

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

**DIPLOMSKO DELO**

**NADZOR NAD REVIZIJSKO STROKO V SLOVENIJI V  
PRIMERJAVI Z NADZOROM NA RAVNI EVROPSKE  
UNIJE**

Ljubljana, maj 2006

MAŠA ŠPACAPAN

## **IZJAVA**

Študentka MAŠA ŠPACAPAN izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. SLAVKE KAVČIČ, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 23. maj 2006.

Podpis:

---

# KAZALO

<b>1</b>	<b>UVOD</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>SPLOŠNO O REVIDIRANJU</b>	<b>2</b>
2.1	<i>POJEM REVIZIJE</i>	2
2.2	<i>VRSTE REVIDIRANJA</i>	3
2.3	<i>POZITIVNE POSLEDICE REVIZIJE</i>	4
2.4	<i>DELOVANJE REVIZORJEV V JAVNEM INTERESU</i>	5
2.5	<i>POLOŽAJ REVIZIJSKE STROKE DANES</i>	6
<b>3</b>	<b>ZAKONSKA UREDITEV REVIDIRANJA V SLOVENIJI</b>	<b>6</b>
3.1	<i>ZAKON O REVIDIRANJU</i>	7
3.2	<i>SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO</i>	8
<b>4</b>	<b>SPLOŠNA UREDITEV REVIDIRANJA V EVROPSKI UNIJI</b>	<b>10</b>
4.1	<i>POLITIKA, SMERNICE IN STANDARDI REVIDIRANJA V EVROPSKI UNIJI</i>	10
4.1.1	Pravna narava Evropske unije in direktive Evropske unije, ki urejajo revidiranje	10
4.1.2	Mednarodni revizijski standardi	12
4.1.3	Revizijski standardi INTOSAI in Evropske smernice o revidiranju za izvajanje teh standardov	13
4.2	<i>SARBANES-OXLEYEV ZAKON V ZDRUŽENIH DRŽAVAH AMERIKE</i>	15
4.3	<i>PREDSTAVITEV PRENOVLJENE 8. DIREKTIVE EVROPSKE UNIJE</i>	16
<b>5</b>	<b>NADZOR NAD REVIZIJSKIMI DRUŽBAMI, POOBLAŠČENIMI REVIZORJI IN REVIZORJI V SLOVENIJI</b>	<b>22</b>
5.1	<i>POSTOPEK IZVAJANJA NADZORA</i>	23
5.1.1	Pregled poslovanja	24
5.1.2	Obseg pregleda	25
5.1.3	Izrekanje ukrepov nadzora	25
5.1.4	Poročanje o izidih nadzora	26
5.2	<i>IZVAJANJE NADZORA NAD REVIZIJSKIMI DRUŽBAMI</i>	27
5.3	<i>NADZOR NAD POOBLAŠČENIMI REVIZORJI IN REVIZORJI</i>	29
5.3.1	Slovenski kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev	29
5.3.2	Izvajanje nadzora nad pooblaščenimi revizorji in revizorji	30
5.4	<i>OPRAVLJENI NADZORI S STRANI INŠTITUTA V LETU 2004</i>	32
<b>6</b>	<b>NADZOR NAD REVIZIJSKIMI DRUŽBAMI IN REVIZORJI V EVROPSKI UNIJI</b>	<b>33</b>
6.1	<i>IZVAJANJE ZUNANJEGA NADZORA V RAZLIČNIH DRŽAVAH EVROPSKE UNIJE</i>	33
6.1.1	Izvajalec nadzora	34
6.1.2	Način izvajanja zunanjega nadzora	35
6.1.3	Izbor revizijskih družb in revizorjev, ki so predmet nadzora	35
6.2	<i>OKREPITEV ZUNANJEGA NADZORA NAD REVIZIJSKO STROKO V EVROPSKI UNIJI</i>	36
6.2.1	Predlog Evropske komisije v zvezi z minimalnimi zahtevami pri zagotavljanju kakovosti zakonsko predpisanega revidiranja v Evropski uniji	37

6.2.2	Nova poklicno – etična pravila revizorjev v Evropski uniji	40
<b>7</b>	<b>PRIHODNJA UREDITEV ZUNANJEGA NADZORA V SLOVENIJI</b>	<b>41</b>
7.1	<i>POTREBNE SPREMEMBE ZAKONA O REVIDIRANJU GLEDE NA NOVO 8. DIREKTIVO EVROPSKE UNIJE</i>	41
7.2	<i>PREDLOGI ZA UREDITEV JAVNEGA NADZORSTVA</i>	43
<b>8</b>	<b>SKLEP</b>	<b>45</b>
	<b>LITERATURA</b>	<b>46</b>
	<b>VIRI</b>	<b>47</b>
	<b>PRILOGE</b>	

# 1 UVOD

Zaupanje javnosti v revizijsko stroko je pomembno, saj revizija ni sama sebi namen, ampak daje dokaze neke tretje osebe – neodvisnega strokovnjaka, da podjetje deluje v skladu z zakoni in drugimi predpisi, ter posledično razkriva finančno stanje in rezultate poslovanja v skladu z računovodskimi standardi in zakoni. Če opazujemo dogajanja in razvoj revizijske stroke v razvitem svetu zadnjih sto let, lahko opazimo, kako viden je bil njen prispevek, ne samo k delovanju kapitalskih trgov, temveč tudi za celotno družbo. Revizorji so se od nekdaj zavedali odgovornosti, ki jim jo je javnost zaupala predvsem zato, ker so vzdrževali najvišje poklicne standarde pri revidiranju računovodskih izkazov. Ogrožen ugled revizijske stroke zaradi številnih škandalov, povezanih z računovodskim poročanjem, so v ZDA poskušali popraviti s sprejetjem Sarbanes-Oxleyevega zakona. Tudi v Evropski uniji (v nadaljevanju EU) so ravnali podobno in tako sprejeli številne ukrepe in predpise, ki se nanašajo na zakonsko revidiranje.

Evropa ni enotna tvorba in tudi med državami članicami EU so razlike tako v stopnji gospodarskega razvoja, družbeni ureditvi, zgodovinskemu razvoju, pravnemu položaju in vrednostnemu okolju, kot tudi v razvoju in položaju revizijske stroke. Slovenija je s prvim majem 2004 postala polnopravna članica EU. Spoznanje, da bo Slovenija na revizijskem področju postala intelektualno zaostala provinca, če se ne loti izvajati ukrepov, ki jih od nje zahteva EU, postavlja pred državo kar nekaj zelo zahtevnih nalog. Globalizacija in integracija slovenskega gospodarstva v okviru EU so za slovensko revizijsko stroko priložnost in nevarnost hkrati. Kljub temu, da je bila ob vstopu v EU na področju revidiranja dokaj dobro pripravljena, bo morala zaradi sprememb direktiv, uredb in drugih pravnih aktov EU svojo zakonodajo prilagoditi novim zahtevam EU. Ena najzahtevnejših in najpomembnejših nalog je zagotovo ureditev javnega nadzorstva, ki je tudi osrednja tema tega diplomskega dela.

Diplomsko delo ima štiri vsebinske sklope. V prvem delu je podrobneje razložen pojem revizije, nato so predstavljene vrste revidiranja in pomembnost revizije v širšem družbenem okolju.

V drugem sklopu je predstavljena ureditev revizijske stroke v Sloveniji z osredotočenjem na slovenski zakon o revidiranju. Zaradi boljše predstave o tem, kaj vse mora storiti Slovenija kot članica EU, so v nadaljevanju prikazane osnove pravnega reda EU, s poudarki na organiziranosti revizijske stroke na ravni EU kot celote. Sledi predstavitev sprememb v revizijski stroki, ki so se najprej začele v Združenih državah Amerike (v nadaljevanju ZDA), nadaljevale pa v Evropi z najbolj odmevno posodobitvijo 8. direktive, do katere je prišlo konec leta 2005.

Osrednji del diplomskega dela predstavlja ureditev nadzora nad revizijskimi družbami in revizorji v Sloveniji in ureditev tega področja v ostalih članicah EU ter na ravni EU kot celote. Predstavljene so tudi minimalne zahteve EU, ki jih je EU postavila z namenom, da

bi jih države članice upoštevale pri vzpostavitvi nacionalnih sistemov nadzora nad kakovostjo revidiranja.

V zadnjem sklopu je dana ocena nadzora nad delom revizijskih družb in revizorjev v Sloveniji, hkrati so podane tudi nekatere rešitve za ureditev tega področja v prihodnosti, saj mora biti pravni red držav članic usklajen z novimi zahtevami EU.

Sklepni del zavzema povzetek celotnega diplomskega dela, v katerem je podana splošna ugotovitev, da je Slovenija na področju revidiranja dokaj enakopravna ostalim državam članicam EU.

## **2 SPLOŠNO O REVIDIRANJU**

### **2.1 POJEM REVIZIJE**

»Revidiranje je širše opredeljeno kot sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti teh uradnih trditev z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom. Opravljajo ga organi, ki niso vključeni v nadzirano delovanje in ne delujejo po načelu stalnosti v organizaciji.« (Taylor, Glezen, 1996, str. 33-41).

Po Zakonu o revidiranju (v nadaljevanju ZRev-1), ki v Republiki Sloveniji (v nadaljevanju RS) ureja to področje, je revidiranje računovodskih izkazov »preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih dajejo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s SRS<sup>1</sup>« (Zakon o revidiranju, 2001).

Potrebe po revidiranju izvirajo iz štirih okoliščin (Taylor, Glezen, 1996, str. 41-42):

1. spor med pripravljavci informacij (management) in uporabniki (lastniki, upniki ali drugimi skupinami, ki ne vodijo podjetja) lahko povzroči izkrivljenost podatkov;
2. informacije imajo lahko pomembne gospodarske posledice za tistega, ki odloča;
3. za pripravo informacij in njihovo preverjanje je pogosto potrebno strokovno znanje;
4. uporabniki pogosto ne morejo neposredno presoditi kakovost informacij.

Cilj revidiranja je omogočiti revizorju, da izrazi mnenje oziroma zagotovi, ali računovodski izkazi predstavljajo resnično in pošteno sliko v skladu z osnovnimi temelji računovodstva. Namen revizorskega poročila je verodostojnost računovodskih informacij,

---

<sup>1</sup> Slovenski računovodski standardi – SRS.

pri tem pa naj bi bila izražena visoka stopnja zagotovila (nikakor ne absolutno zagotovilo). Da revizor lahko izrazi mnenje o računovodskih izkazih, mora opraviti vse potrebne dejavnosti, ki so predpisane s mednarodnimi revizijskimi standardi. Revizorjevo mnenje je zelo pomembno tako za vse zunanje uporabnike računovodskih izkazov (banke, kreditorji, delničarji...) kot tudi za samega lastnika. Zaupa se namreč revizorjevi strokovnosti in neodvisnosti.

Revizija mora imeti jasno določen obseg revidiranja. V praksi je zelo redko stroškovno učinkovito revidiranje vse dejavnosti, zato se obseg revizije običajno zoži na pomembne zadeve, ki se nanašajo na cilje revizije in jih je mogoče izpeljati z denarnimi sredstvi, ki jih da podjetje na razpolago za izvedbo revizije. Navadno se določi pet ali šest zadev, ki odločilno vplivajo na uspeh dejavnosti, in te revizor posebno pozorno prouči. Temu rečemo, da izvaja poglobljeno revizijo.

Revizijska merila ocenjevanja so normativni standardi, po katerih se presojuje dokazi. Revizor potrebuje sodila za merjenje ali presojanje izvajanja programov ali dejavnosti, ki so predmet revidiranja. Ta sodila morajo biti opredeljena za vsako vrsto revizijskega preverjanja. Biti morajo relevantna, zanesljiva, nevtralna, razumljiva in popolna. Merila omogočajo revizorjem oblikovanje sklepov za vsako revidirano dejavnost. Pomembno je, da se na vsakem področju ugotovijo in določijo merila, ki jih je mogoče denarno in/ali časovno ovrednotiti. S tem se zagotovi lažja primerjava in se ugotavlja, ali so bili cilji ustrezno doseženi. V primerih, ko takšno vrednotenje ni mogoče, je smiselna primerjava vsebine dela in delovanja s podobnimi ali sorodnimi inštitucijami, ki opravljajo podobne naloge. Slednjemu pravimo tudi »benchmarking«, kar v prevodu pomeni iskanje in izpopolnjevanje dobre prakse doma in v tujini oziroma pomeni primerjavo s postopki in procesi v drugih organizacijah (Oman, 2001, str. 48).

## **2.2 VRSTE REVIDIRANJA**

Glede na predmet in namen lahko revidiranje razvrstimo na: revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje poslovanja in revidiranje skladnosti s predpisi.

- Pri revidiranju računovodskih izkazov se preverja ali računovodski izkazi prikazujejo resnično in pošteno stanje podjetja glede na različne kriterije. Ali računovodski izkazi prikazujejo različno in pošteno stanje podjetja, se v različnih državah preverja po različnih kriterijih. Tej kriteriji so lahko Mednarodni standardi računovodskega poročanja<sup>2</sup> (IFRS), splošno sprejeti računovodski standardi<sup>3</sup> (GAAP), nacionalni računovodski zakoni ali davčni zakoni (Hayes et al., 2005, str. 14). Revidiranje računovodskih izkazov se začne s preizkušanjem notranjih kontrol, nadaljuje pa s preverjanjem podatkov iz računovodskih izkazov; v nekaterih primerih se razširi tudi

---

<sup>2</sup> Angl. International Financial Reporting Standards - IFRS.

<sup>3</sup> Angl. Generally accepted accounting principles - GAAP.

na druge dele računovodstva, zlasti na predračunske računovodske izkaze in metodiko računovodskega analiziranja. Naloga revizorja računovodskih izkazov je oblikovati mnenje o resničnosti in poštenosti oziroma realnosti in objektivnosti računovodskih informacij, s katerimi se želi podjetje predstavljati svojemu okolju (Odar, 2001, str. 202).

- Pri revidiranju poslovanja gre predvsem za preučevanje smotrnosti delovanja posameznih enot organizacije z namenom ugotavljanja njene učinkovitosti in uspešnosti. Tovrstno revidiranje ni usmerjeno le na ugotavljanje pravilnosti prikazanega finančnega stanja podjetja, ampak tudi na organizacijsko strukturo podjetja, trženje, metode proizvodnje, uporabljene informacijske tehnologije oziroma katerega drugega področja, ki je potreben ocene delovanja (Hayes et al., 2005, str. 14). SRS navajajo, da je revidiranje poslovanja bistveno širše od revidiranja računovodenja in notranjega kontroliranja. Zajema tako gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovanja podjetja kot tudi njegov odnos do problemov varstva okolja ter pravičnost in etičnost njegovega delovanja, in ne samo resničnost in poštenost izkazanih podatkov. Revizorjevo poročilo je v takšnem primeru obsežno in ima svetovalno naravo, saj pove, kaj bi bilo treba izboljšati (Slovenski računovodski standardi, 2006).
- Pri revidiranju skladnosti s predpisi se presoja, ali so spoštovani zakoni, drugi državni predpisi, notranji pravilniki, drugi predpisi in poklicne norme. To revidiranje se velikokrat povezuje z državnim revidiranjem, kot je na primer revidiranje davka na dobiček, ko davčni urad zahteva uporabo davčnih predpisov.

Glede na povezanost posameznika oziroma skupine, ki opravlja revizijo in podjetjem ločimo še zunanje in notranje revidiranje. Našteti reviziji se med seboj prepletata.

- Zunanja revizija vključuje komercialno in državno revidiranje. O zunanji reviziji govorimo, kadar revizorji niso zaposleni v organizaciji, katere uradne trditve revidirajo. Ti revizorji svoje delo opravljajo na podlagi pogodb. Večina teh pogodb v primeru komercialne revizije je sklenjena za revizijo računovodskih izkazov, čeprav lahko opravljajo tudi druge vrste revizije. V okviru državne revizije pa se izvajata tudi revizija skladnosti s predpisi in revizija poslovanja.
- Za notranjo revizijo je včasih veljalo, da jo opravljajo revizorji, ki so zaposleni v podjetju. Danes je meja med notranjo in zunanjo revizijo vedno bolj zabrisana, saj lahko v skladu s SRS notranjo revizijo izvajajo tudi revizorji, ki niso zaposleni v revidirani organizaciji. V vsakem primeru mora biti notranja revizijska služba ločena od računovodske službe.

### **2.3 POZITIVNE POSLEDICE REVIZIJE**

Veliko podjetij jemlje revizijo kot nekakšno nujno zlo, ki jim predstavlja povsem nepotrebne stroške, ki so jim vsiljeni z zakonom. Vendar še zdaleč ni tako, saj so koristi revizije izjemno velike. Tega se zavedajo lastniki podjetij, ki na ta način ugotavljajo, ali njihovi agenti, prikazujejo računovodske izkaze resnično in pošteno in delujejo v skladu s



cilji lastnikov. Revizija je pomembna tudi za zunanje uporabnike računovodskih poročil podjetij, ki ocenjujejo podjetje in dogajanje v njem, da bi lahko načrtovali različne akcije v zvezi s podjetji, ter si tako kot lastniki želijo, da bi bile računovodske informacije, na podlagi katerih se odloča, resnične in poštene. Čedalje bolj se tega zaveda tudi ravnateljstvo, saj s pridom izkorišča svetovalno naravo revizije, predvsem na področjih, ki vodijo k uspešnejšemu poslovanju. Poleg naštetega ima revizija tudi nekakšen preventivni učinek, saj se osebe, ki so zadolžene za gospodarjenje s sredstvi ali za pripravljanje računovodskih poročil, zavedajo prisotnosti strokovnega organa, ki bo pregledal njihovo delo in tako opravljanju svojega dela posvečajo večjo pozornost kot sicer in s tem preprečijo nastajanje nepravilnosti in napak, ki se dogajajo med tekočim poslovanjem. Podjetja se za revizijo odločajo predvsem zato, ker se zavedajo, da je to dejavnost, ki lahko bistveno prispeva k izboljšanju njihovega poslovanja (Kavčič, 2000, str. 105-121). Koristi revizij niso le ekonomske, pač tudi socialne in politične in se odražajo v večji preglednosti poslovanja, dvigu kakovosti storitev, pri prihrankih proračunskih sredstev, informiranosti davkoplačevalcev in zadovoljstvu različnih uporabnikov revizijskih dokazov in ugotovitev.

## ***2.4 DELOVANJE REVIZORJEV V JAVNEM INTERESU***

Številni računovodski škandali v svetu so zelo omajali ugled revizijske stroke v očeh javnosti. Revizijska stroka namreč nase sprejema velik del odgovornosti do javnosti za resničnost prikazanega poslovanja organizacij. Revizor v osnovi samega revidiranja sklene pogodbo z naročnikom, vendar to ne pomeni, da je njegova odgovornost omejena le na naročnika. S sprejetjem posla se revizor zaveže širši javnosti. Zavezanost javnosti predstavlja bistveno lastnost, po katerih se revizijska stroka loči od drugih. Revizor namreč s svojim delom daje strokovna in neodvisna mnenja o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov, na podlagi katerih vrsta uporabnikov sprejema poslovne odločitve, ki vplivajo na družbene odnose. Dolžnost članov do stroke in do družbe lahko v nekaterih primerih nasprotuje njihovim neposrednim osebnim interesom. Ker se investitorji, upniki, drugi poslovneži ter tudi država močno opirajo na njihovo mnenje, ki je podano v končnem poročilu opravljene revizije, je zelo pomembno, da so revizorjeve storitve opravljene na najvišji ravni izvedbe in da so skladne z etičnimi načeli po zagotavljanju takšne izvedbe.

Javni interes, ki pomeni skupno blaginjo celotne družbe (tako posameznikov kot institucij), je, da so računovodski izkazi in druga razkritja gospodarskih družb resnični in pošteni, da so v vsakem posameznem primeru pripravljene tako, da strokovno usposobljen uporabnik pridobi dovolj informacij za oceno tveganj, ki jim bo izpostavljen pri investiranju ali poslovanju s podjetjem. Vendar javnega interesa na področju revidiranja ni mogoče uresničevati samo z vzpostavitevjo nadzora nad delovanjem revizijskih družb, npr. prek Zakona o revidiranju in posredno prek organov Inštituta, temveč najprej s postavitvijo pravnih okvirov za delovanje gospodarskih družb in vzporednih institucij nadzora. Te institucije v Sloveniji so Agencija za trg vrednostnih papirjev, Ljubljanska borza, Banka Slovenije, Urad za zavarovalni nadzor in druge (Mahnič, 2004, str. 43).

## **2.5 POLOŽAJ REVIZIJSKE STROKE DANES**

Današnje stanje bi lahko označili kot stanje bistveno zmanjšane zaupanja investitorjev v finančne informacije (predvsem letna in periodična poročila ter informacije uprav) gospodarskih družb in v zagotovila revizorjev, da so podatki in informacije, ki jih zagotavljata upravljavska in računovodska ureditev zanesljivi, pravilni, točni in popolni (Mahnič, 2004, str. 43).

Računovodski škandali ponavadi povzročijo spremembe tako za revizijsko kot tudi za računovodsko stroko, saj se zaradi njih izgubi verodostojnost in ugled, ki sta temeljnega pomena za obe stroki. Nepričakovan propad pomembnih podjetij, ki kotirajo na borzi, je omajal kredibilnost informacij, razkritih in navedenih v letnem poročilu podjetja, in zakonodajne ureditve, ki naj bi varovala naložbenike. K takšnemu stanju zaupanja so pomembno pripomogli škandali, povezani s propadom pomembnih gospodarskih družb, v katere so bile vpletene uprave družb in nekatere revizijske družbe oziroma posamezniki na vodilnih položajih. Računovodski škandali so se začeli v ZDA s propadom dveh podjetij, kot sta Enron in WorldCom ter nadaljevali v Evropi z afero Parmalat. Pritiski medijev in nezaupanje javnosti sta postavili revizijsko stroko v nepredvidljiv položaj. Zaradi tega si stroka močno prizadeva za povrnitev verodostojnosti računovodskega poročanja. Le-to je mogoče doseči tudi z učinkovitim nadzorom nad revizijsko stroko.

## **3 ZAKONSKA UREDITEV REVIDIRANJA V SLOVENIJI**

Revizijo kot dejavnost v splošnem določajo standardi in druga pravila stroke ter zakonodaja. Revizijsko dejavnost v slovenskem gospodarskem prostoru je potrebno najprej opazovati v luči njene pravno-formalne ureditve. Dejstvo je, da slovenski pravni red razen Zakona o revidiranju nima drugih ustreznih predpisov, ki bi se nanašali na revidiranje. Ob sprejemanju prvega zakona o revidiranju je bilo določeno, da je revidiranje mogoče opravljati le v okviru revizijske družbe, ki mora biti organizirana v skladu z Zakonom o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD) (Perner, 1999, str. 17). ZGD določa predvsem okvir zavezancev za revizijo, dolžnost poslovodstva za pripravo letnega poročila in roke, v katerih mora družba pripraviti revidirano letno poročilo. Revizijska družba je lahko organizirana v obliki družbe z omejeno odgovornostjo oziroma osebne družbe. V stvarnosti na delovanje revizijskih družb in revizorjev vplivajo tudi številni drugi predpisi. V Sloveniji se kot izdajatelj dodatnih predpisov pojavljajo predvsem Banka Slovenije, Agencija za trg vrednostnih papirjev, Agencija za zavarovalni nadzor, Urad za preprečevanje pranja denarja in Borza.

### 3.1 ZAKON O REVIDIRANJU

V RS je od 2. julija 1993 veljal Zakon o revidiranju, ki je bil sprejet istočasno kot ZGD. Ta zakon je imel določene rešitve, ki so v mnogih pogledih bile prehodne in pomanjkljive (npr. statusne zadeve in način organiziranja revizijskih družb). V stroki so se ves čas zavedali, da ga bo potrebno uskladiti s pravno ureditvijo EU in tako so leta 2001 zakon posodobili. Nov zakon o revidiranju (ZRev-1) je bil 16. februarja 2001 objavljen v Uradnem listu RS št. 11/2001 in je pričel veljati petnajsti dan po objavi, velja pa za naj sodobnejšega v Evropi. Tudi nekatere »razvite« zahodnoevropske države zakonskega revidiranja nimajo urejenega tako dobro kot Slovenija (Perner, 2001, str. 28). Kljub temu ga v nadaljevanju večkrat obravnam in preučujem zaradi številnih ukrepov, ki jih je sprejela Evropska Komisija (v nadaljevanju Komisija) na področju zakonskega revidiranja.

Z ZRev-1 so dani okviri delovanja revizijske stroke v Sloveniji ter Slovenskega inštituta za revizijo (v nadaljevanju Inštitut), ki je na njegovi podlagi sprejel statut, s katerim podrobneje opredeljuje in ureja svoje delovanje. Oba akta sta prav tako kot za Inštitut pomembna tudi za njegove člane, saj so najtesneje povezani z njegovim delom. Zakon obsega 137 členov in je razdeljen na **10 sklopov** (Zakon o revidiranju, 2001):

1. *Temeljne določbe*: V tem delu je opredeljen pojem ter način revidiranja, kdo opravlja nadzor, opredeljeno je kdo lahko opravlja storitve revidiranja, naštetu so strokovna področja, ki so povezana z revidiranjem ter opredeljeni so še drugi pomembni pojmi s tega področja.
1. *Inštitut*: Podrobneje predstavljen v naslednjem poglavju (3.2).
2. *Revidiranje*: Opisano je potek samega revidiranja, določeno je, da imajo revizorji dolžnost varovati zaupne podatke, opisano je poročilo o revidiranju in določeni so pogoji revidiranja.
3. *Pooblaščen revizor in revizor*: V teh členih so opredeljeni pogoji, ki jih mora revizor izpolnjevati, da lahko opravlja posel, ter tudi pogoji, v katerih se lahko revizorju odvzame pooblastilo.
4. *Revizijska družba in samostojni revizor*: Določene so pravno organizacijske oblike družb, katere dejavnosti lahko opravlja revizijska družba, opisani so statut in uprava revizijske družbe ter posebna določba, ki se nanaša na samostojnega revizorja.
5. *Pooblaščen ocenjevalec*: Podobno kot za revizorja je v teh členih opisano vse, kar se nanaša na pooblaščenega ocenjevalca (opredelitev, pogoji delovanja, nadzor, razlogi za odvzem dovoljenja...).
6. *Postopek odločanja Inštituta v posamičnih zadevah*: Določene so skupne določbe, opisan je postopek sodnega varstva in postopek nadzora, predpisano je tudi odločanje Inštituta o izdaji dovoljenj oziroma soglasij ter izvršitev odločb le tega.
7. *Registri*: Navedeni so vsi registri, ki jih vodi Inštitut, ki morajo biti javni. Hkrati so določeni tudi podatki, ki jih morajo vsebovati ti registri.
8. *Kazenske določbe*: Opredeljene so kazni, ki doletijo revizijsko družbo, revizorja, pooblaščenega ocenjevalca ter druge osebe ob morebitnih kršitvah.

## 9. *Prehodne in končne določbe.*

### 3.2 **SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO**

Za usmerjanje in uravnavanje revizijske stroke v Sloveniji skrbi Slovenski inštitut za revizijo. Ustanovljen je bil 11. januarja 1994. Podlago za njegovo ustanovitev je predstavljal Zakon o revidiranju, sprejet julija 1993, ki je za ustanovitelja Inštituta postavil Zvezo računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Kmalu po ustanovitvi so bili sprejeti prvi temeljni akti, ki so urejali delovanje revizijske stroke v Sloveniji, kot npr. kodeks poklicne etike zunanjega revizorja, temeljna revizijska načela, navodila za delovanje revizijskih družb in drugi (Slovenski inštitut za revizijo, 2006).

Glavne naloge in dejavnosti Inštituta so (Slovenski inštitut za revizijo, 2006):

1. opravlja naloge in pristojnosti na področju revidiranja in drugih strokovnih področjih, povezanih z revidiranjem;
2. sprejema in objavlja strokovne standarde (računovodske standarde, standarde revidiranja, poslovno-finančne standarde, standarde notranjega revidiranja, standarde revidiranja informacijskih sistemov ter standarde ocenjevanja vrednosti podjetij, nepremičnin ter strojev in opreme);
3. določa strokovna znanja in izkušnje, potrebne za opravljanje poklica (pooblaščen revizor, revizor in pooblaščen ocenjevalec);
4. organizira strokovno izobraževanje, izvaja preizkuse strokovnih znanj in izdaja potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje v 3. točki naštetih poklicev;
5. odloča o izdaji in odvzemu dovoljenj za opravljanje storitev revidiranja, nalog pooblaščenega revizorja in revizorja ter nalog pooblaščenega ocenjevalca;
6. določa strokovna znanja in izkušnje, potrebne za pridobitev različnih strokovnih nazivov (preizkušeni notranji revizor, preizkušeni računovodja, preizkušeni notranji finančnik in preizkušeni revizor informacijskih sistemov);
7. organizira strokovno izobraževanje, izvaja preizkuse strokovnih znanj in izdaja potrdila o strokovnih znanjih za pridobitev strokovnih nazivov iz 6. točke tega odstavka;
8. opravlja druge strokovne naloge in storitve, povezane z razvojem revizijske stroke in drugih strokovnih področij povezanih z revidiranjem;
9. vodi registre revizijskih družb in samostojnih revizorjev, pooblaščenih revizorjev in revizorjev, pooblaščenih ocenjevalcev in drugih oseb, ki so pridobile različne strokovne nazive, ki jih podeljuje Inštitut;
10. določa smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev;
11. opravlja druge naloge, določene z zakonom oziroma statutom.

Delovanje Inštituta zagotavljajo njegovi **organi**, in sicer (Slovenski inštitut za revizijo, 2006):

- svet,
- revizijski svet,

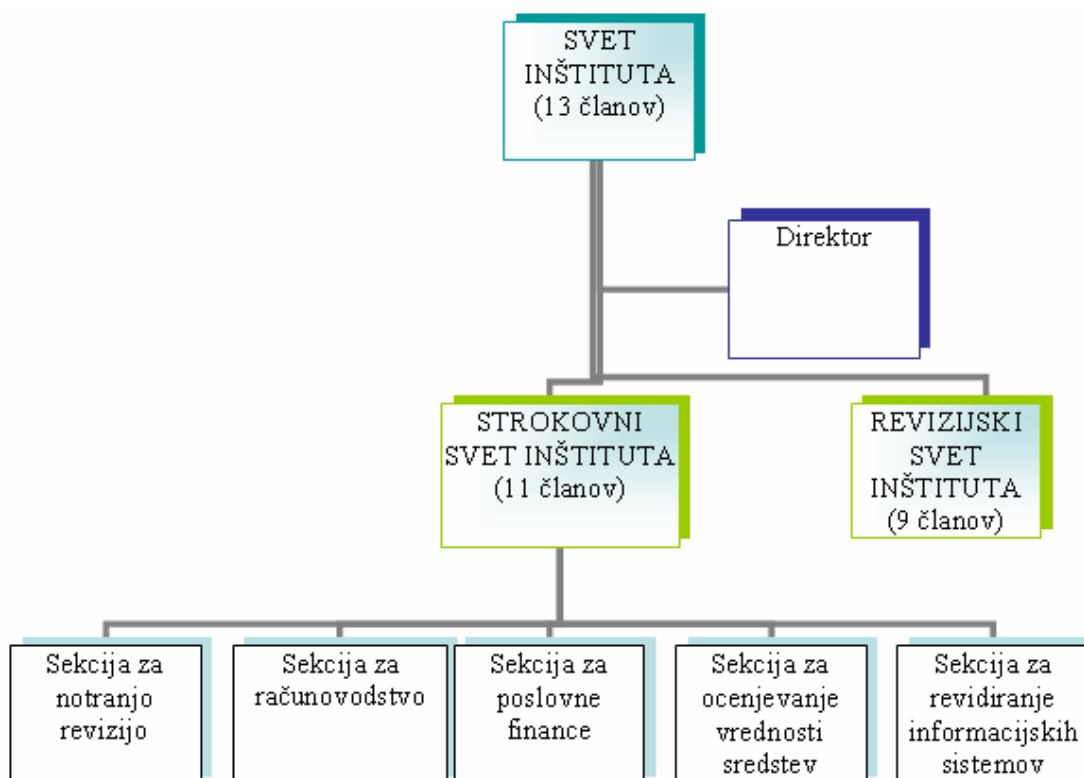
- strokovni svet ter
- direktor.

Revizijski svet je v okviru Inštituta tisti, ki skrbi za opravljanje nadzora nad revizijskimi družbami in revizorji v Sloveniji, zato je v 5. poglavju predstavljeno delo tega sveta na tem področju. Revizijski svet ima devet članov, od teh je direktor član revizijskega sveta po funkcijah, pet članov revizijskega sveta mora imeti dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in jih imenujejo pooblašчени revizorji. Ostali trije člani morajo ravno tako imeti ustrezna strokovna znanja iz izkušnje s področja računovodstva in financ in jih imenuje Minister za finance, od tega sta dva imenovana na predlog Gospodarske zbornice Slovenije (Slovenski inštitut za revizijo, 2006).

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

Organizacijske struktura Slovenskega inštituta za revizijo je prikazana v sliki 1.

Slika 1: Organizacijska struktura Inštituta



Vir: Slovenski inštitut a revizijo, 2006.

Inštitut je zelo aktiven na domačem strokovnem področju in zelo dejaven tudi v tujini. Tako je postal član pomembnih mednarodnih organizacij, kot sta Mednarodno združenje

računovodskih strokovnjakov<sup>4</sup> (v nadaljevanju IFAC) ter najpomembnejše evropske organizacije revizorjev, Zveza evropskih revizorjev<sup>5</sup> (v nadaljevanju FEE) (Slovenski inštitut za revizijo, 2006). Od Mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov je v letu 2005 prejel tudi priznanje za zagotavljanje njihovega poslanstva, ki je služiti javnemu interesu (glej Prilogo 1).

## **4 SPLOŠNA UREDITEV REVIDIRANJA V EVROPSKI UNIJI**

### ***4.1 POLITIKA, SMERNICE IN STANDARDI REVIDIRANJA V EVROPSKI UNIJI***

EU danes sestavlja 25 različnih evropskih držav in vsaka od njih ima svojo davčno, računovodsko in revizijsko zakonodajo ter svoje računovodske in revizijske standarde, zato so izkazi med seboj slabo primerljivi. Za razliko od ostalih držav, ki imajo v ustavi opredeljeno zakonsko revidiranje, to ne velja za EU, saj v okviru EU še vedno obstajajo nacionalne države. Na ravni posameznih držav obstajajo nacionalni zakoni, ki urejajo področje revidiranja. V EU se revidiranje izvaja v skladu z Mednarodnimi revizijskimi standardi<sup>6</sup> (v nadaljevanju ISA) in standardi INTOSAI ter Evropskimi smernicami.

#### **4.1.1 Pravna narava Evropske unije in direktive Evropske unije, ki urejajo revidiranje**

Komisija Evropskih skupnosti (v nadaljevanju Komisija) je tista institucija v EU, ki predlaga in oblikuje predloge evropske zakonodaje. V nekaterih primerih deluje kot srce Skupnosti in njeno delovanje daje moč ostalim institucijam, da izvršujejo svoje pristojnosti. Sestavlja jo 20 komisarjev, ki so izbrani po strokovnem kriteriju. Preden Komisija oblikuje predlog zakona opravi obsežne predhodne pogovore in diskusije s predstavniki vlad držav članic, industrije, sindikati, tehničnimi eksperti in podobno. Uravnoteženih interesov ni lahko doseči. Z upoštevanjem teh interesov sestavi predlog, ki ga nato obravnavata Svet in/ali Evropski parlament. Če Svet EU ali Evropski parlament spreminita predlog Evropske komisije tako, da se ta z njim ne strinja, ga lahko umakne. Brez nje predlog nikoli ne bo postal zavezujoč predpis (Knez, 2002, str. 73-75).

Evropske institucije<sup>7</sup> pripravljajo uredbe, izdajajo direktive, sprejemajo odločbe, pripravljajo priporočila ali dajejo mnenja, zato da bi izpolnjevale svoje naloge v skladu s določili iz Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti (v nadaljevanju PES). **Uredba** je

---

<sup>4</sup> Angl. International Federation of Accountants - IFAC.

<sup>5</sup> Angl. Federation des Experts Comptables Europeens – FEE.

<sup>6</sup> Angl. International Standards on Audit – ISA.

<sup>7</sup> Najpomembnejše institucije v EU: Evropski parlament, Svet, Komisija in Sodišče.

splošno veljavna in jo lahko primerjamo z zakonom, kot ga poznamo po slovenskem pravu. Zavezujoča je v celoti in se neposredno uporablja v vseh državah članicah (Knez, 2002, str. 76).

**Direktiva**, v nasprotju z uredbo, je predpis, ki ga ne moremo primerjati s podobnim predpisom v slovenski zakonodaji. Praviloma niso neposredno uporabne in jih ni mogoče uspešno uporabljati na tistih področjih, kjer je cilj unifikacija pravne ureditve, temveč služijo predvsem kot sredstvo za »harmonizacijo« pravnih ureditev med državami članicami. Te so dolžne zahteve uresničiti tako, da jih prelijejo v sprejem ali ustrezno spremembo svojih lastnih predpisov v smislu kot zahteva direktiva (Knez, 2002, str. 77).

V EU se je začelo s pripravami na harmonizacijo gospodarskega prava in primerljivosti računovodskih izkazov gospodarskih družb že leta 1965, vendar je šele leta 1984 prišlo do dejanske realizacije vseh pomembnih smernic, ki omogočajo primerljivost računovodskih rešitev in izkazov (Koletnik, 2003, str. 151).

Najpomembnejše direktive v okviru EU, ki urejajo računovodsko in revizijsko panogo, so:

- Temeljna direktiva, ki v EU ureja področje računovodstva je **4. direktiva Sveta ministrov o letnih bilancah in odgovornostih družb (78/660/EGS)**<sup>8</sup>, ta je podlaga za merjenje postavk v računovodskih izkazih. Sprejeta je bila 25. julija 1978. Posega na področje letnih zaključnih računov in poizkuša poenotiti različne zahteve nacionalnih zakonodaj. Temeljno načelo je, da morajo računi omogočiti pravilen in pošten vpogled v premoženje, dolgove, finančno stanje, dobiček in izgube. Določa različne kriterije za vrednotenje metod in objavo računov. Pri tem izhaja iz velikosti družbe (majhna, srednja, velika). Vzpostavlja tudi kontaktni odbor predstavnikov držav članic in Komisije, ki naj olajša harmonizirano uporabo direktive in svetuje spremembe in dopolnitve. Direktivo so uveljavile vse države članice (Grilc, 2001, str. 512).
- **7. direktiva Sveta ministrov o konsolidiranih zaključnih računih (83/349/EGS)**<sup>9</sup> dopolnjuje četrto oziroma bi lahko bila njen del. Ta direktiva primarno sprejema »de iure« kontrolo, kar pomeni, da so v konsolidirane bilance zajete le subsidiarne družbe v večinski lasti ali druge družbe, nad katerimi ima »matična« pravno kontrolo. Poleg te dopušča tudi uporabo »de facto« kontrole. Direktiva omogoča vrsto izjem od obveznosti izdelave konsolidiranih računov glede na velikost ali obseg povezanih podjetij (Grilc, 2001, str. 513).

18. junija 2003 sta bili 4. in 7. direktiva dopolnjeni s Smernico 2003/51/ES, ki so jo poimenovali kar smernica posodabljanja računovodstva. Najpomembnejše spremembe so, da lahko sedaj države članice dovolijo ali zahtevajo tudi druge izkaze kot sestavni del

---

<sup>8</sup> Angl. Fourth directive on annual accounts.

<sup>9</sup> Angl. Seventh directive on consolidated accounts.

letnega poročila, podrobnejšo predstavitev posameznih postavk bilance stanja in izkaza poslovnega izida, spremenjeno obliko bilance stanja, drugačen prikaz dolgoročnih in kratkoročnih postavk v bilanci stanja, uvedbo izkaza predstavitev namesto izkaza poslovnega izida ter da zahtevajo sestavljanje konsolidiranih računovodskih izkazov in konsolidiranega letnega poročila v primerih, če ima oziroma lahko ima obvladujoča družba pomemben vpliv in kontrolo nad drugo družbo oziroma če sta družbi (obvladujoča in njej podrejena) vodeni na enoten način, ki ga določa obvladujoča družba (Odar, 2003, str. 51-62).

- **8. direktiva Sveta ministrov o imenovanju oseb, ki so v skladu s statusom (84/523/EGS)<sup>10</sup>**, pregledujejo računovodske dokumente družbe, se nanaša na sprejem oseb, ki so odgovorne za statutarno kontrolo računskih dokumentov in poslovnih knjig. Revizijo izvajajo le fizične, pravne osebe ali drugi tipi družb, firm ali societete, ki jim izda potrdilo za tovrstno dejavnost država članica. Dovoljenje se izda na podlagi zahteve iz direktive. Revizorji morajo delovati v skladu s profesionalno integriteto in morajo biti neodvisni (Grilc, 2001, str. 513). Novosti, ki jih je Komisija vpeljala v to direktivo, so predstavljene v poglavju 4.3.
- **Neoštevilčena direktiva<sup>11</sup>** zapolnjuje praznino, ki sta jo pustili 4. in 7. direktiva, ki sta prepuščali državam članicam možnost, da ju niso uporabile za banke in finančne ustanove. Nanaša se na kreditne ustanove, ki so ustanovljene v skladu s 48. členom PES in na finančne ustanove, ki imajo obliko subjektov, ki so navedeni v četrti direktivi. Tehnično je oblikovana zgolj v obliki izjem od določil 4. in 7. direktive, pač glede na karakteristike bank in finančnih ustanov (Grilc, 2001, str. 513).
- **11. direktiva<sup>12</sup>** določa, da morajo podružnice družb iz druge države članice objaviti podatke o gospodujoči družbi, četudi je ta v tujini. Podružnice družb iz tujine morajo predložiti določene dokumente in podatke, katerih podružnice iz Skupnosti sicer niso dolžne predložiti. To so ustanovitveni akt, statut, najmanj enkrat letno znesek vpisanega kapitala (Grilc, 2001, str. 514).

#### 4.1.2 Mednarodni revizijski standardi

Revizijske standarde lahko opredelimo kot zbir splošnih in konkretnih navodil za delo revizorjev. Uporaba revizijskih standardov je tesno povezana z lokalnimi zakonodajami, ki urejajo področje revizije, saj se le-te pogosto sklicujejo ali usmerjajo k določbam standardov revidiranja.

---

<sup>10</sup> Angl. Eight directive on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents.

<sup>11</sup> Angl. On annual accounts and consolidated accounts for banks and other financial institutions – 86/635/EEC.

<sup>12</sup> Angl. Eleventh directive on disclosure requirements in respect of branches (except banks and financial institutions). in a member state governed by the law of another member state – 89/666/EEC.



V okviru enega pomembnejših mednarodnih združenj, ki je v svetu močno uveljavljeno in ima močno podporo v EU, Mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov (IFAC), se razvijajo enotni strokovni standardi in poklicno etična pravila, ki pospešujejo harmonizacijo računovodske in revizijske stroke. V okviru IFAC deluje Odbor za mednarodne revizijske in zavarovalne standarde<sup>13</sup>, ki izdaja Mednarodne revizijske standarde (ISA), ki jih predpisuje kot obvezno uporabo v državah članicah tudi prenovljena 8. direktiva (IFAC, 2004). Namen ISA standardov ni, da bi kar naenkrat zamenjali oziroma nadomestili do sedaj veljavne standarde v posameznih državah, saj le ti niso zakonsko obvezujoči, kot so to na primer Splošno sprejeti revizijski standardi<sup>14</sup>, v ZDA. ISA standardi so harmonizirani standardi, njihova uporaba omogoča učinkovito opravljanje revidiranja širom po svetu. Zahteva EU je, da bi morali vsi zakonski revizorji v EU upoštevati te standarde (Hayes et al., 2005, str. 8).

Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju so razdeljena v 10 skupin. Podroben pogled po skupinah je predstavljen v Tabeli 1 (str. 14), kjer je hkrati podana primerjava s INTOSAI standardi in evropskimi smernicami o revidiranju.

#### **4.1.3 Revizijski standardi INTOSAI in Evropske smernice o revidiranju za izvajanje teh standardov**

Zunanje revidiranje poteka v najbolj razvitih državah sveta bolj ali manj poenoteno po revizijskih standardih INTOSAI<sup>15</sup>. Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij (INTOSAI) je bila ustanovljena leta 1953 s strani 34 članic, danes pa združuje 180 članic celega sveta. Sedež ima na Dunaju. Za poenotenje prakse izvajanja revizij pravilnosti poslovanja in revizij izvajanja nalog v državah članicah EU pa je leta 1998 Evropsko računsko sodišče izdalo Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI. Osnova tako za standarde kot za Evropske smernice je Limska deklaracija o revizijskih smernicah (Maher, 1999, str. 262).

Uporaba **revizijskih standardov INTOSAI** ni zakonsko predpisana, vendar predstavljajo ti standardi najvišjo v praksi doseženo stopnjo soglasja med vrhovnimi revizijskimi institucijami (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 5).

Revizijski standardi INTOSAI so po svoji vsebini razdeljeni v štiri skupine (Revizijski standardi INTOSAI, 1994, str. 13-65):

- splošna načela, ki predstavljajo temeljne predpostavke, nedvoumne trditve, logična vodila in zahteve, ki pomagajo pri razvijanju revizijski standardov in služijo revizorjem pri oblikovanju njihovih mnenj in priporočil, zlasti v primerih, ko ne veljajo nobeni drugi posebni standardi;

---

<sup>13</sup> Angl. International Audit and Assurance Standards Board – IAASB.

<sup>14</sup> Angl. Generally Accepted Audit Standards – GAAS.

<sup>15</sup> Angl. International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI.

- splošni standardi, kjer je opisana potrebna usposobljenost revizorja in revizijske institucije za primerno in uspešno izvajanje nalog v zvezi s standardi dela in standardi poročanja;
- standardi revidiranja, katerih namen je določitev sodil ali splošnega okvira za smotrne, dosledne in uravnotežene postopke, po katerih se mora ravnati revizor, da lahko pride do določenih izsledkov in pomenijo okvir za izvajanje in vodenje revizijskega dela;
- standardi poročanja, ki le pomagajo revizorju pri pripravi mnenja ali poročila, saj pravil za poročanje v vsaki posebni okoliščini ni mogoče določiti, ampak je stvar presoje revizorja.

**Evropske smernice o revidiranju** so smernice za uporabo mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI. So zelo pomembne usmeritve za izvajanje postopkov, neposredno povezane z določili prava EU in so temeljne strokovne podlage za presojo skladnosti poročanja med sporočenim stanjem revidiranca in dejansko pravilnostjo delovanja v skladu s pravili EU ob stalnem preverjanju preglednosti vodenja financ.

Tabela 1: Primerjava med ISA standardi, INTOSAI standardi ter Evropskimi smernicami o revidiranju

ISA STANDARDI	STANDARDI INTOSAOI	EVROPSKE SMERNICE O REVIDIRANJU
1. Uvodna poglavja v ISA standarde	<b>Standardi revidiranja</b>	1. Načrtovanje revizije
2. Obveznosti	1. Načrtovanje	2. Pomembnost in revizijsko tveganje
3. Načrtovanje	2. Nadziranje in pregled	3. Dokumentacija
4. Notranje kontroliranje	3. Ocena zanesljivosti notranjih kontrol	4. Druge informacije v listinah, ki vsebujejo računovodske informacije
5. Revizijski dokazi	4. Preskus usklajenosti s predpisi	5. Ovrednotenje notranjih kontrol in preskušanje kontrol
6. Uporaba storitev drugih revizorjev	5. Revizijski dokazi	6. Revizija informacijskih sistemov
7. Revizijski sklepi in poročanje	6. Analiza računovodskih izkazov	7. Nepravilnosti
8. Posebna področja	<b>Standardi poročanja</b>	8. Revizijski dokazi in način dela
9. Sorodne storitve	<b>Splošni standardi</b>	9. Vzorčenje
10. Mednarodna stališča o revidiranju		10. Analitični postopki
		11. Uveljavljanje dobre računovodske prakse
		12. Poročanje
		13. Uporaba dela drugih revizorjev
		14. Zagotavljanje kakovosti
		15. Revizija izvajalnih nalog

Vir: Maher, 2001, str. 149; Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, 2001.

Evropske smernice so enotna podlaga, ki jo lahko vse vrhovne revizijske institucije v EU sprejmejo v okvir svojih metod revidiranja dejavnosti EU. Petnajst evropskih smernic je razdeljenih v pet skupin (priprava revizije, pridobivanje revizijskih dokazov, dokončanje revizije, revizija izvajanja nalog in druge zadeve). Čeprav je petnajst evropskih smernic zasnovanih na standardih INTOSAI, avtorji posebej poudarjajo, da so bili seznanjeni tudi z

Mednarodnimi standardi revidiranja in so jih tudi upoštevali. Države, ki so bližje IFAC standardom, naj ne bi imele težav z uporabo Evropskih smernic, čeprav so še nekatere razlike v terminologiji (Maher, 2001, str. 150).

## **4.2 *SARBANES-OXLEYEV ZAKON V ZDRUŽENIH DRŽAVAH AMERIKE***

Razvpiti propad Enrona (glej Prilogo 2) je močno zamajal zaupanje ZDA in celotnega sveta v ameriške finančne trge. Ameriška računovodska in revizijska pravila so namreč omogočala energetskemu velikanu, da prikrije milijarde dolarjev izgube. Nepravilnosti so bile odkrite še v številnih drugih podjetjih, kot na primer WorldCom, AOL, Shell, Xerox, Medico Health Solution idr. Po raziskavah je v letu 2002 zaradi razkritih finančnih škandalov rekordno število ameriških družb objavilo popravke računovodskih poročil, ki temeljijo na napačnih ali prikrojenih računovodskih metodah.

Odgovor ZDA na računovodske škode je Sarbanes-Oxleyjev zakon<sup>16</sup> (v nadaljevanju SOX), ki ga je v Beli hiši 30. julija 2002 podpisal predsednik George W. Bush. 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«<sup>17</sup>. Z njim naj bi reformirali računovodsko revizijsko panogo, zaostri korporacijsko upravljanje in znova pridobili zaupanje naložbenikov, ki se je razblinilo s propadom Enrona in omenjenih podjetij. Zakon je mogoče predstaviti kot reformo, katere namen je vpeljati strožji nadzor nad delovanjem podjetij in njihovega vodstva ter zagotoviti, da so računovodska in druga poročila podjetja sestavljena v enostavno razumljivi obliki. Zakon velja za vsa podjetja, ki kotirajo na katerikoli borzi v ZDA in imajo tržno vrednost večjo od 75 milijonov \$. Zakon bo imel bistveno širše posledice, saj ga bodo upoštevala tudi podjetja, ki še načrtujejo prvo javno prodajo delnic. Prav tako ga bodo morale upoštevati tudi vse povezane družbe s podjetji, ki so regulirane po tej zakonodaji. Zaradi zahtev po poročanju in obveščanju bodo morala ta zakon upoštevati tudi slovenska podjetja v pretežni ali delni lasti podjetij, ki kotirajo na borzi v ZDA (The Sarbanes-Oxleyev act, 2002).

Zakon je razdeljen na enajst poglavij, ki določajo okvire novih pravil in sankcije za njihovo kršitev. Glavni učinki sprejetja SOX zakona naj bi bili po predvidevanju predlagateljev izboljšanje transparentnosti poslovnih procesov in povečanje neposredne odgovornosti vodstev podjetij ter revizorjev za resničnost finančnih in drugih poročil podjetij.

---

<sup>16</sup> Angl. Sarbanes-Oxley Act - SOX ali SOA ali SARBOX.

<sup>17</sup> Angl. »To protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes.«

Na podlagi SOX zakona je bil ustanovljen tudi Nadzorni odbor za računovodstvo delniških družb<sup>18</sup> (v nadaljevanju PCAOB). To je neodvisna zasebna institucija, katere poslanstvo je nadziranje revizorjev javnih podjetij zaradi zaščite interesov vlagateljev in zaščite javnega interesa pri pripravi poštenega in neodvisnega revizorjevega poročila. PCAOB je odgovoren za izboljšanje kakovosti in prepoznavnosti pri računovodskem poročanju in neodvisnem revidiranju, za napredek pri odgovornosti družb in za nadaljevanje javnega interesa (About the PCAOB, 2003). Ustanovljen je bil torej z namenom nadzirati delovanje računovodskih in revizijskih podjetij, ki revidirajo podjetja, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organiziran trg vrednostnih papirjev. PCAOB pregleduje omenjena revizijska podjetja na podlagi novih navodil, ki mu dovoljujejo začeti preiskavo revizorja oziroma revizijskega podjetja, ki bo kršil pravila SOX zakona, pravila posloводства ali katerega koli drugega zakona ali strokovnih pravil. Za kršitelje so predvidene kazni.

#### **4.3 PREDSTAVITEV PRENOVLJENE 8. DIREKTIVE EVROPSKE UNIJE**

Računovodski škandali so povzročili, da se je revizija, ki mora biti v očeh javnosti zaupanja vredna stroka, kar naenkrat znašla pod vprašanjem zaupanja. Pritiski medijev in nezaupanje javnosti sta postavili revizijsko stroko v nepredvidljiv položaj. EU se je ravno tako kot ZDA odzvala na nastalo situacijo in začela aktivno posegati na področje zakonskega revidiranja. Evropska komisija je področje zakonskega revidiranja uvrstila v **Akcijski načrt Komisije v zvezi s finančnimi storitvami**<sup>19</sup>, z željo po vzpostavitvi učinkovitega in konkurenčnega trga kapitala, ki bo užival zaupanje investitorjev. Ocenila je, da je kljub vsem že izvedenim aktivnostim na področju ureditve zakonskega revidiranja potrebno še veliko postoriti ter sprejeti ukrepe še na širšem področju. Septembra 2003 je izdala **Sporočilo Svetu in Evropskemu parlamentu o okrepitvi zakonskega revidiranja v EU**<sup>20</sup>. V njem je pripravila deset predlogov za izboljšanje in usklajevanje kakovosti obveznega revidiranja v EU. Marca 2004 je te predloge še izboljšala in izdala **Predlog Svetu in Evropskemu parlamentu za sprejem »nove« direktive** (Odar, 2003a, str. 14). Evropski parlament je septembra 2005 dal podporo sprejetju nove posodobljene 8. direktiva brez potrebe po drugem branju, tako s strani Evropske komisije kot s strani parlamenta. Cilj, ki naj bi ga dosegli s prenovljeno direktivo, je opredeljen kot povečanje kakovosti zakonskega revidiranja v EU ter povrnitev zaupanja v finančno poročanje, ki je bilo z aferami v zadnjih letih dokaj omajano. Pri posodobitvi te direktive je EU nekatere sekcije delno ali povsem povzela po SOX zakonu.

Prvotno osmo smernico (84/523/EGS) je Svet evropskih skupnosti sprejel 10. aprila 1984 v Luksemburgu na podlagi pogodbe o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti, posebno na podlagi točke f. tretjega odstavka 54. člena, na predlog komisije, upošteva je stališče

<sup>18</sup> Angl. Public Company Accounting Oversight Board.

<sup>19</sup> Angl. Commission's Financial Services Action Plan.

<sup>20</sup> Angl. Communication from the Commission to the Council and the European parliament.

evropskega parlamenta ter upošteva stališče gospodarskega in socialnega odbora (Osma smernica, 1991, str. 35). Direktiva je bila sprejeta zaradi uskladitve področja revidiranja v državah, članicah Evropske skupnosti in se nanaša na izpolnjevanje pogojev za subjekte, ki opravljajo revidiranje. **Namen direktive** je bil doseči usklajenost pravil v državah članicah EU glede (Knez, 1999, str. 35):

- potrebnega znanja (izobrazbe) ljudi, ki opravljajo posle na področju revidiranja;
- neodvisnosti subjektov, ki opravljajo revidiranje;
- pogojev za presojo osebne primernosti ljudi, ki opravljajo posle na področju revidiranja.

**Nova, posodobljena 8. smernica** zajema 55. členov, ki so v nadaljevanju predstavljeni.

➤ **Sekcija I: Cilj, obseg in opredelitve pojmov (1. in 2. člen)**

*Cilj* prenovljene direktive je povečanje kakovosti zakonskega revidiranja v EU. *Pojma* zakonski revizor in revizijska družba sta ločeno opredeljena, da je namen regulacije bolj jasen in ker se večina določil nanaša na revizijsko družbo. To je posledica tega, da je v času od sprejetja 8. direktive leta 1984 pomen revizijske družbe rasel tako po obsegu kot po pomembnosti. *Obseg* revizorjevega dela naj bi še naprej ostal enak in zajemal revidiranje računovodskih izkazov in konsolidiranih računovodskih izkazov ter potrditve letnega poročila. Države članice lahko zahtevajo zakonsko revizijo tudi v drugih primerih. Po zakonu naj bi bila obvezna revizija v vseh podjetjih, katerih delnice kotirajo na prostem trgu. Države članice se zavzemajo za razširitev tega področja, in sicer z vključitvijo bolnic, pokojninskih skladov (Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, 2004, str. 4).

➤ **Sekcija II: Dovoljenje, nenehno izobraževanje in vzajemno pripoznavanje (3. - 14. člen)**

Ta sekcija je pretežno enaka zahtevam že obstoječe direktive. 3. člen ne dovoljuje več državam članicam, da zahtevajo večino glasovalnih pravic pri ustanavljanju revizijske družbe, in da je večina upravnega telesa v rokah zakonskih revizorjev oziroma revizijskih družb iz te države članice. Poleg tega je podan predlog za odstranitev nekaterih ovir glede lastništva in upravljanja, ki trenutno veljajo v obstoječi direktivi. Direktiva tudi jasno določa, da je lahko večinski lastnik revizijske družbe katerikoli zakonski revizor oziroma revizijska družba iz katerekoli države članice. To bo imelo za posledico vzpostavitev večje povezanosti revizijskih družb v sklopu EU (Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, 2004, str. 4).

V tej sekciji so opisane tudi zahteve glede potrebne *izobrazbe revizorja*. Dopolnjen je 6. člen, ki določa, da mora izpit iz teoretičnega znanja obsegati tudi poznavanje mednarodnih standardov, upravljanja družb, etike in strokovnih veščin. Predpisana je tudi zahteva o nenehnem strokovnem izobraževanju za vse zakonske revizorje (Odar, 2003a, str. 17).

Na novo so predpisana pravila *vzajemnega pripoznavanja* revizorskega poklica v državah EU na podlagi preveritve sposobnosti<sup>21</sup>, ki zajema tudi znanje jezika države članice ter njenih zakonov in predpisov, pomembnih za zakonsko revizijo (Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, 2004, str. 4).

➤ **Sekcija III: Registracija in prepoznavnost (15. - 20. člen)**

Ta sekcija je popolnoma nova in natančno določa zahteve glede *registracije zakonskih revizorjev* (fizičnih oseb) in revizijskih družb. Države članice bodo morale zagotoviti dnevno ažuren register v elektronski obliki. Natančno je določena vsebina javnega registra, ki naj bi vseboval podatke o nenehnem strokovnem izobraževanju, rezultatih zagotavljanja kakovosti, izkaz o upravljanju družbe in notranjih kontrolah kakovosti revizijske družbe (Odar, 2003a, str. 17). V registru mora biti tudi opredeljen status zakonskega revizorja ali je zaposlen v revizijski družbi, ali je samostojni revizor oziroma kako drugače je povezan s podjetjem. Glede revizijske družbe je določeno, da mora register vsebovati (Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, 2004, str. 5):

- obseg le te, in sicer po številu zakonskih revizorjev, ki so zaposleni v njej;
- število individualnih zakonskih revizorjev, ki so povezani z družbo;
- informacije o lastništvu ter o članih upravljalnega odbora družbe;
- informacije o povezavah z ostalimi revizijskimi družbami.

➤ **Sekcija IV: Etika (21. in 22. člen)**

Nov člen zahteva od držav članic, da zagotovijo, da je revizor podvržen *kodeksu poklicne etike*. Usklajen kodeks poklicne etike za EU so izpeljali s pomočjo analize, kjer so primerjali kodekse posameznih držav in mednarodne IFAC kodekse (Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, 2004, str. 5).

➤ **Sekcija V: Neodvisnost (23. - 25. člen)**

Stara 8. direktiva neposredno ne opredeljuje pojma neodvisnosti in ne določa dovoljenega obsega delovanja revizorja ali revizijskega podjetja. Posredno zahtevo o neodvisnosti opisujejo člani od 23. do 27. 24. člen te direktive zahteva od držav članic, da same predpišejo prepoved opravljanja revizije za osebe, ki niso neodvisne. Opredelitev je torej v pristojnosti držav članic. V Sloveniji je to določeno v 27. členu ZRev-1 (Knez, 2002, str. 585).

---

<sup>21</sup> Angl. aptitude test.

Prenovljena direktiva od držav članic zahteva, da zagotovijo, da vsak zakonski revizor ravna v skladu s kodeksom poklicne etike, ki vsebuje načela o odgovornosti zakonskega revizorja do javnosti, načela o njegovi neoporečnosti in nepristranskosti ter strokovnosti in poklicni skrbnosti. Pravila o zaupnosti in poklicni molčečnosti naj bi zavarovala razmerje med revizorjem in naročnikom, istočasno bi ta pravila dovoljevala dostop do listin, potrebnih za izvajanje nadzora na meddržavni ravni (Odar, 2003a, str. 18).

V Priporočilu o neodvisnosti zakonskega revizorja v EU<sup>22</sup> je Komisija predlagala, da revizorji ne smejo izvajati zakonskih revizij, če bi kakršenkoli odnos s stranko preprečil njihovo neodvisnost. To pomeni, da ne sme revidirati družbe, če je z njo v kakršnemkoli finančnem, poslovnem, zaposlitvenem ali drugem razmerju, vključno z opravljanjem drugih storitev, ki bi lahko ogrozile revizorjevo neodvisnost (Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, 2004, str. 5).

➤ **Sekcija VI: Revizijski standardi in poročanje (26. - 28. člen)**

Vse zakonske revizije se morajo izvajati v skladu z *Mednarodnimi standardi revidiranja*<sup>23</sup> (v nadaljevanju ISA). Te zakone določa Odbor za mednarodne revizijske standarde. Standardi so visoke kakovosti, saj prispevajo k temu, da letni izkazi in konsolidirani izkazi prikazujejo resnično in pošteno sliko. Države članice bi morale že obstoječim standardom dodati dodatne zahteve, temelječe na zakonodaji o gospodarskih družbah (Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, 2004, str. 6).

➤ **Sekcija VII: Zagotavljanje kakovosti (29. člen)**

Ta člen govori, da morajo biti vsi zakonski revizorji in revizijske družbe predmet sistema za *zagotavljanje kakovosti*. Države članice morajo vzpostaviti ureditev zunanjega nadzorstva, ki bi izpolnjevala temeljne zahteve iz Priporočila o zagotavljanju kakovosti za zakonskega revizorja v EU<sup>24</sup>. Nekatero so to zahtevo že vključile v nacionalne zakonodaje, v drugih državah pa še teče proces vzpostavljanja kakovosti (Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, 2004, str. 6).

➤ **Sekcija VIII: Preiskave in kazni (30. člen)**

Države članice morajo vzpostaviti učinkovito *preiskovalno in kazensko ureditev*, ki je lahko civilna, administrativna ali kriminalna, saj se v državah članicah zelo razlikuje. Sankcije morajo biti predvsem strožje kot tiste, ki se trenutno uporabljajo. Vključevati

<sup>22</sup> Angl. Recommendation on Statutory auditors Independence in the EU.

<sup>23</sup> Angl. International Standards on Auditing – ISA.

<sup>24</sup> Angl. Commission's Recommendation on »Quality Assurance for the Statutory Auditor in the EU«.

morajo tudi izbris iz registra, ukrepe morajo države javno razkriti (Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, 2004, str. 7).

➤ **Sekcija IX: Javno nadzorstvo in pravila sodelovanja med državami članicami (31. - 34. člen)**

Učinkovit *javni nadzor* nad revizijsko stroko je ključen element za ohranjanje zaupanja javnosti v revizijsko funkcijo. Nezaupanje javnosti temelji na dejstvu, da samoregulativni režim ne more biti učinkovit. Potreben je zunanji kontrolni organ (Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, 2004, str. 7).

**Načela javnega nadzorstva**, ki so predpisana z direktivo (Odar, 2004, str. 171):

- vsi zakonski revizorji in revizijske družbe morajo biti predmet javnega nadzorstva;
- ureditev javnega nadzorstva morajo voditi osebe, ki poklicno ne opravljajo dejavnosti in so izbrane na podlagi neodvisnega in jasno razkritega postopka;
- organ ureditve javnega nadzorstva mora biti odgovoren za potrditev in registracijo zakonskih revizorjev in revizijskih družb ter za sprejetje standardov etike ter izobraževanje, nadziranje kakovosti ter za raziskovanje in disciplinski nadzor;
- ureditev javnega nadzorstva mora zagotavljati pravico uvedbe raziskav in določitve pravnih posledic za določeno protipravno ravnanje zakonskega revizorja in revizijskih družb;
- ureditev javnega nadzorstva mora biti prepoznavna (transparentna); sem sodi tudi objavljanje letnega delovnega programa in poročila o delu;
- zagotoviti je treba ustrezno financiranje ureditve javnega nadzorstva; zakonski revizorji in revizijske družbe je ne smejo financirati, saj mora biti ureditev financiranja popolnoma neodvisna.

Javno nadzorstvo se izvaja v državah članicah, Komisija pa je določila uskladitveni mehanizem na evropski ravni, tako da je zagotovljena učinkovita povezava javnega nadzorstva v EU (Odar, 2003a, str. 18).

33. člen določa, da organi javnega nadzorstva delujejo po pravilih javnega nadzorstva, ki jih postavi domača država. To načelo se imenuje »nadzor domače države«<sup>25</sup>, po katerem nadzor opravlja država, v kateri je revizor ali revizijska družba registriran(a), ne glede na to v kateri državi deluje. Isti člen tudi določa, da v primerih revidiranja konsolidiranih računovodskih izkazov in izkazov družb, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, ne bodo postavljale dodatnih zahtev po registraciji, ureditvi javnega nadzorstva, zagotavljanju kakovosti ter uporabi standardov, etičnih pravil in pravil

---

<sup>25</sup> Angl home country control.



neodvisnosti (Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, 2004, str. 7).

Najdaljši, 34. člen je namenjen *sodelovanju med državami članicami* v preiskavah in določa temeljna pravila sodelovanja. Temeljno pravilo pravi, da morajo ustrezni organi nemudoma zagotoviti vse informacije, ki jih bodo od njih zahtevali ustrezni organi druge države, vendar pravilo navaja tudi izjeme. Organi ene države lahko zahtevajo, da ustrezni organ v drugi državi opravi preiskavo, prav tako si tudi izmenjujejo informacije (Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, 2004, str. 7).

➤ **Sekcija X: Razmerje med zakonskim revizorjem in naročnikom (35. - 37. člen)**

V tej sekciji se obravnavajo pravila o *imenovanju, odpustitvi in plačevanju zakonskega revizorja*. Postavljeno je temeljno načelo, da mora biti zakonski revizor neodvisen od sestavljalcev računovodskih izkazov. Ti naj ne bi imenovali zakonskega revizorja, ga odslovili ali mu določili plačila. Nekatere države članice zahtevajo vključitev višjih oblasti, sodišč in drugih organizacij s področja prava pri imenovanju zakonskega revizorja. Direktiva tega ne prepoveduje. Na splošno velja, da naj bi zakonskega revizorja imenovala skupščina. Zakonskega revizorja naj bi bilo mogoče odsloviti le takrat, kadar bi obstajali pomembni razlogi, zaradi katerih ne bi mogel dokončati revidiranja (npr. različno mnenje). Takšen razlog za odpustitev mora biti javno razkrit nadzornim oblastem. Plačilo, ki pripada zakonskemu revizorju naj bi tudi določila skupščina (Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, 2004, str. 8).

➤ **Sekcija XI: Posebna pravila za zakonsko revidiranje družb, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na borzi (38. - 43. člen)**

Priporočljivo je, da bi za javna podjetja veljale strožje zahteve glede zakonskega revidiranja. 38. člen nalaga revizijskim družbam, da morajo pripraviti podrobno poročilo za javnost, ki bo omogočalo celovit vpogled v revizijsko družbo. To poročilo mora vključevati poročilo uprave, opis sistema notranje kontrole in poročilo o učinkovitosti administrativnega in upravnega telesa. Družbe, s katerimi vrednostnimi papirji se trguje na borzi, naj bi ustanovile revizijske odbore, ki naj bi nadzirali računovodsko poročanje in razmerje med revizorjem in naročnikom revizije. Člani v njih naj bi bili večinoma strokovnjaki s področja računovodstva in revizije. Posebna naloga revizijskega odbora bi bila, da bi skupščini predlagal revizorja za imenovanje. Zakonski revizor bi moral posebej poročati revizijskemu odboru. To poročilo bi vsebovalo tudi analizo finančnega položaja in računovodskih usmeritev naročnika (Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, 2004, str. 8).

➤ **Sekcija XII: Mednarodni vidik (44. - 47. člen)**

Vse omenjene posodobitve 8. direktive bodo pripomogle k povečanju kakovosti revizije znotraj EU in povrnile zaupanje vlagateljev v trge vrednostih papirjev in v revizijsko stroko. Vse to bi bilo lahko ogroženo zaradi slabše kakovosti revizije v družbah iz tretjih držav. Zaradi tega govori 45. člen o *registraciji revizijskih družb iz tretjih držav* ter o obvezni registraciji revizijskih družb iz tretjih držav, ki revidirajo družbe, s katerih delnicami se trguje na borzah EU (Odar, 2003a, str. 20).

➤ **Sekcija XIII: Končne določbe (48. - 55. člen)**

49. člen direktive govori o ustanovitvi novega *Svetovalnega revizijskega odbora*<sup>26</sup>, ki bi ga sestavljali predstavniki držav članic, predsedoval bi mu predstavnik Komisije. Odbor bo sodeloval pri delu Komisije, in sicer pri vpeljavi novih zahtev glede zakonske revizije v EU. 50. člen pa govori o vpeljavi sprememb v 4. in 7. direktivi (Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, 2004, str. 10).

Države članice EU morajo določila, ki izhajajo iz prenovljene direktive vgraditi v svojo zakonodajo v 18 mesecih po njenem sprejetju. Slovenija bo morala zato spremeniti ZRev-1. Zanj lahko trdimo, da je med najsodobnejšimi v Evropi in da tudi nekatere »razvite« zahodnoevropske države nimajo tako dobro urejenega zakonskega revidiranja kot Slovenija. To dokazujejo nekatere nove spremembe 8. direktive, ki jih v Sloveniji že dolgo uporabljajo.

## **5 NADZOR NAD REVIZIJSKIMI DRUŽBAMI, POOBLAŠČENIMI REVIZORJI IN REVIZORJI V SLOVENIJI**

Zunanji nadzor nad revizijskimi družbami oziroma revizorji je osnova za zagotavljanje ustrezne kakovosti revidiranja. Revizor ima v osnovi delovanja dvojno odgovornost: do javnosti in do razvoja revizijske stroke. Revizorji oziroma revizijske družbe skušajo javnost in nadzornike prepričati, da svoje delo opravljajo v skladu s predpisanimi standardi revidiranja in etičnimi načeli. Z zunanjim nadzorom se povečuje verodostojnost pregledanim računovodskim izkazom ter predvsem zavaruje delničarje, investitorje, posojilodajalce in ostale vlagatelje. Za učinkovito nadziranje revizorjev in revizijskih družb morajo biti člani organov javnega nadzorstva strokovno razgledani in imeti morajo najmanj osnovno revizijsko znanje.

---

<sup>26</sup> Angl. Audit regulatory committee.

## **5.1 POSTOPEK IZVAJANJA NADZORA**

Postopek nadzora nad revizijskimi družbami, pooblaščenimi revizorji in revizorji v Sloveniji ureja Zakon o revidiranju (ZRev-1) iz leta 2001 in podrejeno Zakon o splošnem upravnem postopku (Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2004, 2005). Izvajanje nadzora pred sprejetjem ZRev-1 ni imelo nobene zakonske podlage in so ga izvajali predvsem pooblašчени revizorji – pogodbeni sodelavci Inštituta s pomočjo koordinatorja, zaposlenega pri Inštitutu. Prve izvajalce nadzora v Sloveniji je leta 1996 imenoval Odbor sekcije za revizijo (v nadaljevanju Odbor) pri Inštitutu iz vrst pooblaščenih revizorjev, obenem so pri opravljanju nadzora v prvem triletnem obdobju sodelovali tudi člani Odbora. V letu 1997 je Inštitut zaradi boljšega usklajevanja dela na področju opravljanja nadzorov zaposlil osebo, ki sodeluje pri opravljanju nadzorov, skrbi za njihov nemoten potek in vključuje izsledke posameznih izvajalcev nadzora v poročila o opravljenih nadzorih (Duhovnik, 1999, str. 76).

Iz 3., 12. in 18. člena ZRev-1 ter 5. člena statuta Inštituta je nedvoumno razvidno, da je opravljanje nadzora nad revidiranjem ter odločanje o izdaji in odvzemu dovoljenj za opravljanje dejavnosti revidiranja ter nalog pooblaščenega revizorja in revizorja v okviru Inštituta v pristojnosti revizijskega sveta kot enega od organov Inštituta. V 91. členu ZRev-1 je nadalje določeno katere osebe v okviru Inštituta lahko izvajajo naloge nadzora. Pooblaščen oseba, ki lahko opravi pregled poslovanja subjekta nadzora, je strokovni delavec Inštituta, ki ga za opravljanje pregleda pooblasti direktor Inštituta. Direktor lahko za izvajanje posameznih nalog v zvezi s pregledi poslovanja pooblasti pooblaščenega revizorja ali drugo strokovno usposobljeno osebo (Zakon o revidiranju, 2001). Revizijski svet, ki ga sestavlja devet članov, večino svojega časa (približno 75%) porabi za opravljanje nadzora. Opravljanje nadzora nad revizijskimi družbami, pooblaščenimi revizorji in revizorji zelo podrobno urejajo zakonske določbe, revizijski svet pa je v posebnem poslovniku določil tudi interna pravila, povezana z načinom opravljanja nadzora (Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2004, 2005).

Namen zunanjega nadzora, kakršnega izvaja Inštitut, je, da ocenjuje učinkovitost postopkov notranjega nadzora nad kakovostjo tako na ravni posameznega revizijskega posla kot tudi na ravni revizijske družbe kot celote ter spodbuja k doseganju standardov kakovosti znotraj revizijskih družb in pri posameznih revizorjih.

Inštitut je predpisal postopek izvajanja nadzora in izvajanje le tega v praksi nedvoumno izboljšuje stanje v revizijski stroki. Sam nadzor s strani Inštituta ne vsebuje le represivnih elementov, temveč je tudi preventivne in svetovalne narave. Njegov osnovni namen in naloga je izboljšati uspešnost revizijske stroke in s tem kakovost revizijskih storitev dvigniti na višjo raven, kar je predvsem v interesu javnosti.

Da bi bili pri opravljanju nadzora ustrezno zavarovani neodvisnost in nepristranskost članov revizijskega sveta v skladu s kodeksom etike poklicnih računovodskih strokovnjakov, ki ga je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov, in v skladu s kodeksom poklicne etike zunanjih revizorjev, ki ga je izdal Inštitut, je revizijski svet v poslovniku določil, da podpišejo vsi njegovi člani posebno izjavo o neodvisnosti. Izjave oddajo v zaprtih kuvertah, ki se hranijo v zaklenjeni blagajni v prostorih Inštituta (Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2004, 2005).

Funkcija javnega nadzorstva je zaradi zagotavljanja javnega interesa najvišja oblika nadzora dela revizorjev in revizijskih družb. Glede na izvajalce nadzora lahko zunanji nadzor nad kakovostjo revidiranja razdelimo v dve skupini (Duhovnik, 1999, str. 68):

- »monitoring« je nadzor, ki ga neodvisna institucija opravlja z lastnim, pri njej zaposlenim osebjem;
- »peer review« je nadzor, ki ga organizira in spremlja neodvisna institucija, izvajajo pa ga aktivni revizorji na pogodbeni ravni.

V Sloveniji je pred uveljavitvijo ZRev-1 prevladoval nadzor po sistemu »peer review«. Koordinator, zaposlen pri Inštitutu, je sam opravljal nadzor, hkrati pa tudi organiziral nadzor, ki so ga opravljali pogodbeni sodelavci Inštituta – pooblaščen revizorji, zaposleni v revizijskih družbah. Po sprejetju novega zakona se je pokazalo, da Inštitut težko izpolnjuje zahtevna zakonska določila s področja nadzora, zato se je kadrovsko okrepil. Danes opravljajo nadzor trije redno zaposleni pooblaščen revizorji, en pogodbeno zaposleni pooblaščen revizor, ki ne opravlja revidiranja računovodskih izkazov v revizijski družbi, in en pravnik. V primerih, ko so proti Inštitutu v postopkih nadzora pri Vrhovnem sodišču RS vložene tožbe, sodelujeta tudi dva odvetnika. S tem se je v Sloveniji uveljavilo opravljanje nadzora nad revizijskimi družbami, pooblaščenimi revizorji in revizorji po sistemu »monitoring« (Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2004, 2005).

Postopek izvajanja nadzora je v ZRev-1 (2001) zelo podrobno obravnavan od 85. do 122. člena tega zakona. Poleg zakonskih določb je revizijski svet v posebnem poslovniku določil tudi interna pravila, povezana z načinom opravljanja nadzora. Stranka postopka nadzora je oseba, nad katero Inštitut opravlja nadzor. Stranka je lahko revizijska družba kot celota, v tem primeru so člani uprave revizijske družbe ravno tako pod drobnogledom nadzornika oziroma pooblaščen revizor ali revizor kot neodvisna oseba.

### **5.1.1 Pregled poslovanja**

Zahteva za pregled poslovanja mora biti subjektu nadzora vročena najmanj osem dni pred začetkom pregleda poslovanja. V primerih, ko drugače ne bi bilo mogoče doseči namena nadzora, lahko pooblaščen oseba vroči zahtevo za pregled poslovanja šele ob začetku opravljanju pregleda poslovanja. Že v zahtevi za pregled poslovanja mora biti navedena

dokumentacija ter evidence, ki so predmet pregleda ter pravni pouk o pravnih posledicah, ki lahko nastopijo, če subjekt nadzora ne bo ravnal v skladu z zahtevo za pregled poslovanja oziroma Inštitutu ne bo omogočil opravljanje pregleda poslovanja, kot je zakonsko določeno. V času opravljanja pregleda poslovanja lahko Inštitut dopolni zahtevo za pregled poslovanja (Zakon o revidiranju, 2001).

Subjekt nadzora mora pooblaščenim osebam Inštituta omogočiti, da opravi pregled poslovanja na sedežu subjekta nadzora in v drugih prostorih, v katerih subjekt nadzora oziroma druga oseba po njegovem pooblastilu opravlja dejavnosti in naloge, v zvezi s katerimi Inštitut opravlja nadzor. Pri tem morajo biti zagotovljeni ustrezni prostori, v katerih lahko nemoteno in brez prisotnosti drugih oseb opravijo pregled poslovanja. Inštitut opravlja pregled poslovanja ob delavnikih med 8. in 18. uro. V določenih primerih, ko je obseg oziroma narava pregleda takšna, da zahteva delo tudi po 18. uri oziroma ob nedelavnih dneh, je to zakonsko dovoljeno. Inštitut mora pregled poslovanja opravljati tako, da normalno poslovanje subjekta nadzora ovira samo v takšni meri, kot je nujno za opravljanje nadzora v skladu z namenom posameznega nadzora. Subjekt nadzora mora tudi zagotoviti, da so v času, v katerem pooblaščenim osebam Inštituta opravljajo pregled poslovanja, v prostorih prisotne pooblaščenim osebam subjekta nadzora, ki lahko na zahtevo pooblaščenim osebam Inštituta podajo pojasnila v zvezi z dokumentacijo ter evidencami, ki so predmet pregleda (Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2004, 2005).

### **5.1.2 Obseg pregleda**

Pooblaščenim osebam mora imeti pregled vseh evidenc, spisov in druge dokumentacije, da lahko opravi pregled nad poslovanjem subjekta. Subjekt nadzora mora na zahtevo Inštituta izročiti osebam, ki opravljajo nadzor tudi vse računalniške izpiske oziroma kopije evidenc, spisov oziroma druge dokumentacije. Člani uprave in zaposleni pri subjektu nadzora morajo pooblaščenim osebam na njeno zahtevo posredovati poročila in informacije o vseh zadevah, pomembnih za opravljanje nadzora. Pri opravljanju nadzora lahko Inštitut od subjekta nadzora zahteva poročila in informacije o vseh zadevah, ki so glede na namen posameznega nadzora pomembne za presojo, ali subjekt nadzora spoštuje določbe zakona oziroma na njegovi podlagi izdanih predpisov. To ravno tako lahko zahteva od članov uprave in zaposlenih pri subjektu nadzora. Te osebe mora Inštitut pozvati v roku, ki ne sme biti krajši od treh dni, izdelati pisno poročilo oziroma osebe povabiti, da o zadevah podajo ustno izjavo (Zakon o revidiranju, 2001).

### **5.1.3 Izrekanje ukrepov nadzora**

Ukrepe nadzora po 98. členu ZRev-1 izreče Inštitut po uradni dolžnosti. Ne glede na to lahko Inštitut izreče ukrep revizijski družbi oziroma pooblaščenemu revizorju tudi na predlog člana uprave ali nadzornega sveta revizijske družbe, predlog delničarjev revizijske

družbe, katerih celotni deleži dosegajo najmanj desetino osnovnega kapitala ali nominalni znesek 100.000 tolarjev ter nadalje predlog pravne osebe, pri kateri je revizijska družba ali pooblaščen revizor opravljal revidiranje (Zakon o revidiranju, 2001).

V primeru, ko Inštitut ob opravljanju nadzora ugotovi, da revizijska družba oziroma pooblaščen revizor krši določene zakone, mu naloži, da odpravi kršitve oziroma nepravilnosti. Nadzornik mora odredbo obrazložiti. To pomeni, da mora podati natančen opis kršitev, katerih odprava je z uredbo naložena, določitev roka v katerem mora subjekt nadzora odpraviti kršitve in predložiti poročilo o odpravi kršitev. V primeru, da mora subjekt nadzora kršitev odpraviti na določen način, mora nadzornik določiti način odprave kršitve, subjekt nadzora mora posredovati tudi vse listine oziroma dokaze o odpravi kršitev, če Inštitut tako zahteva. Subjekt nadzora ima pravico vložiti ugovor proti odredbi v roku osem dni od vročitve. V ugovoru mora natančno navesti razloge, zaradi katerih meni, da je izdana odredba neupravičena. O ugovoru nato odloča Inštitut z odločbo. Pri odločanju o ugovoru lahko Inštitut ugovor zavrže ali zavrne ali spremeni odredbo ali jo razveljavi. Subjekt nadzora mora v roku, določenem z odredbo, odpraviti ugotovljene kršitve in Inštitutu predložiti poročilo, v katerem opiše ukrepe za odpravo kršitev. Odredbe o odpravi kršitev ni mogoče prisilno izvršiti (Zakon o revidiranju, 2001).

#### **5.1.4 Poročanje o izidih nadzora**

Vsak izvajalec nadzora mora za področje oziroma za pooblaščenega revizorja ali revizorja, ki ga je pregledoval, sestaviti zapisnik, v katerem podrobno opiše nepravilnosti, ki jih je ugotovil v postopku izvajanja nadzora nad revizijsko družbo, pooblaščenim revizorjem ali revizorjem, ter jih po potrebi (po presoji izvajalca nadzora) lahko podpre s kopijami listin revizijske družbe, ki jih je pridobil pri opravljanju nadzora. Seznam listin, katerih kopije pridobi izvajalec nadzora pri opravljanju nadzora, je priloga zapisnika (Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2004, 2005).

Zapisniki vseh izvajalcev nadzora (tudi tistih, ki so nadzirali posamezne pooblaščen revizorje oziroma revizorje) so sestavni del skupnega zapisnika o opravljenem nadzoru nad revizijsko družbo. Skupni zapisnik o opravljenem nadzoru nad revizijsko družbo predloži Inštitut revizijski družbi, posamezne zapisnike pa pooblaščenim revizorjem ali revizorjem, ki so stranke v postopku, najkasneje v 8 dneh po opravljenem nadzoru s pozivom, da v roku, ki ga določi Inštitut, predložijo pisne pripombe. O morebitnih ukrepih na podlagi zapisnika in pripomb k zapisniku odloča revizijski svet (Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2004, 2005).

Čeprav je ZRev-1 zelo podrobno obdelal postopek izvajanja nadzora ter zlasti še pravice nadzorovanih oseb, v njem pogrešamo tiste določbe, ki bi podrobneje naštevale kršitve pri opravljanju revizijske dejavnosti – spoštovanje standardov revidiranja in drugih pravil revidiranja. Iz razloga jasnosti pri izrekanju disciplinskih ukrepov bi bile take podrobne

opredelitve zelo dobrodošle, saj izkušnje ob že opravljenih nadzorih kažejo, da je možnost sankcioniranja nespoštovanja standardov revidiranja in drugih pravil revidiranja precej otežena (Perner, 2002, str. 19).

## **5.2 IZVAJANJE NADZORA NAD REVIZIJSKIMI DRUŽBAMI**

Inštitut opravlja nadzor nad revizijskimi družbami v skladu z 52. členom ZRev-1. Nadzor opravlja z namenom preverjanja, če revizijska družba pri opravljanju revidiranja ravna v skladu s pravili revidiranja. To pomeni, da Inštitut opravlja nadzor s (Zakon o revidiranju, 2001):

- sprejemanjem, zbiranjem in preverjanjem poročil in obvestil revizijskih družb in drugih oseb, ki so po določbah tega zakona oziroma drugih zakonih dolžne poročati Inštitutu oziroma ga obveščati o posameznih dejstvih in okoliščinah;
- opravljanjem pregledov poslovanja revizijskih družb;
- izrekanjem ukrepov nadzora po tem zakonu.

Nadzor poteka v prostorih Inštituta s sistematičnim pregledovanjem dokumentacije, ki jo Inštitutu predložijo revizijske družbe. Postopek nadzora vodi za to pooblaščen osebja s strani direktorja Inštituta. Nadzor se praviloma izvaja v obdobju september-marec na podlagi načrta, ki ga potrdi revizijski svet. Zakon določa, da morajo za opravljanje nadzora revizijske družbe Inštitutu plačevati nadomestilo za nadzor, ki ga določa tarifa Inštituta. Nad revizijsko družbo, za katero obstaja na podlagi pisne zahteve tretje osebe upravičen dvom, da računovodskih izkazov ni revidirala v skladu s pravili revidiranja, se opravi nadzor praviloma v prvem obdobju opravljanja nadzorov po tem, ko revizijski svet presodi, da je dvom o kakovosti dela revizijske družbe upravičen. Presoja revizijskega sveta o nadzorih na podlagi pisnih zahtev temelji na utemeljitvah oziroma dokumentaciji, ki je priložena pobudi za opravljanje nadzora, pri čemer mora biti iz te dokumentacije jasno razvidno, na kakšen način je revizijska družba kršila pravila revidiranja. Če iz dokumentacije to ni razvidno, pošlje Inštitut pobudniku za nadzor poziv za dopolnitev zahteve. Če pobudnik zahteve ustrezno ne dopolni, se nadzor ne opravi (Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2004, 2005).

Inštitut praviloma opravi nadzor na 3 leta v vsaki revizijski družbi, ki je revidirala večje število podjetij (najmanj 3), kateri vrednostni papirji so predmet trgovanja na organiziranem trgu vrednostnih papirjev. Ostale revizijske družbe naj bi bile praviloma pregledane na vsakih 5 let (Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2004, 2005).

Izvajalci nadzora ugotavljajo in presojujejo (Zakon o revidiranju, 2001):

- spoštovanje ZRev-1 in drugih pravil revidiranja pri opravljanju revidiranja posameznih naročnikov s pregledom revizijske dokumentacije, da je za vsakega pooblaščenega

revizorja, ki je podpisnik revizorjevega poročila o revidiranih računovodskih izkazih, pregledana revizijska dokumentacija najmanj enega naročnika;

- spoštovanje etičnih načel (kodeksa etike poklicnih računovodskih strokovnjakov, ki ga je izdalo Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov, kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev);
- izvajanje notranjega nadzora nad kakovostjo delovanja revizijske družbe v skladu z ISA 220<sup>27</sup>.

Po opravljenem nadzoru nad revizijsko družbo lahko Inštitut izreče **ukrepe nadzora** (Zakon o revidiranju, 2001):

1. odreditev odprave kršitev;
2. odreditev dodatnih ukrepov;
3. odvzem dovoljenja.

Kadar je revizijski družbi izrečen ukrep nadzora, mora le-ta Inštitutu plačati pavšalno nadomestilo stroškov postopka, ki ga glede na vrsto in obseg kršitve določa tarifa Inštituta. O povrnitvi stroškov postopka odloči Inštitut z odredbo oziroma odločbo o izreku ukrepa nadzora (Zakon o revidiranju, 2001).

**1. Inštitut izda Odredbo o odpravi kršitev**, če pri opravljanju nadzora nad revizijsko družbo ugotovi (Zakon o revidiranju, 2001):

- da revizijska družba krši prepoved iz prvega odstavka 27. člena ZRev-1<sup>28</sup> za opravljanje revidiranja v pravnih osebah, s katerimi je za posamezno poslovno leto sklenila pogodbo o revidiranju;
- da revizijska družba opravlja dejavnosti, ki jih po tem zakonu ne sme opravljati;
- da revizijska družba krši določbo 40. člena ZRev-1<sup>29</sup>;
- da revizijska družba krši obveznosti poročanja in obveščanja;
- da revizijska družba krši druga pravila o revidiranju.

V Odredbi o odpravi kršitev Inštitut določi tudi rok za odpravo kršitev. V tem času mora revizijska družba odpraviti ugotovljene kršitve in Inštitutu dostaviti poročilo, v katerem opiše ukrepe za odpravo kršitev. Temu poročilu mora priložiti tudi ustrezne listine in dokaze, iz katerih izhaja, da so bile ugotovljene kršitve odpravljene. Če iz poročila in priloženih listin izhaja, da so bile kršitve odpravljene, Inštitut izda odločbo, s katero

---

<sup>27</sup> ISA 220 – Obvladanje kakovosti revizijskega dela.

<sup>28</sup> 1. odstavek 27. člena pravi: »Revizijska družba ne sme opravljati revidiranja v posamezni pravni osebi:

- če ima naložbe v tej pravni osebi;
- če ima ta pravna oseba naložbe v revizijski družbi;
- če so osebe, ki so povezane s pravno osebo na način iz 5. točke drugega odstavka 8. člena tega zakona (ožji družinski člani članov uprave, nadzornega sveta oziroma pooblaščenih revizorjev v revizijski družbi ali skupaj posredno ali neposredno imetniki kvalificiranega deleža v revizijski družbi);
- če je povezana s pravno osebo na drug način in bi zaradi te povezave obstajal dvom v neodvisnost in nepristranskost revidiranja.«

<sup>29</sup> 40. člen ZRev-1 pravi: »Če je revizijska družba organizirana kot delniška družba, mora izdati imenske delnice.«



ugotovi, da so bile kršitve odpravljene. Pred izdajo te odločbe Inštitut lahko opravi še ponoven pregled poslovanja v obsegu, potrebnem za ugotovitev, ali je revizijska družba res odpravila kršitve. Če je poročilo nepopolno oziroma iz poročila in priloženih dokazov ne izhaja, da so ugotovljene kršitve odpravljene, Inštitut z odločbo revizijski družbi naloži dopolnitev poročila in ji določi rok za dopolnitev. Zoper odredbo ima revizijska družba pravico vložiti ugovor v roku osem dni od njene vročitve. O ugovoru nato odloča Inštitut, ki ga lahko zavrže, zavrne, spremeni odredbo ali jo razveljavi (Zakon o revidiranju, 2001).

2. V primeru, ko Inštitut ugotovi, da revizijska družba huje krši pravila o revidiranju, lahko z Odredbo o odpravi kršitev kot **dodatnim ukrepom** upravi revizijske družbe naloži, da sprejeme in opravi ukrepe za (Zakon o revidiranju, 2001):

- izboljšanje postopkov notranjega nadzora nad revidiranjem;
- izboljšanje postopkov notranjega nadzora nad pretokom zaupnih podatkov;
- spremembo notranje organizacije revizijske družbe;
- druge ukrepe, potrebne za uresničitev pravil o revidiranju.

3. Inštitut **odvzame** revizijski družbi **dovoljenje** za opravljanje storitev revidiranja v naslednjih primerih (Zakon o revidiranju, 2001):

- če je bilo dovoljenje pridobljeno z navajanjem neresničnih podatkov;
- če je revizijski družbi odredil dodatni ukrep iz tretjega odstavka 59. člena ZRev-1 in pristojni organ revizijske družbe v roku, določenem za izvršitev dodatnega ukrepa, ni razrešil člana oziroma članov uprave in imenoval novih, oziroma če tudi novo imenovani člani uprave v roku dveh mesecev od imenovanja niso odpravili kršitev oziroma opravili dodatnih ukrepov, ki so jim bili naloženi.

Kadar Inštitut izreče **pogojni odvzem dovoljenja**, lahko določi, da bo odvzem dovoljenja izvršen tudi, če revizijska družba v določenem roku ne odpravi kršitev oziroma opravi dodatni ukrepov, zaradi katerih ji je bil izrečen pogojni odvzem dovoljenja. Rok za izpolnitev teh obveznosti določi Inštitut v mejah preizkusne dobe. Ta pogojni odvzem dovoljenja lahko Inštitut spremeni v odvzem dovoljenja, če revizijska družba v preizkusni dobi stori novo kršitev, zaradi katere je mogoče odvzeti dovoljenje, oziroma če ne izpolni dodatnih ukrepov, ki so ji bili naloženi (Zakon o revidiranju, 2001).

## **5.3 NADZOR NAD POOBLAŠČENIMI REVIZORJI IN REVIZORJI**

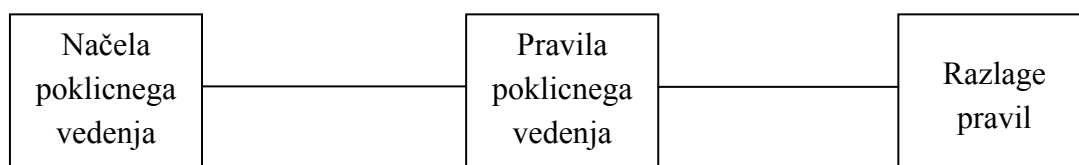
### **5.3.1 Slovenski kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev**

Revizorji morajo delovati v korist javnosti in opravičiti zaupanje, ki jim ga družba pripisuje. Zaradi tega so strokovna revizijska združenja izdala kodekse primerne obnašanja članov. Ti predstavljajo pojmovni okvir poklicnega delovanja revizorjev. Načela kodeksa poklicnega vedenja izražajo osnovno doktrino etičnega in strokovno primerne delovanja. Strokovna etika je sklop etičnih in strokovnih načel in pravil, ki določajo

obnašanje strokovnjaka pri opravljanju njegovih poklicnih dolžnosti v razmerju do naročnika, poklicnih kolegov in tudi javnosti (Koletnik, 1996, str. 9).

Kodeksi etike revizorjev so večinoma sestavljeni iz treh ravni. Najbolj splošna, in s tem tudi najmanj praktično uporabna, so načela. Z njimi zastavi stroka zasnove urejanja obravnavanega področja v posamezni državi. Bolj konkretna so pravila, namenjena neposredni uporabi pri vsakodnevem odločanju. Sledijo še razlage pravil za boljše razumevanje, ki jih dajejo pristojni organi (Beravs, 1998, str. 19). Tako zgradbo prikazuje Slika 2.

Slika 2: Zgradba kodeksa poklicnega vedenja



Vir: Beravs, 1998, str. 19.

V načelih kodeksa poklicnega vedenja zunanjih revizorjev so izražena stališča revizorjev glede odgovornosti, javnega interesa, neoporečnosti, nepristranskosti in neodvisnosti ter dolžne poklicne skrbnosti zunanjih revizorjev. S pravili kodeksa poklicnega vedenja zunanjih revizorjev so podrobneje opredeljena načela kodeksa, ki naj revizorju omogočijo sprejemljivo etično in poklicno delovanje pri izvajanju storitev za naročnike. Spoštovanje pravil je za revizorje obvezno in jih zavezuje, da morajo delovanje, ki ni v skladu s pravili, opravičevati pred organi Inštituta (Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev, 1994).

Če bi revizorji dosledno upoštevali navedena načela in pravila, bi bilo veliko lažje izvajati nadzor nad kakovostjo revidiranja, manj pa bi bilo tudi računovodskih škandalov, ki so v zadnjih letih pretresali svetovno javnost. Na Inštitutu bi morali več časa posvetiti ozaveščanju in izobraževanju revizorjev na področju etike. V Sloveniji je verjetno še najtežje zadostiti načelu neodvisnosti in nepristranskosti, kar gre predpisati predvsem njeni majhnosti in temu, da praktično »vsak vsakogar pozna«.

### 5.3.2 Izvajanje nadzora nad pooblaščenimi revizorji in revizorji

Nadzor nad pooblaščenimi revizorji in revizorji opravi Inštitut v okviru nadzora nad revizijskimi družbami. Opravi ga kot neposredni nadzor nad vsemi pooblaščenimi revizorji v revizijski družbi, tako da pri opravljanju nadzora s pregledom celotne revizijske dokumentacije, ki se nanaša na opravljeno revizijo računovodskih izkazov najmanj enega naročnika za eno od obračunskih obdobj, preteklih od zadnjega opravljenega nadzora, preveri kakovost dela vsakega posameznega pooblaščenega revizorja, ki je odgovoren za izraženo mnenje o računovodskih izkazih. Nadzor nad revizorji opravi Inštitut posredno

prek preverjanja kakovosti dela posameznih pooblaščenih revizorjev, ki so odgovorni za kakovost dela svojih revizijskih skupin, sestavljenih iz revizorjev in drugih zaposlenih na področju revidiranja (Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2004, 2005).

Pooblaščen revizor oziroma revizor huje krši etična načela neodvisnosti in nepristranskosti, če je revidiral računovodske izkaze, ki so bili pripravljene z njegovo pomočjo (opravi je na primer storitve ocenjevanja vrednosti, svetovanja in druge), s čimer je pomembno vplival na velikost posameznih postavk v računovodskih izkazih. Tovrstne kršitve etičnih načel se ugotavljajo na podlagi pregleda pogodb, ki jih je revizijska družba, v kateri je zaposlen pooblaščen revizor oziroma revizor, podpisala z naročnikom – revidirancem, in na podlagi pogodb, ki so jih z naročnikom – revidirancem podpisale z revizijsko družbo povezane pravne osebe. Tovrstne kršitve praviloma zahtevajo odvzem dovoljenja oziroma pogojni odvzem dovoljenja.

Inštitut **vzame dovoljenje** za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja oziroma revizorja, ko je le-ta kršil naslednja določila, ki izhajajo iz 34. člena ZRev-1 (Zakon o revidiranju, 2001):

- dovoljenje je bilo pridobljeno z navajanjem neresničnih podatkov;
- pooblaščen revizor oziroma revizor pri izvajanju nalog revizije:
  - krši določbe o prepovedi opravljanja nalog revidiranja v pravni osebi, v kateri ima sam naložbe ali s katero je drugače povezan in bi zaradi te povezave lahko obstajal dvom glede neodvisnosti in nepristranskosti revidiranja;
  - krši pravila revidiranja in je zaradi te kršitve poročilo o revidiranju pomanjkljivo oziroma zavajajoče;
  - krši dolžnost varovanja zaupnih podatkov;
  - ponavljajoče krši druge določbe tega zakona oziroma drugih zakonov in predpisov, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb oziroma pravil revidiranja;
- oseba je pravnomočno obsojena na kaznivo dejanje zoper premoženja oziroma gospodarstvo.

Pogoji za odvzem dovoljenja oziroma pogojni odvzem dovoljenja niso izpolnjeni, če (Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2004, 2005):

- revizijska dokumentacija podpira izraženo mnenje, pojasnjevalni odstavki, ki izražajo mnenje s pridržki, zavrnitev mnenja ali odklonilno mnenje, pa po obliki in vsebini ne ustrezajo zahtevam revizijskega poročanja;
- revizijska dokumentacija podpira izraženo mnenje, pooblaščen revizor oziroma revizor pa je pri opravljanju revidiranja zagrešil kršitev etičnih načel, ki v skladu z ZRev-1 in drugimi pravili revidiranja ne zahteva odvzema dovoljenja oziroma pogojnega odvzema dovoljenja.

V ZRev-1 (2001) je v 34. členu navedeno, da so razlogi za odvzem dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja oziroma revizorja (med drugim):»...(1) kršitev standardov revidiranja oziroma drugih pravil revizijske stroke in je zaradi te kršitve

poročilo o revidiranju pomanjkljivo oziroma zavajajoče, (2) ponavljajoče kršitve drugih določb tega zakona oziroma drugih zakonov in predpisov, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb, standardov revidiranja oziroma drugih pravil revizijske stroke...« Podrobneje bi bilo potrebno opredeliti predvsem »lažje kršitve«, saj utegne biti njihovo natančno ugotavljanje ter dokazovanje večkrat formalno in vsebinsko zelo oteženo (Perner, 2002, str. 19).

V 36. členu je določeno, da Inštitut **izreče opomin** pooblaščenemu revizorju oziroma revizorju, če le ta krši pravila revidiranja in ni pogojev za odvzem dovoljenja oziroma pogojni odvzem dovoljenja. V Prilogi 2 navajam pomembnejše nepravilnosti, zaradi katerih, so bili v letu 2004 izrečeni ukrepi zoper pooblaščenega revizorja oziroma revizorja s strani Inštituta.

#### **5.4 OPRAVLJENI NADZORI S STRANI INŠTITUTA V LETU 2004**

Pregled poslovanja revizijskih družb in pregled opravljanja nalog pooblaščenih revizorjev in revizorjev so opravile osebe, ki jih je v skladu z 91. členom ZRev-1 pooblastil direktor Inštituta. Inštitut je v letu 2004 opravljal nadzor na podlagi načrta opravljanja nadzorov v obdobju september 2003 – marec 2004, ki ga je revizijski svet potrdil na svoji 19. redni seji 4. septembra 2003 in načrta opravljanja nadzorov v obdobju september 2004 – marec 2005, ki je bil potrjen na 30. redni seji revizijskega sveta 2. septembra 2004. V tem obdobju je Inštitut opravil nadzor nad 11 revizijskimi družbami ter v njihovem okviru nad 25 pooblaščenimi revizorji (Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2004, 2005).

Tabela 2: Podatki o opravljenih nadzorih s strani Slovenskega inštituta za revizijo

	Stanje 31. 12. 2004	Nadzirani v letu 2004	Delež nadziranih
Revizijske družbe	41	11	<b>27 %</b>
Pooblaščeni revizorji	190	25	<b>13 %</b>

Vir: Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2004, 2005.

Iz naslova opravljenih nadzorov je revizijski svet v letu 2004 izrekel 7 opominov pooblaščenim revizorjem. 4 opomini so pravnomočni in že objavljeni v reviji Revizor, k 3 izrečenim opominom pa je vložena pritožba pri Vrhovnem sodišču Republike Slovenije. V letu 2004 je bil zoper 1 pooblaščenega revizorja začel postopek za izrek opomina. Enak postopek je bila začel zoper 3 pooblaščenega revizorje v januarju 2005, zoper 1 pooblaščenega revizorja pa je bil januarja 2005 začel postopek za odvzem dovoljenja. 3 revizijskim družbam je bila v letu 2004 izdana odredba o odpravi kršitev.

Tabela 3: Ukrepi, izrečeni revizijskim družbam in pooblaščenim revizorjem na podlagi ZRev-1 v letih 2003 in 2004

	Leto 2003	Leto 2004	Skupaj
<b>Pooblašчени revizorji:</b>			
• javni opomini	9	7	16
- pravnomočni	8	4	12
- tožbe na Vrhovnem sodišču RS	1	3	4
• odvzem (pravnomočen)	1	–	1
<b>Revizijske družbe:</b>			
• odredbe o odpravi kršitev	4	3	7*

\*2 odredbi o odpravi kršitev sta bili izdani na podlagi ZRev-1 že pred letom 2003, in sicer 1 v letu 2001 in 1 v letu 2002.

Vir: Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2004, 2005.

## 6 NADZOR NAD REVIZIJSKIMI DRUŽBAMI IN REVIZORJI V EVROPSKI UNIJI

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

Nadzor nad revizorji je v EU relativno nov pojav, saj je precej držav članic vpeljalo sistem nadzora v prakso šele pred kratkim, nekatere šele s 1. januarjem 1999. Evropske revizijske družbe so nadzirane na državni ravni, vendar so med državami velike razlike v kakovosti tega nadzora. Razlike se kažejo v obsegu nadzora, načinu izvajanja zunanjega nadzora, v obdobju, v katerem morajo biti revizijska družba oziroma posamezni revizorji pravno nadzorovani in v tem, kdo je izvajalec nadzora. EU želi v vsaki državi članici vzpostaviti urejevalna telesa za nadzor revizorjev. Vzpostavila pa naj bi tudi nadzorovalni odbor na ravni EU, ki bi v boju proti mednarodnim prevaram sodeloval tudi z neevropskimi nadzornimi institucijami (Horvat, 2004, str. 125).

### 6.1 IZVAJANJE ZUNANJEGA NADZORA V RAZLIČNIH DRŽAVAH EVROPSKE UNIJE

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

### 6.1.1 Izvajalec nadzora

Zunanji nadzor nad kakovostjo revidiranja v državah EU opravlja revizijska stroka, saj je zakonsko revidiranje urejeno v vsaki državi z nacionalnimi zakoni o revidiranju. Na ravni EU pa je zakonsko revidiranje določeno s smernicami Evropske skupnosti, v že prej opisani 8. direktivi. Navkljub temu se je v raziskavi, ki jo je opravil Združenje evropskih revizorjev pokazalo, da v nekaterih državah nadzor nad revidiranjem ne opravlja revizijska stroka.

V Italiji borzni regulator CONSOB<sup>30</sup> nadzira revizijske družbe, ki opravljajo revizijo računovodskih izkazov v podjetjih, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi (Continuous Quality Assurance – Statutory Audit in Europe, 1998). V EU je Italija edina država, ki ima po zakonu vpeljano obvezno menjavo revizijskih partnerjev. Z novo 8. direktivo je Evropska komisija obvezno menjavo revizijskih partnerjev (vsakih sedem let) predpisala za vse članice EU.

Na Portugalskem ima borzni regulator CMVM<sup>31</sup> ravno tako možnost nadziranja revizijskih družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi. Vendar za razliko od Italije le-ta te možnosti ne izkorišča in tako nadzor opravlja revizijski inštitut CROC<sup>32</sup>, ki rezultate nadzora nad omenjenimi revizijskimi družbami posreduje borznemu regulatorju (Continuous Quality Assurance – Statutory Audit in Europe, 1998).

V Veliki Britaniji se reguliranje računovodske in revizijske panoge združuje v posebnem telesu - FRC<sup>33</sup> (Svet za finančno poročanje), v katerem so predstavniki vlade in zasebnikov, ki naj bi nadzirali revizije podjetij, ločeni odbori pa določajo etične standarde in disciplinsko ukrepajo proti revizorjem, ki kršijo pravila zakonskega revidiranja. Odbor v okviru Sveta za finančno poročanje, ki je zadolžen za opravljanje nadzora nad revizijskimi družbami, je APB<sup>34</sup> (Continuous Quality Assurance – Statutory Audit in Europe, 1998).

Zunanji nadzor poleg dveh strokovnih institucij opravlja na Švedskem tudi komisija za nadzor revizorjev z javnimi pooblastili. Na Norveškem je bila vzporedno z mehanizmom zunanjega nadzora dveh inštitutov znotraj Ministrstva za finance ustanovljena posebna komisija za bančništvo, zavarovanje in vrednostne papirje, ki tudi opravlja nadzor (Continuous Quality Assurance – Statutory Audit in Europe, 1998).

V Nemčiji je bil šele konec leta 2004 ustanovljen neodvisen organ za izvajanje zunanjega nadzora. Ta organ se imenuje Komisija za zunanji revizijski nadzor<sup>35</sup> (v nadaljevanju AOC). Njegova ustanovitev je sledila evropskim in mednarodnim zahtevam po povečanju

<sup>30</sup> It. Commissione Nazionale per la Società e la Borsa – CONSOB.

<sup>31</sup> Pt. Comissão do Mercado de Valores Mobiliários – CMVM.

<sup>32</sup> Angl. Chamber of official account auditors – CROC.

<sup>33</sup> Angl. Financial Reporting Council – FRC.

<sup>34</sup> Angl. Auditing Practices Board – APB.

<sup>35</sup> Angl. The Auditor Oversight Commission – AOC.

kakovosti, neodvisnosti in integralnosti revizijske stroke. Pred tem je nadzor izvajalo Ministrstvo za ekonomijo in delo. AOC ima podobne naloge kot Slovenski inštitut za revizijo. To so izobraževanje tujih revizorjev, izdajanje licenc, izrekanje sankcij ob morebitnih kršitvah, v primerih izvajanje zunanjega nadzora s strani drugih državah je vir kontaktov (The Auditor Oversight Commission, 2006).

V Sloveniji, kot je opisano v prejšnjem poglavju, izvaja nadzor Slovenski inštitut za revizijo.

### **6.1.2 Način izvajanja zunanjega nadzora**

V Veliki Britaniji, Španiji, Nemčiji in na Irskem opravlja zunanji nadzor neodvisna institucija z lastnim zaposlenim osebjem. V Italiji, Franciji, Belgiji, na Portugalskem, Nizozemskem, Danskem, Norveškem pa zunanji nadzor izvajajo aktivni revizorji, ki imajo pogodbo z neodvisno institucijo, ki opravlja nadzor. Kombinacijo obeh načinov izvajanja nadzora lahko zasledimo na Češkem, kjer nadzor opravljajo zaposleni v revizijski družbi, hkrati pa sodelujejo s pogodbenimi delavci. Prednost vključevanja pogodbenih delavcev v postopek nadzora je, da imajo le-ti izkušnje na področju revidiranja in poznajo način poslovanja podjetij v posameznih panogah.

Menim, da je »monitoring« boljši način izvajanja zunanjega nadzora, saj ga izvajajo posamezniki zaposleni pri neodvisni instituciji in ne revizorji, ki so zaposleni pri določeni revizijski družbi. Pri metodi »peer review« se namreč zaradi vse večje konkurenčnosti med revizijskimi družbami lahko zgodi, da posamezen revizor pri opravljanju zunanjega nadzora najde kakšno manjšo nepravilnost, ki nima večjega vpliva na revizorjevo mnenje, vseeno pa vrže slabo luč na revizorja oziroma revizijsko družbo, ki je bil(a) predmet nadzora.

### **6.1.3 Izbor revizijskih družb in revizorjev, ki so predmet nadzora**

V Evropi poznamo trenutno tri načine, na podlagi katerih se določi, katera revizijska družba oziroma revizor bo predmet nadzora:

- na podlagi izbranih informacij, ki jih revizijskim institucijam običajno vsako leto posredujejo revizijske družbe in revizorji;
- z naključnim ali sistemskim izborom;
- kombiniran izbor (na podlagi informacij, a hkrati z naključnim izborom).

Vsaka revizijska družba oziroma revizor morata biti predmet nadzora s strani nadzornega organa, ne glede na to, kateri od obeh kriterijev se uporablja pri izboru. Obdobje, v katerem mora biti revizijska družba oziroma revizor predmet nadzora, se po posameznih državah razlikuje. Ponavadi gre za obdobje od treh do šestih let. To obdobje se lahko

močno skrajša, če se ugotovijo nepravilnosti pri poslovanju revizijske družbe (Continuous Quality Assurance – Statutory Audit in Europe, 1998).

## **6.2 OKREPITEV ZUNANJEGA NADZORA NAD REVIZIJSKO STROKO V EVROPSKI UNIJI**

Pri izvajanju zunanjega nadzora nad kakovostjo revidiranja se pojavljajo razlike v praktičnih rešitvah med državami. EU je s številnimi ukrepi na področju zakonskega revidiranja dosegla določeno stopnjo usklajenosti, vendar popolno harmonizacijo omejujejo razlike, ki izhajajo iz podjetniške in davčne zakonodaje posameznih držav ter računovodskih standardov, ki v mednarodnem okviru še niso harmonizirani do takšne mere kot standardi revidiranja.

Za okrepitev javnega nadzora v EU je Evropska komisija ustanovila Odbor EU za revidiranje, ki naj bi bil odgovoren za razvoj tega področja. Na podlagi dela Odbora je Komisija izdala Priporočilo o zagotavljanju kakovosti za zakonskega revizorja v EU<sup>36</sup>. Poleg že izvedenih ukrepov bodo potrebne še dodatne akcije za izboljšanje javnega nadzorstva na ravni EU. Kakovost le tega se močno razlikuje med državami članicami, kar je posledica različne organiziranosti nadzorstva v posameznih državah. Zaradi tega je kot prvo potrebno preučiti obstoječe razlike in podobnosti sistemov za zagotavljanje kakovosti javnega nadzorstva, saj se bo tako lahko doseglo uskladitev tega področja. Svetovalni revizijski odbor je že začel s proučevanjem obstoječe ureditve javnega nadzorstva in razvijanjem temeljnih zahtev za javno nadzorstvo v državah članicah.

Področja, ki se nanašajo na ureditev javnega nadzorstva so:

- namen javnega nadzorstva (izobraževanje, imenovanje revizorjev, zagotavljanje kakovosti, sistem sankcioniranja);
- pristojnosti organov, ki izvajajo javno nadzorstvo (preiskave in kazni);
- transparentnost javnega nadzora (nadzor s strani nerevizorjev, objava letnih programov dela);
- financiranje javnega nadzora.

Pomembno je, da ljudje, ki so zadolženi za to področje, pridejo v stik z ljudmi iz drugih držav članic, si izmenjajo mnenja in tako privedejo do boljših rešitev za oblikovanje nekega skupnega sistema nadzora. Komisija je določila, da je najbolje, da vsaka država članica izvaja javno nadzorstvo v svoji državi. Uskladitveni mehanizem je določila na evropski ravni, tako da bo zagotovljena učinkovita povezava javnega nadzorstva v EU (Communication from the Commission to the Council and the European Parliament – Reinforcing the statutory audit in the EU (2003/C 236/02), 2003).

---

<sup>36</sup> Angl. Recommendation Quality Assurance for the Statutory Auditor in the EU.



FEE zastopa stališče, da je treba v evropskem okviru doseči takšno poenotenje zunanjega nadzora kakovosti dela revizijskih družb, ki bi vodilo do vzajemnega priznavanja mehanizmov nadzora, pri čemer je potrebno vzpodbujati strokovni in neodvisni nadzor, ki ni povezan s političnimi strukturami posameznih držav. Takšen organ, ki predstavlja veliko pridobitev za revizijsko stroko v EU, je bil ustanovljen decembra 2005. Imenuje se Evropska skupina revizorjev za zunanji nadzor<sup>37</sup> (v nadaljevanju EGAOB). Pri oblikovanju tega odbora se je EU zgledovala po Združenih državah Amerike, kjer javno nadzorstvo izvaja Nadzorstveni odbor računovodstev podjetij, katerih delnice kotirajo na borzi<sup>38</sup>. EGAOB naj bi skrbel za učinkovito vzpostavitev novega sistema zunanjega nadzora nad delom revizorjev in revizijskih družb znotraj EU. Poleg tega bo pomagal Evropski komisiji pri vpeljevanju novih zahtev v države članice, ki izhajajo iz prenovljene 8. direktive, kot so vpeljava Mednarodnih standardov revidiranja, zagotavljanje kakovost zakonskega revidiranja v vseh 25 državah članicah ter povezava z revizijskimi inštitucijami iz tretjih držav. Člani EGAOB so visoki predstavniki stroke, ki so odgovorni za zunanji nadzor nad kakovostjo revidiranja v posameznih državah članicah ali predstavnikov ustreznih nacionalnih ministrstev. Člani so lahko le osebe, ki ne opravljajo službe, ki je povezana z opravljanjem zakonskega revidiranja. Evropska komisija se bo v začetnem obdobju delovanja EGAOB, z namenom, da bi bilo zagotovljeno učinkovito in profesionalno delovanje, posvetovala tudi s strokovnimi svetovalci s področja revizije, uporabniki revizijskih poročil in drugimi zainteresiranimi skupinami (»European Group of Auditors' Oversight Bodies« created, 2005).

Trenutno ni kakršnegakoli mednarodno sprejetega standarda z minimalnimi zahtevami glede nadzora nad revizijskimi družbami oziroma posameznimi revizorji, ki bi predstavljal zgled za posamezne države. Komisija Evropske unije je v soglasju s Svetom Evrope, Ekonomsko-socialnim odborom in Evropskim parlamentom podala predlog z minimalnimi zahtevami glede izvajanja zunanjega nadzora nad kakovostjo revidiranja. Pobudniki tega predloga želijo, da bi države same predlagane zahteve vpeljale v svoje nacionalne sisteme. V primeru, če do tega ne bi prišlo, bi začeli razmišljati tudi v smeri uzakonitve danih predlogov.

### **6.2.1 Predlog Evropske komisije v zvezi z minimalnimi zahtevami pri zagotavljanju kakovosti zakonsko predpisanega revidiranja v Evropski uniji**

Komisija Evropske unije predlaga, da bi vse države članice pri zunanjem nadzoru nad kakovostjo revidiranja upoštevale naslednje minimalne zahteve:

---

<sup>37</sup> Angl. European Group of Auditors Oversight bodies – EGAOB.

<sup>38</sup> Angl. Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB.

➤ **Predmet zunanjega nadzora nad revidiranjem**

Države članice EU bi morale vzpostaviti takšen sistem zunanjega nadzora nad kakovostjo revidiranja, da bi bile vse revizijske družbe in revizorji predmet zunanjega nadzora. Trenutno temu še ni tako, a v EU si prizadevajo, da bi kmalu postalo tako (Commission Recommendation of 15 November 2000 on quality assurance for the statutory audit in the European Union, 2001).

➤ **Način izvajanja zunanjega nadzora (metodologija)**

V okviru EU sta sprejemljiva oba načina izvajanja nadzora, ki se tudi trenutno uporabljata v državah članicah EU. To sta metoda »peer review« in »monitoring«, ki sem ju razložila v točki 6.1.2. Pomembno je le, da izvajalci nadzora svoje delo opravijo kvalitetno in objektivno (Commission Recommendation of 15 November 2000 on quality assurance for the statutory audit in the European Union, 2001).

➤ **Izbor revizorjev in revizijskih družb, ki so predmet nadzora**

Izbor revizijskih družb oziroma revizorjev, ki bodo nadzirani, naj bi zagotavljal, da so vse revizijske družbe oziroma vsi revizorji v neki državi v določenem obdobju nadzirani vsaj enkrat. Trenutno se to obdobje v državah članicah EU giblje med enim letom in desetimi leti. EU je podala predlog, da to obdobje ne bi smelo biti daljše od 6 let. Za revizijske družbe oziroma revizorje, ki opravljajo storitve revidiranja v podjetjih, katerih delnice kotirajo na borzi, in za tiste, pri katerih so že v preteklosti ugotovili kršitve pravil revidiranja, bi morale biti obdobje ponovnega nadzora še krajše. Če bi posamezni revizor oziroma revizijska družba opravljala revidiranje samo v družbah, za katere velja majhno revizijsko tveganje, bi se cikel lahko podaljšal, vendar največ do deset let (Commission Recommendation of 15 November 2000 on quality assurance for the statutory audit in the European Union, 2001).

➤ **Obseg nadzora**

Nadzor nad revizorji oziroma revizijskimi družbami naj bi vključeval ocenitev sistema notranjih kontrol revizijskih družb v povezavi s preizkušanjem revizijskih postopkov in podatkov. Države članice EU so sprejele zahtevo, da morajo revizijske družbe pri notranjem preverjanju kakovosti dela upoštevati ISA 220<sup>39</sup>, s čimer naj bi se zmanjšalo število napak oziroma prevar znotraj posamezne revizijske družbe. Revizorji morajo upoštevati tudi določene zahteve glede revizorjevega poročila, saj je le to namenjeno širši javnosti (Commission Recommendation of 15 November 2000 on quality assurance for the statutory audit in the European Union, 2001).

➤ **Javni nadzor in javno poročanje**

Sistemi zunanjega nadzora nad kakovostjo revidiranja morajo imeti skladno z 8. direktivo EU urejen ustrezen javni nadzor, ki ga morajo opravljati v večini osebe, ki poklicno ne opravljajo dejavnosti in so izbrane na podlagi neodvisnega postopka. Te osebe morajo biti

---

<sup>39</sup> ISA 220 - Preverjanje kakovosti revidiranja.

zaupanja vredni predstavniki zainteresirane javnosti, torej predstavniki vlagateljev, revidiranih družb, države in strokovnjaki, ki se pri svojem delu srečujejo z revizorji (Commission Recommendation of 15 November 2000 on quality assurance for the statutory audit in the European Union, 2001).

Rezultati opravljenih nadzorov nad posameznimi revizorji oziroma revizijskimi družbami bi morali biti ustrezno objavljeni, s čimer bi se zaupanje javnosti še povečalo. V poročilu bi izvajalci nadzora lahko predlagali možne rešitve za izboljšanje poslovanja družbe, v primeru slabega poslovanja pa bi bile navedene sankcije. Treba je pokazati, da morajo za neustrezno ravnanje odgovarjati vsi sodelujoči v verigi, tudi tisti ki opravljajo nadzor nad revizorji oziroma revizijskimi družbami (European Co-ordination on Public Oversight, 2003).

#### ➤ **Sankcioniranje**

Če se v okviru nadzora nad kakovostjo revidiranja ugotovi, da je posamezen revizor ali revizijska družba le-to opravljala neustrezno, je treba takšno ravnanje ustrezno sankcionirati. To lahko za revizorja oziroma revizijsko družbo pomeni tudi odvzem dovoljenja ali celo izbris iz registra (Commission Recommendation of 15 November 2000 on quality assurance for the statutory audit in the European Union, 2001).

#### ➤ **Zaupnost**

Revizor pride pri svojem delu pogosto pride do podatkov in informacij, ki so zaupne narave. Načeloma jih mora varovati kot poslovno skrivnost. Če so ti podatki potrebni za opravljanje nadzora, pa revizor za njihovo posedovanje ne odgovarja niti civilno niti kazensko. V večini držav članic EU, ki imajo uveden sistem nadzora nad kakovostjo revidiranja, veljajo enaka pravila zaupnosti tako za revizorje in revizijske družbe kot tudi za njihove nadzornike. Tako kot revizorji so tudi njihovi nadzorniki obvezani varovanja podatkov in jih lahko posredujejo naprej le tistim organom, katerim odgovarjajo sami. Treba je zagotoviti, da revizorji, izvajalci nadzora nad revizorji ali osebe, ki opravljajo javno nadzorstvo, podatkov in informacij, ki so jih pridobili med opravljanjem svojih nalog, ne zlorablajo in jih varujejo kot poslovno skrivnost (Commission Recommendation of 15 November 2000 on quality assurance for the statutory audit in the European Union, 2001).

#### ➤ **Kvaliteta nadzornikov**

Osebe, ki opravljajo nadzor nad revizorji in revizijskimi družbami, morajo imeti ustrezno strokovno znanje in določene delovne izkušnje, poleg tega pa se morajo nenehno dodatno strokovno izobraževati, kar velja tako za nadzornike, ki so zaposleni pri neodvisni instituciji, kot za tiste revizorje, ki opravljajo nadzor pod njenim vodstvom (Commission Recommendation of 15 November 2000 on quality assurance for the statutory audit in the European Union, 2001).

### ➤ **Neodvisnost in nepristranskost nadzornikov**

Izvajalci nadzora morajo biti neodvisni in nepristranski do revizorjev in revizijskih družb, ki so predmet nadzora. Zahteva se miselna poštenost, odsotnost navzkrižja interesov in sorodstvenih vezi. Pri osebah, ki naj bi opravljale nadzor nad revizorji oziroma revizijskimi družbami, je treba upoštevati neodvisnost od volje (independence of mind) – upoštevajo se vsa dejstva, ki so pomembna za opravljanje nadzora in neodvisnost kot vtis (independence in appearance), ki ga izvajalec nadzora daje nevtralnemu zunanjemu opazovalcu. Pri tej neodvisnosti gre za izognitev dejstvom in okoliščinam, ki so take narave, da bi opazovalec, v primeru, da bi za te okoliščine vedel, podvomil o nadzornikovi nepristranskosti. Izbor izvajalcev nadzora bi zato moral kontrolirati nek organ javnega nadzorstva (Commission Recommendation of 15 November 2000 on quality assurance for the statutory audit in the European Union, 2001).

## **6.2.2 Nova poklicno – etična pravila revizorjev v Evropski uniji**

Kljub vsem zakonskim določilom in ukrepom, ki se sprejemajo v svetu, je težko zagotoviti absolutno varnost finančnih trgov. Ni namreč sistema, ki bi popolnoma onemogočil korupcijo. Ta se bo namreč še naprej razvijala, zato je smiselno del pozornosti nameniti tudi boljšemu etičnemu izobraževanju študentov in odgovornih ljudi. Etično ravnanje je pomembno za vse, ki imajo kakršnokoli vlogo pri računovodskem poročanju, in sicer od članov posloводства, računovodij in revizorjev do svetovalcev, novinarjev, analitikov, naložbenikov in drugih. Etičnost se zahteva tudi od revizorjev in neodvisnost revizorja je eno izmed temeljnih revizijskih načel.

Evropska komisija je izdala kodeks načel<sup>40</sup> prostovoljne narave v obliki priporočil revizorjem. Pri tem gre predvsem za priporočila, kako naj se revizorji izognejo pretesnemu stiku s strankami. Kodeks zahteva, da se mora revizor izogniti zakonskemu revidiranju, v kolikor obstaja kakršnakoli povezava s stranko, ki bi ogrožala njegovo neodvisnost. Tudi ne smejo vstopati v nekatera pravna razmerja s strankami in stranki, kateri opravlja revizijske storitve, ne sme ponujati nekaterih dodatnih storitev (predvsem podjetniškega svetovanja). Po določilih kodeksa morajo revizorji pri vsaki reviziji pregledati in dokumentirati možna tveganja in nevarnosti, ki bi lahko ogrožali njihovo neodvisnost ter jamstvo, ki ga zagotavljajo (Horvat, 2004, str. 112).

---

<sup>40</sup> Angl. Code of conduct.

## **7 PRIHODNJA UREDITEV ZUNANJEGA NADZORA V SLOVENIJI**

### **7.1 POTREBNE SPREMEMBE ZAKONA O REVIDIRANJU GLEDE NA NOVO 8. DIREKTIVO EVROPSKE UNIJE**

RS se je že z Evropskim sporazumom o pridružitvi zavezala, da bo približevala svojo zakonodajo pravu Evropske skupnosti (v nadaljevanju ES), saj je to temeljni pogoj za gospodarsko vključenost Slovenije v ES. Že preden je postala polnopravna članica EU, je začela svojo zakonodajo prilagajati zahtevam EU. Slovenija je v svojo zakonodajo (prenovljen ZRev-1 iz leta 2001) na področju revidiranja že vgradila zahteve 8. direktive, uredbe in druge pravne akte EU. Pri obstoječem ZRev-1 bo tako treba ponovno **preveriti** še ustreznost nekaterih rešitev (Mahnič, 2004, str. 46, 47).

- Javno nadzorstvo je posredno urejeno z zastopstvom zunanjih članov v organih Inštituta, saj npr. od trinajstih članov Sveta inštituta minister za finance imenuje dva člana, v revizijskem svetu pa so trije od devetih članov predstavniki zainteresirane javnosti, imenuje jih minister za finance, od tega dva na predlog Gospodarske zbornice. Član revizijskega sveta je tudi direktor Inštituta. Če upoštevamo še pristojnosti revizijskega sveta na področju nadzora nad delom revizijskih družb in revizorjev (18. člen ZRev-1), imajo zunanji člani na odločanje pomemben vpliv.
- Lastništvo revizijske družbe in posli poslovanja so urejeni v smislu predvidenih sprememb 41. člena ZRev-1, ki določa, da morajo biti imetniki delnic, na podlagi katerih so skupno udeleženi v kapitalu in pri upravljanju revizijske družbe z najmanj 75%, pooblaščen revizorji, revizijske družbe, revizijske družbe članic in tuje revizijske družbe. V 42. členu je predpisana obveznost poročanja delničarja glede sprememb lastniških deležev v revizijski družbi in povezanost z naročniki revizijskih storitev, zaradi česar bi bilo lahko po 27. členu ZRev-1 kršeno načelo neodvisnosti revidiranja.
- Izobraževalni programi za pridobitev nazivov revizor in pooblaščen revizor so prilagojeni predvidenim zahtevam direktive.
- Mednarodni revizijski standardi se v Sloveniji neposredno uporabljajo, s tem da morajo revizorji pri svojem delu upoštevati še določila Zakona o revidiranju in Temeljna revizijska načela ter Hierarhijo pravil revidiranja.
- Disciplinski ukrepi so določeni v ZRev-1 v 33.-36. členu. Predvideni ukrepi so opomin, pogojni odvzem dovoljenja in odvzem dovoljenja. Ukrepi revizijskega sveta so javno objavljeni.
- Vzajemno priznavanje revizijskega poklica ima Slovenija posredno že urejeno na način, ki ga zahteva 8. direktiva, s tem da morajo kandidati izpolnjevati vse pogoje iz Pravilnika o pridobitvi potrdil o strokovnih znanjih za opravljanje nalog revizorja in pooblaščenega revizorja, kar vključuje tudi nekaznovanost in znanje slovenskega jezika.

- Neodvisnost revidiranja je v ZRev-1 urejena z 8., 26., in 27. členom. V zakonu so natančno navedeni primeri, ko revizijska družba ali pooblaščen revizor ne sme opravljati revidiranja v posamezni pravni osebi.
- Inštitut vodi računalniški register revizijskih družb ter pooblaščenih revizorjev in revizorjev.

Z zakonom določeno in v praksi izvajano zunanje zagotavljanje kakovosti revidiranja je na izredno visoki stopnji, zato je slovenska ureditev v okviru zveze FEE večkrat predstavljena kot zgled drugim državam.

Kljub naštetemu bo potrebno nekatere zadeve na novo urediti, nekaj jih bo treba izvesti s spremembo zakonodaje. Te **spremembe** so naslednje:

1. *imenovanje in odpustitev zakonskega revizorja*; revizorja naj bi imenovala skupščina, odsloviti pa bi ga bilo mogoče le takrat, kadar bi obstajali pomembni razlogi, zaradi katerih ne bi mogel dokončati revidiranja. Različno mnenje glede računovodskih izkazov naj ne bi zadostovalo za odpustitev zakonskega revizorja, razlog za odpustitev naj bi bil javno razkrit nadzorstvenim oblastem, plačilo zakonskemu revizorju naj bi določila skupščina. Vprašanje, ki se pojavlja ob tem problemu, je vprašanje rotacije revizijskih družb oziroma obvezne zamenjave revizijskih družb (vsakih sedem let). FEE je leta 2004 pripravila študijo glede tega problema, v kateri so predstavljeni razlogi za in proti obvezni rotaciji revizijskih družb. Splošna ugotovitev je, da bo morebitna rotacija revizijskih družb prinesla več škode kot koristi, saj je revizorjevo poznavanje podjetja, v katerem dela do treh let, pomanjkljivo do te mere, da je v tem obdobju bistveno povečanje tveganje napake pri revidiranju. Glavni namen zahtevanih rotacij je povečati neodvisnost revizorja pri presoji letnih poročil revidiranca, a koristi z zamenjavo ne odtehtajo potencialnih tveganj (Mahnič, 2004, str. 47);
2. *vpeljava revizijskih odborov v javne delniške družbe in določitev njihovih pristojnosti*;
3. *zakonsko urejene cene revizijskih storitev*; ZRev-1 v 28. členu sicer določa, da morajo biti cene storitev revidiranja določene v skladu s smernicami za oblikovanje cen revizijskih storitev. Smernice sprejema revizijski svet, cene storitev pa so objavljene v reviji Revizor in se letno uskladijo z rastjo cen. Vendar ta ureditev ni dovolj, saj revizijske družbe smernic večinoma ne spoštujejo, kar gre na račun plač zaposlenih, zmanjševanja sredstev, namenjenih izobraževanju, in omejevanje časa, porabljenega za izvedbo postopkov revidiranja. Zaradi tega je nujno potrebna sprememba ZRev-1 in izrecno pooblastilo organom Inštituta za predpisovanje najnižjih cen in možnost sankcioniranja (Mahnič, 2004, str. 51);
4. *natančnejša in podrobnejša ureditev zagotavljanja revizorjeve neodvisnosti*.

Osrednja pomanjkljivost ZRev-1 je *področje zunanjega nadzora* nad kakovostjo revidiranja, ki mu bo treba pri prenovi zakona o revidiranju nameniti največ pozornosti in zaradi tega v točki 7.2 podajam nekatere predloge za ureditev tega perečega področja.

## 7.2 PREDLOGI ZA UREDITEV JAVNEGA NADZORSTVA

Ena izmed zahtevnejših in pomembnejših nalog, ki se postavlja pred slovensko revizijsko stroko, je okrepitev izvajanja nadzora nad revizorji in revizijskimi družbami. Ta mora upoštevati priporočila EU, hkrati pa upošteva domače družbeno okolje in položaj revizijske stroke v družbi.

Iz spremenjene 8. direktive in v njej določenih načel javnega nadzorstva izhaja, da naj bi le to imelo največje pristojnosti nad nadzorom revizorjev in s tem tudi odgovornost za nepravilnosti in pomanjkljivosti pri delovanju revizorjev in revizijskih družb. Javno nadzorstvo naj bi izvajali predstavniki civilne družbe in zaupanja vredni predstavniki javnega interesa (Odar, 2004, str. 172).

V Sloveniji se je že v letu 1995 začelo pripravljati širšo osnovo uvajanja zunanjega nadzora nad revizijskimi družbami. Strokovni svet Inštituta je tega leta sprejel pravilnik o izvajanju nadzora nad revizijskimi družbami, ki določa temeljna merila in načela, ki jih je treba upoštevati pri izvajanju nadzora. Pravilnik opredeljuje zakonske akte in strokovne podlage, ki jih upošteva postopek za izvajanje nadzora nad revizijskimi družbami, organe nadzora, njihove pristojnosti in odgovornosti, področja nadzora in pravila za izvajanje nadzora (Duhovnik, 1999, str. 75). V Sloveniji je zunanji nadzor nad kakovostjo delovanja revizijskih družb osredotočen na revizijske družbe in znotraj teh na posamezne revizorje.

V ZRev-1 je javno nadzorstvo v Sloveniji deloma že vzpostavljeno, in sicer na dva načina (Odar, 2003a, str. 21):

- trije, od devetih članov revizijskega sveta so zunanji člani, ki jih imenuje minister za finance, od tega dva na predlog Gospodarske zbornice Slovenije;
- Inštitut mora o svojem delu poročati Državnemu zboru RS, ki vsako leto obravnava poročilo Inštituta.

Iz 8. direktive EU izhaja da je izvedba javnega nadzora mišljena kot posredni krovni javni nadzor in ne kot neposreden nadzor, ki se izvaja preko Inštituta. Tako je potrebno zakonsko določiti razmerje med delom organov javnega nadzorstva in nadziranjem zagotavljanja kakovosti dela revizorjev in revizijskih družb, ki naj bi ga še naprej izvajal Inštitut. Zaradi tega je potrebno, da se z zakonom o revidiranju ustanovi **Slovenski odbor javnega nadzorstva**. Zakon naj bi tudi določal, koliko članov ima odbor in katere institucije in organizacije člane imenujejo oziroma izvolijo. Ker mora biti ta organ popolnoma neodvisen, je za doseg tega cilja najbolje, da je ustanovljen z zakonom. Člani bi morali biti zaupanja vredni predstavniki zainteresirane javnosti (predstavniki vlagateljev, revidiranih družb, uporabnikov revizijskih poročil, države in drugi) in zato bi zakon moral določiti, katere interesne skupine bi lahko imenovalе oziroma izvolile zaupanja vredne predstavnike. Imenovani bi morali biti nepolitično in ne bi smeli biti v noben primeru predstavniki strank ali zastopniki kake formalne ali neformalne skupine.

Biti bi morali popolnoma neodvisni (Odar, 2003a, str. 22). Vendar po drugi strani je revizija stroka, pri kateri nadzornik za učinkovito nadziranje revizorjev in revizijskih družb potrebuje revizijsko znanje in poznavanje pravil delovanja revizijske stroke. Torej bi morali biti člani organov strokovno razgledani, imeti bi morali najmanj osnovno revizijsko znanje ter izdelan odnos do razvoja revizijske stroke, vloge in položaja revizijske stroke v družbi ter zahtev družbe do revizijske stroke (Odar, 2004, str. 173). Zakon bi moral določati tudi pristojnosti, naloge in odgovornosti Slovenskega odbora javnega nadzorstva in njegovih članov. Določen bi moral biti tudi način delovanja in poročanja ter sodelovanja tako s Inštitutom kot z drugimi inštitucijami in državnimi organi. Nadalje bi moral zakon predvideti status Slovenskega odbora javnega nadzorstva in določiti stalen vir financiranja odbora.

Osrednje naloge odbora bi bile (Odar, 2003a, str. 22):

- nadziral bi ureditev zunanjega nadzora, ki ga bo še naprej opravljal Inštitut;
- lahko bo zahteval začetek opravljanja nadzora nad izbranimi revizorji ali revizijskimi družbami;
- obravnaval poročila Inštituta o opravljenih nadzorih in izrečenih disciplinskih ukrepih;
- predlagal Inštitutu spremembe in izboljšave ureditve ter izvajanje nadzorov;
- spremljal delovanje revizorjev in revizijskih družb ter predlagal potrebne spremembe zakonodaje zaradi zaščite javnega interesa;
- deloval v interesu revizijske stroke ter pripomogel k dvigu njenega ugleda in povečanja zaupnosti javnosti vanjo.

Z zakonom je potrebno določiti način financiranja javnega nadzorstva, saj prenovljena direktiva zahteva, da javnega nadzorstva ne smejo financirati revizorji in revizijske družbe in ne katerekoli druge interesne skupine. Ker je potrebno zagotoviti trajen in nespremenljiv vir financiranja, je najprimernejša možnost državni proračun. Ker je financiranje iz državnega proračuna odvisno od vsakoletnega sprejemanja državnega proračuna, bi bilo treba z zakonom zagotoviti, da bi bilo financiranje javnega nadzorstva neodvisno od volje političnih strank, ki bi bile takrat na oblasti (Odar, 2004, str. 175).

Splošna ocena dosedanjih nadzorov v Sloveniji je, da je slovenska revizijska stroka v samem evropskem vrhu. ZRev-1 pa nam omogoča in hkrati nalaga, da kakovost in obseg nadzora le še okrepimo in zato temeljito preučimo sedanje stanje na tem, za stroko zelo pomembnem področju.



## 8 SKLEP

Pomen revizijske stroke v svetu neprestano raste. Pomembna ni le za delovanje kapitalskih trgov temveč za družbo kot celoto. Revizorji so se od nekdanj zavedali odgovornosti, da jim je javnost zaupala predvsem zato, ker so vzdrževali najvišje poklicne standarde pri revidiranju računovodskih izkazov. Koristno in točno računovodsko in finančno poročanje, na katerega imajo revizorji odločilni vpliv, igra glavno vlogo pri rasti in razcvetu poslovnega sveta ter tudi državnih institucij.

Učinkovit nadzor nad kakovostjo revidiranja mora ustrezno sankcionirati tiste revizijske družbe oziroma revizorje, ki svojega dela ne opravljajo korektno, prav tako pa morajo širšo javnost obvestiti o nepravilnostih, ki so se dogajale pri revidiranju določenega podjetja. V Evropi in v ZDA so se na računovodske škandale hitro odzvali, čas pa bo pokazal, ali so bile sprejete spremembe v zakonodaji tudi učinkovite in najbolj ustrezne. V ZDA so sprejeli Sarbanes-Oxleyev zakon, v Evropi pa so sprejeli novo 8. direktivo. Dejstvo je, da je tudi v Sloveniji prisotno pomanjkanje pravih podjetniških vrednot ter da se pojavljajo razne oblike klientelizma, navzkrižja podjetniško-upravljaljskih povezav, večkrat dvomljivi postopki izbire in menjave revizorja kar vse skupaj lahko pripelje do računovodskih škandalov, kakršni so se že pojavili v Evropi in drugod po svetu. Slovenija, ki je maja 2004 postala polnopravna članica EU, se je zavezala, da bo svojo zakonodajo čim bolj približala pravu Evropske unije. Kot smo lahko ugotovili skozi diplomsko delo, je slovenski zakon o revidiranju med modernejšimi v Evropi, a je kljub temu potrebno v slovenski pravni prostor umestiti še pomembnejše zahteve predvsem, kar zadeva področje zunanjega nadzora. Vsebinsko nadzora nad delovanjem revizorjev in revizijskih družb je treba v zakonu opredeliti na način, da dovolj jasno kaže, kakšne vrste sankcij zahtevajo različne vrste (lažje, težje) kršitve pravil revidiranja.

Zaupanje javnosti v slovenskega revizorja bo tem večje, čim aktivneje bomo zaznavali in vstopali v družbena dogajanja. Slednje bomo dosegli le, če bo položaj posameznika in celotne stroke trden, tako v pogledu etičnih in strokovnih norm, ki jih moramo brezpogojno spoštovati, kot tudi v pogledu suverena odločanja o našem gmotnem položaju.

## LITERATURA

1. Beravs Simon: Strokovna usposobljenost in etično ravnanje revizorjev. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 45 str.
2. Duhovnik Meta: Neposreden in posreden nadzor neodvisne organizacije revizorjev nad delovanjem revizijskih družb in revizorjev. Zbornik referatov 5. letne konference revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999, str. 61-78.
3. Grilc Peter, Ilešič Marko: Pravo Evropske unije. Ljubljana : Cankarjeva založba, 2001. 811 str.
4. Hayes Rick et al.: Principles of Auditing. An Introduction to International Standards on Auditing. Second edition. Edinburgh : Personal Education Limited, 2005. 692 str.
5. Horvat Tatjana: Strožji nadzor nad revizorji. Revizor, Ljubljana, 2004, 4/5, str. 110-113.
6. Kavčič Slavka: Pomen revizije za odličnost delovanja organizacij. Kako do odličnosti 24 ur na dan / 12. forum odličnosti in mojstrstva, Otočec, 18. maj 2000. Novo mesto : Društvo ekonomistov Dolenjske in Bele krajine, 2000, str. 105-121.
7. Knez Rajko: Osmo direktiva Sveta EU. Podjetje in delo, Ljubljana, 1999, 3/4, str. 589-605.
8. Knez Rajko: Pravna ureditev Evropske skupnosti. Zbornik referatov 8. letne konference revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002, str. 65-86.
9. Koletnik Franc: Revidiranje in dosežki v reviziji. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1996. 152 str.
10. Koletnik Franc: Mednarodno računovodstvo. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 2003. 253 str.
11. Maher Neva: Zunanje revidiranje in razvoj. Javna uprava, Ljubljana, 1999, str. 262-273.
12. Maher Neva: Razvoj standardov revidiranja porabe javnih sredstev vrhovne revizijske inštitucije v procesu integracije v Evropsko unijo. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 339 str.
13. Mahnič Marjan: Delovanje revizijskega sveta ter položaj in vloga revizorja. 1. kongres slovenskega inštituta za revizijo. Portorož : Slovenski inštitut za revizijo, 2004, str. 43-54.
14. Odar Marjan: Revidiranje poslovanja – izziv revidiranja v prihodnosti?. 33. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji: Zbornik referatov. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001, str. 199-213.
15. Odar Marjan: Spremembe 4. in 7. direktive Evropske unije, obvezna uporaba Mednarodnih standardov računovodskega poročanja ter potrebne spremembe zakonodaje. Revizor, Ljubljana, 2003, 12, str. 51-62.
16. Odar Marjan: Revidiranje v javnem interesu in predvidene spremembe 8. direktive Evropske unije. Revizor, Ljubljana, 2003a, 12, str. 11-23.

17. Odar Marjan: Neodvisnost revizorja in javno nadzorstvo nad revizijsko stroko. Zbornik 36. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Ljubljana : Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004, str. 165-177.
18. Oman Mateja: Merjenje uspešnosti, gospodarnosti in učinkovitosti delovanja neposrednega proračunskega uporabnika. Zaključno delo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 59 str.
19. Perner Vili: Revizor in okolje. Zbornik referatov 5. letne konference revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999, str. 13-30.
20. Perner Vili: Zakon o revidiranju in odzivi stroke. Zbornik referatov 7. letne konference revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001, str. 17-40.
21. Perner Vili: Slovenski revizor na razpotju?. Zbornik referatov 8. letne konference revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002, str. 5-26.
22. Plešnar Jože: Enron prizadel knjigovodenje. Finance. Ljubljana, 2002, 13, str. 7.
23. Taylor H. Donald, Glezen G. Wiliam: Revidiranje – zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.

## VIRI

1. About the PCAOB. [URL: [http://www.pcaob.com/About\\_Us/index.asp](http://www.pcaob.com/About_Us/index.asp)], 10.3.2006.
2. Commission Recommendation of 15 November 2000 on quality assurance for the statutory audit in the European Union: Minimum requirements. 33 str. [URL: [http://europa.eu.int/eur-lex/pri/en/oj/dat/2001/l\\_091/l\\_09120010331en00910097.pdf](http://europa.eu.int/eur-lex/pri/en/oj/dat/2001/l_091/l_09120010331en00910097.pdf)], 2001.
3. Commission's Recommendation on »Quality Assurance for the statutory audit in the EU« 45 str. [URL: [http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/pdf/2004/com2004\\_0177en01.pdf](http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/pdf/2004/com2004_0177en01.pdf)], 6. 1. 2006.
4. Communication from the Commission to the Council and the European Parliament – Reinforcing the statutory audit in the EU (2003/C 236/02).12 str. [URL: [http://europa.eu.int/eur-lex/pri/en/oj/dat/2003/c\\_236/c23620031002en00020013.pdf](http://europa.eu.int/eur-lex/pri/en/oj/dat/2003/c_236/c23620031002en00020013.pdf)], 2.10.2003.
5. Continuous Quality Assurance – Statutory Audit in Europe. Brussels : FEE, 1998. 44 str.
6. Discussion Paper: European Co-ordination on Public Oversight. [URL: <http://www.fee.be/publications/main.htm>], 2003.
7. IFAC – International Federation of Accountants. [URL: <http://www.ifac.org>], 15.1.2006.
8. "European Group of Auditors' Oversight Bodies" created. Brussels : Internal market, [URL:[http://europa.eu.int/comm/internal\\_market/auditing/index\\_en.htm](http://europa.eu.int/comm/internal_market/auditing/index_en.htm)], 2005.

9. Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1994.
10. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju. Ljubljana : Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001.
11. Osmo smernica. Revizor, Ljubljana, 1991, 1, str. 35-45.
12. Poročilo o delu slovenskega inštituta za revizijo za leto 2004. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2005.
13. Revizijski standardi INTOSAI. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 79 str.
14. Slovenski inštitut za revizijo.  
[URL: [http://www.si-revizija.si/o\\_siru/index.shtml](http://www.si-revizija.si/o_siru/index.shtml)], 6. 2. 2006.
15. Slovenski računovodski standardi 2006. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2006. 273 str.
16. The Auditor Oversight Commission.  
[URL: <http://www.apak-aoc.de/english/home/home.as>], 14.2.2006.
17. Proposal for a directive of the European Parliament and of the Council on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. Brussels : Commission of the European Communities. 42 str. [URL: [http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/pdf/2004/com2004\\_0177en01.pdf](http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/pdf/2004/com2004_0177en01.pdf) ], 2004.
18. The Sarbanes-Oxley act.  
[URL: [http://www.pcaob.com/About\\_Us/Sarbanes\\_oxleyev\\_Act\\_of\\_2002.pdf](http://www.pcaob.com/About_Us/Sarbanes_oxleyev_Act_of_2002.pdf)], 2002.
19. Zakon o revidiranju. (Uradni list RS, št. 11/01).



## **PRILOGE**

<i><b>Priloga 1:</b></i> Priznanje Slovenskemu inštitutu za revizijo od IFAC _____	<i>1</i>
<i><b>Priloga 2:</b></i> Afera ENRON _____	<i>2</i>
<i><b>Priloga 3:</b></i> Nepravilnosti, zaradi katerih je Inštitut v letu 2004 izrekel ukrepe pooblaščenim revizorjev _____	<i>3</i>
<i><b>Priloga 4:</b></i> Seznam uporabljenih kratic _____	<i>5</i>

**Priloga 1: Priznanje Slovenskemu inštitutu za revizijo od IFAC**



## ***Priloga 2: Afera ENRON***

Konec leta 2001 in leto 2002 sta bila v ZDA obravnavana v luči gospodarskih škandalov, ki so se kasneje prestavili tudi v Evropo. Prvi računovodsko-finančni škandal v tem sklopu škandalov se je zgodil decembra 2001, ko je energetska velikan Enron objavil stečaj podjetja, ki je skrivalo dolgove v mreži partnerstev. Najprej so objavili zmanjšanje neto prihodkov za 544 milijonov \$ in zmanjšanje premoženja podjetja za 1,2 milijardi \$. Kasneje je moral Enron pod pritiskom Komisije za vrednostne papirje in borze izjavo o premoženju popraviti, in sicer: zmanjšanje premoženja v letu 1997 za 287 milijonov \$, v letu 1998 za 391 milijonov \$, v letu 1999 za 710 milijonov \$ in v letu 2000 za 754 milijonov \$. Pred tem je bil Enron uvrščen kot 7 največja korporacija v ZDA, ki je imela več kot 100 milijard \$ bruto prihodkov in več kot 20.000 zaposlenih po celem svetu (Culp, 2003, str. 66).

V družbi Enron so zatajili nekateri temeljni in ključni mehanizmi upravljanja in nadzora podjetij. Vodilni uslužbenci so prikrivali poslovne težave Enrona preko številnih podjetij, ki so bila ustanovljena z namenom, da se Enronovi dolgovi ne bi pokazali v poslovnih knjigah. Dolgovi so bili vodeni izven bilančno. Vodilni uslužbenci so izkoristili položaj in izrabili takratno računovodsko zakonodajo v ZDA, ki je dovoljevala, da se v takratna podjetja »za posebne namene« lahko vložijo do 97% osnovne investicije, ne da bi bilo treba pripraviti konsolidirano bilanco z matičnim podjetjem.

S propadom Enrona se je začel tudi propad enega izmed petih največjih multinacionalnih revizijskih podjetij, Arthur Andersen. Problem je bil, da je revizijsko podjetje na eni strani nadzorovalo poslovanje Enrona in zato dobivalo milijone dolarjev na mesec, po drugi strani pa so njegovi zaposleni družbi opravljali svetovalne storitve za prav tako velike honorarje (Plešnar, 2002, str. 7). Revizorji so vedeli za finančno stanje Enrona, vendar zaradi strahu pred izgubo donosnega posla niso pravočasno ukrepali in s tem seznanili investitorjev.



**Priloga 3:** Nepravilnosti, zaradi katerih je Inštitut v letu 2004 izrekel ukrepe pooblaščenim revizorjem

Pomembnejše nepravilnosti, zaradi katerih so bili pooblaščenim revizorjem izrečeni ukrepi v letu 2004, so (Poročilo o delu slovenskega inštituta za revizijo za leto 2004, 2005):

1. Pooblaščen revizor v času opravljanja revidiranja ni zapisal v delovno gradivo, kakšne revizijske postopke je opravil, da bi pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ki podpirajo uradne trditve v računovodskih izkazih. Ker pooblaščen revizor ni dokumentiral zadev, ki so pomembne za dokazovanje v podporo revizijskemu mnenju in za dokazovanje, da je bila revizija opravljena v skladu z ISA, je pri opravljanju revizije računovodskih izkazov kršil pravila revidiranja iz točke 2 in 5 ISA 230.
2. Pooblaščen revizor s preizkušanjem podatkov ni pridobil zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o trditvah posloводства v zvezi z vrednotenjem, merjenjem, razkrivanjem, obstojem, pravicami in obvezami posameznih postavk računovodskih izkazov. Zato je pri opravljanju revidiranja kršil pravila revidiranja iz točk 2 in 12 ISA 500.
3. Pooblaščen revizor posloводства družbe ni opozoril na neustrezna razkritja postavk računovodskih izkazov v letnem poročilu, s čimer je kršil pravila revidiranja iz točke 59 ISA 240.
4. Pooblaščen revizor pri zbiranju revizijskih dokazov s preizkusi delovanja notranjih kontrol in pri zbiranju revizijskih dokazov s postopki preizkušanja podatkov za pomembne postavke bilance stanja v delovno gradivo ni zapisal podatkov o načrtovanju, vrsti, času in obsegu opravljenih revizijskih postopkov, njihovih izsledkov ter sklepov, zasnovanih na pridobljenih revizijskih dokazih. S tem je kršil določila točk 5 in 6 ISA 230.
5. Iz revizijske dokumentacije ni razvidno, da bi pooblaščen revizor pogodbo podjetja presojal v skladu z njeno vsebino ter opravil ustrezne postopke z namenom, da bi ugotovil, ali so računovodski izkazi zaradi načina računovodskega evidentiranja poslovnih dogodkov na njeni podlagi bistveno napačni, temveč jo je, sodeč po dokumentaciji, presojal le glede na njeno formalno obliko. Zato je pooblaščen revizor kršil pravila revidiranja iz točk 42 in 46 ISA 240.
6. Pooblaščen revizor v svojem poročilu ni opozoril na dejstvo, da podjetje v letnem poročilu ni razkrilo razlogov za spremembo računovodskih usmeritev, ki so imele pomemben vpliv na revidirane računovodske izkaze. Zato je kršil pravila revidiranja iz točke 17 ISA 700.
7. Pri revidiranju računovodskih izkazov pooblaščen revizor ni upošteval ISA 260, ki določa, da mora revizor poročati o revizijskih zadevah upravljalnega pomena, ki se pojavijo pri reviziji računovodskih izkazov, pristojnim za upravljanje organizacije.
8. Pooblaščen revizor pri revidiranju računovodskih izkazov ni ustrezno upošteval ISA 320, ki opredeljuje način določanja zneska vsote ugotovljenih napak, ki vplivajo na to, da je revizorjevo mnenje drugačno do pritrdilnega.
9. Pooblaščen revizor pri revidiranju računovodskih izkazov ni upošteval ISA 250.

10. Pooblaščen revizor pri revidiranju računovodskih izkazov ni upošteval ISA 550, ki zahteva, da mora revizor izvesti revizijske postopke, ki so namenjeni pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v zvezi z ugotavljanjem in razkrivanjem povezanih strank ter posledic poslov s povezanimi strankami, ki so bistveni za računovodske izkaze.

Poleg ukrepov pooblaščenim revizorjem so bile v obdobju 2001–2004 devetim revizijskim družbam izdane odredbe o odpravi kršitev. Vse revizijske družbe so kršitev odpravile v roku, določenem v odredbi za odpravo kršitev.

**Priloga 4:** Seznam uporabljenih kratic

<b>KRATICA</b>	<b>POMEN</b>
APB	<i>Auditing Practices Board</i>
AOC	Komisija za nacionalni revizijski nadzor ( <i>The Auditor Oversight Commission</i> )
CMVM	<i>Comissão do Mercado de Valores Mobiliários</i>
CONSOB	<i>Commissione Nazionale per la Societe' e la Borsa</i>
CROC	Chamber of official account auditors
EGAOB	Evropska skupina revizorjev za zunanji nadzor ( <i>European Group of Auditors Oversight bodies</i> )
EU	Evropska unija ( <i>European union</i> )
FEE	Zveza računovodskih strokovnjakov in revizorjev ( <i>Federation des Experts Comptables Europeens</i> )
FRC	Svet za finančno poročanje ( <i>Financial Reporting Council</i> )
GAAP	Splošno sprejeti računovodski standardi ( <i>Generally Accepted Accounting principles</i> )
GAAS	Splošno sprejeti revizijski standardi ( <i>Generally Accepted Audit standards</i> )
IAASB	Odbor za mednarodne revizijske in zavarovalne standarde ( <i>International Audit and Assurance Standards Board</i> )
IFAC	Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov ( <i>International Federation of Accountants</i> )
IFRS	Mednarodni standardi računovodskega poročanja ( <i>International Financial Reporting Standards</i> )
INTOSAI	Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij ( <i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i> )
ISA	Mednarodni revizijski standardi ( <i>International Standards on Audit</i> )
PCAOB	Nadzorni odbor za računovodstvo delniških družb ( <i>Public Company Accounting Oversight Board</i> )
PES	Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti
RS	Republika Slovenija
SEC	Komisija za vrednostne papirje in borze ( <i>Securities and Exchange Commission</i> )
SIR	Slovenski inštitut za revizijo (Inštitut)
SOX	Sarbanes-Oxleyev zakon ( <i>Sarbanes-Oxley Act</i> )
SRS	Slovenski računovodski standardi
ZDA	Združene države Amerike
ZGD	Zakon o gospodarskih družbah
ZRev-1	Zakon o revidiranju