

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO
POKLIC REVIZORJA V EVROPSKI
UNIJI IN V SVETU

IZJAVA

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

V Ljubljani, dne 27.11.2009

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 RAZVOJ IN POMEN REVIZIJE V SVETU	2
1.1 Zgodovina revizije	2
1.2 Opredelitev in pomen revizije	4
1.3 Opredelitev poklica revizorja	6
1.4 Delitev dela in opis delovnih nalog zaposlenih v revizijski družbi	7
1.4.1 Vodstvo in področje administracije	8
1.4.2 Področje revizije	10
1.5 Zakonodaja in prehodnost poklica revizorja	12
1.5.1 Sarbanes-Oxleyev zakon	13
1.5.2 Direktiva 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze	14
1.5.3 Poenotenje zakonodaje na področju računovodstva in revizije	16
2 POKLIC REVIZORJA V SLOVENIJI	17
2.1 Razvoj revizije v Sloveniji	17
2.2 Slovenski inštitut za revizijo	18
2.3 Izobrazba revizorjev	19
2.3.1 Izobraževanje v okviru Inštituta	20
2.3.2 Združenje pooblaščenih revizorjev – ACCA	22
2.4 Zaposlovanje v revizijskih družbah	23
2.5 Prehodnost poklica revizorja	24
3 POKLIC REVIZORJA DRUGOD PO SVETU	26
3.1 Poklic revizorja v EU – primer Poljske	26
3.1.1 Državna zbornica pooblaščenih revizorjev in njene naloge	26
3.1.2 Izobrazba in zaposlovanje	27
3.1.3 Zaposlovanje v Sloveniji	28
3.1.4 Primerjava revizijske stroke in dela v revizijski družbi v Sloveniji in na Poljskem	28
3.2 Poklic revizorja v ostali Evropi – primer Hrvaške	29
3.2.1 Hrvaška zbornica za revizijo in njene naloge	29
3.2.2 Izobrazba in zaposlovanje	30
3.2.3 Zaposlovanje v Sloveniji	31
3.2.4 Primerjava revizijske stroke in dela v revizijski družbi v Sloveniji in na Hrvaškem	32
3.3 Poklic revizorja v Združenih državah Amerike	32
3.3.1 Ameriški inštitut potrjenih javnih računovodij	33
3.3.2 Izobrazba in zaposlovanje	34
3.3.3 Zaposlovanje v Sloveniji	36
3.3.4 Primerjava revizijske stroke in dela v revizijski družbi v Sloveniji in v ZDA	36
SKLEP	37
LITERATURA IN VIRI	39
PRILOGA 1:	1

KAZALO SLIK

Slika 1: Struktura zaposlitve v revizijskem podjetju	8
Slika 2: Struktura zaposlitve na področju administracije	9
Slika 3: Struktura zaposlitve na področju revizije.....	11

UVOD

Poklic revizorja je v širši javnosti, še posebej v manj razvitih državah še dokaj nepoznan. V zadnjih letih se je potreba po potrditvi računovodskih informacij s strani neodvisnega strokovnjaka (revizorja) močno povečala. Vzrok za to so številni finančni škandali v mednarodnih korporacijah, ki so dodobra pretresli svetovno javnost in povzročili krizo zaupanja v kapitalizem razvitih držav. Za konkurenčno gospodarstvo in pravno državo je namreč izrednega pomena, da gospodarske, negospodarske družbe ter finančne institucije poslujejo pošteno v skladu z zakoni in ostalimi poslovnimi pravili.

V današnjem času sledimo trendu mednarodnega poslovanja. Mnogo podjetij se danes širi ne le čez državne meje, temveč tudi na druge kontinente, da ohrani konkurenčnost, ki je ključ preživetja podjetja. Poleg tega obstaja velik trend odpiranja lastnih odvisnih podjetij v tujini in združevanja podjetij v ogromne konglomerate, razširjene po celem svetu. Za revizijsko stroko je zaradi teh razlogov izrednega pomena, da obstajajo mednarodna računovodska pravila, ki so v pomembnih postavkah v vseh državah poenotena. Zelo pomembno je namreč, da so v postopku revizije matičnega podjetja, revidirana tudi vsa materialno pomembna hčerinska podjetja, in da je revizija v vseh državah opravljena po določenih mednarodnih standardih. V nasprotnem primeru obstaja veliko tveganje, da matično podjetje izkorišča pomanjkljivosti v zakonih drugih držav in slab revizijski nadzor v manj razvitih državah, kjer poslujejo hčerinska podjetja in s tem oškodujejo državo, investitorje in druge deležnike. V obratni smeri lahko tudi pomanjkljivo revidirana hčerinska podjetja porabljajo denar za lastne koristi in s tem zmanjšujejo dobiček matičnega podjetja.

Namen diplomske naloge je v širšem prikazati poklic revizorja in revizijsko stroko v Evropski uniji in drugod po svetu ter predstaviti, kakšne so možnosti zaposlovanja revizorjev izven držav, v katerih so pridobili strokovni naziv in dovoljenje za opravljanje nalog s področja revizije. Poleg tega je namen naloge tudi primerjati poklic revizorja in revizijsko stroko v Sloveniji z državami EU, z ostalo Evropo in ZDA.

Cilj diplomske naloge je ugotoviti bistvene razlike poklica revizorja in revizijske stroke med Slovenijo in drugimi državami, povzeti glavne probleme, ki nastajajo pri zaposlovanju v tujini in predlagati rešitve za odpravo teh problemov.

V diplomski nalogi je poleg Slovenije predstavljena po ena država iz EU, ostale Evrope in drugega sveta, in sicer po vrsti: Poljska, Hrvaška in ZDA. Države morda niso najbolj reprezentativne za celotno področje, ki ga predstavljajo, vendar dajejo okvirno sliko dela in zakonodaje na področju revizije v EU, ostali Evropi in predvsem ostalem anglosaksonskem svetu.

Diplomska naloga je sestavljena iz treh poglavij. V prvem poglavju je predstavljena zgodovina revizije, podrobna opredelitev revizije in razlogi, zakaj je sploh prišlo do nujnosti omenjenega poklica po svetu. Opredeljen je poklic revizorja, na podlagi konkretne revizijske družbe je prikazana zaposlitvena shema. Na koncu poglavja je predstavljena zakonodaja, ki urejuje revizijo v EU in ZDA s posebnim poudarkom na prehodnosti poklica revizorja. V drugem poglavju je predstavljena zgodovina revizije v Sloveniji, opredeljen je poklic revizorja in pooblaščenega revizorja, opisano je tudi, katera formalna in neformalna znanja mora imeti revizor, da lahko opravlja svoj poklic in seveda, kje je možno pridobiti tovrstna znanja. Tretje poglavje diplomske naloge je posvečeno poklicu revizorja drugod po svetu. Povzete so glavne značilnosti poklica revizorja in revizijske stroke na Poljskem, v Republiki Hrvaški in v ZDA. Na podlagi intervjujev s tujimi revizorji, ki so zaposleni v Sloveniji, so narejene primerjave poklica revizorja v tujini in Sloveniji, prehodnost tega poklica ter prednosti in slabosti, ki jih imajo tuji revizorji, ko se zaposlijo v Sloveniji. Obratne informacije o revizorjih iz Slovenije, ki so zaposleni v tujini zaradi pomanjkanja virov, niso navedene. Diplomsko delo zaključujem s sklepom, v katerem podajam glavne ugotovitve.

1 RAZVOJ IN POMEN REVIZIJE V SVETU

Poklic revizorja je eden izmed strožje nadzorovanih in reguliranih poklicev, saj se od revizorjev pričakuje in zahteva, da so neodvisni in visoko strokovno usposobljeni. Prvo poglavje daje generalen vpogled v revizijsko stroko in v poklic revizorja od samih začetkov revidiranja do danes, ko je poklic revizorja strogo reguliran z zakoni, smernicami in ostalimi pravili.

1.1 Zgodovina revizije

Poklic revizorja obstaja že vrsto let in čeprav je natančen datum težko določiti, lahko trdimo, da začetki tega poklica segajo najmanj v 15. stoletje. Glavna naloga revizorja v tem času je bila preprečiti napake in prevare v zapisih, ki so jih vodili upravitelji hiš v bogatih gospodinjstvih v Angliji. Navkljub temu, da segajo korenine revizije že v 15. stoletje, se je omenjeni poklic začel hitreje razvijati šele proti koncu 20. stoletja. Poklic revizorja nedvomno izvira iz Velike Britanije. V drugi polovici 19. stoletja se je razširil tudi v Severno Ameriko in v večino drugih tedanjih razvitih držav (Carmichael, Wilingham & Schaller, 1996, str. 2-3).

Začetki revizije, kot jo poznamo danes tako segajo v sredino 19. stoletja, natančneje v leto 1844, ko je bil osnovan prvi zakon, ki je opredeljeval področja dela revizorja (Joint Stock Company Act 1844). V zakonu je bilo določeno, da mora revizor poročati o bilanci stanja podjetja, ne pa tudi o izkazu poslovnega izida. Revizija je služila kot zagotovilo posojilodajalcem, da so njihove investicije v podjetja varne. Zanimivo je tudi, da oseba, ki

je tedaj opravljala poklic revizorja, ni potrebovala nobenih posebnih kvalifikacij za opravljanje tega poklica (Glaser, 1993, str. 15).

Leta 1880 je strokovni organ računovodij in revizorjev s Kraljevo ustanovno listino (Royal Charter) ustanovil Inštitut potrjenih računovodij v Angliji in Walesu (Institute of Chartered Accountants in England and Wales). Glavni cilj revizije je bil odkrivanje napak in prevar, revidiranje je bilo osredotočeno na denarne transakcije (Glaser, 1993, str. 15-16).

Zakon o družbah iz leta 1900 (Company Act 1900) je prvi narekoval neodvisnost revizorja, tako da ta ni smel biti zaposlen v revidiranemu podjetju, še vedno pa revizorju ni bilo potrebno biti strokovno usposobljen. Revizija je zajemala področja računovodskih listin in računovodskih izkazov (Glaser, 1993, str. 16).

Zakon o družbah iz leta 1929 (Company Act 1929) je prenesel odgovornost za odkrite napake in prevare na direktorje podjetij (Glaser, 1993, str. 16).

Večje spremembe je prinesel šele Zakon o družbah iz leta 1948 (Company Act 1948), katerega glavne zahteve so bile (Glaser, 1993, str. 16):

- Odgovornost posloводства družbe za pripravo bilance stanja in izkaza poslovnega izida, ki morata biti sestavljena na podlagi računovodskih evidenc, te pa morajo odražati pošteno in resnično sliko poslovanja podjetja.
- Priprava konsolidiranih računovodskih izkazov v primerih podružnic in hčerinskih podjetij.
- Dolžnost poročanja usposobljenih revizorjev delničarjem o tem, ali bilanca stanja in izkaz poslovnega izida odražata resnično in pošteno sliko in vsebujeta minimalno stopnjo zakonsko predpisanih razkritij.
- Uveljavitev zakonskih pravic in dolžnosti revizorjev.
- Obvezna revizija vseh podjetij, z izjemo majhnih podjetij.
- V revizorjevem mnenju je potrebno omeniti:
 - ali je revizor dobil vse zahtevane informacije in razlage,
 - ali je podjetje pravilno pripravilo računovodske evidence in so le-te v skladu z bilanco stanja in izkazom poslovnega izida,
 - ali po revizorjevem mnenju računovodski izkazi dajejo pošteno in resnično sliko poslovanja na dan zaključka poslovnega leta.

Najpomembnejši izseki iz zakonov o družbah od leta 1967 do 1981 (Companies Act 1967, 1976, 1980, 1981) so bili (Glaser, 1993, str. 17):

- Revizijo v vseh podjetjih mora opravljati usposobljen revizor (Companies Act 1967).
- Podrobnejša delitev imenovanja, odpustitve, odpovedi, usposobljenosti, pravic in dolžnosti revizorjev (Companies Act 1976).
- Kazenska odgovornost direktorjev za zavajanje revizorjev (Companies Act 1976).

- Razdelitev podjetij na javna in privatna ter drugačni pristopi revizije za vsako od skupin (Companies Act 1980).
- Prilagoditev načina poročanja za majhna in srednje velika podjetja (Companies Act 1981).

Glavni namen Zakona o družbah iz leta 1989 (Company Act 1989) je uskladitev zakonodaje s 7. in 8. direktivo Evropske komisije (European Community – EC). Zakon daje odgovornost Pooblaščenemu nadzornemu organu (Recognised Supervisory Body – RSB), da pooblašča in nadzoruje vse registrirane pooblaščene revizorje. V tem zakonu je tudi prvič zapisana zakonska zahteva po usposabljanju in nadziranju revizorjev. Cilj tega je, da se vzpostavi standarde za revizijske storitve in integriteto. Kvaliteta dela revizijskih podjetij mora biti kontrolirana s strani Skupne nadzorne enote (Joint Monitoring Unit – JMU), ki jo sestavljajo tri pooblaščene inštitucije. Nedoseganje standardov lahko Skupna nadzorna enota kaznuje z opomini, denarnimi globami ali celo z izpisom iz javnega registra revizorjev (Glaser, 1993, str. 18).

Zgodovino revizije sem opredelila predvsem na Veliko Britanijo, od koder tudi izhajajo začetki revizije. Druge razvite države so v večini sledile angleški teoriji in praksi, danes pa področje revizije v Evropski uniji opredeljuje Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in sveta o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze sprejeta 17. maja 2008, bolj znana kot 8. direktiva. Države članice so morale sprejeti zakone, potrebne za uskladitev z navedeno direktivo do 29. junija 2008.

1.2 Opredelitev in pomen revizije

Beseda revizija je latinskega izvora. Izhaja iz besede "revidere", kar pomeni ponovno videti. Podobno velja tudi za angleško besedo revizija "auditing", ki se je razvila iz latinske besede "audire" in pomeni slišati (Žager, 1992, str. 41).

Definicij revizije je več, saj obstajajo različne vrste revizije, ki se med seboj precej razlikujejo. Glede na to, kdo opravlja revizijo, ločimo zunanjo, notranjo in državno revizijo. Druga možna delitev revizije je glede na predmet revidiranja. Po tem merilu ločimo revizijo računovodskih izkazov, revizijo skladnosti s predpisi in revizijo poslovanja (Taylor & Glezen, 1996, str. 3-36). Vsebine naštetih revizij se med seboj pogosto prekrivajo, vendar pravilniki in predpisi strožje opredeljujejo, katera znanja in kvalifikacije mora imeti posameznik, da lahko opravlja določeno vrsto revizije.

Čeprav je revizij več vrst, lahko splošno definicijo revizije opredelimo kot sistematični postopek objektivnega pridobivanja in ocenjevanja dokazov, ki se nanašajo na trditve o poslovnih dejavnostih in dogodkih. Z namenom prepričanja o stopnji ustreznosti teh dokazov se osnujejo kriteriji, rezultati se poročajo zainteresiranim uporabnikom (Auditing Concepts Committee, 1972, str. 18).

Angleški Revizijski standardi in navodila opredeljujejo revidiranje kot neodvisno pregledovanje in izražanje mnenja o računovodskih izkazih podjetja, ki ga opravlja imenovani revizor v skladu z zakonskimi obveznostmi (Glaser, 1993, str. 1). Takšna opredelitev revizije se nanaša predvsem na revizijo računovodskih izkazov, ki je v praksi najpogostejša in po kateri mora revizor podati mnenje o računovodskih izkazih gospodarskih družb, ki so zakonsko zavezane k reviziji ali pa se za revizijo odločijo prostovoljno.

Novejša definicija revizije računovodskih izkazov podrobneje razlaga, da je naloga revizorja celovito zbiranje dokazov in zagotavljanje visoke stopnje zagotovila, da so računovodski izkazi pripravljeni v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (GAAP – Generally Accepted Accounting Principles). Revizija obsega pregledovanje računovodskih listin in preiskovanje ostalih dokazov, ki podpirajo resničnost računovodskih izkazov. S spoznavanjem in razumevanjem notranjih kontrol v podjetju, pregledovanjem dokumentov, opazovanjem sredstev, povpraševanjem znotraj in zunaj podjetja in z izvajanjem ostalih revizijskih postopkov revizor pridobi dokaze, potrebne za izdajo revizijskega poročila. Revizijsko poročilo izraža revizijsko mnenje o skladnosti računovodskih izkazov s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (Whittington & Pany, 2006, str. 5).

Posodobljena definicija iz novega slovenskega Zakona o revidiranju (Zakon o revidiranju, 2008) je sledeča: Revidiranje računovodskih izkazov je preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod uporabljenih pri njihovem sestavljanju ter na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Namen revizije je zmanjševanje tveganja, da bi bili računovodski izkazi materialno napačno izkazani. Uporabniki računovodskih izkazov zahtevajo nepristransko kontrolo – poročilo neodvisnega revizorja kot zagotovilo, da so računovodski izkazi pripravljeni s strani vodstva podjetja zanesljivi. V večini razvitih držav revizija ni zahtevana samo s strani uporabnikov računovodskih izkazov, temveč je zakonsko obvezna za vsa podjetja, ki kotirajo na borzi (Whittington & Pany, 2006, str. 6).

V preteklosti so med uporabnike revidiranih računovodskih poročil sodili le posojilodajalci in lastniki podjetij. Krog uporabnikov revidiranih računovodskih poročil se je sčasoma razširil na sledeče skupine (Glaser, 1993, str. 19):

- Kapitalski investitorji: obstoječi in potencialni delničarji.
- Posojilodajalci: obstoječi in potencialni kratkoročni ali dolgoročni posojilodajalci.
- Poslovni deležniki: kupci, dobavitelji, konkurenca in ostala podjetja zainteresirana za združitve ali pripojitve.

- Zaposleni: obstoječi in bodoči zaposleni ter sindikati, ki na podlagi računovodskih izkazov pripravljajo plačilne odločbe.
- Država: zanimajo jo prihodki podjetja, z namenom pobiranja davkov.
- Javnost: zanima jo skrb za zaščito kupcev, vpliv proizvodnje na okolje in zaposlovanje podjetij na dolgi rok na lokalnem trgu.

Kljub temu, da revizorji revidirajo računovodske izkaze, ki jih pripravi poslovodstvo podjetja, in da revidirano podjetje samo financira potrebne revizijske postopke, poslovodstvo podjetja ni naročnik revizije, temveč so naročniki revizije lastniki družb oziroma nadzorni svet v primeru delniških družb, kjer je lastnikov več (Ricchiute, 2006, str. 6-7).

Na tem mestu bi poudarila še, da je naloga revizorjev zgolj preverjanje popolnosti, točnosti in veljavnosti računovodskih evidenc podjetja, na podlagi katerih sta narejena bilanca stanja in izkaz poslovnega izida in izražanje mnenja o njuni poštenosti in resničnosti, medtem ko vodstvo podjetja odgovarja tako za pripravo računovodskih evidenc kot tudi računovodskih izkazov. Revizor izrazi svoje mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov v revizijskem mnenju, ki je objavljen skupaj z računovodskimi izkazi po koncu finančnega obdobja in po revizijskem pregledu (Glaser, 1993, str. 1).

1.3 Opredelitev poklica revizorja

Opredelitev poklica revizorja je več. Slovar slovenskega knjižnega jezika (1997) revizorja opredeljuje kot osebo, ki poklicno pregleduje poslovanje in dokumente zaradi ugotavljanja skladnosti s predpisi in zakoni. Sopomenki za ta naziv bi bili lahko tudi pregledovalec ali nadzornik.

Zakon o revidiranju (2008) loči med zakonitim revizorjem/revizorko (v nadaljevanju besedila zakoniti revizor) in pooblaščenim revizorjem/revizorko (v nadaljevanju besedila pooblaščen revizor). Zakoniti revizor je fizična oseba, ki ima veljavno dovoljenje pristojnega organa države članice Evropske unije za opravljanje obveznih revizij. Medtem ko je pooblaščen revizor zakoniti revizor, ki ima v skladu z Zakonom o revidiranju veljavno dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja. Zakon o revidiranju (2008) na tem mestu posebej opredeljuje tudi revizorja tretje države kot fizično osebo, ki izvaja revizije letnih ali konsolidiranih računovodskih izkazov družbe iz tretje države.

V opisu poklicev Zavoda RS za zaposlovanje (2009) sta poklic revizorja in pooblaščenega revizorja natančneje opredeljena. Revizor kot tudi pooblaščen revizor sta osebi, ki se ukvarjata z revidiranjem (preverjanjem računovodskih in drugih informacij, ki jih je pripravila gospodarska družba). Delo opravljata v skladu s temeljnimi revizijskimi načeli in mednarodnimi revizijskimi standardi ter tako prispevata k verodostojnosti predstavitve

poslovnih rezultatov gospodarske družbe, ki so usklajeni tudi s slovenskimi računovodskimi merili in aktualno zakonodajo.

Naloge revizorja so, da vrednoti računovodske izkaze, oblikuje revizijske programe in s preizkusi utemeljuje zanesljive dokaze o predmetu preiskovanja. Omenjene dokaze oblikuje, evidentira in shranjuje, preverja delo revizijskega osebja ter varno shranjuje vse podatke, pomembne za revizijsko presojo. Na podlagi zbranih podatkov oziroma dokazov preiskuje odmike in njihov vpliv na resničnost in poštenost informacij v računovodskih izkazih. Revizor vse postopke pri revidiranju tudi dokumentira. S svojim delom pri revidiranju v skupini pomaga pooblaščenemu revizorju. Skrbi tudi za redno strokovno izobraževanje in spremlja strokovno literaturo (Zavod RS za zaposlovanje, Opis poklicev – revizor, 2009).

Pooblaščen revizor pregleduje in preizkuša računovodske sisteme podjetij in informacije, ki jih podjetja oblikujejo, tako da ocenjuje zadostnost računovodskih sistemov kot osnov za pripravljane računovodskih izkazov in določa ustrezne revizijske preizkuse za preverjanje podatkov. Prizadeva si pridobiti ustrezne in zanesljive revizijske dokaze, ki podpirajo zneske in razkritja v računovodskih izkazih. Revidira obstoj in delovanje internih kontrol, izračunavanje vrednosti delnic, usklajenost poročil in obvestil s stanji v poslovnih knjigah, usklajenost naložb itd. Pooblaščen revizor tudi svetuje naročnikom strokovnjakom oziroma poslovodstvu o zadevah povezanih z revidiranjem, opozarja na ugotovljene pomanjkljivosti in predlaga potrebne izboljšave računovodskega sistema. O opravljeni reviziji oblikuje uradno mnenje in se pri zadržkih o resničnosti ter poštenosti računovodskih izkazov posvetuje z drugimi pooblaščenimi revizorji. Prav tako kot revizor tudi pooblaščen revizor vse postopke revidiranja dokumentira, skrbi za redno strokovno izobraževanje in spremlja strokovno literaturo (Zavod RS za zaposlovanje, Opis poklicev – pooblaščen revizor, 2009).

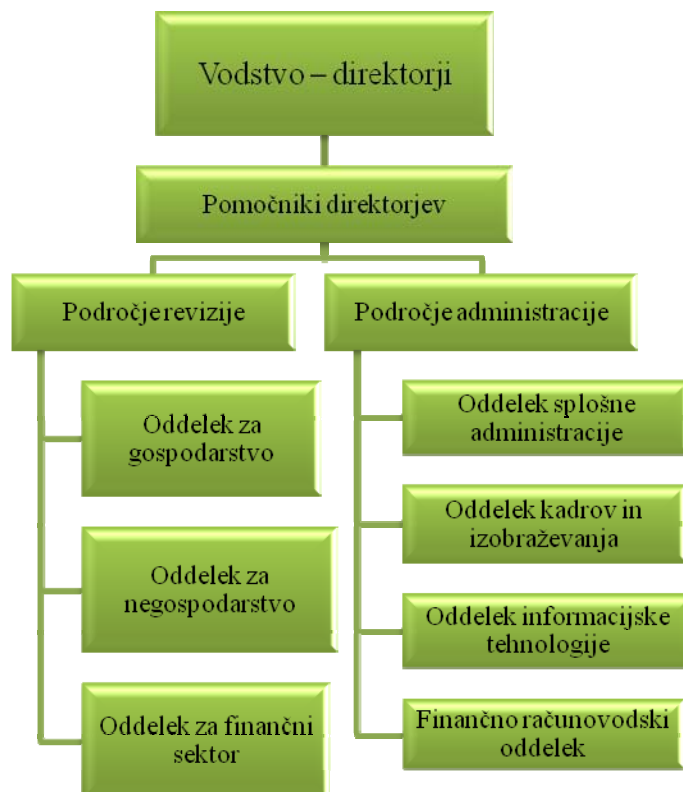
Delo revizorja kot tudi pooblaščenega revizorja običajno poteka v pisarni revizijske ali gospodarske družbe, za katero opravlja revizijo. Veliko je terenskega dela, saj so nemalokrat podjetja precej oddaljena od revizorjevega matičnega podjetja. Pooblaščen revizor mnogokrat opravlja svoje delo tudi izven državnih meja, kjer revidira tuje hčerinske družbe domačega matičnega podjetja, kontrolira tuje revizijske družbe in se udeležuje strokovnih seminarjev ter dodatnih izobraževanj. Na tem mestu bi omenila še, da se v praksi naloge revizorja in pooblaščenega revizorja pogosto prekrivajo in niso tako jasno določene.

1.4 Delitev dela in opis delovnih nalog zaposlenih v revizijski družbi

Struktura zaposlitve v revizijski družbi se v večini primerov ne razlikuje od strukture zaposlitve v ostalih gospodarskih družbah. Specifično je le področje revizije, ki se ukvarja

izključno z revizijskimi posli in zato poskuša čim več administrativnega dela prenesti na področje administracije, ki skrbi za nemoteno poslovanje podjetja. V nadaljevanju bom podrobno opisala primer organiziranosti in naloge posameznih skupin zaposlenih v eni izmed večjih slovenskih revizijskih družb. Slika 1 prikazuje primer organiziranosti ene izmed večjih slovenskih revizijskih družb. Na podoben način so organizirane tudi druge večje revizijske družbe v Sloveniji.

Slika 1: Struktura zaposlitve v revizijski družbi X



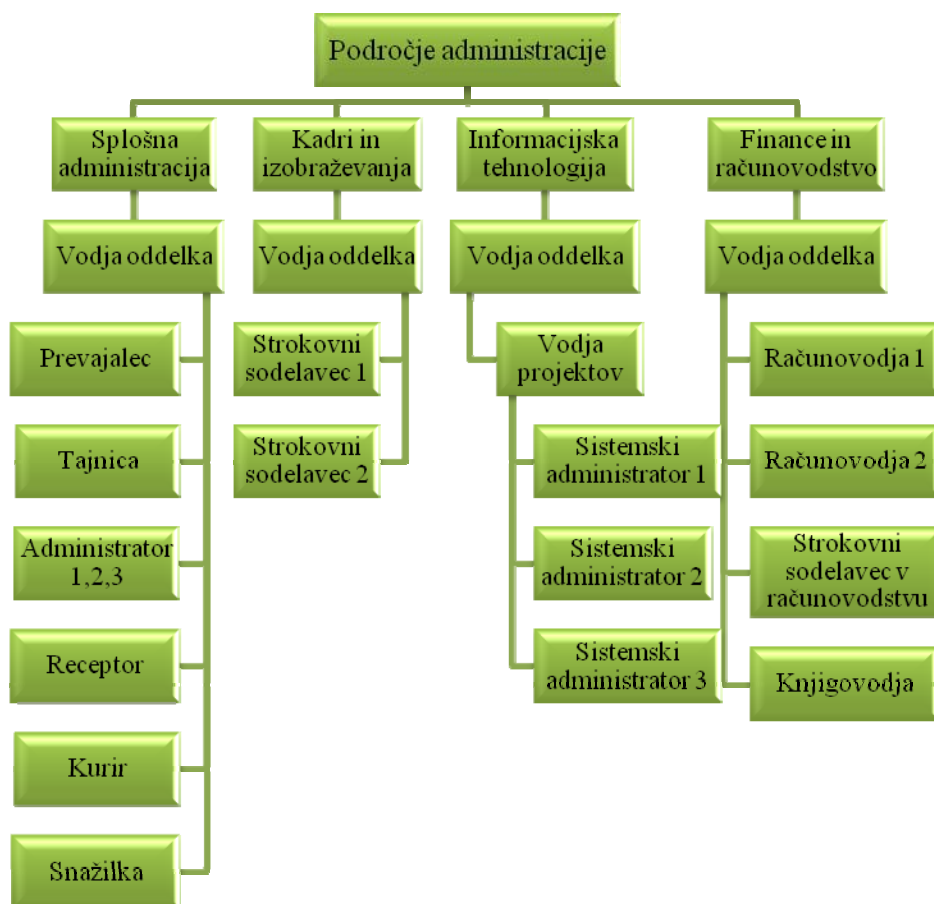
Vir: Pravilnik o organizaciji dela in sistematizaciji delovnih mest v revizijski družbi X, 2006.

1.4.1 Vodstvo in področje administracije

Vodstvo zastopa in predstavlja družbo, določa strategije družbe, pripravlja letne načrte dela, kontrolira izvajanje letnih načrtov, pridobiva stranke, kadruje, nagrajuje in vzpostavlja kontakte s povezanimi podjetji. Pri teh nalogah vodstvu v skladu z navodili direktorjev pomagajo pomočniki direktorjev. Pomočniki direktorjev določajo pogoje za pripravo ponudb in pogodb, odobravajo strategije revidiranja in stroške izvedbe posameznih revizij, nadzorujejo delo revizijskih skupin, pregledujejo in odobravajo ključna delovna gradiva, izobražujejo in prenašajo znanje na sodelavce, ocenjuje delo sodelavcev in izvajajo nadzor nad izstavitvijo faktur in plačil.

Področje administracije je razdeljeno na štiri oddelke, in sicer: oddelek splošne administracije, oddelek kadrov in izobraževanja, oddelek informacijske tehnologije in finančno računovodski oddelek. Podrobnejšo razdelitev prikazuje slika 2.

Slika 2: Struktura zaposlitve na področju administracije



Vir: Pravilnik o organizaciji dela in sistematizaciji delovnih mest v revizijski družbi X, 2006.

Oddelek splošne administracije skrbi za administrativno in finančno spremljanje revizijskih projektov in hkrati za administrativno pomoč upravi družbe, organizira poslovna srečanja in pripravlja ponudbe in pogodbe. V ta namen so v tem oddelku zaposleni administratorji, receptorji, tajnice, prevajalci, kurirji in snažilke.

Oddelek kadrov in izobraževanja ima v revizijski družbi velik pomen, saj skrbi za učinkovito, uravnoteženo in hkrati stroškovno ustrezno sestavo revizijskih skupin. Poleg tega mora ustrezno motivirati zaposlene za dolgoročno delo v reviziji in skrbeti za čim manjše število odhodov visokokvalificirane delovne sile, saj stroški izobraževanj le-teh predstavljajo velik del celotnih stroškov. Naloge oddelka kadrov in izobraževanja so načrtovanje kadrovskih potreb v sodelovanju z direktorji družbe, sodelovanje z direktorji pri določanju politike nagrajevanja, priprava internih aktov s področja kadrov in izobraževanja, priprava letnih načrtov izobraževanja, vodenje kadrovske evidence

zaposlenih, priprava pogodb o zaposlitvi, registracija podatkov zaposlenih na ustreznih inštitucijah, poročanje o kadrovskih statistikah, priprava oglasov za zaposlovanje, sodelovanje pri naboru kadrov, organizacija izobraževanj in spremljanje potreb po izobraževanju.

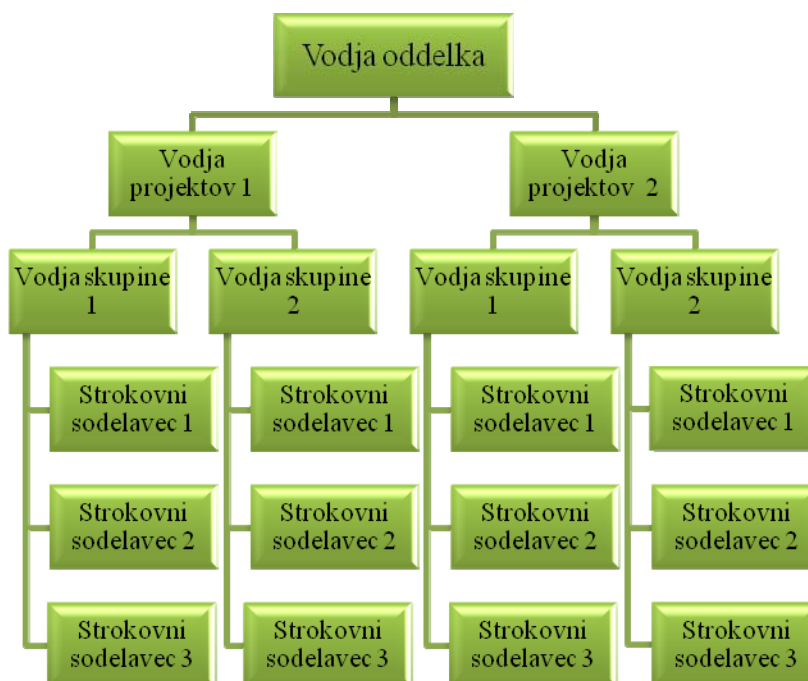
Oddelek informacijske tehnologije skrbi za vso računalniško in strojno opremo, namešča nove računalniške programe in skrbi za njihovo nemoteno delovanje, zaščito pred virusi in zlorabami podatkov ter sistematsko arhivira računalniške podatke. Nemoteno delovanje informacijskega oddelka je za delo v reviziji izrednega pomena, saj večina dela poteka v elektronski obliki preko prenosnih računalnikov, zato morajo biti podatki dobro zaščiteni pred virusi in zlorabami podatkov s strani nepooblaščenih oseb, saj služijo kot dokazna dokumentacija in so v večini zaupne narave. Vodja oddelka v sodelovanju z vodstvom podjetja določa strateške razvojne usmeritve ter plane na področju informatike v podjetju, vodi, organizira in koordinira delo na področju informacijske tehnologije, spremlja realizacijo planov, vzdržuje licenčne pogodbene odnose na področju informatike, izvaja izborne postopke in pogajanja z dobavitelji programske in strojne opreme in skrbi za informacijsko varnost. Vodje projektov in sistemski administratorji mu pri tem delu pomagajo. Poleg tega pripravljajo in uvajajo nove informacijske rešitve ter izvajajo interno svetovanje pri njihovi uporabi, administrirajo zahtevnejše sisteme, izdelujejo interne standarde, nadzorujejo in uravnavajo delovanje računalniških sistemov in jim prilagajajo sistemske parametre za izboljšanje učinkovitosti procesiranja, nudijo pomoč uporabnikom in pripravljajo sistemsko ter uporabniško dokumentacijo.

Finančno računovodski oddelek skrbi za zunanje in notranje poročanje, pripravo predračunskih bilanc in finančnih načrtov, usklajevanje analitičnih evidenc z glavno knjigo, pripravo periodičnih poročanj državnim inštitucijam, obračunov plač in drugih prejemkov zaposlenih, fakturiranje, usklajevanje s kupci in dobavitelji ter zbiranje in knjiženje dokumentacije. Po naravi dela se bistveno ne razlikuje od finančno računovodskih oddelkov drugih gospodarskih družb (povzeto po Pravilniku o organizaciji dela in sistematizaciji delovnih mest v revizijski družbi X, 2006).

1.4.2 Področje revizije

Področje revizije je razdeljeno na tri oddelke, in sicer oddelek za gospodarstvo, oddelek za negospodarstvo in oddelek za finančni sektor. Struktura zaposlitve je v vseh treh oddelkih enaka, razlikujejo se le v velikosti. Največji je ponavadi oddelek za gospodarstvo, ki je razdeljen na pododdelke za revizijo storitvenih, proizvodnih, mednarodnih podjetij in podobno. Slika 3 prikazuje strukturo zaposlitve na področju revizije v posameznem oddelku. V nadaljevanju bom opisala delovne naloge, potrebno izobrazbo in delovne izkušnje za vsa delovna mesta na področju revizije od najnižjega do najvišjega položaja (Pravilnik o organizaciji in sistematizaciji delovnih mest v revizijskem družbi X, 2006).

Slika 3: Struktura zaposlitve na področju revizije



Vir: Pravilnik o organizaciji dela in sistematizaciji delovnih mest v revizijski družbi X, 2006.

Strokovni sodelavec III. (Assistant III.) je najnižji položaj na področju revizije. Zanj je potrebna V. ali VI. stopnja strokovne izobrazbe ekonomskih ali pravnih ved, aktivno znanje angleškega jezika, poznavanje ustreznih računalniških programov in vozniški izpit B kategorije. Strokovni sodelavec III. izvaja manj zahtevne dele revizije po navodilih predpostavljenih.

Strokovni sodelavec II. (Assistant II.) mora imeti vsa znanja strokovnega sodelavca III., poleg tega mora imeti opravljeno VI. ali VII. stopnjo strokovnega izobraževanja iz ekonomskih ali pravnih ved. Njegove naloge so izvajanje posameznih delov revizije po navodilih nadrejenih.

Strokovni sodelavec I. (Senior Assistant) potrebuje enako izobrazbo in znanja kot strokovni sodelavec II., vendar se mu bistveno poveča obseg delovnih nalog, ki jih opravlja. Njegove naloge so planiranje in operativna izvedba posamezne revizije, vodenje revizijskih skupin do dveh sodelavcev, izobraževanje in prenos dela na sodelavce in kontroliranje kvalitete njihovega dela.

Vodja skupine II. (Senior) in vsi na višjih položajih od njega morajo imeti končano VII. stopnjo strokovne izobrazbe iz ekonomskih ali pravnih ved. Poleg tega mora biti vodja skupine II. vključen v izobraževanje za pridobitev naziva revizorja ali pooblaščenega revizorja ali pa se mora šolati za pridobitev mednarodne priznane licence. Opis njegovih delovnih nalog poleg nalog strokovnega sodelavca I. obsega še vodenje skupine do petih

sodelavcev, izdelava strategij zahtevnih revizij, nadzor nad izvedbo revizije, ocenjevanje dela sodelavcev in mentorstvo.

Vodja skupine I. (Assistant Manager) se po znanjih in delovnih nalogah bistveno ne razlikuje od vodje skupine II. Za njegovo delovno mesto so potrebna minimalno štiri leta dela v reviziji ali šest let dela v sorodnih dejavnostih. Prav tako je potrebno imeti opravljen izpit za revizorja ali vključenost v izobraževanje za pridobitev naziva pooblaščen revizor ali vključenost v izobraževanje za pridobitev kake druge mednarodno priznane licence iz področja revizije. Poleg vseh znanj vodje skupine II. mora znati izdelati strategije za zelo zahtevne revizije in na projektih zelo zahtevnih revizij voditi skupine do petih sodelavcev.

Vodja projektov II. (Manager) lahko postane oseba, ki ima pet let izkušenj iz dela v reviziji ali sedem let izkušenj iz dela v sorodnih dejavnostih in je pridobila dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja ali drugo enakovredno licenco. Vodja projektov II. nosi visoko poklicno odgovornost, saj s podpisom revizijskega mnenja osebno odgovarja, da so bili v pregledu opravljeni vsi potrebni revizijski postopki, ki so potrebni za odkrivanje napak in prevar v podjetjih. Delovne naloge vodje projektov II. so pripravljane ponudb in pogodb, pripravljane strategij najzahtevnejših projektov, skrb za neodvisnost pri sprejemu poslov, vodenje projektov revizije in koordinacija dela revizijskih skupin, priprava letnega plana posameznih revizij in nadzor nad izvajanjem, načrtovanje stroškov izvedbe posameznih revizij, zaračunavanje dodatno opravljenih storitev ali večjega obsega opravljenih storitev strankam, sodelovanje pri razreševanju pomembnih vprašanj pri posameznih projektih, kontrola kvalitete dela po posameznih projektih revizije ter nadzor nad izstavitvijo faktur in plačil pri projektih revizije.

Vodja projektov I. (Senior Manager) potrebuje za opravljanje svojega dela enaka znanja kot vodja projektov II. Vodja projektov I. mora imeti šest let delovnih izkušenj v reviziji ali osem let delovnih izkušenj v sorodnih dejavnostih. Poleg vseh delovnih nalog, ki jih opravlja vodja projektov II., je naloga vodje projektov I. vodenje svetovalnih in revizijskih projektov ter koordiniranje dela projektnih skupin.

Vodja oddelka (Senior Manager) odgovarja direktno direktorju revizijskega podjetja in je najvišji položaj na področju revizije. Za delovno mesto vodje oddelka so zahtevana enaka znanja in izobrazba kot za vodjo projektov I. Poleg vseh nalog, ki jih opravlja vodja projektov I., se od vodje oddelka zahteva še strokovno vodenje oddelka in nadzor kakovosti dela v oddelku.

1.5 Zakonodaja in prehodnost poklica revizorja

Škandali, povezani s propadom pomembnih gospodarskih družb (Enron, Pramalat, ipd.), so pripeljali do bistveno zmanjšane zaupanja investitorjev in tudi širše javnosti v finančne informacije (predvsem letna in periodična poročila) gospodarskih družb in v zagotovila

revizorjev, da so podatki in informacije, ki jih zagotavlja upravljavna in računovodska ureditev zanesljivi, pravilni, točni in popolni (Mahnič, 2004, str. 43).

1.5.1 Sarbanes-Oxleyev zakon

V Združenih državah Amerike je kot odgovor na vse omenjene škandale in za zagotovitev večjega zaupanja v revizijsko stroko 23. januarja 2002 Kongres ZDA na drugi seji v Washingtonu sprejel nov Sarbanes-Oxleyev zakon (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. Namen Sarbanes-Oxleyev zakona je zagotovitev večje revizorjeve neodvisnosti, reformiranje računovodske in revizijske panoge, zaostritev korporacijskega upravljanja in pridobitev ponovnega zaupanja naložbenikov, ki se je razblinilo s propadom Enrona in drugih podjetji. Ukrepi SOX-a se nanašajo prav na vse člene verige računovodskega poročanja in zajemajo ameriška in tudi druga javna podjetja, katerih delnice kotirajo na ameriških borzah, ter revizijske družbe, ki revidirajo le-ta podjetja in s tem tudi tuje revizijske družbe, ki so registrirane v ZDA ali drugje in revidirajo omenjena podjetja. Udeleženci verige računovodskega poročanja so: poslovodstvo, upravni odbor, nadzorni svet z revizijskim odborom, neodvisni revizorji, poslovni analitiki, naložbeniki in drugi uporabniki. Povzete glavne zahteve tega zakona so omejitev nerevizijskih storitev pri revizijski stranki, predodobritev odbora za revizijo za izvedbo drugih storitev pri revizijski stranki, razkritje prihodkov plačanih revizorjem, usklajevanje med revizijskim odborom in revizorjem, menjava partnerjev, omejitev za plačila partnerjev in nasprotje interesov v povezavi z zaposlitvijo pri revizijski stranki (Mahnič, 2004, str. 50).

SOX eksplicitno določa, katerih nerevizijskih storitev registrirana revizijska družba ne sme opravljati pri stranki (Sarbanes-Oxley Act, 2002):

- knjigovodstva 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 poslovodenja 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.

Seznam svetovalnih storitev, ki jih revizorji lahko ponudijo svojim revizijskim strankam, je torej zelo zmanjšan. Omejitev obsega dovoljenih storitev zaostreje revizorjevo neodvisnost od poslovodstva korporacije in pomaga preprečiti revizorjem nadziranje

celotnega računovodskega poročevalskega procesa podjetja z obojim – z oblikovanjem notranjega revizijskega sistema in z izdajanjem teoretično nepristranskega mnenja. Registrirana revizijska družba lahko opravlja določene nerevizijske storitve in tudi davčno svetovanje, vendar mora te odobriti revizijski odbor, še preden se začne opravljati katera od njih. Ko je storitev končana, mora revizijska družba dosledno upoštevati podroben poročevalski proces tako, kot je opisano v SOX-u.

Sarbanes-Oxleyev zakon omenja še prenovljen sistem kazni za skupinske prevare in ustanovitev PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board – Odbor za javno nadzorstvo revizijskih družb). PCAOB je zasebna nepridobitna institucija in ni ustanova vlade ZDA. Financira se predvsem iz članarin, ki jih morajo plačevati vse javne delniške družbe in registrirane revizijske družbe. Naloge PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board, 2009) so med drugim:

- registriranje revizijskih družb, ki pripravljajo revizijska poročila za javna podjetja;
- prenova standardov za kontrolo kakovosti, etičnih standardov, standardov neodvisnosti in drugih standardov, povezanih s pripravo revizijskega poročila za javna podjetja;
- vodenje preiskave in disciplinskih postopkov, povezanih z registriranimi revizijskimi družbami in osebami, povezanimi s temi družbami, posledice teh preiskav so sankcije, primerne ugotovljenim prekrškom;
- opravljanje drugih nalog ali funkcij, za katere PCAOB ali SEC menita, da so potrebne, da izboljšajo strokovne standarde za revizorje in revizijska poročila, ali pa kako drugače pripomorejo k skladnosti s SOX-om, s pravili PCAOB in z zakoni o vrednostnih papirjih;
- sestava proračuna in skrb za poslovanje PCAOB.

1.5.2 Direktiva 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze

Na drugi strani je Komisija EU začela intenzivneje postavljati zakonske okvire za revidiranje leta 1998, ko je bil ustanovljen Odbor EU za revidiranje (EU Committee on Auditing), ki naj bi skrbel tako za razvoj revidiranja kot tudi za tesnejšo povezavo med revizijsko stroko in oblastmi v državah članicah EU. Njegova glavna naloga je izboljšanje kakovosti zakonskega revidiranja v EU. Evropski parlament in Svet EU sta po predlogu Komisije EU iz leta 2003 kot odgovor na Sarbanes-Oxleyev zakon dne 17. maja 2006 sprejela direktivo 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, v nadaljevanju 8. direktivo, ki je nadomestila staro direktivo 84/253/EGS iz leta 1984.

8. direktiva obvezuje vse polnopravne članice Evropske unije, da morajo sprejeto 8. direktivo upoštevati tako, da njeno vsebino in pravila vgradijo v domače zakone, ki ne smejo biti v nasprotju z direktivo. Za lažje razumevanje tega besedila bom najprej

opredelila ključno terminologijo, kot jo navaja 8. direktiva (Direktiva 2006/437ES Evropskega parlamenta in sveta, 2006), in sicer:

- **zakoniti revizor** je fizična oseba, ki ima v skladu s to direktivo dovoljenje pristojnega organa države članice za opravljanje obveznih revizij;
- **revizijsko podjetje** je pravna oseba ali kateri koli drugi subjekt, ne glede na svojo pravno obliko, ki ima v skladu s to direktivo dovoljenje pristojnega organa države članice za opravljanje obveznih revizij;
- **revizijski subjekt tretje države** je subjekt, ki ne glede na svojo pravno obliko izvaja revizije letnih ali konsolidiranih računovodskih izkazov družbe iz tretje države;
- **revizor tretje države** je fizična oseba, ki izvaja revizije letnih ali konsolidiranih računovodskih izkazov družbe iz tretje države.

Tako kot Sarbanes-Oxleyev zakon tudi 8. direktiva teži k zagotavljanju večje neodvisnosti revizorja. Njena glavna naloga je izboljšanje kakovosti zakonskega revidiranja. Najpomembnejša področja 8. direktive so zunanje zagotavljanje kakovosti, revizijski standardi in revizorjeva neodvisnost. V ta namen je Komisija EU izdala Priporočilo o zagotavljanju kakovosti za zakonite revizorje v EU (Recommendation on Quality Assurance for the Statutory Auditors in the EU) in Priporočilo o neodvisnosti zakonitih revizorjev v EU (Recommendation on Statutory Auditors Independence in the EU). Obe priporočili so sprejele države članice. Najpomembnejša načela 8. direktive, ki naj bi jo upoštevali vsi zakoniti revizorji v EU so javno nadzorstvo, zunanje zagotavljanje kakovosti, revizorjeva neodvisnost, kodeks poklicne etike, revizijski standardi, disciplinske kazni ter imenovanje in odpustitev zakonitega revizorja. Kodeks poklicne etike vključuje predvsem odgovornost zakonitega revizorja do javnosti, pa tudi njegovo poštenost in objektivnost, strokovnost in skrbnost. V njem je obravnavano vprašanje cen revizijskih storitev, ki ne smejo temeljiti na kakršnikoli obliki odvisnosti od izsledkov revizije ali povezave z drugimi storitvami, ki jih zakoniti revizor opravlja za naročnika. Revizijske družbe morajo razkriti tudi znesek zaslužkov z nerevizijskimi storitvami, poleg tega morajo zakoniti revizorji in revizijske družbe podpisati posebno izjavo o popolni neodvisnosti od naročnika. Člen o zaupnosti in poklicni molčečnosti varuje razmerje med revizorjem in naročnikom ter istočasno dovoljuje dostop do listin, potrebnih za izvajanje nadzora, kar je zagotovljeno tudi na meddržavni ravni (Odar, 2003, str. 12-21).

V 8. direktivi je določeno tudi kakšna znanja morajo imeti kandidati, ki želijo pridobiti naziv zakonitega revizorja. Kandidati morajo imeti dokončano najmanj univerzitetno izobrazbo in morajo uspešno opraviti preizkuse znanj s področja splošnega računovodstva, relevantne zakonodaje, mednarodnih računovodskih standardov, finančne analize, stroškovnega in poslovnega računovodstva, upravljanja s tveganji, notranjih kontrol, revizije, zakonskih določil in strokovnih standardov na področju zakonske revizije, mednarodnih revizijskih standardov ter etike in neodvisnosti v reviziji. Poleg tega morajo predložiti dokazila o zahtevanih vsaj triletnih delovnih izkušnjah s področja revidiranja

računovodskih izkazov, od tega vsaj dve leti pri revizijski družbi, ki je vpisana v register revizijskih družb katerekoli države članice (Zaman, 2007, str. 39).

Zelo pomemben cilj 8. direktive je tudi doseganje visoke ravni usklajenosti zahtev za obvezne revizije držav članic EU. Za nemoteno prehodnost revizorjev med državami članicami in za njihovo mednarodno sodelovanje je namreč pomembno, da bi se morale revizorske kvalifikacije zakonitih revizorjev, ki so pridobljene na podlagi 8. direktive, šteti za enakovredne v vseh članicah EU. Zato države članice ne bi mogle več vztrajati, da morajo večino glasovalnih pravic v revizijski družbi imeti revizorji z dovoljenjem države članice, ali da mora imeti večina članov upravnega ali poslovnega telesa revizijske družbe dovoljenje države članice. Po drugi strani obvezna revizija zahteva ustrezno znanje na področjih, kot so pravo družb, davčno in socialno pravo, zato bi bilo potrebno to znanje preizkusiti, preden zakoniti revizor iz druge države članice pridobi dovoljenje. Pomembno je zagotoviti stalno visoko kakovost vseh obveznih revizij, ki jih zahteva zakonodaja Evropske skupnosti, zato bi morale vse obvezne revizije potekati v skladu z mednarodnimi revizijskimi standardi. Medsebojna povezanost kapitalskih trgov narekuje potrebo po zagotovitvi visoke kakovosti opravljenega dela revizorjev iz tretjih držav v zvezi s kapitalskim trgom Evropske skupnosti. Zato bi morali biti zadevni revizorji registrirani, da so tako vključeni v preglede zagotavljanja kakovosti ter sistem preiskav in kazni. Odstopanja na podlagi vzajemnosti bi bilo treba omogočiti s poenotenim preverjanjem, ki ga v sodelovanju z državami članicami opravi Evropska komisija. V vsakem primeru bi moral subjekt, ki je izdal prenosljive vrednostne papirje na reguliranem trgu, vedno pregledati revizor, ki je ali registriran v državi članici ali pod nadzorom pristojnih organov v tretji državi, iz katere prihaja revizor, če Evropska komisija ali država članica potrdi, da ta tretja država izpolnjuje zahteve, enakovredne zahtevam Evropske skupnosti na področju načel nadzora, sistemov zagotavljanja kakovosti ter sistemov preiskave in kazni kakor tudi vzajemnosti. Če ena država članica meni, da je sistem zagotavljanja kakovosti tretje države enakovreden njenemu, to še ne pomeni, da morajo druge države članice sprejeti to oceno, niti s tem ne vpliva na odločitev Evropske komisije (Direktiva 2006/437ES Evropskega parlamenta in sveta, 2006).

1.5.3 Poenotenje zakonodaje na področju računovodstva in revizije

Odbor za mednarodne računovodske standarde (International Accounting Standards Board – IASB) sodeluje s posameznimi državnimi institucijami, ki postavljajo računovodske standarde v državah, v katerih delujejo in skrbi za konvergenco med lokalnimi računovodskimi standardi in mednarodnimi standardi računovodskega poročanja – MSRP. EU je leta 2002 sprejela odločitev o uporabi MSRP od leta 2005 dalje. Evropska komisija je določila, da morajo vsa podjetja v EU, ki kotirajo na borzi od leta 2005 naprej za konsolidirane računovodske izkaze obvezno uporabljati MSRP. Države članice lahko dovolijo ali zahtevajo uporabo MSRP tudi za nekonsolidirana poročila in za družbe, ki ne kotirajo na borzi (IASB and IFRSs, 2009 in International Accounting Standards Board,

2009). Vse to pomembno vpliva na revizijsko stroko, saj morajo revizorji ob revidiranju računovodskih izkazov, pripravljenih po MSRP, upoštevati le-te in revizijo opraviti skladno z MSRP in ne več v skladu z lokalnimi računovodskimi standardi.

MSRP poleg držav članic EU, ki so v določenih primerih obvezane k uporabi MSRP, uporabljajo tudi nekatere države izven EU, medtem ko ZDA uporabljajo US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles in the United States). V prihodnosti je pričakovana težnja k poenotenju MSRP in US GAAP. V letu 2008 je U.S. Securities and Exchange Commission – SEC (ameriška inštitucija, ki skrbi za zaščito investitorjev, poštenost, urejenost in učinkovitost ekonomskega trga in pospešuje ustvarjanje kapitala) naznanila serijo postopkov, ki bi lahko vodili do obvezne uporabe MSRP za računovodske izkaze ameriških družb od leta 2014 dalje. Ti bi nadomestili sedanje US GAAP in poenotili računovodsko in revizijsko stroko EU in ZDA. Prav tako je naznanila, da bi lahko določena ameriška velika združena podjetja začela uporabljati MSRP že v letu 2010. Končna odločitev o uporabi MSRP za vsa ameriška podjetja bo znana v letu 2011, z verjetnim začetkom uporabe v letu 2014, vendar je že zdaj zaradi vpliva gospodarske krize pričakovati, da bo rok sprejetja MSRP za ameriška podjetja preložen. Poenotenje revizijske stroke EU in ZDA bo močno vplivalo tudi na revizijsko stroko drugih držav izven teh dveh območij, ki bodo po vsej verjetnosti sledila poenoteni stroki (IASB and IFRSs, 2009).

2 POKLIC REVIZORJA V SLOVENIJI

Kljub mladim koreninam revizijske stroke v Sloveniji se je poklic revizorja v Sloveniji hitro razvijal in kmalu postal enakovreden poklicu revizorja v državah z razvitim kapitalističnim sistemom. V drugem poglavju je predstavljena revizijska stroka, poklic revizorja in izobraževalni program za pridobitev naziva pooblaščenega revizorja v Sloveniji.

2.1 Razvoj revizije v Sloveniji

Zgodovina revizije v Sloveniji je relativno kratka, saj je bila v prejšnjem režimu Jugoslavije lastnina družbena in potrebe po reviziji ni bilo. Del nalog revidiranja je opravljala Služba družbenega knjigovodstva (SDK) in leta 1972 začela uvajati t.i. ekonomsko-finančno revizijo zaradi potreb tujih investitorjev. Leta 1993 je Slovenija začela lastninsko reformo in zato so se potrebe po revizijskih storitvah močno povečale (Odar, 2001, str. 41).

Zunanja in tudi druge vrste revizije so se tako začele pospešeno razvijati po sprejetju Zakona o revidiranju leta 1993, ki je temeljni predpis urejevanja revidiranja v Sloveniji (Uradni list RS, št. 32/93 in 65/93). Na podlagi 5. člena tega zakona je Slovenski inštitut za revizijo ustanovila Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije (Odar, 2001, str. 42).

2.2 Slovenski inštitut za revizijo

Slovenski inštitut za revizijo (v nadaljevanju Inštitut) je bil ustanovljen 29. julija 1993 kot zavod in vpisan v sodni register dne 9. septembra 1993, delovati pa je začel po potrditvi statuta (Odar, 2004, str. 5-6).

Statut Inštituta je na januarskem zasedanju leta 1994 potrdil državni zbor Republike Slovenije in s tem dejanjem omogočil formalni začetek dela Inštituta. Tega leta je tako Ministrstvo za finance podelilo 120 certifikatov z nazivom pooblaščen revizor na podlagi predhodnih določb Zakona o revidiranju, v register Inštituta pa so bile vpisane prve revizijske družbe. Jeseni so se vpisali v izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor prvi kandidati. Leta 1994 so bili sprejeti tudi najpomembnejši temeljni akti Inštituta (Odar, 2004, str. 6-7):

- pravilnik o vodenju registra revizijskih družb in registra pooblaščenih revizorjev,
- pravilnik o opravljanju izpitov za pridobitev certifikatov za strokovna naziva revizor in pooblaščen revizor,
- smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev,
- pravilnik o postopku za izrek ukrepa odvzema pooblastila za delo,
- temeljna revizijska načela,
- kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev,
- navodila za delovanje revizijskih družb,
- pravilnik o priznavanju dodatnega izobraževanja za podaljšanje veljavnosti pooblastila za delo in
- pravilnik o volitvah članov odborov sekcij.

Inštitut je leta 1993 sprejel Slovenske računovodske standarde (SRS), katere so slovenska podjetja prvič uporabila v poslovnem letu 1994. SRS sledijo teoretični zasnovi mednarodnih računovodskih standardov (MRS) in so predvsem v zadnjem desetletju pod velikim in vodilnim vplivom anglo-ameriške šole (Slovenski inštitut za revizijo, 2006, str. 5-6).

Inštitut opravlja naloge in pristojnosti na področju revidiranja in drugih strokovnih področjih, povezanih z revidiranjem. Glavne naloge, ki jih opravlja Inštitut so povzete po 9. členu Zakona o revidiranju (2008). Inštitut sprejema in objavlja računovodske standarde, pravila revidiranja, poslovnofinančne standarde in pravila, pravila notranjega revidiranja, pravila revidiranja informacijskih sistemov in pravila ocenjevanja vrednosti ter določa hierarhijo med naštetimi pravili. Določa strokovna znanja in izkušnje, potrebne za pridobitev strokovnega naziva pooblaščen revizor, pooblaščen ocenjevalec, preizkušeni notranji revizor, preizkušeni računovodja, preizkušeni poslovni finančnik, preizkušeni revizor informacijskih sistemov in preizkušeni davkar. V ta namen organizira strokovna izobraževanja, izvaja preizkuse strokovnih znanj in izdaja potrdila o strokovnih znanjih za pridobitev zgoraj naštetih strokovnih nazivov. Opravlja nadzor nad kakovostjo dela

revizijskih družb, pooblaščenih revizorjev in pooblaščenih ocenjevalcev. Vodi registre revizijskih družb in revizijskih subjektov tretjih držav, pooblaščenih revizorjev, pooblaščenih ocenjevalcev in oseb, ki so pridobile strokovne nazive, ki jih podeljuje Inštitut. Opravlja tudi druge naloge, določene z zakonom oziroma statutom Inštituta, med drugim lahko določa tudi smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev in storitev ocenjevanja vrednosti podjetij, nepremičnin ter strojev in opreme.

2.3 Izobrazba revizorjev

Po končani univerzitetni izobrazbi se večina zaposlenih v revizijskih družbah odloči za dodatno izobraževanje, saj je za pridobitev naziva pooblaščenega revizorja potrebno dodatno strokovno izobraževanje, ki ga bom opisala v nadaljevanju diplomske naloge. V nekaterih revizijskih družbah so dodatna izobraževanja obvezna in so predpisana v pogodbah o zaposlitvi. Velikokrat je uspešno opravljanje izobraževanja tudi faktor napredovanja v revizijskih podjetjih, lahko pa predstavlja tudi pogoj za napredovanje.

Licence za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja v Sloveniji podeljuje Inštitut. Licenco lahko dobi le oseba, ki izpolnjujejo naslednje pogoje (Zakon o revidiranju, 48. člen, 2008):

- da je zaključila najmanj študijski program druge stopnje po zakonu, ki ureja visoko šolstvo oziroma ima najmanj tej stopnji enakovredno izobrazbo,
- da ima najmanj petletne delovne izkušnje, od tega najmanj triletno delovne izkušnje pri opravljanju revidiranja v zadnjem šestletnem obdobju pred oddajo vloge za izdajo dovoljenja (dve leti od triletnih delovnih izkušenj lahko oseba pridobi samo pri izvajanju posameznih postopkov revidiranja v času sklenjenega delovnega razmerja z revizijsko družbo),
- da je opravila preizkus strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, določenih s pravilnikom, ki ureja pridobitev potrdil o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenih revizorjev,
- da ji v preteklosti ni bilo odvzeto dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja,
- da ni bila pravnomočno obsojena za kaznivo dejanje zoper premoženje oziroma gospodarstvo in kazen še ni bila izbrisana iz kazenske evidence in
- da ima visoko raven aktivnega znanja slovenščine.

Dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja velja dve leti od izdaje. Veljavnost dovoljenja se na zahtevo imetnika podaljša vsakič za dve leti, če opravi program dodatnega strokovnega izobraževanja po pravilniku. Če imetnik dovoljenja ne opravi programa dodatnega strokovnega izobraževanja oziroma ne vloži zahteve za podaljšanje dovoljenja, dovoljenja preneha veljati. Ob zahtevi za ponovno izdajo dovoljenja mora oseba izpolnjevati zgoraj naštetne pogoje in imeti opravljen program dodatnega strokovnega izobraževanja (Zakon o revidiranju, 48. člen, 2008).

V Sloveniji se je za poklic revizorja mogoče izobraževati na Inštitutu. Poleg tega največje štiri revizijske družbe na svetu (PricewaterhouseCoopers, KPMG, Deloitte in Ernst & Young) vsako leto povabijo predavatelje izobraževalne ustanove BPP Professional Education, ki imajo licenco, da predavajo in pripravljajo kandidate na izpite, pripravljene s strani Združenja pooblaščenih revizorjev (Association of Chartered Certified Accountants, v nadaljevanju ACCA). V nadaljevanju bom predstavila obe vrsti izobraževanj ter njune prednosti in slabosti.

2.3.1 Izobraževanje v okviru Inštituta

Inštitut organizira dve vrsti izobraževanj za revizorje, in sicer: izobraževanje za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog revizorja in nadgradnjo tega izobraževanja, izobraževanje za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja. Obe vrsti izobraževanj opisuje Pravilnik o pridobitvi potrdil o strokovnih znanjih za opravljanje nalog revizorja in pooblaščenega revizorja (Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo, 2002).

Izobraževanje za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog revizorja

K izobraževanju za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog revizorja se lahko prijavi kandidat, ki ima dokončano univerzitetno izobrazbo, obvlada slovenski jezik in ni bil nikoli pravnomočno obsojen za kaznivo dejanje zoper premoženje oziroma gospodarstvo. Imeti mora opravljene s pravilnikom določene fakultativne predmete iz smeri specialističnega študija revidiranja. Za kandidata, ki je končal specialistični študij revidiranja na Ekonomski fakulteti v Ljubljani ali na Ekonomsko-poslovni fakulteti v Mariboru, se šteje, da je opravil vse predpisane predmete.

Strokovni izpit za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog revizorja je sestavljen iz dveh delov. V prvem delu kandidat opravlja teoretični in praktični izpit iz posameznih predmetov. V drugem delu predstavi in zagovarja seminarski nalogi preizkušanja notranjih kontrol v družbi in preizkušanja podatkov na izbranem področju v družbi. Prvi del je razdeljen na splošni in posebni del. V splošnem delu se preizkusi kandidatovo znanje iz računovodstva, revizije, poslovnih financ, gospodarskega in davčnega prava ter kvantitativnih metod. V posebnem delu se preizkusi kandidatovo znanje iz revizije, poslovnih financ ter računovodstva in davkov. Po opravljenih izpitih mora kandidat izdelati seminarski nalogi in opraviti zagovor, in sicer najkasneje v dveh letih po opravljenem zadnjem izpitu. Vsaka seminarska naloga za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog revizorja mora obsegati najmanj 15 strani metodičnih in analitičnih komentarjev, ki se nanašajo na dodane priloge, ki imajo naravo dokumentacije o opravljeni reviziji. Kandidat v seminarski nalogi pojasni razmišljanja in

ugotovitve, vezane na dokumentacijo o opravljeni reviziji. Obravnavani podatki morajo biti resnični in ne izmišljeni.

Inštitut izda kandidatu, ki uspešno opravi izpite v okviru izobraževanja za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog revizorja iz prvega dela izobraževanja in zagovor seminarskih nalog, potrdilo o pridobitvi strokovnih znanj za opravljanje nalog revizorja (Povzeto po Pravilniku o pridobitvi potrdil o strokovnih znanjih za opravljanje nalog revizorja in pooblaščenega revizorja; Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo, 2002).

Izobraževanje za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja

K izobraževanju za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja se lahko prijavi kandidat, ki ima dovoljenje za opravljanje nalog revizorja in izpolnjuje vse pogoje, ki so potrebni za opravljanje nalog revizorja, naštetih v prejšnji točki.

Strokovni izpit za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja je sestavljen iz dveh delov. V prvem delu kandidat opravlja teoretični in praktični izpit iz petih predmetov, in sicer revizije, organizacije in vodenja revizije, računovodstva, davščin in poslovnih financ. V drugem delu predstavi in zagovarja zaključno delo o celoviti reviziji večje in sestavljene družbe.

Inštitut izda kandidatu, ki uspešno opravi izpite v okviru izobraževanja za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja iz prvega dela izobraževanja in zagovor zaključnega dela, potrdilo o pridobitvi strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja (Povzeto po Pravilniku o pridobitvi potrdil o strokovnih znanjih za opravljanje nalog revizorja in pooblaščenega revizorja; Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo, 2002).

Sprememba izobraževanja za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja

Inštitut je do uvedbe posodobljenega Zakona o revidiranju (2008) izvajal dvostopenjsko izobraževanje za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja. Kandidati so morali najprej zaključiti izobraževanje za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog revizorja in pridobiti dovoljenje za opravljanje nalog revizorja in se šele nato vpisati na izobraževanje za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja. Na podlagi novega Zakona o revidiranju (2008) bo v prihodnje organizirano enostopenjsko izobraževanje za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja. Izobraževalni program, ki bo temeljil na strokovnih

znanjih, ki jih zahteva omenjeni zakon, bo pripravljen v letu 2009. Prvi kandidati se bodo predvidoma lahko vpisali v prenovljen program v sezoni 2010/2011 (Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2008, 2009).

Prednosti in slabosti izobraževanja na Inštitutu

Za posameznega kandidata so prednosti izobraževanja na Inštitutu v tem, da so predavanja v slovenskem jeziku in so prilagojena slovenskim računovodskim standardom in slovenskemu gospodarstvu. Poleg tega kandidat po opravljenem izobraževanju in ob izpolnjevanju pogojev, potrebnih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, neposredno pridobi licenco za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja v Sloveniji.

Slabosti izobraževanja na Inštitutu so, da izobraževanje ni priznано v tujini. Poleg tega izobraževanje temelji na slovenskih računovodskih standardih in zakonih, medtem ko mnoga slovenska podjetja za pripravo individualnih in konsolidiranih računovodskih izkazov uporabljajo mednarodne standarde računovodskega poročanja.

2.3.2 Združenje pooblaščenih revizorjev – ACCA

Združenje pooblaščenih revizorjev ali ACCA je hitro rastoča globalna organizacija z več kot sto-letnimi izkušnjami in ugledom, v katero so včlanjeni revizorji in računovodje iz celega sveta. Združuje preko 122.000 članov in 325.000 študentov iz 170 držav sveta, katerim ponuja storitve preko mreže 80 poslovalnic in centrov. ACCA s svojim znanjem in izkušnjami sodeluje z vlado in strokovnimi organizacijami in globalno razvija računovodsko stroko, etiko in poklicne vrednote računovodij v korist javnega interesa. ACCA preko partnerstva z vodilnimi mednarodnimi inštruktorji družbe BPP Professional Education in Kaplan Publishing Foulks Lyneh izdaja študijske učbenike prirejene po ACCA učnemu programu. V Sloveniji so priprave za ACCA izpite organizirane s strani družbe BPP Professional Education. Sami izpiti in gradiva so last ACCA, ki je tudi nosilka certifikata (ACCA – the global body for professional accountants, 2008).

Za pridobitev ACCA licence je potrebno imeti najmanj tri leta ustreznih delovnih izkušenj, izpolniti je potrebno spletne obrazce iz poklicne etike (online professional ethics moduls) in opraviti štirinajst izpitov, ki jih predpisuje združenje ACCA. Na ACCA izobraževanje se lahko prijavijo kandidati, ki imajo dokončano »5 General Certificate of Secondary Education – 5 GCSEs« izobraževanje (uradno potrdilo sekundarne izobrazbe, po kateri imajo študentje ponavadi 10 do 12 predmetov in na koncu izobraževanja opravljajo zaključni izpit iz petih predmetov). V Sloveniji je v praksi, da revizijske družbe na izobraževanje ACCA pošljejo nove zaposlene z dokončano univerzitetno izobrazbo iz ekonomske ali pravne fakultete, ki so nato oproščeni opravljanja enega do štirih izpitov iz osnovnega nivoja izobraževanja.

Učni načrt ACCA izobraževanja je razdeljen na dva nivoja, in sicer osnovnega in strokovnega. Osnovni nivo vsebuje devet izpitov, in sicer poklic računovodje, upravljalno računovodstvo, finančno računovodstvo, korporativno in gospodarsko pravo, merjenje uspešnosti, davke, finančno poročanje, revizijo in finančno poslovanje. V primeru, da je posameznik že opravil izpite iz relevantnih predmetov pri kateri drugi instituciji, je ob predložitvi ustreznih dokumentov oproščen opravljanja teh izpitov (ACCA – the global body for professional accountants, 2008).

Strokovni nivo vsebuje pet izpitov, katere morajo opraviti vsi, ki želijo pridobiti ACCA licenco in jih ni mogoče nadomestiti s kakšnimi drugim sorodnim izobraževanjem. Med omenjenimi petimi izpiti so trije obvezni izpiti: poklic pooblaščenega računovodja, korporativno poročanje in analiza poslovanja. Dva izpita sta izbirna in ju posameznik lahko izbere med naslednjimi predmeti: nadgradnja finančnega poslovanja, nadgradnja merjenja uspešnosti, nadgradnja davkov ter nadgradnja revizije in drugih poslov dajanja zagotovil. Izpite je potrebno opraviti v desetih letih od pričetka šolanja (ACCA – the global body for professional accountants, 2008).

Po končanem ACCA izobraževanju je za pridobitev licence pooblaščenega revizorja v Sloveniji potrebno opraviti še izpit iz slovenskega davčnega in gospodarskega prava ter slovenskih računovodskih standardov.

Prednost ACCA izobraževanja je, da je mednarodno priznано v skoraj vseh državah, in da je za poklic revizorja v določeni državi večinoma potrebno naredi le še izpite iz državnega, gospodarskega in davčnega prava ter računovodskih standardov določene države. Za posameznega kandidata je prednost tudi v tem, da to izobraževanje podpirajo vse večje revizijske družbe v Sloveniji. Največja slabost ACCA izobraževanja je, da so nekateri predmeti, kot na primer angleški davki vezani na angleško gospodarstvo. V nekaterih večjih državah omenjeni problem rešujejo tako, da izobraževanje priredijo zakonodaji določene države. V Sloveniji takšna rešitev zaradi nizkega števila udeležencev predavanj finančno ni smiselna. Slabost tega izobraževanja je tudi v tem, da je po končanem izobraževanju za pridobitev licence pooblaščenega revizorja v Sloveniji potrebno narediti še dva izpita, in sicer iz slovenskega davčnega in gospodarskega prava ter slovenskih računovodskih standardov. Nato je potrebno vzdrževati kar dve licenci. Za konec naj omenim, da je ACCA izobraževanje v Sloveniji novost in poteka šele štiri leta, tako da bodo prve generacije učencev, ki so se odločili za to vrsto izobraževanja, dobile licence šele v prihodnjem letu. Takrat se bodo tudi pokazale resnične prednosti in slabosti tega izobraževanja.

2.4 Zaposlovanje v revizijskih družbah

Slovenska revizijska družba X objavlja prosta delovna mesta na spletnih portalih ekonomskih fakultet, kot tudi v drugih spletnih in pismenih zaposlitvenih oglasih. Vsako

leto svoje delovanje predstavlja študentom Ekonomske fakultete in vse zainteresirane kandidate vabi, da se prijavijo na razpis o prostih delovnih mestih. Za prijavo na prosto delovno mesto je potrebno napisati življenjepis, ki mora vsebovati podatke o izobrazbi, delovnih in drugih izkušnjah ter prošnjo za zaposlitev. Revizijska družba nato vse kandidate, ki ustrezajo zaposlitvenim kriterijem, kot so končana VII. stopnja strokovne izobrazbe iz ekonomskih ali pravnih ved, pa tudi študente, ki so pri koncu omenjenega študija, povabi na testiranja iz angleškega jezika, matematike in logike ter poznavanja gospodarskega okolja. Kandidate, ki uspešno opravijo testiranja, nato povabi na razgovore z vodjami projektov. Na razgovoru preverjajo kandidatovo kratkoročno in dolgoročno motiviranost za delo v reviziji, pripravljenost za delo na terenu in sposobnost komuniciranja. Na podlagi univerzitetnih ocen, rezultatov testiranja in osebnega vtisa na razgovoru izberejo najprimernejše kandidate in jih zaposlijo kot pripravnike za delovno mesto asistenta III.

2.5 Prehodnost poklica revizorja

V revizijski stroki je v Sloveniji zaposleno veliko tujih državljanov. Razlog za to je, da je v Sloveniji revizijska panoga relativno mlada, saj je do leta 1993 vse naloge nadzora izvajala Služba družbenega knjigovodstva (SDK). Po razpadu SDK je v Slovenijo vstopilo veliko tujih revizijskih podjetij, ki so imela cilj pridobiti revizorje iz držav, kjer je bila revizijska stroka že razvita, z namenom, da bi ti prenesli svoje poklicna znanja v slovenska podjetja.

Ravno nasprotno se zelo malo slovenskih državljanov odloča za delo v tujini. Po povzetku raziskave opravljene med slovenskimi revizijskimi družbami (Hribernik, 2006, str. 8) se bi za delo v tujini odločila le tretjina zaposlenih v revizijskih družbah. Gre predvsem za mlajše revizorje in tiste, ki bi šli v tujino delat za krajši čas zaradi pridobivanja izkušenj. Ostali menijo, da je dovolj dela v Sloveniji ali da so za to prestari. Iz prakse lahko ugotovimo, da je delo v tujini za slovenske državljane bolj izjema kot pravilo.

Prehodnost poklica revizorja je opredeljena v novem Zakonu o revidiranju (2008), kateri opredeljuje katera znanja in kakšno izobrazbo morajo imeti tuji revizorji, da lahko opravljajo poklic pooblaščenega revizorja v Sloveniji. Za lažje razumevanje tega zakona bom najprej opredelila razliko med domačo osebo, osebo države članice in tretjo osebo. Domača oseba je pravna oseba, ki ima sedež na območju Republike Slovenije, in fizična oseba, ki ima stalno bivališče na območju Republike Slovenije. Oseba države članice je pravna oseba, ki ima sedež na območju držav članice, in fizična oseba, ki ima stalno bivališče na območju države članice. Tretja oseba je pravna oseba, ki ima sedež na območju tretje države (države, ki ni članica evropske unije), in fizična oseba, ki ima stalno bivališče na območju tretje države.

Dovoljenje za opravljanje poklica pooblaščenega revizorja osebam držav članic lahko pridobijo zakoniti revizorji iz drugih držav članic, ko uspešno opravijo preizkus

usposobljenosti. Preizkus usposobljenosti poteka v slovenskem jeziku in vključuje preverjanje znanja s področij slovenskega prava in slovenskih računovodskih standardov. Način in vsebina preizkusa sta podrobneje določena v predpisu, ki ureja nostrifikacijo in ga sprejme Inštitut. (50. člen Zakona o revidiranju, 2008) Predpis bom podrobneje opisala v nadaljevanju diplomske naloge.

Inštitut lahko pod pogojem vzajemnosti podeli **dovoljenje za opravljanje poklica pooblaščenega revizorja tretjim osebam** revizorju iz tretje države, če ta Inštitutu predloži dokaze, da izpolnjuje zahteve, enakovredne tistim iz prvega odstavka 48. člena zakona in če je opravil preizkus strokovnih znanj iz prvega odstavka 50. člena tega zakona (48. in 50. člen sem že opisala tekom diplomske naloge) (51. člen Zakona o revidiranju, 2008).

Nostrifikacija v tujini opravljenega izobraževanja za pridobitev naziva pooblaščen revizor

Pravilnik o nostrifikaciji v tujini opravljenega izobraževanja za pridobitev naziva pooblaščen revizor (Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo, 2006) ureja postopek nostrifikacije v tujini pridobljenega spričevala oziroma ustreznega drugega dokumenta, ki dokazuje, da je imetnik zaključil izobraževanje za pridobitev naziva pooblaščen revizor (v nadaljevanju tujega spričevala) ter pogoje, s katerimi se ugotovi zahtevku za nostrifikacijo, s katero se v skladu s tem pravilnikom lahko prosilcu izda potrdilo o strokovnem znanju za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja ali revizorja (odslej potrdilo o strokovnem znanju).

Postopek nostrifikacije se prične z vlogo za izdajo nostrifikacije tujega spričevala. V vlogi mora biti navedeno, katero tuje spričevalo prosilec želi, da se mu prizna in drugi podatki, ki so pomembni za presojo vloge za nostrifikacijo. Vlogi za nostrifikacijo tujega spričevala je treba priložiti tuje spričevalo (diplomo) oziroma drugo listino, ki dokazuje zaključek izobraževanja v izvorniku oziroma njegovem overjenem dvojniku z overjenim prevodom, sodno overjen prevod potrdila o opravljenih izpitih, na podlagi katerih je prosilec pridobil tuje spričevalo, kopijo diplome, s katero je prosilec pridobil univerzitetno izobrazbo ter potrdilo o državljanstvu. V primeru, da komisija dvomi v katerega od predloženih dokumentov, lahko njegovo verodostojnost preveri pri njegovem izdajatelju (Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo, 2006).

Pri odločanju o nostrifikaciji tujega spričevala se upošteva sistem izobraževanja v zadevni tuji državi, predmetnik oziroma učni načrt in program izobraževanja, pogoji za sprejem v izobraževanje, trajanje šolanja, pravice, ki jih daje tuje spričevalo v državi, v kateri je bil pridobljen ter druge okoliščine, ki so pomembne za nostrifikacijo. Če se v postopku nostrifikacije izkaže, da se program izobraževanja znatneje loči od programa izobraževanja, ki je predviden v pravilniku o izobraževanju za pridobitev strokovnega naziva revizor in pooblaščen revizor, je pogoj za nostrifikacijo tujega spričevala, da

prosilec uspešno opravi določene dopolnilne (nostrifikacijske) izpite. V vsakem primeru se prosilcu naložijo dopolnilni izpiti, s katerimi dokaže svoje poznavanje slovenskih računovodskih standardov ter slovenske davčne in gospodarske pravne ureditve, razen če ne dokaže, da je omenjene izpite opravil že v okviru kakšnega drugega izobraževanja, priznanega s strani Slovenskega inštituta za revizijo. Ko nostrifikacijska komisija ugotovi, da prosilec izpolnjuje vse pogoje za nostrifikacijo tujega spričevala, se mu izda potrdilo o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja ali revizorja. Na podlagi tega potrdila ima prosilec pravico pri Slovenskem inštitutu za revizijo vložiti zahtevek za izdajo dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja ali revizorja, pri izdaji katerega se upoštevajo delovne izkušnje s področju revidiranja (Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo, 2006).

3 POKLIC REVIZORJA DRUGOD PO SVETU

V tem poglavju je predstavljen poklic revizorja in revizijske stroke v EU (za primer je vzeta Poljska), v ostali Evropi (za primer je vzeta Hrvaška) in v anglosaksonskem svetu (za primer so vzete ZDA). Države morda niso najbolj reprezentativne za celotno območje, ki ga predstavljajo, vendar dajejo splošen pregled razlik poklica revizorja in revizijske stroke v primerjavi s Slovenijo in možnosti zaposlovanja tujih državljanov v Sloveniji. Poleg tega sem imela z revizorji iz zgoraj naštetih držav možnost narediti intervju.

3.1 Poklic revizorja v EU – primer Poljske

Računovodska stroka na Poljskem je razdeljena na revizijo, davčno svetovanje in računovodstvo. Le prva dva področja sta zakonsko strožje urejena, medtem ko za računovodstvo ne obstaja zakon, ki bi natančneje opredeljeval računovodsko stroko in poklic računovodje. Podobno vlogo kot Inštitut v Sloveniji ima na Poljskem Državna zbornica pooblaščenih revizorjev.

3.1.1 Državna zbornica pooblaščenih revizorjev in njene naloge

Državna zbornica pooblaščenih revizorjev (Krajowa Izba Biegłych Rewidentów – KIBR) predstavlja na Poljskem javno samoupravno telo, ki združuje vse pooblašcene revizorje z dovoljenjem revidiranja računovodskih izkazov. Zbornica je bila ustanovljena 19. oktobra 1991 z Zakonom o reviziji in objavi računovodskih izkazov. Bolj podrobno je delo zbornice opredeljeno v Zakonu o revizorjih in njihovem samoregulativnem organu, ki je nastal 13. oktobra 1994. V slednjem zakonu je opredeljeno, da je zbornica neodvisna pri izvajanju njenih nalog in deluje skladno z določili zakona in njenim statutom. Članstvo v Državni zbornici pooblaščenih revizorjev je obvezno in začne veljati po vpisu v register pooblaščenih revizorjev in v seznam revizijskih podjetij (to so vsi subjekti, ki so pooblašчени za revidiranje računovodskih izkazov), ki ju vodi Zbornica. Uradni nadzor

državne zbornice pooblaščenih revizorjev izvaja poljski minister za javne finance (Krayowa Izba Bieglych Rewidentow, 2008).

Glavne naloge zbornice so, da (Krayowa Izba Bieglych Rewidentow, 2008):

- zastopa vse člane zbornice in ščiti njihove poklicne interese;
- določa strokovne standarde za revizorje;
- gradi načela poklicne etike revizorjev;
- predpisuje teoretične in praktične zahteve za kandidate, ki želijo postati pooblašчени revizorji;
- izvaja izpite, ki so potrebni za naziv pooblaščenega revizorja in v skladu z opravljenimi izpiti kandidatom podeli diplome za pooblaščenega revizorja;
- nadzoruje profesionalno vedenje članov zbornice kot tudi njihovo spoštovanje pravil poklicne etike, s tem da organizira, nadzoruje in kontrolira, če revizorji izpolnjujejo revizijske standarde, in če subjekti imenovani za opravljanje revizije računovodskih izkazov upoštevajo postopke revizije računovodskih izkazov;
- poklicno izobražuje člane;
- denarno kaznuje člane, ki kršijo zakone, poklicne standarde in poklicno etiko stroke.

3.1.2 Izobrazba in zaposlovanje

Za naziv pooblaščenega revizorja poljska zakonodaja zahteva univerzitetno diplomu (najmanj triletni univerzitetni študij), pisno in ustno tekoče znanje poljskega jezika, triletno delovne izkušnje na Poljskem, od tega najmanj dve leti pod mentorstvom že pooblaščenega revizorja, opravljene revizijske izpite in diplomu za pooblaščenega revizorja (Krayowa Izba Bieglych Rewidentow, 2008).

Po besedah intervjuvanca A (pred zaposlitvijo v Sloveniji je opravljal poklic revizorja na Poljskem) je bilo za delo v revizijski firmi v času njegove zaposlitve (leta 2004) potrebno imeti diplomu iz katerekoli smeri ekonomskega študija. Vsi, ki so se želeli zaposliti v revizijskem podjetju, so morali izpolniti obrazec v elektronski obliki, v katerega so morali vpisati določene podatke iz življenjepisa, ocene iz posameznih predmetov univerzitetne izobrazbe in razloge, zakaj se želijo zaposliti v reviziji. Obrazce so izpolnjevali v angleškem jeziku. Na podlagi izpolnjenih obrazcev so potencialne kandidate povabili na testiranje, pripravljena s strani zunanjega specializiranega podjetja za psihofizična testiranja. Testiranja so potekala tri dni in so vsebovala izpite iz logičnega razmišljanja, matematike, angleščine in lingvističnega razumevanja poljskega jezika. Najprimernejše kandidate so po opravljenih testih povabili na razgovor z managerji in jih zaposlili na področju, na katerem so se najbolje izkazali. Pred samim začetkom dela so imeli vsi novo zaposleni strokovno izobraževanje o metodologiji dela podjetja, dela s strankami in poznavanju specifičnih računalniških programov.

V času zaposlitve intervjuvanca A v revizijski družbi na Poljskem so za pridobitev naziva pooblaščenega revizorja zaposleni opravljali mednarodno izobraževanje ACCA in nato še dodatni izpit predpisan s strani Državne zbornice pooblaščenih revizorjev. Sedaj je v praksi tako, da morajo revizorji omenjene družbe najprej opraviti izpite, organizirane s strani Državne zbornice pooblaščenih revizorjev in s tem pridobiti licenco pooblaščenega revizorja, kasneje pa opravljajo še izobraževanje in izpite ACCA, ki so mednarodno priznani.

3.1.3 Zaposlovanje v Sloveniji

Intervjuvanec A pri zaposlitvi v Sloveniji ni imel večjih problemov, saj je bila Poljska takrat že članica EU in zato ni potreboval dovoljenja za delo in delovne vize. Potreboval je dovoljenje za začasno prebivališče v Sloveniji. V slovenskem revizijskem podjetju so ga sprejeli na podlagi opravljene diplome, preteklih izkušenj iz dela v reviziji in opravljenega intervjuja. Slovenskega jezika v času zaposlitve ni obvladal, zato mu je ta predstavljal manjšo oviro. V njegovi skupini so glede na to, da so bili v njej večinoma zaposleni tujci, govorili in delali v angleškem jeziku. Do problemov je prišlo le ob pregledu Inštituta, saj je ta zahteval, da je revizijska dokumentacija napisana v slovenščini.

3.1.4 Primerjava revizijske stroke in dela v revizijski družbi v Sloveniji in na Poljskem

Razlike v delu v revizijski družbi na Poljskem in Sloveniji po mnenju intervjuvanca A kažejo na to, da je na Poljskem ob samem delu več izobraževanja, in da delo poteka bolj po metodologiji tamkajšnje revizijske družbe. Delo v sami družbi je bolj poenoteno, saj se člani delovnih skupin neprestano menjajo, medtem ko v Sloveniji člani iste delovne skupine večino projektov opravljajo skupaj, za to je po njegovem mnenju tok širjenja informacij in znanja v Sloveniji manjši, način dela med posameznimi skupinami znotraj podjetja se razlikuje. Mnenja je, da je strokovno znanje zaposlenih v sami družbi v primerjavi s Poljsko enako, razen pri višjem nivoju, za katerega meni, da je nivo znanja na Poljskem višji. Nadzor in delo Inštituta je po njegovem mnenju podobno delovanju Državne zbornice pooblaščenih revizorjev na Poljskem. Bistvena razlika je, da je Državna zbornica pooblaščenih revizorjev na Poljskem usmerjena le v revizijsko stroko in organizira izobraževanja za pooblašcene revizorje, medtem ko je slovenski Inštitut širše usmerjen in združuje ter organizira predavanja za pooblašcene revizorje, pooblašcene ocenjevalce, preizkušene notranje revizorje, preizkušene računovodje, preizkušene poslovne finančnike, preizkušene revizorje informacijskih sistemov in preizkušene davkarje. Glede nadzora revizijskih družb v primerjavi s slovenskim Inštitutom, Državna zbornica pooblaščenih revizorjev na Poljskem dovoljuje, da je revizijska dokumentacija napisana v angleškem jeziku in ne v matičnem jeziku, kot narekuje Inštitut. Edina večja razlika, ki se nanaša na zaposlovanje novega kadra, je po njegovih besedah v tem, da je na Poljskem povpraševanje za poklic revizorja znatno višje (samo v revizijski družbi, v kateri je bil zaposlen preden je prišel delat v Slovenijo, se je na razgovor prijavilo okrog 2000

iskalcev dela), kar revizijskim družbam poveča možnost izbire najboljših kadrov. Na Poljskem je v revizijskih družbah zaposlenih veliko tujcev, predvsem managerjev in partnerjev, ki večinoma prihajajo iz Nemčije in tudi iz drugih držav. Tisti, ki ne obvladajo poljskega jezika, svoje delo opravljajo v angleškem jeziku, delajo pa predvsem na projektih z mednarodnimi strankami.

3.2 Poklic revizorja v ostali Evropi – primer Hrvaške

Revizijska stroka na Hrvaškem je relativno mlada. Čeprav je prvi Zakon o revidiranju začel veljati že v začetku leta 1993, je bila Hrvaška zbornica za revizijo, ki je pospešila razvoj revizijske stroke na Hrvaškem, ustanovljena šele leta 2006.

3.2.1 Hrvaška zbornica za revizijo in njene naloge

Hrvaška zbornica za revizijo (Hrvatska revizorska komora) je strokovna organizacija revizijskih družb, samostojnih revizorjev in pooblaščenih revizorjev, ki delujejo na ozemlju Republike Hrvaške. Zbornica ima status pravne osebe z javnimi pooblastili opredeljenimi z Zakonom o reviziji, statutom in drugimi akti. Akti, ki jih izdaja zbornica o delovanju javnih pooblastil, so javni dokumenti (Zakon o reviziji, 2005).

Ustanovitelji zbornice so revizijska podjetja, ki so ustanovljena po Zakonu o reviziji in imajo dovoljenje za delo Ministrstva za finance Republike Hrvaške. Revizijske družbe oziroma samostojni revizorji imajo po en glas pri odločanju o organih zbornice, ne glede na število zaposlenih pooblaščenih revizorjev v revizijski družbi (Zakon o reviziji, 2005).

Pristojnosti in naloge zbornice

Zbornica ima pristojnosti in opravlja naloge na področju revizijskih storitev in drugih strokovnih področij v zvezi z revizijo. Naloge zbornice so, da prevaja, objavlja in razlaga mednarodne revizijske standarde, določa enotna stališča in objavlja prevode razlag v zvezi s sprejemom predpisov o reviziji ob stalnem sledenju strokovnega razvoja revizijske stroke. Spremlja izvedbo predpisov, predlaga spremembo predpisov in sodeluje v postopku sprejemanja in spreminjanja predpisov. Določa kodeks poklicne etike revizorjev in skrbi za ugled revizijske stroke. V zvezi z izobraževanjem Zbornica predlaga program revizijskih izpitov, program poznavanja zakonodaje Republike Hrvaške, izvaja strokovno izobraževanje in organizira izpite za pridobitev naziva pooblaščenega revizorja. Kandidatom, ki so uspešno zaključili izobraževanje in izpolnjujejo vse druge potrebne pogoje, izda certifikat pooblaščenega revizorja. Nadalje organizira strokovna posvetovanja s ciljem strokovnega izpopolnjevanja pooblaščenih revizorjev in določa program izobraževanja. Predpisuje pogoje in izvaja nostrifikacije tujih dokumentov – certifikatov pooblaščenih revizorjev. Vodi register pooblaščenih revizorjev in registre samostojnih revizorjev, skupnih revizijskih uradov in revizijskih družb in izdaja predhodno dovoljenje

za vpis novih revizijskih družb v sodni register in za vpis sprememb družb v sodni register. Določa stopnjo prispevkov, višino članarine in druge prihodke Zbornice, na drugi strani določa tudi cenik revizijskih storitev. Izdaja minimalne standarde za izvajanje nadzora kvalitete dela revizijskih družb, samostojnih revizorjev in pooblaščenih revizorjev. Nadzira delo in preverja kvaliteto dela revizijskih družb, samostojnih revizorjev in pooblaščenih revizorjev, po potrebi vodi disciplinske postopke in sprejema ustrezne ukrepe, da se ugotovljene nepravilnosti odstranijo in sankcionirajo, o čemer vsakih šest mesecev obvešča Ministrstvo za finance. V primeru, ko z zakonom o reviziji ni določeno drugače, se v postopku odločanja Zbornice uporabljajo določbe zakona o splošnem upravnem postopku (Zakon o reviziji, 2005).

3.2.2 Izobrazba in zaposlovanje

Po tretjem členu Pravilnika o strokovnem izobraževanju in načinu opravljanja strokovnega izpita za pridobitev naziva pooblaščen revizor mora kandidat izpolnjevati naslednje pogoje (Skupština Hrvatske revizorske Komore, 2007, str.1):

- imeti mora visoko strokovno izobrazbo,
- imeti mora najmanj tri leta delovnih izkušenj na področju revidiranja posameznih letnih in konsolidiranih računovodskih poročil pod mentorstvom pooblaščenega revizorja,
- imeti mora hrvaško državljanstvo,
- aktivno mora obvladati govorno in pisno hrvaščino,
- imeti mora dokazilo, da ni pravnomočno obsojen za kazniva dejanja s področja plačilnega prometa in poslovanja.

Po pridobitvi certifikata za naziv pooblaščenega revizorja ima le ta pravico in dolžnost permanentnega strokovnega izobraževanja po programu, ki ga razpiše Zbornica.

Osebe, ki nimajo visoke strokovne izobrazbe ekonomske smeri in si želijo pridobiti certifikat pooblaščenega revizorja, se morajo izobraževati po širšem programu Zbornice, za katerega soglasje izda Ministrstvo za finance. Omenjeni širši program vsebuje predmete, ki so nujni za pridobitev strokovnega znanja iz področja ekonomije (Zakon o reviziji, 2005).

Izpit za pridobitev naziva pooblaščenega revizorja se opravlja po programu Zbornice, za katerega izda soglasje Ministrstvo za finance. Certifikat o nazivu pooblaščenega revizorja je pisni dokument, ki ga pooblaščenemu revizorju izda Zbornica po opravljenem izpitu in izpolnjenih pogojih, potrebnih za pridobitev naziva pooblaščenega revizorja (navedeni v prvem odstavku tega poglavja). Pravico za opravljanje revizije pooblaščen revizor pridobi z izpolnjevanjem pogojev zgoraj predpisanih pravil in z vpisom v register pooblaščenih revizorjev, ki ga vodi zbornica (Zakon o reviziji, 2005).

Po besedah intervjuvanca B (pred zaposlitvijo v Sloveniji je bil tri leta zaposlen v revizijski družbi na Hrvaškem) je bilo za zaposlitev v revizijskem podjetju na Hrvaškem (leta 2005)

potrebna opravljena diploma iz kateregakoli univerzitetnega programa. Na podlagi poslanega življenjepisa, v katerem je morala biti navedena končna ocena iz diplome, so kandidate povabili na testiranja. Testiranje je vsebovalo izpite iz logike, angleščine in poznavanja gospodarstva. Na podlagi testiranj so izbrane kandidate najprej povabili na intervju s kadrovsko službo. Po uspešnem intervjuju so jih povabili na razgovore z vodji skupin iz različnih oddelkov, ki so si na to izbrali kandidate za delo v njihovem oddelku. Kandidate so najprej zaposlili za poskusni delovni čas treh mesecev, v katerem so imeli tritedenska predavanja iz metodologije podjetja, načina dela v podjetju in kodeksa poklicne etike. Poleg tega so imeli izobraževanja iz prvih treh izpitov ACCA (poklic računovodja, upravljalno računovodstvo in finančno računovodstvo), ki so jih morali za nadaljnjo zaposlitev uspešno opraviti. Za naziv pooblaščenega revizorja je bilo potrebno pridobiti ACCA licenco in še lokalni izpit iz hrvaških davkov.

Zaposlovanje tujih državljanov

Zakon o reviziji (2005) navaja, da je pooblaščen revizor lahko državljan republike Hrvaške ali tuji državljan, kateremu zbornica overovi (nostrificira) tuje spričevalo (diplomo), s katerim dokazuje naziv pooblaščenega revizorja. Državljanu republike Hrvaške se spričevalo nostrificira potem, ko zbornica preveri predlagateljevo znanje zakonodaje republike Hrvaške, katero je potrebno za opravljanje dela v reviziji. Tujemu državljanu se spričevalo nostrificira potem, ko se Zbornici predloži potrdilo ustrezne institucije o znanju hrvaškega jezika (pisno in ustno), in ko Zbornica preveri pridobljeno potrdilo o predlagateljevem poznavanju zakonodaje republike Hrvaške, ki je potrebno za opravljanje dela v reviziji. Znanje iz zakonodaje se nanaša na področje računovodstva in financ, revizije, prava gospodarskih družb, davčnega prava, državljanskega in gospodarskega prava, prava socialnega zavarovanja in zaposlovanja ter informatike. Soglasje za program preverjanja znanja zakonodaje republike Hrvaške izdaja Ministrstvo za finance.

Po besedah intervjuvanca B je bilo v času njegove zaposlitve v hrvaški revizijski družbi zaposlenih veliko tujih državljanov. Skoraj vsi partnerji in managerji so bili tujci. Večina jih je bilo iz Avstrije, Avstralije, Nove Zelandije, Kanade in Nemčije. Večjih problemov ob zaposlitvi na Hrvaškem niso imeli. Ob zaposlitvi so morali podpisati, da se bodo v roku dveh let naučili hrvaškega jezika in začeti redno obiskovati intenzivna predavanja hrvaščine.

3.2.3 Zaposlovanje v Sloveniji

Intervjuvanca B so v Sloveniji zaposlili v revizijski družbi na podlagi opravljene diplome, intervjuja in interne ocene prejete od prejšnjega podjetja (opis delovnih nalog zaposlenega na posameznih projektih in ocena uspešnosti opravljanja teh nalog od nadrejenega managerja za tekočo delovno sezono, od katere je bilo odvisno napredovanje in

nagrajevanje zaposlenih). Prednosti, ki jih je imel pred slovenskimi zaposlenimi so bile boljše poznavanje mednarodnih standardov revidiranja, mednarodnih računovodskih standardov, splošno sprejetih računovodskih načel v Združenih državah Amerike (Generally Accepted Accounting Principles in the United States – US GAAP) in angleškega jezika. Njegove slabosti so bile, da ni obvladal slovenskega jezika in slovenskih računovodskih standardov. Za zaposlitev v Sloveniji je potreboval delovno vizo, drugih problemov pri zaposlovanju ni imel, saj je takrat v Sloveniji primanjkovalo iskalcev dela s podobnimi znanji in izkušnjami. Na Hrvaškem je namreč pred prihodom v Slovenijo opravljal funkcijo vodje skupine II. Vso zakonodajno dokumentacijo so mu uredili v podjetju, tako da sam ni imel birokratskih težav z urejanjem delovnega dovoljenja.

3.2.4 Primerjava revizijske stroke in dela v revizijski družbi v Sloveniji in na Hrvaškem

Po besedah intervjuvanca B so razlike med delom na Hrvaškem in v Sloveniji v tem, da na Hrvaškem delo poteka bolj po metodologiji podjetja, pravila dela so bolj jasno določena in se jih je potrebno eksplicitno držati. Na Hrvaškem se uporabljajo le mednarodni računovodski standardi, medtem ko se v Sloveniji uporabljajo slovenski računovodski standardi, ki so v vseh pomembnih postavkah prilagojeni mednarodnim računovodskim standardom in mednarodni računovodski standardi. Člani revizijskih skupin se na Hrvaškem neprestano menjavajo, medtem ko v Sloveniji v eni skupini delajo pretežno isti člani. Na Hrvaškem so plače za enako delovno mesto v povprečju višje, daljši so tudi delovni urniki. Širše gledano se mu zdijo pomanjkljivosti slovenske revizijske stroke v tem, da so na vodilnih mestih zaposleni starejši ljudje, ki so strokovnjaki na področju slovenskih računovodskih standardov, ne sledijo pa hitrim mednarodnim spremembam na tem področju. Poleg tega je po njegovem mnenju prepoznavnost revizorskega poklica v širši javnosti v Sloveniji majhna in poklic revizorja nima visokega ugleda. Zato se za poklic revizorja ne odloča veliko ljudi, s tem pa revizijske družbe ne morejo vzpostaviti visokih kriterijev za zaposlitev novih iskalcev dela. Poleg tega poudarja, da se v času njegovega dela v slovenskih revizijskih družbah stvari izboljšujejo. Glede nadzornih organov je razlika v tem, da Hrvaška zbornica za revizijo opravlja le naloge na področju revizijske stroke, medtem ko je slovenski Inštitut širše usmerjen in združuje ter organizira predavanja za pooblašcene revizorje, pooblašcene ocenjevalce, preizkušene notranje revizorje, preizkušene računovodje, preizkušene poslovne finančnike, preizkušene revizorje informacijskih sistemov in preizkušene davkarje.

3.3 Poklic revizorja v Združenih državah Amerike

Začetki revizije v ZDA so povezani z industrijsko revolucijo in segajo že v leto 1750. Revizijska stroka v ZDA je bila tedaj zasnovana na temeljih revizije v Veliki Britaniji. Spodbuda o strožjem nadzoru računovodskega poročanja se je v ZDA prvič pojavila leta

1929, ob zlomu trga vrednostnih papirjev. Newyorška borza je tedaj razglasila, da morajo imeti vsa podjetja na borzi revidirane računovodske izkaze. Leta 1933 je SEC določila metode računovodenja in zahtevala, da se računovodski izkazi revidirajo s strani neodvisnih potrjenih javnih računovodij. Drug velik prelom v zgodovini revizije v ZDA je leta 2002 prinesel stečaj podjetja Enron, v katerem je revizijsko podjetje Arthur Andersen opravljalo zunanje revizijske storitve kot tudi svetovalne storitve, prejelo sumljivo visoke honorarje in prikrivalo poslovne težave in izgube podjetja Enron. Odgovor na to je bil leta 2002 sprejet Sarbanes-Oxleyev zakon, ki je prinesel predvsem strožje omejitve nerevidiranih storitev pri revidirani stranki. Podrobneje je Sarbanes-Oxleyev zakon opisan v prvem poglavju diplomske naloge.

3.3.1 Ameriški inštitut potrjenih javnih računovodij

Ameriški inštitut potrjenih javnih računovodij (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) je prostovoljna organizacija na ravni Združenih držav Amerike, v katero je vključenih več kot 300.000 revizorjev iz vseh zveznih držav. Delovati je začel leta 1957 kot naslednik Ameriške zveze javnih računovodij, ki je bila ustanovljena že leta 1887. S strani zagotavljanja kredibilnosti stroke so obveznosti in naloge AICPA osredotočene na šest glavnih področij: regulativa – postavljanja standardov in pravil, izboljšanje računovodskega poročanja, raziskave in strokovna literatura, izobraževanje, promoviranje učinkovitega in močnega sistema upravljanja podjetij ter večji poudarek na notranjih kontrolnih sistemih. AICPA aktivno sodeluje na vseh strokovnih področjih revizije, računovodstva in davkov preko odborov, ki se ukvarjajo s posameznimi tematskimi sklopi kot so (American Institute of Certified Public Accountants, 2009):

- Odbor za etiko (Professional Ethics Executive Committee),
- Odbor za kontrolo (AICPA Peer Review Board),
- Odbor za sprejemanje standardov revidiranja (Auditing Standards Board) in
- Odbor za usklajevanje z zahtevami SEC (SEC Practise Section Executive Committee).

Odbori na ravni zveznih držav in njihove naloge

Vsaka zvezna država v Združenih državah Amerike podeljuje svoje lastne certifikate za naziv potrjenega javnega računovodja (Certified Public Accountants – CPA), zato se organ, ki ureja revizijsko delovanje znotraj države, običajno imenuje državni odbor za revizijo. Naloge odborov se od države do države razlikujejo, vseeno obstajajo bistvene dolžnosti in naloge vseh odborov (Taylor & Glezen, 1996, str. 62-63):

- podeljevanje potrdil (certifikatov) in dovoljenj (licenc) revizorjem,
- vpisovanje (registriranje) revizorjev in revizijskih družb,
- vodenje izpitov za naziv CPA,
- razveljavljanje ali preklicavanje potrdil (certifikatov) in dovoljenj (licenc),

- večino odborov je izdalo tudi kodeks poklicnega vedenja, po katerem se morajo ravnati imetniki potrdil o nazivu CPA.

3.3.2 Izobrazba in zaposlovanje

Izobrazba

V Združenih državah Amerike večina držav določa, da lahko opravljajo zunanje revizije le potrjeni javni računovodje (CPA). To so posamezniki, ki imajo dovoljenja posameznih držav za opravljanje računovodskih oziroma revizijskih storitev (Taylor & Glezen, 1996, str. 44).

Izpiti CPA (izpiti za pridobitev naziva potrjeni javni računovodja) so pripravljene s strani Ameriškega inštituta potrjenih javnih računovodij in so enotni za vse države ZDA. Opravljen izpit CPA še ne pomeni pridobljeno licenco CPA, saj to licenco podeljujejo posamezne države članice, ki imajo svoje zahteve glede izobrazbe in delovnih izkušenj preden kandidatu izdajo CPA licenco. CPA licenca je potrdilo o strokovni usposobljenosti revizorja in v ZDA velja kot zagotovilo, da je revizija računovodskih izkazov opravljena s strani pooblaščenega revizorja, ki svoje delo opravlja za javni interes. Potrjeni javni računovodje (naziv je najbolj enakovreden nazivu pooblaščenega revizorja v Sloveniji) lahko upravljajo tudi različne druge storitve, kot so davčno in poslovno svetovanje in računovodske storitve, ki za razliko od revizijskih storitev ne zahtevajo licence CPA (Whittington & Pany, 2006, str. 12-13).

Potrjeni javni računovodja (CPA) je naziv, ki ga podeljujejo države v Združenih državah Amerike s svojimi lastnimi pravili glede izpolnjevanja pogojev. Zaradi tega ne obstaja nikakršno zvezno potrdilo. Na splošno gledano so državnim pravilom skupne tri sestavine (Taylor & Glezen, 1996, str. 58):

- Zahteva po izobrazbi: Večina držav zahteva visokošolsko diplomu s težiščem na računovodskih predmetih. Za ohranjanje pravice do opravljanja revizij je v večini držav nujno potrebno tudi obvezno nadaljevanje izobraževanja.
- Zahteva po izkušnjah: Vrsta in trajanje izkušenj sta odvisna od zahtev v posameznih državah. Nekatere priznavajo izkušnje v gospodarstvu, v vladi in na univerzi kot nadomestilo izkušenj na področju revizije.
- Zahteva po preizkušanju: Glede omenjene točke velja med državami soglasje, da mora revizor opraviti pisni CPA izpit, s katerim se preizkusi njegova sposobnost na nekaterih računovodskih področjih. Enoten izpit pripravi Ameriški inštitut potrjenih javnih računovodij in o izidih obvesti posamezne države.

Medtem ko nekatere države še vedno dovoljujejo, da prejemniki potrdila o nazivu CPA znotraj države avtomatsko dobijo pravico do opravljanja revizij, so se druge preusmerile k dvostopenjskemu registracijskemu postopku za revizorje (Taylor & Glezen, 1996, str. 58):

- Posamezniki lahko dobijo naziv CPA, ko opravijo enotni izpit in izpolnijo druge zahteve posameznih držav. Za ohranitev naziva CPA je nujno letno obnavljanje.
- Posamezniki lahko opravljajo revizijo le, če si pridobijo dovoljenje (licenco) za delo. Za to dovoljenje se poleg izpita za naziv CPA navadno zahtevajo novejše računovodske izkušnje ali obvezno stalno izobraževanje, razmeroma nepretrgano ali oboje.

Zaposlovanje

V ZDA so najpogostejši načini vzpostavitve stika z revizijsko družbo sledeči (KPMG Campus, 2009):

- Revizijske družbe redno obiskujejo študijske kampuse v državi, kjer se predstavljajo in iščejo nove kandidate za delo v reviziji. Preko centra za kariero in zaposlovanje se dogovarjajo za intervjuje z zainteresiranimi študenti.
- Skozi celo leto potekajo številna neformalna srečanja namenjena druženju in spoznavanju zaposlenih, na katerih kandidati, ki se želijo zaposliti v revizijski družbi, lahko pridobijo koristne informacije o delu v reviziji iz prve roke.
- Kandidatom, ki želijo delati v reviziji, je vedno na voljo tudi možnost, da sami vzpostavijo kontakt z revizijsko družbo, v kateri se želijo zaposliti.

Ne glede na to, kako kandidat pride v stik z revizijsko družbo, je za zaposlitev potrebno napisati življenjepis, v katerem je poleg osebnih podatkov, izobrazbe, znanj, delovnih izkušenj in drugih relevantnih izkušenj potrebno navesti svoje prednosti in slabosti, osebne vrednote ter ključne spretnosti in kako se te lastnosti ujemajo z delom, ki ga kandidat želi opravljati. Na podlagi poslanega življenjepisa so kandidati za zaposlitev povabljeni na intervju. Za intervju je priporočljivo, da se kandidati dobro pripravijo in poiščejo informacije o revizijski družbi in delovnem mestu, na katerega se prijavijo s pomočjo člankov, spletnih strani in letnega poročila podjetja, za nasvete pa vprašajo tudi profesorje, revizorje in bivše zaposlenice. Vprašanja se večinoma nanašajo na osebne lastnosti, znanja in sposobnosti ter njihovo uporabo v praksi. Cilj intervjuja je, da podjetje ugotovi, če so kandidatove sposobnosti in znanja v skladu z zaposlitvenimi potrebami, in da kandidat spozna, ali je podjetje in delovno mesto, na katerega se prijavlja primerno zanj. Po končanem intervjuju se od kandidata pričakuje, da osebi, s katero je opravil intervju, pošlje zahvalno pismo. Vsi kandidati, ki so prišli v ožji izbor, so povabljeni na drugi intervju, ki je bolj osebne narave in na katerem si vodje projektov na podlagi pogovorov izberejo najprimernejše kandidate za delo v njihovih skupinah (KPMG Campus, 2009).

3.3.3 Zaposlovanje v Sloveniji

Intervjuvanec C je po štirih letih dela v reviziji v ZDA prišel delat v Slovenijo najprej za določen čas v okviru izmenjave delavcev, kar je v ZDA pogosta praksa, kasneje se je odločil za redno delo v Sloveniji. Kot nedržavljan EU je ob zaposlitvi v Sloveniji potreboval delovni vizum in dovoljenje za delo (dokazilo, da je primernejši za določeno delovno mesto od slovenskega državljana). Glede jezika tudi on omenja, da v času njegove zaposlitve (1999) Inštitut ni odobral revizijske dokumentacije, napisane v angleškem jeziku. Glede načina dela se je moral naučiti slovenskih računovodskih standardov, ki so se od takratnih US GAAP-ov precej razlikovali in revalorizacije. Čeprav je imel ameriško licenco za pooblaščenega revizorja (CPA), v Sloveniji ni mogel podpisovati mnenj. Inštitut mu je na podlagi prošnje odobril večino izpitov, ki jih je opravil v ZDA. Dodatno je moral opraviti še izpite iz slovenskih računovodskih standardov in slovenskega davčnega in gospodarskega prava, ki so v slovenskem jeziku, da je lahko pridobil licenco pooblaščenega revizorja tudi v Sloveniji.

3.3.4 Primerjava revizijske stroke in dela v revizijski družbi v Sloveniji in v ZDA

Po mnenju intervjuvanca C so razlike v revizijski stroki in delu v revizijski družbi med Slovenijo in ZDA kar precejšnje, vendar so se od časa njegove zaposlitve v Sloveniji do danes precej zmanjšale. Razlog za to je po njegovem mnenju v tem, da je bila revizijska stroka ob njegovem prihodu v Slovenijo relativno mlada in je bila še v fazi razvoja. V času njegove zaposlitve v Sloveniji je bilo namreč delo v revizijski družbi podobno načinu dela v bivši SDK in ni bilo v skladu z mednarodno metodologijo revizijske družbe, prav tako večina slovenskih revizorjev ni poznala MRS, IFRS in MSR. Ena od večjih razlik je bila tudi v tem, da so revizorji v Sloveniji včasih pripravljali letna poročila svojim strankam, česar v ZDA nikoli niso počeli, saj je v tem primeru močno izpostavljeno tveganje neodvisnosti. Plače zaposlenih v revizijskih družbah so po njegovi oceni, ob upoštevanju višine povprečne plače in precej drugačnega davčnega sistema v ZDA, v Sloveniji v primerjavi z ZDA nižje. Enako je tudi s plačili, prejetimi od strank, za katere se opravljajo revizijske storitve, ta so v ZDA povprečno več kot enkrat višja kot v Sloveniji, vendar je temu sorazmerna tudi količina dela opravljenega za revidirano stranko. Delovni urniki so v ZDA daljši. Napredovanje v revizijskih družbah je bolj definirano, poleg tega vedno obstaja možnost napredovanja. V Sloveniji je možnost napredovanja velikokrat onemogočena zaradi majhnosti trga. V ZDA je osebna odgovornost revizorja bistveno večja, saj je večja možnost, da pride do direktne tožbe revizorja in revizijske družbe s strani stranke za neprofesionalno opravljeno delo, višje so tudi kazni za kršitve poklicne etike, določene s strani nadzornega organa. V primerjavi Državnega odbora za revizijo v ZDA z Inštitutom Odbor bolj skrbi za pravice in dobro svojih članov, medtem ko je v Sloveniji večji poudarek Inštituta na kaznovanju ob kršenju pravil in zakonov. V Sloveniji bi moral Inštitut po njegovem mnenju bolj skrbeti za ugled poklica revizorja, s tem da bi v javnosti govoril v imenu svojih članov in s tem predstavljal interese vseh revizijskih družb,

ne pa da si naročniki revizij izbirajo revizijsko družbo po ključu najnižje cene in s tem zmanjšujejo kakovost revizijske stroke kot celote. Naloga Inštituta bi morala biti tudi to, da javnosti bolj prikaže pomembnost revizijske stroke. Za podjetja, ki kotirajo na borzi bi morali uvesti tudi minimalne cene revizije in s tem onemogočiti konkuriranje s ceno in dati prednost kakovosti. Politika odbora za revizijo v ZDA je v primerjavi s Slovenijo predvsem na spodbujanju in privabljanju članov ter svetovanju, kaj naj obsega revizija. Revidiranim podjetjem tudi javno naročijo, katere so njihove naloge v postopku revizije in kakšno dokumentacijo morajo pripraviti pred začetkom revizije ter s tem predstavljajo interese vseh revizorjev.

SKLEP

Poklic revizorja je eden izmed strožje reguliranih in nadzorovanih poklicev, saj je prvotni namen revizorja, da dela za javni interes in ni pod vplivom zainteresiranih skupin (uprav in lastnikov). Javni interes je, da so računovodski izkazi in razkritja družb resnični in pošteni, ter da so v vsakem posameznem primeru pripravljene tako, da strokovno usposobljen uporabnik pridobi dovolj informacij za oceno tveganj, ki jim bi bil izpostavljen pri investiranju ali poslovanju s podjetjem. Javni interes lahko revizijske družbe dosegajo le, če so njihovi kadri strokovno usposobljeni, objektivni pri revidiranju računovodskih izkazov in so neodvisni od naročnika.

Na drugi strani je za uresničevanje javnega interesa potrebna postavitve pravnih okvirov za delovanje gospodarskih družb in vzporednih institucij nadzora ter stalno posodabljanje računovodskega sistema, saj lahko le v takem okolju revizorji korektno in učinkovito opravljajo svoje delo.

Hitri rasti mednarodnega poslovanja in povečanju števila ter razširjenosti mednarodnih podjetij po celem svetu sledijo tudi zakonodaja in predpisi na področju revizijske stroke preko MRS, MSR, MRSP in US GAAP. Omenjena pravila zagotavljajo vse večje poenotenje in večjo primerljivost računovodskih izkazov med državami celega sveta. Kot odgovor na številne poslovodske prevare, kršenja kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev in pravil revidiranja v zadnjih letih je bil v Ameriki sprejet Sarbanes-Oxlejev zakon, v Evropi pa je bil ustanovljen Odbor EU za revidiranje in posodobljena 8. direktiva. Namen večjega nadzora in poostrenih zakonov je povečati zaupanje v revizijsko stroko in izboljšati kakovost zakonske revizije, kar je v današnjem času recesije in negativne gospodarske rasti izrednega pomena, saj je tveganje, da bodo podjetja prirejala računovodske izkaze še večje.

Z odprtjem trga dela v EU in z manjšanjem ovir za zaposlovanje v tujini se vedno več revizorjev začasno pa tudi za stalno zaposluje v tujini. Čeprav še vedno obstajajo določene ovire, kot so jezik ter razlike v davčnem, pravnem in gospodarskem sistemu, se na mednarodnem nivoju sprejemajo nove smernice in predpisi, ki pozitivno vplivajo na

zmanjševanje razlik v gospodarstvu, pravnemu in davčnemu sistemu, kar posledično vpliva tudi na zmanjševanje razlik v reviziji.

V obratni smeri pa revizorji, zaposleni v tujini, in revizorji, ki se izobražujejo v tujini, prenašajo predvsem dobro delovno prakso na domača podjetja. Prav zato vedno več revizijskih podjetij spodbuja svoje zaposlene za začasno delo in izobraževanje v tujini. Na ravni držav in revizijskih družb se organizira tudi vedno več mednarodnih izobraževanj in predavanj, na katerih si revizorji izmenjujejo mnenja in s tem preprečujejo, da bi se slabe prakse iz tujine ponavljale v domačih državah.

LITERATURA IN VIRI

1. ACCA – the global body for professional accountants. Najdeno 12. novembra 2008 na spletnem naslovu <http://www.accaglobal.com>
2. American Institute of Certified Public Accountants. Najdeno 1. septembra 2009 na spletnem naslovu <http://www.aicpa.org/about/index.htm>
3. Auditing Concepts Committee. (1972). Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. *The Accounting Review*, 47(42), 18.
4. Carmichael, D. R., Wilingham, J. J. & Schaller, C. A. (1996). *Auditing concepts and methods*. New York: McGraw-Hill.
5. Direktiva 2006/437ES Evropskega parlamenta in sveta. (2006). *Uradni list EU* (Št. 157/87, 17.5.2006).
6. Glaser, K. (1993). *Auditing*. (2nd ed.) Oxford: Butterworth-Heinemann.
7. Hribernik, I. K. (2006). Razvoj revizijske stroke v Sloveniji. *Revizor*, 17(8), 7-14.
8. *IASB and IFRSs*. (2009). Interno gradivo revizijske družbe X.
9. International Accounting Standards Board. Najdeno 12. julija 2009 na spletnem naslovu <http://www.iasb.org/Home.htm>
10. KPMG Campus. Najdeno 23. aprila 2009 na spletnem naslovu <http://www.kpmgcampus.com/job/interviewprocess.shtml>
11. Krayowa Izba Bieglych Rewidentow. Najdeno 28. novembra 2008 na spletnem naslovu <http://kibr.org.pl/en/home>
12. Mahnič, M. (2004). Delovanje revizijskega sveta ter položaj in vloga revizorja. *Zbornik referatov 1. kongresa Slovenskega inštituta za revizijo* (str. 43-53). Portorož: Slovenski inštitut za revizijo.
13. Odar, M. (2001). Kratek pregled razvoja revizije od prvega zakona o revidiranju. *Zbornik referatov 7. letne konferenca revizorjev* (str. 41-50). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
14. Odar, M. (2003). Revidiranje v javnem interesu in predvidene spremembe 8. direktive Evropske unije ter potrebne spremembe ureditve revidiranja v Sloveniji. *Revizor*, 14(12), 11-23.
15. Odar, M. (2004). Delovanje Slovenskega inštituta za revizijo od ustanovitve pa do danes. *Zbornik referatov 1. kongresa Slovenskega inštituta za revizijo* (str. 5-26). Portorož: Slovenski inštitut za revizijo.
16. Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2008. Najdeno 3. oktobra 2009 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/o_siru/dokumenti/porocilo_o_delu_2008.pdf
17. Pravilnik o organizaciji dela in sistematizaciji delovnih mest v revizijski družbi X. (2006). Interna metodologija revizijske družbe X.
18. Public Company Accounting Oversight Board. Najdeno 28. avgusta 2009 na spletni strani <http://www.pcaobus.org>

19. Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo. (2002). *Pravilnik o pridobitvi potrdil o strokovnih znanjih za opravljanje nalog revizorja in pooblaščenega revizorja*. Najdeno 15. marca 2009 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/o_siru/dokumenti/akti/prav-izob-R_PR.pdf
20. Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo. (2006). *Pravilnik o nostrifikaciji v tujini opravljenega izobraževanja za pridobitev naziva pooblaščen revizor*. Najdeno 2. aprila 2009 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/izobrazevanje/dokumenti/nostrifikacija-pravilnik.pdf>
21. Ricchiute, D. (2006). *Auditing*. (8th ed.) Ohio: Thomson South-Western.
22. Sarbanes-Oxley Act. (2002). Najdeno 3. Septembra 2009 na spletnem naslovu <http://www.soxlaw.com>
23. Skupština Hrvatske revizorske Komore. (2007). *Pravilnik o stručnom osposabljanju in načinu polaganja stručnog ispita za stjecanje zvanja ovlaštenog revizora*. Najdeno 1. Septembra 2009 na spletnem naslovu <http://www.revizorska-komora.hr/pravilnik03.html>
24. *Slovar slovenskega knjižnega jezika*. (1997). (elektronska izdaja, verzija 1.0) Ljubljana: DZS d.d.
25. Slovenski inštitut za revizijo. (2006). *Slovenski računovodski standardi 2006*. (3. izdaja). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
26. Taylor, D. H. & Glezen, G. W. (1996). *Revidiranje: Zasnove in postopki*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
27. Whittington, O. & Pany, K. (2006). *Principles of auditing and other assurance services*. (8th ed.) New York: McGraw-Hill/Irwin.
28. Zakon o revidiranju. (2008). *Uradni list RS*. (Št. 65/2008, 17. junij 2008).
29. Zakon o reviziji. (2005). *Narodne novine* (Št. 90/92, 29. november 2005).
30. Zaman, M. (2007). Poklic računovodja v Evropski uniji. *Zbornik referatov 10. letne konferenca računovodij* (str. 35-47). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
31. Zavod RS za zaposlovanje. (b.l.). Opisi poklicev – pooblaščen revizor. Najdeno 23. februarja 2009 na spletnem naslovu <http://www.ess.gov.si/SLO/Ncips/OpisPoklica/POOBLAŠČENIREVIZOR.pdf>
32. Zavod RS za zaposlovanje. (b.l.). Opisi poklicev – revizor. Najdeno 23. februarja 2009 na spletnem naslovu <http://www.ess.gov.si/SLO/Ncips/OpisPoklica/REVIZOR.pdf>
33. Žager, L. (1992). Pojam, značaj i temeljna načela revizije. *Računovodstvu i financije*, 12(3), 41-47.

PRILOGA 1:

Slovar uporabljenih pojmov in kratic:

Tuj izraz:	Kratica:	Slovenski prevod:
1. Association of Chartered Certified Accountants	ACCA	Združenje pooblaščenih revizorjev
2. Certified Public Accountant	CPA	Potrjeni javni računovodja
3. Security and Exchange Commission	SEC	Agencija za nadzor in uveljavljanje zakonov o borzi in vrednostnih papirjih
4. Royal Charter	-	Kraljeva ustanovna listina
5. Institute of Chartered Accountants in England and Wales	-	Inštitut potrjenih računovodij v Angliji in Walesu
6. Company Act	-	Zakon o družbah
7. European Community	EC	Evropska skupnost
8. Recognised Supervisory Body	RSB	Pooblaščeni nadzorni organ
9. Joint Monitoring Unit	JMU	Skupna nadzorna enota
10. Auditing Standards and Guidelines	-	Revizijski standardi in navodila
11. Generally Accepted Accounting Principles	GAAP	Splošno sprejeta računovodska načela
12. Public Company Accounting Oversight Board	PCAOB	Odbor za javno nadzorstvo revizijskih družb
13. Directive 2006/43/EC on Statutory Audits Of Annual Accounts and Consolidated Accounts	-	Direktiva 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze
14. EU Committee on Auditing	-	Odbor EU za revizijo
15. Recommendation on Quality Assurance for the Statutory Audit in the EU	-	Priporočilo o zagotavljanju kakovosti za zakonske revizije v EU
16. Recommendation on Statutory Auditors Independence in the EU	-	Priporočilo o neodvisnosti zakonitega revizorja v EU
17. Sarbanes Oxley Act	SOX	Sarbanes-Oxleyev zakon
18. International Standards on Auditing	ISA	Mednarodni revizijski standardi
19. International Accounting Standards	IAS	Mednarodni računovodski standardi
20. International Financial Reporting Standards	IFRS	Mednarodni standardi računovodskega poročanja
21. International Accounting Standards Board	IASB	Odbor za mednarodne računovodske standarde
22. American Institute of Certified Public Accountants	AICPA	Ameriški inštitut potrjenih javnih računovodij