Mag. Mojca Majič*

DELOVANJE AGENCIJE ZA JAVNI NADZOR NAD REVIDIRANJEM

Introduction of the Agency for Public Oversight of Auditing

POVZETEK ● *Odsotnost enotnih pravil revidiranja, pojav finančnih škandalov mednarodnih razsežnosti ter zaradi tega omajanje zaupanja potrošnikov in vlagateljev, zlasti pa pomanjkljiv nadzor nad revizorji in revizijskimi družbami, so zahtevali popravek mednarodne regulative na tem področju. Direktiva o obveznih revizijah vsebuje načela o javnem nadzoru nad revizijsko stroko, določbe kako zagotoviti kakovost zunanjim interesnim skupinam in neodvisnost revizorjev, zagotoviti spoštovanje kodeksa etike ter vzpostaviti ustrezne ukrepe nadzora nad revizorji ter revizijskimi družbami.*

Tako je bila z novim zakonom o revidiranju v Sloveniji ustanovljena Agencija za javni nadzor nad revidiranjem z namenom uvedbe javnega nadzora nad kakovostjo revidiranja. To pa pomeni, da bo Agencija nadzirala pooblaščene revizorje, revizijske družbe ter delno tudi Slovenski inštitut za revizijo, predvsem v delu, kjer ima Inštitut javna pooblastila.

Ključne besede ● *javni nadzor nad revidiranjem, zakoniti revizorji, revizijske družbe, neodvisen in učinkovit sistem nadzora.*

1. UVOD

Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija) je bila ustanovljena z Zakonom o revidiranju (Ur.l. RS, št. 65/08), dejansko pa je pričela delovati 1. marca 2009, kajti Vlada republike Slovenije je dne 24. decembra 2008 imenovala prvo direktorico novoustanovljene Agencije in člane

* magistra ekonomskih znanosti; pooblaščena revizorka; preizkušena notranja revizorka; direktorica Agencije za javni nadzor nad revidiranjem.

strokovnega sveta. Agencijo je bilo torej potrebno postaviti in organizirati v tehničnem, kadrovskem in organizacijskem smislu.

2. PODLAGA ZA ZAKONSKO UREDITEV JAVNEGA NADZORA NAD REVIDIRANJEM

V zadnjih letih je revizijska stroka povsod po svetu doživela številne pretrese. Škandali, povezani z družbami, kot na primer Enron in Parmalat so oslabili zaupanje potrošnikov in vlagateljev. Škandali so dosegli velike razsežnosti, vključevali pa so različne vrste goljufij, kot so tveganje na podlagi notranjih informacij, ponarejanje bilanc stanja in simulirane transakcije.

Ti škandali so bili le eden od razlogov, da se je EU odzvala in posodobila direktivo 84/253/EEC ter jo nadomestila z novo direktivo 2006/43/EC, ki je bila sprejeta 17. maja 2006 (Direktiva o obveznih revizijah). Direktiva iz leta 1984 je določala le pogoje za podeljevanje dovoljenj osebam, odgovornim za opravljanje obvezne revizije. Odsotnost enotnih pravil revidiranja, zlasti pa pomanjkljiv nadzor nad revizorji in revizijskimi družbami so bili poglavitni razlog za sprejem nove direktive.

Po objavi nove direktive so imele države članice 24 mesecev časa, da so nacionalno zakonodajo uskladile z novo direktivo. Nova direktiva poleg pravil o akreditiranju revizorjev, ki jih je določala že prvotna direktiva, obravnava še dodatno revizijske postopke, nadzor in zunanji nadzor kakovosti. Zaupanje v javni nadzor nad revizijsko stroko naj bi bil prvi pogoj za visoko kakovostno računovodsko poročanje.

Direktiva o obveznih revizijah v predlaganem besedilu pojasnjuje naloge zakonitih revizorjev. Podrobno namreč tudi razloži katera etična načela, kot so poštenost, nepristranskost, poklicna usmerjenost, zaupnost, poslovna skrivnost in splošna odgovornost, so pomembna za zagotavljanje revizorjeve strokovnosti in neodvisnosti.

Direktiva o obveznih revizijah vsebuje tudi načela o javnem nadzoru nad revizijsko stroko, določbe, kako zagotoviti kakovost revidiranja zunanjim interesnim skupinam in zagotoviti neodvisnost revizorjev, spoštovanje kodeksa etike ter vzpostaviti kazenske ukrepe odklonitve revizije.

Najmanj vsakih šest let je potrebno preveriti zagotavljanje kakovosti. Pomembna novost so tudi obvezni revizijski odbori, ki naj bi v podjetju skrbeli za sodelovanje z zunanjimi revizorji, revizorjem pa pomagali pri razumevanju poslovanja in vodenja družbe.

Ponovna vzpostavitev zaupanja na kapitalskih trgih pa ni bil edini cilj predlagane direktive. Posodobljena direktiva o obveznih revizijah se osredotoča tudi na okrepitev pravice delničarjev, na povečanje varnosti naložb in konkurenčnosti evropskih podjetij ter na zagotavljanje koristnosti notranjega trga.

V ZDA so javno nadzorstvo uvedli z ustanovitvijo neodvisne ustanove, ki nadzoruje delovanje računovodskih in revizijskih podjetij, to je Odbora za javno nadzorstvo nad računovodskimi in revizijskimi podjetji (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB), ki je bil ustanovljen na podlagi Sarbanes – Oxley zakona. Ta odbor je prevzel odgovornost za pregledovanje računovodskih in revizijskih podjetij.

3. UREDITEV JAVNEGA NADZORA NAD REVIDIRANJEM V NOVI SLOVENSKI ZAKONODAJI

Ker nova evropska direktiva določa pravila in delovanje organa za javni nadzor kot nadzornega organa nad revizorji in revizijskimi družbami ter uvaja dodatna strokovna merila za nadzor nad kakovostjo dela revizorjev in revizijskih družb, je bilo potrebno obstoječ Zakon o revidiranju, ki je bil v Sloveniji sprejet leta 2001 posodobiti in ga nadomestiti z novim. Prav tako naj bi novi zakon odpravil tudi določene pomanjkljivosti, ki so se pokazale pri izvajanju prvotnega nadzora. Namen zakona je tako bil, da se tudi v Sloveniji doseže visoka raven opravljenih revizij in poveča zaupanje zainteresiranih skupin v računovodske izkaze družb, v katerih se opravlja revizija.

Cilj novih pravil, ki izhajajo iz Direktive o obveznih revizijah in novega Zakona o revidiranju (ZRev-2) je zagotoviti naložbenikom in drugim zainteresiranim skupinam, da se lahko popolnoma zanesejo na revidirane računovodske izkaze, zmanjšajo nasprotja med interesi revizorjev in njihovimi naročniki ter zaščititi EU pred računovodskimi škandali.

Za dosego zastavljenih ciljev, zakon uvaja javni nadzor nad revizorji, revizijskimi družbami in nad delom Slovenskega inštituta za revizijo (v nadaljevanju Inštitut) v delu, kjer ima Inštitut javna pooblastila. Dejansko pa po zakonskih določbah nadzor nad kakovostjo revidiranja opravljata Inštitut in Agencija za javni nadzor nad revidiranjem v skladu s svojimi pristojnostmi.

3.1. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem

Agencija za javni nadzor nad revidiranjem je bila ustanovljena z zakonom o revidiranju (Ur.l. RS, št. 65/08). Agencija je pravna oseba in pri izvrševanju svojih nalog neodvisna in samostojna. Organa Agencije sta strokovni svet in direktor. Člane strokovnega sveta in direktorja Agencije imenuje in razrešuje Vlada Republike Slovenije na predlog ministra za finance.

Direktor Agencije je po funkciji tudi predsednik strokovnega sveta. Člane strokovnega sveta Agencije, ki so imenovani za obdobje šestih let predlagajo naslednje institucije: Agencija za trg vrednostnih papirjev, Banka Slovenije, Agencija za zavarovalni nadzor, Inštitut, Ljubljanska borza, Ministrstvo za finance, Ministrstvo za gospodarstvo ter Univerza v Ljubljani ali v Mariboru.

Pristojnosti strokovnega sveta Agencije so naslednje:

- odloča o soglasjih, ukrepih nadzora in drugih posamičnih zadevah, o katerih v skladu z zakonom odloča Agencija;
- sprejema predpise, kadar zakon določa, da tak akt sprejme Agencija;
- sprejema poslovnik Agencije;
- sprejema strateški in letni načrt dela Agencije;
- sprejema letno poročilo Agencije;
- daje načelna mnenja k posameznim zadevam, o katerih odloča direktor;
- obravnava splošna vprašanja kakovosti revidiranja;
- proučuje pobude drugih nadzornih organov in zainteresiranih oseb za izboljšanje in razvoj kakovosti računovodskega poročanja in revidiranja;
- obravnava druga strokovna vprašanja s področja pristojnosti dela Agencije.

Zaradi izvajanja javnega nadzora imamo tako v Sloveniji dva organa nadzora: Inštitut, ki zagotavlja nadzor nad kvaliteto dela revizorjev in revizijskih družb in Agencijo za javni nadzor nad revidiranjem, ki zagotavlja javni nadzor. Stari zakon o revidiranju je namreč pooblaščal le Inštitut za izvajanje nadzora nad delom revizorjev in revizijskih družb, Direktiva o obveznih revizijah, pa tudi Svetovna banka v svojem priporočilu za Slovenijo iz leta 2004, pa zahteva, da se v delu, kjer ima Inštitut javna pooblastila, uvede nadzor nad njim. Novi zakonski ureditvi sledi tudi dopolnjen postopek odločanja, ki ga pri nadzoru izrekata Inštitut in Agencija.

3.2. Pristojnosti Agencije za javni nadzor nad revidiranjem

Agencija ima v uresničevanju javnega nadzora nad revidiranjem pristojnost in odgovornost za nadzor nad:

- sprejemanjem pravil revidiranja (standardov revidiranja, etičnih poklicnih standardov, standardov obvladovanja revidiranja) in določanjem hierarhije pravil revidiranja, ki niso predpisi;
- izobraževanjem za pridobitev naziva pooblaščeni revizor;
- izdajo dovoljenj za opravljanje dejavnosti revidiranja in nalog pooblaščenega revizorja ter registracijo zakonitih revizorjev in revizijskih družb tretjih držav;
- stalnim izobraževanjem pooblaščenih revizorjev;
- zagotavljanjem kakovosti revizijskega dela pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb.

Agencija odloča o postopkih nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev ter izreka ukrepe nadzora. V sodelovanju z Inštitutom pa na podlagi dobre prakse lahko oblikuje priporočila za zagotovitev kakovosti izvajanja revizij posameznih vrst gospodarskih družb.

V zvezi z zgoraj navedenimi pristojnostmi, Agencija daje soglasje k pravilom revidiranja, k programu izobraževanja ter k hierarhiji pravil revidiranja, ki niso predpisi in ki jih sprejema Inštitut. Prav tako Agencija daje soglasje k pravilom za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, ki jih sprejema Inštitut, preverja pravilnost izdaje dovoljenj in registracije zakonitih revizorjev in revizijskih družb tretjih držav. Agencija tudi daje soglasje na program stalnega izobraževanja pooblaščenih revizorjev, ki ga sprejme Inštitut, in preverja izvajanje programa stalnega izobraževanja, ki ga izvaja Inštitut.

Glede zagotavljanja kakovosti revizijskega dela, Agencija nadzira Inštitut v načrtovanju in izvajanju nadzora kakovosti revidiranja pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb. V zvezi z navedenim Agencija nadzira načrtovanje nadzora s tem, da skladno z zakonom določi merila za sestavljanje strateškega in letnega načrta preverjanja kakovosti revidiranja pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb.

Agencija lahko tudi sama opravlja nadzor nad kakovostjo revidiranja in ima pri tem enake pristojnosti kot Inštitut. Tudi osebe, ki izvajajo nadzor za Agencijo morajo izpolnjevati zakonske pogoje, to je biti pooblaščeni revizor oz. pooblaščeni ocenjevalec vrednosti, saj Agencija opravlja tudi javni nadzor nad delom pooblaščenih ocenjevalcev, kadar ti izvajajo naloge ocenjevanja vrednosti pri subjektih, ki so zavezani k obvezni reviziji. V postopku nadzora

mora Inštitut Agenciji na njeno zahtevo omogočiti dostop do vseh dokumentov oziroma ji izročiti vse dokumente in ji dati ustrezna pojasnila, ki jih potrebuje za izvajanje svojih pristojnosti. Agencija lahko tudi kadarkoli imenuje svojega izvajalca nadzora, ki sodeluje pri opravljanju nadzora, ki ga izvaja Inštitut. Po opravljenem nadzoru Inštitut vso dokumentacijo, pridobljeno v okviru nadzora, skupaj z zapisnikom, pripombami na zapisnik in strokovnem mnenju revizijskega sveta Inštituta, pošlje Agenciji.

3.3. Postopki odločanja v posamičnih nadzornih zadevah

3.3.1. Nadzor nad pooblaščenimi revizorji

V postopku nadzora nad pooblaščenim revizorjem, lahko Agencija izreče naslednje ukrepe:

- odreditev odprave kršitve;
- opomin;
- pogojni odvzem dovoljenja;
- odvzem dovoljenja.

Agencija **odvzame dovoljenje** za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja:

- če je bilo dovoljenje pridobljeno z navajanjem neresničnih podatkov;
- če ob pridobitvi dovoljenje niso bili izpolnjeni zakonski pogoji;
- če je oseba pravnomočno obsojena za kaznivo dejanje zoper premoženje oziroma gospodarstvo in kazen še ni bila izbrisana iz kazenske evidence;
- če pooblaščeni revizor pri izvajanju nalog revizije krši prepoved, ki je določena v drugem odstavku 45. člena in 46. člena zakona (glede neprekinjenosti opravljanja revizije računovodskih izkazov kot ključnega partnerja, naložb v tej pravni osebi, povezanosti s pravno osebo in bi zaradi tega lahko obstajal dvom v neodvisnost in nepristranskost revidiranja ter prevzema vodstvenega položaja v revidirani pravni osebi pred potekom najmanj dveh let po tem, ko je prenehal sodelovati pri revizijskem poslu kot pooblaščeni revizor ali ključni revizijski partner);
- če pooblaščeni revizor krši pravila revidiranja in je zaradi te kršitve poročilo o revidiranju, ki ga je podpisal, pomanjkljivo oziroma zavajajoče;
- če pooblaščeni revizor krši dolžnost varovanja zaupnih podatkov ter če ponavljajoče krši druge določbe zakona o revidiranju oziroma drugih zakonov in predpisov, ki urejajo revidiranje tako, da mu je zaradi tovrstnih kršitev bil že dvakrat izrečen opomin.

Z odločbo o odvzemu dovoljenje lahko Agencija hkrati izreče, da se odvzem ne bo izvršil (**pogojni odvzem dovoljenja**), če pooblaščeni revizor v času, ki ga določi Agencija, ki pa ne sme biti krajši od šestih mesecev in ne daljši od dveh let, ne bo storil nove kršitve.

Opomin pa izreče Agencija pooblaščenim revizorjem, če le-ta krši pravila revidiranja in ni pogojev za odvzem dovoljenja oziroma pogojni odvzem dovoljenja.

Zakoniti revizorji morajo namreč delovati po najvišjih etičnih standardih. Pri svojem delu morajo delovati v skladu s poklicno etiko, ki obsega zastopanje javnega interesa, neoporečnost in nepristranskost, strokovno usposobljenost in primerno skrbnost. Zastopanje javnega interesa pomeni,

da se na kakovost dela zakonitega revizorja zanaša širša družbena javnost. Visoka kakovost revizije prispeva tudi k urejenemu delovanju trgov, saj se povečuje zaupanje v pravilnost računovodskih izkazov družb, ki kotirajo na borzi. Razrešitev revizorja v gospodarski družbi, ki ga je imenovala skupščina, je v novi ureditvi mogoča le iz utemeljenih razlogov, ki jih mora gospodarska družba sporočiti organu javnega nadzora.

Pri delu revizorjev se upoštevajo načela iz Kodeksa etike računovodskih strokovnjakov Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (IFAC). Slovenska revizijska stroka pa pri svojem delu uporablja Mednarodne standarde revidiranja.

3.3.2. Nadzor nad revizijskimi družbami

Nadzorni organ opravlja nadzor nad zagotavljanjem kakovosti dela revizijskih družb z namenom preverjanja, če revizijska družba pri opravljanju revidiranja ravna v skladu s pravili revidiranja.

Nadzor nad zagotavljanjem kakovosti dela revizijskih družb se zagotavlja:

- s preverjanjem, ali posamezni subjekti izpolnjujejo pogoje za izdajo dovoljenja za opravljanje storitev revidiranja;
- s sprotnim preverjanjem, ali pooblaščeni revizorji in revizijske družbe izpolnjujejo pogoje za vpis v ustrezne registre;
- s spremljanjem, zbiranjem in preverjanjem poročil in obvestil revizijskih podjetij in drugih oseb, ki so po določbah zakona o revidiranju oziroma drugih zakonov dolžne poročati Inštitutu oziroma ga obveščati o posameznih dejstvih in okoliščinah;
- z opravljanjem pregledov poslovanja revizijskih družb in
- z izrekanjem ukrepov nadzora.

Nadzor nad revizijskimi družbami se mora opravljati tako, da je vsaka revizijska družba, ki izvaja obvezne revizije subjektov, katerih vrednostni

papirji so uvrščeni na organiziran trg vrednostnih papirjev katere koli države članice, nadzirana najmanj vsaka tri leta, ostale revizijske družbe pa morajo biti nadziranje najmanj vsakih šest let.

Nadzor nad revizijsko družbo pa vključuje:

- pregled sistema obvladovanja kakovosti znotraj revizijske družbe;
- preverjanje neodvisnosti pooblaščenega revizorja od naročnika revizije;
- preverjanje skladnosti postopkov revidiranja s pravili revidiranja;
- ocene kakovosti in količine porabljenih dejavnikov (sestava revizijske skupine in delovne ure);
- pregled zaračunanih revizijskih storitev;
- neposredni nadzor nad pooblaščenimi revizorji.

Ukrepi nadzora, ki jih izreka Agencija v primeru ugotovljenih nepravilnosti so: odreditev odprave kršitev, odreditev dodatnih ukrepov ter odvzem dovoljenja.

Agencija odvzame revizijski družbi dovoljenje za opravljanje storitev revidiranja v naslednjih primerih:

- če je bilo dovoljenje pridobljeno z navajanjem neresničnih podatkov;
- če je revizijski družbi odredila dodatni ukrep, in sicer glede razrešitve člana uprave in imenovanje novega, če revizijska družba ne ravna v skladu z odredbo v odpravi kršitev, če uprava revizijske družbe ne opravi dodatnih ukrepov za odpravo ugotovljenih kršitev ter če revizijska družba v zadnjih dveh letih več kot štirikrat krši dolžnost pravočasnega in pravilnega poročanja oziroma obveščanja Inštituta ali če kako drugače ovira opravljanje nadzora nad njenim poslovanjem.

Pogojni odvzem dovoljenja pa lahko Agencija izreče hkrati z odločbo o odvzemu dovoljenja, in sicer se v takem primeru odvzem dovoljenja ne bo izvršil, če revizijska družba v času, ki ga določi Agencija

in ne sme biti krajši od šestih mesecev in ne daljši od dveh let (preizkusna doba) ne bo storila nove kršitve, zaradi katere je mogoče odvzeti dovoljenje.

Agencija je skladno z določbami zakona o revidiranju tudi prekrškovni organ , ki odloča o prekrških in izreka globe.

4. FINANCIRANJE AGENCIJE

Agencija je posredni uporabnik proračuna Republike Slovenije v skladu s predpisi s področja javnih financ in javnih agencij. Tako so prihodki Agencije:

1. sredstva državnega proračuna, pridobljena na podlagi pogodbe z ministrom, pristojnim za finance;
2. prihodki po tarifi;
3. drugi prihodki.

Prihodki Agencije so namenjeni izvajanju dejavnosti in nalog Agencije, določenih z zakonom o revidiranju, zagotavljanju pogojev za delovanje Agencije in financiranju odhodkov, povezanih s tekočim poslovanjem Agencije, kot so stroški dela, stroški materiala in storitev, stroški investicijskega vzdrževanja in nakupa opreme ter drugi stroški.

Agencija pa lahko skladno z zakonskimi določbami za svoje storitve, ki jih opravlja za posameznika in pravne osebe, izda tarifo, s katero določi višino plačil za svoje storitve. Za izdajo oziroma spremembo tarife, pa mora Agencija pridobiti soglasje Vlade.

5. MERILA ZA SESTAVLJANJE STRATEŠKEGA IN LETNEGA NAČRTA PREVERJANJA KAKOVOSTI REVIDIRANJA POOBLAŠČENIH REVIZORJEV IN REVIZIJSKIH DRUŽB

5.1. Po zakonu so merila za nadzor revizijskih družb naslednja (74. člen ZRev-2):

- Najmanj vsaka **3 leta** se opravi nadzor poslovanja revizijske družbe, ki izvaja obvezne revizije subjektov, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organiziran trg vrednostnih papirjev katere koli države članice;
- najmanj vsakih **6 let** se opravi pregled poslovanja ostalih revizijskih družb.

5.2. Merila za nadzor revizijskih družb oziroma pooblaščenih revizorjev, ki jih določi Agencija (32. člen ZRev-2):

- **Kakovost in količina porabljenih dejavnikov** - sestava revizijske skupine in delovne ure pri naročniku (39. člen ZRev-2):
  - pooblaščeni revizor, ki podpiše revizorjevo poročilo, mora biti udeležen pri revidiranju z najmanj 15% delovnega časa;
  - skupno število delovnih ur pomočnikov pooblaščenega revizorja z več kot dvema letoma delovnih izkušenj pri revidiranju najmanj 60% delovnega časa;
  - skupno število delovnih ur ostalega osebja v revizijski skupini največ 25% delovnega časa;
  - opravljanje revizije s strani neizkušenega oziroma premalo izkušenega osebja.

Podatki o porabi ur članov revizijske skupine pri opravljanju posameznih revizij se pridobijo na podlagi 77. člena ZRev-2, saj morajo revizijske družbe do konca maja (za obdobje od 16.5. preteklega leta do 15.5. tekočega leta) poročati Agenciji med drugim tudi o številu načrtovanih in porabljenih ur za vsakega člana revizijske skupine za vsako posamezno revizijo računovodskih izkazov.

- **standard kakovosti revidiranja v revizijski družbi oziroma ugled revizijske družbe v javnosti**.

Revizijske družbe, ki se velikokrat pojavljajo v javnosti v negativnem smislu, mečejo slabo luč na celotno dejavnost revidiranja računovodskih izkazov. Agencija mora zagotavljati, da se v javnosti ohranja visok ugled dejavnosti revidiranja, saj je zunanje zagotavljanje kakovosti obveznih revizij bistvenega pomena za visoko kakovost revizij – in le takšno prispeva k verodostojnosti objavljenih finančnih informacij in zagotavlja večjo zaščito delničarjev, investitorjev, upnikov in drugih zainteresiranih strank;

- **že voden oziroma opravljen postopek pregleda in nadzora revizijske družbe oziroma pooblaščenega revizorja oziroma že dano opozorilo s strani Agencije ali Inštituta**;
- **zaznana stopnja tveganja s strani Agencije**:
  - naročnik deluje v za revidiranje tvegani panogi z vidika posebnosti v računovodenju (npr. gradbeništvo - Mednarodni računovodski standard 11 – Pogodbe o gradbenih delih);
  - naročnik je tvegano podjetje z vidika zahtevnosti revidiranja zaradi odmevnosti/ »pritiskov« v javnosti; posledično se lahko vrši tudi »pritisk« na revizijsko družbo in pooblaščenega revizorja.

- **delež pritrdilnih mnenj v vseh mnenjih v posamezni revizijski družbi**.

Podlaga za podatek o številu in vrsti izdanih mnenj je v 77. členu ZRev-2, saj morajo revizijske družbe poročati Agenciji vrsto izdanega mnenja za vse opravljene revizije računovodskih izkazov;

- **cene revizijskih storitev, zaračunane s strani revizijske družbe**.

Podlaga za podatek o pogodbenem znesku posamezne revizije v 77. členu ZRev-2, saj morajo revizijske družbe poročati Agenciji o vseh pogodbah o revidiranju računovodskih izkazov;

- **število revizijskih poročil, podpisanih s strani enega pooblaščenega revizorja**.

Podlaga za ta podatek je v 77. členu ZRev-2, saj morajo revizijske družbe poročati Agenciji tudi o številu revizijskih poročil, podpisanih s strani posameznega pooblaščenega revizorja;

- **število zaposlenih na enega pooblaščenega revizorja v posamezni revizijski družbi**.

V primeru velikega števila zaposlenih na posameznega pooblaščenega revizorja je vprašljiva kakovost opravljenih revizij oziroma pregled in nadzor opravljanja revizijskih postopkov s strani pooblaščenega revizorja. Podlaga za podatek o številu zaposlenih na enega pooblaščenega revizorja je v 77. členu ZRev-2, saj morajo revizijske družbe poročati Agenciji tudi o vseh zaposlenih v družbi;

- **izvajanje notranjega nadzora nad kakovostjo delovanja revizijske družbe** v skladu z

MSR 220 – Obvladovanje kakovosti revizijskega dela;

- **neodvisnost revizijske družbe**.

V skladu s 45.čl. ZRev-2 revizijska družba ne sme opravljati revidiranja v posamezni pravni osebi, če:

  - ima naložbe v tej pravni osebi;
  - ima ta pravna oseba naložbe v revizijski družbi;
  - so osebe, ki so povezane s pravno osebo ožji družinski člani članov poslovodstva, nadzornega sveta oziroma pooblaščenih revizorjev v revizijski družbi ali so skupaj posredno ali neposredno imetniki kvalificiranega deleža v revizijski družbi.

- **neodvisnost pooblaščenega revizorja**.

V skladu s 45.čl. ZRev-2 pooblaščeni revizor ne sme opravljati nalog revidiranja v posamezni pravni osebi, če:

  - ima naložbe v tej pravni osebi;

  - je povezan s pravno osebo na drug način in bi zaradi te povezave lahko obstajal dvom v neodvisnost in nepristranskost revidiranja;
  - zanjo opravlja oziroma je opravljal v zadnjih dveh letih pred opravljanjem nalog revidiranja storitve, opisane v prejšnji alineji;
  - je kot ključni revizijski partner opravljal revizijo računovodskih izkazov pri pravni osebi neprekinjeno sedem let po datumu prvega imenovanja in po opravljeni zadnji reviziji še nista pretekli dve leti, za kateri je opravil revizijo računovodskih izkazov drug ključni revizijski partner.

- revizijske družbe, ki opravljajo oziroma so opravljale v zadnjih dveh letih pred sklenitvijo pogodbe o revidiranju računovodskih izkazov pri naročniku **poleg revizije računovodskih izkazov tudi ostale storitve, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazo**v (45. člen ZRev-2). Te storitve so:
  - računovodske ali knjigovodske storitve;
  - storitve ocenjevanja vrednosti za namene računovodskega poročanja;
  - storitve davčnega svetovanja;
  - storitve zastopanja v davčnih in sodnih postopkih v davčnih zadevah;
  - storitve notranjega revidiranja
  - storitve vzpostavljanja oziroma uvajanja informacijskega sistema, ki sega v področje računovodenja;
  - storitve poslovno-finančnega svetovanja;
  - pravne storitve;
  - ostale, ki vplivajo na postavke v računovodskih izkazih.

- **pomembnost naročnikov revizijske družbe** (velikost in organizacijska oblika, javna podjetja,pomembne finančne inštitucije);
- **novo ustanovljene revizijske družbe*;***
- **spoštovanje etičnih načel** (kodeksa etike poklicnih računovodskih strokovnjakov, ki ga je izdalo Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov in slovenskega kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev).

5.3. Izredni pregledi revizije posameznih projektov, poslov ali celotnih računovodskih izkazov na podlagi upravičene prijave s strani tretje osebe

Nadzor se lahko opravi na pobudo osebe, ki pisno izrazi upravičen dvom, da revizijska družba računovodskih izkazov ni revidirala v skladu s pravili revidiranja. O upravičenosti posamezne prijave presoja in odloča strokovna služba Agencije. Presoja Agencije o nadzorih na podlagi pisnih zahtev temelji na utemeljitvah oziroma dokumentaciji, ki je priložena pobudi za opravljanje nadzora. Pri tem mora biti iz dokumentacije jasno razvidno, na kakšen način je revizijska družba domnevno kršila pravila revidiranja.

6. ZAKLJUČEK

Sistem javnega nadzora nad revizorji in revizijskimi družbami so morale do 30. 6. 2008 vse države članice prilagoditi zahtevam iz direktive. Kako bo javni nadzor organiziran v posamezni državi članici, kako bo financiran, kakšne bodo njegove pristojnosti, pa je prepuščeno posamezni državi, da to ureditev postavi skladno z njenim pravnim redom. Direktiva namreč določa, da mora biti organ javnega nadzora samostojen, neodvisen od revizorjev in revizijskih družb, ter da mora biti tudi neodvisno financiran. Organ javnega nadzora ima pri opravljanju nadzora tudi končno odgovornost.

Tako je v novi slovenski zakonodaji, ki ureja revidiranje, Inštitut pristojen za nadzor nad kvaliteto revidiranja, Agencija pa izvaja javni nadzor. Obe instituciji sta nadzorna organa, saj oba v mejah pristojnosti, ki jih določa zakon, opravljata nadzor nad revidiranjem.

Pri izvrševanju svojih nalog pa si je Agencija kot prednostne cilje zadala predvsem delovanje v korist javnega interesa, izvajanje kvalitetnega javnega nadzora nad revidiranjem, upoštevanje transparentnosti delovanja, ter spoštovanje moralnih in etičnih načel z namenom učinkovitega delovanja nadzornika nad revizijsko stroko.

7. LITERATURA IN VIRI

1. Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts and amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC, Official Journal of the European Union, L 157/87, 9.6.2006.
2. Zakon o revidiranju, Ur. L. RS št. 65/08 z dne 30. 6. 2008.

SUMMARY ● *Absence of the uniform auditing regulations, the emergence of financial scandals of international proportion that badly dented the confidence of buyers and investors, and in particular, a scant oversight of auditors and audit firms implied an amendment of the international regulations in this domain. The directive on mandatory audits includes the principles of public oversight of auditing, the provisions of how to deliver quality assurance to external interest groups and independence of auditors, to assure the observance of code of ethics and to establish adequate public oversight system.*

The new Auditing Act in Slovenia enabled the establishment of the Agency for Public Oversight of Auditing with a view to introducing public oversight of auditing quality assurance. The Agency will thus supervise statutory auditors, audit firms and partly the Institute of Internal Auditors particularly in the domain of public authority extended to the Institute.

Key words ● *public oversight system, quality assurance, statutory auditors, audit firms, independent and effective system of inspections.*