

**MINISTRSTVO ZA FINANCE
REPUBLIKE SLOVENIJE
mag. Andrej Šircelj, minister za finance
Župančičeva ulica 3
1000 Ljubljana**

in

**Agencija za javni nadzor nad revidiranjem
Mateja Cimerman, direktorica
Cankarjeva cesta 18
1000 Ljubljana**

in

**Slovenski inštitut za revizijo
dr. Samo Javornik, direktor
Dunajska 106
1000 Ljubljana**

Zadeva: Pobuda za izboljšanje pogojev za kakovostno izvajanje revizij računovodskih izkazov in dopolnitev ureditve odgovornosti pri sestavljanju računovodskih izkazov

Spoštovani!

Na vas se obračam s pobudo za proučitev nekaterih težav, s katerimi se revizijske družbe in pooblaščen revizorji vse pogostejše srečujejo pri izvajanju revizij računovodskih izkazov. Gre za izzive, ki jih revizijska stroka sama ne more ustrezno rešiti, saj so povezani tudi z zakonsko ureditvijo ter z odgovornostjo naročnikov revizije in oseb, ki sodelujejo pri pripravi računovodskih izkazov. V zadnjih letih ugotavljamo, da se čas, potreben za izvedbo kakovostne revizije računovodskih izkazov, podaljšuje. Med pomembnejšimi razlogi se izpostavlja:

- pomanjkljivo strokovno znanje dela računovodskih delavcev, zaradi česar so potrebni dodatni revizijski postopki in preverjanja;
- zamude pri zagotavljanju podatkov, listin in drugih revizijskih dokazov – revizorji zahtevane dokumentacije pogosto ne prejmejo v rokih, dogovorjenih z načrtom revizije; posebej problematično je, kadar naročnik pomemben del dokumentacije predloži šele tik pred zakonskim rokom za predložitev letnega poročila AJPEŠ-u; s tem se bistveno skrajša čas, ki ga ima revizor na voljo za poglobljeno izvedbo revizijskih postopkov, obravnavo ugotovljenih nepravilnosti in pridobivanje dodatnih pojasnil;
- povečano število ponovnih preverjanj letnih poročil zaradi napak, pomanjkljivosti in naknadnih popravkov;
- pričakovanja nekaterih naročnikov, da jim bo revizor pomagal pri pripravi posameznih sestavin računovodskih izkazov oziroma pri reševanju zahtevnejših računovodskih vprašanj, na primer pri pripravi izkaza denarnih tokov, računovodski obravnavi zahtevnih ali enkratnih poslovnih dogodkov, konsolidaciji in pripravi zahtevnejših razkritij.

Slednje je problematično tudi z vidika zagotavljanja neodvisnosti revizorja. Revizor ne more prevzemati odgovornosti za pripravo računovodskih izkazov ali njihovih pomembnih sestavin, ki jih mora nato sam revidirati, saj s tem nastane nevarnost pregledovanja lastnega dela.

Opisane okoliščine povečujejo obseg potrebnega revizijskega dela in število revizijskih ur ter otežujejo učinkovito organizacijo dela revizijskih družb. Revizijskega dela namreč ni mogoče izvajati v časovnih okvirih, predvidenih z načrtom revizije, če naročnik svojih obveznosti ne izpolni pravočasno. Ob tem se naročniki pogosto ne strinjajo s plačilom dodatnega dela, čeprav je to neposredna posledica nepravočasno predložene ali nepopolne dokumentacije oziroma napak, zaradi katerih je treba posamezne revizijske postopke ponoviti.

Na podlagi tega Ministrstvu za finance, Agenciji za javni nadzor nad revidiranjem in Slovenskemu inštitutu za revizijo predlagam proučitev naslednjih pobud.

1. Ureditev posledic nepravočasnega zagotavljanja dokumentacije za izvedbo revizije

Predlagam, da se prouči možnost jasnejše ureditve posledic, kadar naročnik revizijski družbi v rokih, dogovorjenih z načrtom revizije, ne zagotovi popolnih podatkov, informacij, listin in drugih revizijskih dokazov, potrebnih za pravočasno in kakovostno izvedbo revizije.

Splošni pogoji za pogodbe o revidiranju v 17. točki že določajo, da si izvajalec pridržuje pravico do podaljšanja roka za dokončanje revizije do šest mesecev po prvotno dogovorjenem roku, če naročnik do začetka zaključne faze revizije revizorju ne predloži dokumentacije ali informacij, potrebnih za izvedbo revizije. Zaključna faza praviloma predstavlja približno polovico celotnega obsega revizije.

Takšna ureditev ustrezno rešuje vprašanje podaljšanja roka za dokončanje revizije, ne pa v celoti tudi ekonomskih in organizacijskih posledic, ki jih nepravočasna predložitev dokumentacije povzroči revizijski družbi.

Revizijska družba namreč za vsako posamezno revizijo vnaprej pripravi načrt revizije in za njeno izvedbo v določenem obdobju nameni ustrezne kadrovske zmogljivosti. Če naročnik potrebne dokumentacije ne zagotovi v dogovorjenem roku, načrtovanega dela ni mogoče izvesti. Tako sproščene zmogljivosti praviloma niti ni mogoče neposredno nadomestiti z izvedbo druge revizije, saj so tudi drugi revizijski projekti časovno načrtovani vnaprej in vezani na dogovorjene roke z naročniki.

Zamuda naročnika zato ne povzroči zgolj poznejšega dokončanja njegove revizije, temveč ima za revizijsko družbo dvojno posledico: v prvotno načrtovanem terminu ostanejo rezervirane zmogljivosti neizkoriščene, hkrati pa mora revizijska družba za dokončanje iste revizije naknadno zagotoviti nove kadrovske zmogljivosti v času, ki je bil prvotno namenjen drugim revizijskim projektom.

Zato predlagamo, da se poleg že obstoječe možnosti podaljšanja roka za dokončanje revizije v splošnih pogojih za pogodbe o revidiranju prouči tudi določitev **vnaprej opredeljenega dodatnega nadomestila ob bistvenem nespoštovanju dogovorjenega časovnega načrta revizije zaradi razlogov na strani naročnika.**

Nadomestilo ne bi bilo plačilo zgolj za dodatno opravljene revizijske ure, ampak bi upoštevalo še stroške in organizacijske posledice neizkoriščenih, vnaprej rezerviranih revizijskih zmogljivosti ter potrebo po ponovnem zagotavljanju kadrovskih zmogljivosti za dokončanje revizije v poznejšem obdobju.

Menimo, da bi bilo smiselno višino oziroma način določitve takega nadomestila vnaprej jasno opredeliti v splošnih pogojih za pogodbe o revidiranju, s čimer bi bila posledica nepravočasnega izpolnjevanja obveznosti naročnika znana že ob sklenitvi pogodbe o revidiranju.

Takšna ureditev bi naročnike dodatno spodbujala k pravočasni pripravi in predložitvi dokumentacije, revizijskim družbam pa omogočila učinkovitejše načrtovanje in razporejanje omejenih strokovnih kadrovskih zmogljivosti. Predvsem bi zmanjšala tveganje, da časovni pritiski, ki nastanejo zaradi zamud naročnika, negativno vplivajo na pogoje za kakovostno izvedbo revizije.

2. Dopolnitev ureditve strokovne odgovornosti pri sestavljanju računovodskih izkazov

Predlagam proučitev dopolnitve 54. in 60.a člena Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1) z vidika jasnejše opredelitve strokovne odgovornosti oseb, ki vodijo poslovne knjige in strokovno sodelujejo pri sestavi računovodskih izkazov.

Sedanja ureditev določa odgovornost posloводства oziroma članov organov vodenja in nadzora za zagotavljanje, da so letna poročila sestavljena in objavljena skladno z zakonom ter ustreznimi računovodskimi standardi. Menim, da mora ta odgovornost tudi v prihodnje ostati primarna in neprenosljiva.

Vendar pa posloводство praviloma nima vseh strokovnih računovodskih znanj, potrebnih za neposredno pripravo računovodskih izkazov. Zato se pri njihovem sestavljanju v pomembnem obsegu opira na strokovno delo računovodje oziroma druge osebe, ki vodi poslovne knjige in pripravlja računovodske izkaze.

Pri tem strokovna odgovornost osebe, ki vodi poslovne knjige in sestavlja računovodske izkaze, tudi v našem pravnem prostoru ni nov koncept. Že zakon o računovodstvu iz leta 1989 je razlikoval med odgovornostjo osebe, ki ji je bilo zaupano vodenje poslovnih knjig in sestavljanje računovodskih izkazov, ter odgovornostjo poslovnega organa. Oseba, odgovorna za računovodenje, je bila neposredno odgovorna za strokovno in pravilno vodenje poslovnih knjig ter zakonito sestavo računovodskih izkazov, poslovodni organ pa je nosil splošno in zakonsko odgovornost za poslovanje in resničnost podatkov.

Primerljive rešitve poznajo tudi države članice Evropske unije. Posebej izpostavljam **Portugalsko**, kjer je poklic certificiranega računovodje (*contabilista certificado*) zakonsko reguliran. V skladu z 10. členom statuta portugalske zbornice certificiranih računovodij (*Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados*) certificirani računovodja prevzema odgovornost za tehnično pravilnost na področju računovodenja, kar vključuje tudi podpisovanje računovodskih izkazov in davčnih obračunov, ki temeljijo na računovodskih informacijah.

Portugalska ureditev tehnično pravilnost opredeljuje kot izvajanje računovodenja v skladu z veljavnimi predpisi in računovodskimi pravili, na podlagi dokumentov in informacij, ki jih zagotovi posloводство oziroma podjetnik, ter sprejemanje strokovnih računovodskih odločitev, da se tako zagotavlja resničen in pošten prikaz premoženjskega položaja podjetja.

Portugalska ureditev je z vidika predlagane spremembe posebej zanimiva, ker strokovne odgovornosti računovodje ne postavlja namesto odgovornosti posloводства, temveč omogoča jasnejšo razmejitev odgovornosti glede na naloge in strokovne pristojnosti posameznih udeležencev v procesu računovodskega poročanja.

Zato predlagam, da se tudi v slovenski zakonodaji prouči možnost jasnejše opredelitve **strokovne odgovornosti osebe, ki vodi poslovne knjige oziroma sestavlja računovodske izkaze, za strokovno pravilnost računovodenja in pravilno uporabo računovodskih standardov ter drugih predpisov s področja računovodenja v okviru nalog, ki so ji bile zaupane.**

Pri tem ne predlagam prenosa ali zmanjšanja odgovornosti posloводства. Predlagam jasnejšo razmejitev med:

- **poslovodsko odgovornostjo** za poslovanje družbe ter za zagotovitev sestave in resničnosti računovodskih izkazov in
- **strokovno odgovornostjo računovodskega strokovnjaka** za strokovno pravilnost vodenja poslovnih knjig, računovodsko obravnavo poslovnih dogodkov in pravilno uporabo računovodskih standardov pri sestavljanju računovodskih izkazov v okviru nalog, za katere je odgovoren.

Takšna ureditev bi pripomogla k večji strokovni odgovornosti vseh udeležencev v procesu računovodskega poročanja, izboljšanju kakovosti računovodskih izkazov ter jasnejši razmejitvi odgovornosti med posloводством in računovodskimi strokovnjaki. Posredno bi se zmanjšala tudi potreba po tem, da revizor med revizijo odpravlja pomanjkljivosti, ki bi morale biti odpravljene že med pripravo računovodskih izkazov. Revizorjeva temeljna naloga namreč ni sestavljanje ali popravljanje računovodskih izkazov, temveč pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za oblikovanje neodvisnega revizorjevega mnenja o računovodskih izkazih.

Sklep

Menim, da dani pobudi ne zadevata zgolj ekonomskih interesov revizijskih družb, temveč predvsem **kakovost računovodskega poročanja in kakovost zakonskih revizij**.

Nepravočasna priprava dokumentacije, pomanjkljivo pripravljene računovodski izkazi in nejasna razmejitev strokovne odgovornosti povečujejo časovni pritisk pri izvedbi revizij, povzročajo dodatne stroške in lahko negativno vplivajo na pogoje, v katerih mora revizor opraviti svoje delo.

Kakovostni računovodski izkazi in kakovostno izvedene neodvisne revizije so v javnem interesu, saj povečujejo zanesljivost finančnih informacij ter pripomorejo k varstvu lastnikov, upnikov, zaposlenih, države in drugih uporabnikov računovodskih informacij ter k zaupanju v gospodarsko okolje.

Menim, da bi jasnejša opredelitev odgovornosti vseh udeležencev v procesu računovodskega poročanja hkrati spodbudila večjo strokovnost računovodske funkcije in ustvarila ustrežnejše pogoje za kakovostno in neodvisno izvajanje revizij.

Ministrstvu za finance zato predlagam, da pobudi prouči ter po potrebi v nadaljnjo strokovno razpravo vključi pristojne institucije in predstavnike računovodske in revizijske stroke.

Hvala za obravnavo pobude in lepo pozdravljeni.

Maribor, 1. septembra 2026

Dr. Stanko Čokelc,
upokojeni pooblaščen revizor

Primerjalnopravni vir:

Portugalska, *Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados*, člen 10 (*Atos da profissão de contabilista certificado*), zlasti prvi in tretji odstavek. Člen določa odgovornost certificiranega računovodje za tehnično pravilnost na računovodskem področju, vključno s podpisovanjem računovodskih izkazov, ter opredeljuje vsebino tehnične pravilnosti.