Dr. Marjan Odar*

KRATEK PREGLED RAZVOJA REVIZIJE OD PRVEGA ZAKONA O REVIDIRANJU

Revizija v Sloveniji se je začela pospešeno razvijati po sprejemu zakona o revidiranju (Uradni list RS, št. 32/93 in 65/93). Revizija in revidiranje sta tesno povezana s tržnim sistemom gospodarjenja. Uspešen tržni sistem pa lahko deluje samo v pravem okolju. Za to, da bi tržno gospodarstvo delovalo uspešno, mora biti izpolnjenih več pogojev, najpomembnejši pa zadeva lastnino. Že samo po sebi se razume, da morajo biti lastninska razmerja v tržnem sistemu jasna in da je zasebna lastnina temelj vse dejavnosti. Tudi Slovenija je leta 1993 začela lastninsko reformo in zato so se potrebe po revizijskih storitvah močno povečale.

Leto 1994

Tega leta je začel delovati tudi Slovenski inštitut za revizijo. Praktično smo začeli iz nič, vendar je organiziranost Inštituta predstavljala strokovni in organizacijski izziv, ki smo se ga lotili z veliko zagnanosti, volje in tudi nekaj izkušnjami. Leta 1994 je Ministrstvo za finance podelilo 120 certifikatov o nazivu pooblaščeni revizor na podlagi prehodnih določb zakona o revidiranju, v registru Inštituta pa so bile registrirane prve revizijske družbe. Jeseni so se vpisali v izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor prvi kandidati.

Osnovni statistični podatki o izobraževanju, številu revizorjev in revizijskih družb leta 1994:

- V izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva revizor se je vpisalo 40 kandidatov in 35 jih pridobilo strokovni naziv revizor.

* doktor znanosti, spec. rev., univ. dipl. ekon.; pooblaščeni revizor, preizkušeni računovodja, preizkušeni poslovni finančnik, preizkušeni davčnik; višji predavatelj; Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana.

- Konec leta 1994 je bilo v register vpisanih 120 pooblaščenih revizorjev; 91 od njih jih je imelo pooblastilo za delo (licenco).
- Konec leta 1994 je bilo v register vpisanih 25 revizijskih družb.

Leto 1995

Leto 1995 si bomo zapomnili tudi po tem, da je Inštitut v sodelovanju z Organizacijo pooblaščenih revizorjev (*The Chartered Association of Certified Accountants, ACCA*) izdal revizijski priročnik. Priročnik je sad dolgotrajnega teoretičnega raziskovanja te organizacije iz Londona in tudi dela strokovnjakov Inštituta. Pri njegovem izdelovanju smo upoštevali prvotno zasnovo priročnika ACCA, ki pa smo jo nadgradili in prilagodili našim razmeram. Z njim smo dobili temeljno metodiko za revidiranje računovodskih izkazov, hkrati pa so temeljni revizijski postopki sistematično obdelani in opremljeni s temeljnimi navodili za izvajanje.

Decembra 1995 je Inštitut po sklepu odbora sekcije za revizijo priredil I. letno konferenco revizorjev; ki je sedaj poslala že tradicionalna. Namenjena je bila predvsem pooblaščenim revizorjem in revizorjem pa tudi udeležencem izobraževanja za strokovna naziva revizor in pooblaščeni revizor, ki so že opravili vse izpite iz posameznega izobraževalnega programa. Na prvi je bilo predstavljeno delo Inštituta, predvsem uspehi in težave, s katerimi se dnevno srečujemo, govorili pa smo tudi o načrtih. Problemski del konference je bil posvečen poročanju ter obravnavanju pravil o načinu in postopku nadzora nad revizijskimi družbami. Na okroglih mizah smo obravnavali posebne teme ter zavzeli stališča do nekaterih drugih vprašanj, povezanih s specifičnimi revizijami in posebnostmi revidiranja bank, zavarovalnic in investicijskih skladov, pa tudi razmerja zunanjih revizorjev do Računskega sodišča in davčnih oblasti. Konference se je udeležilo več kot sto revizorjev. Na njej so sodelovali tudi predstavniki Računskega sodišča, sveta Agencije za trg vrednostnih papirjev, Urada za zavarovalni nadzor, Republiške uprave za javne prihodke ter Agencije Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje.

Leto 1996

Leta 1996 so se revizorji pri družbah, ki so že bile olastninjene, srečevali s problemi uskladitev knjigovodskih evidenc na podlagi potrjenih otvoritvenih bilanc stanja, saj je razmeroma počasno lastninjenje družbenega kapitala povzročalo težave tudi revizorjem, in to predvsem pri oblikovanju mnenja o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov. Zaradi resničnega in nepristranskega poročanja lastnikom olastninjenih podjetij, pri katerih je bila po končanih postopkih lastninjenja revizija opravljena prvič, je Inštitut pripravil navodila za poročanje o lastninskem preoblikovanju podjetij. V večini podjetij, ki pa so se že olastninila, se še ni spremenila miselnost tako poslovodstva kot tudi računovodij. Še vse premalo je bilo v računovodstvu etične in strokovne odgovornosti ter pripravljenosti, da bi sestavili računovodske izkaze po standardih brez različnih vplivov in željá poslovodstva in lastnikov. V ta sklop vprašanj lahko uvrstimo tudi način poročanja.

Nadzor nad revizijskimi družbami je ena temeljnih nalog Inštituta. Za kakovosten nadzor nad njimi ter delom revizorjev in pooblaščenih revizorjev je bilo treba izdelati pravila nadziranja, zato je bila leta 1996 ena temeljnih nalog priprava pravnih in organizacijskih podlag za izvajanje nadzora. Prvi nadzori so bili opravljeni že decembra tega leta. Problemski del 2. letne konference revizorjev je bil posvečen poročanju; predstavljen je bil osnutek revizijskega poročila ABC, obravnavani pa so bili tudi nekateri pogledi na revidiranje in izdelovanje revizijskih poročil za posebne namene. Na njej se je obravnavalo tudi sodelovanje revizorjev z drugimi inštitucijami. Navzoči so bili predstavniki Banke Slovenije, Urada Republike Slovenije za zavarovalni nadzor, Agencije za trg vrednostnih papirjev, Računskega sodišča in Združenja družb za upravljanje.

Leto 1997

Ena temeljnih nalog Odbora sekcije za revizijo v letu 1997 je bila priprava osnutka sprememb zakona o revidiranju, ki naj bi slovenski revizijski stroki omogočile poenotenje pravnega okvira njenega delovanja s pravnim okvirom delovanja revizijske stroke v državah Evropske zveze. To poenotenje je neobhodno s stališča vključevanja naše države v evropske okvire. Pomembna razhajanja s splošnimi evropskimi usmeritvami, izraženimi tudi v smernicah Evropske zveze, so očitna zlasti v zakonskih določilih, ki se nanašajo na:

- omejitev lastništva (deleža) tujih pravnih in fizičnih oseb v revizijski družbi na 49%

- osnovnega kapitala revizijske družbe,
- nezmožnost delovanja revizorjev kot fizičnih oseb pri opravljanju revizijske dejavnosti,
- način upravljanja Slovenskega inštituta za revizijo.

V poročilu o delu za leto 1997 smo opozorili še na poseben problem, s katerim se sooča revizijska stroka v Sloveniji: to je način poročanja tako podjetij kot tudi revizijskih družb. Pri tem je treba poznati razlike med letnim poročilom, računovodskimi izkazi s pojasnili, poslovnim poročilom in revizorjevim poročilom, kar v naših razmerah kljub obstoječi zakonodaji še ni popolnoma razčiščeno, zaradi tega prihaja glede poročanja na različnih ravneh pogosto do nesporazumov.

Z zaključkom leta 1997 se je lastninsko preoblikovala večina podjetij z družbenim kapitalom. S tem se je bistveno povečalo število podjetij, ki so morala imeti v skladu z zakonom o gospodarskih družbah revidirane računovodske izkaze. Počasi se je razvijala tudi lastniška zavest slovenskih delničarjev. Glede na vse to je prihajalo do čedalje več spornih vprašanj, povezanih tako z računovodskimi izkazi kot tudi z opravljeno revizijo in davčnim obravnavanjem le-teh. Na letni konferenci revizorjev so bili predstavljeni delovanje Inštituta v letu 1997 ter smernice razvoja v prihodnje. Problemski del konference je bil posvečen različnim temam, med njimi sodelovanju zunanjih revizorjev z Računskim sodiščem, pravnim vidikom zakonskih zahtev pri posebnih revizijah, revidiranju upoštevanja zaščite avtorskih pravic pri računalniških programih, revizijskim odborom, preizkušanju notranjih kontrol, davčnemu svetovanju ter revidiranju in davčnemu inšpeciranju.

Leto 1998

Delovanje odbora sekcije za revizijo je v marsičem odvisno tudi od pobud posameznih udeležencev (revizorjev in revizijskih družb) slovenske revizijske stroke. Okvir za delovanje odbora sekcije za revizijo v posameznem letu je letni program dela tega odbora. V program dela tega odbora za leto 1998 je bilo zajetih 15 projektov, med katerimi so bili pomembnejši predvsem tile:

- priprava meril za opravljanje revizij v gospodarskih javnih službah (v sodelovanju z Računskim sodiščem),
- spremembe in dopolnitve pravilnika o postopku izvajanja nadzora nad revizijskimi družbami (v sodelovanju s programom PHARE),

- izvedba izobraževanja (po novem programu) za revizorje in pooblaščene revizorje,
- izvajanje nadzora po pravilniku,
- letno strokovno srečanje revizorjev (v Radencih),
- letna konferenca revizorjev (v Portorožu),
- priprava predloga sprememb zakona o revidiranju.

Vse te naloge so bile uresničene (ali so bile konec leta na končni stopnji uresničitve).

Prvi dan 4. letne konference je bilo predstavljeno delovanje odbora sekcije za revizijo, protokol med Računskim sodiščem Republike Slovenije in Inštitutom ter spremembe zakona o Računskem sodišču. Predstavljeni so bili tudi izidi ankete, ki jo je izvedel Inštitut med uporabniki revizijskih storitev, in najpogostejši problemi, ki so jih pri svojem delu zaznali člani delovnih skupin za nadzor nad revizijskimi družbami. Problemski del konference je bil posvečen različnim temam, med njimi revizijskemu tveganju, povezanemu s prevarami, razvojnim težnjam v računovodski stroki, problemom indeksacije in revalorizacije, problemu leta 2000 ter nekaterim zahtevnejšim vprašanjem, povezanim z zakonom o davku na dodano vrednost. Prvi dan konference je bila slavnostna govornica gospa Gisela Nagy, podpredsednica Zveze evropskih računovodij (*Fédération des Experts Comptables Européens, FEE*), ki je predstavila delovanje te Zveze in tudi sodelovanje Inštituta v njenih organih.

Leto 1999

Odbor sekcije za revizijo deluje v skladu s statutom Inštituta. Na tej osnovi opravlja predvsem tele naloge:

- spremlja dogajanja v revizijski stroki tako v domovini kot v svetu,
- sodeluje z zunanjimi inštitucijami,
- oblikuje mnenja in predloge za obravnavo na odboru sekcije za računovodstvo pri Inštitutu,
- oblikuje stališča o smereh delovanja revizorjev in revizijskih družb,
- opravlja funkcijo nadzora nad delovanjem revizijskih družb v skladu s pravilnikom,
- sodeluje s strokovnimi službami Inštituta,
- (so)oblikuje proces izobraževanja za (pooblaščene) revizorje,

- sodeluje (prek svojih predstavnikov) v delovnih telesih FEE,
- skrbi za položaj (integriteto) stroke, zlasti prek njene zaščite pred zunanjimi pritiski.

Delovanje odbora je v marsičem odvisno tudi od pobud posameznih udeležencev (revizorjev in revizijskih družb) slovenske revizijske stroke.

Okvir za delovanje odbora v posameznem letu je letni program dela odbora. Program dela odbora za leto 1999 je zajemal 13 projektov, in sicer:

- izdelavo osnutka zakona o revidiranju in statuta Slovenskega inštituta za revizijo ter pripravo predloga sprememb za državni zbor,
- uskladitev meril za opravljanje revizij v družbah, ki opravljajo dejavnost gospodarskih javnih služb, z Računskim sodiščem Republike Slovenije,
- oblikovanje predlogov dopolnitev pravilnika na podlagi izkušenj, pridobljenih v postopkih opravljanja nadzora nad revizijskimi družbami, in sprememb pravilnika na podlagi sprememb zakona,
- nadzor nad revizijskimi družbami,
- izvedbo izobraževanja za pridobitev strokovnega naziva revizor in pooblaščeni revizor ter izvedbo izpitov za pridobitev naziva revizor,
- pripravo osnutka dokumenta o pravicah davkoplačevalcev v sodelovanju s sekcijo za davčno svetovanje,
- opredelitev vloge revizorja pri različnih uporabnikih računovodskih standardov,
- sodelovanje pri organiziranju seminarjev, predavanj, posvetovanj in srečanj na področju davkov v sodelovanju s sekcijo za davčno svetovanje,
- organiziranje dodatnega izobraževanja v obliki predavanj ali okroglih miz,
- letno strokovno srečanje revizorjev,
- redno letno konferenco revizorjev,
- izdelavo pravil za sodelovanje med pooblaščenimi revizorji, revizorji in revizorji informacijskih sistemov pri konkretnem izvajanju revizij ter
- izdelavo pravil za sodelovanje med pooblaščenimi revizorji, revizorji in notranjimi revizorji pri konkretnem izvajanju revizij.

Poleg dokončanja že omenjenih projektov in stalnih nalog v letu 2000 je odbor v novi sestavi na predlog vodje potrdil obsežen in zahteven projekt Vloga in razvoj slovenske revizijske stroke v obdobju 2000-2009.

Prvi dan 5. letne konference revizorjev so bili predstavljeni delovanje odbora sekcije za revizijo ter spremembe zakona o revidiranju, podpisan pa je bil tudi protokol med Računskim sodiščem Republike Slovenije in Inštitutom. Druga dva dneva konference sta bila problemska, in sicer so bile obravnavane teme:

revizor in njegova osebna odličnost, revizor in okolje, soodvisnost in različnost notranje in zunanje revizije, neposredni ali posredni nadzor, vrednotenje sredstev in vrednotenje finančnih inštrumentov. Drugi dan konference je bila tudi slavnostna seja odbora sekcije za revizijo, ki mu je potekel petletni mandat in na kateri so člani odbora predstavili poročilo o delu, govorili pa so tudi o izzivih revizorja v naslednjem tisočletju pri nas. Odbor je na svojo sejo povabil dva visoka gosta, guvernerja Banke Slovenije dr. Franceta Arharja, ki je govoril o tem, kaj se pričakuje od revizijske stroke in revidiranja v naslednjem tisočletju, in generalnega sekretarja Zveze evropskih računovodskih strokovnjakov (*Fédération des Experts Comptables Européens, FEE*) gospoda Henrija Oliviera, ki je govoril o revidiranju v Evropi. V okviru 5. letne konference revizorjev so bile 25. novembra 1999 opravljene volitve članov odbora sekcije za revizijo.

Leto 2000

Leto 2000 je minilo v pričakovanju sprejema novega zakona o revidiranju, ki pa je bil zaradi političnih okoliščin sprejet v marcu 2001. V skladu z ZRev-1 so pristojnosti, ki jih imata v povezavi z revizijskim področjem strokovni svet Inštituta in odbor prešle na revizijski svet. Na tej podlagi je odbor do izvolitve članov revizijskega sveta opravljal svoje stalne naloge, ki so predvsem tele:

- nadzor nad revizijskimi družbami,
- organiziranje dodatnega izobraževanja za revizorje v obliki predavanj ali okroglih miz,
- spremljanje dogajanja v revizijski stroki tako doma kot v svetu,
- sodelovanje z zunanjimi institucijami,
- oblikovanje mnenj in predlogov za obravnavo na odboru sekcije za računovodstvo pri Inštitutu,
- oblikovanje stališč o smereh delovanja revizorjev in revizijskih družb,
- opravljanje funkcije nadzora nad delovanjem revizijskih družb v skladu s pravilnikom,
- sodelovanje s strokovnimi službami Inštituta,
- sodelovanje (prek svojih predstavnikov) v delovnih telesih FEE.

Ena najpomembnejših nalog odbora v letu 2000 in tudi 2001 je dokončanje projekta »Vizija o vlogi revizorja na Slovenskem ob vstopu v novo tisočletje«.

Vizija bo predstavila predviden razvoj slovenske revizijske stroke v prihodnosti in kot taka bo dobrodošla sopotnica delu revizijskega sveta.

Pomembni projekti, ki urejajo posamezna področja in si jih je za svojo nalogo zadal odbor sekcije za revizijo ter bi bili zaključeni v letu 2000 ali najkasneje v letu 2001, so:

- priprava osnutka dokumenta o pravicah davkoplačevalcev v sodelovanju s sekcijo za davčno svetovanje,
- dopolnitev pravil za delovaje gospodarskih revizorjev, ki sta jih na predlog posebne delovne skupine sprejela Računsko sodišče Republike Slovenije in Inštitut kot listino, ki podrobneje določa vsebino in način sodelovanja revizorjev revizijskih družb in revizorjev Računskega sodišča,
- izdelava pravil za sodelovanje med pooblaščenimi revizorji, revizorji in revizorji informacijskih sistemov pri konkretnem izvajanju revizij,
- izdelava pravil za sodelovanje med pooblaščenimi revizorji, revizorji in notranjimi revizorji pri konkretnem izvajanju revizij,
- izdelava pravil za sodelovanje med revizorji in organi upravljanja podjetij – naročnikov revizijskih storitev.

Po sklepu odbora sekcije za revizijo je Inštitut od 29. novembra do 1. decembra 2000 organiziral 6. letno konferenco revizorjev. Prvi dan konference so bili predstavljeni delovanje Slovenskega inštituta za revizijo v letu 2000, zakon o revidiranju ter druge aktualne teme, predstavljen pa je bil tudi referat o reviziji poslovanja in vprašanju odličnosti podjetja. Druga dva dneva konference sta bila problemska, in sicer so bile obravnavane teme: vizija razvoja revizijske stroke v prvem desetletju novega tisočletja, tveganja povezana s sprejemom revizijskega posla, pričakovanja v zvezi z revizijsko strokov in revidiranjem v naslednjem tisočletju, izzivi povezani z vstopom Slovenije v Evropsko unijo, prevare in napake povezane z revidiranjem računovodskih evidenc v računalniško podprtih sistemih, revizor in korupcija, pranje denarja in revizorjevi postopki v tej zvezi v luči osnutka novega zakona o pranju denarja, vloga organov upravljanja pri preprečevanju prevar, problematika elektronskega podpisovanja in revizor.

Še podatki iz registrov revizijskih družb, revizorjev in pooblaščenih revizorjev:

- V register revizijskih družb je bilo na dan 31. decembra 2000 vpisanih 44 revizijskih družb. V letu 2000 so bile na novo vpisane 3 revizijske družbe, 4 družbe so bile izpisane, dve pa sta spremenili ime.
- V register revizorjev je bilo na dan 31. decembra 2000 vpisanih 144 revizorjev, od teh 107 s pooblastilom za delo.
- V register pooblaščenih revizorjev je bilo na dan 31. decembra 2000 vpisanih 230 pooblaščenih revizorjev, od teh 139 s pooblastilom za delo.

ZAKLJUČEK

Leto 1994 pa je bila prva prelomnica v razvoju revizijske stroke v Sloveniji. Revizija se je začela pospešeno razvijati in lahko rečemo, da se kljub kratkemu obdobju mogoče celo nekoliko prezgodaj približuje zrelim letom. Seveda se je v teh letih razvijala tako na teoretičnem kot na praktičnem področju. O tem pričajo tudi številni strokovni članki v mesečniku Revizor, ki letos izhaja že dvanajsto leto, o tem nas prepriča sedem zvezkov iz zbirke Metodika revidiranja, ne smemo spregledati prevoda ameriškega učbenika Revidiranje - zasnove in postopki pa še in še bi lahko naštevali. Prav tako ne smemo pozabiti na gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščeni revizor in revizor ter njegovo izvedbo, pa na šest konferenc revizorjev, na pet jesenskih strokovnih srečanj revizorjev ter celo vrsto strokovnih seminarjev. Pa naj bo dovolj. Lahko sklenemo, da se je tako na področju teorije kot prakse revizija do sedaj zadovoljivo razvila.

Smo v letu 2001. Sprejet je nov zakon o revidiranju. Izvoljen je revizijski svet. Izdelana je vizija razvoja revizijske stroke ob vstopu v novo tisočletje. Vse to kaže na smo na pragu nove, lahko rečem moderne dobe revizije v Sloveniji. Seveda je treba poznati svojo zgodovino in tudi istočasno ne smemo pozabiti, da vedno ni bilo lahko, da je bilo veliko ovir, in da ima revizijska stroka prav zaradi strokovnega in neodvisnega pristopa tudi nasprotnike, vendar mora biti pogled usmerjen v prihodnost, v jutrišnji dan. Za to pa je treba imeti jasno vizijo razvoja. In revizijska stroka v Sloveniji jo ima. Jasno začrtano z zadostno kritično maso znanja in organizacijskih sposobnosti za njeno uresničitev. Tudi zato se za njen razvoj ni treba bati.