Klavdijo STROLIGO

NALOGE REVIZORJEV V ZVEZI S PREPOZNAVANJEM IN SPOROČANJEM SUMA PRANJA DENARJA

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Radenci, 11. do 13. september 2002

Povzetek

V prispevku obravnavamo pomen in vlogo hierarhije pravil revidiranja z namenom vzdrževanja takoimenovanega organizacijskega reda v revizijski dejavnosti. Prikazana je vloga organov, ki so pristojni za sprejemanje, spreminjanje in tolmačenje pravil revidiranja. Podane so tudi definicije posameznih postavk iz hierarhije pravil revidiranja, ki skušajo biti usklajene z mednarodnimi standardi revidiranja. Ker je dejavnost revidiranja dinamični proces na koncu pozivamo člane Slovenskega inštituta za revizijo, da se aktivno vključijo v proces sprejemanja in dograjevanja pravil revidiranja.

Ključne besede: *pravila revidiranja, hierarhija, Mednarodni standardi revidiranja, organi pristojni za pravila revidiranja, Slovenski inštitut za revizijo.*

Summary

The article outlines the meaning and the role of hierarchy of auditing rules for the purpose of maintaining the so called organizational order within the auditing profession. The role of bodies authorized to set, change and interprete auditing rules is presented. The definitions of items included in the hierarchy of auditing rules are given which intend to be in agreement with international standards on auditing. Since the auditing activity is a dynamic process, the appeal is directed to the members of the Slovenian institute of auditors to actively participate in determining and enhancement of auditing rules.

Key words: *auditing rules, hierarchy, international standards on auditing, bodies authorized for auditing rules, The Slovenian Institute of Auditors*

1. SPLOŠNO O HIERARHIJI (PRAVIL REVIDIRANJA)

Ureditev dejavnosti revidiranja se kaže v vseh njenih pravilih, zapisanih in nezapisanih ali običajnopravnih; celokupnost teh pravil lahko imenujemo družbeno organizacijo revidiranja v širšem smislu. Obseg pravil revidiranja je odvisen od števila smotrov (ciljev), ki jim služi revizijska dejavnost, po vsebini pa jih prištevamo med takoimenovane *družbene standarde* (glej: dr. Ivan Turk: Slovenija in svetovna standardizacija; Revizor 1/98).

Pravila revidiranja običajno delimo na ***tri*** temeljna področja:

Prvo področje, ki je temeljno, saj daje revidiranju poseben družbeni status, je način in oblika *normativne ureditve* revidiranja, za kar se sprejemajo zakoni in predpisi, ki določajo položaj in vlogo revidiranja v pravnem redu posamezne države. Revidiranje je, vsled **pomembnosti** javnega interesa, ki ga naj (za)ščiti nujno potrebno urediti s posebnim zakonom. Pri revidiranju gre namreč za proces ovrednotenja (ocenjevanja, preizkušanja, preverjanja) ali je ravnateljstvo podjetja pri sestavljanju računovodskih izkazov za splošne namene pravilno uporabilo računovodske standarde, za kar je potrebna najvišja stopnja strokovne usposobljenosti in izkušenj, da bi na ta način bili rezultati opravljenega posla ovrednotenja računovodskih izkazov neoporečni. V cilju uresničevanja in zaščite

javnega interesa je zato dolžnost države, da opravljanje revidiranja poveri **le** tistim osebam, ki so se za te naloge posebej usposobile in jim je država podelila dovoljenje (licenco) za opravljanje takih opravil. ***Namen*** zakona o revidiranju mora odražati takšno politiko države, ki bo zagotavljala, da bodo osebe, ki se izkazujejo da imajo *posebne sposobnosti* pri dajanju zagotovil o zanesljivosti in poštenosti predstavljanja informacij v računovodskih izkazih, tudi v stanju take sposobnosti dokaz(ov)ati in da osebam, ki takih sposobnosti nimajo ne bo dovoljeno, da se kot take predstavljajo ali da taka zagotovila dajejo; da bo delovanje oseb, ki imajo licenco, ki njihove posebne sposobnosti potrjuje, v vseh pogledih glede izvajanja poklicnih nalog zakonsko urejeno; da bo postavljen oblast(ve)ni organ, ki je pristojen za predpisovanje in ocenjevanje poklicnih sposobnosti ter določanje obnašanja oseb, ki so si pridobile licenco za opravljanje storitev revidiranja; in da je uporaba nazivov osebam, ki niso licencirane za navedena opravila, s strani države prepovedana. Zakonsko ureditev revidiranja tako lahko prištevamo (po Turku) k področju takoimenovanega državnega prava.

Drugo področje pravil revidiranja zajema urejanje izvajanja nalog revidiranja, za kar naj v prvi vrsti poskrbijo *standardi revidiranja*. S pomočjo standardov zagotavljamo (in merimo) kakovost izvedbe (posamičnega) revizijskega in/ali njemu sorodnega posla. Njihova uporaba je pri izvajanju revidiranja (in sorodnih storitev) obvezna. Za postavitev in uvedbo standardov revidiranja morajo skrbeti organi poklicnih združenj revizorjev, praviloma so to inštituti in/ali zbornice. Standarde revidiranja uvrščamo (po Turku) k področju urejanja družbenih zadev s pomočjo takoimenovanega avtonomnega prava.

Tretje področje pravil revidiranja predstavljajo načela in pravila etičnega delovanja (obnašanja) revizorjev, ki so v posameznih državah zajeta v *kodeksih etike* revizorjev (računovodskih strokovnjakov). S kodeksi se revizorjem postavljajo zahteve, da se pri izvajanju poklicnih nalog in v javnosti (iz)kažejo kot osebe, ki so poštene, moralno neoporečne, neodvisne, strokovno odlične, da bi na ta način upravičile zaupanje v izsledke njihovih storitev (mnenj in ugotovitev o kakovosti ter zanesljivosti - predvsem računovodskih - informacij in podatkov, ki jih pripravljajo ravnateljstva), saj na slednjih temeljijo odločitve množice vlagateljev in drugih udeležencev (predvsem) v poslovnofinančnem okolju. Z drugimi besedami, revizor se s*očasno* pojavlja kot **zaupnik** in **zaščitnik** javnosti (javnega interesa), saj se na njegovo poročanje opirajo predvsem tisti, ki nimajo možnosti zahtevati poročil, prilagojenih zadovoljevanju njihovih posebnih potreb po informacijah. Načela in pravila etike lahko delno uvrščamo med zadeve takoimenovanega običajnega prava, delno pa tudi na področje avtonomnega prava.

Včasih je težko potegniti črto ločnico med prvinami pravil revidiranja zgoraj obravnavanih področij, vsekakor pa bi naj veljalo, da bi morala etična načela tvoriti osnovo pri snovanju poklicnih standardov in da bi zakonska ureditev morala temeljiti na obeležjih prvih dveh področij pravil revidiranja. V zadnjih letih pa smo slovenski revizorji na svojih strokovnih srečanjih spoznavali še znake odličnosti na različnih družbenih področjih (pri človeku, pri nosilcih oblasti, v podjetju…), ki nam jih je predstavljal prof. dr. Ivan Turk, na letošnji letni konferenci revizorjev pa bomo spoznali še obeležja **revizorja kot celovite odlične osebnosti**. Naj k temu dodam, da se tako postavljajo temelji in kažejo možnosti, da bi se uresničilo upanje, ki sem ga izrazil v svojem referatu 'Zakon o revidiranju in odzivi stroke' na

6. letni konferenci revizorjev v letu 2001, ko sem zapisal, da bi *"… v našem prenovljenem kodeksu poklicne etike morali kot najvišje in najžlahtnejše načelo na vrhu "ustoličiti" odličnost revizorja kot strokovnjaka in kot človeka…"*

S pravili revidiranja se, tako na ravni celotne družbe, kot tudi pri revizorju-posamezniku določajo *dolžnosti* (torišča dela), ki so dodeljene posameznim članom v procesu (družbene) delitve dela. Skupaj z dolžnostmi pa je potrebno obravnavati še *odgovornosti*, ki pomenijo prevzem dolžnosti za izvršitev dodeljenih (prevzetih) nalog. Posamezni nosilci dolžnosti, najsi gre za organe s stališča normativne ureditve revidiranja, ali za revizorje-posameznike pri izvajanju revizijskega posla vseh svojih dolžnosti praviloma ne morejo izvesti sami. Zaradi tega je potrebno del dolžnosti prenesti na druge udeležence, s čimer se prične proces *delegiranja* ali *pooblaščanja*; s stališča tehnične delitve dela je to razstavljanje kompleksne delovne naloge na manj kompleksne in preproste naloge in dodeljevanje delovnih nalog posameznim nosilcem. Tako povezavo razmerij imenujemo **hierarhija**, katere cilj je, da so razmerja med člani hierarhije točno določena tako, da je mogoče natančno določiti, kdo je komu podrejen ali nadrejen, s čimer vsako posamično razmerje tvori stopničko v tej povezavi - **hierarhično lestvico**. Vsaka stopnja v hierarhični lestvici ima tudi svoje **kompetence** ali **pristojnosti**; to so pooblastila za ustrezno ukrepanje, katerega namen je uresničiti dodeljene naloge. Pristojnosti pa sestavljata dve različni prvini: pravica razpolagati s stvarmi in pravica ukazovati drugim ljudem (oblast). Hierarhija torej vnaša v izvajanje revizijske dejavnosti **organizacijski red**, kar šele zagotavlja smotrno uresničevanje ciljev in namenov revidiranja. Brez natančno opredeljene hierarhije, pa najsi gre za stopnje v pristojnostih (s stališča izvajalcev revidiranja) ali za stopnje v strokovni veljavnosti (pri standardih in etičnih načelih), bi se revizijska dejavnost iz družbeno koristne kaj hitro sprevrgla v svoje nasprotje - *družbenega zajedalca*.

2. HIERARHIJA PRAVIL REVIDIRANJA V SLOVENSKI REVIZIJSKI DEJAVNOSTI

2.1. Zakon o revidiranju in Mednarodni standardi revidiranja

V 2. členu Zakona o revidiranju je navedeno, da mora »…**revidiranje** (krepki tisk: V.P.) potekati na način, določen s tem (*ZRev-1*) zakonom, temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja, ki jih sprejema Slovenski inštitut za revizijo(v nadaljnjem besedilu: *Inštitut*) ter mednarodnimi standardi revidiranja in mednarodnimi stališči o revidiranju, ki jih pri Mednarodnem združenju računovodij sprejema Mednarodni odbor za pravila revidiranja in drugimi zakoni, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb oziroma druge oblike revizije, in predpisi, izdanimi na njihovi podlagi (v nadaljnjem besedilu: **pravila revidiranja** – krepki tisk –V.P.)…«.

Da bi se izognili neprijetnostim ob zmedi, ki vlada pri opredeljevanju osnovnih pojmov pravil revidiranja v okviru Mednarodnih standardov revidiranja - MSR (glej

tudi moj prispevek iz 6. letne konference revizorjev), je najprimerneje, da si ogledamo kaj o pravilih revidiranja navaja Mednarodni odbor za pravila revidiranja (MOPR) v *Predgovoru k mednarodnim standardom revidiranja in sorodnih storitev,* v točkah 7. in 8. :" V vsaki državi tamkajšnji predpisi bolj ali manj določajo pravila revidiranja (practices followed in the auditing) računovodskih in drugih informacij. Taki predpisi so lahko zakonske narave ali v obliki stališč (statements) , ki jih oblikujejo upravni ali strokovni organi v posameznih državah (točka 7)...Standardi revidiranja in sorodnih storitev, ki veljajo v različnih državah, se razlikujejo po obliki in vsebini. MOPR se zaveda obstoja takšnih listin pa tudi razlik med njimi; spričo tega je izdal mednarodne standarde revidiranja (MSR), ki **naj bi jih** (krepki tisk – V.P.) sprejeli na mednarodni ravni(točka 8) «; in nadalje, v točki 10 pravi:« MSR vsebujejo temeljna **načela** (principles) in pomembne **postopke** (procedures), skupaj z ustreznimi **napotki** (guidelines) v obliki pojasnjevalnega in drugega gradiva. Temeljna načela in pomembne postopke je treba razlagati v povezavi s pojasnjevalnim in drugim gradivom, ki daje **navodila** (guidance) za uporabo«.

Menim, da nam je pri opredeljevanju pojma pravil revidiranja, lahko v veliko oporo Slovar slovenskega knjižnega jezika (Ne-Pren, stran 968, III. knjiga), ki *pravilo* opredeljuje kot nekaj: "*1. kar določa, kakšno sme, mora biti kako ravnanje, vedenje, mišljenje*: držati se pravil, kršiti, upoštevati pravila; neveljavna pravila; *2. kar določa obvezne pogoje in obvezen način poteka česa*: igralna, tekmovalna pravila, pravila košarke, pravila društva, organizacije…".

V danih okoliščinah zato lahko pod *pravili revidiranja* razumemo, *»temeljne opredelitve revidiranja, kot jih določajo zakoni in predpisi ter celoto revizorjevega poklicnega delovanja (ravnanja) in vedenja, ki ju na podlagi pooblastil iz ZRev-1 (2. in 18. člena) določa Slovenski inštitut za revizijo oziroma njegov Revizijski svet«.*

2.2. Uveljavljanje hierarhije pravil revidiranja v slovenski revizijski stroki

a. vloga Revizijskega sveta

Uveljavljanje pravil revizijske stroke je - na osnovi pravkar povedanega v veliki meri odvisno od vloge in aktivnosti *Revizijskega sveta (RS).* Pri tem je potrebno upoštevati "Izhodišča in usmeritve za delovanje *Revizijskega sveta*", ki jih je le-ta v končni obliki potrdil na 3. redni seji, dne 7. 2. 2002, kjer je v točki 2.1 *Temeljne značilnosti delovanja RS navedeno*: "… *Delovanje RS* je, kot smo že navedli zgoraj usmerjeno predvsem navzven, torej je naravnano v okolje. *RS* skrbi za to, da stroka (1) bodisi preko strokovnih služb *Inštituta,* ali (2) preko Odbora sekcije za revizijo, ali (3) preko obeh dveh in tudi (4) v sodelovanju z zunanjimi inštitucijami, organizacijami ali posameznimi strokovnimi (pravnimi ali fizičnimi) osebami **pripravlja ustrezne strokovne podlage za sprejemanje pravil delovanja stroke.** *RS* je praviloma iniciator nekega projekta, idejni in duhovni vodja le-tega, njegov recenzent in na koncu inštanca, ki odobri končno besedilo strokovno pripravljenega dokumenta. *RS* **ni organ**, ki bi se naj v prvi vrsti in/ali pretežno ukvarjal z operativnimi zadevami. Na kratko, *RS* se ukvarja z (s):

- zastopanjem in predstavljanjem stroke v javnosti,
- sprejemanjem pravil stroke,
- nadzorom nad delovanjem stroke,
- razvojnimi vprašanji ter
- mednarodnim sodelovanjem.

b. Razvijanje in spremljanje delovanja pravil revizijske stroke s strani RS

RS na ima na podlagi določil 5. člena '*Pravil o delovanju RS'*, sprejetih na 3.redni seji *RS*, z dne 7. 2. 2002, v zvezi z razvijanjem pravil revizijske stroke zlasti naslednje naloge:

- določitev in razvijanje **hierarhije** *pravil revidiranja*,
- razvijanje Slovenskih standardov za revidiranje (SSR),
- stališča o uporabi in interpretiranje standardov za revidiranje
- razvijanje metodike revidiranja
- razvijanje načel in standardov za druge vrste storitev revizijskih družb in revizorjev:
  - poklicni standardi za poslovodno svetovanje (Management Advisory Services),
  - poklicni standardi za delovanje revizorjev v davčni praksi,
- razvijanje pravil za sodelovanje revizorjev pri izvajanju nadzora v javnem sektorju (osebkov javnega prava),
- razvijanje pravil za druge vrste revidiranja:
  - revidiranje informacijskih sistemov,
  - revidiranje poslovanja,
  - nadomeščanje (outsourcing),
- organiziranje izobraževalnih seminarjev in strokovnih srečanj iz področja revidiranja in sorodnih storitev za:
  - revizorje,
  - naročnike,
  - druge gospodarske in družbene osebke
- revizijsko poročanje
  - osnovna in modificirana poročila (po revizijskih standardih),
  - druge vrste poročil:
    - po ZGD, zakon o trgu vrednostnih papirjev, zakon o stečaju in drugo,
    - posebna poročila (notranje kontrole, dogovorjeni postopki, izvajanje pogodb, poročanje finančnim institucijam, računovodske ocene, predračunske računovodske informacije, drugo),

- določanje smernic za oblikovanje cen revizijskih storitev,
- določanje programov za izobraževanje za strokovna naziva revizor in pooblaščeni revizor ter sodelovanje pri oblikovanju programov izobraževanja za nazive revidiranju sorodnih storitev (5. člen *ZRev-1)*
- določanje postopka in načina izvajanja izpitov ter podrobnejših sodil za pridobitev naziva revizor in pooblaščeni revizor,
- določanje podrobnejših pogojev za obnavljanje dovoljenj za delo (licenc) revizijskim družbam ter revizorjem in pooblaščenim revizorjem

c. Razvijanje in spremljanje izvajanja nadzora nad delovanjem revizijskih družb in revizorjev (18. člen ZRev-1) s strani RS

- razvijanje načel, pravil in postopkov sistema notranje kontrole v revizijskih družbah (glej: MSR 220 - Obvladovanje kakovosti revizijskega dela)
- razvijanje načel, pravil in postopkov izvajanja nadzora nad revizijskimi družbami in revizorji, s posebnim poudarkom na:
  - organiziranju skupin pri nadzoru in strokovni usposobljenosti članov teh skupin,
  - podrobnejši opredelitvi ciljev nadzora ter natančni opredelitvi sodil za kršitev *pravil revidiranja*,
  - poročanju o rezultatih nadzora nadzorovanim osebkom (zagotavljanje pravičnosti in pravilnosti ocenjevanja; sodila za ocenjevanje; formalni postopek ocenjevanja),
  - pravilih za ocenjevanje izvajalcev nadzora (kdo, kdaj, kako),
  - pravilih za poročanje širši javnosti (mediji, oblast),
  - izobraževanju revizorjev na osnovi izsledkov nadzorov – poudarjanje kakovostnih rešitev in načini odpravljanja slabosti pri obvladovanju kakovosti delovanja revizijskih družb in revizorjev

d. Postopek sprejemanja spreminjanja in tolmačenja pravil revidiranja v slovenski revizijski stroki

RS na ima na podlagi določil 6., 7., 8 člena '*Pravil o delovanju RS'*, sprejetih na 3.redni seji *RS*, z dne 7. 2. 2002, v zvezi s postopkom sprejemanja spreminjanja in tolmačenja pravil revidiranja z razvijanjem pravil revizijske stroke zlasti naslednje naloge:

- *RS* sprejema posamična *pravila revidiranja* na osnovi letnega programa dela, ki podrobneje določa vsebino in dinamiko priprave in sprejetja posamičnega pravila. Pobude za sprejem posamičnih pravil lahko dajejo tudi: Odbor sekcije ta revizijo (v nadaljevanju: *Odbor*), strokovne službe *Inštituta*, predstavniki drugih sekcij *Inštituta* in/ali državnih nadzornih organov (t.im. regulatorji) in druge zainteresirane javnosti (strokovna združenja, lokalna samouprava, Računsko sodišče in drugi),

- **Sprejemanje** posamičnega *pravila revidiranja* poteka na naslednji način:
  - *RS* odobri (idejno) zasnovo pravila;
  - delovna skupina (praviloma v okviru *Odbora*) pripravi osnutek pravila in ga predloži v obravnavo *RS*; v delovno skupino so lahko vključeni tudi strokovnjaki iz drugih strok; k sestavi delovne skupine mora dati soglasje *RS*,
  - po obravnavi na *RS* in po (morebitnih) spremembah in dopolnitvah s strani *RS* gre osnutek v javno razpravo tako, da se objavi na spletnih straneh *Inštituta*; javna razprava traja največ tri mesce; *RS* lahko določi tudi daljši rok za javno razpravo, če se ob sprejemanju pravila pričakuje odziv širše javnosti,
  - na osnovi pripomb in predlogov iz javne razprave pripravi delovna skupina (dokončni) predlog pravila, ki ga po obravnavi na *RS* in po morebitnih spremembah in dopolnitvah le-ta sprejme in objavi na spletnih straneh *Inštituta* in v reviji *Revizor*.
- **Spreminjanje** posamičnega *pravila revidiranja* poteka na naslednji način:
  - predloge za spremembo pravila zbirajo in/ali oblikujejo strokovne službe *Inštituta,*
  - strokovne službe *Inštituta* lahko oblikovanje predlogov za spremembo pravila posredujejo *Odboru*,
  - predlog spremembe pravila predložijo strokovne službe *Inštituta* v obravnavo *RS*, ki odloči ali je potrebna javna razprava;(1) *če je*, poteka postopek javne razprave na način iz točk 3. in 4. iz 7. člena *Pravil RS* in (2) *če ni*, jo (spremembo) po obravnavi in po morebitnih spremembah in dopolnitvah *RSt* sprejme ter objavi na spletnih straneh *Inštituta* in v reviji *Revizor*.
- **Tolmačenje** posamičnega *pravila revidiranja* poteka na naslednji način:
  - pobude za tolmačenja zbirajo strokovne službe *Inštituta*, ki vodijo "register" vseh pomembnejših pobud (za tolmačenje pravil) in odgovorov nanje,
  - tolmačenja pomembnejših določil *ZRev-1*, *Statuta* in revizijskih načel ter standardov, kot tudi Kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev ter določil o izvajanju nadzora nad revizijskimi družbami in revizorji, praviloma podaja *RS*; tolmačenja *RS* se objavljajo na spletnih straneh *Inštituta* in v reviji *Revizor*, razen v primerih, če bi bila z njihovo objavo ogrožena celovitost izvedbe postopka nadzora nad revizijsko družbo ali revizorjem in/ali poslovna skrivnost revidiranega osebka,
  - tolmačenja postopkov načrtovanja, izvajanja in kontrole revidiranja (zbiranje in vrednotenje revizijskih dokazov in poročanje) praviloma podajajo strokovne službe *Inštituta*, ki vsa pomembnejša tolmačenja objavljajo na spletnih straneh *Inštituta,* po potrebi pa tudi v reviji *Revizor*.

e. Določitev hierarhije pravil revidiranja

RS je na svoji 6. redni seji dne 6. junija 2002 potrdil hierarhijo pravil revidiranja, ki jo podajamo v nadaljevanju:

- *Namen določitve hierarhije pravil revidiranja*

Določitev hierarhije pravil revidiranja je potrebna iz več zornih kotov, kot na primer:

- za zagotavljanje izvajanja revizijskih in njim sorodnih storitev na najvišji kakovostni ravni,
- za ugotavljanje in določanje obsega revizorjeve odgovornosti do naročnikov in do širše javnosti, ki se poslužuje in/ali opira na revizorjeve storitve,
- za zmanjševanje "vrzeli v pričakovanju" s strani javnosti, kar naj pripomore k čim boljšemu razumevanju revizorjevega dela in njegovih izsledkov, ki se sporočajo naročnikom in širši javnosti ter za preprečevanje sprejemanja predpisov, ki revizorjem nalagajo naloge, ki jih v družbeni delitvi dela ne morejo ali ne bi smeli sprejemati,
- za povečevanje družbene in posamične učinkovitosti revidiranja,
- kot pripomoček pri izvajanju revidiranja in revidiranju sorodnih storitev, s ciljem širjenja najboljših strokovnih rešitev in pravil etičnega ravnanja (delovanja) revizorjev.

Z določitvijo hierarhije pravil revidiranja revizorji dokazujemo, da na razpoznaven način sprejemamo našo vlogo in odgovornost v javnosti.

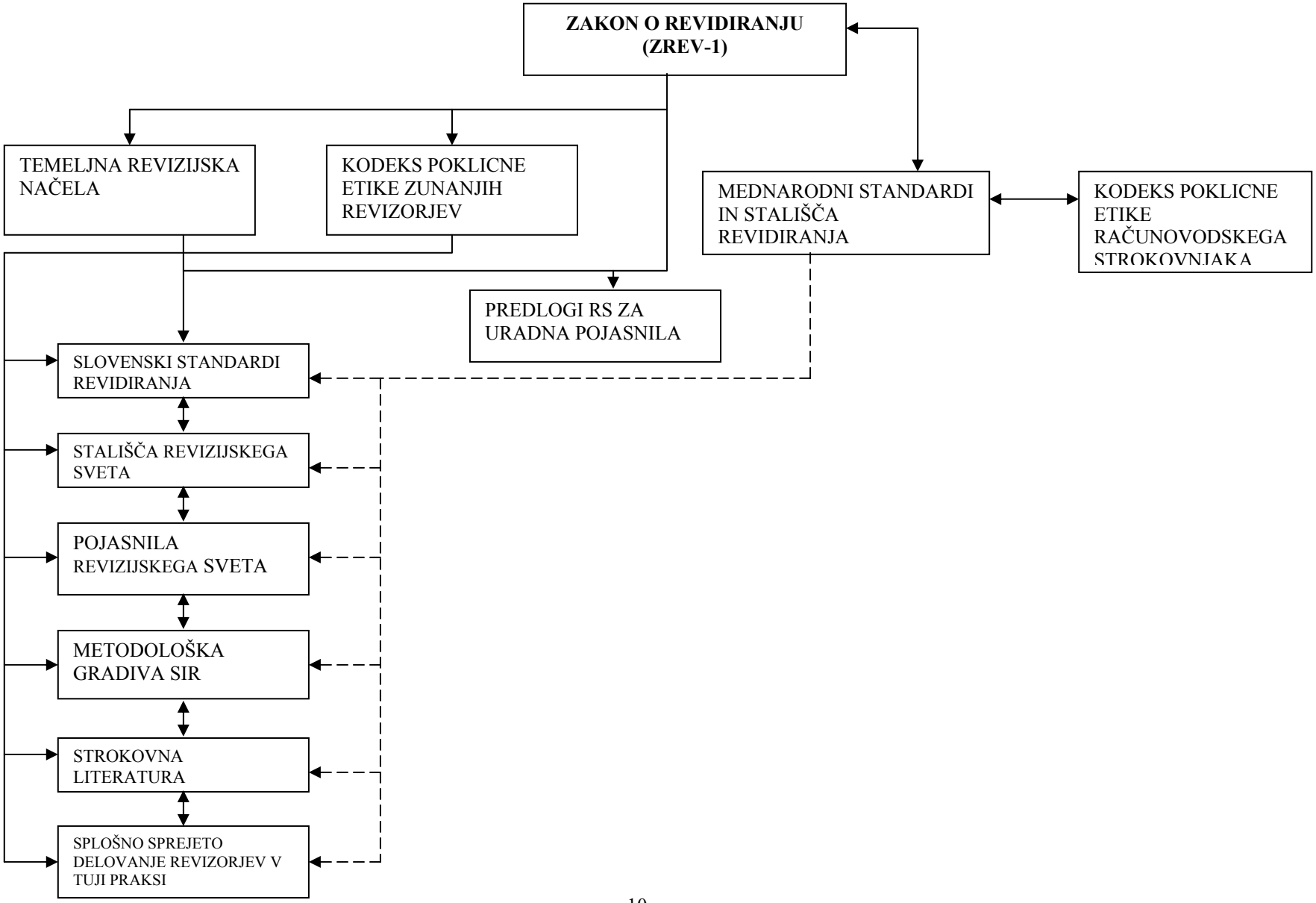
Pri določitvi hierarhije pravil revidiranja pa je potrebno upoštevati, da se posamična 'pravila', ki jih navajamo pod – »definicije pojmov«, nanašajo le na tista pravila, ki jih sprejema in so v pristojnosti *Revizijskega sveta*, medtem ko je za Mednarodne standarde in stališča revidiranja ter morebitna druga sporočila v zvezi s tem pristojen Mednarodni odbor za pravila revidiranja(MOPR) pri Mednarodnem združenju računovodskih strokovnjakov (MZRS).

- *Definicije pojmov*
  - ***Pravila revidiranja*** – (1) niz določil in pogojev, ki najširše določajo pogoje in način izvajanja revidiranja ter poklicno delovanje revizorjev (Kodeks poklicnega delovanja (etike) revizorjev; (2) v smislu 2. člena ZRev-1 celota določil tega zakona: temeljna revizijska načela; mednarodni standardi revidiranja; mednarodna stališča revidiranja; določila drugih zakonov, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb oziroma druge oblike revizije in predpisi, izdanimi na njihovi podlagi; druga pravila revidiranja, ki jih sprejema Slovenski inštitut za revizijo.
  - ***Temeljna revizijska načela*** – obravnavajo najširše splošno priznana pravila za delovanje revizijske stroke ter oblikujejo podlago za standarde in postopke revidiranja pri izvajanju nalog pri naročnikih revizijskih storitev (glej Revizor 1/94, strani 58 do 62).

- ***Smernice revidiranja*** – splošna določila in usmeritve, kako naj se dela, ravna pri izvajanju določenega revizijskega ali revidiranju sorodnega posla, zlasti v povezavi s posebnimi zahtevami naročnikov ali posebnih zakonskih zahtev in predpisov; usmeritve k uporabi posamičnih revizijski standardov v veliki meri upoštevajo revizorjevo presojo konkretnih okoliščin izvedbe revizijskega posla.
- ***Standardi revidiranja*** – sodila za ugotavljanje (merjenje) kakovosti izvedbe revizijskega posla – revizijskih postopkov, ki jih opredeljuje zakon ali drug predpis ali pooblaščeni organ na državni ravni, njihova uporaba pa je obvezna pri opravljanju revizije ali sorodnih storitev.
- ***Uradna pojasnila revizijskega sveta*** – določila in obrazložitve neposredne uporabe določil ZRev-1, pomembna za urejanje delovanje revizijske stroke v R Sloveniji;
- ***Stališča revizijskega sveta*** – ugotovitve in določila, ki določajo sodila pri uporabi pravil revidiranja; nasveti za urejanje obravnavanih zadev, kako naj revizor v določenih okoliščinah ravna, dela in pobude za izvrševanje pravil revidiranja.
- ***Navodila revizijskega sveta*** – temeljni pripomočki in priporočila revizijskim družbam in samostojnim revizorjem za delovanje in obnašanje v okoliščinah, ki se bodo pojavljale pri poslovnih stikih in razmerjih z naročniki revizijskih in njim sorodnih storitev (glej Revizor št.1/94, strani 72 do 90).
- ***Pojasnila revizijskega sveta*** – napotki (nasveti), katerih cilj je vzpodbujanje stroge (dosledne) uporabe in revizijskih standardov (pravil revidiranja); tudi podrobnejša obdelava stališč revizijskega sveta.
- ***Metodološka gradiva Slovenskega inštituta za revizijo*** – podrobnejša analitična obdelava posameznega področja revidiranja ali sorodnih storitev in njihova povezava z računovodskimi, davčnimi in drugimi za revidiranje pomembnimi področji.
- ***Strokovna literatura in objave (domače in tuje) –*** priznana avtorska dela, zlasti na področju uvajanja novosti v revizijsko stroko, ki omogočajo lažje razumevanje pravil delovanja revizijske stroke.
- ***Splošno sprejeto delovanje (postopki) revizorjev v tuji praksi*** - rešitve, ki so bile splošno sprejete in se uporabljajo v tuji praksi (na primer ameriški GAAS), ki po mnenju domače strokovne javnosti rešujejo tiste probleme in vprašanja, ki jih doslej še nista obravnavala niti MOPR, niti Revizijski svet, so pa za delovanje revizorjev življenjskega pomena.
- ***Kodeks (načela in pravila) poklicne etike zunanjih revizorjev*** – vodilo (vodič) revizorjem pri opravljanju poklicnih dolžnosti, ki določa temeljne prvine etičnega in poklicnega obnašanja v stroki in v javnosti in ga je sprejel Slovenski inštitut za revizijo (glej Revizor št.1/94).

SHEMATIČNI PRIKAZ HIERARHIJE PRAVIL REVIDIRANJA

HIERARHIJA PRAVIL REVIDIRANJA



- *Ravni hierarhije pravil revidiranja*

Hierarhija pravil revidiranja (po pooblastilu iz *ZRev-1- 2. in 18.člen*), je določena kot sledi:

Prva raven: (a) Mednarodni standardi revidiranja in Kodeks poklicne etike računovodskega strokovnjaka; (b) Temeljna revizijska načela (c) Slovenski standardi revidiranja (SSR) in Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev; (č) predlogi revizijskega sveta za uradna pojasnila, (d) predpisi državnih organov o revizorjevih poročilih (razširjeno poročanje), ki jih na primer zahtevajo:

- Banka Slovenije,
- Agencija za trg vrednostnih papirjev,
- Agencija za zavarovalni nadzor,
- Urad za preprečevanje pranja denarja,
- Borza in
- drugi možni »regulatorji«

Uporaba zgornjih 'pravil' je pri revidiranju računovodskih izkazov **obvezna**, s tem, da se noben predpis pod (c), **ne bi smel (mogel)** pričeti uporabljati prej, preden način njegovega izvajanja ne bi odobril *Revizijski svet*. Slovenski (posebni) standardi revidiranja urejajo predvsem:

- razmerja med revizorjem in organi upravljanja v podjetju,
- razmerja in postopki pri (ne)sodelovanju z državnimi represivnimi organi,
- revizijske postopke pri prisilnih poravnavah in stečajih,
- revizijske postopke in delovanje revizorja v zvezi z zahtevami Zakona o gospodarskih družbah (ki se ne nanašajo na revidiranje računovodskih izkazov),

Druga raven: (a) Mednarodna stališča o revidiranju, (b) Stališča, pojasnila in priporočila *Revizijskega sveta*; oboje se izdaja, da bi se praktično pomagalo revizorjem pri izvajanju standardov ali pri širjenju dobrih rešitev. Ni mišljeno, da bi imela veljavo standardov, so pa na primer pomembna tudi, če se – v različnih okoliščinah - ugotavlja revizorjeva »dolžna poklicna skrbnost«

Tretja raven: (a) Navodila za delovanje revizijskih družb, (b) metodološka gradiva in priročniki Slovenskega inštituta za revizijo – oboje odobrava *Revizijski svet*. Pomembna so za ohranjanje »zdravja« revizijskih družb in pri širjenju dobrih rešitev. Ni mišljeno, da bi imela veljavo standardov, so pa večkrat *lahko* pomembna za ugotavljanje revizorjeva »dolžna poklicna skrbnost«.

Četrta raven: (a) domača in tuja strokovna literatura, če njene rešitve podpirajo in razširjajo ter dodatno osvetljujejo določila MRS in SSR, (b) splošno sprejeto delovanje (postopki) revizorjev v tuji praksi prevladujoče (na primer ameriški GAAS), ko ni bilo možno pridobiti zadovoljivih odgovorov ali

rešitev na prvi, drugi in tretji ravni te hierarhije. Pred njihovo uporabo je potrebno pridobiti odobritev *Revizijskega sveta* ali od njega pooblaščene strokovne službe (osebe) Inštituta, ki tudi odobri način njihove uporabe.

Na osnovi javne razprave in predlogov *Odbora*, bo dobila hierarhija pravil revidiranja tudi formalno-pravno veljavnost.

f. Protokol dela delovnih skupin za sprejem pravil revidiranja

RS je na svoji 4. redni seji, dne 7.4.2002, obravnaval tudi predlog protokola dela delovnih skupin za sprejem pravil revidiranja, ki je bil predstavljen v naslednji obliki:

- *Uvod*

S protokolom dela delovnih skupin (v nadaljevanju: *protokol*) so mišljena okvirna (splošna) načela in pravila za medsebojne stike in sodelovanje med člani revizijskega sveta *(RS*) pri izvajanju nalog letnega programa dela *RS*, kot tudi okvirna navodila in usmeritve pri določanju in izvajanju nalog *RS*. Delovne skupine določbe *protokola* ne jemljejo kot zapovedi, temveč kot pripomoček za uspešen potek in zaključek posamične naloge.

- *Načrtovanje in organiziranje naloge*

Načrtovanje in izvajanje naloge bomo lahko uresničevali, predvsem, če bomo ustrezno in pravočasno:

a. določili (postavili) cilje naloge,
b. načrtovali (uresničitev ciljev) naloge
c. organizirali nalogo,
d. ustvarili delovno "ozračje" v skupini,
e. spremljali izvedbo nalog(e) in
f. ocenjevali rezultate (opravljene) naloge.

Proučevanje in obvladovanje naštetih sestavin posamične naloge je v prvi vrsti v pristojnosti in odgovornosti vodje delovne skupine.

- *Potek dela na posamični nalogi RS*

Delo na posamični nalogi *RS* ni "predpisano", lahko pa poteka na naslednji način :

i. delovna skupina podrobneje opredeli vsebino naloge, glede na postavljene cilje iz točke 2. zgoraj,
ii. za izvedbo posameznih delov naloge se zadolži člane delovne skupine, na osnovi terminskega načrta pa potekajo sestanki delovne skupine, kjer se analizira obseg opravljenega dela in medsebojno usklajujejo elementi načrtovane naloge,

iii. vodja delovne skupine redno poroča na mesečnih sejah *RS* o izvajanju naloge, da slednji lahko oceni zadovoljivost opravljenega dela in zagotovi morebitna pomoč pri nadaljnjem delu na nalogi,

iv. vodja in člani predstavijo osnutek zaključene naloge *RS* za njegovo odobritev in nadaljnje postopke na osnovi pravil *RS*.

- *Delo na pravilih revidiranja: standardi, stališča, pojasnila, navodila* ...

Pravila revidiranja opredeljuje njihova hierarhija in od tega je odvisna struktura, obseg in vsebina posamičnega pravila.

Da bi dosegli kar najvišjo stopnjo enotnosti sprejetih pravil revidiranja, bi morala delovna skupina upoštevati naslednjo "zgradbo", vsebino in povezave posamičnega pravila.

- *Namen in osnovni pojmi (definicije) pravila*

Namen pravila

Osnovni pojmi pravila

- vrsta storitve (revidiranje, preiskovanje, dogovorjeni postopki,…)
- strokovna usposobljenost izvajalcev,
- neodvisnost,
- odgovornost pogodbenih strank,
- predvideni uporabniki storitev,

- *Področje pravila in zahtevani postopki posla*

Področje standarda

Etične zahteve

Javni interes

(Ne)sprejetje posla

Zaupnost in poslovna skrivnost

Načrtovanje in nadzor nad izvedbo posla

Zahtevani osnovni postopki izvedbe posla

Vrste in oblike potrebnih dokazov o opravljenem poslu

Kasnejši dogodki

Uporaba veščakovih storitev

- Poročanje

Vsebina poročila glede na sprejeti posel

Vrste mnenj in/ali ugotovitev

Raven zagotovila v revizorjevem poročilu in s tem povezane revizorjeve odgovornosti

Prejemniki poročila in omejitve v zvezi z razpečavo poročila

4. SKLEPNE UGOTOVITVE

Delovanje revizijske dejavnosti na Slovenskem bi bilo brez jasne opredelitve pravil revidiranja skrajno otežkočeno. Zato RS poziva vse člane I*nštituta*, da se **aktivno** vključujejo v pripravo (novih) pravil, ker bomo le na ta način sledili zahtevam našega poslanstva, ki se izraža najbolje skozi neomahljivo in pokončno delovanje v interesu tiste javnosti, ki (s)prejema naše storitve. Naj na koncu ponovim že zgoraj izrečeno misel, da *Revizijski svet* **ni organ**, ki bi se naj v prvi vrsti in/ali pretežno ukvarjal z operativnimi zadevami. *RS* mora vedno igrati le vlogo iniciatorja nekega projekta, idejni in duhovni vodja letega, njegov recenzent in na koncu inštanca, ki odobri končno besedilo strokovno pripravljenega dokumenta.

V vlogi iniciatorjev novih projektov in pravil, pa bi *RS* želel videti tudi in predvsem čimveč revizorjev in pooblaščenih revizorjev - članov *Inštituta*!!