Vili Perner*

ZAKON O REVIDIRANJU IN ODZIVI STROKE

Law on Auditing and Responses by Auditing Profession

POVZETEK ● *Naša razmišljanja ob sprejetju novega zakona o revidiranju morajo biti usmerjena predvsem v dojemanje pomena zakonskega urejanja revidiranja računovodskih izkazov; pomembno zaznan in izražen javni interes je seveda predpogoj za zakonsko ureditev revizorskega poklica. Sodoben zakon o revidiranju naj predvsem določa pogoje za opravljanje storitev revidiranja, zahteve za spoštovanje pravil stroke in sankcioniranje njihovega nespoštovanja. Na Slovenskem bomo ob novem zakonu o revidiranju v bližnji prihodnosti morali posebno pozornost posvetiti zlasti vprašanjem hierarhije pravil revidiranja, revizorjevi neodvisnosti, 'dobremu imenu' revizorjev in revizijske stroke, obvladovanju kakovosti revizijskega dela in nadzoru nad delovanjem revizijskih družb in revizorjev. Naš cilj mora biti zaznana odličnost revizorjevega poklica v javnosti.*

Ključne besede ● *zakon o revidiranju, revidiranje, javni interes, pravila stroke, neodvisnost in 'dobro "ime" revizorjev, obvladovanje kakovosti revizijskega dela, nadzor nad revizijskimi družbami in revizorji.*

1. TEMELJNE ZAHTEVE ZA SPREJEM IN UVELJAVITEV ZAKONA O REVIDIRANJU

1.1. Kratek zgodovinski pregled zakonskega urejanja revidiranja

V svojem znamenitem delu *Država,* je (leta 1927) Leonid Pitamic, klasik slovenske pravne znanosti, zapisal o *zakonu* tudi naslednje:"…Kadar je pravno pravilo po kompetentnem organu izrečno postavljeno in fiksirano, govorimo v nasprotju k običajnemu pravu o *postavi* ali *zakonu*…Saj je poleg ozirov za

* univ.dipl.ekon.; pooblaščeni revizor, CPA, preizkušeni notranji revizor, preizkušeni davčnik, Iteo-Abeceda d.o.o., Kotnikova 28, Ljubljana.

dobro in točno delujočo državno organizacijo temeljna zahteva pravne varnosti, da je pravo splošna, naprej določena norma, s katero mora *vsakdo* računati, tako da v konkretnem primeru ne odloča samovolja kakega državnega organa, temveč *stalna norma* ali *zakon*, ki se mora verno zrcaliti v odločbi državnega organa…"(Leonid Pitamic: Država, izvirna izdaja: Družba sv. Mohorja, 1927, ponovna izdaja Cankarjeva založba, 1996, strani 235 in 236).

V zvezi z zahtevo po pravni varnosti je neposredno povezan - ko govorimo o revidiranju - pojem *javnega interesa*, saj naj bi bila pravna varnost s strani države zagotovljena tudi pri gospodarskih dejavnostih posameznika ali širših družbenih skupin (predstavnikov javnega interesa), ki bi sicer lahko bila resno ogrožena, če jih ne bi - na področju poročanja o delovanju gospodarskih družb - urejal (varoval pred zlorabami) poseben zakon.

Če opazujemo dogajanja in razvoj revizijske stroke v razvitem svetu skozi zadnjih sto let, lahko opazimo, kako viden je bil njen prispevek, ne samo k delovanju kapitalskih trgov, temveč tudi za celotno družbo. Revizorji so se od nekdaj zavedali odgovornosti, da jim je javnost zaupala predvsem zato, ker so vzdrževali najvišje poklicne standarde pri revidiranju računovodskih izkazov. Še več, koristno in točno računovodsko in finančno poročanje, na katerega so imeli revizorji odločilni vpliv, je (od)igralo glavno vlogo pri rasti in razcvetu poslovnega sveta, kot tudi državnih institucij ter njenih organov.

V sodobnih družbah z razvitim gospodarstvom pojmujejo in sprejemajo revidiranje kot nujno in potrebno sestavino upravljanja z javnimi zadevami. Kot v vsakem organizacijskem procesu, je tudi pri upravljanju javnih zadev potrebno zagotoviti nadziranje nad procesi in nosilci delovanja različnih gospodarskih in državnih osebkov. Nadziranje je logični sklep celotnega družbenega upravljalnoravnalnega procesa ter omogoča presojanje pravilnosti delovanja gospodarskih in državnih osebkov, ki so jim posamezniki ali pravne osebe zaupale gospodarjenje z naravnimi, finančnimi viri in človeškimi dejavniki. Posamezniki ali pravne osebe, ki niso neposredno vključeni v delovanje gospodarskih ali državnih osebkov, jih pa nanje vežejo neposredni (na primer zunanje lastnike in delničarje) ali posredni (na primer državo kot zbiralko davkov) ekonomski interesi - kar izraža oblike javnega interesa - uresničujejo nadzor s pomočjo neodvisnih zunanjih revizorjev.

Iz izkušenj razvitih zahodnih držav - navajamo primer Združenih držav Amerike - je znano, da se je poklic revizorja pojavil mnogo prej, preden je država z zakoni zahtevala obveznost revidiranja določenih gospodarskih osebkov (borzna zakona iz 1933. in 1934. leta). Prvi zakon, ki je urejal poklic revizorja so v ZDA v zvezni državi New York, sprejeli že leta 1896, zametki sedanjega Ameriškega inštituta pooblaščenih javnih revizorjev (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) pa segajo v leto 1887. Javni interes za poročanje o “stanju zadev“ v podjetjih v zasebni lasti, ki so ga v zgodnjem obdobju revizorskega poklica izražale predvsem finančne inštitucije ter poslovni partnerji, je omogočal in vzpodbujal svobodno ter samoniklo oblikovanje revizijske stroke, kar je od njenih predstavnikov zahtevalo

predvsem višjo raven spoštovanja poklicne odgovornosti ter etičnih norm, kot sta običajni za delovanje poklica, ki se prične razvijati pod neposrednim varuštom države. V ZDA zakoni o revidiranju vsake zvezne države izražajo zaščito javnega interesa le na ravni odgovornosti *izvajalcev revidiranja*, kar pomeni, da določajo predvsem, kdo sme in pod kakšnimi pogoji revizorski poklic opravljati, razmerja med revidiranim osebkom in revizorjem pa se oblikujejo na temelju obligacijskega prava na eni strani in pravil poklicnega delovanja (revizijski standardi ter etična načela in pravila) na drugi strani. Slednje je v pristojnosti AICPAja, kar revizorjem zagotavlja popolno neodvisnost in razvoj v skladu z zahtevami javnega interesa. Tak način urejanja revidiranja ima prednosti pred podrobnim zakonskim določanjem *izvedbe* revidiranja (na primer kakšno mora biti revizijsko poročilo in mnenje; kaj je revizorjeva neodvisnost; hramba delovnega gradiva; uporaba storitev veščakov; pravica udeležbe na letni skupščini; varovanje poklicne skrivnosti) predvsem v tem, da ni potrebno, ko se v stroki uveljavijo nova spoznanja in rešitve, le - te uveljavljati z dolgotrajnimi in nezanesljivimi zakonodajnimi postopki. S tem stroka (p)ostane nosilec in pobudnik razvoja revizijske dejavnosti, vpliv različnih skupin, ki često zagovarjajo monopolne ali parcialne (tudi politične) interese, pa je skrčen na najmanjšo možno mero.

Svet evropskih skupnosti je v 4. smernici (78/660/EGS), z dne 25. julija 1978, v 51. členu določil, da so "…gospodarske družbe dolžne dati revidirati letne obračune eni ali več osebam, ki so po pravnih predpisih posameznih držav pooblaščene za revidiranje letnih obračunov…", pri čemer je obenem predvidel, da države članice majhne družbe **lahko** oprostijo prej navedene obveznosti (revidiranja). V vseh državah (sedanje) Evropske unije (EU), je danes taka oprostitev tudi dejansko uveljavljena.

Šest let pozneje, 10. aprila 1984, je bila izdana še 8. smernica, ki med drugim navaja, da je (v EU) "…pomembno uskladiti prizadevanja v zvezi z usposabljanjem pooblaščenih oseb za obvezno kontroliranje obračunskih podlag in zagotoviti, da bodo te osebe **neodvisne** in na **dobrem glasu**…"; <u>slednjima zahtevama bomo v nadaljevanju našega prispevka posvetili nekaj več pozornosti.</u>

V *Sloveniji* smo dobili prvi zakon o revidiranju sredi leta 1993, ko je bil sprejet tudi zakon o gospodarskih družbah (ZGD). Kljub določenim pomanjkljivostim - nekatere so bile tudi posledica političnega mešetarjenja - smo prvi zakon o revidiranju lahko označili za sodobnega, kar so nam priznavali tudi na Zvezi evropskih revizorjev (Féderation des Experts Comptables Européns - FEE) v Bruslju.

Ker bi bilo potrebno nekatera določila prvega zakona o revidiranju (v nadaljevanju: *prvi zakon*) prej ko slej uskladiti z pravno ureditvijo EU smo se v stroki zavedali, da so bile rešitve, ki jih je vseboval, v mnogih pogledih le prehodne in pomanjkljive. Nekatere so se nanašale na statusne zadeve in na načine organiziranja revizijskih družb. Tako na primer zakon ni uvedel oblike delovanja *'samostojnih revizorjev'* (takoimenovani 'sole proprietor'), za

opravljanje revizijske dejavnosti s strani tujcev, pa je tudi vseboval omejitev njihovega lastniškega deleža in/ali glasovalnih pravic na 49 odstotkov.

Po drugi strani pa prvi zakon ni zagotovil ustreznih pogojev za sankcioniranje oziroma kaznovanje slabega del(ov)a(nja) takó revizijskih družb, kot tudi samih revizorjev. Edine resnejše sankcije proti *revizijski družbi* so se (bodisi z zagroženim izbrisom iz registra ali kaznijo za gospodarski prestopek) nanašale na kršitev pri (ne)zagotavljanju tajnosti informacij in spoznanj o poslovanju revidirane pravne osebe in na opravljanje revidiranja v gospodarski, s katero naj bi bila revizijska družba kapitalsko povezana. Sankcije proti *revizorju posamezniku*, pa je bilo možno - na temelju *starega zakona* - izreči kot:

- *odvzem pooblastila za delo* - če revizor ni trajno varoval vseh informacij in vseh spoznanj o poslovanju pravne osebe ali če je ta spoznanja uporabljal za doseganje kakršnihkoli premoženjskih koristi zase ali za drugo osebo; doslej pooblastilo za delo ni bilo odvzeto še *nikomur,*
- *prekršek* (z denarno kaznijo najmanj 500.000 tolarjev) - če nalog revidiranja ni opravil na način predpisan z zakonom (o revidiranju); če ni ugotovil točnih dejstev in je v poročilu navedel napačno mnenje; s prekrškom naj bi bili kaznovani tudi enaki kršitvi (varovanja informacij in osebnega okoriščanja) kot smo jih navedli že kot razlog za odvzem pooblastila za delo.

Zaradi takih pomanjkljivosti tudi ni bilo možno v širšem obsegu izvajati strožjih disciplinskih ukrepov proti tistim revizijskim družbam in/ali revizorjem, ki so na več področjih kršili *pravila revizijske stroke,* pa so se sankcijam izogibali s pretvezo, da zanje ni zakonske podlage; še več - nekateri od teh so se organom nadzora celo posmehovali.

1.2. Kako (naj) zakon o revidiranju uresničuje in ščiti javni interes?

V poslovnem svetu si razmerij med udeleženci ne moremo predstavljati brez takih informacij, ki naj omogočajo odločanje za varno in zanesljivo doseganje (finančnih) koristi od posamičnega posla ali celotnega delovanja. Ko sklepamo posamični (novi) posel ali se odločamo o nadaljevanju poslovnih razmerij s sedanjimi poslovnimi partnerji, si praviloma hočemo pridobiti čimveč informacij o ugledu, finančnem zdravju in zanesljivosti sedanjega ali prihodnjega poslovnega partnerja, pri čemer želimo, da se nam slednji čim celoviteje *predstavi,* in da nam *razkrije* čim več o značilnostih njegovega delovanja. Velja tudi obratno: tudi druga stran želi izvedeti čimveč o našem podjetju, njegovi finančni trdnosti in izgledih za prihodnost.

Zunanji udeleženci v poslovanju podjetja pomembnejše odločitve sprejemajo predvsem na podlagi informacij iz **računovodskih izkazov**, ki jim naj omogočajo, da:

- napovedujejo prihodnje dogodke,
- ocenjujejo :
- tveganje,
- dobičkovnost,
- solventnost in
- delovanje ravnateljstev

v povezavi z obravnavanim podjetjem.

V »Okvirnih navodilih za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov« (Svet za mednarodne računovodske standarde - SMRS, 1997) je v točki 9. navedeno, »…da se med uporabnike *računovodskih izkazov* štejejo sedanji in možni vlagatelji, zaposlenci v podjetju, posojilodajalci, dobavitelji in drugi dajalci blagovnih kreditov, kupci, vlade in njihovi organi ter javnost. Vsi ti uporabljajo *računovodske izkaze*, da bi zadovoljili različne potrebe po informacijah…«. V okvirnih navodilih so nato navedeni cilji računovodskih izkazov, temeljne predpostavke (pripravljanja računovodskih izkazov, sestavine, pripoznavanje in merjenje sestavin računovodskih izkazov ter pojmovanja kapitala in načini njegovega ohranjanja.

Pod **računovodskimi izkazi,** ki jih obravnavajo Mednarodni računovodski standardi (MRS), pojmujemo po MRS 1 (Predstavljanje računovodskih izkazov), točka 2, »*računovodske izkaze za splošne namene*«, to je »… **tiste, ki so namenjeni zadovoljevanju potreb uporabnikov, ki nimajo možnosti zahtevati poročil, prilagojenih zadovoljevanju njihovih posebnih potreb po informacijah**. *Računovodski izkazi za splošne namene* so tudi tisti, ki se predstavijo posebej ali v okviru kake druge javne listine, kot je letno poročilo ali prospekt…«.

Iz okvirnih navodil za pripravljanje in predstavljanje računovodskih izkazov je potrebno navesti tudi ugotovitve iz točke 7., da »…so računovodski izkazi del postopka ***računovodskega poročanja.*** Popoln sveženj računovodskih izkazov običajno vsebuje bilanco stanja, izkaz uspeha, izkaz sprememb finančnega položaja, pa tudi opombe in druge izkaze ter pojasnila, ki so sestavni del računovodskih izkazov…« in točke 8, da je »…poročujoče podjetje tisto, v zvezi s katerim lahko govorimo o uporabnikih, ki so jim računovodski izkazi glavni vir računovodskih informacij o njem…«.

Na kratko lahko povzamemo, da mednarodni računovodski standardi obravnavajo pravila (sodila) ***računovodskega poročanja*** v obliki računovodskih izkazov za splošne namene, ki jih podjetja pripravljajo in predstavljajo različnim ***uporabnikom*** in so podlaga za njihove ***poslovne odločitve*** v povezavi s poročujočim podjetjem.

Številne študije v svetu so pokazale, da se z večanjem obsega informacij o delovanju gospodarskih celic zmanjšujejo stroški za naložbenike ali z drugimi

besedami: naložbe postajajo vse manj tvegane. Sodobni dogajanja na področju računovodskega poročanja se osredotočajo predvsem na obseg in kakovost *razkritij*, ki jih »ponujajo« računovodski izkazi. Razkritja v računovodskih izkazih, ki jih pogosto povezujemo s pojmom 'zveste predstavitve' (representational faithfulnes), so ustrezna le v primerih, ko imamo opravka z informacijami, katerih merjenje in opis je skladen s pojavom, ki ga (naj) predstavljajo.

Iz ameriške prakse je splošno znano , da se mnogi ravnatelji pritožujejo, da trg »ne razume« njihovih podjetij in da so vsled tega njihove delnice podcenjene. Ponavadi se kasneje izkaže, da je problem »nerazumevanja« njihovih podjetij predvsem posledica nezadostnih in nepopolnih razkritij o njihovem delovanju. Manj kot potencialni naložbenik ve o takem podjetju, manjša je verjetnost, da se bo odločil za naložbo vanj.

Razkritja, ki jih zahtevajo računovodski standardi in v primeru, da jih sestavljalci računovodskih izkazov spoštujejo omogočajo naložbenikom, da (z zaupanjem) primerjajo naložbene različice in se odločajo za donosne ter varne naložbe. Da bi uporabniki sprejemali najboljše naložbene odločitve, morajo imeti na razpolago računovodske izkaze, ki so *uporabljivi* in *neoporečni*. Za računovodske izkaze lahko rečemo, da so *uporabljivi*, če poročajo o *vseh* gospodarskih aktivnostih, ne samo o izbranih, na najbolje možen in zaupanja vreden način. Če naj bodo računovodski izkazi *neoporečni,* pa ne smejo niti izpuščati ali »barvati« sporočil, katera bi dajala prednost samo določenemu uporabniku ali prikazovanju le posebej izbranih poslovnih dogodkov. Na zanesljivem in zaupanja vrednem računovodskem poročanju se je v zadnjih desetletij zgradil tudi največji kapitalski trg na svetu, to je ameriški.

Na osnovi naših dosedanjih izvajanj bi lahko sklepali, da računovodski izkazi za splošne namene ne pomenijo nič drugega kot večjo ali manjšo “količino” razkritij o “stanju zadev” v podjetju. Naloga revizorja je, da ovrednoti (oceni, preizkusi, preveri) ali je ravnateljstvo podjetja pri sestavljanju računovodskih izkazov pravilno uporabilo računovodske standarde, ki se nanašajo na **predstavljanje računovodskih izkazov v javnosti**.

V sami izvedbi revizijskega posla, je ovrednotenje razkritij v računovodskih izkazih možno zadovoljivo opraviti šele, ko je revizor zbral zadostne in zadovoljive dokaze o pravilnosti uradnih trditev ravnateljstva - tako imenovani **predhodni koraki** - o:

- *obstoju in pojavljanju.* Sredstva in obveznosti ter kapital na dan bilance stanja *obstojajo*, prihodki in odhodki so se v proučevanem obdobju *pojavili*,
- *pravicah in obveznostih*. Podjetje *ima* neokrnjene pravice do sredstev in *dolguje* obveznosti na dan bilance stanja,
- *popolnosti*. Računovodski izkazi vključujejo *vsa* sredstva, dolgove, kapital, prihodke, odhodke, dobičke in izgube,

- *ovrednotenju in razporeditvi*. Sredstva, dolgovi, kapital, prihodki, odhodki, dobički in izgube so v računovodskih izkazih prikazani v *primernih zneskih*. Primerni zneski so tisti, ki so določeni v skladu z veljavnimi računovodskimi standardi. Razporeditev se nanaša na uvrščanje primernega zneska v *pravo obdobje*.

Končno(i) ovrednotenje (koraki) od revizorja zahteva(jo), da o ustreznost razkritij postavk v računovodskih izkazih, poda oceno, ki vsebuje strnjene (celovite) ugotovitve za (o):

- računovodske usmeritve podjetja v tistem delu, ki se nanaša na razvrščanje postavk v računovodske izkaze,
- sposobnost podjetja za nadaljevanje delovanja (delujoče podjetje),
- doslednost (enakost iz obdobja v obdobje) predstavljanja in razvrščanja postavk v računovodske izkaze,
- združevanje postavk ob upoštevanju pomembnosti,
- pravilnost pobotanja postavk v računovodskih izkazih,
- primerjalne informacije v računovodskih izkazih,
- upoštevanje načela “na temeljnih dogodkih zasnovano računovodstvo”,
- pravilnost uporabe predpisanih obrazcev računovodskih izkazov,
- zadovoljivost podrobnejših razkritij v računovodskih izkazih.

Načelo poročanja 3, Temeljnih revizijskih načel navaja:” **Razkritja in prikazi v listinah, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze, se štejejo za ustrezne, razen če so v revizorjevem poročilu označeni kot drugačni**” (glej: Temeljna revizijska načela, Revizor št.1/1994). To načelo lahko pojmujemo kot **“načelo izjem”,** saj ne zahteva izrecnega sklicevanja na revizorjevo poročilo. Poročilo se sklicuje na razkritja in prikaze k računovodskim izkazom, le če ti niso ustrezni. Navajanje primerov neustreznosti je stvar revizorjeve poklicne presoje. Prav o tem pa bo slovenska revizijska stroka morala še marsikaj spregovoriti.

Na osnovi dosedanjih izvajanj bi tako lahko opredelili preučevani **javni interes** kot **zahtevo** po "zanesljivem in uporabljivem računovodskem poročanju v računovodskih izkazih za splošne namene, ki služi uporabnikom za sprejemanje ustreznih (poslovnih) odločitev v zvezi s poročujočim podjetjem".

Zgoraj smo že navedli, da je naloga revizorja , da ovrednoti (oceni, preizkusi, preveri) ali je ravnateljstvo podjetja pri sestavljanju računovodskih izkazov za splošne namene pravilno uporabilo računovodske standarde, ki se nanašajo na **predstavljanje računovodskih izkazov v javnosti**, kar z drugimi besedami pomeni, da je javni interes (zanesljivo in uporabljivo računovodsko poročanje) lahko zadovoljivo uresničen in zaščiten šele, ko so računovodski izkazi, ki so (bili) predstavljeni javnosti tudi **revidirani**. Revizor se tako s*očasno* pojavlja

tudi 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.

* * *

Proces ovrednotenja (ocenjevanja, preizkušanja, preverjanja) ali je ravnateljstvo podjetja pri sestavljanju računovodskih izkazov za splošne namene pravilno uporabilo računovodske standarde, kar opredeljuje in je naloga ter cilj **revidiranja,** spada med tista opravila, za katera 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. Zato je nujno, da izvajanje revidiranja država uredi s *posebnim zakonom.*

Namen zakona o revidiranju zelo nazorno odražajo tele ugotovitve:"… Politika države in namen tega zakona (o revidiranju) je, da pospešuje zanesljivost informacij, ki se uporabljajo kot vodila pri finančnih transakcijah *ali* za prikazovanje ter ocenjevanje finančnega stanja *ali* delovanja pridobitnih, nepridobitnih in državnih poslovnih osebkov. ***Javni interes*** zahteva, da morajo biti osebe, ki se izkazujejo da imajo *posebne sposobnosti* pri dajanju zagotovil o zanesljivosti in poštenosti predstavljanja takih informacij, tudi v stanju take sposobnosti dokaz(ov)ati in da osebam, ki takih sposobnosti nimajo ni dovoljeno, da se kot take predstavljajo ali da taka zagotovila dajejo; da je delovanje oseb, ki imajo licenco, ki njihove posebne sposobnosti potrjuje, v vseh pogledih glede izvajanja poklicnih nalog zakonsko urejeno; da je postavljen oblast(ve)ni organ, ki je pristojen za predpisovanje in ocenjevanje poklicnih sposobnosti ter določanje obnašanja oseb, ki so si pridobile licenco; in da je uporaba nazivov osebam, ki niso licencirane za navedena opravila, s strani države prepovedana…" (*Uniform Accountancy Act - UAA - Enotni zakon o revidiranju*; skupna izdaja: American Institute of Certified Public Accountants - AICPA in National Association of State Boards of Accountancy - NASBA; U.S. A., 1997).

Posebej pa je potrebno poudariti, da mora biti javni interes - ki ga javno predstavljanje revidiranih računovodskih izkazov vsekakor izraža - **dovolj pomemben** za družbeno okolje, da ga država uredi in (za)ščiti s posebnim zakonom.Nekaj takega pa na primer ne bi mogli trditi za želeno zakonsko urejanje davčnega svetovanja na Slovenskem, o čemer smo že večkrat obširno pisali (glej tudi: Davčne storitve revizorjev, *Revizor* št. 6/1996)

UAA, ki se na ta način osredotoča na zagotavljanje ustreznih pogojev za uresničevanje javnega interesa, obsega zlasti:

- sklicevanje na standarde revidiranja ter na standarde za izvajanje revidiranju sorodnih storitev (vsebine standardov *ne navaja*),

- postavitev, pristojnosti in način delovanja državnega odbora za revizijo (*Odbor*),
- podrobne zahteve za pridobitev certifikata javnega pooblaščenega revizorja,
- podrobne zahteve za pridobitev in obnavljanje veljavnosti licence za opravljanje revidiranja za revizijske firme in za revizorje-posameznike,
- zahteve za opravljanje nadzora nad delovanjem revizijske družbe najmanj vsako tretje leto,
- posamično navajanje kršitev za revizorje in revizijske družbe, na osnovi katerih sme državni odbor za revizijo: (1) odvzeti (revoke) katerikoli certifikat ali licenco, (2) začasno razveljaviti (suspend) katerikoli certifikat ali licenco, za obdobje ne daljše od petih let; med posamično naštete kršitve med drugim spadajo:
    - prevara pri pridobitvi certifikata in/ali licence,
    - prepoved delovanja v povezavi z državnimi agencijami,
    - nepoštenost, prevara ali velika malomarnost pri opravljanju storitev (na osnovi pridobljene licence) ali pri (ne)predložitvi davčne napovedi,
    - kršitev kateregakoli določila UAA ali pravil, ki jih je sprejel *Odbor*,
    - kršitev kateregakoli določila poklicnega obnašanja, ki ga je postavil *Odbor* v povezavi z (1) nadzorom kakovosti in poštenosti (probity) opravljenih storitev, s posebnim poudarkom na neodvisnosti, neoporečnosti in nepristranskosti izvajalcev storitev, (2) sposobnostmi in tehničnimi standardi, (3) odgovornostjo pred javnostjo in (4) odgovornosti do naročnikov,
    - obsodba za kaznivo dejanje (felony) ali drugo kršitev zakona, ki vsebuje elemente nepoštenosti ali prevare,
    - storitev kakršnegakoli prevarantskega dejanja v času veljavnosti certifikata ali licence,
    - katerokoli obnašanje, ki se negativno odrazi na pripravljenost (fitness) za opravljanje storitev v času veljavnosti licence.
- določitev disciplinskega postopka proti kršiteljem pravil revizijske stroke, s stališča:
    - vodenja preiskave,
    - zaslišanj pred *Odborom*,
    - izrekom sankcije,
    - ponovno pridobitvijo certifikata ali licence,
- določitev nezakonitih dejanj, tako s strani oseb, ki imajo licenco pooblaščenega revizorja in tistih, ki bi lahko opravljali dejavnost

revidiranja, čeprav jim to ni dovoljeno ter tudi prepoved prejemanja provizij,

- določitev zaupnosti komuniciranja informacij o naročniku, ki jo revizor lahko opusti (med drugim) v naslednjih primerih:
  - z dovoljenjem naročnika,
  - če to zahtevajo in/ali dovoljujejo poklicni standardi,
  - v postopkih pred sodiščem,
  - ob vodenju preiskave in zaslišanj pred *Odborom,*
  - organom nadzora nad delovanjem revizijskih družb in revizorjev, ki jih imenuje ali njihovo delovanje odobri *Odbor*,
  - osebam v revizijski družbi, ki opravljajo druge storitve za naročnika (velja pa zaupnost proti tretjim osebam) in
  - osebam, ki informacije (o naročniku) potrebujejo z namenom zagotavljanja kontrole kakovosti (v revizijski družbi),
- določitev lastništva delovnega gradiva, ki je praviloma revizorjevo; prepoved razkrivanja ali razpečevanja gradiva, brez odobritve naročnika,
- določitev značilnosti zasebnosti (privity) pogodbe z naročnikom, ki revizorju zagotavlja, da ga v primeru očitane mu malomarnosti lahko tožijo le osebe,ki:
  - so sestavljavci računovodskih izkazov, ki so bili (malomarno) revidirani,
  - so bile toženemu revizorju v času prevzema posla revizije posebej predstavljene kot tiste, ki se bodo zanašale na revizorjevo poročilo,
  - so imele neposredne stike s tožnikom in so revizorju z besedami ali obnašanjem dale vedeti, da se bodo zanašale na revizorjevo poročilo,
- določitev ***zastaralnega*** *roka* za pričetek sodnega postopka zoper revizorja, ki ga je možno pričeti le na dan ali pred nastopom, katerega od naslednjih dogodkov:
  - eno leto od dneva, ko je očitano dejanje , opustitev ali malomarnost bila odkrita *ali* bi lahko bilo odkrita z razumno skrbnostjo,
  - tri leta po dokončanju storitev, ki so predmet sodnega spora,
  - tri leta od prve izdaje revizorjevega poročila o računovodskih izkazih.
- določitev ***sorazmerne odgovornosti*** (proportionate liability), ki se ugotavlja na naslednji način:
  1. če tožeča stranka dokaže, da je revizor ravnal z očitnim namenom goljufanja (deceive), manipuliranja ali prevaranja za revizorjevo

neposredno gmotno (pecuniary) korist, bo revizorjeva odgovornost določena na način, ki se na splošno uporablja v takih primerih,

2. če se revizorju *ne* dokaže, da je deloval z očitnim namenom goljufanja (deceive), manipuliranja ali prevaranja za revizorjevo neposredno gmotno (pecuniary) korist, bo znesek revizorjeve odgovornosti določen na naslednji način:

   a. preizkus dejstev (trier) bo določil odstotek odgovornosti tožnika, vsakega obtoženca in vsake druge pravne in/ali fizične osebe, ki jih obtožujejo, da so povzročile ali prispevale k škodi tožnika. Pri določanju odstotka odgovornosti, bo preizkus dejstev upošteval takó naravo delovanja vsake stranke, kot tudi obseg ter vzročno povezavo med tem delovanjem in škodo, ki jo navaja tožnik;

   b. preizkus dejstev bo nato določil *skupni* znesek škode, ki jo je utrpel tožnik in ki jo je delno ali v celoti povzročil, kot tudi toženci ali druge osebe, obtožene, da so prispevale k ali povzročile škodo;

   c. pri preizkusu dejstev se bo nato odstotek odgovornosti toženca (ugotovljen pod (a)) pomnožil s skupnim zneskom škode (ugotovljen pod (b)) in bo izdan sklep (izrečena sodba) proti tožencu, ki ne bo višja od prej ugotovljenega zmnožka;

   č. v nobenem primeru ne more odmerjena ali plačana odškodnina s strani toženca (revizorja) presegati zneska določenega pod (c). Revizor ne more biti skupno (jointly) odgovoren za nobeno sodno odločbo zoper katerokoli drugo stranko v postopku;

   d. razen v primeru, kjer je s pogodbenim razmerjem določeno, ne bo nobeden izmed tožencev imel pravice povrnitve (od revizorja) kakršnegakoli deleža škode, katere povzročitev mu je bila pripisana.

Dober zakon o revidiranju bi zato moral urejati predvsem:

- status državnega (ali od države pooblaščenega) organa, ki ureja pridobivanje certifikatov in licenc za revizorje in revizijske družbe,
- pogoje za pridobivanje in obnavljanje licenc,
- dovolj podrobno opisane (naštete) okoliščine kršitve poklicnih standardov in pravil obnašanja in etike predstavnikov revizijske stroke,
- opis vodenja postopka in izrekanje disciplinskih ukrepov ob pojavu prej navedenih kršitev,
- zaupnost in zasebnost komuniciranja z naročnikom,
- zastaralne roke za uvedbo sodnih postopkov zoper revizorje,
- lastništvo delovnega gradiva in

- načine ugotavljanja sorazmerne odgovornosti za ugotovljeno povzročeno škodo tožnikov zoper revizorja kot tožene stranke.

Vsako nadaljnje širjenje obsega zakona o revidiranju, zlasti z določili, ki so tako ali tako del revizijskih standardov pomeni za (vsak) zakon o revidiranju *nepotrebno navlako* in kaže na nepoznavanje pomena revizijske stroke v širšem družbenem okolju.

2. RAZMISLEK O PRAVILIH REVIDIRANJA, REVIZORJEVI NEODVISNOSTI IN KAKOVOSTI REVIZORJEVIH STORITEV

Novi zakon o revidiranju (z uradno kratico označen kot: *ZRev-1)* , ki je bil objavljen v Uradnem listu R Slovenije št. 11/2001, dne 16.2.2001 in pričel veljati petnajsti dan po objavi, bo v prihodnosti moral biti deležen še mnogih resnih obravnav in preučevanj. Na tem mestu bomo več pozornosti posvetili tistim vprašanjem, ki so po našem mnenju s stališča uveljavljanja zgoraj opredeljenega javnega interesa najpomembnejša, saj (lahko) takoj in neposredno vplivajo na delovanje stroke.

2.1. Pravila revidiranja (hierarhija)

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.)…«.

Mednarodni standardi revidiranja (MSR) 110 – *Razlagalni slovar*, navaja pod »Pravila v državi (o revidiranju) - (National practices (auditing))«, da so pravila:«…Niz revizijskih *smernic* **brez veljave standardov**, ki jih opredeli **pristojni organ** na državni ravni, revizorji pa jih **na splošno** uporabljajo pri izvajanju revidiranja ali sorodnih storitev…«.

Isti vir nato navaja pod "Standardi v državi (pri revidiranju) - (National standards (auditing))", da so le-ti: "…Niz revizijskih *standardov*, ki jih opredeljuje zakon ali drug predpis ali pooblaščeni organ na državni ravni,

njihova uporaba pa je **obvezna** pri opravljanju revizije ali sorodnih storitev, zato jih je treba pri njih spoštovati…".

Mednarodni odbor za pravila revidiranja (MOPR) v *Predgovoru k mednarodnim standardom revidiranja in sorodnih storitev*, v točkah 7. in 8. navaja:" 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«.

Točka 17 pa se nanaša na Mednarodna *stališča* o revidiranju (International Auditing Practice *Statements*) in določa:« Mednarodna stališča o revidiranju se izdajajo, da bi **praktično pomagala** revizorjem pri izvajanju (implementing) standardov ali pri širjenju **dobrih rešitev** (good practice). Ni mišljeno, da bi imela veljavo standardov«.

V »Pojmovniku računovodstva, financ in revizije« (v nadaljevanju: *Pojmovnik*) pravila (o revidiranju) niso obravnavana, pozna pa »pravila revizorjevega poklicnega vedênja« (rules of auditor's professional conduct) , ki predstavljajo »…kar *načela* revizorjevega poklicnega vedenja , (ki) določajo kot obvezen način nastopanja *revizorja* v javnosti pri revizijskem *delovanju*…« (glej: Dr. Ivan Turk: Pojmovnik računovodstva, financ in revizije, Slovenski inštitut za revizijo, julij 2000, stran 517)

Slovar slovenskega knjižnega jezika (Ne-Pren, stran 968, III. knjiga) *pravilo* opredeljuje kot: "*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…".

Zgoraj smo videli, da izraz *pravila* uporabljamo za različne prevode angleških besed (pojmov) in sicer za:

1. national practices (auditing),
2. rules of auditor's professional conduct in
3. practice statements (ni povsem jasno ali se *pravila* nanašajo na 'practice' ali 'statements').

Kljub precejšnjim nejasnostim, kaj najbolje označuje *pravila,* pa bi se še najlažje ogreli za opredelitve, ki jih najdemo v *Pojmovniku* in *Slovarju slovenskega knjižnega jezika*.

Zato menimo, da pod *pravili*, kot jih navaja *ZRev-1,* nikakor ne bi smeli razumeti samo opredelitve iz prej navedenega *Razlagalnega slovarja* ali tiste iz točke 17 *Predgovora*, temveč naj bi *pravila* predstavljala **»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«*.**

Nadalje tudi menimo, da nam ni potrebno, da se »kot pijan plota« držimo razločevanja med 'national practices' in 'national standards' iz *Razlagalnega slovarja*, saj nam opredelitev *pravil* iz prejšnjega odstavka omogoča, da ne bomo našega delovanja in vedenja slepo pokorili MRS in da torej ne bo prišlo - kot smo že izrazili bojazen - do »samoobglavljenja« ***slovenske*** revizijske stroke.

Po razmisleku o pomenu pravil, ki bi jih naj uveljavljala slovenska revizijska stroka (po pooblastilu iz *ZRev-1*), je možno predvideti, več hierarhičnih ravni pravil revidiranja, kot na primer:

1. raven: (a) Mednarodni standardi revidiranja; (b) slovenski (posebni) standardi revidiranja (SSR); (c) 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 pričeti uporabljati, preden ga ne odobri *Revizijski svet*. Slovenski (posebni) standardi revidiranja bi lahko na primer urejali:

- 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),

2. 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«

3. 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«.

4. raven: (a) domača in tuja strokovna literatura, če njene rešitve podpirajo in razširjajo ter poglabljajo določila MRS in SSR, (b) prevladujoče delovanje in/ali postopki v domači in tuji praksi, ko so že bile »izčrpane« rešitve pod 1.,2. in 3. Pred njihovo uporabo bi bilo priporočljivo posvetovati se z od *Revizijskega sveta* pooblaščenim organom (osebo).

* * *

Podobno kot se nismo hoteli odpovedati misli na sprejemanje slovenskih standardov revidiranja, ne bi smeli »vreči puške v koruzo« ob pogledu na impozantni *Kodeks etike računovodskega strokovnjaka*, ki ga je izdalo Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov (MZRS).

Naj ob tem spomnimo na zbornik referatov za 5. letno konferenco revizorjev, kjer smo v prispevku dr. Ivana Turka: *Etika revizorja in njegova odličnost kot človeka,* lahko prebrali, da »…**želimo zunanje revizorje postaviti na piedestal družbene elite**…«. Tak položaj in ugled revizorjev v družbi pa bo možno doseči in ohranjati le, če bomo kot posamezni predstavniki stroke dosledno spoštovali zahteve lastnega kodeksa poklicne etike in obenem nenehno stremeli k udejanjanju osebne odličnosti.

Pogled na *prvi* in *novi zakon* (*ZRev-1*) o revidiranju pa nam odkrije, da se oba sramežljivo izmikata uporabi pojma 'poklicna etika'. Takó je *novi zakon* etiko stlačil med 'druga pravila revidiranja'. Povedati pa je potrebno, da so začetni predlogi sprememb *prvega zakona* (nastali v okviru *Odbora (sekcije za revizijo)*) določila o poklicni etiki vsebovali. Posebno pozornost so začetni predlogi posvečali podrobnejšemu naštevanju kršitev določil o poklicni etiki. Slednje je bilo potrebno upoštevati predvsem iz razloga izrekanja disciplinskih ukrepov, saj so izkušnje ob prvih opravljenih nadzorih kazale, da je bila možnost sankcioniranja nespoštovanja poklicne etike neznatna.

Po tem kratkem pogledu na probleme poklicne etike revizorjev v luči novega zakona, zato ne bi bilo priporočljivo, da se brezskrbno podredimo in utopimo v "talilnem loncu" (mednarodnega) *Kodeksa etike računovodskega strokovnjaka* in enostavno zavržemo **slovenski** *Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev(KPE)*. Slednje še toliko bolj, ker na Slovenskem inštitutu za revizijo (*Inštitut*) "negujemo" etiko različnih strok z njihovimi samostojnimi kodeksi; slovenska revizijska stroka potrebuje lastni kodeks poklicne etike - ki bo kar najstrožje obravnaval in kaznoval neetično vedenje - še posebej zato, ker smo

vse doslej lahko opažali vse preveč ignorantski odnos do etičnih vprašanj stroke.

V našem prenovljenem kodeksu poklicne etike moramo kot najvišje in najžlahtnejše načelo na vrhu "ustoličiti" ***odličnost revizorja kot strokovnjaka in kot človeka!***

2.2. Revizorjeva neodvisnost

Neodvisnost je temeljni razpoznavni znak revizijske dejavnosti, v KPE pa je v *Načelu 4 – Nepristranskost in neodvisnost*, zapisano:«…Strokovna neodvisnost je bistveno načelo poklica, ki ga opravlja revizor. V prvi vrsti gre za miselnost, za katero sta značilni neoporečnost in nepristranskost…«. Biti *neodvisen* za revizorja pomeni stanje duha, ki v danih okoliščinah svojo presojo naslanja na nepristranska (objektivna) dejstva in da s svojim ravnanjem ne vzbuja vtisa na osnovi katerega bi poučena tretja stran(ka) lahko sklepala, da je revizor izvedbo svoje naloge podredil vplivom, ki niso skladni z revizijskimi standardi, etičnimi načeli stroke ali s splošnim zaznavanjem o vlogi poklica revizorja v javnosti.

Najprej si oglejmo, kako 'neodvisnost' obravnava *ZRev-1*.

V 27. členu poznamo naslednja **prepovedana** razmerja:

(1) **Revizijska družba** ne sme opravljati revidiranja v posamezni pravni osebi:

*1. če ima **naložbe** (krepki tisk: V.P.) v tej pravni osebi*

(Povezava s 7. členom *Zrev-1*: "…(3) **Naložba** (krepki tisk: V.P.) v pravno osebo po tem zakonu je:

1. neposredno lastništvo poslovnega deleža, delnic oziroma drugih pravic, na podlagi katerih pridobi imetnik glasovalne pravice ali deleže v kapitalu te osebe,
2. neposredno imetništvo vrednostnih papirjev, katerih izdajatelj je ta oseba,
3. terjatev do te osebe na podlagi kredita oziroma depozita oziroma drugih pravnih poslov, ki so po svojem ekonomskem namenu enaki kreditu oziroma depozitu).

2. če ima ta pravna oseba naložbe v revizijski družbi (glej ugotovitve k točki 1.)

3. če so osebe, ki so povezane s pravno osebo na način iz 5. točke drugega odstavka 8. člena tega zakona:

- ožji družinski člani članov uprave, nadzornega sveta oziroma pooblaščenih revizorjev v revizijski družbi,

- skupaj posredno ali neposredno imetniki kvalificiranega deleža v revizijski družbi.

5. točka drugega odstavka 8. člena *Zrev-1* navaja:"…za povezane osebe po tem zakonu se štejejo zlasti osebe, ki so med seboj povezane:

- kot člani uprave ali nadzornega sveta oziroma zaposleni na podlagi pogodbe o zaposlitvi, za katero velja tarifni del kolektivne pogodbe, z družbo, v kateri opravljajo to funkcijo oziroma v kateri so zaposleni, in ožji družinski člani te osebe

Torej: *ožji družinski člani* članov uprave, nadzornega sveta oziroma pooblaščenih revizorjev v revizijski družbi **ne smejo biti** "…člani uprave ali nadzornega sveta oziroma zaposleni na podlagi pogodbe o zaposlitvi, za katero velja tarifni del kolektivne pogodbe v družbi, v kateri se opravlja revidiranje…";

- **istočasno** člani uprave ali nadzornega sveta oziroma zaposleni na podlagi pogodbe o zaposlitvi, za katero velja tarifni del kolektivne pogodbe, v družbi (*v tisti, v kateri se opravlja revidiranje*), v kateri opravljajo to funkcijo oziroma v kateri so zaposleni, in ožji družinski člani te osebe, ne morejo biti posredno ali neposredno lastniki **kvalificiranega deleža** *v revizijski družbi*;
- **kvalificirani delež** po *Zrev-1* je posredno ali neposredno imetništvo poslovnega deleža, delnic oziroma drugih pravic, na podlagi katerih pridobi imetnik **10% delež** glasovalnih pravic ali deleže v kapitalu določene pravne osebe; (**Naše mnenje o kvalificiranem deležu:** mejo 10 % bi morali **znižati na 5%**. Sklicujemo se na merila, ki jih je postavila *Komisija za vrednostnice* (Securities and Exchange Commission - SEC) v ZDA, saj so slednja trenutno **ena od najstrožjih** v svetu (glede zgornje meje pri kvalificiranem deležu).

*4. če je povezana s pravno osebo **na drug način** in bi zaradi te povezave lahko obstajal dvom, v neodvisnost in nepristranskost revidiranja*

(2) **Pooblaščeni revizor** oziroma **revizor ne sme** opravljati nalog revidiranja v posamezni pravni osebi:

1. *če ima naložbe v tej pravni osebi,*
2. *če je povezan s pravno osebo **na drug način** in bi zaradi te povezave lahko obstajal dvom, v neodvisnost in nepristranskost revidiranja*

Za ustrezno uporabo določil o zahtevani revizorjevi neodvisnosti pa bi morali dodati nov, na primer **8.a člen** z naslovom: **'Zajete osebe' (covered persons),** kar bi označili takole (**povzeto po določilih SECa**):

'Zajete osebe' (covered persons) revizijske družbe predstavljajo naslednje osebe:

i. *revizijska skupina* pri izvajanju naloge (*audit engagement team*), ki sestoji iz strokovnih direktorjev družbe (partnerji), vodij revizijskih področij (managerji) in drugega strokovnega osebja, ki je *udeleženo v reviziji,* vključno s tistimi, ki opravljajo (naknadno) kontrolo opravljenega dela in revizijski skupini svetujejo pri izvedbi naloge,

ii. *osebe linijskega vodenja (chain of command),* to je tiste, ki: (i) nadzirajo in imajo neposredno vodstveno odgovornost za revizijo, vse do najvišjih ravni vodenja, (ii) ocenjujejo delovanje in predlagajo nagrade revizorjem pri nalogi in (iii) zagotavljajo kontrolo kakovosti ali drug nadzor nad revizijo.

iii. *drugi* strokovni direktorji (partnerji) družbe in vodstveno osebje revizijske družbe, ki je opravilo 10 ali več ur ne-revizijskih storitev pri naročniku revizije v obdobju, ko se je opravljala revizija ali ki pričakuje, da bo opravilo 10 ali več ne-revizijskih storitev na ponavljajoči se osnovi.

Tako bi lahko v 27. členu *Zrev-1* v prvem odstavku besedilo točke 4. nadomestili z naslednjim besedilom: "…4. če so '*zajete osebe'* skupaj posredno ali neposredno imetniki kvalificiranega deleža v revidirani pravni osebi…". Dosedanja 4. točka bi postala 5. točka.

* * *

Tveganja in nevarnosti, ki najpogosteje ogrožajo revizorjevo neodvisnost so naštete tudi v FEEjevi študiji »Vloga, položaj in odgovornost zakonskega revizorja v Evropski uniji« (The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor in the European Union) in so:

- finančna odvisnost (od naročnika),
- pomanjkljiv notranji nadzor (v revizijski družbi),
- »odvetništvo« za ali proti naročniku,
- domačnost (z naročnikom),
- izsiljevanje (s strani naročnikov ali dominantnih tretjih oseb).

Menimo, da je naša naloga, da v prihodnosti na konkretnih primerih podrobneje preučimo zgoraj naštete pojavne oblike vsakega od tveganj in nevarnosti, ki lahko ogrozijo revizorjevo neodvisnost ter pripravimo napotke (navodila, smernice) za zaščitne ukrepe, ki naj preprečujejo tveganja in nevarnosti ogroženosti neodvisnosti. Navedena študija FEEja tudi predlaga, da naj stroka podvzame **»javno vidne korake«** in preko sporočil v javnosti prikaže, kako se sooča in bori proti ogrožanju neodvisnosti revizorjev.

V slovenskih medijih smo že večkrat zasledili novice, da je uprava ali nadzorni svet (zlasti v primerih, ko sta se menjala) imenoval novega revizorja, ker predhodni revizor naj ne bi razkril pomanjkljivosti pri delu prejšnje uprave in/ali nadzornega sveta. Za take domneve doslej še ni bilo (javno) podanih nobenih konkretnih dokazov, nekaj primerov pa je bilo raziskanih tudi v okviru

nadzora pri *Inštitutu*, ki pa niso potrdili domnev o ogroženi neodvisnosti revizorja.

Prepričan sem, da se bodo pritiski in namigovanja o ogroženi neodvisnosti in neoporečnosti revizorjev v prihodnosti nadaljevala in stopnjevala, saj so zlasti nekateri mediji nagnjeni k napadom na revizijsko stroko; ker se tudi politizacija gospodarstva povečuje, se moramo na navedene nevarnosti in tveganja, ki lahko ogrozijo ugled revizijske stroke čimprej in ustrezno odzvati. Nekaj korakov v tej smeri sem pravkar navedel zgoraj. Predvsem pa moramo v razmerju do naših naročnikov ohranjati **načelno in nepopustljivo držo**, ko gre za (o)vrednotenje nepravilnosti v računovodskem poročanju. Ponovno predlagamo, da razmislimo o uvedbi takoimenovane »vroče linije« pri *Inštitutu* - predvsem v času, ko so revizije letnih računovodskih izkazov v teku – s čimer bomo lažje in hitreje reševali »sporna« vprašanja z naročniki, slednji pa bodo na ta način spoznali, da kot stroka nastopamo enotno in profesionalno.

Naša priljubljena tema pa je vsekakor razmerje »revidiranje : svetovanje«. V narekovajih je to razmerje zato, ker je v svetu prevladujoče prepričanje, da dejavnosti **nista** izključujoči. *Zelena knjiga (Green Paper* - Komisije EU) o tej »dilemi« navaja več primerov, kjer svetovanje sicer **ni priporočljivo**, kot na primer:«…V vseh primerih (svetovalnih storitev) naj revizor poskrbi, da on ali njegova družba ne bo vključena v ravnateljevanje ali sprejemanja odločitev naročnika. Revizor naj ne bo vključen v (1) sestavljanje računovodskih izkazov, (2) vrednotenje sredstev in obveznosti za *namene knjiženj* v računovodskih izkazih (kar ni isto kot vrednotenje za primere poslovnih združitev in nakupov oziroma prodaj – opomba V.P.), (3) razreševanje sodnih postopkov, ki bi lahko vplivali na postavke v računovodskih izkazih ali (4) izvajanje takih storitev, neposredno zadevajo (naj)višje ravnateljstvo, kot na primer njegovo kadrovanje…«. FEE v svojih pripombah (Komisiji EU) na navedena priporočila nadalje navaja: »…FEE se je seznanila z navedenimi primeri storitev, ki jih naj ne bi nudil revizor svojim naročnikom, kar bo upoštevala, ko bo razvi(ja)la skupni okvir temeljnih načel o revizorjevi neodvisnosti. Po drugi strani pa FEE ugotavlja, da izkušnje iz prakse kažejo, da ne bo lahko - glede na izredno širok spekter možnih situacij – pripraviti seznama vseh takih primerov, kjer nudenje svetovalnih storitev ne bo (več) združljivo z revidiranjem…«. Do danes FEE tega seznama še ni pripravila, niti ni Komisija EU »uzakonila« česa podobnega.

Nekaj vprašanj, ki jih bomo morali v zvezi z revizorjevo *neodvisnostjo* čimprej osvetliti, se nanaša na:

- prejšnjega (so)lastnika revizijske družbe,
- izvajanje drugih storitev, kot so:
  - knjigovodenje,
  - obračun plač,
  - naložbe (nasveti in vodenje),
  - finančna funkcija (nasveti in konzultacije),

- *cenitve, vrednotenje podjetij in aktuarski posli,*
- rekrutiranje poslovodnega osebja,
- svetovanje pri obvladovanju tveganj,
- informacij sisteme (oblikovanje in uvajanje),

- posojila od finančnih organizacij - naročnikov,
- družinski člani - povezave z naročniki,
- revizorjeve finančne povezave (lastništvo) pri nenaročnikih, ki so povezani z naročniki,
- potrjevalni posli (attest engagements) in posli pridobivanja zagotovil (assurance engagements),
- članstva v organih upravljanja,
- različne storitve po ZGD,
- razširjene revizijske storitve - nadomeščanje (outsourcing),
- upravljanje revizijske družbe (lastniki/direktorji: revizorji-nerevizorji).

2.3. Revizorjev "dober glas" (ugled)

Pravimo, da je revizor na 'dobrem glasu', če ga okolje sprejema in zaznava v soglasju s strokovnimi obeležji (kot veščaka) in v soglasju z etičnimi in moralnimi načeli ter normami, ki jih stroka proglaša kot stremljenje k odličnosti revizorja-posameznika in stroke kot celote. To zaznavanje in sprejemanje poklica revizorja v javnosti bo tem celovitejše, čim bolje bo stroka znala svoje vrline in prednosti predstaviti v družbenem okolju v katerem deluje. Največja nevarnost za nerazpoznavnost revizijske stroke pa je skrita v možnosti (in včasih tudi namerah), da v svojem (ožjem) okolju izgubi vodilno vlogo in mesto!

V našem prispevku pa se ne bomo ukvarjali z vprašanjem revizorjevega ugleda v neposrednih razmerjih z javnostjo, temveč bomo poskušali ugotoviti kako naj vsak revizor in/ali revizijska družba najprej "pomete pred svojim pragom", da ne bi v javnosti nekega dne prišlo do spoznanj(a), da v naši stroki sploh "ni vse zlato kar se sveti". Kako se 'dobremu glasu' pri revizorjih in revizijskih družbah "streže", pa nam lahko dá odgovor le ustrezno zasnovan in izvajan nadzor nad delovanjem revizijskih družb in revizorjev.

Čeprav je *ZRev-1* naravnost 'filigransko' in 'lekarniško' obdelal postopek izvajanja nadzora ter zlasti še *pravice* nadzorovanih osebkov, pa so se - kot smo že navedli zgoraj - na njegovi poti do končnega sprejema v državnem zboru "izgubile" tiste določbe v predlogu (in jih je pripravil *Odbor*), ki so podrobneje

naštevale kršitve pri opravljanju revizijske dejavnosti - spoštovanje standardov revidiranja in drugih *pravil* revidiranja. Slednje je *Odbor* našteval predvsem iz razloga izrekanja disciplinskih ukrepov, saj so izkušnje ob že opravljenih nadzorih kazale, da je bila možnost sankcioniranja nespoštovanja standardov revidiranja in drugih *pravil* revidiranja neznatna.

V *Zrev-1* je v 34. členu navedeno, da so razlogi za odvzem dovoljenja za opravljanje nalog (licence) pooblaščenega revizorja oziroma revizorja (med drugim):«… (1) kršitev standardov revidiranja oziroma drugih pravil revizijske stroke in je zaradi te kršitve poročilo o revidiranju zavajajoče, (2) *ponavljajoče* kršitve drugih določb tega zakona oziroma drugih zakonov in predpisov, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb, standardov revidiranja oziroma drugih pravil revizijske stroke….«.

Začetni predlogi sprememb *prvega zakona* so tudi ločevali med *lažjimi* in *težjimi* kršitvami »revizijskih standardov, kodeksa poklicne etike in določil zakona o revidiranju; *ZRev-1* – glede kršitev - v 34. členu taksativno našteva »razloge za 'takojšni' odvzem licence« in »razloge za 'odloženi' odvzem licence«, slednje kot posledico *ponavljajočih* se kršitev »drugih določb zakona, standardov revidiranja in drugih pravil revizijske stroke«, kar bi lahko z drugimi besedami označili za *'lažje kršitve'* zakona in drugih pravil stroke.

Probleme z *'lažjimi kršitvami'* pa vidimo v tem, da jih novi zakon ni podrobneje (ali vsaj v grobem) opredelil in bo njihovo natančno ugotavljanje ter dokazovanje formalno in vsebinsko zelo oteženo.

Za revizijsko družbo so kršitve, ki jih povezujemo z 'dobrim glasom' – dodatno k tistim, ki smo jih glede neodvisnosti obravnavali v točki 2.2 – določene:

1. v točki 5, 1.odstavka 57.člena, kot kršitev drugih pravil o revidiranju in
2. **posredno**, v 1. odstavku 59. člena, ki govori o **dodatnih ukrepih,** potrebnih za uresničitev *pravil o revidiranju*, oziroma za odpravo kršitev le-teh, ki jih lahko *Inštitut* naloži upravi revizijske družbe; v točki 3, 2. odstavka 59.člena, ki navaja, da je revizijska družba **huje** kršila pravila o revidiranju, če je bil nad pooblaščenim revizorjem oziroma revizorjem, ki pri revizijski družbi opravlja naloge revidiranja **začet (?)** postopek za odvzem dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja oziroma revizorja.
3. po določilih 2. točke 60. člena lahko nastopijo razlogi za **odvzem dovoljenja za opravljanje dejavnosti**, če dodatni ukrepi – v roku, ki ga je določil *Inštitut* niso bili izvedeni.

Ne moremo se znebiti vtisa, da zadeve okrog sankcioniranja kršitev delovanja revizijskih družb in revizorjev predstavljajo nedorečen labirint rešitev, da se okrog bistva vrtijo kot »mačka okoli vrele kaše«; morda celo ni povsem neutemeljena bojazen, da se bodo dejanja in ukrepi nadzora kdaj pa kdaj odvijali po načelu, da še »slepa kokoš zrno najde«.

Ena glavnih nalog stroke za uveljavljanje njenega 'dobrega glasu', ki naj se najprej »vidi in sliši« znotraj in na pragu *vsake* revizijske hiše, pa je v postavitvi načel in postopkov spremljanja obvladovanja kakovosti revizijskega dela – po MSR 220. Na tej osnovi bomo morda v prihodnosti pričeli razmišljati o revizijskih družbah, slovečih po **odličnosti** in/ali celo »iznašli« *standard* odličnosti za revizorje in/ali revizijske družbe.

Vsa prizadevanja za obvladovanje kakovosti revizijskega dela, pa se lahko prelevijo v jalovo početje, če ne bomo *pomembno (o)krepili* izvajanje nadzora nad revizorji in revizijskimi družbami. Vprašanja pri nadzoru, ki jim bomo morali posvetiti posebno pozornost so zlasti naslednja:

1. organiziranje skupin pri nadzoru in strokovni usposobljenosti članov teh skupin,
2. podrobnejše opredelitve ciljev nadzora, ki naj predvsem poda odgovor:
   - ali ima revizijska družba vzpostavljene usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti revizijskega dela *in*
   - ali revizijska družba te usmeritve in postopke tudi spoštuje (izvaja),
3. ovrednotenje »nadzornega« tveganja (podobno kot pri revizijskem tveganju)
4. načrtovanje (tudi v povezavi z »nadzornim« tveganjem)
5. izvajanje (s posebnim poudarkom na *izboru* nadziranih revizijskih poslov in spoštovanju standardov izvedbe ter poročanja pri revizijskih poslih),
6. poročanje o rezultatih nadzora nadzorovanim osebkom (zagotavljanje pravičnosti in pravilnosti ocenjevanja; sodila za ocenjevanje; formalni postopek ocenjevanja),
7. pravila za ocenjevanje izvajalcev nadzora (kdo, kdaj, kako),
8. pravila za poročanje širši javnosti (mediji, oblast),
9. izobraževanje revizorjev na osnovi izsledkov nadzorov – poudarjanje kakovostnih rešitev in načini odpravljanja slabosti pri obvladovanju kakovosti delovanja revizijskih družb in revizorjev.

Z navajanjem zgornjih nalog nikakor ne želimo trditi, da dosedanji nadzori niso potekali na najvišji profesionalni ravni. Nasprotno, splošna ocena je lahko, da smo na Slovenskem pri izvajanju nadzora v samem evropskem vrhu; *ZRev-1* pa nam omogoča in nalaga hkrati, da kakovost in obseg nadzora le še okrepimo in zato temeljito preučimo sedanje stanje na tem, za stroko zelo pomembnem področju.

SUMMARY ● *Our considerations of newly passed Law on Auditing should be directed mainly towards perception of the importance of statutory regulation of financial statements auditing; the public interest must be significant enough and as such represents a precondition for statutory regulation of accounting profession. Contemporary law on auditing should mainly be stating requirements for practicing auditing, for compliance with rules of professional conduct and sanctioning of such non-compliance. In Slovenia we will need in the foreseeable future to pay special attention especially to the issues of hierarchy of auditing practices, auditor's independence, 'good standing' of auditors and audit profession, quality control for audit work and supervision of auditing firms and auditors. Our objective will have to be expressed through the perceived excellency of audit profession in the public.*

Key words ● *Law on Auditing, auditing, public interest, practices of profession, independence and "good standing" of auditors, quality control for audit work, supervision of auditing firms and auditors.*