Dr. Marjan ODAR

PREDVIDENE SPREMEMBE 8. DIREKTIVE EVROPSKE UNIJE TER PREDVIDENE SPREMEMBE UREDITVE REVIDIRANJA V SLOVENIJI

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Radenci, 8. do 10. september 2004

1. REVIDIRANJE, REVIZIJA IN POLOŽAJ REVIZIJSKE STROKE V DRUŽBI

V čigavem interesu naj bi delovall revizorji? Odgovorov je več, vsekakor pa moramo revizorji delovati v najširšem družbenem interesu in nikakor ne le v interesu posameznikov (na primer lastnikov, uprave, nadzornega sveta), saj revizor izdaja strokovna in neodvisna mnenja o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov na podlagi katerih se vrsta uporabnikov iz njihovih podatkov in informacij v letnem poročilu odloča in sprejema poslovne odločitve, ki lahko vplivajo tako na posamične odločitve in s tem tudi na položaj in uspeh, kot tudi na družbene odnose v najširšem pomenu besede. Tudi zaradi razvoja novih tehnologij bo treba v prihodnosti gotovo posvetiti še večjo pozornost zagotovilom, da so podatki in informacije, ki jih zagotavljata upravljavska in računovodska ureditev, zanesljivi, pravilni, točni in popolni ter da se zato uporabniki nanje lahko zanesejo. Ti pa se bodo lahko nanje zanesli le, če jih bo revidiral neodvisni strokovnjak – revizor, ki pa ne bo več smel niti želel, tako kot je bilo večkrat v preteklosti, delovati predvsem v interesu lastnikov, ampak širše - v interesu javnosti *(public interest)* v najširšem pomenu besede. Seveda se pri tako postavljeni trditvi lahko takoj vprašamo, kaj je javni interes, kdo ga zastopa in kdo predstavlja in kako ga lahko opredelimo. Gotovo gre v teh razmerjih za vrsto vprašanj, na katera bosta morala tako revizijska stroka, kot tudi javnost v najširšem pomenu besede, najti vrsto odgovorov. Gre tudi za temeljna strokovna vprašanja, kakor tudi za vprašanja etike, ki so z vso silovitostjo privrela na površje po nedavnih računovodskih in revizijskih škandalih, ki so v temeljih zamajale ugled revizijske stroke in zaupanje javnosti v revizorje.

Evropska unija (EU), katere polnopravna članica je sedaj postala tudi Slovenija, je in še bo zaradi procesov globalizacije, pa tudi propada Enrona in drugih škandalov, povezanih z računovodskim poročanjem, sprejela vrsto ukrepov in predpisov, ki se nanašajo na zakonsko revidiranje. Čeprav lahko trdimo, da je Slovenija na področju revidiranja v EU dokaj dobro usposobljena, kar pomeni, da je zahteve 8. direktive, uredb in drugih pravnih aktov EU že vgradila v svojo zakonodajo, pa bo morala svojo zakonodajo prilagoditi[1] že sprejetimi spremembam 4. direktive[2] in predvsem spremembam in dopolnitvam 8. direktive, za katere pričakujemo, da bodo sprejete v letu 2005.

2. VZROKI ZA SPREMEMBE IN CILJI, KI NAJ BI JIH S SPREMEMBAMI DOSEGLI

Najpomembnejši namen vseh aktivnosti EU na področju revidiranja je, da se povrne zaupanje investitorjev in javnosti v najširšem pomenu besede v trge vrednostnih papirjev pa tudi v revizijsko stroko. Seveda gre v tem primeru tudi za neke vrste odgovor Združenim državam Amerike na sprejetje Sarbanes-Oxleyjevega zakona. Komisija Evropske unije (Komisija) je problemu zakonskega revidiranja, to je revidiranja računovodskih izkazov, ki je obvezno in zakonsko predpisano (*statutory audit*), začela posvečati pozornost že pred

---

[1] O spremembah 8. direktive EU je tekla strokovna razparava tudi na 9. konferenci revizorjev v Portorožu 27. in 28. novembra 2003.

[2] Direktiva Sveta 78/660/EGS z dne 25. julija 1978 o letnih računovodskih izkazih posameznih vrst družb (OJ L 222, 14.8.1978, str. 11). Direktiva, kakor je bila nazadnje spremenjena z Direktivo Evropskega parlamenta in Sveta 2003/51/ES, pa je bila objavljena v OJ L 178/16, 17.07.2003)

Prečišeno *(consolidated)* izvirno besedilo glejte na:

http://europa.eu.int/eur-lex/en/consleg/main/1990/en_1990L0435_index.html

izbruhom afere Enron in pred propadom revizijske družbe Arthur Andersen. Že leta 1996 je bil namreč sprejet Zeleni papir o vlogi, položaju in obveznosti zakonskega revizorja v EU (*Green Paper on The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the EU, Official Journal C 321, 28/10/1996, P. 0001-0016*)[3], iz katerega je izšla ugotovitev, da je treba spremeniti Direktivo Sveta 84/253/EGS, znano kot 8. direktiva zakonodaje o gospodarskih družbah (v nadaljevanju 8. direktiva)[4]. Na tej podlagi je bila sprejeta politična usmeritev, ki jo je Komisija predstavila v sporočilu Komisije »Zakonsko revidiranje v Evropski uniji – pot naprej« (*Commission's Communication »The Statutory Audit in the Europen Union, the way forward«, Official Journal C 143, 08/05/1998, P. 0012-0016*)[5]. Leta 1998 je bil ustanovljen Odbor EU za revidiranje (*EU Committee on Auditing*), ki naj bi skrbel tako za razvoj revidiranja kot tudi za tesnejšo povezavo med revizijsko stroko in oblastmi v državah članicah EU. Njegova glavna naloga je izboljšanje kakovosti zakonskega revidiranja. Najpomembnejša področja njegovega delovanja so področja zunanjega zagotavljanja kakovosti (*external quality assurance*), revizijskih standardov in revizorjeve neodvisnosti. Na podlagi dela tega odbora je Komisija izdala Priporočilo o zagotavljanju kakovosti za zakonskega revizorja v EU (*Recommendation on Quality Assurance for the Statutory Auditor in the EU, Official Journal L 91, 31/03/2001, P. 0091-0097*)[6] in Priporočilo o neodvisnosti zakonskega revizorja v EU (*Recommendation on Statutory Auditors Independance in the EU, Official Journal L 191, 19/07/2002, P. 0022-0057*)[7]. Obe priporočili so sprejele države članice.

3. UKREPI KOMISIJE EU

Kljub vsem naštetim aktivnostim pa je Komisija ocenila, da je treba delo na področju ureditve zakonskega revidiranja še pospešiti in sprejeti tudi ukrepe na širšem področju. Tudi zato je področje zakonskega revidiranja Komisija uvrstila v Akcijski načrt Komisije v zvezi s finančnimi storitvami (*Commission's Financial Services Action Plan*), v katerem opredeljuje, da je revidiranje zelo pomemben del upravljanja družb (*corporate governance*). Na podlagi tega načrta je bilo v septembru 2003 izdano sporočilo Komisije Svetu in Evropskemu parlamentu o okrepitvi zakonskega revidiranja v EU (*Communication from the Commission to the Council and the European parliament – Reinforcing the statutory audit in the EU/*COM/2003/0286 final*/, Official Journal C 236, 02/10/2003, P. 0002-0013*)[8]. V njem je Komisija predstavila 10 prednostnih nalog s področja revidiranja, ki naj bi izboljšale kakovost revidiranja, zavarovale investitorje in ponovno pridobile zaupanje javnosti v revizijsko stroko. Prednostne naloge so v tej listini predstavljene za kratkoročno in srednjeročno obdobje.

---

[3] Izvirno besedilo glejte na:
http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news/1134.htm

[4] Izvirno besedilo glejte na:
http://europa.eu.int/eur-lex/en/lif/reg/en_register_1710.html

[5] Izvirno besedilo glejte na:
http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news/399.htm

[6] Izvirno besedilo glejte na:
http://europa.eu.int/eur-lex/en/lif/reg/en_register_1710.html

[7] Izvirno besedilo glejte na:
http://www.europa.eu.int/eur-lex/en/lif/reg/en__register_1710.html

[8] Izvirno besedilo glejte na:
http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/official/index.htm

3.1. Prednostne naloge v kratkoročnem obdobju (2003–2004)

V nadaljevanju na kratko poglejmo, katere prednostne naloge si je na področju revidiranja postavila Komisja.

3.1.1. Posodobitev 8. direktive

Komisija bo predlagala posodobitev 8. direktive zaradi zagotovitve celovite, na načelih temelječe direktive, ki naj bi jo upoštevali vsi zakonski revizorji v EU. Posodobljena direktiva naj bi vsebovala naslednja načela (*principles*)*:*

- javno nadzorstvo (*public oversight*)*,*
- zunanje zagotavljanje kakovosti (*external quality assurance*)*,*
- revizorjevo neodvisnost (*auditor independence*)*,*
- kodeks etike (*code of ethics*)*,*
- revizijske standarde (*auditing standards*)*,*
- disciplinske kazni (*disciplinary sanctions*) ter
- imenovanje in odpustitev zakonskega revizorja (*appointment and dismissal of statutory auditor*)*.*

3.1.2. Okrepitev urejevalne infrastrukture EU

Predlog 8. direktive bo vseboval tudi ustanovitev Urejevalnega revizijskega odbora (*Audit Regulatory Committee*)[9]*.* Sedaj delujoči Odbor EU za revidiranje, ki ga sestavljajo večinoma predstavniki stroke in zastopniki javnega interesa, se bo preimenoval v Svetovalni revizijski odbor (*Audit Advisory Committee*)*.* Novi odbor bo poseben urejevalni odbor, sestavljen iz predstavnikov držav članic (in ne predstavnikov stroke) pod predsedstvom Komisije. Na ta način naj bi bila zagotovljena popoln javni nadzor in tudi izvajanje neodvisne politike na področju revidiranja v EU.

3.1.3. Okrepitev javnega nadzorstva nad revizijsko stroko

Komisija bo skupaj s Svetovalnim revizijskim odborom proučila obstoječo ureditev javnega nadzorstva in razvila temeljne zahteve (temeljna načela) za javno nadzorstvo. Javno nadzorstvo se bo izvajalo v državah članicah, Komisija pa bo določila uskladitveni mehanizem na evropski ravni, tako da bo zagotovljena učinkovita povezava javnega nadzorstva v EU.

3.1.4. Zahteva, da morajo uporabljati mednarodne standarde revidiranja vsi zakonski revizorji v EU

Zahteva, da morajo uporabljati mednarodne standarde revidiranja (MSRev) vsi zakonski revizorji, bo v EU začela veljati leta 2005. Poleg tega bo Komisija skupaj s Svetovalnim revizijskim odborom proučevala zahteve držav članic, ki še ne uporabljajo MSRev, po njihovi uvedbi, ter storila vse potrebno za njihovo uvedbo in tudi aktivno sodelovala pri pripravi predlogov za njihove izboljšave.

[9] Članica Urejevalnega revizijskega odbora iz Slovenije je tudi dr. Meta Duhovnik, ki v odboru predstavlja in zastopa slovensko revizijsko stroko.

3.2. Prednostne naloge v srednjeročnem obdobju (2004–2006)

3.2.1. Izboljšanje disciplinskih kazni

Komisija bo skupaj s Svetovalnim revizijskim odborom ocenila državne ureditve disciplinskih kazni, da bi določila enako obravnavanje in za države članice uvedla obveznost sodelovanja za primere, ki segajo prek državnih meja.

3.2.2. Zagotovitev večje prepoznavnosti (*transparency*) revizijskih družb in njihovih povezav

Komisija bo razvila zahteve po razkritjih za revizijske družbe. Te bodo med drugim zajemale tudi zahteve po razkritjih njihovih mednarodnih povezav.

3.2.3. Upravljanje družb: okrepitev vloge revizijskih odborov in notranjih kontrol

Komisija in Svetovalni revizijski odbor bosta delovala tako na področjih, povezanih z imenovanjem, odpustitvijo in plačevanjem zakonskega revizorja, kakor tudi na področju urejanja razmerja med zakonskim revizorjem in revidirano družbo. Komisija bo tudi proučevala sodelovanje zakonskega revizorja pri ocenjevanju ureditve notranjih kontrol in poročanju o njej.

3.2.4. Povečanje revizorjeve neodvisnosti in pomena kodeksa poklicne etike

Komisija bo izvedla študijo o posledicah strožje ureditve glede dodatnih storitev, ki jih zakonski revizor zagotavlja svojim strankam. Nadaljevala bo tudi urejevalni dialog med EU in Združenimi državami Amerike glede neodvisnosti, da bi zagotovila enako obravnavanje. Prav tako bo proučila državne kodekse in tudi kodeks poklicne etike IFAC ter se odločila za ustrezne aktivnosti v tej smeri.

3.2.5. Poglabljanje notranjega trga za revizijske storitve

Komisija bo pospeševala ustanavljanje revizijskih družb z odpravljanjem ovir v zvezi z lastništvom in poslovodstvom, ki jih vsebuje 8. direktiva. Iz svojega predloga o pripoznavanju strokovnih kvalifikacij bo izvzela klavzulo o revizijskih storitvah; 8. direktivo bo dopolnila z načelom o vzajemnem pripoznavanju revizorskega poklica na podlagi preveritve sposobnosti.

3.2.6. Proučitev revizorjeve odgovornosti

Komisija bo prav tako proučila gospodarske učinke in vplive revizorjeve odgovornosti.

4. PREDLAGANE SPREMEMBE 8. DIREKTIVE

V skladu s kratkoročnim načrtom je Komisije pripravila predlog novega besedila 8. direktive in ga poslala v usklajevanje v Svetu evropske unije *(Council of the European Union).* Razprava še ni zaključena, zato v nadaljevanju predstavljam zadnji nam poznan tekst predloga nove 8. direktive.

5. LITERATURA

1. Communication from the Commission to the Council and the European Parliament - Reinforcing the statutory audit in the EU/* COM/2003/0286 final */(*Official Journal C 236 , 02/10/2003 P. 0002 – 0013*)
2. Communication from the Commission on the statutory audit in the European Union: the way forward (*Official Journal C 143 , 08/05/1998 p. 0012 - 0016*)
3. Commission Recommendation of 16 May 2002 - Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles (Text with EEA relevance) (notified under document number C(2002) 1873) (*Official Journal L 191 , 19/07/2002 P. 0022 – 0057)*
4. Commission Recommendation of 15 November 2000 on quality assurance for the statutory audit in the European Union: minimum requirements (Text with EEA relevance) (notified under document number C(2000) 3304) (*Official Journal L 091 , 31/03/2001 P. 0091 – 0097)*
5. Directive 2003/51/EC of the European Parliament and of the Council of 18 June 2003 amending Directives 78/660/EEC, 83/349/EEC, 86/635/EEC and 91/674/EEC on the annual and consolidated accounts of certain types of companies, banks and other financial institutions and insurance undertakings (Text with EEA relevance) (*Official Journal L 178 , 17/07/2003 P. 0016 – 0022*)
6. Eighth Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents (*Official Journal L 126 , 12/05/1984 P. 0020 – 0026)*
7. Fourth Council Directive 78/660/EEC of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies (*Official Journal L 222 , 14/08/1978 P. 0011 – 003)*