



**KODEKS  
POKLICNE ETIKE ZUNANJIH REVIZORJEV**



SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO  
LJUBLJANA 1994

# I. UVODNE UGOTOVITVE

Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev (odslej kodeks), ki se nanaša na osebe, vpisane v register revizorjev in pooblaščenih revizorjev (odslej revizorji) pri Slovenskem inštitutu za revizijo (odslej Inštitut), izraža odgovornost pripadnikov stroke do javnosti, naročnikov in po-klicnih kolegov.

Kodeks služi revizorjem kot vodilo pri opravljanju poklicnih dolžnosti ter jim določa temeljne pravine etičnega in poklicnega obnašanja v stroki in v javnosti.

Revizorji sprejemajo osebno discipliniranost kot obveznost, ki presega zgolj zahteve zakonske ureditve revizijske stroke.

Načela in pravila kodeksa zato zahtevajo od revizorjev, da neomahljivo služijo poslanstvu stroke, tudi z žrtvovanjem in na škodo osebnih koristi.

Načela in pravila kodeksa od revizorjev tudi zahtevajo, da nenehno spremljajo njihovo uresničevanje tako v lastnem kot v širšem družbenem okolju.

# II. NAČELA KODEKSA POKLICNE ETIKE ZUNANJIH REVIZORJEV

V načelih kodeksa so izražena stališča revizorjev glede odgovornosti, javnega interesa, neoporečnosti, nepristranskosti in neodvisnosti ter dolžne (poklicne) skrbnosti revizorjev.

## Načelo 1 - Odgovornost

Pri opravljanju svojih poklicnih storitev morajo revizorji z vso občutljivostjo utemeljevati poklicno in moralno presojo, ne glede na vrsto prevzete naloge.

### *Pojasnilo*

Revizorji igrajo pomembno vlogo v družbi in so odgovorni do vseh, ki uporabljajo njihove storitve. Stalna naloga revizorjev je tudi skrb za medsebojno sodelovanje, da bi se izboljšalo stanje v stroki. Skupni naporji vseh revizorjev so potrebni za vzdrževanje in izboljševanje izročil stroke.

## Načelo 2 - Javni interes

Revizorji morajo sprejemati obveznosti na način, ki služi javnemu interesu, spoštovati zaupanje javnosti in izkazovati predanost poklicu.

### *Pojasnilo*

Odlika stroke je stopnja odgovornosti, ki jo sprejema pred javnostjo. Za revizorje so javnost naročniki, investitorji, finančne institucije in drugi, ki se pri vzdrževanju urejenega delovanja gospodarstva opirajo na njihovo nepristranskost in neoporečnost. Javni interes je opredeljen kot skupna blaginja združbe posameznikov in institucij, ki jim služi revizijska stroke.

Kot odgovor na zaupanje, ki ga stroki izkazuje javnost, morajo revizorji nenehno stremeti k poklicni odličnosti.

## **Načelo 3 – Neoporečnost**

Za vzdrževanje in poglobljanje javnega zaupanja morajo revizorji opravljati poklicne obveznosti kar najbolj neoporečno.

### ***Pojasnilo***

Neoporečnost je ena od temeljnih značilnosti za priznavanje stroke v javnosti. Preizkuša se ob ugotavljanju pravilnosti in pravičnosti. Od revizorjev zahteva spoštovanje strokovnih in etičnih načel in pravil. Nespoštovanje teh načel in pravil je podrejanje presoje drugim, nepoklicnim interesom.

## **Načelo 4 - Nepriustranskost In neodvisnost**

Strokovna neodvisnost je bistveno načelo poklica, ki ga opravlja revizor. V prvi vrsti gre za miselnost, za katero sta značilni neoporečnost in nepriustranskost pri opravljanju poklica. Revizor ne sme biti udeležen v revidiranem podjetju na noben način, ki bi ogrožal njegovo nepriustranskost in neodvisnost, in mora to kazati pri vsakem prevzetem naročilu.

### ***Pojasnilo***

Nepriustranskost je načelo, ki zahteva miselno poštenost in odsotnost navzkrižij interesov. Neodvisnost preprečuje razmerja z naročnikom, ki bi ogrozila revizorjevo nepriustranskost pri opravljanju storitev.

Neodvisnost je prvi pogoj pri opravljanju tistih storitev, pri katerih revizor poroča javnosti kot oseba, ki daje različne stopnje zagotovil o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov (revizija, preiskovanje, sestavljanje računovodskih izkazov).

Pri opravljanju ostalih storitev mora revizor ohranjati nepriustranskost in se izogibati navzkrižjem interesov.

## **Načelo 5 - Dolžna poklicna skrbnost**

Revizor mora spoštovati poklicne in etične standarde, nenehno izpopolnjevati strokovno usposobljenost in kakovost storitev ter opravljati poklicne naloge po svojih najboljših močeh.

### ***Pojasnilo***

Bistvo dolžne poklicne skrbnosti stremljenje k odličnosti. Od revizorja zahteva izvajanje poklicnih nalog s strokovno usposobljenostjo in marljivostjo.

Poklicna usposobljenost je plod izobrazbe in izkušenj. Vzdrževanje poklicne usposobljenosti zahteva privrženost poklicnemu izpopolnjevanju, ki mora potekati ves čas, ko revizor deluje v stroki, in je osebna odgovornost vsakega revizorja. Pri opravljanju vsake naloge mora revizor dosegati tako stopnjo strokovne usposobljenosti, ki zagotavlja, da kakovost opravljenih storitev dosega visoko strokovno raven, ki jo zahtevajo ta načela. Pri izpolnjevanju obveznosti do naročnika se mora revizor izkazati z marljivostjo, kar pomeni, da mora storitve opraviti pravočasno in skrbno, ob upoštevanju etičnih in poklicnih standardov. Dolžna poklicna skrbnost zahteva tudi ustrezno načrtovanje in nadziranje vsake dejavnosti, za katero je revizor odgovoren.

## **III. PRAVILA KODEKSA POKLICNE ETIKE ZUNANJIH REVIZORJEV**

S pravili kodeksa so podrobneje opredeljena načela kodeksa, ki naj revizorju omogočijo sprejemljivo etično in poklicno delovanje pri izvajanju storitev za naročnike. Spoštovanje pravil je za revizorje obvezno in jih zavezuje, da morajo delovanje, ki ni v skladu s pravili, opravičevati pred organi Inštituta.

## **Pravilo 1 – Neodvisnost**

Revizor mora biti pri opravljanju poklicnih storitev neodvisen, kot zahtevajo načela, ki jih je potrdil Inštitut.

### ***Sorodstvene in druge osebne vezi***

Poleg zakonskih določb, kdaj zaradi sorodstvenih vezi med revizorjem in pravno osebo, pri kateri se opravlja revidiranje, posameznik ne sme opravljati revidiranja, mora revizor upoštevati tudi dejstvo, da lahko vsaka osebna vez prav tako slabo vpliva na njegovo nepri-stranskost. Posamezen revizor ali revizijska družba, vpisan(a) v register pri Inštitutu, mora še zlasti paziti, da njegove (njene) nepristranskosti ne ogroža kakršnakoli osebna vez z naročnikom revidiranja. Na primer: težave se lahko pojavijo, če eden od družbenikov ali pomemben sodelavec revizijske družbe že vrsto let opravlja revizijo v isti pravni osebi, ali če je kdorkoli v revizijski družbi poslovno povezan z vodilnim delavcem ali zaposlenim v pravni osebi, pri kateri opravlja revidiranje, ali če ima delež v skupnem podvigu z naročnikom. Težave te vrste se lahko pojavijo tudi v primerih tesnih prijateljskih vezi ali kadar poteka revidiranje v podjetju, v katerem o vsem odloča en sam človek.

### ***Pretirana odvisnost od naročil enega samega naročnika***

Nepriustranskost in neodvisnost revizijske družbe sta lahko ogroženi, če prevelik del svojih prihodkov v obliki plačil za revizijske storitve ustvarja iz enega samega vira. Spričo tega morajo revizijske družbe paziti, da si pridobijo več naročnikov, tako da ne bo en sam vir večine prihodkov od revizijskih storitev.

### ***Finančna povezanost z naročnikom oziroma vključenost v njegovo poslovanje***

Finančna povezanost z naročnikom lahko slabo vpliva na nepri-stranskost. Taka povezanost lahko nastane na več načinov; značilen primer je lastništvo delnic v podjetju, v katerem se opravlja revidiranje. Revizijska družba torej ne sme opravljati storitev za naročnika, v katerem ima eden njenih družbenikov ali njen direktor oziroma njegov zakonec ali otrok takega lastnika oziroma direktorja delnice; poleg tega revizijska družba pri reviziji takega naročnika ne sme zaposliti člana svojega osebja, ki uživa pravice, povezane s takimi delnicami. Če je revizijska družba lastnica delnic druge revizijske družbe, prva ne sme uporabiti svoje glasovalne pravice pri odločanju o imenovanju ali nagrajevanju revizorjev v drugi revizijski družbi. Revizorji morajo v zvezi s tem upoštevati 13. člen zakona o revidiranju.

### ***Posojila naročnikom in od naročnikov***

Revizijska družba ne sme dajati posojil svojim naročnikom ali jamčiti za posojila, ki jih najemajo njihovi naročniki, pa tudi ne sprejemati posojil od naročnika. (To pa ne pomeni, da revizijska družba ne sme imeti svojega tekočega računa ali žiro računa pri banki, ki je tudi njena naročnica.)

### ***Blago in storitve***

Sprejemanje blaga in storitev od naročnikov lahko ogrozi samostojnost revizijske družbe ali revizorja. Blaga in storitev ne smejo sprejemati od naročnikov družbenik revizijske družbe, njegov zakonec ali otrok, pa tudi ne osebje, ki je zaposleno v revizijski družbi. Tudi sprejemanje pretirane gostoljubnosti podobno ogroža neodvisnost. Revizor naj se torej zaveda, da je moč naročnikovo ponudbo blaga in storitev razlagati kot namerno vplivanje nanj.

### ***Navzkrižje interesov***

Navzkrižjem interesov se je treba čimbolj izogibati, tako da ne sprejemamo naročil ali imenovanj, pri katerih je verjetno, da bo do njih prišlo. Če navzkrižje nastane, je treba tistim, ki so vanj vključeni, stvari natančno pojasniti in sprejeti ukrepe, da se odpravi. Položaj, ki se mu revizijska družba mora

poskusiti izogniti, je na primer namerno dajanje nasvetov dvema naročnikoma, ki se potegujeta za isto naročilo. Revizor se mora izogniti tudi povezavi z dvema družbama, ki tekmujeta za posel za istega naročnika.

### ***Vključenost v naročnikove poslovodne funkcije***

Revizor mora biti nepristranski in neodvisen, zato se ne sme vključevati v izvršne funkcije ali odločanje naročnika; v mislih imamo poslovodne funkcije v okviru podjetja, ki je naročnik revizije. To je treba zlasti upoštevati, kadar revizor izkoristi svojo pravico po zakonu o revidiranju udeležiti se seje organa upravljanja pravne osebe, pri kateri revidira. Razen v izjemnih primerih in kadar naročnik prevzame vso odgovornost za revizorjevo delo, revizor ne sme sodelovati pri pripravi izvirnih naročnikovih računovodskih podatkov in evidenc. Tudi če bi pri tem sodeloval, bi moral ohraniti svojo nepristranskost. Revizorjeva neodvisnost pa ni ogrožena, če revizijska družba obdeluje izvirne računovodske podatke in evidence, ki jih je prejela od naročnika, da bi jih vnesla v glavno knjigo ali za druge statistične obdelave, in je v pogodbi z naročnikom nedvoumno določena izključna naročnikova odgovornost za pravilnost in točnost izvirnih računovodskih podatkov in evidenc, ki jih je revizor prejel od naročnika.

### ***Povezanost z naročnikom v preteklosti ali pred prevzemom naročila za revidiranje***

Revizijska družba ne sme sprejeti ali ohraniti naročila, če je eden od njenih družbenikov, direktorjev ali zaposlenih tudi eden od družbenikov, direktorjev ali zaposlenih pravne osebe, ki je naročnica revizije. Nihče, ki je zaposlen v revizijski družbi, ne sme revidirati pravni osebi, v kateri je (bil) v zadnjih dveh letih direktor, eden od družbenikov ali zaposlenih.

## **Pravilo 2 - Neoporečnost in nepristranskost**

Od revizorja se pričakuje in zahteva, da v nobenem primeru ne podredi lastne presoje in odločitev interesom in koristim naročnika ter s tem prepreči zunanjemu uporabniku svojega izdelka, da si ustvari nepristransko sodbo o naročniku.

Revizor mora spoštovati vse norme poklicnega obnašanja. Niko-gar ne sme namenoma zavajati ali mu napačno tolmačiti dejstev in mora narediti vse, da bi se izognil nenamernemu dejanju take vrste. Revizor se mora v vsakem trenutku zavedati pomembnosti načela neoporečnosti.

## **Pravilo 3 - Spoštovanje temeljnih revizijskih načel in slovenskih računovodskih standardov**

Revizor spoštuje temeljna revizijska načela in slovenske računovodske standarde ne glede na vrsto storitve, ki jo opravlja.

### ***1. Spoštovanje revizijskih načel***

#### **A. Poklicna usposobljenost**

Izraža se v revizorjevi odločenosti, da ne bo sprejel nalog, ki jih ne bi mogel opraviti v skladu z načeli in standardi za revidiranje (ne glede na vzrok).

#### **B. Dolžna poklicna skrbnost**

Obvezna je pri izvajanju vseh vrst storitev.

#### **C. Načrtovanje in nadziranje**

Treba je ustrezno načrtovati in nadzirati izvajanje vseh vrst storitev.

## **Č. Zadostnost pridobljenih informacij**

Pridobitev zadostnih in zadovoljivih informacij kot razumne podlage za sklepe in priporočila za vse vrste storitev, ki jih opravlja revizor, mora biti sestavni del revizorjevih delovnih postopkov.

## **2. Spoštovanje računovodskih standardov**

### **D. Računovodski standardi**

Revizor ne izrazi mnenja ali poda ugotovitve, da so računovodski izkazi prikazani v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi, če so v izkazih odmiki od njih.

Če revizor ugotovi, da so odmiki od slovenskih računovodskih standardov taki, da lahko zavedejo uporabnika, je pravilo 3 spoštovano, če so odmiki opisani, izraženi njihovi vrednostni učinki in pojasnjeni razlogi zanje.

## **Pravilo 4 – Zaupnost**

Zaupnost glede zadev, ki se nanašajo na naročnika, mora revizor spoštovati tako v revizijski družbi kot tudi zunaj nje. Pri opravljanju svojega dela se lahko revizor seznanil tudi z drugimi informacijami, do katerih sicer ne bi imel dostopa. Takih informacij ne sme uporabiti za doseganje premoženjskih ali drugih koristi zase ali za druge. Če revizor zamenja delodajalca, mora ločevati izkušnje, ki si jih je nabral na prejšnjem delovnem mestu, od zaupnih informacij, s katerimi se je seznanil na njem.

## **Pravilo 5 - Poklicna skrivnost**

Osebam zunaj svoje revizijske družbe revizor ne sme razkrivati podatkov o zadevah, ki se nanašajo na njegovega naročnika, s katerimi se je seznanil med poklicnim sodelovanjem z njim ali na podlagi takega sodelovanja. V interesu obeh strank in tudi javnosti mora revizor skrbeti za tajnost odnosa med seboj in naročnikom: če ta ni zagotovljena, se bo naročnik le nerad odločal za revizorjev nasvet ali revizorju sam razkril informacije, ki jih potrebuje za pravilno revidiranje. Naročnik pa lahko da soglasje ali navodilo za razkritje informacij. Zakon o revidiranju vsebuje dodatno določilo (30. člen), da se revizor lahko posvetuje s strokovnjakom zunaj revizijske družbe, če je njegova pomoč bistvena in če revizijska družba za to dobi izrecno pisno soglasje naročnika.

## **Pravilo 6 - Plačila za storitve ter sprejemanje in plačevanje provizij**

Revizor ne sme ponujati ali opravljati storitev, katerih plačilo bi bilo odvisno od izsledkov ali izidov storitev, na primer če bi naročnik revizorju izplačal kot nadomestilo določen odstotek od pridobljenega kredita pri banki, ki ga je naročnik pridobil tudi zaradi ugodnega mnenja o računovodskih izkazih.

Revizor sme sprejemati plačila za storitve samo sorazmerno obsegu in vsebini dejansko opravljenega dela, nikakor pa ne za zgolj formalno udeležbo pri revidiranju (tako imenovano posojanje imena).

Plačila za storitve, ki jih nudijo revizorji naročnikom, ne smejo biti v nasprotju s smernicami za oblikovanje cen revizijskih storitev, ki jih je sprejel Inštitut.

Revizor ne sme plačati provizije za pridobitev naročnika in tudi ne sprejeti provizije za priporočilo storitev drugega revizorja naročniku.

## **Pravilo 7 - Reklama in nabiranje naročil**

Revizor ne sme uporabljati v zvezi s storitvami, ki jih ponuja, nobene oblike javnega sporočanja, ki bi vsebovala napačna in zavajajoča dejstva ali razkritja o kakovosti in priporočilih revizorja.

Revizor sme neposredno ali posredno zbirati naročila s pismi, oglasi in osebnimi stiki z možnimi naročniki, če to ni v nasprotju s pravilom o reklamah, navedenim v prejšnjem odstavku.

## **Pravilo 8 - Nezdržljivost določenih zaposlitev in revizorjeva nečastna dejanja**

Hkrati z revizijsko dejavnostjo revizor ne sme opravljati nobene dejavnosti, ki bi lahko ogrozila njegovo neodvisnost ali nepristranskost pri opravljanju poklicnih storitev.

Revizor ne sme storiti ničesar, kar bi lahko neugodno vplivalo na ugled stroke in na njegovo zmožnost opravljanja poklica revizorja, kar pomeni zlasti:

- javno zastopanje mnenj in stališč, ki se ne ujemajo z mnenji in stališči stroke v duhu določil tega kodeksa ter škodijo ugledu revizorja in celotne stroke;
- predstavljanje pred oblastmi z lažnimi podatki in informacijami, zlasti v davčnih napovedih.

## **Pravilo 9 - Ime revizijske družbe**

Revizor ne sme delovati v revizijski stroki z imenom firme, ki bi bilo lahko zavajajoče glede uradne pravne oblike firme ali njenih partnerjev, poslovodij in delničarjev.

## **Pravilo 10 - Spoštovanje zakonitosti**

Revizor je pri opravljanju poklicnih storitev dolžan spoštovati zakonitost.

Ta kodeks prične veljati osmi dan po objavi na oglasni deski Inštituta, uporablja pa se od 15. marca 1994.