

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO
**PRIMERJALNA PROUČITEV JAVNEGA NADZORSTVA NAD
REVIZORJI**

Ljubljana, november 2006

EVA ŠULC

IZJAVA

Študentka EVA ŠULC izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Marjana Odarja, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 07.11.2006.

Podpis: _____

Kazalo

1. UVOD	1
2. DEJAVNOST REVIDIRANJA.....	2
2.1. OPREDELITEV REVIDIRANJA	2
2.2. RAZLOGI ZA REVIDIRANJE	4
2.2.1. Potrebe sedanjih in bodočih investitorjev.....	4
2.2.2. Teorija motivacije.....	5
2.2.3. Teorija agentov.....	5
2.3. ODNOS MED REVIZORJEM IN REVIDIRANO DRUŽBO	6
2.4. NADZOR NAD REVIZORJI IN REVIZIJSKIMI DRUŽBAMI.....	7
3. JAVNI NADZOR	10
4. SISTEM JAVNEGA NADZORA V ZDA	11
5. SISTEM JAVNEGA NADZORA V EU	14
5.1. POSODOBLJENA DIREKTIVA O OBVEZNIH REVIZIJAH ZA LETNE IN KONSOLIDIRANE RAČUNOVODSKE IZKAZE.....	14
5.2. JAVNI NADZOR V ZDRUŽENEM KRALJESTVU	20
5.3. JAVNI NADZOR NA IRSKEM.....	23
5.4. JAVNI NADZOR V NEMČIJI.....	26
5.5. JAVNI NADZOR NA NIZOZEMSKEM	29
5.6. JAVNI NADZOR NA ŠVEDSKEM	30
6. KAKO V SLOVENIJI?	31
7. SKLEP.....	34
Literatura.....	37
Viri.....	37

1. UVOD

Zahteva po zakonski reviziji letnih (tudi konsolidiranih) računovodskih izkazov določenih gospodarskih družb služi tudi zaščiti javnega interesa. Revidirani (konsolidirani) računovodski izkazi naj bi pripomogli k večjemu zaupanju širše javnosti in deležnikov¹ nekega podjetja v delovanje le-tega, ravno zato pa zakoniti revizor² deluje v interesu teh skupin in ne managementa. Tako ima zakonsko oziroma obvezno revidiranje računovodskih izkazov pomembno vlogo v sistemu korporacijskega upravljanja, saj zakoniti revizor (v nadaljevanju revizor) izda svoje mnenje o resnični in pošteni sliki finančnega stanja gospodarske družbe, ki olajša sprejemanje odločitev delničarjev in deležnikov³. Revizija daje kredibilnost predstavljenim računovodskim informacijam, kar posledično vpliva na vrednost takšnih informacij in tudi na vrednosti zadevnega revidiranega subjekta.

Dejavnost revizije ima danes pomembno popravljano vlogo v družbi, saj želi povrniti zaupanje v računovodsko poročanje, ki je po mnogih finančnih prevarah - spomnimo se primerov Enron v Združenih državah Amerike (v nadaljevanju ZDA) ter Parmalat v Italiji - precej zrahljano. Pri tem se pojavljajo tudi zahteve po izboljšanju samega delovanja revizije oziroma kakovosti revidiranja. Evropska komisija je že maja 2002 izdala Priporočilo⁴ glede neodvisnosti revizorja, kar bi pripomoglo k večji transparentnosti delovanja revizorjev in revizorskih družb. Prav tako pa je v Evropski uniji (v nadaljevanju EU) vedno več govora o harmonizaciji revizorske dejavnosti med državami članicami EU, kar bi pomenilo uporabo enotnih standardov revidiranja⁵, enotnega načina poročanja, vzpostavitev sistema javnega nadzora in nastanek neodvisne revizorske institucije, ki bi izvajala koordinacijo sistemov javnega nadzorovanja revizorjev v posameznih državah članicah. Ravno tako pa so tudi ZDA z novim zakonom na področju korporacijskega delovanja (predvsem korporacijskega kriminala), računovodskega poročanja in dejavnosti revidiranja poostriale zahteve s ciljem povrniti zaupanje javnosti v te dejavnosti.

Namen tega diplomskega dela je predstaviti ureditev javnega nadzorovanja revizorjev ter organiziranost le-tega v ZDA, Veliki Britaniji, Nemčiji, na Irskem, Nizozemskem in Švedskem ter z novo direktivo na področju revizije še skupno v EU. Glede na to, da je Slovenija 1. maja 2004 postala polnopravna članica EU in je s tem dolžna upoštevati določila direktive, se mi zdi potrebno pogledati tudi, na kakšen način bi pri nas vzpostavili sistem javnega nadzorstva v primerjavi z drugimi obravnavanimi državami.

¹ Ang. *stakeholders*.

² Zakoniti revizor (ang. *statutory auditor*) je revizor, ki revidira tiste računovodske izkaze, za katere je v zakonu določeno, da morajo biti revidirani.

³ Investitorji se lahko na podlagi računovodskih izkazov odločijo o investiranju v podjetje, banke lahko odločajo o odobritvi posojila ipd.

⁴ Commission Recommendation: Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles. Brussels : European Commission, 2002. 36 str.

⁵ Gre za uporabo mednarodnih standardov revidiranja (International Standards on Audit – ISA), ki jih je izdalo Mednarodno združenje računovodij (International Federation of Accountants – IFAC).

Diplomsko delo je sestavljeno iz šestih poglavij in zaključeno s sklepom o glavnih ugotovitvah. V poglavju, ki sledi je predstavljena dejavnost revizije, v povezavi s tem pa sledi opis odnosa med revizorjem in revidirano družbo, ki bo služil za predstavitev potrebe po nadzoru delovanja revizorja (na kratko sta predstavljena tako notranji nadzor, ki je nadzor nad obvladovanjem kakovosti v revizijski družbi, kot zunanji samoregulacijski nadzor, to je nadzor stroke nad stroko). V naslednjem poglavju je predstavljena ideja o javnem nadzoru na splošno – kako je lahko organiziran, kdo naj ga izvaja, kako naj bodo vključeni predstavniki širše javnosti itd. Sledi prikaz sistema javnega nadzora v ZDA z vključenimi glavnimi značilnostmi Sarbanes-Oxleyevega zakona. V poglavju 5 sledi predstavitev organiziranosti sistema javnega nadzorstva v Evropi, pri čemer so najprej predstavljena nekatera določila direktive o reviziji, temu pa sledi opis javnega nadzorstva po izbranih državah (Združeno kraljestvo, Irska, Nemčija, Nizozemska in Švedska). Na koncu je predstavljena še ideja, kako bi lahko organizirali sistem javnega nadzora v Sloveniji v skladu z revizijsko direktivo, pri čemer je na začetku predstavljen Slovenski inštitut za revizijo kot organ zunanjega nadzora z že določenimi značilnostmi javnonadzorstvenega organa.

2. DEJAVNOST REVIDIRANJA

2.1. OPREDELITEV REVIDIRANJA

Različni avtorji različno opredeljujejo revidiranje. Taylor in Glezen opredelita revidiranje kot sistematični proces objektivnega pridobivanja in ocenjevanja dokazov, o trditvah o gospodarskih dejanjih in dogodkih z namenom prepričati se o skladnosti teh trditvev z uveljavljenimi kriteriji ter obveščanje zainteresiranih uporabnikov o rezultatih (Glezen, Taylor, 1991, str. 2). Dunn navaja, da je revidiranje v najbolj splošni obliki sredstvo, s katerim ena oseba (tista, ki je opravila pregled zadevnega predmeta) zagotavlja drugi osebi za kakovost in stanje zadevnega predmeta (Dunn, 1991, str. 5). Potreba po revidiranju se pojavi, ker ta druga oseba dvomi o kakovosti in stanju zadevnega predmeta, a se sama ne more prepričati o resnični kakovosti in pravem stanju zadevnega predmeta, zato potrebuje pomoč zunanjega strokovnjaka. Še ena definicija tujega avtorja o reviziji pravi, da je revidiranje proces (lahko rečemo, da gre za sistematični proces, saj je potrebno načrtovati potek revizije in nato delo tudi nadzorovati), ki ga izvajajo za to usposobljeni revizorji, pri katerem so izkazi nekaterih gospodarskih družb predmet natančnega pregleda, ki omogoči revizorjem podati mnenje o njihovi pravičnosti in poštenosti (Woolf, 1990, str. 1). Takšna definicija revidiranja ni več splošna, saj se nanaša že na posebno vrsto revidiranja, to je na revidiranje računovodskih izkazov. Odar po drugi strani opredeljuje revidiranje kot najvišjo obliko nadziranja, in sicer kot »pretežno popravljalo na izvedenskem obravnavanju zasnovano poznejše nadziranje, ki ga opravljajo organi, ki niso vključeni v nadzorno delovanje (organizacije) in ne delujejo po načelu stalnosti. Revidiranje obsega oblikovanje in vrednotenje dokazov o trditvah v zvezi s predmetom revidiranja ter poročanje o ugotovitvah uporabnikom, ki jih takšne informacije zanimajo, da bi na tej podlagi lahko ustrezno ukrepali

in sprejemali odločitve« (Odar, 2006, str. 1). Ostali dve obliki nadziranja sta kontroliranje in inšpeciranje.

Poznamo več vrst revidiranja, ki jih lahko delimo po različnih merilih. Glede na predmet in namen lahko revidiranje delimo na (Odar, 2006, str. 2):

- revidiranje računovodskih izkazov (financial statements auditing) – tu je naloga revizorja podati mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov. Revidiranje deluje na predpostavki, da so računovodski izkazi in računovodske informacije preverljive, zato pod revidiranjem računovodskih izkazov avtorja Taylor in Glezen razumeta zbiranje dokazov o trditvah v računovodskih izkazih revidirane družbe in uporabo teh dokazov za oblikovanje zagotovila o skladnosti teh trditve s sprejetimi računovodskimi standardi ali drugimi zahtevami (Gelzen, Taylor, 1991, str. 3),
- revidiranje skladnosti s predpisi (compliance auditing) – kjer se presodi, ali so pri delovanju podjetja upoštevani zakoni, predpisi in druge zahteve, ter
- revidiranje poslovanja (performance auditing) – pri katerem gre za revidiranje smotrnosti delovanja podjetja ter njegove uspešnosti in učinkovitosti. Ta vrsta revidiranja se nanaša na celotno revidirano podjetje, torej na vse njegove poslovne, upravljalne in informacijske funkcije.

Glede na to, kdo opravlja revizijo, pa ločimo (Odar, 2006, str. 2–3):

- notranje revidiranje (internal auditing) – izvajajo ga organi iste organizacije, v kateri poteka, in gre praviloma za revidiranje poslovanja,
- zunanje revidiranje (external auditing) – izvajajo ga organi zunaj revidirane družbe in gre praviloma za revidiranje računovodskih izkazov, kjer so potrebna posebna in zakonska pooblastila, ter
- državno revidiranje (governmental auditing) – izvajajo ga državni revizorji (pri nas je za to pristojno Računsko sodišče) in gre ali za davčno revidiranje ali (bolj pogosto) za proračunsko revidiranje.

O'Reilly s sodelavci navaja delitev glede na tipe revizorjev, in sicer na neodvisnega revizorja (ki ga enačijo z zunanjim revizorjem), notranjega revizorja in državnega revizorja (O'Reilly et al. 1990, str. 24 – 25). Takšna delitev se sklada z zgoraj omenjeno delitvijo Odarja, ki se nanaša na to, kdo opravlja revizijo.

V Sloveniji Zakon o revidiranju (v nadaljevanju ZRev-1) opredeljuje revidiranje računovodskih izkazov, in sicer kot »preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v

skladu s slovenskimi računovodskimi standardi⁶« (ZRev-1, 2001). Zakon tudi določa, kdo lahko opravlja storitve revidiranja, postopek revidiranja računovodskih izkazov, odgovornost za izvajanje nadzora nad revidiranjem⁷ itd. Revidiranje mora potekati v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja in mednarodnimi stališči o revidiranju, ki jih je izdalo Mednarodno združenje računovodij – IFAC, Zakonom o revidiranju, temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja, ki jih sprejema Slovenski inštitut za revizijo.

Potrebno je vedeti, da namen revizije ni zagotavljati dodatne informacije, temveč omogočiti uporabnikom računovodskih in neračunovodskih informacij, da se lažje zanesejo na že pripravljene in podane informacije (Dunn, 1991, str. 13). Revidiranje zmanjšuje t. i. »informacijsko tveganje« (ki je tveganje, da so informacije – v tem primeru računovodske informacije – nepravilne) s tem, da povečuje kredibilnost računovodskih informacij (O'Reilly et al., 1990, str. 13). Med prednosti revidiranja pa Woolf dodaja še zmanjšanje konfliktov med managerji, večje zaupanje pri zaposlitvi novega managerja (ker se da zanesljivo preveriti delo prejšnjega managerja) in lažje najemanje posojil pri bankah (Woolf, 1990, str. 17 – 18).

2.2. RAZLOGI ZA REVIDIRANJE

Razloge za revidiranje računovodskih izkazov lahko strnemo v tri skupine (Glezen, Taylor, 1991, str. 10 – 11):

1. potrebe sedanjih in bodočih investitorjev,
2. teorija motivacije in
3. teorija agentov.

2.2.1. Potrebe sedanjih in bodočih investitorjev

Pri tej skupini razlogov gre za to, da tako sedanji kot bodoči investitorji nimajo dovolj znanj za oceno resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov, zato potrebujejo pomoč strokovnjaka – revizorja, ki bo podal svoje mnenje. To delo investitorji zaupajo revizorjem, ker imajo le-ti dovoljenje in znanje za opravljanje revizije, so dovolj usposobljeni ter neodvisni od managementa revidirane družbe.

⁶ Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1, 2006) v 707. členu določa, da se v 1. členu ZRev-1 besedilo »s slovenskimi računovodskimi standardi« nadomesti z besedilom »z računovodskimi standardi, kot jih določa zakon, ki ureja gospodarske družbe«, kar pomeni, da so revidirani letni in/ali konsolidirani računovodski izkazi lahko sestavljeni v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi ali mednarodnimi računovodskimi standardi in mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

⁷ Za izvajanje zunanjega nadzora nad revidiranjem je odgovoren Slovenski inštitut za revizijo. Več o tem v poglavju 5: Kako v Sloveniji?

2.2.2. Teorija motivacije

Teorija motivacije pravi, da so pripravljavci računovodskih izkazov motivirani za pripravo čim bolj resničnih in poštenih računovodskih izkazov, ker vedo, da bodo revidirani. Zaradi takšnega načina razmišljanja revidiranje dejansko doda vrednost informacijam, ki so podane v računovodskih izkazih.

2.2.3. Teorija agentov⁸

Razmerje med principalom in agentom nastane, ko en ali več principalov (npr. lastnik) najame drugo osebo (agenta) za opravljanje določene naloge v njegovem imenu. Takšno razmerje terja prenos določene stopnje samostojnosti za odločanje in odgovornosti na nivo agenta, kar skupaj z delitvijo dela omogoča bolj učinkovito in produktivno gospodarstvo, po drugi strani pa terja tudi določeno stopnjo zaupanja v agenta, ki naj bi deloval v korist principala. Poudarek je na besedah »naj bi«, saj se zaradi različnih dejavnikov lahko zgodi, da agenta premamijo skušnjave po lastni (osebni) koristi. Tipičen primer takšnega razmerja je odnos managerja (agenta) do lastnika (principala). Ta teorija v svoji osnovi predpostavlja, da noben agent ni vreden zaupanja in da se bo okoristil na račun principala, če se bo le lahko. Pri tem seveda nastanejo agentski stroški oziroma stroški agenta, ki so v bistvu razlika med dejanskim donosom za lastnike (torej donosom na lastniški kapital) in donosom, ki bi ga le-ti imeli, če bi sami operirali s podjetjem (Donaldson, Davis, 1991, str. 50).

Kateri pa so vzroki za delovanje agenta v nasprotju s koristmi principala? V prvi vrsti je vsekakor asimetrija informacij, kar pomeni, da ima agent na voljo več informacij za odločanje, medtem ko principal ponavadi pride le do tistih informacij, ki mu jih poda agent. Agent tako lahko do določene stopnje izbere, katere informacije razkriti in katere ne. Drugi vzrok za nasprotno delovanje agenta pa je želja po osebem okoriščenju. Dejavniki, ki lahko vzpodbudijo ali povzročijo to željo, so različni, kot npr. osebnost agenta, način nagrajevanja, priložnosti na trgu delovne sile in odnosi, ki jih imajo agenti z osebami, nepovezanimi s principalom. To bi enostavno lahko poimenovali managerski oportunitizem. Je pa tudi res, da se po mikroekonomski teoriji posameznik obnaša racionalno (»homo economicus«), zato je pričakovati, da se bo tudi agent obnašal v skladu s tem načelom in zato poskušal s svojim delovanjem maksimirati svojo korist, čeprav v škodo principala.

Principal ima več možnih mehanizmov za uskladitev interesov agenta s svojimi interesi. Med njimi so: različni sistemi nagrajevanja (npr. opcijsko nagrajevanje, nagrajevanje, vezano na doseganje dolgoročnih rezultatov), ki motivirajo agenta za doseganje tistih ciljev, ki si jih želi principal; učinkoviti sistemi nadzora agentov (npr. preko nadzornega sveta); fleksibilni sistemi zaposlovanja in odpuščanja agentov. Toda pomanjkljivost vseh omenjenih

⁸ Glede na to, da to ni tematika tega diplomskega dela, se ne spuščam v podrobnosti te teorije.

mehanizmov je, da lahko povzročijo dodatne agentske probleme⁹, ki zopet zahtevajo ukrepanje. Obstaja pa še en nadzorni mehanizem, ki se ga lahko poslužujejo principalali – revizija. Revizija ponuja neodvisno preveritev dela agentov in informacij, danih s strani agenta, ki pomaga vzdrževati zaupanje (AuditQuality: Agency theory and the role of audit, 2006).

Revizor je torej po teoriji agentov nek nadzorni mehanizem, ki rešuje konflikt med principalom (lastniki oziroma delničarji) in agenti (managerji). Kot tak je v službi principala in pogodbeno prav tako v agentskem odnosu z njim, vendar mora kot neodvisen strokovnjak ostati nepristranski in neoporečen.

2.3. ODNOS MED REVIZORJEM IN REVIDIRANO DRUŽBO

Dunn navaja, da je revidiranje računovodskih izkazov posledica agentskih problemov (Dunn, 1991, str. 13). Vendar, kot je že zgoraj omenjeno, revizor v tem primeru sam preide v agentski odnos z lastniki – delničarji, ki so ga najeli. Takšno razmerje zatorej prinese nove pomisleke glede zaupanja, porodi pa se vprašanje, kdo revidira revizorja (ravno tako kot managerji imajo tudi revizorji lahko lastne interese, npr. v želji po ohranitvi posla lahko malce prilagodijo svoje poročilo). Revizorjeva dolžnost pri revidiranju računovodskih izkazov družbe je, da »poda mnenje o trditvah posloводства glede računovodskih izkazov kot celote in da svoje mnenje posreduje oziroma poda uporabnikom računovodskih izkazov v obliki revizorjevega poročila« (O'Reilly et al., 1990, str. 5). Revizor je, kot sem že omenila v uvodu diplomskega dela, v službi javnosti ter delničarjev in ne managementa.

Neodvisnost¹⁰ revizorja od uprave je pozitiven znak za lastnike oziroma delničarje, vendar mora revizor pri svojem delu močno sodelovati z upravo revidirane družbe (npr. pri pridobivanju t.i. managerskih predstavitev, pri zbiranju dokazov itd.). Ravno zaradi tega tesnega sodelovanja revizorjev z managerji podjetja, se delničarjem poraja sum o neodvisnosti, zaradi česar se povečujejo zahteve po neodvisnosti revizorja ter nadzoru njegovega delovanja in zagotavljanja neodvisnosti (v delniških družbah, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi, je ponavadi vzpostavljena t.i. revizijska komisija¹¹, ki je neodvisen organ nadzornega sveta in ima za nalogo spremljati neodvisnost revizorja).

Pomoč principalom (delničarjem) v tem primeru ponujajo tudi nadzorne oziroma regulatorne institucije (npr. nadzorne institucije delniških družb, ki kotirajo na borzi, nadzorniki finančnih trgov, institucije revizorjev). Te institucije delujejo v dobro lastnikov (delničarjev) in javnosti, in sicer tako da povečujejo zaupanje v računovodsko poročanje ter delovanje

⁹ Primer bi bilo opcijsko nagrajevanje managerjev, pri katerem bi lahko prišlo do napihovanja vrednosti delnice z namenom čim večjega zaslužka managerja ob koriščenju npr. nakupne opcije na delnico.

¹⁰ Zahteva po neodvisnosti revizorja je eno izmed temeljnih načel Kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev (1994) in IFAC-ovega Kodeksa etike računovodskega strokovnjaka (2005).

¹¹ V ZDA to zahteva borza v New York-u (New York Stock Exchange – NYSE), v Sloveniji revizijsko komisijo obravnava 280. člen Zakona o gospodarskih družbah.

korporacij in revizijske stroke. In ravno tu lahko potegnem vzporednico s temo svojega diplomskega dela, saj je javni nadzor nad delovanjem revizorjev eden izmed mehanizmov za ohranjanje zaupanja v revizijsko stroko, ki deluje v interesu javnosti. Še preden pa preidem na tematiko javnega nadzorstva, menim, da je potrebno spoznati tudi, kako je v celoti organiziran nadzor nad revizorji in revizijskimi družbami.

2.4. NADZOR NAD REVIZORJI IN REVIZIJSKIMI DRUŽBAMI

Nadzor v reviziji lahko imenujemo tudi zagotavljanje kakovosti delovanja revizijskih družb in revizorjev (quality assurance). Le-ta se vrši na treh nivojih, in sicer:

1. nivo: notranji nadzor nad kakovostjo dela revizijskih družb;
2. nivo: zunanji nadzor nad kakovostjo dela revizijskih družb;
3. nivo: javni nadzor.

I. nivo: Notranji nadzor nad kakovostjo dela revizijskih družb

Notranjo kontrolo kakovosti dela revizijskih družb se izvaja v okviru posamezne revizijske družbe, določata pa jo mednarodni standard obvladovanja kakovosti 1 (International Standard on Quality control – ISQC 1) in prenovljen mednarodni standard revidiranja 220¹² (MSR 220). Oba standarda določata glavne elemente sistema obvladovanja kakovosti, ki so:

- odgovornost posloводства za obvladovanje kakovosti;
- etične zahteve;
- sprejem naročnika in ohranjanje povezave z naročnikom ter posebni revizijski posli;
- človeški viri / oblikovanje delovne skupine;
- izvedba posla;
- nadziranje.

»Revizijska družba mora vzpostaviti takšen sistem obvladovanja kakovosti, ki bo dal sprejemljivo zagotovilo¹³ (reasonable assurance), da revizijska družba in njeni zaposleni delujejo v skladu s strokovnimi standardi ter regulatornimi in zakonskimi zahtevami, in da so poročila, ki jih izda ali revizijska družba ali partner, zadolžen za posel, ustrezna okoliščinam« (Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2005, str. 148). Standard ISQC 1 tudi določa, da morajo biti postopki in usmeritve obvladovanja kakovosti dokumentirani in posredovani osebju revizijske družbe.

Potrebno se je zavedati, da je eno izmed najpomembnejših vodil revizijske družbe to, da je ustvarjanje dobičkov podrejeno zagotavljanju kakovosti.

¹² ISA 220: Quality Control for Audits of Historical Financial Information.

¹³ Sprejemljivo zagotovilo pomeni visoko raven zagotovila, a ne pomeni absolutnega zagotovila.

Za vzpostavitev in delovanje sistema obvladovanja kakovosti je odgovorno najvišje poslovodstvo revizijske družbe. To poslovodstvo mora določiti ustrezne postopke in usmeritve, s katerimi jim uspe vzpostaviti takšno notranjo kulturo organizacije, ki priznava, da je kakovost nujna za dobro poslovanje.

Etične zahteve, ki so naslednji element sistema obvladovanja kakovosti po ISQC 1, se nanašajo na zahteve poglavij A in B Kodeksa etike računovodskega strokovnjaka¹⁴ (glej prilogo 2: Osnovna etična načela računovodskega strokovnjaka) v okviru kodeksa, ki ga je izdal IFAC, in na zahteve nacionalne zakonodaje, če so le-te strožje od tistih zahtev v Kodeksu etike računovodskega strokovnjaka. V osnovi pa se zahteve nanašajo na nepristranskost in neoporečnost revizorja, zaupnost podatkov, strokovno usposobljenost in dolžno poklicno skrbnost ter strokovno obnašanje revizorja.

V okviru sprejema novega naročnika ali ohranjanja povezave z že obstoječim naročnikom revizijska družba določi postopke in usmeritve, ki dajejo sprejemljivo zagotovilo, da bo sklepala posle samo s tistimi naročniki, za katere je sposobna opravljati posle in ima za opravljanje teh poslov na voljo dovolj primerno usposobljenega kadra ter dovolj časa in sredstev. Posle pa naj opravlja tudi samo za naročnike, za katere je ocenila, da so neoporečni, oziroma za katere pred sprejetjem posla ni našla dokazov o njihovi oporečnosti.

Kot naslednji element sistema obvladovanja kakovosti po ISQC 1 se pojavljajo človeški viri¹⁵. Na tem mestu mora revizijska družba zagotoviti takšne usmeritve in postopke zaposlovanja, nagrajevanja, napredovanja, ocenjevanja izvajanja nalog ter sposobnosti in primernosti zaposlenih, kakor tudi ocenjevanja potreb po zaposlenih in njihovega strokovnega razvoja, ki bodo omogočili, da ima ta dovolj usposobljenega kadra, ki je sposoben opravljati posle v skladu s strokovnimi in etičnimi standardi ter drugimi zahtevami (npr. zakonskimi).

Nadzor nad kakovostjo izvedbe posla (Engagement Quality Control Review) je potreben za določene opravljene posle (npr. za vse revizije računovodskih izkazov organizacij, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organizirane trge) in zagotavlja nepristransko oceno bistvenih sodb delovne skupine in zaključkov, na katerih temelji revizorjevo poročilo. Ta nadzor mora biti opravljen pred izdajo revizorjevega poročila in mora biti dokumentiran (Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2005, str. 164).

Nadziranje (monitoring) obvladovanja kakovosti pomeni sprotno ocenjevanje sistema obvladovanja kakovosti revizijske družbe, ki vključuje tudi občasne preglede izbranih opravljenih poslov. To nadziranje je pravzaprav preverjanje, ali so postopki in usmeritve

¹⁴ Pod izrazom »računovodski strokovnjak« (professional accountant) lahko razumemo tudi revizorja.

¹⁵ Prenovljen MSR 220 na tem mestu govori o oblikovanju delovne skupine, ki igra odločilno vlogo pri opravljanju revizijskega posla.

posameznih elementov obvladovanja kakovosti ustrezni in zadostni, ali učinkovito delujejo in ali se revizijska družba in njeni zaposleni ravna po njih.

II. nivo: Zunanji nadzor nad kakovostjo dela revizijskih družb

Zunanji nadzor se izvaja ponavadi na nivoju posamezne države, in sicer v okviru posameznih organizacij ali inštitutov (pri nas je za nadzor nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji ter revizorji pristojen Slovenski inštitut za revizijo). Cilj takšnega nadzora nad delovanjem revizijskih družb in revizorjev je zagotoviti, da le-ti izpolnjujejo svojo obveznost do javnosti, krepiti zaupanje v revizijsko stroko in zagotoviti manjšo verjetnost slabo opravljenega dela.

IFAC je mnenja, da mora vsaka revizijska družba sprejeti takšne postopke in usmeritve, ki ji bodo zagotavljali nadzor nad kakovostjo opravljanja storitev, in da morajo biti ti postopki in usmeritve predmet zunanjega nadzora, ki ga morajo zagotoviti članice te organizacije (med katerimi je seveda tudi Slovenija).

Takšno vrsto zunanjega nadzora kakovosti lahko pojmuje kot samoregulacijo, saj nadzor opravlja stroka nad stroko, zato tega ne moremo smatrati kot neodvisen nadzor. V sami osnovi te vrste nadzora poznamo dve možnosti:

1. »monitoring«, kjer gre za zunanje zagotavljanje kakovosti, ki ga izvajajo za to usposobljeni strokovnjaki, zaposleni v strokovnih institucijah (takšen sistem nadzora ima Slovenski inštitut za revizijo);
2. »peer review«, kjer zunanji nadzor nad obvladovanjem kakovosti izvajajo določeni, za to izbrani registrirani revizorji, vendar pod okriljem in budnim očesom strokovne institucije.

V okviru tega zunanjega nadzora bo organ, ki ta nadzor opravlja, preverjal, katere postopke in usmeritve za obvladovanje kakovosti uporablja revizijska družba in ali se le-teh tudi držijo, pa tudi, ali revizijska družba izvaja t. i. kontrolo kakovosti oziroma nadzor nad obvladovanjem kakovosti.

Kot se je izkazalo, ta vrsta zunanjega nadzora stroke nad stroko ne zadostuje, saj je prišlo do zlorabe zaupanja in posledično do škandalov na svetovni ravni, zato se je pojavila potreba po še dodatni vrsti zunanjega nadzora, ki bo lahko delovala neodvisno od stroke in s tem zagotavljala bolj učinkovito in zaupanja vredno nadziranje. V nadaljevanju sledi nekaj splošnih podatkov o javnem nadzoru, temu pa sledijo Združene države kot nekakšen začetnik, pobudnik in lahko rečemo tudi krivec vzpostavitve sistema javnega nadzora nad revizorji in revizijskimi družbami.

III. nivo: Javni nadzor

Mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov je brez vrednosti, če uporabniki letih ne zaupajo revizorju, ki jih je revidiral, da je svoje delo opravil visoko kakovostno in v interesu javnosti. Cilj vzpostavitve sistemov javnega nadzora je povrniti, obdržati in povečevati zaupanje javnosti v delovanje revizijske in računovodske stroke. In ravno zato, ker gre za interes javnosti, mora biti le-ta prisotna pri izvajanju javnega nadzora. »Funkcija javnega nadzorstva je zaradi zagotavljanja javnega interesa najvišja oblika nadzora dela revizorjev in revizijskih družb« (Odar, 2004, str. 174). V naslednji točki sledi podrobnejši opis sistema javnega nadzorstva.

3. JAVNI NADZOR

Javni nadzor je v grobem lahko vzpostavljen na dva načina (Discussion Paper: European Coordination of Public Oversight, 2003, str.11), in sicer kot:

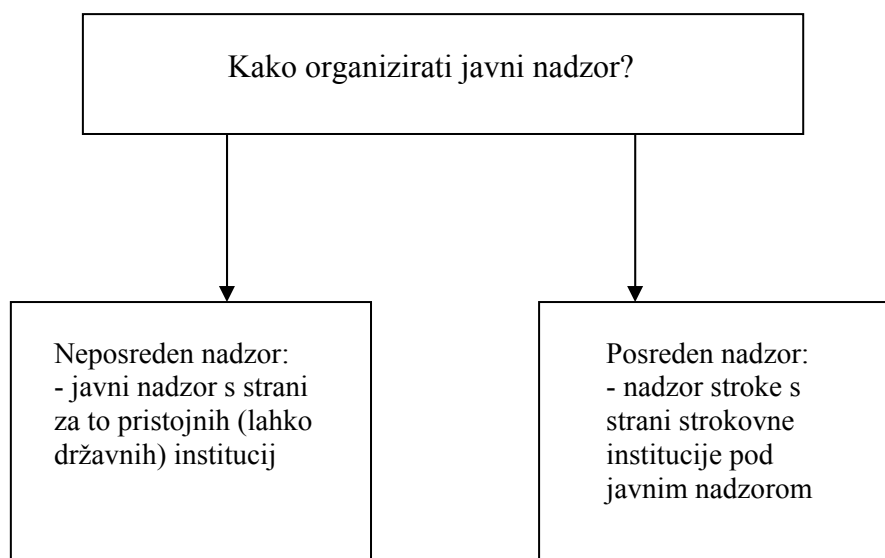
- 1) neposreden nadzor stroke s strani za to pristojnih institucij ali
- 2) posreden nadzor stroke.

Pri prvem načinu gre za to, da pristojne (lahko državne) institucije regulirajo in nadzorujejo dejavnost revizije, kar tudi pomeni, da postavljajo pravila oziroma standarde ali pomagajo pri tem, če nimajo dovolj strokovnih znanj. Pri drugem načinu pa strokovni revizijski organ opravlja nadzor nad stroko, pri čemer je le-ta seveda nadzorovan s strani neodvisnega organa. To pomeni, da je v pristojnosti tega strokovnega revizijskega organa postavljanje oziroma oblikovanje standardov, podeljevanje licenc, izobraževanje in usposabljanje, sankcioniranje, zagotavljanje kakovosti ipd., s tem, da je delovanje tega strokovnega revizijskega organa nadzorovano s strani tretjih, za to pristojnih organov. Kot je prikazano v nadaljevanju, se države, ki imajo sistem javnega nadzora že vzpostavljen, poslužujejo obeh načinov.

Kakorkoli že je vzpostavljen sistem javnega nadzora, mora biti zagotovljeno, da je neodvisen od stroke. To pomeni, da naj bodo člani takšnega organa posamezniki, ki revizijskega dela ne opravljajo neposredno (vsaj nekaj let, če so bivši revizorji), vendar imajo znanja na tem področju ter na področju davkov in prava. Ti posamezniki pa morajo uživati tudi dober sloves, drugače nima smisla delovati v službi javnosti, če jim ta že a priori ne zaupa. Neodvisnost pa mora biti vzpostavljena tudi na finančni strani, kar ima za posledico to, da večinski vir financiranja ne smejo biti revizorji in revizijske družbe.

Za učinkovit sistem javnega nadzora je nujno, da je le-ta urejen transparentno, saj le tako lahko javnost spremlja, kaj se dogaja in kakšni so rezultati nadzora. To pomeni, da morajo načrti in poročila o delu, ki so namenjeni javnosti, vsebovati bistvene informacije o članstvu in strukturi organa javnega nadzora, ciljih, pristojnostih, postopkih in dometu izvajanja javnega nadzora ter želenih in doseženih rezultatih.

Slika 1: Organizacija javnega nadzora



Vir: Discussion Paper: European Co-ordination of Public Oversight, 2003, str. 11; lastna priredba

Kot sem že omenila, je potrebno, da je glas javnosti prisoten v organu javnega nadzora. Vendar se pri tem pojavlja dilema, kdo pa naj bo predstavnik javnosti. Vsekakor državni predstavniki niso edini, ki bi v primeru resničnega in poštenega računovodskega poročanja veljali za glas ljudstva, zato je po mojem mnenju nujno vključiti še delničarje in ostale deležnike, pri čemer ena skupina deležnikov ne sme prevladovati. Kot približek za predstavnika javnosti pa se lahko uporabi tudi druge nadzorne institucije (Discussion Paper: European Co-ordination of Public Oversight, 2003, str. 14), kot je npr. regulator trga vrednostnih papirjev oziroma regulator finančnih trgov.

4. SISTEM JAVNEGA NADZORA V ZDA

Pomen javnega nadzorstva nad revizorji se je v ZDA, pa tudi v Evropi, povečal po raznih korporacijskih škandalih v začetku novega tisočletja, kot so Enron, WorldCom, Tyco International in Parmalat. Najbolj znan med temi škandali – Enron, je s seboj potegnil še celo revizijsko hišo Arthur Andersen, ki je zanj opravljala posle revidiranja ter ostale storitve, kot npr. svetovanje. Vse to je vodilo v strm padec zaupanja širše javnosti v velike korporacije, kapitalske trge, tržne analitike, pravnike ter dejavnost računovodenja in revidiranja, zaradi česar se je pojavila potreba po popravilu ugleda nekaterih dejavnosti.

Ravno v času, ko je WorldCom priznal, da je napihoval svoje prihodke, sta poslanec Oxley in senator Sarbanes ločeno vložila vsak svoj osnutek zakona o povečanju transparentnosti delovanja korporacij Senatu, ki je kasneje potrdil nov zakon, ki je bil »mešanica« obeh

predlaganih in so ga poimenovali Sarbanes-Oxleyev zakon¹⁶. Ta zakon vsebuje, med drugim, tudi določila, ki se nanašajo na delovanje revizorjev, revizijskih družb in računovodsko poročanje. Sarbanes-Oxleyev zakon zahteva neodvisnost revizorja, vključno s popolno oziroma takojšnjo prepovedjo opravljanja nerevizijskih storitev in dajanja zagotovil zanje s strani revizijskega odbora podjetja; prepoved revizijskim družbam opravljati dodatne storitve (extra value-added services) za svojo stranko, vključno z aktuarskimi¹⁷, pravnimi in nerevizijskimi storitvami (kot je svetovanje), ki niso povezane z revidiranjem; (ter) da javne delniške družbe pridobijo neodvisno revizorjevo poročilo na podlagi obstoja in zanesljivosti notranjih kontrol (Wikipedia, 2006, str. 2).

Na podlagi Sarbanes-Oxleyevega zakona iz leta 2002 je bil v ZDA ustanovljen Odbor za nadzor računovodenja javnih delniških družb (The Public Company Accountant Oversight Board – PCAOB) s sedežem v Washingtonu, ki je organiziran kot neprofitna korporacija zasebnega sektorja. Namen tega odbora je »opravljati nadzor nad revizorji javnih delniških družb s ciljem zaščititi interese investitorjev in širše javnosti pri pripravi informativnih, poštenih in neodvisnih revizorjevih poročil« (Public Company Accounting Oversight Board, 2006). V svojem Pravilniku PCAOB določa, da se morajo vse revizijske družbe javnih delniških družb (Public Accounting Firms), ki pripravijo, izdajo ali sodelujejo pri pripravi ali izdaji revizorjevega poročila, pri njih registrirati, določa pa tudi, da morajo te družbe in njihovi posamezniki delovati v skladu s standardi na tem področju.

Naloge PCAOB, kot jih določa Sarbanes-Oxleyev zakon, so (Sarbanes-Oxley Act, 2002):

- registrirati revizijske družbe javnih delniških družb,
- pripravljati in/ali sprejemati standarde na področju revidiranja, zagotavljanja kakovosti, neodvisnosti, etike itd. v povezavi z revizijami družb, ki izdajajo vrednostne papirje,
- opravljati preglede registriranih revizijskih družb javnih delniških družb,
- opravljati preiskave, določati disciplinske ukrepe in sankcije tistim registriranim revizijskim družbam javnih delniških družb in posameznikom, povezanim z njihovim delovanjem, ki kršijo predpise,
- opravljati druge naloge, za katere Odbor ali SEC menita, da so potrebne za uveljavljanje visoko kakovostnih revizijskih standardov ter povečevanje kakovosti revizijskih storitev,
- povečevati skladnost delovanja registriranih revizijskih družb in njihovih posameznikov s Sarbanes-Oxleyevim zakonom, Pravilnikom PCAOB, zakonom o vrednostnih papirjih in strokovnimi standardi ter
- priprava proračuna in vodenje operacij.

¹⁶ The Sarbanes-Oxley Act of 2002, Pub. L. No. 107-204, 116 Stat. 745 (July 30, 2002)

¹⁷ Aktuarske storitve se nanašajo na storitve na področju zavarovalništva in bančništva, in sicer gre za ocenjevanje sedanje vrednosti bodočih negotovih dogodkov s pomočjo matematičnih modelov, pri čemer je potrebno slediti še demografskim in ekonomskim spremembam ter trendom.

PCAOB izvaja redne in izredne preglede poslovanja registriranih revizijskih družb in njihovih posameznikov, in sicer gre za preverjanje skladnosti njihovega opravljanja revizije in izdaje revizorjevega poročila s Sarbanes-Oxleyevim zakonom, Pravilnikom PCAOB, Pravilnikom SEC¹⁸ (Securities Exchange Commission) in standardi. Tako mora biti revizijska družba, ki izda najmanj eno revizorjevo poročilo na leto (a ne več kot sto) ali sodeluje pri pripravi ali izdaji najmanj enega revizorjevega poročila na leto, pregledana na tri leta, tiste revizijske družbe, ki pa izdajo več kot sto revizijskih poročil na leto, pa so predmet pregleda vsako leto. Lahko pa se zgodi, da PCAOB opravi le neformalno poizvedovanje (Informal Inquiry Activities) ali preiskavo (Investigation) o delovanju v skladu s prej naštetimi predpisi. Pregledana revizijska družba ali revizor mora polno sodelovati s PCAOB, kar pomeni, da mora dati na voljo vso potrebno dokumentacijo in po potrebi tudi odgovarjati na vprašanja PCAOB.

Če PCAOB ugotovi nepravilnosti pri izdaji revizorjevega poročila oziroma če ugotovi, da je prišlo do kršitve zgoraj naštetih predpisov, lahko ukrepa proti revizijski družbi – kršiteljici. Možne sankcije so (Bylaws and Rules of the Public Company Accounting Oversight Board, 2006, str. 80 – 81):

- trajna ali začasna razveljavitev registracije,
- trajna ali začasna prepoved delovanja v okviru revizijske družbe (za posamezno osebo),
- trajna ali začasna omejitev delovanja posamezne osebe ali revizijske družbe, kar npr. pomeni prepoved sprejema novega revizijskega naročnika, zahteva po prenehanju razmerja z naročnikom, zahteva po organizacijskih spremembah ipd.
- denarna kazen (ne več kot 100.000 USD za fizično osebo in 2.000.000 USD za pravno osebo),
- graja (censure),
- zahteva dodatnega izobraževanja in usposabljanja,
- zahteva, da revizijska družba najame neodvisnega nadzornika, ki opazuje, ali revizijska družba deluje v skladu s Sarbanes-Oxleyevim zakonom, Pravilnikom PCAOB, zakonskimi zahtevami SEC-a in strokovnimi standardi,
- zahteva, da revizijska družba najame svetovalca za vzpostavitev delovanja v skladu s prej naštetimi predpisi,
- zahteva, da revizijska družba implementira določena načela za izboljšanje kakovosti svojega delovanja, ter
- zahteva, da revizijska družba pridobi neodvisno poročilo o opravljenih poslih.

PCAOB vodi upravni odbor (Governing Board), ki je sestavljen iz neodvisnih posameznikov, postavljenih s strani SEC, kakor to določa Sarbanes-Oxleyev zakon. Upravni odbor ima pet članov brezhibnega ugleda, med katerimi sta lahko le dva člana iz vrst pooblaščenih revizorjev¹⁹. Člani odbora imajo mandat, ki traja pet let, vendar lahko posameznik odsluži v

¹⁸ To je institucija, ki skrbi za trg vrednostnih papirjev v ZDA (kot pri nas Agencija za trg vrednostnih papirjev).

¹⁹ V ZDA jih imenujejo certified public accountants – CPA.

odboru le dva mandata, s čimer se zagotavlja, da ne pride do prevelike domačnosti. Tako Pravilnik (natančneje etična načela, zapisana v Pravilniku), kakor tudi Sarbanes-Oxleyev zakon določata obnašanje članov upravnega odbora s ciljem zagotoviti čim večjo neodvisnost (tako npr. določa, da člani upravnega odbora ne smejo biti zaposleni in prejemati plače v nobeni drugi organizaciji).

Vsako leto PCAOB pripravi proračun za svoje delovanje, katerega mora odobriti SEC. Sredstva za financiranje se črpajo iz letnih članarin, ki jih plačajo registrirane revizijske družbe in javne delniške družbe. Tako zbrana sredstva ne predstavljajo državnega denarja. Sredstva, ki so zbrana na podlagi denarnih kazni, niso uporabljena kot sredstva financiranja delovanja PCAOB, temveč naj bi se uporabila kot sredstva za štipendiranje programov dodiplomskih in podiplomskih študentov, vključenih v program računovodskega izobraževanja, postavljenega s strani PCAOB ali z njim povezane institucije.

Torej, PCAOB je pristojen za neposreden nadzor nad revizijskimi družbami in tudi posameznimi revizorji kar se tiče opravljanja revizije javnih delniških družb oziroma izdaje revizorjevega poročila za računovodske izkaze teh podjetij, nadzor nad delovanjem PCAOB pa izvaja SEC. Vsako leto mora PCAOB poročati o svojem delu SEC, temu letnemu poročilu pa mora dodati tudi svoje revidirane računovodske izkaze.

5. SISTEM JAVNEGA NADZORA V EU

5.1. POSODOBLJENA DIREKTIVA O OBVEZNIH REVIZIJAH ZA LETNE IN KONSOLIDIRANE RAČUNOVODSKE IZKAZE

Na ozemlju današnje EU je z letošnjo pomladjo prišlo do sprememb v obliki nove direktive na področju revidiranja, imenovane Direktiva o obveznem revidiranju letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov (v nadaljevanju revizijska direktiva), ki je bila objavljena v Uradnem listu Evropske unije 9. junija letos. Ta direktiva je razveljavila Direktivo Sveta 84/253/EGS (t. i. 8. direktiva o dovoljenjih za osebe, pooblaščne za izvajanje obveznih revizij računovodskih listin) in vnesla spremembe v Direktivi Sveta 78/660/EGS (t. i. 4. direktiva o letnih izkazih posameznih vrst družb) in 83/349/EGS (t. i. 7. direktiva o konsolidiranih računovodskih izkazih). Cilj te posodobljene direktive je »doseči visoko raven, čeprav ne popolno, uskladitve zahtev za obvezne revizije« (Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, 2006, str. 87).

Revizijska direktiva je razdeljena na 12. poglavij, in sicer (Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, 2006, str. 91 – 107):

- Poglavje I: Predmet urejanja in opredelitev pojmov;

- Poglavlje II: Dovoljenje, stalno izobraževanje in medsebojno priznavanje;
- Poglavlje III: Registracija;
- Poglavlje IV: Poklicna etika, neodvisnost, nepristranskost, zaupnost in poslovna skrivnost;
- Poglavlje V: Revizijski standardi in revizijsko poročanje;
- Poglavlje VI: Zagotavljanje kakovosti;
- Poglavlje VII: Preiskave in kazni;
- Poglavlje VII: Javni nadzor in ureditveni predpisi med državami članicami;
- Poglavlje IX: Imenovanje in razrešitev;
- Poglavlje X: Posebne določbe za obvezne revizije subjektov javnega interesa;
- Poglavlje XI: Mednarodni vidiki;
- Poglavlje XII: Prehodne in končne določbe.

Ta direktiva ureja pravila v zvezi z obveznimi revizijami letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov. Določa, da obvezno revizijo (statutory audit) izvajajo le zakoniti revizorji ali revizijske družbe, ki imajo dovoljenje države članice (to je države članice EU), da lahko opravljajo takšno revizijo. Posamezna država članica določi pristojne organe, ki so odgovorni za podeljevanje licenc oziroma dovoljenj za opravljanje obvezne revizije. Ti pristojni organi so lahko strokovna združenja, če so podvržena javnemu nadzoru. Dovoljenja za opravljanje obvezne revizije lahko podelijo le fizičnim osebam in podjetjem z dobrim ugledom. Za pridobitev dovoljenja za zakonitega revizorja so potrebni tudi ustrezna univerzitetna ali njej enakovredna izobrazba, opravljen preizkus o strokovni usposobljenosti, zaključen tečaj teoretičnega usposabljanja in opravljen preizkus teoretičnega znanja (v katerem so zajeta naslednja znanja: splošna računovodska teorija in načela, pravne zahteve in standardi, povezani s pripravo letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov, mednarodni računovodski standardi, finančna analiza, stroškovno in poslovodno računovodstvo, mednarodni revizijski standardi, poklicna etika in neodvisnost, obvladovanje tveganja in notranje kontroliranje, pravne zahteve in strokovni standardi, povezani z obvezno revizijo in zakonitimi revizorji, revidiranje in strokovno znanje). Revizijska direktiva tudi določa, v katerih primerih lahko pride do odvzema dovoljenja zakonitemu revizorju ali revizijski družbi. Država članica mora zagotavljati, da so zakoniti revizorji obvezani k nenehnemu izobraževanju, s čimer se ohranja ustrezno visoka raven teoretičnega in strokovnega znanja.

Zakoniti revizorji in revizijske družbe morajo biti vpisani v javni register, ki je v elektronski obliki dostopen javnosti. To mora zagotoviti posamezna država članica. V direktivi je tudi določeno, kateri podatki (tako za zakonite revizorje kot za revizijske družbe) se vpišejo v ta javni register. Po oceni enakovrednosti izpolnjevanja določenih pogojev pa se lahko v register države članice vpišejo tudi revizorji in revizijske družbe iz tretjih držav, to je držav, ki niso članice EU. Ti revizorji in revizijske družbe so podvrženi sistemu zagotavljanja kakovosti, sistemu nadzora ter sistemu preiskav in kazni države članice.

Revizijsko družbo ali zakonitega revizorja za opravljanje revizijskega posla imenuje skupščina delničarjev ali člani revidiranega subjekta (dopuščajo se tudi drugi načini

imenovanja, če le-ti ne ogrožajo neodvisnost revizorja). Vsi zakoniti revizorji in revizijske družbe morajo upoštevati načela poklicne etike, ki vključujejo delovanje v interesu javnosti, neoporečnost in nepristranskost ter strokovno usposobljenost in potrebno skrbnost. 23. člen določa, da morajo države članice zagotoviti, da »so vsi podatki in dokumenti, do katerih imajo zakoniti revizorji in revizijska podjetja dostop, ko izvajajo obvezno revizijo, zaščiteni z ustreznimi pravili o zaupnosti in poslovni skrivnosti« (Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, 2006, str. 95). Poseben člen je namenjen tudi neodvisnosti in nepristranskosti, v katerem je govora o tem, kaj vse se lahko smatra kot kršitev neodvisnosti, o možnih nevarnostih zaradi kršitve neodvisnosti (npr. samopregledovanje) in o potrebi po dokumentiranju vseh pomembnih nevarnosti in potrebnih varoval za omilitev teh nevarnosti s strani zakonitega revizorja (npr. ključni revizijski partner²⁰ ne sme prevzeti pomembnega vodstvenega položaja v revidiranem podjetju preden potečeta najmanj dve leti, odkar je sodeloval pri opravljeni reviziji v tem subjektu). Kar se tiče plačila za revizijske storitve, morajo države članice postaviti takšna pravila, ki zagotavljajo, da plačilo ni predmet kakršnihkoli pogojev, ali da ni pod vplivom (ali določeno z zagotavljanjem) kakšnih dodatnih storitev za podjetje, ki je revidirano. Zakoniti revizor ali revizijska družba so lahko razrešeni le na podlagi utemeljenih razlogov, med katere ni moč šteti različnih mnenj o revizijskih postopkih in računovodskih zadevah.

Če je opravljena obvezna revizija v subjektu javnega interesa²¹, je le-ta obravnavana strožje kot revizije, opravljene drugod. Revizijska družba, ki je opravila obvezno revizijo, mora izdati letno pregledno poročilo, ki vsebuje vsaj seznam tistih subjektov javnega interesa, za katere je revizijska družba v zadnjem letu opravila obvezno revizijo, izjavo o postopkih zagotavljanja neodvisnosti, opis sistema obvladovanja kakovosti revizijske družbe in izjavo o učinkovitosti njegovega delovanja ter podatek, kdaj je bil nazadnje opravljen pregled zagotavljanja kakovosti, določene finančne podatke revizijske družbe, opis pravne strukture, lastništva in upravne strukture revizijske družbe ter, nazadnje, izjavo o politiki stalnega izobraževanja zakonitih revizorjev (Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, 2006, str. 102). Vsak subjekt javnega pomena naj bi imel revizijsko komisijo (audit committee), ki je zadolžena za spremljanje postopka računovodskega poročanja in obvezne revizije letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov ter za spremljanje učinkovitosti sistemov za obvladovanje tveganja, notranjega kontroliranja in, v primeru, da obstaja, tudi spremljanje učinkovitosti notranje revizije. Naloga revizijske komisije v subjektu javnega pomena je tudi ta, da spremlja neodvisnost zakonitega revizorja ali revizijske družbe, še posebej tam, kjer gre za opravljanje dodatnih nerevizijskih storitev za subjekt javnega pomena. Revizor (ali revizijska družba), ki

²⁰ To je zakoniti revizor, ki je kot glavni odgovoren za izvajanje obvezne revizije v revidiranem subjektu (ang. key audit partner).

²¹ To je subjekt, ki ga »ureja zakonodaja države članice in ki lahko trguje z vrednostnimi papirji na reguliranem trgu katerekoli države članice« (Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, 2006, str. 4). Lahko pa države članice kot subjekt javnega pomena obravnavajo tudi druge subjekte, ki imajo zaradi svoje velikost, števila zaposlenih ali narave poslovanja javni pomen.

opravlja obvezno revizijo v takšnem podjetju, mora obveščati revizijsko komisijo o pomembnih zadevah, ki se tičejo obvezne revizije, zlasti o pomembnih pomanjkljivostih sistema notranje kontrole, ki je zadolžen za zagotavljanje točnih in pravih podatkov, vsako leto pa mora pisno potrditi svojo neodvisnost od subjekta javnega pomena, ki ga revidira, kakor tudi vse možne nevarnosti, ki grozijo neodvisnosti (in varovala za ublažitev teh nevarnosti), obelodaniti pa mora tudi vse dodatne storitve, ki jih je opravil za revidirani subjekt (Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, 2006, str. 103).

Sistemi zagotavljanja kakovosti, ki so predmet obravnave v 29. členu, morajo izpolnjevati določena merila v okviru revizijske direktive. Ti sistemi morajo biti neodvisni od zakonitih revizorjev in revizijskih družb, ki so podvrženi pregledu, prav tako pa mora biti tudi financiranje tega sistema brez vsakega večjega vpliva subjektov, ki so predmet pregledov. Posamezniki, ki so zadolženi za izvajanje pregledov zagotavljanja kakovosti, morajo biti ustrezno usposobljeni in imeti ustrezno izobrazbo ter znanja. Določeno je, da se pregled zagotavljanja kakovosti izvaja vsakih šest let (za zakonite revizorje ali revizijske družbe, ki opravljajo obvezno revizijo v subjektih javnega pomena je določeno, da se pregled kakovosti opravlja najmanj vsaka tri leta), skupni rezultati pregledov pa morajo biti objavljeni enkrat letno. Vsaka članica EU pa mora zagotoviti, da so revizijske družbe in zakonski revizorji podvrženi sistemu zagotavljanja kakovosti (Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, 2006, str. 99).

V enem od svojih poglavij (Poglavje VIII) se revizijska direktiva nanaša tudi na sistem javnega nadzorstva (Public Oversight). Ideja, ki se skriva v ozadju, je, da je potreben nek neodvisen organ, ki bo neodvisno od stroke nadzoroval delovanje revizorjev in revizijskih družb. Čeprav ima vsaka država z organiziranim področjem revidiranja tudi nek organ, ki opravlja nadzor nad tem področjem²², je to nadzor stroke nad stroko, ki je lahko nekoliko vprašljiv zaradi želje po zaščiti ugleda stroke. Gre torej za to, da javnost po raznih korporacijskih škandalih ne zaupa več samoregulaciji stroke, saj je tveganje konfliktov interesa (v smislu doseganja kratkoročnih koristi) nekoliko večji. Tako je v revizijski direktivi določeno, da morajo države članice vzpostaviti učinkovit sistem javnega nadziranja nad vsemi revizijskimi družbami in zakonitimi revizorji (Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, 2006, str. 100). Nekaterne države članice imajo tak sistem že vzpostavljen (takšne so npr. Velika Britanija, Nemčija, Irska in Nizozemska, ki so predstavljene v nadaljevanju), druge, med katere sodi tudi Slovenija, pa bodo morale to še organizirati.

Določeno je, da so predmet javnega nadzora vsi zakoniti revizorji in revizijske družbe (Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta o obveznih revizijah za letne in

²² Pri nas je to Slovenski inštitut za revizijo, v Združenem kraljestvu sta to The Institute of Chartered Accountant of England and Wales (ICAEW) in The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), na Irskem je to The Institute of Chartered Accountants of Ireland (ICAI), v Nemčiji je to Wirtschaftsprüferkammer (WPK), na Nizozemskem je to Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (Royal NIVRA).

konsolidirane računovodske izkaze, 2006, str. 100). Pomembno je, in to je res potrebno večkrat poudariti, da je ta organ, ki bo izvajal javni nadzor, neodvisen ter da ima določene pristojnosti pri preiskovanju in ukrepanju zoper kršitelje, zato revizijska direktiva tudi določa, katere naloge mora opravljati ta organ. Torej, organ javnega nadzorstva ima pravico opravljati nadzor nad (Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, 2006, str. 100):

- izdajo dovoljenja ter registracijo zakonitih revizorjev in revizijskih družb,
- sprejemanjem standardov etike v reviziji, standardov notranjega obvladovanja kakovosti v revizijskih družbah in revizijskih standardov ter
- nenehnim izobraževanjem, zagotavljanjem kakovosti (29. člen direktive določa, da mora biti sistem zagotavljanja kakovosti predmet javnega nadzora), preiskovanjem in disciplinskimi ukrepi.

Za izvajanje teh nalog se lahko določi eden ali več pristojnih organov (o vseh pa je potrebno obvestiti Evropsko komisijo), ki morajo biti organizirani tako, da ne pride do navzkrižja interesov.

Potrebno je zagotoviti strokovnost tistih, ki nadzirajo, kakor tudi neodvisnost, zato je priporočljivo, da v instituciji, ki bo opravljala javni nadzor, sodelujejo strokovnjaki s področja revizije, računovodstva in financ, ki tega dela ne opravljajo (so t. i. non-practitioners oziroma neaktivni revizorji), kakor tudi predstavniki širše javnosti²³. Država članica lahko dovoli, da v sistemu upravljanja organa javnega nadzora sodelujejo tudi aktivni revizorji (v majhnem številu, seveda), saj imajo le-ti včasih boljši vpogled v dogajanje. Ti aktivni revizorji bi po mojem mnenju morali imeti zgolj svetovalno vlogo v upravnem odboru in ne bi smeli odločati o nikakršnih zadevah v zvezi z opravljanjem nadzora ali sprejemanjem ukrepov.

Naslednji nujen korak je ureditev primerne sistema imenovanja oziroma kadrovanja v institucijo javnega nadzora. Ta mora biti naravnan pregledno in neodvisno od volje določenih posameznikov, bazirati pa mora na sposobnostih, znanju, izkušnjah in motivaciji tistih, ki si želijo takšno delo opravljati. Zavedati se je potrebno, da so organi javnega nadzora nad zakonitimi revizorji in revizijskimi družbami v službi javnosti in njenega interesa, zato mora takšen organ tudi nujno delovati v tej smeri in se tega vseskozi zavedati, saj je cilj povrniti in tudi obdržati zaupanje v revizijo. Ravno zato je potrebna tudi transparentnost delovanja institucije javnega nadzorstva, in sicer v smislu izdajanja letnih načrtov pregledov poslovanja in poročil o opravljenih nadzorih (Communication from the Commission to the Council and the European Parliament – Reinforcing the statutory audit in the EU, 2003, str. 8), kakor tudi primeren (to je varen in neodvisen) način financiranja delovanja institucije javnega nadzorstva (izogibanje temu, da bi bil vir financiranja le eden – npr. revizijska stroka).

²³ Pri tem se postavlja že v poglavju 3 omenjeno vprašanje, kdo naj bi predstavljal širšo javnost; je to država, druge nadzorne institucije ali so to deležniki?

Države članice morajo v zvezi z javnim nadzorstvom upoštevati t. i. načelo ureditve in nadzora domače države (ang. home country control), ki pravi, da »nadzor opravlja država, v kateri je revizor ali revizijska družba registriran(a), ne glede na to, v kateri državi deluje« (Odar, 2006, str. 10). Pristojni organi za opravljanje nalog javnega nadzora morajo med seboj sodelovati, posebej z izmenjavo podatkov in informacij, še zlasti pa, ko gre za preiskave v zvezi z opravljanjem obveznih revizij. Ti podatki in informacije, ki so tako izmenjani, veljajo za poslovno skrivnost. Prav tako pa velja za vse zaposlene (za tiste, ki so, in za tiste, ki so bili) obveznost varovanja poslovne skrivnosti. Podatki in informacije, ki so pridobljeni s sodelovanjem med pristojnimi organi držav članic, se smejo uporabljati le za namene opravljanja dela v skladu z revizijsko direktivo ter upravne in sodne postopke, ki so povezani s tem delom.

Zaradi velikega pomena, ki ga ima oziroma ga bo imelo javno nadzorstvo v EU z revizijsko direktivo, je Evropska komisija v Uradnem listu Evropske unije 16. decembra 2005²⁴ objavila svojo odločitev o ustanovitvi skupine strokovnjakov, imenovane Evropska skupina revizorskih nadzorstvenih teles (European Group of Auditors' Oversight Bodies – EGAOB), katere glavna naloga je vzpostaviti učinkovito koordinacijo med posameznimi sistemi javnega nadziranja v državah članicah, lahko pa tudi nudi pomoč Komisiji pri pripravi različnih meril implementacije direktive ter pri zadevah, povezanih s sodelovanjem med organi javnega nadzora držav članic.

Glavne naloge EGAOB so sledeče (Setting up a group of experts to advise the Commission and to facilitate cooperation between public oversight systems for statutory auditors and audit firms, 2005, str. 38):

- olajšati sodelovanje med sistemi javnega nadzora držav članic in uveljaviti sistem dobre prakse pri ustanavljanju in delovanju teh organov javnega nadzora,
- prispevati k ovrednotenju sistemov javnega nadzora tretjih držav in k mednarodnemu sodelovanju teh sistemov med članicami in tretjimi državami ter
- prispevati k preverjanju mednarodnih revizijskih standardov, vključno s procesom njihove vestne izdelave, s ciljem njihove adaptacije na ravni celotne skupnosti.

EGAOB naj bi sestavljali visoki predstavniki javnonadzorstvenih organov posameznih držav članic (za svoje sodelovanje niso plačani, stroške jim krije Evropska komisija), pri čemer vsaka država članica imenuje enega predstavnika, ki mora biti neaktivni revizor. Skupini predseduje Evropska komisija, ki se mora po sestankih z EGAOB posvetovati o pogovorih na sestankih s tržnimi igralci, potrošniki, revizijsko stroko in končnimi uporabniki. Ti sestanki Komisije in EGAOB niso javni, lahko pa Komisija izda celotno ali delno poročilo ali pa le povzetek dogajanja. Predsednik Skupine lahko prosi za sodelovanje na določenem sestanku ali za nasvet o določeni zadevi tudi druge strokovnjake, če misli, da je to koristno ali potrebno.

²⁴ 2005/909/EC. Brussels: Official Journal of the European Union, 2005. str. 38 – 39.

Potrebno je zagotoviti, da EGAOB ni le še ena raven nadzora, temveč je njena vloga zgolj koordinacijska in svetovalna. Na ravni EGAOB naj bi posamezniki, ki so vključeni v javni nadzor v posamezni državi članici, lahko izmenjali izkušnje in si med seboj svetovali, medtem ko je nujno, da samo izvajanje javnega nadzora ostane v rokah posamezne države članice (to naj bi bilo namreč bolj učinkovito zaradi raznolikosti zakonodaje na področju javnega nadzora in kazenskega prava ter jezikovnih ovir).

5.2. JAVNI NADZOR V ZDRUŽENEM KRALJESTVU

V Združenem kraljestvu²⁵ so aprila leta 2004 ustanovili svoj neodvisni organ za regulacijo korporacijskega poročanja in upravljanja, imenovan Svet za računovodsko poročanje (The Financial Reporting Council – FRC). Njegov cilj je »povečati zaupanje v korporacijsko poročanje in upravljanje« (Regulatory Strategy (Version 2), 2005, str. 2), za dosego tega cilja pa si pomaga z zagovarjanjem visoko kakovostnega korporacijskega poročanja in revidiranja, visokih standardov na področju korporacijskega upravljanja ter s pospeševanjem celovitosti, transparentnosti in sposobnosti računovodske in revizijske stroke, kakor tudi z zagotavljanjem učinkovitega delovanja samega odbora kot enoten neodvisen regulator.

FRC izvaja sledeče dejavnosti (Regulatory Strategy (Version 2), 2005, str. 2):

- oblikovanje računovodskih standardov ter standardov revidiranja, vključno z njihovim nadzorom in uveljavitvijo,
- zakonski nadzor in regulacija revizorjev,
- vzpostavljanje visokih standardov korporacijskega upravljanja,
- nadzor nad regulacijskim delovanjem strokovnih računovodskih organov in aktuarskih organov ter
- upravljanje z neodvisno preiskovalno in disciplinsko shemo za primere, ki so v interesu javnosti.

FRC s svojim delovanjem ni v vlogi omejevalnega organa, temveč v vlogi pospeševalca zaupanja javnosti v korporacije, kar bi pripomoglo tudi k večji blaginji v obliki večje zaposlenosti, investicij, razvoja in podjetništva. Za uveljavitev visokih standardov poročanja, kar bi investitorji in širša javnost vsekakor pozitivno sprejeli, so v prvi vrsti zadolžena podjetja sama, FRC pa jim z vzpostavitvijo regulacijskega okvirja pomaga in svetuje. Svet deluje pod okriljem vlade, pristojnosti za ukrepanje pa pridobi s strani parlamenta.

FRC sestavljajo uprava (ang. Board of FRC Ltd.), svet in operativni organi (organigram je predstavljen v Prilogi 3). Člani uprave so imenovani s strani ministra za trgovino in industrijo, njihove naloge pa so postaviti strategijo, cilje in prioritete, določiti proračun, nadzorovati financiranje in izdatke proračuna, določiti sestanke s svetom, vrhovnim

²⁵ Uradno: Združeno kraljestvo Velike Britanije in Irske. Obsega pa Veliko Britanijo (Anglijo, Škotsko in Wales) ter Severno Irsko.

managementom in operativnimi telesi, nadzorovati opravljene naloge operativnih teles skozi poročila, nadzorovati delovanje strokovnih kadrov, imenovanih »Executive« (to se izvaja preko poročil s strani glavnega direktorja), katerih naloga je nuditi pomoč operativnim telesom in svetu, zagotoviti transparentnost in kakovost delovanja vseh členov, potrditi kakršnekoli strukturne spremembe v FRC ter vsako leto pripraviti oceno možnih tveganj in oceno delovanja v povezavi s postavljenim ciljem. Svet FRC ima lahko do 30 članov, vključujoč direktorje FRC Ltd. in predsednike operativnih teles. Svet nadzoruje delovanje vseh členov organizacije skozi redna poročila ter svetuje glede proračuna, financiranja, strategije ipd. Naloge operativnih teles vključujejo: odločanje o zadevah, za katere so odgovorna na podlagi Strategije regulacije²⁶ in Načrta & proračuna²⁷ za tekoče leto; paziti morajo na kakršnakoli tveganja, ki bi lahko spodkopala zaupanje v korporacijsko poročanje in upravljanje in ki sodijo v okvir delovanja posameznega telesa; imeti morajo sestanke z delovnimi skupinami in posameznimi komiteji o delovanju; podatki morajo letno oceno delovanja operativnega telesa in njihovih komitejev. Obstaja pa tudi organ, imenovan Komite za korporacijsko upravljanje, ki vodi svet pri delovanju na področju korporacijskega upravljanja (Regulatory Strategy (Version 2.1), 2006, str. 14).

Ravno zaradi različnih področij delovanja je FRC razdeljen na pet operativnih teles, med katerimi vsako od njih skrbi za določeno področje, kjer sledi cilju povečevanja zaupanja investitorjev in javnosti v delovanje podjetij. Ta operativna telesa so:

- Odbor za računovodske standarde (Accounting Standards Board – ASB);
- Odbor za revizijsko prakso (Auditing Practices Board – APB);
- Odbor za aktuarske standarde (The Board for Actuarial Standards – BAS);
- Odbor za strokovni nadzor (Professional Oversight Board – POB);
- Odbor za oceno računovodskega poročanja (Financial Reporting Review Panel - FRRP);
- Odbor za računovodsko preiskovanje in disciplino (Accountancy Investigation & Discipline Board - AIDB).

Odbor za računovodske standarde (ASB) je telo, ki je zadolženo za področje računovodskega poročanja, zato izdaja nove računovodske standarde in/ali dopolnjuje že obstoječe, medtem ko Odbor za revizijsko prakso (APB) deluje na področju zunanje revizije, kjer postavlja standarde revidiranja, izdaja smernice za njihovo implementacijo, postavlja standarde na področju poslovanja zagotovil, postavlja etične standarde, ki se tičejo neodvisnosti, objektivnosti in integritete zunanjih revizorjev in tistih, ki opravljajo posle dajanja zagotovil, sponzorira raziskovalne dejavnosti na področju revizije in deluje kot pospeševalec razumevanja vloge zunanjega revizorja doma in po svetu.

Operativno telo, imenovano BAS, oblikuje nove standarde na področju aktuarskih storitev in/ali dopolnjuje že obstoječe ter oblikuje smernice oziroma priporočila za njihovo uporabo v

²⁶ Regulatory Strategy. London : Financial Reporting Council, 2005. 32 str.

²⁷ Plan & Budget 2006/07. London : Financial Reporting Council, 2005. 28 str.

praksi. To operativno telo je bilo ustanovljeno pred kratkim (aprila 2006), čeprav je bila želja vlade po njegovi ustanovitvi oziroma po prevzemu tega področja delovanja s strani FRC nakazana že decembra lani (Regulatory Strategy (Version 2), 2005, str. 18).

Odbor za oceno finančnega poročanja (FRR) ima za nalogo preverjati izdane letne, medletne in konsolidirane računovodske izkaze, letna poročila in druge dokumente, ali ustrezajo strokovnim standardom in zakonskim zahtevam ter ali vsebujejo kakršnekoli sumljive navedbe (predvsem gre za oceno tveganja izdanih dokumentov). Odbor za računovodsko preiskovanje in disciplino (AIDB) pa predvsem preiskuje primere, ki močno zadevajo javnost, in disciplinsko ukrepa v primerih, kjer je to potrebno. Spoštovanje teh ukrepov tudi nadzoruje.

Telo, ki opravlja funkcijo javnega nadzorstva, je Odbor za strokovni nadzor (POB), katerega glavna naloga je učvrstiti zaupanje v računovodsko poročanje in korporacijsko upravljanje skozi večjo preglednost oziroma transparentnost in neodvisnost nadzornih oziroma regulatornih organov revizije ter računovodske in aktuarske stroke (Regulatory Strategy (Version 2.1), 2006, str.12).

POB deluje na štirih področjih, in sicer (Regulatory Strategy (Version 2.1), 2006, str.12):

- 1) kot neodvisen organ nadzoruje institucije, ki opravljajo nadzor nad revizorji in revizijskimi družbami²⁸,
- 2) spremlja kakovost revizije v družbah, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi, in v gospodarsko pomembnih družbah,
- 3) kot neodvisen organ nadzoruje institucije, ki opravljajo nadzor nad računovodsko stroko ter
- 4) prav tako kot neodvisen organ nadzoruje institucije, ki izvajajo nadzor nad strokovnjaki, ki opravljajo aktuarske storitve.

Delovanje Odbora za strokovni nadzor je zakonsko opredeljeno v Zakonu o reviziji, preiskavah in javnih podjetjih iz leta 2004 (Companies (Audit, Investigations and Community Enterprise) Act 2004) in v Zakonu o podjetjih iz leta 1989 (Companies Act 1989).

V pogledu tega diplomskega dela je pomembna predvsem prva dejavnost, a tudi druge niso zanemarljive. Gre za to, da pri neodvisnem nadzoru revizijskih institucij POB daje pooblastila strokovnim institucijam, da lahko nadzorujejo svojo stroko in/ali jim podelijo licence za opravljanje poslov revizije. Ta pooblastila lahko POB tudi odvzame. Naloge in pooblastila POB pa se širijo tudi na opravljanje neodvisnega nadzora nad izvajanjem stalnega izobraževanja, upoštevanjem etičnih načel in izvajanjem disciplinskih ukrepov. Znotraj POB obstaja tudi posebna enota, imenovana Enota za inšpekcijo revizije (Audit Inspection Unit –

²⁸ To funkcijo (ki jo je prej opravljal Ministrstvo za trgovino in industrijo) je uradno sprejela 5. septembra 2005, zakonska podlaga za izvajanje te funkcije pa izhaja iz naslova njihovega zakona o gospodarskih družbah (Companies Act 1989).

AIU), ki opravlja nadzor nad revizijo vseh družb, ki kotirajo na borzi, ter ostalih družb, ki so javnega pomena²⁹.

Financiranje FRC je razdeljeno na štiri dele, in sicer na podlagi tega, katere stroške naj bi zbrana sredstva pokrivala. Pridobivanje sredstev za pokritje stroškov t. i. glavnih aktivnosti (to so vse dejavnosti, razen dejavnosti AIU, AIDB in FRRP) FRC pridobi s »tripartitnim dogovorom o financiranju«³⁰, kar pomeni, da del sredstev pridobijo od revizijske in računovodske stroke, del od poslovnega sveta (večinoma od podjetij, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi) in del od vlade. Ti deli so med naštete tri vire porazdeljeni enakomerno. Za pokritje stroškov AIU FRC zbere sredstva od tistih revizijskih institucij, pri katerih so revizijske družbe, ki so predmet pregleda, registrirane. Tretji del predstavljajo sredstva, ki jih je potrebno pridobiti za pokritje stroškov, nastalih pri dejavnosti preiskav in disciplinskih postopkov (torej pri dejavnosti AIDB). Ti stroški se iz leta v leto zelo razlikujejo, sredstva za njihovo pokritje pa prispevajo tiste institucije, ki so podvržene preiskavam in disciplinskim ukrepom operativnega telesa AIDB. Zadnji del pa predstavljajo finančna sredstva za financiranje dejavnosti FRRP (te dejavnosti vključujejo pripravo za sodno obravnavo in sam postopek sodne obravnave), ki se črpajo iz sklada FRRP (ta se vsako leto napolni z določenim odstotkom od tripartitnega sistema financiranja). Ta sklad je oblikovan zato, da ima FRRP vedno na razpolago sredstva za morebitne sodne obravnave, na katerih mora preiskovati možne kršitve strokovnih standardov in zakonskih zahtev.

Naj na kratko povzamem – v Združenem kraljestvu obstaja javnonadzorna institucija, imenovana FRC, v kateri eno izmed njenih izvršilnih teles, imenovano POB, izvaja neodvisen nadzor nad nadzornimi institucijami revizijske stroke. To regulativno telo izda dovoljenje strokovni revizijski instituciji za opravljanje nadzora nad svojo stroko, jo nadzoruje (s tem, da lahko zahteva določene informacije), lahko pa ji tudi odvzame dovoljenje za nadzor.

5.3. JAVNI NADZOR NA IRSKEM

Institucija, ki izvaja javni nadzor nad revizorji in revizijskim družbami na Irskem, se imenuje Irski nadzorni urad za revizijo in računovodstvo (Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority – IAASA)³¹ in je bil ustanovljen na podlagi Zakona o reviziji in računovodstvu podjetij iz leta 2003 (Companies (Auditing and Accounting Act) 2003), natančneje, na podlagi drugega dela oziroma poglavja tega zakona. Ta del zakona določa nastanek organa za javni nadzor kot družbe z omejeno odgovornostjo (limited by guarantee), imenovanega s strani irskega ministrstva za gospodarstvo, trgovino in delo (v nadaljevanju ministrstvo).

²⁹ To je npr. za pokojninske sheme, dobrodelne organizacije, sindikate ipd., ki izpolnjujejo določene kriterije glede velikosti prihodkov, sredstev ali dobička.

³⁰ Angl. tri-partite funding arrangement.

³¹ V nadaljevanju Urad ali IAASA.

Poleg tega pa določa še članstvo, cilje, funkcije, pristojnosti, program dela, način financiranja in pripravljanja bilanc itd.

Kot je zapisano v zakonu, ima IAASA štiri temeljne dejavnosti (Companies Act 2003, 8. točka, str. 8):

- nadzor nad revizijskimi in računovodskimi institucijami, ki nadzirajo in spremljajo delovanje svojih članov,
- zagotavljanje uporabe visoko kvalitetnih revizijskih in računovodskih standardov,
- spremljanje, ali so računovodski izkazi določenih podjetij v skladu z zakonom, ter
- svetovanje Ministrstvu v zvezi z računovodskimi in revizijskimi zadevami.

Na Irskem ločijo »predpisane« računovodske ali revizijske institucije (Prescribed Accountancy Body) od »priznanih« računovodskih ali revizijskih institucij (Recognized Accountancy Body)³². Razlika je v tem, da imajo »priznane« računovodske oziroma revizijske institucije pooblastilo (na podlagi Zakona o reviziji in računovodstvu podjetij iz leta 1990) za izdajo dovoljenja svojim članom za opravljanje zakonske revizije, medtem ko »predpisane« institucije ne smejo podeljevati dovoljenj za opravljanje zakonske revizije. IAASA nadzoruje delovanje obeh vrst (opravljanje zunanjega nadzora delovanja revizorjev in revizijskih družb, izvajanje preiskav in disciplinskih postopkov, uvajanje sankcij), prav tako z obema vrstama tudi sodeluje pri razvoju računovodskih in revizijskih standardov.

Urdu je dovoljeno sprejeti nova pravila ali priporočila v zvezi s svojim delovanjem, lahko tudi zahteva vpogled v dokumente predpisanih računovodskih institucij, določi sankcije tem institucijam (možni ukrepi so: razveljavitev celotnega sklepa (ali le del) o opravljeni preiskavi s strani institucije; ukazati novo preiskavo; denarna kazen, ki ne sme preseči 125.000 evrov) itd. Prav tako pa lahko IAASA sproži sodni postopek, če smatra, da računovodska oziroma revizijska institucija ne bo ugodila njeni zahtevi.

V 11. členu Zakona o reviziji in računovodstvu podjetij je govora o upravi IAASA, ki ne sme biti sestavljena iz več kot 14 direktorjev, vključno s predsednikom in namestnikom predsednika. Določeno je, da tri izmed direktorjev skupno nominirajo predpisane računovodske in revizijske institucije, dva posameznika nominira minister za gospodarstvo, trgovino in delo (pri čemer nihče od njiju ne sme biti zaposlen v ministrstvu ali v predpisani računovodski ali revizijski instituciji), ostale pa nominirajo po enega vsaka od pristojnih institucij, naštetih v nadaljevanju: Irska konfederacija podjetij in delodajalcev (the Irish Business and Employers Confederation), Irska trgovinska zbornica (the Irish Congress of

³² Vse »priznane« računovodske ali revizijske institucije so hkrati tudi »predpisane«, vendar s to razliko, da imajo pooblastilo za podeljevanje dovoljenj za opravljanje zakonite revizije. Med »predpisane« institucije tako spadajo Association of Chartered Certified Accountants – ACCA, Association of International Accountants – AIA, Chartered Institute of Management Accountants – CIMA, Chartered Institute of Public Finance & Accountancy – CIPFA, Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW, Institute of Chartered Accountants in Ireland – ICAI, Institute of Chartered Accountants in Scotland – ICAS, Institute of Certified Public Accountants in Ireland – ICPAI in Institute of Incorporated Public Accountants – IIPA, medtem ko imajo naziv »priznane« le nekatere izmed naštetih (ACCA, ICAEW, ICAI, ICAS, ICPAI in IIPA).

Trade Unions), Irsko združenje investicijskih upravljalcev (the Irish Association of Investment Managers), Irska borza (the Irish Stock Exchange), Pokojninski odbor (the Pensions Board), Irski nadzorni urad za finančne storitve (the Irish Financial Services Regulatory Authority), Komisija za državni proračun (the Revenue Commissioners), direktor Urada za korporacijsko delovanje (the Director of Corporate Enforcement) in Pravno združenje Irske (the Law Society of Ireland). Direktorji izvolijo tudi izvršnega direktorja (Chief Executive Officer – CEO), ki se ukvarja z vodenjem in nadziranjem administracije in poslovanja urada.

V zakonu je navedeno, da je članstvo v IAASA obvezno za vse prej naštetih pristojnih institucij, kakor tudi za vse »predpisane« računovodske in revizijske institucije (Companies (Auditing and Accounting) Act, 2003).

Za lažje izvajanje svojih dejavnosti je Urad razdeljen na štiri funkcionalne enote, od katerih ima vsaka enota svoje funkcije in storitve, ki jih ponuja. Te štiri enote so:

- 1) Nadzor nad regulatorji (Regulatory & Monitoring Supervision);
- 2) Nadzor nad računovodskim poročanjem (Financial Reporting Supervision);
- 3) Sekretariat in pravne storitve (Secretariat & Legal Services);
- 4) Finance in administracija (Finance & Administration).

Zadnji dve naštetih enoti sta bolj administrativnega in upravljaljskega značaja, medtem ko sta prvi dve operativni (čeprav enota za nadzor nad računovodskim poročanjem še ni popolnoma vzpostavljena³³).

V smislu javnega nadzorstva je pomembna enota, ki skrbi za nadzor nad regulatorji. Ta enota je odgovorna za:

- nadzor nad »predpisanimi« računovodskimi institucijami (Prescribed Accountancy Body), kako nadzorujejo zagotavljanje kakovosti revizorjev in revizijskih družb, vključno z nadzorom podeljevanja licenc, preiskovanja, izvajanja oziroma izrekanja disciplinskih ukrepov itd.,
- pregledovanje delovanja pooblaščenih revizorjev,
- pregledovanje načrtov in letnih poročil »priznanih« računovodskih institucij (Recognised Accountancy Body),
- sodelovanje z organi javnega nadzorstva v drugih državah,
- nadaljnji razvoj politike javnega nadzora ter
- pomoč upravi pri svetovanju ministrstvu.

IAASA mora ministrstvu predložiti program dela, in sicer za obdobje treh let, v katerem mora navesti: cilje, ki jih želi doseči s svojim delovanjem; rezultate, ki bodo služili za primerjavo z doseženim; glavne strategije in aktivnosti, ki jih bo Urad izvajal, da bodo

³³ Podlaga za izvajanje funkcije preverjanja, ali so računovodski izkazi določenih podjetij v skladu z zakonom, je 26. člen Zakona o reviziji in računovodstvu podjetij (2003), ki pa še ni v pristojnost Urada.

doseženi postavljeni cilji; potrebna sredstva (vključno s t. i. programom porabe za vsako leto) za izpolnitev programa. Minister za gospodarstvo, trgovino in delo potrdi delovni program Urada po pridobitvi mnenj o njem s strani predpisanih računovodskih in revizijskih institucij in po odobritvi le-tega s strani ministra za finance.

Urad se financira na sledeč način (Companies Act 2003, str. 13):

- a) iz denarnih sredstev Irskega parlamenta - Oireachtas (pri čemer le-ta ne smejo presežati 40 odstotkov letnega programa porabe),
- b) iz davka, ki ga morajo vsako leto plačati »predpisane« računovodske in revizijske institucije (pri čemer mora ta davek potrditi minister in tako pridobljena sredstva ne smejo presežati 60 odstotkov letnega programa porabe. Velja pa tudi, da različne »predpisane« revizijske in računovodske institucije lahko plačajo različno visok davek),
- c) iz sredstev, izposojenih od ministrstva za gospodarstvo, trgovino in delo in/ali ministrstva za finance.

Ugotovimo lahko, da sta si angleški FRC in irski IAASA v marsičem zelo podobna (kar je tudi pričakovano). Čeprav je FRC organizacijsko bolj razdeljen in je pristojen še za računovodsko in aktuarsko stroko, v svoji osnovi opravljata enake funkcije – tiste, ki jih določa revizijska direktiva (razen mogoče nadzora nad nenehnim izobraževanjem, čeprav se to že vključuje v področje nadzora POB v okviru FRC).

5.4. JAVNI NADZOR V NEMČIJI

V Nemčiji je od 1. januarja 2005 za javni nadzor nad Zbornico javnih revizorjev (Wirtschaftsprüferkammer – WPK) odgovorna Komisija za nadzor nad revizorji (Auditor Oversight Commission – AOC oziroma Abschlussprüferaufsichtskommission - APAK)³⁴.

AOC je bila ustanovljena v skladu z Zakonom o javnih revizorjih, ki je bil sprejet 27. decembra 2004. Konstituiranje AOC sledi nacionalnim, evropskim in mednarodnim iniciativam za krepitev kakovosti, neodvisnosti in integriteto revizijske stroke, obenem pa je AOC element, ki ohranja zaupanje v izvajanje zakonsko prepisanih revizij. Zakonodajalčev cilj je, da je Zbornica javnih revizorjev (WPK), ki je bila vedno pod državnim nadzorom, katerega izvaja Zvezno ministrstvo za gospodarstvo in delo (Federal Ministry of Economics and Labour), zdaj tudi predmet javnega nadzorstva s strani AOC. WPK je oblikovana kot javnopravna korporacija in vsi zakonski revizorji so obvezni člani. Po zakonu je AOC tudi element posredne državne uprave, njen proračun pa mora odobriti Zvezno ministrstvo za gospodarstvo in delo (Abstract of the German Public Accountant Act, 2006, str. 8 – 9). Kljub integraciji AOC v režim javnega nadzora pa se je osnovno načelo strokovne samoregulacije ohranilo.

³⁴ V nadaljevanju AOC ali Komisija.

AOC je nadzirana s strani Zveznega ministrstva za gospodarske zadeve in delo. Ima najmanj šest in največ deset častnih članov, ki jih imenuje ministrstvo (naj poudarim, da revizijska stroka v nobenem primeru ne sodeluje pri imenovanju članov) za mandat štirih let, ti člani pa nato izvolijo predsednika in namestnika predsednika komisije (po potrebi lahko tudi drugega namestnika predsednika komisije). Komisarji oziroma člani AOC pet let pred imenovanjem ne smejo biti člani WPK, npr. revizorji (s čimer se zagotavlja njihova neodvisnost), aktivni pa morajo biti na področju revizije, financ, ekonomije, akademskih znanosti ali jurisdikcije. Člani AOC so zavezani k zaupnosti pridobljenih podatkov in informacij, prav tako pa to velja za tretje osebe, ki so se na vabilo Komisije udeležile sestanka AOC (Abstract of the German Public Accountant Act, 2006, str. 8). Ker sestanki niso javni, se drugi strokovnjaki ali tretje osebe lahko udeležijo le s povabilom AOC. Sestanki potekajo v prostorih WPK v Berlinu, na leto pa jih mora biti vsaj deset. Po vsakem sestanku se sestavi kratko poročilo o glavnih točkah, dogajanju in sprejetih odločitvah. Odločitve se sprejemajo s kvalificirano večino, na željo člana pa je lahko glasovanje anonimno.

Naloga AOC tako vključuje nadzor nad izvajanjem nalog WPK v povezavi s posamezniki in revizijskimi družbami, ki so pooblaščen(e) za opravljanje zakonske revizije (AbschlussPrüferAufsichtskommission (APAK), 2006):

- pripravo strokovnih izpitov,
- preizkuse sposobnosti za kvalificirane revizorje iz tujine,
- izdajanje dovoljenj revizorjem,
- izdajanje dovoljenj revizijskim podjetjem,
- preklic dovoljenj,
- registracija revizorjev in revizijskih podjetij,
- disciplinski nadzor,
- zunanje zagotavljanje kakovosti ter
- sprejetje strokovnih pravil.

Zunanje zagotavljanje kakovosti je v Nemčiji urejeno kot t. i. »peer review« sistem, kar pomeni, da zunanje zagotavljanje kakovosti dejansko izvajajo registrirani revizorji, vendar pod okriljem strokovne revizijske institucije, ki izvajanje tudi spremlja – v tem primeru pod okriljem Zbornice javnih revizorjev. V okviru WPK se ustanovi Komisija za zagotavljanje kakovosti (Commission on Quality Assurance), katere naloge vključujejo med drugimi tudi registracijo tistih, ki bodo izvajali pregled zagotavljanja kakovosti in sprejem poročil o pregledih. AOC pri nadzoru zunanjega zagotavljanja kakovosti nadzoruje potek procesa zunanjega zagotavljanja kakovosti, daje priporočila in ob koncu leta izda letno poročilo. Lahko pa tudi zahteva kakršnekoli informacije o poteku procesa zagotavljanja kakovosti od Komisije za zagotavljanje kakovosti ali od revizorja, zadolženega za celoten proces, lahko pa tudi sodeluje v samem procesu skupaj s Komisijo za zagotavljanje kakovosti.

AOC nadzoruje WPK tudi glede tega, ali izpolnjuje svoje pravne obveznosti na ustrezen in primeren način. Na vseh področjih, ki so pomembna za javni nadzor s strani AOC, je WPK dolžna pravočasno in na primeren način poročati o posameznih postopkih in odločitvah.

Informacije sledijo bodisi splošnemu kriteriju, ki ga je določil AOC, bodisi specifičnim zahtevam pri posameznih primerih. Prav tako pa lahko AOC od Zbornice javnih revizorjev zahteva tehnično ali strokovno pomoč pri opravljanju svojih obveznosti, za kar se lahko v prostorih zbornice oblikuje t. i. pisarna AOC.

AOC je zadolžen za nadzor nad uporabo mednarodnih standardov revidiranja, v kolikor ni to že v pristojnosti zveznega ministrstva. AOC na začetku vsakega leta objavi letni delovni načrt, ob koncu leta pa letno poročilo o delu, v katerem navede, kako je napredovalo izpolnjevanje letnega delovnega načrta in kakšne so ugotovitve javnega nadzora. V Zakonu o javnih revizorjih je tudi določilo o mednarodnem sodelovanju AOC z drugimi pristojnimi organi tako držav članic kakor tudi tretjih držav (Abstract of the German Public Accountant Act, 2006, str. 11).

Da bi zagotovili zadovoljivo opravljanje nalog AOC, zakonodaja Komisiji zagotavlja izčrpne pravice v povezavi z Zvezo javnih revizorjev. Te pristojnosti vključujejo (Abstract of the German Public Accountant Act, 2006, str. 10 – 11):

- udeležbo na sestankih organa ali drugih teles WPK,
- pravico do obveščeniosti o vseh pomembnih zadevah s strani WPK,
- pravico do inšpekcije v postopkih, ki zadevajo javni nadzor nad WPK,
- odločitev WPK lahko zamenja z novimi (ponovno ocenjevanje),
- izdaja navodil za WPK pod razveljavitvijo njenih odločitev (končna odločitev) ter
- poziv strokovnjakov za konzultacije.

Delo AOC v celoti financirajo obvezne dajatve, ki jih plačujejo vsi javni revizorji in revizijske hiše v Nemčiji, in sicer na podlagi letnega proračuna, ki ga mora, kot sem že omenila, odobriti Zvezno ministrstvo za gospodarske zadeve in delo. Neodvisnost financiranja od revizijske stroke se zagotavlja s tem, da stroka v nobenem primeru ne sodeluje pri pripravi proračuna in višini dajatev.

S pomočjo Komisije za nadzor nad revizorji je bil v obstoječi režim nadzora nad revizorji v Nemčiji integriran nov element javnega nadzora. Kot sem že omenila, je bila Zbornica javnih revizorjev (WPK) že od nekdaj predmet državnega nadzora, ki ga je izvajalo Zvezno ministrstvo za gospodarske zadeve in delo, pristojnosti AOC pa presegajo državni nadzor. Ker sledi svoji funkciji javnega nadzorstva, ima dokončno odgovornost na vseh nadziranih področjih.

Na področju disciplinskega nadzora revizorjev je treba omeniti še en element javnega nadzorstva. V skladu z Zakonom o javnih revizorjih je disciplinski nadzor revizijske stroke v Nemčiji organiziran v dvotirni sistem. Manjše kršitve strokovnih pravil raziskuje in sankcionira WPK pod javnim nadzorstvom s strani AOC. Resne kršitve strokovnih pravil pa sankcionira poseben oddelek kazenskega sodišča. Obtožnico sodišču po lastni preiskavi predloži urad glavnega javnega tožilca na Okrajnem sodišču v Berlinu, ki je na prvi stopnji odgovorno za vse primere v Nemčiji. Za pritožbe zoper rzsodbo odgovarja oddelek Višjega

okrožnega sodišča v Berlinu, o nadaljnjih pritožbah pa odloča oddelek Višjega zveznega sodišča v Leipzigu (predstavljeno v Prilogi 4).

5.5. JAVNI NADZOR NA NIZOZEMSKEM

Z Zakonom o nadzoru revizijskih družb (Supervision of Auditors' Organisations Act oziroma Wet toezicht accountantsorganisaties – Wta), ki je stopil v veljavo leta 2005, je izvajanje javnega nadzora prišlo pod okrilje Urada za finančne trge (Authority for the Financial Markets – AFM)³⁵. Ta organ je pristojen za nadzor finančnih trgov (varčevanje, investiranje, zavarovanje, posojila) vse od 1. marca 2002, zdaj pa izvaja nadzor še nad revizijsko stroko. Cilj AFM je zagotavljati urejenost in preglednost procesov na finančnih trgih, celovitost odnosov med tržnimi igralci in zaščito potrošnika. Pri samem javnem nadzorstvu nad delovanjem revizijskih družb pa je glavni cilj povečanje zaupanja v delovanje revizije in v sama revizijska poročila.

Ključni spremembi, izhajajoči iz Zakona o nadzoru revizijskih družb, sta:

- a) zakonska zahteva po upoštevanju standardov, določenih v tem zakonu, in
- b) neodvisen zunanji nadzor s strani AFM nad upoštevanjem teh standardov.

Pri AFM so mnenja, da bodo spremembe, ki bodo prišle s tem zakonom, v veliki meri prispevale k zaupanju v delo revizije (AFM, 2006).

S tem novim zakonom bodo morale revizijske družbe, ki bodo želele opravljati zakonsko revizijo, nujno pridobiti licenco za opravljanje te zakonske revizije. Torej, brez licence, pridobljene s strani AFM, revizijska družba ne bo smela (več) opravljati zakonske revizije. Prav tako pa novi zakon uveljavlja nove standarde, katerim bodo morale revizijske družbe zadostiti. Ti standardi med drugim vključujejo:

- področje zagotavljanja kakovosti delovanja revizijskih družb,
- področje zagotavljanja celovitosti revizijskih postopkov,
- področje zagotavljanja neodvisnosti,
- zanesljivost in strokovnost vsakodnevnega delovanja revizijskih družb,
- zanesljivost in strokovnost delovanja računovodske stroke ter
- transparentnost revizorjevega poročila.

Urad za finančne trge je avtonomen organ, ki spada pod okrilje nizozemskega ministrstva za finance. Člane upravnega odbora AFM imenuje minister za finance. Trenutno ima upravni odbor dva člana, oba neaktivna revizorja.

³⁵ V nadaljevanju AFM.

AFM mora vsako leto pripraviti letni proračun, katerega mora odobriti ministrstvo za finance. Večinski delež sredstev AFM pridobi od registriranih revizijskih družb, pri čemer ne gre za prostovoljne prispevke, ostalo pa črpa iz državnega proračuna (okoli 5 % finančnih sredstev).

Pri vsem tem se postavi vprašanje, le kako so imeli pred uveljavitvijo Zakona o nadzoru revizijskih družb organizirano dejavnost revizije na Nizozemskem (glede na to, da so šele s tem zakonom zakonsko opredelili neodvisnost revizorja, zagotavljanje kakovosti delovanja revizijskih družb, obvezno pridobitev licence za opravljanje zakonske revizije ipd., ki jih naša stroka že dolgo časa prakticira). Zanimivo je tudi to, da se nikjer ne pojavi sodelovanje z obema nizozemskima institucijama revizijske stroke (NIVRA in NOVAA). Ti dve strokovni instituciji skrbita za registracijo revizorjev in revizijskih družb ter za sprejemanje pravil stroke, pri čemer mora pravila pred sprejetjem odobriti nizozemsko ministrstvo za finance. Javni nadzor na Nizozemskem se tako izvaja neposredno nad revizorji in revizijskim družbami, kakor je to praksa v Združenih državah Amerike.

5.6. JAVNI NADZOR NA ŠVEDSKEM

Javni nadzor na Švedskem je urejen s švedskim Zakonom o revizorjih (Auditors Act oziroma Revisorslag) iz leta 2001, institucija, ki je zadolžena za izvajanje javnega nadzora, pa se imenuje Nadzorni odbor revizorjev (The Supervisory Authority of Public Accountants oziroma Revisorsnämnden - RN)³⁶. Ta odbor je vladna služba, določena za izvajanja preizkusov znanj za poklic pooblaščenih revizorjev (Authorized Public Accountants) in potrjenih revizorjev (Approved Public Accountants) ter za nadzor nad njihovim delovanjem.

Zakon o revizorjih (Revisorslag, 2006) opredeljuje naloge RN, ki vključujejo:

- nadzor nad delovanjem pooblaščenih in potrjenih revizorjev in revizijskih družb,
- urejanje zadev, ki so povezane z izdajo dovoljenj za opravljanje revizije in registracijo revizorjev in revizijskih družb,
- disciplinsko ukrepanje zoper revizorje in revizijske družbe ter
- nadzor nad oblikovanjem in sprejemanjem etičnih in strokovnih standardov.

Pri opravljanju nadzora nad delovanjem pooblaščenih in potrjenih revizorjev in revizijskih družb morajo subjekti nadzora Odboru predložiti vso potrebno dokumentacijo, kakor tudi omogočiti Odboru pregled računov, pomembnih listin in drugih dokumentov. V primeru odkritja nepravilnosti ima RN pristojnosti za disciplinsko ukrepanje (opomin, odvzem dovoljenja, denarna kazen).

Na Švedskem že dolga leta obstajata dve instituciji, ki skrbita za oblikovanje in sprejemanje standardov na področju revizije in poklicne etike revizorja. To sta Inštitut za pooblaščenec in potrjene revizorje (Föreningen Auktoriserade Revisorer - FAR) in Švedski potrjeni revizorji

³⁶ V nadaljevanju Odbor ali RN.

(Svenska Revisorsamfundet - SRS), ki sta se aprila letos združili v eno skupno institucijo. Ti združeni instituciji sta odgovorni za izvajanje kontrole zagotavljanja kakovosti pri svojih članih (revizorjih in revizijskih družbah), nadzor nad njunim zagotavljanjem kakovosti pa sistematično opravlja RN.

Nadzorni odbor revizorjev sestavljata izvršilni odbor s predsednikom odbora in sekretariat. Člane izvršilnega odbora imenuje vlada za obdobje treh let. Predsednik izvršilnega odbora mora imeti izkušnje na področju sodstva kot bivši sodnik, dva člana morata biti iz vrst revizorjev, ostalih osem članov pa mora posedovati strokovne izkušnje na področjih, povezanih z računovodstvom in zakonsko revizijo. Zaposleni v sekretariatu, ki imajo ekonomsko ali pravno izobrazbo, med njimi pa je tudi nekaj posameznikov z izkušnjami na področju revidiranja, odločajo o manj pomembnih zadevah in pripravijo ter predstavijo vse zadeve, ki so predmet obravnave izvršilnega odbora.

Sredstva za delovanje pridobi RN izključno s plačili letnih članarin in pristojbin za opravljanje preizkusov s strani pooblaščenih in potrjenih revizorjev ter revizijskih družb. Višino članarine in pristojbine ne določa Odbor, ampak vlada, tako da revizijska stroka ne more vplivati na sistem financiranja, s čimer je zagotovljena finančna neodvisnost od stroke.

6. KAKO V SLOVENIJI?

Pri nas zunanji nadzor nad revizijskimi družbami, pooblaščenimi revizorji in revizorji opravlja Slovenski inštitut za revizijo (v nadaljevanju Inštitut). Organi Inštituta so (organigram Inštituta je prikazan v Prilogi 5):

- svet Inštituta, ki upravlja Inštitut,
- revizijski svet, ki je dejansko tisti, ki izvaja nadzor nad revizijskimi družbami, pooblaščenimi revizorji in revizorji,
- strokovni svet, ki je pristojen za strokovne enote Inštituta (te so: enota za notranjo revizijo, enota za računovodstvo, enota za poslovne finance, enota za revizijo informacijskih sistemov, enota za ocenjevanje vrednosti, enota za davke).

Inštitut ima svojo podlago v Zakonu o revidiranju in v statutu Inštituta. Glede na to, da je predmet obravnave v tem diplomskem delu (javni) nadzor, sledi prikaz pristojnosti revizijskega sveta Inštituta, ki je, kot sem že omenila, tisti organ Inštituta, ki izvaja nadzor. Statut Inštituta v svojem petnajstem členu določa pristojnosti revizijskega sveta. Te pristojnosti so (Statut Slovenskega inštituta za revizijo, 2001, str. 7):

- sprejemanje standardov revidiranja in drugih pravil stroke, kar vključuje tudi kodeks poklicne etike,
- določanje pogojev za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in revizorja,

- odločanje o izdaji ali odvzemu dovoljenj za opravljanje dejavnosti revidiranja in/ali nalog pooblaščenega revizorja in revizorja,
- opravljanje nadzora nad revidiranjem,
- sprejemanje usmeritev za razvoj na področju revizijske stroke ter skrb za uvajanje najprimernejših strokovnih rešitev na tem področju,
- določanje strokovne podlage za programe dela in razvoja Inštituta na področju revizijske stroke,
- oblikovanje sodil za določanje smernic za oblikovanje cen revizijskih storitev,
- svetu Inštituta in direktorju daje mnenja in predloge glede organizacije dela in možnosti za razvoj dejavnosti na področju revizijske stroke,
- svetu Inštituta daje predloge za vključevanje Inštituta v mednarodne organizacije ter predloge za organiziranje strokovnih srečanj s področja revizijske stroke doma in v tujini ter
- opravlja druge naloge in storitve, povezane z revizijsko stroko.

Inštitut, kljub vsem naštetim nalogam revizijskega sveta, ki sodijo v okvir organa javnega nadzora, ne izpolnjuje vseh zahtev revizijske direktive za učinkovit organ javnega nadzorstva, čeprav mora o svojem delu poročati Državnemu zboru Republike Slovenije in ima v revizijskem svetu tri neodvisne člane (od devetih) – predstavnike zainteresirane javnosti, ki jih imenuje minister za finance, dva od teh na predlog Gospodarske zbornice Slovenije (GZS). Ti trije člani so resda neodvisni, vendar če povem, da mora imeti pet članov revizijskega sveta dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in so vsi imenovani s strani drugih pooblaščenih revizorjev, ni moč govoriti o popolnoma neodvisnem nadzornem organu. Preostali član je direktor Inštituta.

Menim, da je potrebno vzpostaviti nov organ, ki bo opravljal nalogo javnega nadzorstva, in ga tudi zakonsko opredeliti, pri čemer je treba »pri pripravi ureditve javnega nadzorstva v Sloveniji upoštevati domače družbeno okolje in položaj revizijske stroke v družbi« (Odar, 2004, str. 173). Najbolj primerno bi bilo, če bi ta organ opredelili v zakonu o revidiranju, ki je potreben obnove in dopolnitve, saj je potrebno vključiti določila revizijske direktive najkasneje v dveh letih (npr. vzpostavitev revizijskih komisij, zakonska ureditev imenovanja in razrešitve revizorja, razkrivanje podatkov o prihodkih revizijskih storitev itd.). O zakonski opredelitvi razmišlja tudi Odar, ki nato še dodaja, da bi organ javnega nadzorstva lahko deloval na primer pri Gospodarski zbornici Slovenije (Odar, 2003, str. 22).

V novem zakonu o revidiranju bi moralo biti v posebnem poglavju določeno, kdo opravlja javni nadzor (npr. z novim zakonom o revidiranju bi ustanovili Komisijo za javni nadzor revizije), kdo mu je podvržen (vse revizijske družbe, pooblaščeni revizorji in revizorji), kakšne pristojnosti in naloge ter obveznosti ima ta organ (v skladu z osmim poglavjem revizijske direktive), kdo ga sestavlja (neodvisni strokovnjaki), kako so člani imenovani (s strani države) ter kako se financira (neodvisno od stroke).

Po mojem mnenju bi bilo najbolje, da bi organ javnega nadzora v Sloveniji (Komisija za javni nadzor revizije) nadzoroval delovanje Inštituta oziroma revizijskega sveta Inštituta pri njegovem delu, in sicer bi bil to nadzor nad:

- podeljevanjem dovoljenj za opravljanje revizije (oziroma licenc za revizorje in pooblaščne revizorje),
- izvajanjem preizkusov kvalificiranosti za tuje revizorje,
- izvajanjem (stalnega) izobraževanja,
- urejanjem in vodenjem registra,
- izvajanjem pregledov zagotavljanja kakovosti in sankcioniranja,
- postavljanjem standardov in pravil delovanja ipd.

Torej bi šlo za javni nadzor nad strokovnim revizijskim organom in ne neposredno nad revizorji in revizijskimi družbami. Tako bi ta javnonadzorstveni organ imel pristojnosti za vpogled v kakršnekoli dokumente Inštituta, pridobitev dodatnih informacij od Inštituta, zavrniti kak predlog Inštituta, zahtevati pregled delovanja določenega revizorja ali revizijske družbe, udeležiti se sestankov Inštituta in na njih tudi sodelovati, svetovati Inštitutu v zvezi z izvajanjem nadzorov, zavrniti sklepe organov Inštituta v zvezi z revidiranjem itd. To se mi zdi najbolj primerno ravno zaradi tega, ker revizijski svet Inštituta že sedaj opravlja večino nalog, ki bi naj bi jih opravljal organ javnega nadzora, in tako ne bi bilo potrebno na novo vzpostavljati teh sistemov, ampak bi imeli le nek neodvisen organ, ki bi bdel nad delovanjem Inštituta.

Člani takšnega javnonadzorstvenega organa bi morali biti neodvisni od stroke, vendar poznavalci revizije, financ, računovodstva in davkov, »morajo biti strokovno razgledani, imeti morajo 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). Najbolje je, da bi bili pooblaščeni revizorji, ki pa ne opravljajo svojega dela kot taki ali pa ga niso v zadnjih npr. petih letih (torej, so neaktivni pooblaščeni revizorji). Odar v svojem članku z naslovom Organiziranost revizijske stroke v Sloveniji v skladu z Evropsko direktivo svetuje, naj bodo člani organa za javni nadzor imenovani s strani ministrstva za finance ali ministrstva za gospodarstvo (Odar, 2006, str. 15). Menim, da se kot člana Komisije za javni nadzor revizije lahko imenuje tudi npr. predstavnik Agencije za trg vrednostnih papirjev (ATVP) in predstavnik Slovenskega združenja bank, ki lahko v tem primeru predstavljata interes po resničnih in poštenih računovodskih izkazih določene vrste uporabnikov računovodskih informacij (vlagateljev in bank kot vrste upnikov).

Financiranje Komisije za javni nadzor revizije mora biti neodvisno od stroke. To pomeni, da glavni vir sredstev za financiranje ne smejo biti revizijske družbe, pooblaščeni revizorji in revizorji. Morda bi bilo najbolje, da bi bilo financiranje pretežno iz državnega proračuna, vendar je potrebno zagotoviti, da Komisija ni odvisna od politične vpliva posameznikov in da se sredstva določajo na podlagi letnega programa porabe, ki ga pripravi Komisija.

Tako kot drugod in kot je določeno v revizijski direktivi, bi moral organ javnega nadzora izdajati poročila o svojem delu, torej o opravljenih pregledih in glavnih ugotovitvah. Ta poročila, tako kot letni načrti dela, morajo biti dostopni javnosti, najbolje kar prek spletne strani organa.

V nadaljevanju so povzeti moji predlogi o ureditvi sistema javnega nadzorstva v Sloveniji v skladu z revizijsko direktivo:

- potrebno je zakonsko opredeliti celotno ureditev sistema javnega nadzorstva, najbolje bi bilo to storiti kar v novem zakonu o revidiranju,
- organ javnega nadzorstva, ki sem ga poimenovala Komisija za javni nadzor revizije, naj nadzoruje delovanje revizijskega sveta Inštituta, kar bi pomenilo posredno ureditev javnega nadzorstva,
- člani Komisije bi morali biti neaktivni pooblaščenih revizorji, kot predstavnika drugih interesnih skupin pa se lahko imenuje tudi predstavnika ATVP in predstavnika Slovenskega združenja bank,
- financiranje naj bo pretežno iz državnega proračuna, vendar brez možnosti vpliva politike na višino teh sredstev ter
- javnost in druge interesne skupine naj bodo obveščeni o delovanju organa javnega nadzora preko njihove spletne strani in objavljenih poročil o delu.

7. SKLEP

Veliko segmentov današnje družbe se pri svojem odločanju zanaša na informacije, na katere ne morejo vplivati, zato se po pomoč obrnejo k strokovnjakom - revizorjem, katerim zaupajo, da bodo podali resnično in pošteno sliko o teh informacijah. Revizor, ki ne uspe delovati v skladu s strokovnimi in etičnimi standardi ter drugimi (npr. zakonskimi) zahtevami, vnaša dvom v te informacije in v delovanje celotne revizijske stroke. Žal je prišlo do situacij, ko so uporabniki računovodskih informacij podvomili tudi v kredibilnost opravljene revizije, zaradi česar smo v zadnjih letih pričali velikim spremembam v obliki poostrelega nadzora nekaterih dejavnosti.

Javno nadzorstvo, kot eden izmed mehanizmov strožjega in najvišjega nadzora delovanja revizijskih družb in revizorjev v skladu z interesom širše javnosti pri opravljanju zakonite revizije, zato prav gotovo pridobiva na pomenu tako v ZDA kot v EU. Pomembno je to, da se naredi korak naprej pri vračanju zaupanja v revizorjeva poročila in v samo stroko ter nenazadnje tudi v delovanje korporacij. Organizacija javnega nadzorstva mora biti zato učinkovita in delovati v interesu javnosti, da bo cilj lahko dosežen. Vsekakor je nujno zagotoviti neodvisnost te nadzorne institucije, tako finančno, kakor tudi v pogledu svojega delovanja in sprejemanja odločitev.

Pri sami vzpostavitvi sistema javnega nadzora je nujno potrebna zakonska podlaga, da se lahko zakonsko opredelijo pristojnosti in naloge takega organa, možne sankcije, način delovanja, izbira predstavnikov, način financiranja, obveznosti (npr. izdaja letnega poročila o opravljenih pregledih) itd. Za članice EU pa je pomembno tudi to, da se ta sistem vzpostavi v skladu z revizijsko direktivo in v roku, ki je za to predviden.

V posameznih obravnavanih državah je moč zaslediti različno organiziran sistem javnega nadzora. Nekatere države so vzpostavile popolnoma samostojen organ (npr. PCAOB v ZDA, AOC v Nemčiji, IAASA na Irskem, RN na Švedskem), spet druge pa so v okviru že obstoječe institucije vzpostavile nov organ ali enoto, ki je zadolžena za izvajanje javnega nadzora (npr. POB v okviru FRC v Združenem kraljestvu in AFM na Nizozemskem). Zaenkrat še ni moč zaslediti govora o tem, kakšna organizacija javnega nadzora je bolj učinkovita. Moje mnenje je, da mora posamezna država ugotoviti, kateri način ji bolj ustreza, glede na značilnosti svojega gospodarstva in pravne ureditve delovanja institucij.

V delovanje organa javnega nadzora je potrebno vključiti tudi predstavnike širše javnosti. Kako, je zopet odvisno od posamezne države. Kot predstavniki javnosti se lahko vključijo različni deležniki, pri čemer ne sme prevladovati nobena skupina.

Za Slovenijo bi bilo še najbolj primerno predlagati sistem, podoben nemškemu, kjer se nadzoruje strokovni revizijski organ, ki izvaja zunanji nadzor nad stroko. Nekako tako sta organizirana tudi angleški in irski sistem javnega nadzorstva, medtem ko na Nizozemskem AFM in v ZDA PCAOB neposredno nadzirata revizijske družbe in revizorje, ki opravljajo zakonsko določeno revizijo oziroma revizijo javnih delniških družb. Izkoristiti bi morali prednost tega, da že sedaj revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo opravlja večino nalog, predvidenih za organ javnega nadzora. Zato bi lahko ta organ (ki sem ga poimenovala Komisija za javni nadzor revizije) le nadziral delovanje revizijskega sveta. Ravno tako bi se lahko zgledovali po nemškem modelu javnega nadzora tudi glede pristojnosti takega organa, ureditve zakonske podlage za delovanje in imenovanja članov organa javnega nadzora.

Po mojem mnenju je vračanje zaupanja v revizijsko stroko dolgotrajen proces, ki zahteva veliko dela in prizadevanj. Čeprav že vsak majhen korak pripomore k doseganju cilja, je potrebno paziti, da se škandali ne dogajajo, saj se zaupanje kaj hitro izgubi, pridobi pa se ga mnogo počasneje. Zato je nujno, da že vsak posameznik v revizijski stroki ravna po svoji dolžnosti moralno, v skladu s standardi in poklicno etiko, ter da je tisti nadzor, ki ima končno besedo pri ukrepanju, urejen neodvisno od stroke, kar omogoči neodvisno in nepristransko delovanje organa.

Čisto na koncu pa moram opozoriti še na to, da je zakonita revizija letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov le slika poslovanja v določenem trenutku, zato bi morala vsaka gospodarska družba (tu mislim še zlasti tiste, ki so predmet zakonite revizije) imeti organiziran tudi učinkovit in čim bolj neodvisen sistem notranje revizije, ki bi kontinuirano

spremljal pravilnost poslovanja, kar bi omogočalo tudi hitrejšo in lažje odkrivanje napak ter morebitnih prevar.

Literatura

1. Donaldson Lex, Davis James H.: Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and Shareholder Returns. New South Wales : The University of New South Wales, 1991, 16, str. 49 – 64.
2. Dunn John: Auditing – theory and practice. Hertfordshire : Prentice Hall International (UK) Ltd, 1991. 267 str.
3. Odar Marjan: Neodvisnost revizorja in javno nadzorstvo nad revizijsko stroko. Zbornik referatov. Portorož : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2004, str. 165 – 177.
4. Odar Marjan: Organiziranost revizijske stroke v Sloveniji v skladu z evropsko direktivo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2006. 18 str.
5. Odar Marjan: Revidiranje v javnem interesu in predvidene spremembe 8. direktive Evropske unije ter potrebne spremembe ureditve revidiranja v Sloveniji. Revizor, Ljubljana, 2003, 12, str. 11 – 23.
6. Odar Marjan: Vrste in namen revizij.
[URL: <http://www.pf.uni-mb.si/files/bernarda/REVIZIJA-%20dr.%20Odar.doc>],
25.03.2006.
7. O'Reilly M. Vincent et al.: Montgomery's Auditing. Eleventh Edition. New Jersey : John Wiley & Sons, Inc., 1990. 1150 str.
8. Taylor H. Donald, Glezen G. William: Auditing – Integrated concepts and procedures. Fifth Edition. Ontario : John Wiley & Sons, Inc., 1991. 900 str.
9. Woolf Emile: Auditing Today. Fourth Edition. Hertfordshire : Prentice Hall International (UK) Ltd, 1990. 650 str.

Viri

1. AbschlussPrüferAufsichtskommission (APAK).
[URL: <http://www.apak-aoc.de/english/home/home.asp>], 22.03.2006.

2. Abstract of the German Public Accountant Act (Wirtschaftsprüferordnung) of Articles Relevant for the Auditor Oversight Commission. 12 str.
[URL: http://www.apak-aoc.de/english/pdf/APAK-AOC--WPO_Abstract_English.pdf], 24.07.2006.
3. AuditQuality: Agency theory and the role of audit. ICAEW.
[URL: <http://www.icaew.co.uk/index.cfm?route=139474>], 22.03.2006.
4. Bylaws and Rules of the Public Company Accounting Oversight Board. Washington : PCAOB, 2006. 425 str.
5. Commission Recommendation: Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles. Brussels : European Commission, 2002. 36 str.
6. Communication from the Commission to the Council and the European Parliament – Reinforcing the statutory audit in the EU. Brussels : Commission of the European Communities, 2003. 21 str.
7. Companies (Auditing and Accounting) Act 2003. Dublin : Oireachtas, 2003. 70 str.
8. Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze. Bruselj : Evropska komisija, 2006, 21, str. 87 – 107.
9. Discussion Paper: European Co-ordination of Public Oversight. Bruselj : Fédération des Expert Comptables Européens, 2003. 26 str.
10. Explanatory Notes to Companies (Audit, Investigations and Community Enterprise) Act 2004.
[URL: <http://www.opsi.gov.uk/acts/en2004/2004en27.htm>], 20.06.2006.
11. Green Paper: The Role, the Position and the Liability of the Statutory Auditor within the European Union. Brussels : European Commission, 1996. 38 str.
12. Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements. New York : IFAC, 2005. 974 str.
13. Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 6 str.
14. Public Company Accounting Oversight Board.
[URL: <http://www.pcaob.org/index.aspx>], 22.03.2006.

15. Regulatory Strategy (Version 2). London : Financial Reporting Council, 2005. 32 str.
16. Regulatory Strategy (Version 2.1). London : Financial Reporting Council, 2006. 32 str.
17. Revisorslag. (SFS 2001: 883).
[URL: <http://www.far.se/doc/Revisorslag.Eng.doc>], 20.06.2006.
18. Rules of Procedure of the Commission for the Oversight on Auditors in Germany (Auditor Oversight Commission). Berlin : Auditor Oversight Commission, 2005. 6 str.
19. Scope of Independent Inspection 2005/06. London : Audit Inspection Unit, 2005, 2 str.
20. Setting up a group of experts to advise the Commission and to facilitate cooperation between public oversight systems for statutory auditors and audit firms. Brussels : Official Journal of the European Union, 2005, 1, str. 38 – 39
21. Slovenski inštitut za revizijo.
[URL:http://www.si-revizija.si/o_siru/index.php], 22.03.2006.
22. Statut Slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 20 str.
23. Supervisory Board of Public Accountants (Revisorsnämnden).
[URL: <http://www.revisorsnamnden.se/infoenglish.htm>], 20.06.2006.
24. The Financial Reporting Council (FRC).
[URL: <http://www.frc.org.uk>], 22.03.2006.
25. The Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority (IAASA).
[URL: <http://www.iaasa.ie>], 22.03.2006.
26. The Netherlands Authority for the Financial Markets (AFM).
[URL: <http://www.afm.nl/corporate/default.ashx?folderid=1163>], 22.03.2006.
27. The Sarbanes-Oxley Act of 2002.
[URL: http://www.pcaob.com/About_the_PCAOB/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf], 22.03.2006.
28. Wikipedia: Sarbanes-Oxley Act.
[URL: http://en.wikipedia.org/wiki/Sarbanes-Oxley_Act], 22.03.2006.

29. Wikipedia: Združeno kraljestvo Velike Britanije in Severne Irske.
[URL: http://sl.wikipedia.org/wiki/Zdru%C5%BEeno_kraljestvo], 03.04.2006a.
30. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/2006).
31. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01)

Priloge

Priloga 1: Tabela primerjav sistemov javnega nadzora med posameznimi izbranimi državami	2
Priloga 2: Osnovna etična načela računovodskega strokovnjaka.....	5
Priloga 3: Organizacijska struktura FRC.....	6
Priloga 4: Sistem javnega nadzorstva v Nemčiji.....	7
Priloga 5: Organigram Slovenskega inštituta za revizijo	8
Priloga 6: Slovarček nekaterih slovenskih prevodov tujih izrazov	9
Priloga 7: Slovenski prevodi nekaterih omenjenih institucij.....	10

Priloga 1: Tabela primerjav sistemov javnega nadzora med posameznimi izbranimi državami

Značilnosti obravnavanih ureditev sistemov javnega nadzora so povzete v naslednji tabeli, kamor sem uvrstila tudi Slovenijo, vendar so zanjo zapisani samo predlogi za vzpostavitev javnega nadzora.

Tabela 1: Primerjava sistemov javnega nadzora med posameznimi izbranimi državami

Država	Naziv organa javnega nadzora	Zakonska podlaga	Način nadzora ¹	Imenovanje članov organa upravljanja	Način financiranja
ZDA	PCAOB ²	Sarbane-Oxleyev zakon (2002)	Neposreden	Securities Exchange Commission - SEC	Letne članarine registriranih revizijskih družb in javnih delniških družb; odobri SEC
Združeno kraljestvo	POB ³	Zakon o reviziji, preiskavah in javnih podjetij (2004) in Zakon o podjetjih (1989)	Posreden preko revizijskih institucij (npr. ICAEW)	Ministrstvo za trgovino in industrijo	»Tripartitni sistem financiranja« (vlada, podjetja, revizijska in računovodska stroka)
Nemčija	AOC ⁴	Zakon o javnih revizorjih (2004)	Posreden preko Zbornice javnih revizorjev (WPK)	Zvezno ministrstvo za gospodarske zadeve in delo	Obvezne dajatve javnih revizorjev in revizijskih družb; odobritev Zveznega ministrstva za gospodarske zadeve in delo

Nadaljevanje Tabela 1

Država	Naziv organa javnega nadzora	Zakonska podlaga	Način nadzora ¹	Imenovanje članov organa upravljanja	Način financiranja
Irska	IAASA ⁵	Zakon o reviziji in računovodstvu podjetij (2003)	Posreden preko »predpisanih« in »priznanih« revizijskih institucij	Dva člana imenuje minister za gospodarstvo, trgovino in delo, tri prepisane računovodske in revizijske institucije, ostale člane pa predlagajo pristojne institucije (str. 23)	Trije viri: Irski parlament (največ 40%), »predpisane« računovodske in revizijske institucije, posojila Minsitrstva za gospodarstvo, trgovino in delo in/ali Ministrstva za finance
Nizozemska	AFM ⁶	Zakon o nadzoru revizijskih družb (2005)	Neposreden	Ministrstvo za finance	Državni proračun in registrirane revizijske družbe.
Švedska	RN ⁷	Zakon o revizorjih (2001)	Posreden	Švedska vlada	Letne članarine in pristojbine za opravljanje preizkusov za pooblašcene in potrjene revizorje in revizijske družbe

Nadaljevanje Tabela 1

Država	Naziv organa javnega nadzora	Zakonska podlaga	Način nadzora ¹	Imenovanje članov organa upravljanja	Način financiranja
Slovenija ⁸	Komisija za javni nadzor revizije	Zakon o revidiranju	Posreden preko revizijskega sveta Slovenskega inštituta za revizijo	Ministrstvo za finance ali Ministrstvo za gospodarstvo	Državni proračun in stroka

Opombe:

¹ Pri načinu nadzora sta dve možnosti, in sicer:

- neposredni nadzor, kar pomeni, da javnonadzorstveni organ nadzoruje delo revizorjev in revizijskih družb neposredno;
- posredni nadzor pa pomeni, da javnonadzorstveni organ nadzoruje delovanje revizorjev in revizijskih družb preko delovanja ene ali več strokovnih institucij.

² Public Company Accountant Oversight Board.

³ Professional Oversight Board.

⁴ Auditor Oversight Commission.

⁵ Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority.

⁶ Authority for Financial Markets.

⁷ Revisorsnämnden.

⁸ Gre le za predloge ureditve in ne za dejansko stanje.

Vir: lastni povzetek.

Priloga 2: Osnovna etična načela računovodskega strokovnjaka

Osnovna načela, povzeta po Kodeksu etike računovodskega strokovnjaka (Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2005, str. 25), so:

1. NEOPOREČNOST (Integrity)

Računovodski strokovnjak mora biti pri svojem delu neposreden in odkrit.

2. NEPRISTRANSKOST (Objectivity)

Računovodski strokovnjak mora biti pošten in ne sme dovoliti, da pride do navzkrižja interesov, predsodkov ali vplivanja na njegovo mnenje s strani drugih, kar bi ogrozilo njegovo objektivnost.

3. STROKOVNA SPOSOBNOST IN DOLŽNA POKLICNA SKRBNOST (Professional Competence and Due Care)

Računovodski strokovnjak mora storitve opravljati z vso dolžno poklicno skrbnostjo v okviru svojih strokovnih sposobnosti in je dolžan nenehno izpopolnjevati svoje strokovno znanje ter veščine, da lahko stranki ponudi kakovostne storitve, ki so v skladu z zadnjimi spremembami na področju poslovne prakse, zakonodaje in tehnologije.

4. ZAUPNOST (Confidentiality)

Računovodski strokovnjak mora spoštovati zaupnost vseh podatkov in informacij, pridobljenih med opravljanjem strokovnih storitev, in ne sme uporabiti/zlorabiti ali razkriti kakršnekoli informacije brez ustreznega pooblastila, razen v primeru, ko obstaja zakonska zahteva in/ali moralna oziroma poklicna dolžnost.

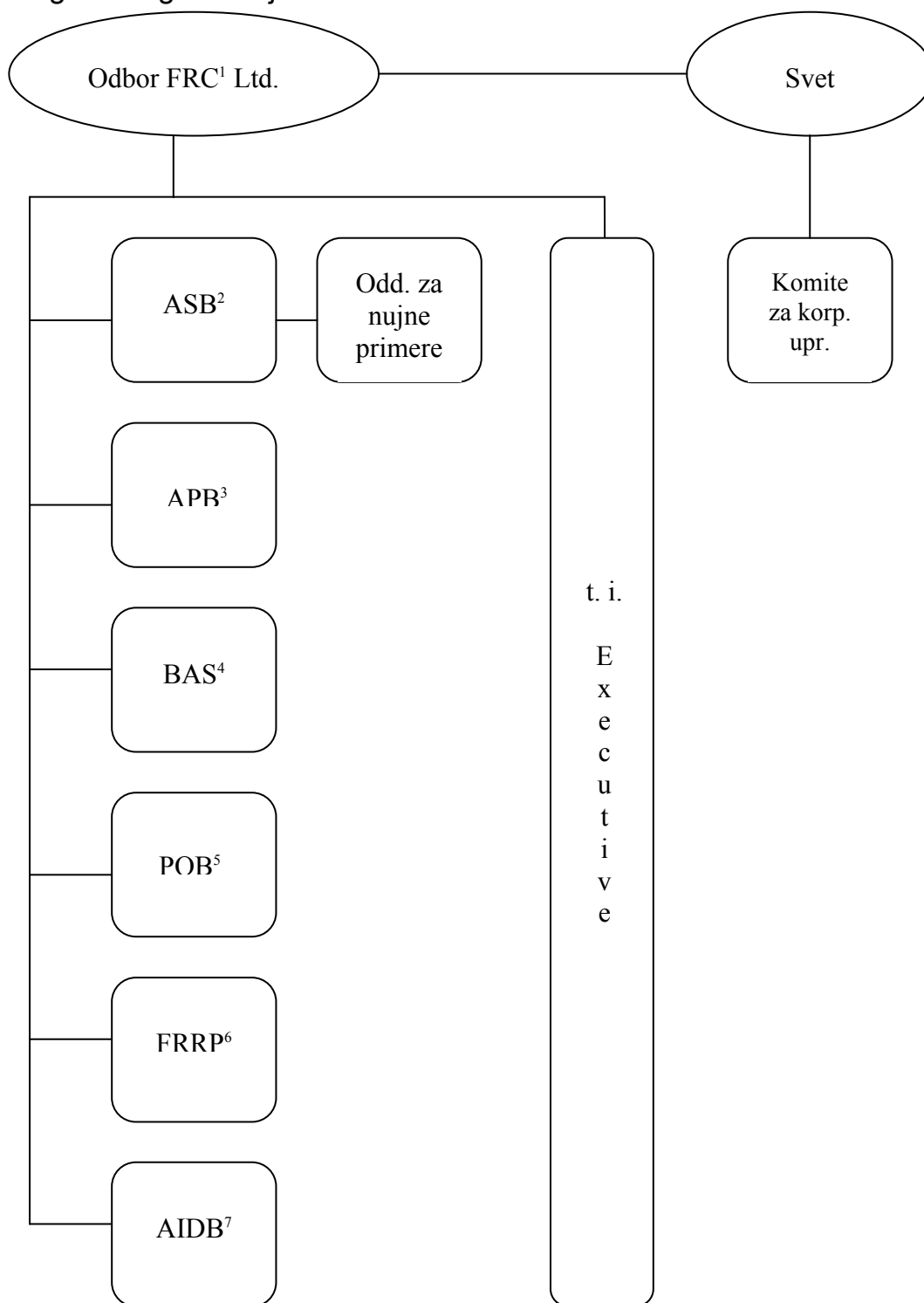
5. STROKOVNO OBNAŠANJE (Professional Behavior)

Računovodski strokovnjak mora delovati v skladu z dobrim ugledom stroke in paziti, da s svojim obnašanjem ne škoduje stroki.

6. TEHNIČNI STANDARDI (Technical Standards)

Računovodski strokovnjak mora svoje storitve opravljati v skladu z veljavnimi tehničnimi in strokovnimi standardi .

Priloga 3: Organizacijska struktura FRC



Opombe:

¹ Financial Reporting Council

² Accounting Standards Board

³ Auditing Practice Board

⁴ The Board for Actuarial Services

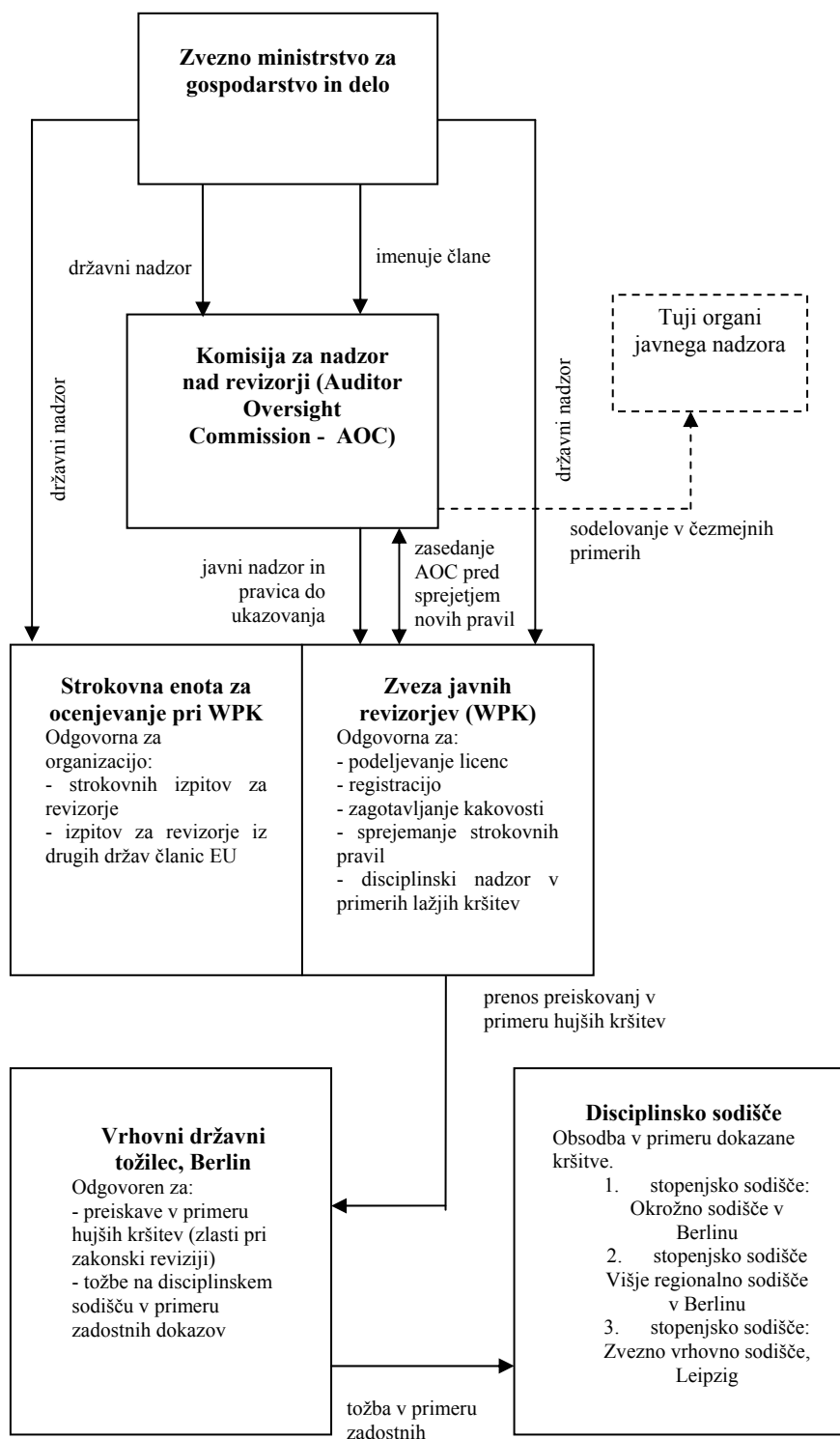
⁵ Professional Oversight Board

⁶ Financial Reporting Review Panel

⁷ Accountancy Investigation & Discipline Board

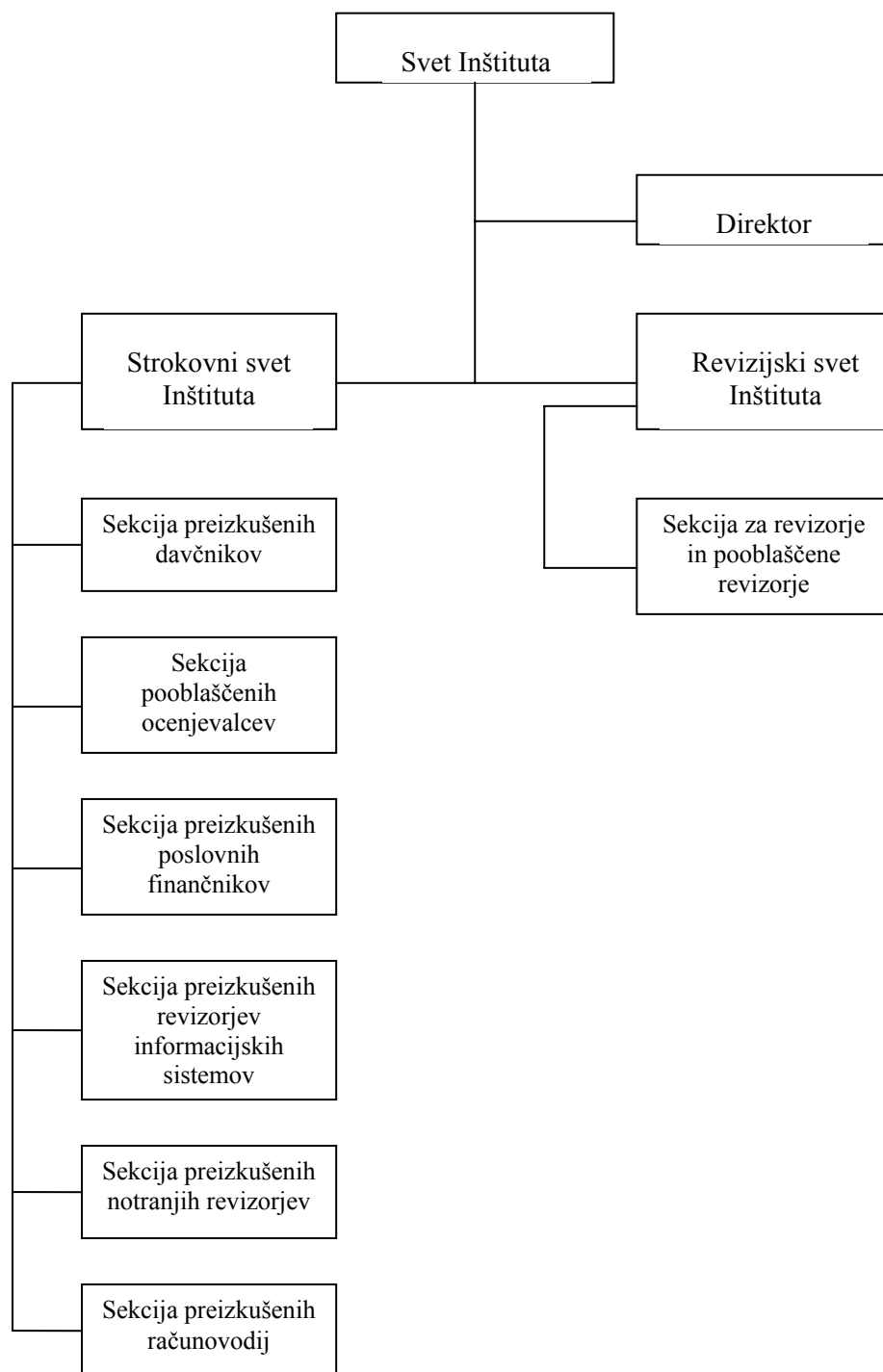
Vir: Regulatory Strategy (Version 2.1), 2006, str. 10.

Priloga 4: Sistem javnega nadzorstva v Nemčiji



Vir: AbschlussPrüferAufsichtskommission (APAK), 2006.

Priloga 5: Organigram Slovenskega inštituta za revizijo



Vir: Slovenski inštitut za revizijo, 2006

Priloga 6: Slovarček nekaterih slovenskih prevodov tujih izrazov

TUJ IZRAZ	SLOVENSKI PREVOD
public oversight	javni nadzor
stakeholders	deležniki
statutory auditor	zakoniti revizor
statutory audit	obvezna revizija
International Standards on Audit - ISA	Mednarodni standardi revidiranja – MSR
financial statements auditing	revidiranje računovodskih izkazov
compliance auditing	revidiranje skladnosti s predpisi
performance auditing	revidiranje poslovanja
internal auditing	notranje revidiranje
external auditing	zunanje revidiranje
governmental auditing	državno revidiranje
quality assurance	zagotavljanje kakovosti
reasonable assurance	sprejemljivo zagotovilo
International Standard on Quality Control – ISQC 1	Mednarodni standard obvladovanja kakovosti
professional accountant	računovodski strokovnjak, revizor
monitoring	nadziranje
extra value-added services	dodatne storitve
key audit partner	ključni revizijski partner
Audit committee	revizijska komisija ali revizijski odbor
non-practitioners	neaktivni revizorji
home-country control	nadzor domače države
Companies (Auditing and Accounting) Act	Zakon o reviziji in računovodstvu
Prescribed Accountancy Body	»predpisana« računovodska in revizijska institucija
Recognized Accountancy Body	»priznana« računovodska in revizijska institucija
Commission on Quality Assurance	Komisija za zagotavljanje kakovosti
Supervision of Auditors' Organisations Act oz. Wet toezicht accountantsorganisaties – Wta	Zakon o nadzoru revizijskih družb
Authorized Public Accountants	pooblaščen revizor
Approved Public Accountants	potrjeni revizor
Revisorslag	Zakon o revidiranju

Priloga 7: Slovenski prevodi nekaterih omenjenih institucij

NAZIV INSTITUCIJE	SLOVENSKI PREVOD
International Federation of Accountants - IFAC	Mednarodno združenje računovodij
The Public Company Auditor Oversight Board - PCAOB	Odbor za nadzor računovodenja javnih delniških družb
Securities Exchange Commission - SEC	ameriška Agencija za trg vrednostnih papirjev
The Institute of Chartered Accountants of England and Wales - ICAEW	Inštitut pooblaščenih revizorjev Anglije in Walesa
The Institute of Chartered Accountants of Scotland - ICAS	Inštitut pooblaščenih revizorjev Škotske
The Institute of Chartered Accountants of Ireland - ICAI	Inštitut pooblaščenih revizorjev Irske
Wirtschaftsprüferkammer - WPK	Zbornica javnih revizorjev
Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (Royal NIVRA)	Nizozemski inštitut registriranih revizorjev
European Group of Auditors' Oversight Bodies - EGAOB	Evropska skupina revizorskih nadzorstvenih teles
The Financial Reporting Council - FRC	Svet za računovodsko poročanje
Professional Oversight Board - POB	Odbor za profesionalni nadzor
Irish Auditing and Accounting Supervisory Authority - IAASA	Irski nadzorni urad za revizijo in računovodstvo
Association of Chartered Certified Accountants – ACCA	Združenje pooblaščenih revizorjev
Association of International Accountants - AIA	Mednarodno združenje računovodij
Chartered Institute of Management Accountants - CIMA	Pooblaščen inštitut poslovnih računovodij
Chartered Institute of Public Finance & Accountancy – CIPFA	Pooblaščen inštitut za javne finance in računovodstvo
Institute of Certified Public Accountants in Ireland – ICPAI	Inštitut preizkušenih javnih računovodij Irske
Institute of Incorporated Public Accountants – IIPA	Inštitut javnih računovodij
Auditor Oversight Commission - AOC	Komisija za nadzor nad revizorji
Authority for the Financial Markets – AFM	Urad za finančne trge
Revisorsnämnden - RN	Nadzorni odbor revizorjev
FAR	Inštitut za pooblašcene in potrjene revizorje