo podobni današnjim, saj so vključevali ocenjevanje pravilnosti aktivnosti, ki so se odražale v poročilih. Kljub prepoznanju revizijskih postopkov v antičnem času je revidiranje dosežkov pravzaprav fenomen 20. stoletja (Flesher et al., 2003, str. 375).

Kasneje se je postopek revizije državnih računov ponovno pojavil v mestih in kraljestvih na britanskem otočju v 13., 14. stoletju in kasnejših stoletjih. Revidiranje dosežkov je mogoče najti že v letih 1180 in 1662, kjer so revizijo opravljali angleški vladni revizorji. Zakon iz leta 1667 je zahteval posebno revizijo za preučevanje prizadevnosti, natančnosti in varnosti, s katero je delovalo ravnateljstvo kraljeve mornarice. Kasneje je praksa revizije v Veliki Britaniji služila zagotavljanju, da so državni uradniki opravljali naloge, ki so jim bile naložene. Sledi revizije poslovanja pa je mogoče najti nekje v sredini 19. stoletja v Veliki Britaniji. Leta 1862 so v Veliki Britaniji sprejeli zakon¹, ki je spodbujal, vendar ni zahteval, zaposlovanje revizorjev, ki naj bi zastopali delničarje in pregledovali računovodske knjige podjetja in izkaze (Flesher et al., 2003, str. 375).

Začetke revizije povezujejo z britansko zakonodajo v času industrijske revolucije v sredini 19. stoletja. Napredki v transportu in industrijski tehnologiji so povzročili nove ekonomije obsega (new economies of scale), večja podjetja, pojav poklica ravnateljev in ločitev lastniške in vodstvene funkcije (Boynton, Johnson, 2006, str. 18). Z ločevanjem lastništva od posloводства se je izoblikoval poseben razred lastnikov naložbenikov, ki je potreboval revizorja za potrditev resničnosti računovodskih izkazov.

1.1 *Obdobje industrijske revolucije*

Začetki industrijske revolucije so nekje okoli leta 1750. Natančne letnice ni mogoče določiti, ker ni šlo za en določen dogodek ali enega posameznika, ampak za splet okoliščin, inovacij, podjetnikov, sreče in razvoja novih metod in institucij. Vse to je spremenilo svet in človeški pogled na svet (Giroux, 2006).

Josiah Wedgewood je bil ključni podjetnik industrijske revolucije. Wedgewood je poleg dobrega opravljanja svoje stroke tudi začetnik ugotavljanja produktivnosti in stroškovnega računovodstva. V letih 1770-72 se je znašel v finančnih težavah zaradi vsesplošne gospodarske krize. Soočil se je s padcem povpraševanja, s kopičenjem zalog in s potrebo po

¹ Angl. British Companies Act of 1862.

znižanju cen. Edina možnost za njegovo preživetje je bilo stroškovno računovodstvo. Podrobno je pregledal svoje poslovne knjige, odkril neučinkovita opravila in pomembnost režijskih stroškov. Odkril je številne poneverbe, ki jih je bil naredil njegov knjigovodja. Tako je poleg novega knjigovodje uvedel tudi tedenski pregled računovodskih zapisov. Wedgewood je bil sposoben natančno izračunati stroške materiala in dela za vsak korak v proizvodnji posameznega proizvoda. To mu je omogočilo, da je preživel obdobje recesije in ohranil podjetje v nasprotju z drugimi proizvodnjami, ki so propadle (Giroux, 2006).

1.1.1 Razvoj v Veliki Britaniji

V začetku 19. stoletja je enajst Londončanov navedlo, da opravljajo poklic računovodje. Z uveljavitvijo industrije, masovnega transporta in kapitalskih trgov se je razširila tudi vloga računovodij. Povečalo se je število poslovnih predpisov in davčnih obremenitev, kar je pospešilo potrebo po strokovnjakih na področju vodenja poslovnih knjig. Leta 1831 so bile računovodske storitve uradno priznane kot poklic². Glavna naloga računovodje je bila priprava kontov, knjiženje in izdelava bilance javnih podjetij. Podjetja, nezmožna plačil, so predvsem potrebovala njihove storitve in ravno v takšnih podjetjih so se storitve vedno bolj nagibale k reviziji.

Leta 1844 so v Veliki Britaniji uvedli zakon³, ki je zahteval, da se ustanovitev podjetja formalno zabeleži v register, poleg tega pa je zakon zahteval tudi letno srečanje revizorjev, katerih naloga je bila pregledati vse poslovne knjige in bilance javnih podjetij. Leta 1862 so sprejeli zakon, ki je zahteval revizijo bank. Revizija je tako postala in ostala do leta 1900 osrednja naloga računovodij (Giroux, 2006).

Na začetku je nalogo revizorja opravljal eden izmed delničarjev, ki ni bil uslužbenec podjetja in so ga izbrali drugi delničarji kot njihovega predstavnika. Revizija se je kmalu uveljavila kot poklic, zato so spremenili zakonodajo, ki je dovolila tudi drugim, ne samo delničarjem podjetja, opravljati delo revizorja. Tako so se hitro pojavile revizijske hiše, kot so Deloitte&Co., Peat, Marwick&Mitchell in PriceWaterhouse & Co., ki delujejo še danes (Boynton, Johnson, 2006, str. 18).

Vse te revizijske hiše so bile aktivne pri ustanavljanju Revizijskega Inštituta v 1870-ih. Ta inštitut je od leta 1880 imel dovoljenje za opravljanje revizije proračuna (Giroux, 2006). Inštitut je tudi postavljajl zahteve, ki jih je moral posameznik izpolniti za pridobitev naziva revizor.

V 1850-ih so računovodske informacije služile pretežno za administrativno koordinacijske in strateške odločitve. Ravno to je bilo tudi značilno za britansko podjetje Dowlais, ki se je ukvarjalo z železarstvom. Dowlais je bilo veliko, vertikalno integrirano podjetje z mnogimi

² Angl. Bankruptcy Act, 1831.

³ Angl. British Companies Act of 1844.

enotami. Zato so se kmalu srečali s problemom neravnovesja produkcije med enotami, kar je povečalo potrebo po administrativni koordinaciji. Tako so v Dowlais-u zaradi rasti podjetja in povečane kompleksnosti organizacije vpeljali računovodske kontrole. Računovodske informacije so, poleg nadzorovanja podrejenih, služile kot podpora pri sprejemanju strateških odločitev. Od leta 1860 so začeli pripravljati obsežna in podrobna letna poročila. Le-ta so vsebovala analizo poslovanja podjetja, ki je izhajala iz računovodskih informacij (Boyns, Edwards, 1996, str. 50).

Razvoj računovodstva v podjetju Dowlais v sredini 19. stoletja je zanimiv, ker je bil namen računovodstva koordinacija in kontrola dela posameznih oddelkov in ravnateljev teh oddelkov. Poleg tega so pridobljene računovodske informacije služile sprejemanju strateških odločitev (Boyns, Edwards, 1996, str. 50, 51).

1.1.2 Razvoj v Združenih državah Amerike

Zgodovina razvoja revizije v Združenih državah Amerike pred 20. stoletjem je skromna. Zgodovino revizije po civilni vojni je Moyer zajel v svojem eseju: *Accounting Review* iz leta 1951. V eseju piše o tem, da je bila revizija v Ameriki zasnovana na temeljih revizije v Veliki Britaniji. Dejansko so angleški revizorji opravljali revizijo za ameriška podjetja. Glavna naloga revizorja je bil pregled poročila, ki ga je pripravilo ravnateljstvo. Pri tem je bila glavna naloga odkrivanje prevar (Flesher et al., 2003, str. 376).

Managersko revolucijo konec 19. stol. v Ameriki so povezali z razvojem nove funkcije v ekonomiji, in sicer z administrativno koordinacijo in alokacijo. Naraščajoča velikost podjetij, masovna proizvodnja in specializacija so zahtevale temeljito načrtovano koordinacijo, ki bi omogočila dosego načrtovanih planov. Namigovali so na uporabo računovodskih informacij za kontrolo in ocenjevanje dela, ki ga opravljajo ravnatelji (Boyns, Edwards, 1996, str. 40, 41).

Železnica Baltimore in Ohio (B&O), ustanovljena leta 1827, je bila ena prvih, morda celo prva železnica v Združenih državah Amerike. Železnice so bile prvo moderno podjetje v Ameriki. O modernem podjetju govorimo zato, ker je bilo za izgradnjo železnice potrebno veliko denarnih sredstev, ki jih dotedanja podjetja niso premogla. Potrebno je bilo zunanje financiranje – zunanji investitorji. Takšen način financiranja je narekoval nov način nadzorovanja ravnateljev v podjetju, ki so upravljali s premoženjem podjetja. Gre za problem agentov. Ta problem se pojavi zaradi ločitve funkcije oskrbovalca z denarjem (investitor) in upravljalca z denarjem (ravnatelj).

Tako so v podjetju B&O ob ustanovitvi leta 1827 določili skupino upravnikov, ki so opravljali nalogo revizijskega odbora. Naloga revizijskega odbora je bila pregledovanje računov in sklada podjetja ter pregled izplačilnih nalogov za vsa izplačila. Revizor naj bi vodil knjige za podjetje, pregledoval in potrjeval vse zahteve ali sodbe proti podjetju ter

opravljal druge podobne naloge, ki mu jih dodeli predsednik podjetja (Flesher et al., 2003, str. 376).

1.2 Domneve o izvoru revizije in revizijskih odborov

Javni sektor je najverjetnejši kandidat za pobudo nastanka revizijskega odbora⁴. V srednjem veku naj bi bili revizijski odbori ustanovljeni v posameznih vladnih enotah na Britanskem otočju. Njihova naloga naj bi bila zagotavljati neodvisen pregled računov mest in kraljevin. Ti revizorji so bili običajno člani izvoljenega organa ali določeni s strani meščanov. Revizijska funkcija je bila kasneje dodeljena in zaupana enemu samemu uradniku. Razvoj državne revizije je v bolj modernem 19. stol. prešel na razvoj revizije v poslovnem svetu, ki je bil posledica vzpona korporacijskega mišljenja in razvoja železnic, bank in zavarovalnic (Flesher et al., 2003, str. 383).

Flesher et. al. navajajo številne možnosti izvora ideje za revizijske odbore. Najlažje si je predstavljati, da so revizijski odbori v podjetniški svet prišli iz vladne revizije, ki je bila prisotna že v 1800-ih, saj je revizija način, ki zagotavlja, da je imetje, ki je zaupano nekemu uradniku varovano, pravilno upravljano in utemeljeno (Flesher et al., 2003, str. 383). Tako je najverjetneje model vladne revizije prišel v podjetniški svet, to je v podjetje B&O, ki je bilo z vidika financiranja pol javno, pol zasebno. Revizijski odbor v podjetju je bil odgovoren za pregled dela zakladništva, zaščito premoženja podjetja in za nadzorovanje razpolaganja s premoženjem.

Možen izvor ideje za revizijski odbor so lahko tudi takratne bančne institucije, saj so bili ustanovitelji podjetja B&O tesno povezani z bankami. Ideja je lahko prišla tudi od tedanjih kanalnih podjetij⁵, ki so se sočasno razvijala in bila glavni konkurent železnicam. Železnice so celo posnemale njihovo ustanovitev korporacije. Nekateri ustanovitelji podjetja B&O so bili prej vključeni v organizacijo kanalov, preden so začeli podjetje B&O (Flesher et al., 2003, str. 384).

Ideja je verjetno prišla iz Evrope, morda iz Anglije, glede na dejstvo, da je tudi ideja o izgradnji železnic prišla od tam. Po ustanovitvi podjetja B&O je nekaj predstavnikov odpotovalo v Anglijo, da bi tam proučili njihove železnice in njihovo organizacijo (Flesher et al., 2003, str. 384).

Možnosti za izvor ideje je veliko, vendar ni nobenih dokazov, ki bi potrjevali posamezni izvor kot dokončen, tako da lahko ideja izvira iz kjerkoli. Torej, dejansko vemo le, da so bili

⁴ Revizijski odbor – odbor, ki ga ustanovi odbor direktorjev izdajatelja zato, da bi nadziral izdajateljeve procese računovodskega poročanja in revizije izdajateljevih računovodskih izkazov. Odbor sestavljajo člani odbora direktorjev. Če v podjetju takega odbora ni, prevzame to funkcijo celoten odbor direktorjev.

⁵ Angl. canal company.

revizijski odbori prisotni že od same ustanovitve podjetja B&O leta 1827. Revizijski odbor je bil pripomoček uprave za kontrolo. Odbor naj bi razjasnil in izboljšal procese v primeru konstrukcijsko-pogodbenih problemov. S pomočjo revizijskih poročil so zapisana pričakovanja in na podlagi tega so bile predlagane možnosti za izboljšave (Flesher et al., 2003, str. 384).

Podjetje B&O je za razvoj revizije pomembno predvsem zato, ker je imelo vpliv na razvoj drugih železnic in celotno industrijo ter na razvoj modernega poslovnega sveta v Ameriki in na industrijsko revolucijo nasploh.

1.3 Definicija revizije in teoretični okvir revidiranja

Revidiranje je sistematični proces objektivnega pridobivanja in ocenjevanja dokazov, pri čemer upoštevamo trditve o gospodarskih dejanjih in dogodkih ter tako preverjamo stopnjo skladnosti trditvev z uveljavljenimi kriteriji in ugotovljene rezultate sporočimo zainteresiranim uporabnikom (Boynton, 2006, str. 6, 7).

Definicijo lahko za boljše razumevanje podrobneje razdelamo (Boynton, 2006, str. 6, 7):

- *Sistematičen proces* pomeni logičen, strukturiran in organiziran niz korakov ali postopkov.
- *Objektivno pridobivanje in ocenjevanje dokazov* pomeni proučevanje osnov za trditve in razsodno ocenjevanje rezultatov brez pristranskosti ali predsodnosti ne za ne proti posamezniku ali skupini, ki je oblikovala trditve.
- *Trditve o gospodarskih dejanjih in dogodkih* so predstavitve s strani skupine ali posameznika. So predmet revidiranja. Trditve vključujejo informacije iz finančnih izkazov, internih operativnih poročil in davčne napovedi
- *Stopnja skladnosti* se nanaša na bližino trditve in uveljavljenih kriterijev. Skladnost je lahko merjena kvantitativno (denarno) ali kvalitativno (pravičnost).
- *Uveljavljeni kriteriji* so standardi, na podlagi katerih sodimo o trditvah ali predstavitvi.
- *Sporočanje rezultatov* je pisno poročilo, v katerem revizor izrazi mnenje o skladnosti trditvev z uveljavljenimi kriteriji.
- *Zainteresirani uporabniki* so posamezniki, ki se zanašajo na revizorjeve ugotovitve; to so predvsem delničarji, management, posojilodajalci, vladne organizacije in javnost.

Cilj revizije je dodati verodostojnost predstavitvam posloводства in s tem omogočiti uporabnikom teh informacij upravičeno zaupanje, da ne vsebujejo neresničnih navedb.

V ožjem pomenu lahko revidiranje razvrstimo glede na cilje njegovega delovanja, in sicer (Taylor, 1996, str. 33, 34):

- *Revidiranje računovodskih izkazov*: gre za zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih podjetja in za uporabljanje teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) ali drugimi splošnimi temelji računovodstva.
- *Revidiranje skladnosti s predpisi* je ugotavljanje, ali oseba ali podjetje upošteva usmeritve, zakone ali druge predpise. Sodila, po katerih se preverja delovanje osebe ali podjetja, so lahko navodila ravnateljstva ali zakon z izvedenimi predpisi.
- *Revidiranje poslovanja*: definicija po Posebnem odboru AICPA za revidiranje poslovanja in poslovanja⁶ - gre za »sistematično pregledovanje (dogovorjenega dela) delovanja organizacije glede na določene cilje, katerega nameni so oceniti dosežke, ugotoviti možnosti za izboljšave in razviti priporočila za izboljšave ali nadaljnje delovanje«.

Revidiranje pa lahko razvrstimo tudi glede na povezanost posameznika ali skupine, ki opravlja revizijo (Taylor, 1996, str. 35, 36):

- *Zunanje revidiranje*: zunanji revizorji (ali javni računovodje) niso uslužbenci organizacij, katerih uradne trditve ali predstavitve revidirajo in so pri svojem delu neodvisni.
- *Notranje revidiranje*: gre za »neodvisno presojanje, vpeljana v organizaciji za preiskovanje in vrednotenje njenega delovanja kot storitev zanjo« (definicija Standards for the Professional Practice of Internal Auditing).
- *Državno revidiranje*; državni uslužbenci na raznih ravneh iz različnih razlogov revidirajo različne organizacijske funkcije.

Ne glede na to kako je revidiranje opredeljeno, poteka vedno v nekem teoretičnem okviru (Taylor, 1996, str. 37-41).

- 1) Revizijsko delo temelji na predpostavki, da je možno računovodske izkaze in računovodske podatke preveriti. Stopnja preverljivosti je odvisna od vrste revizije, ki se opravlja, in od tistega konta, oddelka ali programa, ki se preverja.
- 2) Dolgoročni spor med revizorjem in ravnatelji organizacij, ki jih revidirajo, ni nujen, lahko pa pride do kratkoročnega spora. Revizije se opravljajo, da bi dale relativno zagotovilo, da so računovodski izkazi predstavljeni pošteno, vendar lahko iz številnih razlogov pride do kratkoročnih sporov med revizorji in ravnatelji. Nekateri ravnatelji skušajo spremeniti uradne trditve, ki bi bile zanje lahko neprijetne.
- 3) Učinkovit ustroj notranjega kontroliranja zmanjšuje verjetnost prevar ali nepravilnosti v organizaciji, saj se brez ustreznih notranjih kontrol v računovodskih izkazih laže

⁶ Angl. AICPA Special Committee on Operational and Management Auditing.

pojavi napake in sredstva se laže nezakonito prisvajajo. Zaradi tega pri revizijah računovodskih izkazov revizorji ocenjujejo tveganje, da notranje kontrole v podjetju ne delujejo.

- 4) Posledica uporabe splošno sprejetih računovodskih načel (standardov) je poštena predstavitev računovodskih izkazov. Računovodska načela štejejo kot ustrezni standardi ali smernice. Brez teh standardov bi revizorji težko oblikovali sodbe o poštenosti računovodskih izkazov.
- 5) Če ni dokazov o nasprotnem, bo tisto, kar je bilo resnično v preteklosti, resnično tudi v prihodnosti. Razen če revizorji pridobijo dokaze o nasprotnem, na splošno predpostavljajo, da bodo med novo revizijo obstajale enake okoliščine, za kar je treba pripraviti ustrezne načrte.
- 6) Računovodski izkazi ne vsebujejo zarotniških in drugih nenavadnih nepravilnosti. Revizor običajno ne predpostavlja obstoja nepravilnosti (kot je prevara) pri reviziji. Med izvajanjem revizije revizor oceni tveganje, da je morda prišlo do napak in nepravilnosti, ki bi lahko povzročile, da računovodski izkazi vsebujejo kake pomembno napačne navedbe.
- 7) Ko revizor pregleduje računovodske podatke, da bi o njih izrazil neodvisno mnenje, deluje izključno v vlogi revizorja. Revizorji na primer pogosto predlagajo, kako bi bile lahko evidence naročnikov natančnejše ali kako izboljšati nadzor nad sredstvi. Ta podmena pa pomeni, da so druge storitve, vključene v opravljanje revizije, manj pomembne in so lahko škodljive, če se prepletajo z dolžnostjo revizorja. Revizor se ne sme spuščati v spore, ki bi ovirali njihovo neodvisnost od naročnikov med revizijami.
- 8) Poklicni položaj zunanjega revizorja nalaga sorazmerne strokovne obveznosti. Položaj, ki ga uživa katerikoli strokovnjak, prinaša s seboj tudi obveznost, da se vede primerno temu položaju.

1.4 Vzroki za pojav revizije

1.4.1 Vzroki za pojav revizije po Taylorju

Ameriška zveza računovodij⁷ je izdala Stališče o temeljnih zasnovah revidiranja⁸, ki opisuje štiri okoliščine, ki upravičujejo potrebo po revidiranju (Taylor, 1996, str. 41):

1. Spor med pripravljavci informacij (ravnatelji) in uporabniki (lastniki, upniki in drugimi skupinami, ki ne vodijo podjetja) lahko povzroči izkrivljenost podatkov.

⁷ Angl. American Accounting Association.

⁸ Angl. A Statement of Basic Auditing Concepts.

2. Informacije imajo lahko pomembne gospodarske posledice za tistega, ki odloča.
3. Za pripravo informacij in njihovo preverjanje je pogosto potrebno strokovno znanje.
4. Uporabniki pogosto ne morejo neposredno presoditi kakovosti informacij.

Iz tega sledi, da je glavni razlog za izvedbo revizije pristranskost računovodskih izkazov, ki izhaja iz nesoglasja med lastniki, upniki in drugimi skupinami, ki uporabljajo računovodske izkaze ter podjetniškimi ravnatelji, ki jih pripravljajo.

V knjigi z naslovom *Revidiranje* (Taylor, 1996, str. 42) navaja razloge za revizijo računovodskih izkazov in koristi le-te ter jih razvrsti na tri načine:

Potrebe sedanjega ali mogočega naložbenika (investitorja)

V tem primeru je naloga zunanjega revizorja, da možnim naložbenikom (investitorjem) priskrbi nepristransko strokovno mnenje glede poštenosti izkazov. Revizorji imajo namreč (1) izobrazbo, (2) pravico do pregleda potrebne evidence in do zbira zadostnih dokazov ter (3) so neodvisni od ravnateljstva, česar si posameznik sam ne more zagotoviti. Povečana potreba po reviziji se je pojavila predvsem v sodobnem času, ko je lastništvo podjetja široko razpršeno in so delničarji odsotni ter imajo le malo ali nič stika z delovanjem ravnateljstva.

Teorija skrbništva ali zastopanja

Ta teorija predpostavlja, da ravnatelj (tako kot tudi lastnik) podjetja zahteva verodostojnost, ki jo revizija prispeva k predstavitvam računovodskih izkazov. Ravnatelj namreč opravlja nalogo lastnikovega zastopnika ali skrbnika. S pridobitvijo revidiranih računovodskih izkazov se izboljša položaj ravnatelja v podjetju in zmanjša nezaupanje v njegovo skrbništvo.

Teorija motiviranja

Nekateri so mnenja, da revizija ne doda le verodostojnosti računovodskim izkazom, temveč zaradi motivacijskih razlogov poveča tudi vrednost podatkov, vsebovanih v računovodskih izkazih. V skladu s tem prepričanjem so pripravljavci računovodskih izkazov motivirani, da bolje opravijo svoje delo, ker vedo, da bodo njihove predstavitve predmet revizije. Zato so predstavitve računovodskih izkazov bolj usklajene s potrebami uporabnikov računovodskih izkazov.

1.4.2 Spreminjanje vloge revizorja v sodobni družbi

Flint v svojem članku obravnava vlogo revizorja in njeno spreminjanje v moderni družbi. Sprva je bila vloga revizije zgolj nadzorovalne narave, v 20. stoletju pa so ugotovili, da mora biti revizija dinamično, kritično, ostro, raziskovalno vedenje. Poleg tega mora biti družbenega namena, saj je revizija namenjena javnosti (Flint, 1971, str. 287).

V 70-ih letih 20. stoletju so se predvsem srečavali s problemom, kako določiti vlogo revizorja v razvijajočem svetu. Kako določiti ustreznost prakse, po kakšnih kriterijih jo meriti oziroma

soditi, saj ni bila uveljavljena osnovna filozofija, na katero bi se lahko naslonili. Nikjer ni bilo natančno določeno, zakaj je revizija potrebna, kljub temu pa je bilo široko razširjeno in sprejeto mnenje, da je njen obstoj smotr in pomemben. Strokovna literatura je kot namen revizije navajala skrb za verodostojnost finančnih izkazov, ni pa navajala njenega širšega družbenega pomena, kar je bilo treba v nadaljnjem razvoju še doseči. Treba je bilo vzpostaviti boljšo komunikacijo, boljše razumevanje ter boljši odnos z javnostjo, za kar pa so bile nujno potrebne institucionalne spremembe (Flint, 1971, str. 287).

Tako se srečamo s pojmom odgovornosti vodilnih v podjetju, katerih dolžnost je prikazati kakovost njihovega dela znotraj omejitev odgovornosti, ki jim je bila dodeljena. Najprej pa je bilo seveda treba določiti želeno stopnjo odgovornosti. Stopnja odgovornosti ni bila določena z zakonom, temveč s strani javnosti. Vodilni naj bi tako poslovali predvsem v skladu z interesi javnosti.

Glavni razlog, da so se začeli ukvarjati s pojmom odgovornosti, je bila rast podjetij in ločitev managementa od kapitala/lastništva v sredini 19. stoletja, kar je zahtevalo odkritost in pravilnost finančnih poslov. Najprej so zahtevali le periodična računovodska poročila oz. le bilanco. Šele leta 1929 so bili potrebni izkazi dobička ali izgube, pri čemer ni bilo natančno določeno, katere informacije morajo biti vključene, poleg tega pa revizija ni bila potrebna. Leta 1948 so postavili zahteve glede podrobnosti oziroma potrebi prikaza določenih informacij v bilanci in izkazu poslovnega izida. Zahtevana je bila tudi revizija oziroma pregled skladnosti kakovosti zahtevanih poročil z določenimi standardi (Flint, 1971, str. 288).

Nadaljnje družbene spremembe, rast velikosti in kompleksnosti poslovnih enot, razvoj oziroma pojav poklica ravnatelja, ki je imel majhen vložek v kapitalu podjetja ali ga sploh ni imel, večja sofisticiranost tehnik in prakse managerjev, bolj podrobne kontrole in pregledi učinka podjetij in računovodstva so močno prispevali k potrebi po širši in bolj zahtevni interpretaciji odgovornosti managerjev. Poleg tega je dobiček postal glavno merilo učinkovitosti managerjev. Glede na to, da sta bili dotedanji merili odgovornosti – odkritost in pravilnost – odvisni predvsem od mnenja in presoje managementa, so se odločili, da kot standard oziroma zahtevo vpeljejo načelo pravičnosti. Z uvedbo tega načela je postala pričakovana kakovost odgovornosti v poslovanju odsev etike in standardov družbe. Razvoj oziroma spremembe v družbenem, poslovnem in političnem razmišljanju so nedvomno močno vplivale na zahteve glede kakovosti pričakovane odgovornosti od vodilnih v podjetju. Načelo pravičnosti je veliko učinkovitejše merilo. Ni šlo več samo za odkrit in pravilen prikaz virov sredstev, ampak za odkrit in pravilen pogled na predstavitev informacij, ki so potrebne za sprejemanje odločitev s strani investorjev. Ni jih zanimala le odkritost in pravilnost dela managerjev, temveč tudi njihova učinkovitost pri alokaciji, uporabi in kontroli virov sredstev, ki služi predvsem kot podlaga za sprejemanje investorjevih odločitev (Flint, 1971, str. 288).

Osnovna funkcija revizorja je tekom razvoja dejansko ostala nespremenjena, močno pa so se spremenile zahteve po opravljanju te funkcije, ki so jo sprva zahtevali le posamezniki, jo

sedaj zahteva širša javnost. Razvoju in spremembam zahtev in družbenih pogledov mora nujno slediti razvoj revizijske stroke. Leta 1896 je tako revizor opravljal le nalogo odkrivanja napak pri knjigovodskih zapisih kot so izpustitve, napake pri nalogih in kršitve načel. Leta 1919 se je revizorjeva naloga razširila na odkrivanje prevar, tehničnih napak in kršitev načel. Od leta 1969 sta bili nalogi odkrivanja prevar in napak postavljeni v ozadje, postali sta bolj postranski. Glavna naloga revizorja je bila podati poročilo oziroma mnenje o računovodskih in finančnih izkazih, ki jih je pripravila stranka (podjetje), odkrivanje prevar in napak je bilo zgolj slučajnega posledičnega značaja, zato niso bile bistvo delovanja revizorja. Brez dvoma lahko rečemo, da so vodilni v podjetju odgovorni za zaščito poslovanja pred napakami, prevarami in poneverbami in da revizor ne more in nikoli ni bil zadolžen za zagotavljanje pravilnosti računovodskih zapisov in kontov. Kljub temu se od javnega koncepta revizije pričakuje, da prevzame vsaj odgovornost, da na podlagi preiskave in pregleda poda mnenje, ki naj bi zagotavljalo, da prevare in poneverbe niso ostale neodkrite. V primeru Kingston Cotton Mill je Lord Justice Lopes navedel, da revizor ne more biti odgovoren za neodkrite bistroumne in skrbno prikrite prevare v primeru, ki ne vzbujata nikakršnega suma. Takšna trditev je preveč pasivna. Javnost od revizorja pričakuje domiselno, prodorno, poizvedovalno vedenje, ki naj bi ga usmerjalo v primeru priložnosti za nepravilnosti, in ne le pasivno čakanje na dogodke, ki bi vzbudili sum (Flint, 1971, str. 290).

Tako je glavna naloga revizorja, da poda neodvisno mnenje o resničnosti in pravičnosti računovodskih izkazov. Revizor je edini, ki ima dovolj znanja in pozna vsa dejstva in okoliščine, da lahko poda neodvisno mnenje o resničnosti in pravičnosti računovodskih izkazov, na katero se lahko javnost zanese in na podlagi katerega sprejema nadaljnje odločitve. Poročila, ki jih pripravijo vodilni, so lahko v njihovih očeh resnična in pravična, vendar jih revizor ne vidi kot taka. Razlog za to je predvsem neodvisnost revizorjev od poslovanja podjetja. Težave predvsem predstavlja dejstvo, da je težko zakonsko odrediti pogled na pravičnost in poštenost. Zato je naloga revizorja, da oceni ustreznost in kvaliteto predstavljenih dejstev (Flint, 1971, str. 291).

1.4.3 Teorija agentov in teorija stroškov

Chee W. Chow se je v svoji študiji ukvarjal z analizo potrebe oziroma povpraševanja po zunanji reviziji in pri tem izhajal iz teorije agentov. Ta teorija domneva, da je glavni vzrok za najem storitev zunanjega revizorja kontrola konflikta interesov, ki obstaja med managerji, delničarji in lastniki.

Problem pri odnosu principal-agent je predvsem kako pripraviti zaposlenega ali pogodbenika (agenta), da deluje v dobro principala (delodajalca), kadar ima zaposleni ali pogodbenik informacijsko prednost oziroma je bolj informiran kot principal, in ima pri tem tudi drugačne interese kot principal (Principal-agent theory, 2006).

Za današnja podjetja je značilno, da sta ravnateljska in lastniška funkcija ločeni. Pri tem managerji posedujejo le majhen delež delnic podjetja in zato ne nimajo enakih interesov kot lastniki. Tako se lahko odločijo za alokacijo resursov podjetja, ki ni nujno v skladu z interesi delničarjev, ki niso managerji v podjetju. Na ta način poskušajo managerji prenesti del bogastva od lastnikov, delničarjev, nase. Gre za zasledovanje lastnih interesov.

V študiji so predpostavljali naslednje (Chow, 1982, str. 274-276):

- manjši delež ima manager v podjetju, večja je verjetnost, da se bo podjetje prostovoljno odločilo za zunanjo revizijo.
- Večji ko je delež dolgov v strukturi kapitala, večja je verjetnost, da se bo podjetje prostovoljno odločilo za zunanjo revizijo.
- Večje ko je število različnih računovodskih meril glede dolžniških dogovorov, večja je verjetnost da se bo podjetje prostovoljno odločilo za zunanjo revizijo.
- Večje ko je podjetje, večja je verjetnost da se bo podjetje prostovoljno odločilo za zunanjo revizijo.

Poleg teh predpostavk glede potrebe po zunanji reviziji, so razlogi za zunanjo revizijo institucionalne zahteve. Gre za zahteve, ki jih določa borza, javni investitorji (Chow, 1982, str. 276).

Drugi razlog za najem zunanjega revizorja je povezan z operativno učinkovitostjo. Zaradi ekonomije obsega lahko zunanji revizorji opravijo določene naloge bolj učinkovito kot notranji revizorji. Poleg tega lahko zagotovijo podjetju širši razpon storitev, vključno s svetovalnimi storitvami poslovodstvu. V podjetju dajejo prednost zunanjim revizorjem tudi takrat, ko je pričakovati, da je manjša verjetnost, da se skupaj s podrejenimi managerji zarotijo proti podjetju in tako delujejo le sami sebi v prid (Chow, 1982, str. 277).

V glavnem je zunanja revizija zaželena vedno, kadar je za pričakovati, da bodo koristi, ki nam jih prinese višje od stroškov, ki jih imamo zaradi nje.

Tako pridemo do stroškov agenta. Stroški agenta so tip transakcijskih stroškov, ki odražajo dejstvo, da brez stroškov principalu ni mogoče zagotoviti, da bo agent deloval v principalovem interesu. Vključujejo stroške raziskovanja in selekcije primerne agenta, pridobivanje informacij za postavitev standardov glede učinkov, agente za nadzorovanje, plačila obveznosti s strani agentov (bonding payments) in preostale izgube (Principal-agent theory, 2006).

2 NALOGE REVIZORJA

2.1.1 Vnašanje zaupanja v predstavljene računovodske informacije

Svet je poln negotovosti in nevarnosti, ki posamezniku niso poznane. Tako je računovodstvo predpisano sredstvo, ki poslovni svet oblikuje v smiselno obliko, revizija pa ima bolj specializirano vlogo. Naloga revizorja je presoja in potrditev nespornosti predstavljenih računovodskih informacij. Njihova prisotnost je namenjena in koristna uporabnikom računovodskih informacij. Revizija je veliko pripomogla k oblikovanju reda v poslovnem svetu, saj le v primeru prisotnosti revizije lahko zaupamo predstavljenim računovodskim informacijam, ki jih potrebujemo za sprejemanje odločitev.

Pentland se v svojem eseju ukvarja predvsem z vprašanjem zaupanja. Raziskoval je potek dela revizije, skupinsko doseganje ciljev in občutke, ki jih vzbudijo skupinski postopki. Revizorji dajejo uporabnikom predstavljenih računovodskih informacij »udobnost«, saj izločijo verjetnost napačnih, koristoljubne in nepoštene trditve s strani ravnateljstva.

Raziskave revizije in poklicna ideologija so se vedno omejevale le na nedvoumen, razumen namen revizijskega dela, in sicer na preverjanje računovodskih izkazov. Začeli pa so uvajati tudi pogled na revizijo kot ritual, ki naj bi bil revizijski postopek in s tem poskušali priti do globljega, bolj neraziskanega nivoja pomena revizijskega dela. Revizijski postopek ima namreč vse potrebne komponente, ki so značilne za ritual: (1) nedvoumen namen – preverjanje izkazov, (2) nedvoumne znake in sporočila – podpis letnega poročila, (3) vpletenost – poklicna sposobnost, (4) družbeni odnos – znotraj revizijskega tima in s stranko, (5) kultura proti kaosu – transformacija kaotični »surovih« števil v splošno sprejeto obliko. Osrednja naloga revizije, kot rituala je očiščenje. Torej revizija preoblikuje nedoločene, nejasne računovodske informacije v zaupanja vredne (Pentland, 1993, str. 606, 607).

Pri opravljanju revizijskega dela lahko opazimo vzorce obnašanja, ki podkrepijo veljavnost norm in pričakovanj glede načina opravljanja dela. Revizijo opravlja skupina ljudi, v kateri imajo posamezniki enake vrednote in cilje, s čemer se oblikuje družbena povezava med člani skupine.

Glavni problem pri reviziji je, da številke same ne povejo nič. Lahko so odsev ravnateljevega koristoljubja in ne resničnega stanja ali pa so preprosto napačne. Revizijski standardi se ukvarjajo s problemom tveganja, in sicer tveganja napačne navedbe ter poskušajo doseči zagotovitev ali zadovoljitev glede računovodskih informacij.

Pentland je ugotovil, da revizorji med seboj velikokrat uporabljajo izraz »udobnost« (angleško - comfort). Revizorji pregledujejo računovodske knjige in informacije in dokler niso zadovoljni z njimi, se ne počutijo udobno, lagodno. Glede na to, da revizorji uporabljajo takšne čustvene izraze, se postavi vprašanje, kolikšen je vpliv čustev, emocij pri oblikovanju revizijskega mnenja. Uporaba čustvenih izrazov predvsem nakazuje na dejstvo, da gre pri

postopku revizije predvsem za delo po občutku in ne samo za racionalno razmišljanje (Pentland, 1993, str. 609).

V intervjujih in pogovorih, ki jih je izvedel Pentland, so revizorji udobje (comfort), predstavili kot proizvod, stvar, ki jo je mogoče prenašati med osebami in skupinami. Udobje se lahko doseže na treh nivojih: znotraj skupine revizorjev, znotraj revizijske hiše ter med revizijsko hišo in javnostjo. Tako koncept udobja preide od čustvenega stanja posameznika ali skupine in postane konkretno, predpisano dejstvo. Revizijski postopek je končan, ko se vsi člani revizijske skupine počutijo »udobno« z revidiranimi računovodskimi informacijami. Pri tem je zelo pomembno zaupanje med člani skupine, saj posameznik ne more izvesti celotnega revizijskega postopka, zato se mora zanesti na delo, ki ga opravljajo drugi člani. Udobje postane proizvod oziroma stvar šele takrat, ko zapusti revizijsko hišo, torej ko revizijsko poročilo pride v roke uporabnikom (Pentland, 1993, str. 610).

Uporaba pojma »udobja« je postala predpisana celo v GAAP. Tako revizorji izdajajo tako imenovana »comfort letters«, ki so standardizirani dokument, ki ga revizor izda v primeru, ko se neko podjetje odloči za izdajo novih delnic. Revizor s tem dokumentom pisno potrdi pravilnost in pravičnost računovodskih izkazov. Posebna značilnost revizijskih mnenj in »comfort letters« je v tem, da konkretizirajo »udobje (comfort)« ki ga je mogoče predati stranki (Pentland, 1993, str. 611).

Razlika med revizorjem in stranko se začne s predpostavko, da vodstvo ravna oportunistično, priložnostno ter je mogoče celo motivirano oziroma poskuša zapeljati ali prevarati revizorja. Tako je glavna naloga revizorja, da poskuša odkriti namere stranke, pri čemer večino opravi stranka, svoja dejanja poskuša utemeljiti, revizor pa se poskuša ustvariti mnenje o podanih informacijah. Večinoma je že sama prisotnost revizorja dovolj, da stranka svoje delo opravi bolj korektno, pravilno.

Pentland v svojem članku navaja primer, ko je revizorka prisotna pri inventuri v podjetju. Čeprav revizorka ne opravi inventure sama, to pomeni, da ni zadolžena za štetje zaloge, je le fizično prisotna, zaupa podatkom, ki ji jih podajo zaposleni v podjetju, saj je verjetnost, da bodo zaposleni v primeru, ko jih nekdo opazuje, namerno podali napačne informacije oziroma podatke, manjša. Tako dejansko stranka še vedno opravi delo, prisotnost revizorja pa zainteresiranim za predstavljene informacije zagotavlja »udobje (comfort)«. Revizor tako s svojim podpisom informacije, ki so same po sebi nezanesljive pretvori v zanesljive, čeprav gre za identične informacije, spremeni se le oseba, ki potrdi informacije (Pentland, 1993, str. 612, 613).

Revizorjev podpis je ključnega pomena pri opravljanju revizije, saj je sredstvo, ki zagotavlja verodostojnost podanih informacij. Podpis tudi jasno pokaže vsem, da je delo revizorja končano. Do podpisa nikoli ne pride prej, saj revizor v trenutku, ko podpiše poročilo, izpostavi tudi svoj poklicni ugled. Vsi uporabniki revidiranih računovodskih informacij

zaupajo podpisanemu poročilu, drugače bi bilo revizorjevo delo brez pomena (Pentland, 1993, str. 613).

2.1.2 Zagotavljanje preverljivost informacij

Gre za proces sestavljen iz dveh komponent, in sicer: posredovanje zakonsko določenega in veljavnega znanja ter oblikovanje okolja, ki je dovzetno za tako znanje. Wolnizer razlaga revizijo kot neke vrste znanstveno prakso, ki izvira iz splošne človeške potrebe po odstranitvi dvoma in ublažitvi strahu (Power, 1996, str. 289).

Preverljivost je lastnost informacije, ki omogoča, da usposobljeni posamezniki pri neodvisnem raziskovanju enakih informacij, podatkov, dokazov pridejo na koncu do pravzaprav podobnih meritev ali zaključkov. Računovodski izkazi pa vključujejo pravila in postopke, ki puščajo sledi dokazov in postopkov, ki jih je mogoče preveriti. Preverljivost je tudi sposobnost, da se s soglasnostjo med merilci zagotovi, da informacije predstavljajo tisto, kar je njihov pomen ali pa, da so uporabljene meritvene metode bile uporabljene brez napak in pristranosti. Revizija je v osnovi izvirna aktivnost, ki doda verodostojnost računovodskim izkazom (Power, 1996, str. 290).

Power v svojem eseju želi pokazati, da revizijski dokazi ne nastanejo kar sami po sebi ampak jih je treba oblikovati, da postanejo in jih lahko uporabimo kot dokaze v procesu revizije. Torej preverljivost (auditability) ni naravno dana lastnost računovodskih transakcij. Revizija zakonsko določi veljavnost in pravilnost znotraj strokovnega znanja in poskuša oblikovati okolje, v katerem bi lahko bila uspešna (Power, 1996, str. 291).

Za razumevanje zakonskega pomena revizije in revizorjev je treba na revizijo gledati kot na sistem znanja, bistvenih vrednot ter obstoječih in novih okolij. Sistem revizijskega znanja sestavljajo štirje elementi: (1) Uradni stroj revizijske prakse (znanje). Gre za javni obraz revizije, zbrane zakonske predpise, primerne postopke in vedenje, ki so se razvili skozi čas. (2) Drugi element je formalna in neformalna izobrazba, kjer se revizorji naučijo določenega načina vedenja, govora in upoštevanja in udejanjenja postopkov (protokoliranja) ter se preoblikujejo v revizorje. (3) Praksa je tretji element, gre za nivo, kjer revizorji podajajo svoja mnenja in jih zapišejo. Pri tem se ustvarja vrednost udobja za javnost. (4) Kontrola je zadnja faza v sistemu revizije, gre za kontrolo revizijskega dela, ki je bilo opravljeno. Poleg tega se tu izvajajo poskusi izboljšanja revizijskih postopkov in iskanje novih oblik dodane vrednosti, ki jih doprinese revizijska praksa (Power, 1996, str. 292, 293).

2.2 Institucije, povezane z revizijo in standardi

Iz zgodovinskega razvoja je razvidno, da so začetki revizije angleškega izvora. V poznih 1880-ih so predstavniki vodilnih britanskih revizijskih podjetij šli v Ameriko z namenom

revidiranja britanskih investicij v Ameriki. Kmalu so se v Ameriki začela ustanavljati in širiti revizijska podjetja, ki so bila pod vodstvom usposobljenih britanskih revizorjev. Nekaj teh podjetij je uspešnih še danes in tvorijo »Big 5« ameriških revizijskih podjetij. Arthur Young and Company (AYC) je bila ustanovljena kot Stuart and Young (SY) v Chicago-u leta 1894 in je danes del Ernst & Young. Barrow, Wade and Guthrie (BWG) je bila ustanovljena v New York-u leta 1883 kot zastopstvo angleškega podjetja Thomas, Wade and Guthrie (TWG) iz London-a in Manchester-a. BWG se je leta 1953 združil s predniki današnjega KPMG. 1889 so v New York-u ustanovili na osnovi londonske različice Deloitte, Dever and Griffiths (DDG), ki je danes del Deloitte & Touche. Marwick, Mitchell & Co. (MMC) je bila ustanovljena leta 1897 v New York-u in je danes znana kot KPMG. Price Waterhouse & Co. (PWC) je začela delovati leta 1897 v New York-u kot zastopstvo PWC pod nazivom Jones, Caesar & Co. (JCC), ki je bilo integrirano v PWC leta 1920. PWC je danes del PriceWaterhouseCoopers. Touche, Niven & Co. (TNC) je bila ustanovljena v New Yorku leta 1900 in bila preoblikovana v Deloitte & Touche (Lee, 2001, str. 538).

Imigranti iz Velike Britanije, vključeni v ameriška revizijska podjetja, so bili usposobljeni in delno usposobljeni. Tisti usposobljeni so bili člani naslednjih institucij v Veliki Britaniji: Society of Accountants in Edinburgh (SAE), Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow (IAAG), Society of Accountants in Aberdeen (SAA), Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) ter Society of Incorporated Accountants and Auditors (SIAA). Delno usposobljeni pa so imeli drugačne izkušnje s področja računovodstva in trgovine (Lee, 2001, str. 538).

2.3 Revizijska podjetja

Revizijska podjetja so strokovne organizacije, ki imajo lahko obliko podjetja posameznika, osebne družbe ali v mnogih državah strokovne kapitalske družbe. Tovrstna podjetja javno opravljajo celo vrsto storitev, med njimi revidiranje, davčno svetovanje, svetovanje ravnateljstvom in računovodske storitve. Obseg storitev posameznega podjetja je odvisen od naročnikovih potreb (Taylor, 1996, str. 44-46).

Vrste storitev:

- A) *Revidiranje*: v mnogih revizijskih podjetjih je to časovno in prihodkovno glavna dejavnost. Na splošno večino revizij opravijo potrjeni javni računovodje, ki uradno potrdijo poštenost računovodskih izkazov. Revizija se praviloma opravi, ker zanjo zaprosijo ravnateljstvo, vlagatelji, upniki ali državni organi. V nekaterih primerih pa namen revizijskih storitev ni poročanje o poštenosti računovodskih izkazov. Na primer, ko potrjenemu javnemu računovodji naročijo revizijo evidence institucij, ki od države dobivajo finančna sredstva.

- B) *Davčne storitve*: ta storitev deluje za revizorja kot »naravna«, ker je veliko metod za ugotavljanja dobička v računovodskem izkazu praktično enakih tistim, ki privedejo do obdavčljivega dobička. Poleg tega se mnogi potrjeni javni računovodje ukvarjajo z načrtovanjem davkov in pomagajo naročnikom pri davčnih pravnih.
- C) *Svetovalne storitve ravnateljstvom*: gre za najnovejše in najhitreje razvijajoče se delo, ki ga opravljajo revizorji. Svetovalne storitve ravnateljstvom so pravzaprav vse dejavnosti, ki jih opravljajo revizijska podjetja, vendar pa niso revizijske, davčne in računovodske storitve. Nekaj primerov: proučitev računalniških sistemov, prenova poslovnega informacijskega sistema, raziskava trga, usposabljanje vodilnega osebja, osebno finančno načrtovanje, zasnova računalniško podprtega proizvodnega sistema (robotika) in uvedba predračunskih metod. Svetovalne storitve ravnateljstvom so lahko dodatek k revizijskim storitvam ali pa samostojne naloge. Če revizijsko podjetje opravlja svetovalne storitve ravnateljstvom in revizijo, se vsiljuje vprašanje, ali lahko revizijsko podjetje opravlja neodvisno revizijo za podjetje, za katero je oblikovalo računovodski sistem. Dandanes je večina delujočih potrjenih javnih računovodij prepričana, da so svetovalne storitve ravnateljstvom združljive z revizijo, če naročnikom svetujejo in ne odločajo namesto njega.
- D) *Računovodske storitve*; veliko revizijskih podjetij, še posebno manjših, opravlja za svoje naročnike različne računovodske storitve. Potrjeni javni računovodje opravljajo storitev, imenovano paberkovanje, ki vključuje pripravljanje računovodskih izkazov brez izražanja zagotovil za njih. Poleg tega opravljajo tudi pregled, ki vključuje povpraševanje pri naročniku in nekatere analitične postopke, ki so podlaga za izdajo omejenega zagotovila, da potrjeni javni računovodja ne ve za nikakršne pomembne prilagoditve, ki bi bile potrebne v računovodskih izkazih.

Najprej je bilo šest največjih revizijskih podjetij, in sicer Arthur Andersen&Co., Coopers&Lynbrand, Deloitte&Touche, Ernst&Young, KPMG, Peat Marwick in Price Waterhouse, danes pa so samo še štiri, tako imenovana »velika četverica - »big four« (Deloitte, Ernst&Young, KPMG in PWC).

Ustanovitev podjetij, kot so bila BWG, MMC in JCC ter institucij, kot so AAPA (1886), American Institute of Accountants (AIA) in New York State Society of Certified Public Accountants (NYSSCPA), je bila pod vplivom posameznih emigrantov iz Anglije. Angleški emigranti so imeli temeljit vpliv ne samo na razvoj poklica revizorja, temveč tudi na ustanovitev in nadaljnji razvoj večjih revizijskih podjetij. Tako se je na začetku uveljavila angleška praksa in standardi, nadaljnji razvoj pa so hitro prevzeli Američani (Lee, 2001, str. 539).

2.4 Razvoj revizijskih inštitutov (združenj)

Vsaka država ima praviloma inštitut kot najvišjo organizacijsko obliko združevanja računovodskih strokovnjakov. Poleg inštitutov obstajajo še različna nacionalna in mednarodna strokovna združenja in zveze. Le-te skrbijo za napredek stroke ter utrjujejo status računovodij in revizorjev (Odar, 1993, str. 25).

Glede organiziranosti revizorjev v inštitute razlikujemo med nemško in anglo-ameriško različico. V Nemčiji so revizorji člani revizorske zbornice, inštitut za revizijo pa je zadolžen za razvijanje metodične podlage stroke. Pri anglo-ameriški različici se inštitut ukvarja z raziskovalno, izobraževalno in izdajateljsko dejavnostjo, revizorji, ki so člani inštituta, pa z izvajalno dejavnostjo (Odar, 1993, str. 26).

Namen inštitutov in združenj je predvsem združevanje revizorjev, medsebojna pomoč in enoten pogled na stroko. Poleg tega skrbijo za razvoj računovodske stroke. Država se praviloma ne vmešava v strokovne odločitve.

2.4.1 Razvoj v Veliki Britaniji

Leta 1853 je bilo ustanovljeno prvo strokovno združenje računovodij na Škotskem. Do tega združenja je prišlo predvsem zaradi vedno večjih konkurenčnih pritiskov in potrebe po zagotavljanju enotnega pogleda na računovodske zadeve. Po nekaj neuspešnih poskusih so končno leta 1854 uspeli ustanoviti Združenje računovodij v Edinburgu⁹. Namen združenja je bil zagotavljanje nadzora nad računovodskimi storitvami. Člani združenja so se poimenovali pooblaščenih računovodje¹⁰. S tem so se želeli javno ločiti od drugih računovodij in si zagotoviti osnovo za zaupanje javnosti v njihovo delo ter s tem spodbuditi povpraševanje po njihovih storitvah (Lee, 1995, str. 49).

Prvi zametki strokovnih združenj računovodij v Angliji so se pojavili v 1870-ih. Končno so leta 1880 ustanovili Inštitut revizorjev Anglije in Walesa¹¹. Inštitut je kmalu pripravil standarde za vknjiževanje, pregledovanje in izobraževanje računovodij in revizorjev. Vpeljan je bil sistem preverjanja znanja in določene so bile specifične strokovne označbe. Revizorji so predstavljali elito na področju računovodstva. (Lee, 1995, str. 51)

Leta 1900 je izdan zakon, ki zahteva, da vse delniške družbe letno pripravijo bilanco in poročilo, ki morata biti revidirana. Zakonodaja iz leta 1909 zahteva, da morajo vse družbe imeti revidirane računovodske izkaze, pri čemer je odgovornost poročanja delničarjem naloga revizorja. 1915 je poklic revizorja priznan kot poklic, ki je nepogrešljiv za državo (Accounting history 1881-1913, 2006).

⁹ Angl. Society of Accountants in Edinburgh – SAE.

¹⁰ Angl. chartered accountants.

¹¹ Angl. Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW.

Leta 1951 je bil ustanovljen Inštitut revizorjev na Škotskem¹² kot združitev Združenja računovodij v Edinburgu¹³, Inštituta računovodij in aktuarjev v Glasgou¹⁴ ter Združenja računovodij v Aberdeenu¹⁵ (Accounting history 1881-1913, 2006).

Leta 1968 ICAEW predlaga dve pomembni spremembi. Prvič, združitev ICAEW, ICAS, ICAI, Združenja potrjenih družbenih računovodij¹⁶, Inštituta računovodij stroškov in dela¹⁷ ter Inštituta občinskih zakladnikov in računovodij¹⁸ v tri geografske inštitute: Inštituti v Angliji in Walesu, na Škotskem in na Irskem¹⁹. In drugič, zmanjšanje števila strokovnih nazivov na dva, in sicer: revizor (Chartered Accountant), ki je visoko kvalificiran ter licenciran računovodja (Licentiate Accountant), ki je manj kvalificiran (Accounting history 1881-1913, 2006).

2.4.2 Razvoj v Združenih državah Amerike

Prvi ameriški organ poklicnih računovodij je bil Inštitut računovodij,²⁰ ustanovljen leta 1882. Njegova glavna naloga je bila izobraževanje računovodij. Eno od kasneje ustanovljenih združenj je bilo Ameriško združenje javnih računovodij²¹. Ustanovljeno je bilo v državi New York leta 1887. Glavna skrb tega združenja je bilo članstvo javnih računovodij. Struktura in ustroj združenja sta bila osnovana na podlagi modela revizije v Veliki Britaniji. Leta 1895 in 1896 sta IA in AAPA najprej samostojno nato pa skupaj poskušala oblikovati zakonodajo za izdajo in pridobitev licence strokovnih računovodij. Pridobitev licence naj bi bila pogojena z izobrazbo in bivališčem, poudarjen pa je bil tudi cilj javnega interesa pri opravljanju računovodskih storitev. Določena so bila preverjanja znanja in izobraževanja, potrebna za pridobitev licence, ki jo je izdala država (Lee, 1995, str. 53, 54).

Leta 1902 je bila ustanovljena Federacija združenj javnih računovodij²². Le-ta se je leta 1905 združila z AAPA in se leta 1916 preimenovala v Ameriški inštitut računovodij v združenih državah Amerike²³, leta 1917 pa v Ameriški inštitut računovodij²⁴. AIA je poskušal zagotavljati enotnost in strokovne standarde in s tem poudariti naziv potrjenih javnih računovodij. Iskal je tudi nova področja storitev, ki bi jih lahko opravljali revizorji (predvsem v vladnem sektorju). Ukvarjali so se tudi s standardiziranjem računovodske in revizijske prakse in z določanjem nivojev zadovoljive kakovosti storitev (Lee, 1995, str. 54).

¹² Angl. Institute of Chartered Accountants of Scotland – ICAS.

¹³ Angl. Society of Accountants in Edinburgh.

¹⁴ Angl. Institute of Accountants and Actuaries in Glasgow.

¹⁵ Angl. Society of Accountants in Aberdeen.

¹⁶ Angl. Association of Certified Corporate Accountants.

¹⁷ Angl. Institute of Cost and Works Accountants.

¹⁸ Angl. Institute of Municipal Treasurers and Accountants.

¹⁹ Angl. Institutes in England & Wales, Scotland and Ireland.

²⁰ Angl. Institute of Accountants – IA.

²¹ Angl. American Association of Public Accountants – AAPA.

²² Angl. Federation of Societies of Public Accountants.

²³ Angl. American Institute of Accountants in the United States of America.

²⁴ Angl. American Institute of Accountants – AIA.

Leta 1921 je bilo ustanovljeno Ameriško združenje pooblaščenih javnih računovodij²⁵ in postalo nasprotnik AIA-ja v boju za vodilno vlogo na področju javnega računovodstva. Konkurenca se je nadaljevala vse do leta 1937, ko sta se ASCPA in AIA združili. Leta 1957 je AIA postal Ameriški inštitut pooblaščenih javnih računovodij²⁶ (Accounting, 2006).

Članstvo v inštitutih praviloma ni obvezno, vendar pa mora biti zaradi zakonskih in statutarnih določb vsak pooblaščen revizor, ki želi opravljati svoj poklic, tudi član inštituta. Nečlani ne smejo opravljati revizijskih storitev in zato dolgoročno nimajo možnosti za napredovanje in razvoj. Poleg tega inštitut svoje člane ščiti in jih predstavlja v dogovorih in pogajanjih z oblastjo in drugimi institucijami. Za članstvo pa morajo revizorji izpolnjevati določene pogoje in imeti zadostno strokovno znanje.

2.5 Razvoj revizijskih standardov

Računovodske in revizijske standarde so vedno pripravljali računovodje in revizorji, čeprav je za dokončno sprejetje standardov nujno potrebno pravniško potrdilo. Torej je bila računovodska in revizijska praksa v zgodovini določena in oblikovana znotraj računovodske in revizijske stroke. V Združenih državah Amerike je prišlo prej do prehoda iz »laissez-faire« na predpisane standarde kot v Veliki Britaniji (Lee, 1995, str. 59).

V 19. stoletju je bilo računovodstvu dopuščeno, da se je usmerjalo samo. Leta 1917 so se pojavili prvi poskusi oblikovanja veljavnih in določenih standardov poročanja. Ker je šlo le za priporočilo, je bilo sprejetje standardov zelo omejeno. Spodbuda za strožje računovodsko poročanje se je pojavila leta 1929 ob zlomu trga vrednostnih papirjev ter razkritju številnih prevar v podjetjih, zajetih na New Yorški borzi²⁷. Leta 1933 je NYSE razglasila, da morajo vsa podjetja zajeta na borzi, imeti revidirane računovodske izkaze s strani neodvisnih javnih računovodij.

Nadaljnja novost v ureditvi računovodstva je bilo sprejetje Zakona o vrednostnicah²⁸ leta 1933 in Zakona o vrednostnicah in borzah²⁹ leta 1934. Novoustanovljena Komisija za vrednostnice in borze³⁰ je tako določala metode računovodenja in zahtevala, da se računovodski izkazi revidirajo s strani neodvisnih javnih računovodij. Ti zakoni so povečali pomen računovodstva ter njegovo odgovornost širši javnosti. Tako od takrat naprej računovodje niso nosili le odgovornosti do javnosti, ampak so bili tudi odgovorni za svoja dejanja in mnenja, povezana z računovodskimi izkazi. Leta 1938 je SEC prenesla veliko odgovornosti pri predpisovanju računovodske prakse na AIA in njegov Odbor za

²⁵ Angl. American Society of Certified Public Accountants – ASCPA.

²⁶ Angl. American Institute of Certified Public Accountants – AICPA.

²⁷ Angl. New York Stock Exchange – NYSE.

²⁸ Angl. Securities Act.

²⁹ Angl. Securities and Exchange Act.

³⁰ Angl. Securities and Exchange Commission – SEC.

računovodske postopke³¹. Leta 1959 je AICPA (bivši AIA) CAP nadomestil z Odborom za računovodska načela³². Čeprav je SEC zaupala veliko odgovornosti AICPA-ju pri določanju standardov, do sprejetja standardov ni prišlo, če niso bili odobreni s strani SEC. SEC je kasneje predlagala ustanovitev neodvisnega, rednega, bolj raznolikega odbora za standarde, ki bi nadomestil APB. Tako je bil leta 1973 ustanovljen Odbor standardov za finančno računovodstvo³³, ki je izdal Standarde poročanja finančnega računovodstva³⁴ (Accounting, 2006).

Čeprav je bila večino časa priprava standardov v rokah strokovnjakov na področju računovodstva in revizije, so tudi državni organi posegali vmes in poskušali izboljšati računovodske in revizijske standarde in postopke. Strokovnjaki so poskušali poiskati neko ravnotežje med zasledovanjem lastnih ekonomskih ciljev in javnih interesov. Računovodski strokovnjaki so poskušali obdržati nadzor nad standardi in pripravo standardov, vendar jim to ni uspelo. Tako so ločili institucije, ki določajo standarde od strokovnjakov, ki jih uporabljajo v praksi (Lee, 1995, str. 59).

2.6 *Potreba po zakonski zahtevi revizije in standardih*

Mills (1990) se v svojem eseju ukvarja z vprašanjem potrebe zakonske zahteve za revizijo. Revizija je namreč del učinkovite tehnologije podjetja, saj prinaša prednosti v razmerju stroški-koristi vsem udeležencem (lastniki, agenti, revizorji). Delničarji in upniki cenijo nadzorne zmožnosti revizorjev, prav tako pa imajo korist tudi poslovodje. Revizorji zmanjšajo možnost prevar in z njimi povezanih problemov, kar poveča vrednost podjetja (Mills, 1990, str. 55). Zanimivo je to, da se revizija začela razvijati v Angliji zaradi konflikta, ki je nastal med lastniki in poslovodstvom in ne zaradi zahtev, določenih z zakoni. Torej se je revizija začela uveljavljati predvsem zaradi njene notranje vrednosti kot nadzorovalno sredstvo, ki je koristno za vse udeležence.

V 18. stoletju je v Veliki Britaniji obstajala religiozna organizacija, imenovana Združenje za propagando evangelija³⁵. To društvo je uporabljalo osnovne računovodske koncepte in postopke, v podobni obliki kot v gospodarskem svetu tedanjega časa. V organizaciji je bila tudi redno prisotna revizija računovodskih izkazov, čeprav revizija ni bila zahtevana s strani zakonodaje. Torej je potreba po reviziji v organizaciji izvirala predvsem iz notranjih potreb organizacije in ne zunanjih zakonskih pritiskov. Če je to dejansko res, da neodvisni revizorji obstajajo in delajo nemoteno tudi v neurejenem okolju, potem je sedanja zakonodaja, ki zahteva revizijo, nepotrebna. Zavedati pa se je treba, da odsotnost zakonodaje na področju družb in vrednostnic ne pomeni tudi neurejenega okolja. Vlada lahko posreduje v

³¹ Angl. Committee on Accounting Procedures – CAP.

³² Angl. Accounting Principal Board – APB.

³³ Angl. Financial Accounting Standards Board – FASB.

³⁴ Angl. Statements of Financial Accounting Standards.

³⁵ Angl. United Society for the Propagation of the Gospel.

računovodske in revizijske procese tudi brez zakonodaje, na drugačne načine in z drugimi sredstvi (Mills, 1990, str. 56).

Revizija je bila cenjena aktivnost ves čas skozi zgodovino. Vsaka družba, ki je razvila sistematični način beleženja dohodkov in izdatkov, je razvila tudi nek način preverjanja zapisov. Torej je bila revizija vedno prisotna. Pomembnost revizije za množico ljudi in družbo pa je razlog, zakaj je zakonsko določena in predpisana.

3 DANAŠNJE STANJE IN NADALJNI RAZVOJ

V 1960-ih in 1970-ih je bil glavni problem v računovodstvu obstoj številnih različnih, vendar dopustnih računovodskih postopkov, kar je močno oteževalo ocenjevanje računovodskih izkazov tedanjih ameriških družb. Družbe so tudi lobirale proti predlogu s strani Odbora za računovodska načela³⁶, ki naj bi omejil fleksibilnost računovodstva v družbah. Sicer pa so bila to leta številnih združevanj družb ter nastanek velikih družb in konglomeratov. Tako so družbe na koncu iskale in kupovale računovodska podjetja, ki so imela dokaj ohlapne računovodske standarde, ki so bili skladni z obstoječimi v družbi. Takšno obnašanje je vodilo v zlorabo pri računovodskem informiranju. Treba je bilo vzpostaviti sistem splošno uveljavljenih pravil. AICPA je zatrjeval, da revizor ne more zagotavljati, da je v bilanci predstavljena resnična in dejanska vrednost podjetja, temveč lahko le preverja in zagotavlja, ali so bili uporabljeni računovodski postopki v skladu s predpisi³⁷ (Holtzman, 2004, str. 950).

Področje, s katerim se ukvarja računovodska stroka, se je močno razširilo in prešlo s tradicionalnih področij, kot so računovodstvo, revizija in davki. Tako rast in spremembe v obsegu so s seboj prinesle tudi probleme. Odpira se vprašanje, ali so današnji računovodje in revizorji strokovnjaki na svojem področju (professionals) ali so bolj poslovno usmerjeni v poslovne izvršnike (business executives). Problemi se pojavljajo predvsem v obliki zasledovanja lastnih interesov računovodij in ne javnih interesov, v pomanjkanju učinkovitih odgovorov in sprememb na kritike s strani strokovnih institucij, v neuspešnem kaznovanju računovodij, ki so kršili kodeks strokovne etike. Zaradi vedno večje konkurence na tem področju računovodje in revizorji raje vidijo svojega nalogodajalca v poslovodstvu in ne v lastniku in zato ponujajo široko paleto neračunovodskih storitev, premalo časa pa posvečajo intelektualnemu razvoju računovodske in revizijske stroke in problemom, ki nastajajo. Zdi se, kot da so bolj navijači za poslovodstvo njihove stranke. Izgubili so smisel za zasledovanje interesa javnosti (Lee, 1995, str. 62, 63).

Z vedno bolj nacionalno in internacionalno razširjeno pobudo v javnem sektorju poslovodstva in kontrole, da predstavijo svojo »gospodarnost, učinkovitost in uspešnost« je rast prakse revidiranja dosežkov zelo hitra in povsod navzoča. Val »novega javnega poslovodstva« je

³⁶ Angl. Accounting Principles Board – APB.

³⁷ Generally Accepted Auditing Standards – GAAS.

velikim računovodskim podjetjem odprl zelo donosne možnosti oziroma priložnosti na področju svetovanja. Pojavila so se celo namigovanja, da bodo svetovalci novi oblikovalci politike (policy maker) (Power, 1996, str. 296).

Nekaj raziskav in poročil o neučinkovitosti pri opravljanju računovodskih storitev, kot sta na primer poročilo Metcalf (1977) in poročilo Cohen Commission (1978), je vzbudilo pozornost tudi Komisije za vrednostnice in borze (SEC), ki je predlagala zakon, ki zahteva, da družbe v svoje računovodske izkaze vključijo tudi celotna plačila revizorjem, in sicer razčlenjena na revizorske in nerevizorske storitve. To je poudarilo pomembnost revizijskih storitev in drugih storitev, ki jih revizijsko podjetje opravlja. Zakon je bil dokončno vpeljan šele s Sarbanes-Oxley zakonodajo leta 2002 (Holtzman, 2004, str. 950, 951).

Poročilo »Cohen Commission report« (1978) je pomembno predvsem iz dveh razlogov. Prvič, vključeval je primer svetovalnih projektov Westec Corporation, ki je primer prikrojene revizije. Drugič, nakazal je dejstvo, da v revizijski stroki ni nikakršne diferenciacije proizvoda oziroma storitev, saj se mora držati strogih in formalnih revizijskih standardov. Vendar so po Cohenovem poročilu podjetja začela preoblikovati svoje revizije vsakih nekaj let, da bi zajeli več informacij in zagotovili stranki večjo dodano vrednost (Holtzman, 2004, str. 951).

Med revizijskimi podjetji se je začelo tekmovanje glede dodatnih storitev za stranke. Uporabljali so dve strategiji pri prodaji svetovalnih storitev, ki so bile veliko donosnejše od revizijskih. Tako so revizijske hiše začele opravljati različne storitve, po katerih bi se razlikovale od konkurence. Druga strategija pa je bila postavljati nizko ceno za revizijske storitve, ko pa so stranko že dobili, pa so ji začeli ponujati še dodatne, donosnejše storitve. Takšna praksa je nazorno prikazala ogromne kršitve in korupcije s strani stroke pri uporabi računovodskih in revizijskih načel. Poleg tega so se pokazali tudi problemi, ki jih je prinesel mehanizem samoureditve stroke (Holtzman, 2004, str. 951).

Obdobje od 1985 dalje, je zaznamovalo ugotavljanje primernosti samoureditvenega mehanizma računovodske in revizijske stroke ter svetovalnih storitev s strani revizorjev svojim strankam. Leta 1985 je bila ustanovljena Komisija Treadway (Treadway commission), katere naloga je bila ugotavljanje dejavnikov, ki bi lahko vodili k prevaram v računovodskih izkazih. Ta komisija je oskrbovala tako javni kot privatni sektor s priporočili, kako izboljšati finančno poslovanje in jih odvrniti od finančnih prevar. Nadalje je komisija tudi opozorila na vrzel v pričakovanjih, to je na razliko med tem, kaj javnost misli, da revizor dela in tem, kaj revizor dejansko dela. Tako so izboljšali in popravili revizijske standarde. Med drugim so izboljšali obliko in vsebino revizijskega poročila in ponovno definirali revizorjevo nalogo, da odkriva in poroča napake, nepravilnosti in nezakonita dejanja, odkrita pri stranki (Holtzman, 2004, str. 952).

Javna računovodska podjetja so postajala čedalje bolj usmerjena v rast in uvajanje novih inovativnih storitev, ki bi jih ponujale. Hitro so sprejela nove svetovalne priložnosti na

področju informacijske tehnologije (IT), operacijskega poslovanja, operacijskih raziskav in drugih storitve svetovanja poslovodstvu. Storitve svetovanja poslovodstvu so bile za revizijska podjetja zelo zanimive in donosne. Mogoče so začeli revizorji celo več pozornosti posvečati tem storitvam kot reviziji sami, zato so postale vprašljive neodvisnost revizorja, njegova objektivnost in strokovnost (Holtzman, 2004, str. 952, 953).

Finančno računovodstvo, revizija in svetovanje so imeli zelo hitro in nekontrolirano rast, mogoče celo kaotično. To pa ne velja za področje davkov. Tako so storitve davčnega svetovanja doživele veliko bolj sistematično rast. Mogoče zato, ker so te storitve odgovor na predpise (Holtzman, 2004, str. 953).

V današnjem času je zaupanje investitorjev v finančne informacije gospodarskih družb in v zagotovila revizorjev, da so podatki in informacije, ki jih zagotavljata upravljalna in računovodska ureditev, zanesljivi, pravilni, točni in popolni bistveno zmanjšano. Razlog za takšno stanje so predvsem škandali, povezani s propadom pomembnih gospodarskih družb (Enron, Parmalat ipd.), v katere so bili vpleteni poleg uprav družb tudi nekatere revizijske družbe oziroma posamezniki na vodilnih položajih (Mahnič, 2004, str. 43).

Od stečaja podjetja Enron je računovodska stroka pod drobnogledom javnosti. Strokovnjaki morajo sedaj zagovarjati standarde in pravila pred javnostjo, za katera se je javnost prej le redkokdaj zanimala. Nujno potrebne so bile številne spremembe. Konec julija 2002 je bil sprejet Sarbanes-Oxleyev zakon, ki bo dramatično vplival na računovodsko stroko (Holtzman, 2004, str. 954).

3.1 Primer škandala Enron

Leta 2002 se zgodi največji stečaj v zgodovini, saj ena izmed največjih svetovnih korporacij, z več kot 100 milijardami dolarjev tržne kapitalizacije propade. Da je do tega lahko prišlo, so morala v podjetju Enron zatajiti nekatera temeljna in ključna sredstva za upravljanje in nadzor podjetja. Vodilni uslužbenci so prikrivali poslovne težave Enrona, preko številnih podjetij, ki so bila ustanovljena, da se Enronovi dolgovi ne bi pokazali v njegovih knjigah. Dolgovi so bili vodeni izvenbilančno. Za to je bila kriva tudi računovodska zakonodaja ZDA, ki je dopuščala, da se v t. i. »podjetja za posebne namene« (SPE – Special Purpose Entities) vložijo do 97 odstotkov investicije. Enron tudi ni plačeval davkov na dobiček, kar so mu omogočila podjetja v tujini, predvsem v državah »davčnih oaz«. Dodatni krivec in mogoče celo najpomembnejši pa je revizorsko podjetje Arthur Andersen. Podjetje je opravljalo tako zunanje revizijske storitve kot tudi svetovalne storitve, česar nikakor ne bi smelo izvajati hkrati. Poleg tega je podjetje Arthur Andersen za svoje storitve prejelo sumljivo visoke honorarje. Kritiki krivijo tudi ameriške računovodske standarde FASB in GAAP³⁸.

³⁸ Generally Accepted Accounting Principles – GAAP.

Eden najpomembnejših problemov v primeru Enrona so bili visoki honorarji, ki jih je prejemal Andersen za nerevizijske storitve. Ker je Andersen opravljal tako revizijske kot nerevizijske storitve, je vprašanje zagotavljanja zahtevane neodvisnosti revizorjev postalo še bolj izpostavljeno. Leta 2000 je SEC izdala popravljena pravila glede revizorjeve neodvisnosti, vključena pa je bila tudi prepoved opravljanja nerevizijskih storitev v podjetju, kjer revizor opravlja revizijo. To pomeni, da lahko podjetje opravlja bodisi revizijske storitve bodisi nerevizijske storitve, ne pa obojih v istem podjetju (Holtzman, 2004, str. 955).

Škandali so spodbudili širšo razpravo o mehanizmih, ki bi jih morala imeti vsaka družba za zagotavljanje kredibilnosti informacij. Postavlja se tudi vprašanje kakovosti revizorjevega dela, zlasti njegove strokovne usposobljenosti in njegove objektivnosti pri presoji revidiranih finančnih informacij. Ponovno je postalo aktualno vprašanje zastopanja in nadziranja spoštovanja javnega interesa pri izvedbi revidiranja. Javni interes bi moral biti pred interesom zainteresiranih skupin (uprav, lastnikov ipd.). Javni interes je, da so računovodski izkazi in druga razkritja gospodarskih družb resnični in pošteni, da so v vsakem posameznem primeru pripravljene tako, da strokovno usposobljen uporabnik pridobi dovolj informacij za oceno tveganj, ki jim bo izpostavljen pri investiranju ali poslovanju s podjetjem. Za uresničevanje javnega interesa je potrebna postavitve pravnih okvirov za delovanje gospodarskih družb in vzporednih institucij nadzora ter stalno posodabljanje računovodskega sistema.

Revizijske družbe sledijo javnemu interesu le, če skrbijo za strokovno usposobljenost kadrov in so neodvisne od naročnika. Neodvisnost pa se zagotavlja le z objektivnostjo revizorja pri presoji letnih poročil (Mahnič, 2004, str. 43).

Analize primerov škandalov so pokazale, da v vseh primerih revizorji niso bili dovolj neodvisni. Poleg tega pri svojem delu niso vedno ravnali v skladu z javnim interesom. To je pospešilo pripravo oziroma sprejem številnih predpisov, ki urejajo delovanje revizijskih družb in širše tudi gospodarskih družb.

Pred katastrofo povezano z Enronom, Worldcomom in Adersenom, so mednarodna računovodska podjetja lahko vplivala na postavljene standarde in so bila zelo fleksibilna. Od sprejema Sarbanes-Oxleyevega zakona to ni več mogoče.

3.2 Sarbanes-Oxleyev zakon

Leta 1933 je bil v ZDA sprejet Zakon o vrednostnicah, ki velja še danes in je bil do leta 2002 najpomembnejši zakon na tem področju (Taylor, 1996, str. 178). Konec prejšnjega stoletja je v svetovnem gospodarstvu prišlo do razvoja novih tehnologij, novih trgov ter novih finančnih instrumentov. Vrednostni papirji so pogosto vir financiranja podjetij in privlačne naložbe za pravne in fizične osebe. Za boljše odločitve je treba spremljati informacije, povezane s

podjetjem. V ta namen izdajajo delniške družbe poročila o svojem poslovanju. Ta poročila vsebujejo računovodske izkaze podjetja, ki dajejo informacije o finančnem položaju, uspešnosti in spremembah finančnega položaja podjetja, ki je pomemben za širši krog uporabnikov pri njihovem odločanju. Seveda pa se interesi poslovodstva in uporabnikov poročil razlikujejo, zato prihaja do »prikrojevanja« računovodskih izkazov. Prikrojevanje so poslovodstvu omogočali predvsem pomanjkljivi standardi, zato ne moremo trditi, da so vsi računovodski postopki v primeru prikrojevanja, protizakoniti.

»Podobno kot smo vajeni v Sloveniji, velja tudi v svetovnih razmerah: stroka potrebuje več let, da pripravi ustrezen standard računovodenja, medtem ko praksa potrebuje le nekaj tednov, da si poišče pot, kako ga zaobiti« (Jagrič, 2004, str. 152). Zakonodaja se torej ni razvijala dovolj hitro v skladu s finančnimi instrumenti in računovodskimi postopki.

Primeri računovodskih škandalov, kot so Enron, WorldCom, Tyco, Global Crossing in v Evropi Parmalat, so močno omajali računovodsko in revizijsko stroko. Odgovor ZDA na računovodske škandale je Sarbanes-Oxleyev zakon³⁹ (v nadaljevanju SOX). Celotno ime zakona se glasi: »Zakon za točno in zanesljivo računovodsko poročanje korporacij naložbenikom ter drugim uporabnikom računovodskih poročil v skladu z zakoni o vrednostnih papirjih«⁴⁰. Z njim naj bi reformirali računovodsko-revizijsko stroko, zaostri korporacijsko upravljanje in znova pridobili zaupanje naložbenikov, ki se je razblinilo s propadom Enrona in drugih omenjenih podjetij.

SOX je zakon z najboljšejšimi reformami od leta 1933, ko je bil sprejet Zakon o vrednostnicah. Reforme obsegajo ustanovitev neodvisnega odbora za javno nadzorstvo revizijskih družb⁴¹, ki mu je naložena prenovitev računovodskih in revizijskih standardov, preiskovanje in kaznovanje odgovornih za računovodske izkaze in revizorje. Zakon obravnava nasprotje interesov, definira revizorjevo neodvisnost, zastruje korporacijsko upravljanje – zato zahteva, da so korporacijski vodje osebno odgovorni za točnost računovodskih poročil svojega podjetja – in vzpostavlja varstvo, ki varuje pred nasprotujočimi si interesi investicijskih analitikov. Ta zakon skuša zagotoviti temeljne mehanizme preprečevanja kriminalnih dejanj, ki peljejo do izgub naložbenikov.

V preteklih 30-ih letih je pomen svetovalnih storitev močno in hitro pridobival na pomembnosti in na koncu so te storitve postale tudi glavni vir dohodkov v največjih računovodsko-revizijskih podjetjih. Stanje se je spremenilo z ureditvijo svetovalne prakse in prepovedi svetovalnih storitev, ki sta posledica novih predpisov SEC in sprejetja SOX-a. Tako se je pomen svetovanja poslovodstvu močno zmanjšal v praksi revizijskih podjetij. Revizijska podjetja sicer še vedno nudijo svetovalne storitve, vendar se je možnost

³⁹ Angl. Sarbanes-Oxleyev Act – SOX ali SOA ali SARBOX.

⁴⁰ »Zakon za točno in zanesljivo računovodsko poročanje korporacij naložbenikom ter drugim uporabnikom računovodskih poročil v skladu z zakoni o vrednostnih papirjih«.

⁴¹ Ang. Public accounting firm.

opravljanja teh storitev v podjetjih, kjer opravljajo tudi revizijo, močno zmanjšala. Davčne storitve ostajajo velik del prihodkov, vendar so določene davčne storitve prepovedane za podjetja, kjer opravljajo revizijo. To so predvsem storitve, ki bi lahko vplivale na neodvisnost revizorja (Holtzman, 2004, str. 955).

Po SOX-u revizijska družba ne sme sočasno z revizijo opravljati naslednjih nerevizijskih storitev: knjigovodenja in drugih storitev, povezanih z računovodskimi zapisi ali računovodskimi izkazi revizijskih strank, oblikovanja in vpeljevanja informacijskega sistema podjetja, ocenjevanja in vrednotenja, izdaje mnenja o pošteni vrednosti in izdaje poročila o vložkih v podjetju, aktuarskih storitev, notranje revizije, funkcije poslovanja in zaposlovanja, borznega posredništva in borznega trgovanja, investicijskega svetovanja ali investicijskega bančništva, pravnih in drugih strokovnih storitev, nepovezanih z revizijo, drugih storitev, za katere PCAOB meni, da niso dopustne.

SOX predvideva ustanovitev novega organa, imenovanega Odbora za javno nadzorstvo revizijskih družb – PCAOB-ja⁴², da bi nadziral revidiranje javnih podjetij ter prenovo strokovnih standardov, etičnih standardov in pristojnosti revizijskega poklica. Z nadzorom naj bi se zavarovali interesi naložbenikov in javni interes s pripravo obveščevalnih, točnih in neodvisnih revizijskih poročil podjetij, katerih delnice se prodajajo na organiziranem trgu.

PCAOB je prenovil revizijske standarde, standarde kontrole kakovosti in načela neodvisnosti s sprejetjem standardov, ki so jih predlagale strokovne skupine računovodij in revizorjev ter drugih svetovalcev, sklicane s tem namenom. Sprejete revizijske standarde ter z njimi povezane standarde potrjevanja⁴³, standarde kontrole kakovosti in standarde etike, ki jih v skladu s SOX-om in zahtevami SEC-a uporabljajo registrirane revizijske družbe pri pripravi in izdaji revizijskega poročila, se bo proti dopolnjevalo.

PCAOB mora po navodilih SOX-a prenoviti GAAP in revizijske standarde. Po naročilu PCAOB-ja sprejema standarde Odbor za standarde revidiranja in računovodskega poročanja⁴⁴ (v nadaljevanju FASB) in o njih pisno poroča tudi SEC-u.

Da bi se zagotovila revizorjeva neodvisnost SOX vsebuje tudi člen o menjavi revizijskega partnerja. Zahteva obvezno menjavo glavnega revizijskega partnerja ali koordinacijskega partnerja revizije na vsakih pet let. Nezakonito je, da bi revizijska družba opravljala revizijo istega podjetja še naprej, ne da bi zamenjala glavnega revizorja. Prepovedano je tudi, da bi glavni revizor po petih letih še sodeloval pri reviziji (četudi ni vodja revizijske skupine), saj lahko postane revizorjeva domačnost moteča. Potreben je vsaj dveletni premor.

⁴² Angl. Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB.

⁴³ Angl. Attestation standards.

⁴⁴ Angl. Financial Accounting Standards Board – FASB.

Cilj SOX-a je preprečiti nadaljnje računovodske škandale, povečati odgovornost posloводства in revizorjev. Sliši se zelo lepo in preprosto, vendar je zelo težko uresničljivo. SOX sta napisala pravnik, ki nimata ustreznih izkušenj. Zakon je bil deležen ostrih kritik, češ da ni dodelan, razumljiv in v nekaterih odstavkih celo dvoumen. Tako imajo revizijske družbe in javna podjetja težave s prilagajanjem zahtevam SOX-a.

Po sprejetju nove zakonodaje so tri revizijska podjetja, od preostalih štirih največjih, opustila svetovalne storitve. Le podjetje Deloitte&Touche ni opustilo svetovalne prakse. Tako so podjetja postala očitno manjša, največje pa je Deloitte&Touche, prav zaradi svetovalnih storitev, ki jih nudi podjetjem, v katerih ne opravljajo revizije (Holtzman, 2004, str. 956).

Na splošno je rast in širitev ponudbe storitev zelo dobro orožje v borbi proti konkurenci, za tržne deleže in dobiček, vendar le, kadar je rast kontrolirana. Če rast ni kontrolirana, je lahko dvorezni meč, kot smo videli, da se je zgodilo v reviziji v primerih prevar. Holtzman (2004, str. 956) navaja pet dejavnikov, ki so prispevali za takšen razvoj v reviziji:

1. Strokovnjaki so podcenjevali pomembnost revizije in se bolj osredotočili na svetovanje poslovodstvu.
2. Stroka se je močno trudila, da je definicija revizije ostala zelo ozko definirana in obsegala zelo ozko opredeljene naloge (preverjanje skladnosti računovodskih izkazov s standardi)⁴⁵.
3. Rast, ki jo je doživela stroka, je bila nekontrolirana in uničujoča; računovodska in revizijska stroka je postala tipično poslovno usmerjena v dobiček in pozabila pa je na strokovne računovodske vrednote.
4. Kršena so bila tri osnovna načela v reviziji: neodvisnost, pristojnost in primerna skrbnost pri opravljanju revizije.
5. Močni pritiski na revizijske družbenike, da prinesejo čim več dohodka od strank.

Če želita računovodska in revizijska stroka ponovno doseči ugled in zaupanje, ki sta ga bili deležni nekdanj, bodo potrebne najmanj štiri spremembe (Holtzman, 2004, str. 958):

1. Treba se bo vrniti k trem osnovnim standardom: k neodvisnosti, pristojnosti in potrebni skrbnosti. S temi reformami je že začel SOX.
2. Revizijski proces mora biti izboljššan, računovodski izkazi pa morajo biti transparentnejši in lažje razumljivi.
3. Treba je uskladiti odmik med tem, kaj javnost pričakuje, da revizor dela in tem, kaj revizor dejansko dela.
4. Revizorji se morajo ponovno zavedati svoje odgovornosti in jasno razložiti svojo vlogo.

⁴⁵ Orig. "To protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes".

Stroka se počasi premika v pravo smer s SOX-om in PCAOB-jem. Strokovnjaki so zadovoljni s spremembami zakonodaje in razvojem gospodarstva v ZDA, predvsem zato, ker revizorji niso več toliko pod vplivom podjetij, ki so marsikdaj kar zahtevala, da bi prikazali čim lepšo sliko njihovega finančnega stanja.

3.3 Problemi, s katerimi se soočajo revizorji v času globalizacije

Jayalakshmy et. al. (2005) navajajo številne avtorje in njihove članke, ki se ukvarjajo z razlogi, zaradi katerih je prišlo do prevar, kakšne so možnosti, da se to v prihodnosti prepreči in z vprašanjem koncepta »resničnega in pravičnega pogleda«⁴⁶.

Koncept »resničnega in pravičnega pogleda« je tako računovodjem kot revizorjem dobro poznan, saj je osnova revizije. Prva zakonska zahteva po »resničnem in pravičnem pogledu« se je pojavila v Veliki Britaniji z zakonom »Companies Act« leta 1948. Od izdaje Navedbe o standardih računovodske prakse⁴⁷ leta 1971 so se računovodski standardi začeli razvijati in uporabljati z namenom priprave izkazov, ki podajajo resnično in pravično vrednost. Kaj pa dejansko je »resnični in pravični pogled«, pa je stvar zakonov, saj ni neke oprijemljive definicije. Presoja revizorja o »resničnem in pravičnem pogledu« je odvisna od upoštevanja računovodskih standardov pri pripravi računovodskih izkazov. Po številnih primerih prevar pa je javnost izgubila zaupanje v presojo revizorjev. Potrebna je uskladitev standardov in boljša opredelitev revizorjeve vloge in vloge revizijskega poročila (Jayalakshmy et al., 2005, str. 249).

Revizorji so se razdelili in se specializirali ali za notranjo revizijo ali pa za zunanjo revizijo. Pri notranjih revizorjih je verjetnost, da bodo odkrili in poročali o prevarah, ki so jih storili zaposleni, večja kot pri zunanjih revizorjih. Notranji revizor naj bi spoznal okoliščine, ki naj bi privedle do prevare. Poleg tega naj bi notranji revizor pomagal zunanjemu pri opravljanju revizije (Jayalakshmy et al., 2005, str. 251).

V času informacijske tehnologije so se začele pojavljati računalniške prevare. Te prevare so v izvedbi zelo enostavne, vendar jih je zelo težko preprečiti, zato morajo revizorji definirati svojo vlogo in odgovornost za računalniške prevare. Da bi takšne prevare lahko preprečili, morajo revizorji:

1. bolje spoznati poslovanje stranke, njihovo poslovodstvo in računalniško tehnologijo;
2. slediti morajo strokovnim standardom in zaposlovati le kvalificirane kadre, jim omogočiti izpopolnjevanje in jih nadzirati;
3. proučiti zgodovino oziroma preteklost poslovodstva in se prepričati o njihovi strokovnosti in poštenosti.

⁴⁶ Angl. true and fair view –TFV.

⁴⁷ Angl. Statement of Standard Accounting Practice.

Problem, ki se pojavi pri odkrivanju računalniških prevar so predvsem zelo visoki stroški zaposlovanja in izpopolnjevanja visoko kvalificiranega kadra (Jayalakshmy et al., 2005, str. 251).

Evropska zveza računovodij⁴⁸ je opisala vlogo računovodstva in revizije v Evropi. Zveza se zaveda, da propad pomembnih družb, prisotnih na borzah, uničuje verodostojnost in zanesljivost informacij in ureditvenega sistema, ki naj bi ščitil investitorje pred prevarami. Spoznali so pomembnost javnega zaupanja v njihovo stroko in se zavedajo, da je treba stalno delati na ohranjanju tega zaupanja. Od vodstev družb je treba zahtevati računovodske informacije najvišje kakovosti, na podlagi katerih potem uporabniki sprejemajo svoje odločitve na kapitalnem trgu.

Geenberg (1998) je komentiral Splošno sprejeta računovodska načela⁴⁹ (GAAP). Ugotovil je, da GAAP v teoriji zanesljivo lahko preprečijo zlorabo, kateri smo bili priča v Enronu in drugih podobnih primerih. Vendar Odbor za standarde finančnega računovodstva (Financial Accounting Standards Board), ki je oblikoval 133 standardov, pravi, da gre pri teh standardih le za smernice, vse drugo pa je odvisno od interpretacije posameznikov. Pravi tudi, da bi morali revizorji posredovati v situaciji, kjer je poslovodstvo naklonjeno k spreminjanju oziroma prikrojevanju rezultatov, vsaj dokler se ne spremenijo pravila. Tudi uradniki v AICPA pravijo, da je naloga revizorjev zagotavljanje skladnosti z GAAP. Dejstvo pa je, da v primeru ko revizor nakaže na nepravilnosti v predstavitvi računovodskih izkazov, tvega, da bo odpuščen. Če se poslovodstvo ne strinja z mnenjem revizorja oziroma želi nekaj prikriti, lahko preprosto revizorja odpusti in poišče drugega (Jayalakshmy et al., 2005, str. 258).

Prevladuje mnenje, da je psihološko nemogoče, da je revizor popolnoma nepristranski in objektivni, torej popolna neodvisnost ni mogoča. Čeprav je revizija narejena za zunanje uporabnike, je plod pogajalskih odnosov med revizorjem in stranko. V takem primeru oba pridobita. Revizijska stroka in zunanji uporabniki bi si morali prizadevati, da se v revizijske odnose uvedejo temeljite spremembe. (Jayalakshmy et al., 2005, str. 259, 260). Le z revizorjevo neodvisnostjo je mogoče zagotoviti primarni cilj revidiranja računovodskih izkazov, to je potrditev, da je v njih prikazano finančno stanje podjetja resnično in pošteno.

»Zunanji revizorji naj bi delovali v najširšem družbenem interesu, in ne le v interesu posameznikov; dajejo namreč strokovna in neodvisna mnenja o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov, ki vsebujejo podatke in informacije, na podlagi katerih sprejema vrsta uporabnikov poslovne odločitve, ki bistveno vplivajo na družbene odnose v najširšem pomenu te besede.« (Odar, 2004, str. 165).

⁴⁸ Angl. European Federation of Accountants – FEE.

⁴⁹ Angl. Generally Accepted Accounting Principles – GAAP.

Auditing Standards Board – ABS je leta 1997 izdal nov standard Upoštevanje prevar pri reviziji računovodskih izkazov (SAS 82: Pozornost na prevare pri revidiranju računovodskih izkazov - Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit), ki naj bi nadomestil standard iz leta 1988 (SAS 53: Revizorjeva odgovornost za odkrivanje in poročanje o napakah in nepravilnostih – The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities). Za izdajo novega standarda so se odločili, ker nekateri revizorji niso popolnoma razumeli svoje odgovornosti za odkrivanje prevar, tedanji standard pa ni nazorno določal, koliko dela in dokumentacije je bilo potrebno za zagotavljanje odgovornosti (Jayalakshmy et al., 2005, str. 260).

Nekateri so menili, da so računovodski izkazi predstavljeni resnično in pošteno, če so pripravljene v skladu s Statements of Standard Accounting Practice (SSAPs) ali z GAAP, v primeru da SSAP niso primerni. Izkazalo se je, da to vedno ne drži. (Jayalakshmy et al., 2005, str. 262).

Razlogi za prevare v današnjem poslovnem svetu izhajajo iz večje kompleksnosti korporacijskih struktur in finančnih transakcij. Tudi v reviziji prihaja do sprememb, ker je vedno več tehnoloških revizijskih procesov in vedno večja konkurenca med revizijskimi podjetji. Pri preoblikovanju podjetij so revizorji deloma pozabili na svojo dolžnost definiranja in vzdrževanja primernih standardov poročanja, kar je omajalo zaupanje v njihovo delo. Dejansko je naloga uprave podjetja, da prepreči, zazna in popravi prevare. Če pa gre za primer pomanjkanja revizorjeve neodvisnosti, poštenosti in verodostojnosti pri opravljanju revizije, gre za drugačne prevare (Jayalakshmy et al., 2005, str. 265).

Edini način, kako bi lahko revizorji odkrili in preprečili prevare, je uporaba računalniško podprtih revizijskih in računovodskih tehnik⁵⁰ (CAAAT). To pa seveda zahteva zaposlitev strokovnega kadra z izjemnim znanjem uporabe računalniške programske opreme. Poleg tega morajo revizorji ostati zvesti računovodskim standardom in strokovnemu etičnemu kodeksu (Jayalakshmy et al., 2005, str. 266).

Za nastale prevare so delno krivi revizorji zaradi pomanjkanja strokovnosti, delno pa tudi celotna računovodska stroka, saj ni pripravila nobenega strogega pravila za primer prevar. Revizijski odbori bi morali več pozornosti posvetiti delu revizorjev in jim povečati odgovornosti v skladu s spremembami v ekonomiji. Zraven sodijo tudi strožja pravila glede prevar, ki bi revizorju dala občutek večje odgovornosti. Uporaba CAAAT bi tudi pripomogla oz. omogočila širše območje revizorjevega dela. Odkrivanje prevar pa ni samo v rokah zunanjih revizorjev, temveč tudi notranjih. Torej morajo biti tudi notranji revizorji enako strokovni kot zunanji. Pred revizorji je naloga, da se spremenijo v skladu z novim obdobjem in nadaljnjimi spremembami.

⁵⁰ Angl. computer aided audit and accounting techniques – CAAATs.

Razlog za prevare so bila torej zakonsko neurejena področja novih finančnih inštrumentov. PCAOB nadzira računovodske, revizijske ter druge standarde in pravila, da se bodo razvijali hkrati z razvojem trga. Vzrok računovodskih škandalov je bilo nepravilno delovanje revizorjev. S sprejemom zakona se je vloga revizorjev in revizijskih družb povečala, zvišale pa so se tudi cene njihovih storitev. Posledice povečanja cen so manj prijateljski odnosi med revidiranim podjetjem in revizorjem – to pa povečuje revizorjevo neodvisnost. Poklic revizorja je postal uglednejši in odtlej je zanj tudi več zanimanja.

3.4 Revidiranje računalniškega obravnavanja podatkov

V sodobnem času je vsaka revizija povezana z revidiranjem informacijskega sestava oziroma revidiranjem računalniškega obravnavanja podatkov. Revidiranje računalniškega obravnavanja podatkov (data processing auditing) je revidiranje upravičenosti kontrol in izvajanja le-teh pri računalniškem obravnavanju podatkov. Obsega razvijanje in izvajanje posamezne uporabnostne računalniške rešitve ter revidiranje računalniškega središča. Njegovi cilji so oceniti zanesljivost računalniškega obravnavanja podatkov in predvideti možne nevarnosti v prihodnosti. Poleg tega presoja izvajanje obstoječih kontrol ter potrebe po uvajanju novih in opuščanju obstoječih vrst kontrol (Turk, 2000, str. 645).

Revidiranje računalniškega obravnavanja podatkov je ena izmed najpomembnejših in najperspektivnejših specializiranih zvrsti revidiranja. Danes si revizijskega procesa brez revidiranja računalniškega obravnavanja podatkov ne moremo več predstavljati. Razvoj tehnike in tehnologije pa njegov pomen le še povečuje, saj je človek vsak dan bolj odvisen od računalnika (Odar, 2002, str. 11).

Na območju Evropske unije (EU) je začela Komisija EU intenzivneje postavljati zakonske okvire za revidiranje že leta 1998. Takrat je bil ustanovljen Odbor EU za revidiranje⁵¹. Njegova glavna naloga je bila izboljšanje kakovosti zakonskega revidiranja v EU. Kljub številnim aktivnostim tega odbora in komisije so bili potrebni dodatni ukrepi in spremembe tudi druge zakonodaje o gospodarskih družbah, zlasti Direktive Sveta 84/253/EGS, bolj poznane kot 8. direktiva. Sprememba 8. direktive je bila na nek način odgovor na Sarbanes-Oxleyev zakon, ki je bil sprejet v ZDA in na ukrepe SEC v povezavi z zagotavljanjem neodvisnosti revizorja in revizijske družbe. Tako je Komisija Evropske unije septembra 2003 Svetu in Evropskemu parlamentu poslala predstavitev desetih prednostnih nalog s področja revidiranja, ki naj bi izboljšale kakovost revidiranja, zavarovale investitorje in ponovno pridobile zaupanje javnosti v revizijsko stroko (Mahnič, 2004, str. 44).

Posodobljena 8. direktiva naj bi vsebovala naslednja načela: javno nadzorstvo, zunanje zagotavljanje kakovosti, revizorjevo neodvisnost, kodeks etike, revizijske standarde,

51 Angl. EU Committee on Auditing

disciplinske sankcije ter imenovanje in odpustitev zakonskega revizorja (Mahnič, 2004, str. 45).

4 RAZVOJ V SLOVENIJI

Prva revizijska institucija, ki je bila pristojna tudi za ozemlje današnje Slovenije, je bila ustanovljena v času vladanja cesarice Marije Terezije. Marija Terezija je vladala od leta 1740 do leta 1780. Najprej je vladala sama, nato pa je vladala skupaj s sinom, kasnejšim cesarjem Jožefom II., ki je nato sam vladal od leta 1780 do leta 1790. Uveljavila je številne reforme na področju državne uprave. S posebnim pismom je leta 1761 ustanovila Dvorno računsko zbornico, ki ji je bila zadolžena za nadzor nad upravljanjem z državnimi financami. Šlo je za preventivni nadzor nad celotnim računovodskim poslovanjem države. Med državno upravo in revizijskim uradom je prihajalo do pogostih sporov, zato je postajal ta preventivni nadzor vse bolj omejen in nazadnje celo ukinjen. Tako je Dvorna računsko zbornico leta 1773 za kratek čas izgubila samostojnost, ki pa je bila znova vzpostavljena že naslednje leto. Med vladavino cesarja Jožefa II. je zbornica znova pridobila vse pristojnosti preverjanja javnih računov, cesar pa si je zelo prizadeval za uvedbo enotnih računovodskih in revizorskih postopkov za vso tedanjo monarhijo.

Leta 1782 je Cesar Jožef II. Dvorni računski zbornici predpisal računovodske in revizorske postopke z namenom, da bi se uporabljale v vseh deželah habsburške monarhije. Zbornica je tako ponovno pridobila vse pristojnosti preverjanja javnih računov.

Imena in pristojnosti državne revizijske institucije so se skozi zgodovino spreminjala, tako se je v letih pred razpadom Avstro-Ogrske, to je od leta 1866 do 1918, imenovala Vrhovno računsko sodišče.

Po razpadu avstro-ogrske monarhije leta 1918 je ozemlje današnje Slovenije postalo del Države Srbov, Hrvatov in Slovencev. Ta se je še istega leta preimenovala v Kraljevino Srbov, Hrvatov in Slovencev. Vse do leta 1922 je na področju javnega revidiranja še veljal avstrijski zakon iz leta 1892. Ustava Kraljevine Srbov, Hrvatov in Slovencev iz leta 1921 je določila Glavno kontrolo kot vrhovno institucijo za pregledovanje državnih računov in nadzor nad izvrševanjem državnega proračuna in vladnih proračunov.

Po 2. svetovni vojni je bil leta 1946 sprejet zakon o splošni državni kontroli, ki je bil spremenjen in dopolnjen leta 1949. Namen državne kontrole je bil kontrolirati delo Vlade Federativne ljudske republike Jugoslavije, vlad posameznih ljudskih republik, ljudskih odborov, državnih in združenih ustanov in podjetij ter vseh drugih ustanov in podjetij, nad katerimi je imela država kontrolo na podlagi zakona. Zanimivo je, da je imel takrat vsak državljan na podlagi zakonske določbe pravico dati organom državne kontrole opozorila in

pritožbe glede dela in postopka katerega koli urada, ustanove, podjetja ali uradne osebe in dajati tudi predloge za izboljšanje njihovega dela.

Razvoj revizije podjetij, ki niso javno financirana, se je na območju bivše Jugoslavije začel pred drugo svetovno vojno. V Zagrebu je bil ustanovljen Revizijski urad, ki je deloval le kratek čas in bil ukinjen že leta 1939.

Po drugi svetovni vojni ne moremo govoriti o pravem razvoju revizije, saj se je le-ta razvijala po vzoru drugih vzhodnoevropskih držav s socialistično družbeno ureditvijo. Tako je v razvoj in delovanje revizije korenito posegala država, predvsem preko ministrstev za finance.

Po letu 1950 se je na ozemlju bivše Jugoslavije pričelo uveljavljati samoupravljanje in družbena lastnina. V takšnih razmerah revizija ni bila potrebna, saj so bili lastniki vsi in nihče, zato revizorjevo neodvisno mnenje ni bilo potrebno.

Leta 1959 je bila z zakonom ustanovljena Služba družbenega knjigovodstva. Njene bistvene naloge so bile evidenčna, informativno-analitična in kontrolna funkcija, opravljanje ekonomsko finančne revizije in plačilnega prometa. Notranje revizorje so nadomestile samoupravne delavske kontrole v podjetjih. Leta 1972 se je v okviru službe družbenega knjigovodstva pričela zopet razvijati revizija, tako imenovana ekonomsko-finančna revizija. Ekonomsko-finančna revizija, ki jo je opravljal Služba družbenega knjigovodstva, je zajemala revizijo zaključnih računov in ekonomsko-finančno revizijo poslovanja uporabnikov družbenih sredstev. Pri reviziji zaključnih računov je ugotavljala nezakovitosti oziroma nepravilnosti stanja sredstev in njihovih virov oziroma rezultatov poslovanja. Ne moremo govoriti o pravi reviziji, saj je bila organizirana v okviru Službe družbenega knjigovodstva in je imela poleg revizijskih nalog še druge naloge. Revizija se je ponovno začela uvajati zaradi zahtev tujih partnerjev in vlagateljev kapitala. Leta 1985 je služba družbenega knjigovodstva pričela uvajati ocene zaključnih računov. Čeprav je ta oblika nadzora izhajala iz revizije je bila prilagojena družbeno-politični ureditvi in jugoslovanskim razmeram. Tako stanje se je ohranilo vse do osamosvojitve Slovenije leta 1991.

Po osamosvojitvi leta 1991 je naloge Službe družbenega knjigovodstva Jugoslavije v celoti prevzela Služba družbenega knjigovodstva v Republiki Sloveniji. V letu 1994 pa je pravno nasledstvo prevzela Agencija Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje. Tega leta je bil izdan zakon o računskem sodišču in Računsko sodišče Republike Slovenije je začelo delovati 1. januarja 1995. Dobilo je pooblastilo za nadziranje celotnega poslovanja javnega sektorja v delu, ki se nanaša na rabo sredstev javnih financ, pa tudi zasebnega sektorja. Računsko sodišče je prevzelo določen del nalog Službe družbenega knjigovodstva, hkrati pa je prevzelo tudi vrsto novih nalog. Ustanovitev in določitev pristojnosti Računskega sodišča je pomenila vzpostavitev nove sistemske ureditve državne revizije.

Tako se je Slovenija pridružila tistim sodobnim državam, ki imajo več desetletno ali več stoletno tradicijo v revidiranju javne porabe.

4.1 Razlogi za strokovno organiziranost revizorjev v Sloveniji

Ob osamosvojitvi se je Slovenija odločila za tržni način gospodarjenja, s tem pa se je pojavila tudi potreba po razvoju revizije. Potrebo po reviziji je prinesel sprejem zakona o podjetjih in možnost ustanavljanja podjetij v zasebni lasti. Sprejet je bil zakon o revidiranju, ki je postavljaj temeljne okvire revizijski stroki. Revizija se je v Sloveniji začela razvijati po sprejetju zakona o gospodarskih družbah, ki zahteva revizijo.

11. januarja 1994 je bil ustanovljen Slovenski inštitut za revizijo. Podlago za njegovo ustanovitev je predstavljal zakon o revidiranju, sprejet julija 1993. Za ustanovitelja inštituta je postavil Zvezo računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Kmalu po ustanovitvi so bili sprejeti prvi temeljni akti, ki so urejali delovanje revizijske stroke v Sloveniji, kot na primer kodeks poklicne etike zunanjega revizorja, temeljna revizijska načela, navodila za delovanje revizijskih družb, in drugi.

V letih svojega delovanja je postajal vedno bolj aktiven ne samo na domačem strokovnem področju, temveč tudi v tujini. Tako je postal član pomembnih strokovnih mednarodnih organizacij, kot so na področju računovodstva Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC), na področju revizije Zveza evropskih revizorjev (Fédération des Experts Comptables Européens, FEE) in na področju ocenjevanja vrednosti Svet za mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti (International Valuation Standards Committee, IVSC).

Delovanje inštituta zagotavljajo njegovi organi, in sicer:

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

Poleg omenjenih organov strokovno delo poteka tudi v okviru sekcij, ki združujejo posameznike z določenimi strokovnimi znanji in skrbijo za ustrezen razvoj in ugled posameznih strok.

Inštitut v skladu z Zakonom o revidiranju (2001):

- opravlja naloge in pristojnosti na področju revidiranja in drugih strokovnih področjih, povezanih z revidiranjem;

- sprejema in objavlja strokovne standarde: računovodske standarde, standarde revidiranja, poslovno-finančne standarde, standarde notranjega revidiranja, standarde revidiranja informacijskih sistemov, standarde ocenjevanja vrednosti podjetij, nepremičnin ter strojev in opreme;
- določa strokovna znanja in izkušnje, potrebne za opravljanje nalog: pooblaščen revizor in revizor, pooblaščen ocenjevalec vrednosti podjetij oziroma nepremičnin oziroma strojev in opreme (pooblaščen ocenjevalec);
- organizira strokovno izobraževanje, izvaja preizkuse strokovnih znanj in izdaja potrdila o strokovnih znanjih;
- odloča o izdaji in odvzemu dovoljenj za opravljanje storitev revidiranja, nalog pooblaščenega revizorja in revizorja, nalog pooblaščenega ocenjevalca;
- določa strokovna znanja in izkušnje, potrebne za pridobitev strokovnega naziva: preizkušeni notranji revizor, preizkušeni računovodja, preizkušeni poslovni finančnik, preizkušeni revizor informacijskih sistemov; organizira strokovno izobraževanje, izvaja preizkuse strokovnih znanj in izdaja potrdila o strokovnih znanjih za pridobitev teh strokovnih nazivov;
- opravlja druge strokovne naloge in storitve, povezane z razvojem revizijske stroke in drugih strokovnih področij, povezanih z revidiranjem;
- vodi registre revizijskih družb in samostojnih revizorjev, pooblaščenih revizorjev in revizorjev, pooblaščenih ocenjevalcev, oseb, ki so pridobile strokovne nazive, ki jih podeljuje Inštitut;
- določa smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev;
- opravlja druge naloge, določene z zakonom oziroma statutom.

Slovenski inštitut za revizijo je bil ustanovljen popolnoma na novo. Leta 1994 je Ministrstvo za finance podelilo 120 certifikatov o nazivu pooblaščen revizor. Osnova za podelitev certifikatov so bile določbe predhodno sprejetega zakona o revidiranju. V registru Inštituta so bile tudi že registrirane prve revizijske družbe (Odar, 2002, str. 21).

Leta 1995 je Inštitut v sodelovanju z Organizacijo pooblaščenih revizorjev⁵² izdal revizijski priročnik. Ta priročnik obsega temeljno metodiko za revidiranje računovodskih izkazov, poleg tega so revizijski postopki še sistematično obdelani in opremljeni s temeljnimi navodili za izvajanje (Odar, 2002, str. 21).

Leta 1996 so se revizorji pri družbah, ki so že bile olastninjene, srečevali s problemi uskladitve knjigovodskih evidenc na podlagi potrjenih otvoritvenih bilanc stanja. Razlog za težave je bil razmeroma počasno lastninjenje družbenega kapitala. Revizorji so imeli predvsem težave pri oblikovanju mnenja o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov. Zaradi resničnega in nepristranskega poročanja lastnikom olastninjenih podjetij, pri katerih je bila po končanih postopkih lastninjenja revizija opravljena prvič, je Inštitut pripravil navodila

⁵² Angl. The Chartered Association of Certified Accountants – ACCA.

za poročanje o lastninskem preoblikovanju podjetij. Vendar se v večini že olastninjenih podjetij miselnost posloводства in računovodij ni spremenila. Tako je bilo v računovodstvu premalo etične in strokovne odgovornosti ter pripravljenosti, da bi se računovodski izkazi sestavili po standardih brez različnih vplivov in želja posloводства in lastnikov (Odar, 2002, str. 22).

Ena temeljnih nalog odbora sekcije za revizijo v letu 1997 je bila priprava osnutka sprememb zakona o revidiranju, ki naj bi slovenski stroki omogočile poenotenje pravnega okvira njenega delovanja s pravnim okvirom delovanja revizijske stroke v državah Evropske zveze. To poenotenje je nujno s stališča vključevanja naše države v evropske okvire (Odar, 2002, str. 23).

Delovanje odbora sekcije za revizijo je v marsičem odvisno od pobud posameznih udeležencev (revizorjev in revizijskih družb) slovenske revizijske stroke. Okvir za delovanje odbora sekcije za revizijo v posameznem letu je letni program dela odbora. Za leto 1998 je bilo zajetih 15 programov, med katerimi so bili najpomembnejši: priprava meril za opravljanje revizij v gospodarskih javnih službah, spremembe in dopolnitve pravilnika o postopku izvajanja nadzora nad revizijskimi družbami, izvedba izobraževanja po novem programu za revizorje in pooblaščen revizorje ter priprava predloga sprememb zakona o revidiranju (Odar, 2002, str. 24).

Program dela odbora sekcije za revizijo je leta 1999 obsegal naslednje pomembnejše projekte (Odar, 2002, str. 26):

- izdelava osnutka zakona o revidiranju in statuta Slovenskega inštituta za revizijo ter pripravo predloga sprememb za državni zbor;
- uskladitev meril za opravljanje revizij v družbah, ki opravljajo dejavnost gospodarskih javnih služb z Računskim sodiščem Republike Slovenije;
- oblikovanje predlogov dopolnitev pravilnika na podlagi izkušenj pridobljenih v postopkih opravljanja nadzora nad revizijskimi družbami in sprememb pravilnika na podlagi sprememb zakona;
- priprava osnutka dokumenta o pravicah davkoplačevalcev v sodelovanju s sekcijo za davčno svetovanje;
- opredelitev vloge revizorja pri različnih uporabnikih računovodskih standardov;
- izdelava pravil za sodelovanje med pooblaščenimi revizorji in revizorji informacijskih sistemov pri konkretnem izvajanju revizij ter
- izdelava pravil za sodelovanje med pooblaščenimi revizorji, revizorji in notranjimi revizorji pri konkretnem izvajanju revizij.

Leta 2000 naj bi bil sprejet nov zakon o revidiranju, vendar je bil zaradi političnih okoliščin sprejet šele v marcu 2001.

Ena najpomembnejših nalog odbora v letu 2000 in 2001 je bila dokončanje projekta Vizija o vlogi revizorja na Slovenskem ob vstopu v novo tisočletje. Vizija je predstavila predviden razvoj slovenske revizijske stroke v prihodnosti. Svet Inštituta je na podlagi predloga odbora sekcije za revidiranje informacijskih sistemov sprejel kodeks poklicne etike revizorja informacijskih sistemov. Poleti leta 2000 je Slovenija sprejela zakon o elektronskem poslovanju in elektronskem popisu. Ta zakon je podlaga za zakonitost elektronsko sklenjenih poslovnih razmerij ter daje elektronskim izvirnikom oziroma kopijam dokazilno moč v sodnih in drugih postopkih. Za dejansko uveljavitev zakona je bilo za področje državne uprave sprejetih še nekaj dopolnilnih predpisov o organizacijskih in tehničnih rešitvah pri elektronskem poslovanju in elektronskem podpisovanju (Odar, 2002, str. 27, 28).

Leta 2001 je bil sprejet zakon o revidiranju ZRev-1 in izvoljen revizijski svet. Izdelana je bila vizija razvoja revizijske stroke ob vstopu v novo tisočletje. ZRev-1 je prinesel pomembne spremembe na področju delovanja sekcije za revizijo. V skladu z njimi so pristojnosti, ki sta jih imela na revizijskem področju strokovni svet Inštituta in odbor sekcije za revizijo, prešle na revizijski svet. Z ustanovitvijo revizijskega sveta so bila uresničena dolgoletna prizadevanja za samostojno organizacijo s področja revizije, ki je primerljiva z rešitvami v tujini (Odar, 2004a, str. 171-174).

Večina dela Inštituta v letu 2001 je bila povezana tudi s strokovnim delom pri pripravi novih SRS. Novi SRS temeljijo na nekaterih bistveno drugačnih zasnovah. Napravljen je bil odločilni premik od računovodenja, temelječega na podlagi za merjenje postavk po izvorni vrednosti, k večjemu upoštevanju podlage za merjenje postavk v računovodskih izkazih po pošteni vrednosti. Novi SRS se uporabljajo od 1. januarja 2002 (Odar, 2004a, str. 171).

Leto 2002 je bilo prvo leto, ko je Inštitut deloval po določbah novega zakona o revidiranju, pri čemer je bilo potrebnih kar nekaj pravnih prilagoditev novim zahtevam. Revizijski svet je določil hierarhijo pravil revidiranja. S tem je določil prednostne naloge posameznih pravil revidiranja. Uporaba pravil, ki sodijo na prvo raven, je pri revidiranju računovodskih izkazov obvezna. Pravila na drugi in tretji ravni se izdajajo, da bi pooblaščenim revizorjem in revizorjem pomagala pri izvajanju standardov in pri širjenju dobrih rešitev. Na četrti ravni se kot pravila lahko uporabijo strokovna literatura po seznamu, ki ga določi revizijski svet, in splošno sprejeto delovanje oziroma postopki delovanja revizorjev v tuji praksi, ki jih je potrdil revizijski svet (Odar, 2004, str. 21, 22).

Septembra 2002 je bila Slovenija sprejeta v polnopravno članstvo Sveta za mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti⁵³. Tako se je Slovenija pridružila državam, ki uveljavljajo mednarodne standarde ocenjevanja vrednosti pri vrednotenju in si s tem zagotovila temelje za doseganje višje strokovne ravni na tem področju (Odar, 2004a, str. 173).

53 Angl. International Valuation Standards Committee – IVSC

Leto 2003 je bilo leto priprav na vstop v Evropsko unijo. Na področju računovodenja so se ukvarjali s pripravami na uporabo mednarodnih standardov računovodskega poročanja (MSRP). SRS sprejeti leta 2001 so že sodobno zasnovani in temeljijo na enakih teoretičnih osnovah kot MSRP. Zaradi posodobitve 4. in 7. direktive ter zaradi sprejetja uredbe o uporabi mednarodnih računovodskih standardov so potrebne tudi dopolnitve in spremembe domače zakonodaje, predvsem zakona o gospodarskih družbah in zakona o davku od dobička (dohodkov pravnih oseb) (Odar, 2004a, str. 177).

Slovenija je morala zaradi 8. direktive spremeniti Zakon o revidiranju, čeprav je bil pred vstopom Slovenije v EU usklajen s predpisi EU in že upošteval predlagane spremembe. Te spremembe so bile naslednje: imenovanje in odpustitev zakonskega revizorja, vpeljava revizijskih odborov v javne delniške družbe in določitev njihovih pristojnosti ter zakonsko urejanje cen revizijskih storitev (Mahnič, 2004, str. 45-47).

Revizijska stroka in tudi vse druge stroke, ki so z njo tesno povezane, združene v Inštitutu, so se tako znašle pred novimi strokovnimi in organizacijskimi izzivi, ki jih Inštitut obravnava in jih rešuje v korist razvoju stroke (Odar, 2004, str. 24).

Kljub temu, da v Sloveniji nismo imeli primerov škandalov povezanih z revizijo, kot je bil na primer Enron, vsaj ne v takšni razsežnosti, je zaupanje v letna poročila družb padlo. Nekateri strokovnjaki so celo namigovali, da nad revizijo in revizijskimi družbami dejansko ni nadzora in zato naj bi bila Slovenija raj za prevarantsko računovodsko poročanje.

Naloga povrnitve zaupanje ni lahka in tudi ne samo naloga Slovenskega inštituta za revizijo. Za resničnost in poštenost računovodskih izkazov morajo nekaj storiti vse zainteresirane strani. Revizorji morajo seveda storiti več na strokovnem področju s pridobitvijo novih znanj (npr. MRSP), s svojo neodvisnostjo in aktivnim vključevanjem v pripravo Zrev (Mahnič, 2004, str. 52).

SKLEP

Sledi revizije segajo vse do antičnih časov. V tedanjem obdobju je bil namen revizije preverjanje opravljanja proračunskih obveznosti državnih uradnikov, vendar so bili postopki zelo podobni današnji reviziji. Razvoj revizije, kot jo poznamo danes, pa se je začel z industrijsko revolucijo. Napredki v transportu in industrijski tehnologiji so povzročili nove ekonomije obsega, večja podjetja ter ločitev funkcije upravljanja in lastništva. Ravno ločitev teh dveh funkcij in potreba po zunanjem financiranju velikih podjetij sta izzvali vedno večje povpraševanje po reviziji.

Zunanje financiranje je pritegnilo zanimanje za poslovanje podjetij tudi s strani javnosti. Ta podjetja so bila javna, delno financirana z javnimi sredstvi. Torej je javnost zanimalo, ali podjetje posluje odgovorno in smotrno. Tako se je začel razvijati poklic revizorjev, katerih naloga je bila potrditi verodostojnosti računovodskih izkazov pripravljenih s strani vodstva podjetja. Razlogi za potrebo po reviziji so morebitne neskladnosti med interesi pripravljavcev računovodskih informacij in uporabniki, potrditev resničnosti podanih informacij ter nezadostno strokovno znanje uporabnikov informacij za presojo kakovosti pridobljenih informacij. Torej naloga revizije je izločiti pristranskost iz računovodskih informacij, ki je sami pripravljavci ne želijo izločiti.

Sprva je bila vloga revizije zgolj nadzorovalne narave, kmalu pa so ugotovili, da mora biti revizija bolj dinamične, kritične in raziskovalne narave. Revizorji so tako postali posrednik med pripravljavci računovodskih informacij in njihovimi uporabniki. Poskušajo namreč na bolj razumljiv način prikazati informacije in jim dodati dodano vrednost. Gre za podajanje neodvisnega mnenja o resničnosti in pravičnosti računovodskih izkazov, kar omogoča uporabnikom teh informacij večje zaupanje in manj tvegane odločitve na podlagi teh informacij.

Tekom razvoja se osnovna funkcija revizije niti ni toliko spreminjala, spreminjale so se predvsem zahteve po opravljanju te funkcije. Zato je bil potreben razvoj revizijskih inštitutov in standardov. Revizijski inštituti so tako začeli organizirati izobraževanja revizorjev ter izdajati potrdila/licence ustrezno usposobljenim posameznikom. Na ta način je revizija postajala enotnejša, saj so ji standardi določali okvire, kar je le še povečalo zaupanje v mnenje, podano s strani revizorjev o računovodskih izkazih.

Ker pa je v vsakem zakonu oziroma pravilniku možno najti tudi vrzeli, je tudi na področju revizij prišlo do zelo razvpitih škandalov. Takšni primeri so na revizijsko stroko vrgli zelo slabo luč. Seveda so sledili strogi ukrepi in dodatne zakonske zahteve, ki so močno poostrile revizijsko stroko. Kljub temu je javnost še vedno skeptična glede revizije, tako da se revizorji še vedno trudijo pridobiti nazaj ugled in zaupanje, ki so ga bili deležni v preteklosti. Vendar se kljub neljubim preteklim dogodkom javnost zaveda, da je revizija nujno potrebna in počasi ponovno ugotavlja, da je z novo, strožjo zakonodajo revizijska stroka na pravi poti.

LITERATURA

1. Boyns Trevor, Edwards John Richard: The development of accounting in mid-nineteenth century Britain: a non-disciplinary view. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Bradford, 9(1996), 3, str. 40-60.
2. Boyton W. C., Johnson R. N.: *Modern Auditing: Assurance Services, and Integrity of Financial Reporting*. 8. izdaja. Hoboken : John Wiley & Sons, Inc., 2006. 1036 str.
3. Chow W. Chee: The demand for External Auditing: Size, Debt and Ownership Influences. *Accounting Review*, Sarasota, 107(1982), 2, str. 272-291.
4. Collins Lionel: *Audit et controle interne: aspects financiers, operationnels et strategiques*. 4. izdaja. Paris : Dalloz, 1992. 373 str.
5. Flesher Dale L. et al.: The origins of value-for-money auditing: the Baltimore and Ohio Railroad: 1827-1830. *Managerial Auditing Journal*, Bradford, 18(2003), 5, str. 374-386.
6. Flint David: The Role of the Auditor in Modern Society: An Exploratory Essay. *Accounting and Business Research*, B.k., 1(1971), 4, str. 287-293.
7. Holtzman Yari: The transformation of the accounting profession in the United States. *Journal of Management Development*, Nashville, 23(2004), 10, str. 949-961.
8. Jagrič Milan: Notranja revizija z novih zornih kotov. Zbornik referatov 36. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 2004. str. 151-164.
9. Jayalakshmy R., et al.: The changing role of the auditors. *Managerial Auditing Journal*, Bradford, 20(2005), 3, str. 249-271.
10. Lee Tom: The Professionalization of accountancy: A history of protecting the public interest in a self-interested way. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Bradford, 8(1995), 4, str. 48-69.
11. Lee Thomas A.: US public accountancy firms and the recruitment of UK immigrants: 1850-1914. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Bradford, 14(2001), 5, str. 537-564.
12. Mahnič Marjan: Delovanje revizijskega sveta ter položaj in vloga revizorja; Zbornik referatov 1. kongresa slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004, str. 43-53.

13. Mehle Urška: Sarbanes-Oxleyev zakon: vsebina in posledice v svetu in Evropski uniji. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 44 str.
14. Mills Patti A.: Agency, Auditing and the Unregulated Environment: Some Further Historical Evidence. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Bradford, 3(1990), 1, str. 54-66
15. Odar Marjan: Ustanovitev in organizacija slovenskega inštituta za revizijo. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1993. 120 str.
16. Odar Marjan: Razvoj revizijske stroke in drugih strok, povezanih s kakovostjo revidiranja v Sloveniji - revizija prinaša dodano vrednost. Zbornik referatov 10. mednarodne konference o revidiranju in kontroli informacijskih sistemov. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002, str. 7-30.
17. Odar Marjan: Delovanje slovenskega inštituta za revizijo od ustanovitve pa do danes. Zbornik referatov 1. kongresa slovenskega inštituta za revizijo, Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004, str. 5-26.
18. Odar Marjan: Neodvisnost revizorja in javno nadzorstvo nad revizijsko stroko. Zbornik referatov 36. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004a, str. 165-177.
19. Pentland Brian T.: Getting Comfortable with the Numbers: Auditing and the Micro-Production of Macro-Order. *Accounting, Organizations and Society*, New York, 18(1993), 7/8, str. 605-620.
20. Perner Vili: Slovenski revizor na razpotju? Zbornik referatov 8. letne konference revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002, str. 5-26.
21. Power Michael: Making Things Auditable. *Accounting, Organizations and Society*, New York, 21(1996), 2/3, str. 289-315.
22. Taylor Donald H.: Revidiranje: zasnove in postopki. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 1078 str.
23. Turk Ivan: Pojemovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000. 1081 str.

VIRI

1. Bank of England – history. [URL: <http://www.bankofengland.co.uk/about/history/index.htm>], 5.3.2006.
2. Principal-agent theory. [URL: <http://www2.chass.ncsu.edu/garson/pa765/agent.htm>], 20.2.2006.
3. Accounting: historical perspectives. [URL: <http://business.enotes.com/business-finance-encyclopedia/accounting-historical-perspectives>], 14.4.2006.
4. Accounting history 1881-1913. [URL: http://www.icaew.co.uk/library/index.cfm?AUB=TB2I_54924,MNXI_54924], 17.4.2006.
5. Zgodovinski razvoj revidiranja na ozemlju današnje Slovenije. [URL: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/0/F6D19D8E4AC22EA0C1256C52004B66C2?OpenDocument>], 3.5.2006.
6. Slovenski inštitut za revizijo – splošno. [URL: http://www.si-revizija.si/o_siru/index.shtml], 4.5.2006.
7. Gary Giroux: A Short History of Accounting & Business (knjiga v pripravi – internetni vir). [URL: <http://acct.tamu.edu/giroux/history.html>], 5.6.2006.