

Poročilo o tematskem pregledu
spoštovanja pravil revidiranja pri
sprejemu in ohranjanju razmerij z
naročniki

Številka: 0600-19/2023-48

Datum: 12. 12. 2023

KAZALO

1.	NAMEN TEMATSKEGA NADZORA.....	3
1.1.	ZAČETNO VAROVALO KAKOVOSTI OBVEZNIH REVIZIJ	3
1.2.	KLJUČNI ELEMENTI SPREJEMA IN OHRANJANJA RAZMERIJ	3
1.3.	PASTI DOLGOTRAJNEGA SODELOVANJA Z NAROČNIKI	4
1.4.	PRILOŽNOST ZA IZBOLJŠAVE IN IZMENJAVA DOBRIH PRAKS	4
2.	PRISTOP K TEMATSKEMU NADZORU	5
2.1.	IZBOR VZORCEV	5
2.2.	NAČIN PREVERJANJA USTREZNOSTI METODOLOGIJE IN OPRAVLJENIH POSTOPKOV.....	5
3.	PODROČJA TEMATSKEGA NADZORA	6
3.1.	METODOLOGIJA	6
3.1.1.	ZAHTEV PRILAVIL REVIDIRANJA	6
3.1.2.	REZULTATI OPRAVLJENEGA PREGLEDA IN PRIPOROČILA	7
3.2.	PRAVOČASNOST OPRAVLJENIH POSTOPKOV.....	8
3.3.	POZNAVANJE POSLOVANJA NAROČNIKA.....	9
3.3.1.	ZAHTEV PRILAVIL REVIDIRANJA	9
3.3.2.	REZULTATI OPRAVLJENEGA PREGLEDA IN PRIPOROČILA	9
3.4.	INTEGRITETA NAROČNIKA.....	10
3.4.1.	ZAHTEV PRILAVIL REVIDIRANJA	10
3.4.2.	REZULTATI OPRAVLJENEGA PREGLEDA IN PRIPOROČILA	10
3.5.	SPOSOBNOST IZVESTI POSEL	12
3.5.1.	ZAHTEV PRILAVIL REVIDIRANJA	12
3.5.2.	REZULTATI OPRAVLJENEGA PREGLEDA IN PRIPOROČILA	12
3.6.	IZPOLNJEVANJE ETIČNIH ZAHTEV	15
3.6.1.	ZAHTEV PRILAVIL REVIDIRANJA	15
3.6.2.	REZULTATI OPRAVLJENEGA PREGLEDA IN PRIPOROČILA	16
3.7.	KOMUNIKACIJA S PREJŠNJIM REVIZORJEM	17
3.7.1.	ZAHTEV PRILAVIL REVIDIRANJA	17
3.7.2.	REZULTATI OPRAVLJENEGA PREGLEDA IN PRIPOROČILA	17
4.	NEKATERI DRUGI POMEMBNI PREMISLEKI	20
4.1.	OHRANJANJE RAZMERIJ Z NAROČNIKI IN 3-LETNE POGODBE	20
4.2.	DOSLEDNOST OPRAVLJANJA POSTOPKOV V REVIZIJSKI DRUŽBI	20
4.3.	OPRAVLJANJE NEREVIZIJSKIH STORITEV SUBJEKTOM JAVNEGA INTERESA.....	20
5.	UGOTOVITVE NADZORA V ZADNJI NADZORNIŠKI SEZONI	21
6.	SKLEP	22

1. NAMEN TEMATSKEGA NADZORA

Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju: Agencija) pri nadzorih nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev vsako leto ugotavlja, da se znatno število kršitev pravil revidiranja nanaša tudi na področje postopkov sprejema in ohranjanja razmerij z naročniki (v nadaljevanju: A & C¹).

V zadnji nadzorniški sezoni, 2022/2023, so bile pomembne ugotovitve v zvezi s tem področjem ugotovljene pri 9 od 17 revizijskih družb, ki so bile predmet nadzora.

Ker so prav postopki A & C ključni predpogoj in začetno varovalo kakovosti revidiranja, je Agencija izvedla tematski nadzor, katerega namen je bil izvesti podroben pregled:

- ustreznosti sprejetih pravil revizijskih družb za sprejemanje novih naročnikov ter ohranjanja razmerij z njimi;
- skladnosti teh pravil s pravili revidiranja;
- skladnosti izvedenih postopkov revizijskih družb tako s sprejetimi metodologijami kot tudi s pravili revidiranja; ter

na tej podlagi pripraviti priporočila revizijskim družbam.

1.1. ZAČETNO VAROVALO KAKOVOSTI OBVEZNIH REVIZIJ

Ustrezno opravljene postopki A & C so bistveno predhodno varovalo kakovosti za obvezne revizije.

Izboljšave procesov A & C so potrebne za zaščito neodvisnosti revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev, da se preprečijo odnosi z revizijskimi strankami, ki nimajo integritete, ter da revizijske družbe razpolagajo z usposobljenimi zaposlenimi, zadostnim časom in drugimi viri, potrebnimi za ustrezno izvedbo obvezne revizije. Le na ta način so revizijske družbe sposobne izvesti posel v skladu s strokovnimi standardi in ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami.

1.2. KLJUČNI ELEMENTI SPREJEMA IN OHRANJANJA RAZMERIJ

Pri pregledu smo se osredotočili na naslednje glavne elemente A & C:

- izpolnjevanje etičnih zahtev, vključno z neodvisnostjo;
- poznavanje poslovanja naročnika;
- oceno integritete naročnika revizije;
- oceno usposobljenosti zaposlenih, časa in virov, potrebnih za ustrezno izvedbo obvezne revizije.

Posebna pozornost je bila namenjena **pravočasnosti** izvajanja postopkov A & C. Še tako podrobno razdelani postopki pridobivanja potrebnih informacij o naročniku za sklenitev posla ne pomagajo, če niso izvedeni v času, ko se take informacije dejansko potrebuje.

Pred pregledom posameznih elementov A & C je Agencija pregledala **metodologijo** vseh v vzorec izbranih revizijskih družb, na koncu pa še **komunikacijo s prejšnjim revizorjem**.

¹ Iz angleškega izraza za sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki Acceptance and Continuance

1.3. PASTI DOLGOTRAJNEGA SODELOVANJA Z NAROČNIKI

Pred sprejetjem ali nadaljevanjem obvezne revizije mora revizijska družba oceniti, ali obstajajo nevarnosti za neodvisnost revizijske družbe in če to tveganje obstaja, preučiti kaj je treba storiti, da se te nevarnosti ublažijo.

Največkrat pride do nevarnosti glede neodvisnosti, če revizijska družba daljši čas opravlja posle revidiranja za istega naročnika ali če revizijska družba za naročnika revizije opravlja nerevizijske storitve.

Revizijska družba mora obravnavati nevarnosti neodvisnosti zaradi dolgotrajnega sodelovanja z uporabo ukrepov oziroma varoval, kot je rotacija ključnega revizijskega partnerja in/ali drugih članov delovne skupine ali izvajanje ocenjevanja kakovosti posla (EQCR) s posebnim poudarkom na tveganjih, ki izhajajo iz te grožnje.

Opravljanje nerevizijskih storitev pa lahko vodi v nevarnost pregleda lastnega dela.

Različni vidiki (ustreznosti) revizorjeve obravnave obeh možnih okoliščin pri opravljanju poslov revidiranja so predstavljeni v nadaljevanju.

1.4. PRILOŽNOST ZA IZBOLJŠAVE IN IZMENJAVA DOBRIH PRAKS

Agencija pričakuje, da bodo revizijske družbe skrbno proučile ugotovitve in priporočila v tem poročilu ter pristopile k ponovnemu ovrednotenju sistema upravljanja kakovosti v zvezi s sprejemom in ohranjanja razmerij z naročniki, vse z namenom zagotavljanja čim večje kakovosti delovanja in izvajanja kakovostnih storitev za naročnike ter s tem zagotavljanje zaupanja v delo revizorjev in v računovodske izkaze revidiranih družb.

Revizijske družbe bodo imele na podlagi zaključkov tematskega pregleda Agencije priložnost izboljšati svoje obstoječe usmeritve in postopke na tem področju.

Vsaka revizijska družba je, v primeru zaznanih pomanjkljivosti, tudi odgovorna za sprejetje ustreznih popravilnih ukrepov, Agencija pa bo to spremljala v prihodnjih nadzorih.

Namen predstavitve poročila je tudi, da se revizijske družbe učijo druge od druge, vsaka revizijska družba lahko v tem poročilu najde kakšen primer dobre prakse.

Prepričani smo, da bodo informacije v tem poročilu revizijskim družbam in pooblaščenim revizorjem koristile pri njihovem delu in nadaljnjem razvoju metodologije in postopkov A & C.

Prav tako menimo, da bo vsebina poročila zanimiva tudi (med drugimi) poslovodstvom družb, članom revizijskih komisij in nadzornih svetov, da se seznanijo s tem, kako pomembno, zahtevno in kompleksno je upravljanje kakovosti v zvezi s sprejemom in ohranjanjem razmerij z naročniki v revizijskih družbah.

Agencija je v poročilu prikazala vse vidike posameznih področij A & C, vsa področja so pomembna, iz prakse pa bi poudarili komunikacijo s predhodnim revizorjem ob menjavi revizijske družbe, ki se je revizorji še premalo poslužujejo, v pomoč pri vzpostavitvi te komunikacije bi pa lahko bilo tudi vodstvo revidiranih družb.

2. PRISTOP K TEMATSKEMU NADZORU

2.1. IZBOR VZORCEV

Podlaga za izbor vzorca so bila mesečna poročila revizijskih družb, ki so bila na razpolago do 18. 4. 2023, pri čemer je podatkovna baza zajemala 12.705 opravljenih revizij računovodskih izkazov poslovnih let od 2018 do 2022. Vzorec izbranih projektov za tematski nadzor se je izvajal na dveh nivojih. V vzorec je bilo vključenih 8 revizijskih družb, ki so bile vključene tudi v načrt nadzorov za leto 2023, preostalih 11 pa je bilo izbranih naključno. Skupaj je bilo v izbor zajetih 19 revizijskih družb, kar predstavlja 41% vseh revizijskih družb. Po izboru revizijskih družb je bil pri vsaki izmed njih izbran vzorec (praviloma) dveh novih naročnikov in dveh naročnikov, pri katerih je šlo za ohranjanje že sklenjenih poslovnih razmerij.

Izbor naročnikov za pregled izvajanja postopkov sprejema posla je bil osredotočen na tiste naročnike, ki so bili predhodno že revidirani s strani druge revizijske družbe ter izmed teh na tiste, kjer je bil posel prevzet bodisi po pomembno nižji ceni bodisi s pomembno nižjim številom načrtovanih ur. Pri izbiri poslov ohranjanja razmerij z naročniki smo prednost dali tistim naročnikom in tistemu poslovnemu letu, ko je bila sklenjena nova triletna pogodba in bi bil s strani revizijske družbe na podlagi preteklih izkušenj z naročnikom mogoč popravek načrtovanega števila ur oziroma drugih pogodbenih določil.

Pri revizijskih družbah, ki niso imele dovolj opravljenih revizij, smo vzorec prilagodili na način, da smo izbrali istega naročnika tako za sprejem kot tudi za ohranjanje posla v naslednjem letu, ali pa smo izbrali samo enega naročnika za vsako kategorijo. Taki revizijski družbi sta bili dve. Pri vsaki revizijski družbi je bil tako izbran vsaj en sprejem in eno ohranjanje posla. Skupno število naročnikov, katerih dokumentacija o postopkih A & C je bila pregledana v okviru tematskega nadzora, je bilo 70 (sprejem posla 34, ohranjanje posla 36).

2.2. NAČIN PREVERJANJA USTREZNOSTI METODOLOGIJE IN OPRAVLJENIH POSTOPKOV

Ker smo s tematskim nadzorom želeli preveriti ustreznost izvajanja postopkov A & C izbranih revizijskih družb, in sicer tako skladnost sprejetih usmeritev in postopkov s pravili revidiranja kot tudi popolnost potrebnih informacij za sklep revizijskih družb o primernosti novega ali obstoječega naročnika, je bil kot delovni pripomoček izdelan vprašalnik. S tem smo zagotovili enoten pristop k pregledu in oceni prejete dokumentacije s strani revizijskih družb.

Pri pregledu skladnosti sprejetih metodologij revizijskih družb s pravili revidiranja smo predvsem preverjali, ali le-te pokrivajo vsa zahtevana področja A & C (glej poglavje 3) ter, ali so predpisani ustrezni obseg in viri informacij, ki jih je treba v okviru teh področij pridobiti.

Preveritev ustreznosti in zadostnosti informacij, pridobljenih v okviru opravljenih postopkov v zvezi s konkretnimi naročniki, je bila osredotočena predvsem na to, ali so:

- bili postopki izvedeni pravočasno,
- pridobljene informacije pokrivale vsa glavna področja;
- bile informacije v okviru področja zadostne;
- bili pri informacijah navedeni viri oziroma priložena ustrezna dokumentacija.

V okviru postopkov A & C pri konkretnih naročnikih je bila glavna pozornost torej usmerjena na presojo zadostnosti in ustreznosti podlag, na katerih so temeljili posamezni sklepi revizijske družbe.

3. PODROČJA TEMATSKEGA NADZORA

Pred začetkom pregleda posameznih izbranih poslov je Agencija pregledala **metodologijo** vseh v vzorec izbranih revizijskih družb. Metodologija mora zagotavljati popolnost pridobivanja informacij za sklenitev (in nadaljevanje) posla in usklajenost delovanja različnih oseb v revizijski družbi, ki izvajajo postopke A & C.

V zvezi s samimi postopki A & C smo se osredotočili na naslednja področja, ki jih morajo revizijske družbe obravnavati, preden sklenejo pogodbo o reviziji računovodskih izkazov:

- poznavanje poslovanja naročnika;
- integriteta naročnika;
- sposobnost revizijske družbe izvesti posel; ter
- izpolnjevanje etičnih zahtev.

Poleg tega smo preverili tudi **pravočasnost** izvajanja postopkov.

Pri izpolnjevanju zahtev pravil revidiranja, povezanih s sprejemom in ohranjanjem razmerij z naročniki, je zelo pomembno tudi ustrezno **dokumentiranje opravljenih postopkov in pridobljenih informacij**.

Agencija je proučila tudi **komunikacijo** revizijskih družb s **prejšnjim revizorjem**.

3.1. METODOLOGIJA

3.1.1. ZAHTEVE PRAVIL REVIDIRANJA

Za vsa področja sprejema in ohranjanja razmerij z naročniki so zakonska podlaga v prvi vrsti Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 65/08, 63/13 – ZS-K, 84/18 in 115/21; v nadaljevanju: ZRev-2), Mednarodni standard upravljanja kakovosti 1 (v nadaljevanju: MSUK 1) in Mednarodni standardi revidiranja (v nadaljevanju: MSR).

ZRev-2 v 8. alineji prvega odstavka 45.a člena določa, da mora revizijska družba zagotoviti skladnost z usmeritvami in postopki na vseh svojih ravneh in delovnih strukturah tako, da vzpostavi mehanizem notranjega obvladovanja kakovosti, ki obsega uporabo ustreznih sistemov, virov in postopkov za zagotavljanje stalnosti in pravilnosti pri izvajanju njenih dejavnosti revidiranja. Drugi odstavek 45.a člena ZRev-2 nadalje določa, da mora revizijska družba imeti usmeritve in postopke zapisane in morajo biti na razpolago vsem zaposlenim v revizijski družbi.

V zvezi s področjem sprejema in ohranjanja razmerij z naročniki morajo revizijske družbe spoštovati MSUK 1, ki opredeljuje postopke v 30. odstavku in pojasnjevalna gradiva v odstavkih A67 – A74 (prej MSOK v 26. odstavku in pojasnjevalna gradiva A18 – A23), ki so v celoti priloženi temu poročilu v Prilogi 3.

MSUK 1 v primerjavi z MSOK 1 v pojasnjevalnem gradivu ponuja več napotkov revizijskim družbam in pooblaščenim revizorjem, kakšne informacije je treba pred sprejemom in ohranjanjem posla z naročnikom pridobiti in tudi možne vire poizvedb. Na ravni posameznega posla oziroma revizijskega spisa pa morajo pooblaščenim revizorji upoštevati še več MSR-jev, kot je prikazano v nadaljevanju.




V nadaljevanju uporabljamo za ZRev-2, MSUK 1 in MSR enotni izraz pravila revidiranja.

3.1.2. REZULTATI OPRAVLJENEGA PREGLEDA IN PRIPOROČILA

Revizijske družbe morajo imeti vzpostavljen ustrezen sistem upravljanja kakovosti, ki med drugim vključuje cilje kakovosti, ki obravnavajo sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki.

Pisne usmeritve ali postopki, **metodologija**, priročniki za dejavnosti, standardizirana dokumentacija ali dostop do virov informacij so intelektualni viri informacij, ki jih revizijska družba uporablja, da omogoči delovanje upravljanja kakovosti in spodbuja doslednost pri izvajanju poslov.

Agencija je pred pregledom v vzorec izbranih revizijskih poslov najprej preverila metodologijo revizijskih družb, rezultate pregleda prikazuje naslednja preglednica:

Tip	Ocena	Metodologija
METODOLOGIJA	DOBRO	11 
	DELNO POMANJKLJIVO	4 
	NEUSTREZNO	4 

Pri 8 od 19 revizijskih družb je bila metodologija o A & C pomanjkljiva ali neustrezna. Najpogostejša ugotovitev je bila, da metodologija ni bila v skladu s pravili revidiranja glede vsaj enega od področij A & C (kot smo ji opredelili v uvodu v 3. poglavje).

Med posameznimi področji postopkov A & C je bilo največ pomanjkljivosti ugotovljenih pri ocenah integritete naročnika, kjer revizijske družbe ne ocenijo vseh vidikov neoporečnosti in etičnega ravnanja naročnikov, prav tako tudi ne dokumentirajo virov poizvedb.







Prav tako metodologija A & C v nekaterih revizijskih družbah ne vključuje postopkov za ponovno oceno po sprejetju ali nadaljevanju posla.

Glede na to, da se morajo, skladno z ZRev-2, sklepati triletne pogodbe za obvezno revizijo računovodskih izkazov, je treba posebno pozornost postopkom A & C nameniti tudi v drugem in tretjem letu izpolnjevanja pogodbe.

3.2. PRAVOČASNOST OPRAVLJENIH POSTOPKOV

Pri pregledanih revizijskih družbah je bil sprejem posla pravočasno opravljen v 12 od 19 primerov, ohranjanje razmerja pa v 14 od 19 revizijskih družb, pri čemer so bili kot pravočasni obravnavani vsi postopki sprejema posla, ki so bili opravljeni pred datumom sklenitve pogodbe o revidiranju, pri ohranjanju razmerij pa so bili opravljeni pred ponovnim začetkom revizije in je bilo iz revizijske dokumentacije jasno razvidno, da so bili postopki takrat tudi opravljeni.

Preglednica prikazuje rezultate nadzora za to področje, zbirni rezultati so v Prilogi 1.

Tip	Ocena	Pravočasnost pregleda
SPREJEM	DOBRO	12 
	DELNO POMANJKLJIVO	4 
	NEUSTREZNO	3 
OHRANJANJE	DOBRO	14 
	DELNO POMANJKLJIVO	3 
	NEUSTREZNO	2 

Pri ostalih revizijskih družbah pa postopki A & C niso bili opravljeni pravočasno, ali pa sploh ni bilo dokumentacije, iz katere bi izhajalo, da so bili postopki opravljeni.

Agencija v več primerih ugotavlja, da v revizijski dokumentaciji o A & C niso navedeni datumi priprave in pregleda. V nekaterih primerih so v dokumentih podatki, ki jih revizijska družba ni mogla pridobiti pred sklenitvijo posla (podpisom pogodbe o revidiranju) oziroma pred začetkom opravljanja revizije, iz česar je mogoče sklepati, da so bili postopki opravljeni naknadno. Seveda se lahko revizijska dokumentacija o A & C dopolnjuje med izvajanjem revizije, vendar je treba dopolnitve ustrezno označiti.

Revizorjevi postopki v zvezi ohranjanjem razmerij z naročniki morajo biti prav tako opravljeni pravočasno, kot dokazilo morajo biti v revizijski dokumentaciji jasno navedeni datumi tako opravljanja teh postopkov, kot tudi kdaj je revizijska družba dejansko začela izvajati revizijske postopke (za naslednje leto revidiranja).

Pri pregledu posameznih revizijskih poslov v okviru rednih nadzorov Agencije je bilo v revizijski dokumentaciji o A & C tudi ugotovljeno, da so bili sicer ti dokumenti (praviloma) pripravljeni, vendar so jih ključni revizijski partnerji pregledali šele tik pred izdajo ali na dan revizorjevega poročila in ne pred začetkom revizije.

Agencija poziva vse revizijske družbe, da zagotovijo pravočasno izvedbo postopkov A & C, preden potrdijo posel oziroma začnejo izvajati revizijske postopke.

3.3. POZNAVANJE POSLOVANJA NAROČNIKA







3.3.1. ZAHTEVE PRAVIL REVIDIRANJA

Revizijska družba mora pred sprejetjem ali nadaljevanjem posla dovolj dobro spoznati poslovanja naročnika, ker so od tega odvisne tudi nadaljnje presoje v okviru postopkov A & C, in sicer presoja integritete naročnika, izpolnjevanja etičnih zahtev ter sposobnosti opraviti posel.

V skladu s točko (i) 30. odstavka MSUK 1 je presoja revizijske družbe ustrezna na podlagi pridobljenih informacij o **vrsti in okoliščinah posla**, ki zadostujejo za utemeljitev takih presoj.

3.3.2. REZULTATI OPRAVLJENEGA PREGLEDA IN PRIPOROČILA

Pri pregledanih revizijskih družbah je bilo poznavanje poslovanja naročnika ustrezno dokumentirano v 9 od 19 primerov pri sprejemu posla in le v 7 od 19 primerov pri ohranjanju posla.

Tip	Ocena	Poznavanje poslovanja
SPREJEM	DOBRO	9 
	DELNO POMANJKLJIVO	8 
	NEUSTREZNO	2 
OHRANJANJE	DOBRO	7 
	DELNO POMANJKLJIVO	8 
	NEUSTREZNO	4 

Druge revizijske družbe, več kot polovica, poznavanja poslovanja naročnika niso obravnavale celostno, bodisi ga sploh niso obravnavale ali dokumentirale.

Zato mora revizijska družba določiti obseg in vire informacij, ki jih mora zbrati o vrsti in naravi posla.

Kot na primer (seznam ni dokončen):

- ali naročnik deluje v specializirani dejavnosti (kot npr. bančništvo in zavarovalništvo, telekomunikacije);
- zakoni in predpisi, ki urejajo dejavnost (npr. o bančništvu, zavarovalništvu);
- socialna, okoljska, zdravstvena in varnostna vprašanja, s katerimi se sooča dejavnost (npr. onesnaževanje okolja, obsežna uporaba tuje delovne sile ...);
- organizacijska struktura naročnika (npr. kompleksna struktura skupine);
- lastništvo in upravljanje;
- lokacije ali države delovanja;
- kako naročnik financira svoje poslovanje;
- rezultati poslovanja naročnika v preteklosti;
- pregled poročil analitikov in bonitetnih poročil.

Kot vir informacij pri vseh naročnikih (predvsem novih) lahko omenimo uporabo internetnih portalov AJPES, Gvin, ebon in drugih internetnih virov, v katerih so poleg finančnih informacij tudi številne druge informacije, kot npr. panožne analize in članki, v portalu AJPES je dosegljiv register dejanskih lastnikov, pri čemer je treba opozoriti, da ti podatki niso vedno zanesljivi.

3.4. INTEGRITETA NAROČNIKA

3.4.1. ZAHTEVE PRAVIL REVIDIRANJA

Pravila revidiranja, ki pridejo v poštev, so navedena v točki 4.1.1.

Pred sprejetjem ali nadaljevanjem obvezne revizije mora revizijska družba oceniti neoporečnost in etične vrednote naročnika revizije - integriteto naročnika revizije.

Informacije, pridobljene v podporo presoji revizijske družbe o neoporečnosti in etičnih vrednotah naročnika, vključujejo identiteto in poslovni ugled glavnih lastnikov naročnika, ključnega posloводства in pristojnih za upravljanje







Dodatne informacije vključujejo še razloge za zamenjavo revizijske družbe, morebitne omejitve obsega revizijskega dela, ki jih določi naročnik in znake, da je naročnik morda vpleten v pranje denarja, korupcijo ali druge kriminalne dejavnosti.

Ustrezna ocena integritete naročnika je mogoča le z dobrim (predhodnim) poznavanjem poslovanja naročnika.

Ocena integritete naročnika med drugim zagotavlja, da se z revizijskimi naročniki ne sklepajo odnosi, ki bi lahko škodili zaupanju v revizijsko družbo ali pa da se sprejmejo ustrezni (dodatni) ukrepi.

3.4.2. REZULTATI OPRAVLJENEGA PREGLEDA IN PRIPOROČILA

Le pri 4 od 19 revizijskih družb pri sprejemu posla in 7 od 19 revizijskih družb pri ohranjanju razmerja z naročniki je bila ocena integritete naročnika revizije v celoti skladna s pravili revidiranja (zeleno v tabeli).

Tip	Ocena	Integriteta naročnika
SPREJEM	DOBRO	4 
	DELNO POMANJKLJIVO	8 
	NEUSTREZNO	7 
OHRANJANJE	DOBRO	7 
	DELNO POMANJKLJIVO	4 
	NEUSTREZNO	8 

Pri sprejemu poslov v revizijskih družbah, ki so ustrezno preverile integriteto naročnika, so bili uporabljeni različni viri, kot so portali AJPES, Gvin ali ebon, internetna iskanja, komunikacija s predhodnim revizorjem in dobro (predhodno) poznavanje poslovanja naročnika.

Ocenjeni so bili tudi različni vidiki integritete, kot sta integriteta ključnega vodstvenega osebja oziroma posloводства, pristojnih za upravljanje, glavnih lastnikov ter narava poslovnih dejavnosti. Revizijske družbe oziroma pooblaščen revizorji so izvedene postopke in zaključke tudi ustrezno dokumentirali.

Kar pri 15 (8 delno pomanjkljivo in 7 neustrezno) od 19 pregledanih revizijskih družb pri sprejemu posla in pri 12 (4 delno pomanjkljivo in 8 neustrezni) od 19 pregledanih revizijskih

družb pri ohranjanju razmerij elementi ocene integritete naročnika revizije niso bili v skladu s pravili revidiranja.

Najpogostejša ugotovitev je bila, da izvedeni postopki ali poizvedbe sploh niso bili dokumentirani oziroma niso bili dokumentirani ustrezno.²

Pogosto je ocena integritete naročnika revizije ocenjena z enostavnim odgovorom DA, brez navedbe informacij, ki so revizijsko družbo napeljevale na sklep, da integriteta naročnika ni okrnjena.

Pri revizijskih družbah, ki samo ocenijo integriteto naročnika, brez dokazil o delu, ki ga je revizor opravil pri sprejemanju svojih zaključkov, ni mogoče zaključiti, da je ocena integritete naročnika ustrezna.

Če revizijska družba na podlagi opravljenih postopkov dvomi o integriteti naročnika, mora izvesti ustrezne ukrepe, s čimer so mišljeni dodatni revizijski postopki ali pisne predstavitve.

Revizijska družba mora pripraviti svojo oceno integritete naročnika s poznavanjem in ocenjevanjem:

- ***glavnih lastnikov;***
- ***ključnega vodstvenega osebja;***
- ***pristojnih za upravljanje;***
- ***narave poslovnih dejavnosti;***
- ***regije ali države, v katerih se poslovne dejavnosti izvajajo;***
- ***tveganja vpletenosti v koruptivna dejanja;***
- ***indikatorjev za pranje denarja.***

² MSR 230 v 5. odstavku določa cilje glede priprave revizijske dokumentacije, v 8. odstavku pa vsebino, obliko in obseg revizijske dokumentacije; dokumentacija o opravljenih revizijskih postopkih in o pridobljenih revizijskih dokazih mora omogočiti drugemu izkušenemu revizorju, da spozna vrsto, čas, obseg in izide opravljenih revizijskih postopkov in pridobljene revizijske dokaze.

3.5. SPOSOBNOST IZVESTI POSEL

3.5.1. ZAHTEVE PRAVIL REVIDIRANJA

Na sposobnost revizijske družbe, da opravi posel v skladu s strokovnimi standardi in ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami, vplivajo (MSUK 1, pojasnjevalno gradivo A72):

- razpoložljivost ustreznih virov za izvedbo posla;
- dostop do informacij za izvedbo posla ali do oseb, ki zagotavljajo take informacije;
- ali sta revizijska družba in delovna skupina za posel sposobni izpolniti odgovornost v zvezi z ustreznimi etičnimi zahtevami.

Razpoložljivost ustreznih virov se v skladu z MSUK 1 nanaša na ustrezne človeške, tehnološke in intelektualne vire ter tudi finančne.

Pomemben dejavnik presoje sposobnosti revizijske družbe, da izvede posel revizije, je pravočasno in zadostno pridobivanje informacij o poznavanju poslovanja naročnika, predvsem posebnosti poslovanja (dejavnost, zapletene računovodske obravnave, posebne zakonske zahteve...), ki lahko pomembno vplivajo na zahtevano usposobljenost, potreben čas in vire, ki jih revizijska družba potrebuje za izvedbo posla.

Da je to izredno pomemben segment načrtovanja revizije, kaže statistika iz mesečnega poročanja revizijskih družb za revizije računovodskih izkazov za poslovna leta od 2019 do 2022, kjer je 34 % revizij računovodskih izkazov imelo v pogodbah za več kot 30 % nižje načrtovan potreben čas izvedbe revizije, kot pa ga je revizijska družba dejansko porabila, od tega je bilo le 15 % primerov prvega leta sodelovanja z naročnikom. V 6 % opravljenih revizij pa je revizijska družba porabila za več kot 100 % več časa, kot je bilo predvideno v pogodbi.

Na tem mestu je treba dodati še zahteve ZRev-2, ki v prvem, drugem in tretjem odstavku 45.b člena določa:

- Revizijska družba imenuje vsaj enega ključnega revizijskega partnerja, ki dejavno sodeluje pri revidiranju. Glavna merila, na podlagi katerih revizijska družba izbere ključne revizijske partnerje, so zagotavljanje kakovostne revizije, neodvisnost in usposobljenost. Ključni revizijski partnerji aktivno sodelujejo pri izvajanju obvezne revizije (prvi odstavek);
- Revizijska družba ključnemu revizijskemu partnerju za ustrezno opravljanje njegovih nalog zagotovi zadostne vire in ustrezno usposobljeno osebje, ki ima potrebne sposobnosti in zmožnosti za ustrezno opravljanje nalog tega partnerja (drugi odstavek);
- Ključni revizijski partner med revidiranjem poslu nameni dovolj časa in dodeli dovolj virov za ustrezno opravljanje svojih nalog (tretji odstavek).







3.5.2. REZULTATI OPRAVLJENEGA PREGLEDA IN PRIPOROČILA

V okviru sposobnosti revizijske družbe, da izvede posel, se je tako pri prvem sodelovanju z naročniki kot tudi v primerih ohranjanja razmerij z naročniki preverjalo predvsem, ali je iz

revizijske dokumentacije razvidno, da je revizijska družba obravnavala zadeve ter dokumentirala pridobljene informacije in sprejete sklepe.

Revizijska družba mora obravnavati naslednje zadeve (seznam ni dokončen):

- okoliščine posla in roki za poročanje;
- razpoložljivost posameznikov z ustrezno usposobljenostjo in zmožnostmi, vključno z zadostnim razpoložljivim časom za izvedbo posla. To vključuje:
 - posameznike, ki prevzamejo splošno odgovornost za usmerjanje in nadzorovanje posla,
 - posameznike s poznavanjem ustrezne dejavnosti ali osnovne obravnavane zadeve ali sodil, ki jih je treba uporabiti pri pripravi informacij o obravnavanih zadevah, in z izkušnjami z ustreznimi regulativnimi in poročevalskimi zahtevami,
 - posameznike za izvedbo revizijskih postopkov v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela za revizijo računovodskih izkazov skupine;
- potreba po in razpoložljivost veščakov;
- potreba po ocenjevanju kakovosti posla, ter ali je na voljo posameznik, ki izpolnjuje zahteve po primernosti iz MSUK-a 2;
- potreba po tehnoloških virih, na primer orodjih IT, ki omogočajo delovni skupini za posel, da izvede postopke na podatkih organizacije;
- potreba po intelektualnih virih, na primer po metodologiji, priročnikih za posamezno dejavnost ali dostopu do virov informacij;
- okoliščine, ki jih je revizijska družba opredelila kot nesprejemljive za sprejem posla (če izhajajo iz pravil revizijske družbe);
- okoliščine, pri katerih je potreben dodaten razmislek ali informacije, preden se posel sprejme (kar mora biti oziroma kot je opredeljeno v pravilih revizijske družbe);
- ustreznost angažiranih potrebnih virov;
- potrebno število in strokovna usposobljenost revizijske ekipe;
- potreben čas za izvedbo posla;
- ali družba presoja ustreznost plačila glede na potrebne angažirane vire.

Tip	Ocena	Sposobnost izvesti posel
SPREJEM	DOBRO	7 
	DELNO POMANJKLJIVO	11 
	NEUSTREZNO	1 
OHRANJANJE	DOBRO	11 
	DELNO POMANJKLJIVO	7 
	NEUSTREZNO	1 

V okviru presoj, ki se nanašajo na okoliščine posla, ki se bo izvajal, je večina revizijskih družb obravnavala informacije o okoliščini posla in jih dokumentirala (94%). Te družbe so tudi presojale razpoložljivost in usposobljenost osebja za izvedbo posla. Vendar pa iz obravnave značilnosti posla v večini primerov ni razvidno, ali bo izvedba posla zahtevala tudi kakšna posebna znanja oziroma izkušnje, zato glede sklepov o usposobljenosti revizijskega osebja pogosto ni razvidno, kaj je bil sploh predmet presoje, da se je lahko sprejel tak sklep.

Potreba po morebitnih veščakih ali vključevanju ocenjevalca kakovosti posla v polovici pregledanih primerov ni bila predmet presoje revizijskih družb v okviru sprejema novega naročnika.

V zgolj 6 % pregledanih postopkov sprejema posla pa so revizijske družbe presojale potrebo po dodatnih tehnoloških ali intelektualnih virih zaradi kompleksnosti poslovanja naročnika.

V tabeli zgoraj je prikazano število pregledanih revizijskih družb, za katere je ocena usposobljenosti zaposlenih, potrebnega časa in virov ocenjena kot skladna ali neskladna s pravili revidiranja.

V 7 od 19 pregledanih revizijskih družb pri sprejemu posla in v 11 od 19 pregledanih revizijskih družb pri ohranjanju razmerij z naročniki je bila ocena skladna s pravili revidiranja (zeleno).

Te revizijske družbe so ocenile, da imajo dovolj časa in virov za izvedbo posla, preverile, ali je v njeni revizijski ekipi dovolj strokovnega znanja za izvedbo revizije in angažirala strokovnjake (veščake), kjer je to bilo potrebno. Revizijske družbe so svoje zaključke in postopke, ki so jih izvedle za ocenjevanje, tudi ustrezno dokumentirale.

V 12 od 19 pregledanih revizijskih družb pri sprejemu posla in v 8 od 19 pregledanih revizijskih družb pri ohranjanju razmerij z naročniki nekateri elementi presoje glede usposobljenosti zaposlenih, potrebnega časa in virov niso bili v skladu s pravili revidiranja.

Najpogostejša pomanjkljivost te presoje je bila, da revizijski dokaz za postopke, ki naj bi jih oziroma jih je revizijska družba izvedla za utemeljitev svoje ocene, niso bili ustrezno dokumentirani.

V nekaterih primerih je v dokumentaciji revizijske družbe le odgovor DA na vprašanje o sposobnosti izvesti posel, brez dokazil, katere informacije so bile podlaga za tak sklep.

V splošnem revizijske družbe v revizijsko dokumentacijo zabeležijo, da imajo dovolj kadra in da so usposobljeni ali da imajo dolgoletne izkušnje ali da se izobražujejo, vendar Agencija meni, da to ni zadostna presoja.

Pri presoji usposobljenosti opraviti posel je pomembno zlasti, ali imajo člani revizijske skupine izkušnje z revidiranjem dejavnosti naročnika in ali so seznanjeni s specifičnimi zakonskimi in poročevalskimi zahtevami poslovanja naročnika.

Primeri so revidiranje bank in zavarovalnic, revidiranje institucij javnega sektorja, revidiranje dejavnosti s pomembnim deležem raziskav in razvoja (npr. računalniško programiranje), obračunavanje opravljenih storitev (prihodkov) v dejavnosti telekomunikacij, in obračunavanje gradbenih del v gradbeni dejavnosti.

To je le nekaj naštetih primerov, kjer je jasno vidno, na kakšen način je treba presojati ustrezno usposobljenost in izkušnje revizijskega osebja.

Celovita presoja sposobnosti revizijske družbe izvesti posel lahko vsebuje naslednje vidike v zvezi s posameznim poslom (seznam ni dokončen):

- ***razpoložljivost zadostnih virov za kakovostno opravljanje dela v dogovorjenem roku, kar vključuje ustrezne izkušnje revidiranja tudi v specializiranih panogah in uporabo revizorjevih veščakov (IT revizije, vrednotenje, davki);***
- ***izpolnjevanje ustreznih etičnih zahtev s strani revizijske družbe in delovne skupine;***
- ***usposobljenost in izkušnje ključnih zaposlenih in finančne funkcije naročnika;***
- ***morebitne prilagoditve in poudarjene zadeve v revizorjevem poročilu za preteklo leto;***
- ***primerjavo dejansko opravljenih ur v preteklem poslovnem letu s predvidenimi urami za tekoče leto.***

3.6. IZPOLNJEVANJE ETIČNIH ZAHTEV

3.6.1. ZAHTEVE PRAVIL REVIDIRANJA

MSUK 1 zahteva, da revizijska družba oblikuje, izvaja in upravlja sistem upravljanja kakovosti za posle dajanja zagotovil, ki jih opravlja. Kot del tega sistema upravljanja kakovosti MSUK 1 zahteva, da revizijska družba določi cilje kakovosti, ki obravnavajo izpolnjevanje odgovornosti v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami, vključno s tistimi, povezanimi z neodvisnostjo. V skladu z MSUK 1 so ustrezne etične zahteve tiste, ki se nanašajo na revizijsko družbo, njeno osebje, in kadar je to primerno, na druge, za katere veljajo zahteve glede neodvisnosti, ki veljajo za revizijsko družbo in njene posle dajanja zagotovil.

Splošna pravila revidiranja, ki se nanašajo na sprejem/ohranjanje razmerij z naročniki, so navedena v točki 4.1.1., pri presoji izpolnjevanja etičnih zahtev pa morajo revizijske družbe nujno upoštevati zahteve ZRev-2 glede neodvisnosti in nepristranskosti, navzkrižja interesov, prepovedi opravljanja revidiranja in Mednarodni kodeks etike za računovodske strokovnjake, vključno z mednarodnimi standardi neodvisnosti (v nadaljevanju: Kodeks).

V ZRev-2 so zahteve, glede neodvisnosti in nepristranskosti revidiranja oziroma revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev ter tudi drugih članov revizijskih skupin, opredeljene v poglavju »4.2. Pogoji revidiranja«, in sicer v členih:

- 44. člen (neodvisnost in nepristranskost revidiranja);
- 44.a člen (obvladovanje nasprotij interesov);
- 45. člen (prepoved revidiranja v posamezni pravni osebi);
- 46. člen (zaposlitev pooblaščenega revizorja ali zaposlenih v revizijskih družbah s strani revidiranih subjektov);

posredno pa tudi v 45.a členu (notranje obvladovanje kakovosti) in 45.b členu (organizacija dela).

Pri presoji izpolnjevanja etičnih zahtev morajo biti revizijske družbe, skladno s Kodeksom, pozorne zlasti na:

- opravljanje nerevizijskih storitev: opravljanje obvezne revizije v kombinaciji z nerevizijskimi storitvami, pri manjših revizijskih družbah gre največkrat za storitve davčnega svetovanja, lahko vodi v nevarnost pregledovanja lastnega dela;
- dolgotrajne povezave: dolgotrajno razmerje z naročnikom revizije lahko predstavlja nevarnost domačnosti.

Opozarjamo, da je Kodeks treba upoštevati v celoti, pri revizijah subjektov javnega interesa pa tudi Uredbo (EU) št. 537/2014.







3.6.2. REZULTATI OPRAVLJENEGA PREGLEDA IN PRIPOROČILA

Ustrezne etične zahteve niso samo neodvisnost, so načela poklicne etike in etične zahteve, ki veljajo za revizorje pri izvajanju poslov.

Preden revizijska družba sprejme oziroma nadaljuje posel obvezne revizije oceni, ali obstajajo dejstva in okoliščine, ki povzročijo ali lahko povzročijo nevarnost za izpolnjevanje ustreznih etičnih zahtev oziroma neodvisnosti.

Posebno pozornost morajo revizijske družbe nameniti situacijam, kjer te nevarnosti ni mogoče odpraviti oziroma ni varoval, ki bi jih zmanjšala na sprejemljivo raven.

Delno pomanjkljivo ali neustrezno so bile etične zahteve (vključno z neodvisnostjo) preverjene ali dokumentirane pri 10 od 19 pregledanih revizijskih družb, kot izhaja iz tabele:

Tip	Ocena	Etične zahteve
SPREJEM	DOBRO	10 
	DELNO POMANJKLJIVO	7 
	NEUSTREZNO	2 
OHRANJANJE	DOBRO	10 
	DELNO POMANJKLJIVO	8 
	NEUSTREZNO	1 

Pri pregledanih revizijskih družbah (in poslih) v okviru tematskega nadzora, kjer je ocena delno pomanjkljivo, revizijske družbe v dokumentaciji o A & C niso obravnavale vseh vidikov ustreznih etičnih zahtev, večinoma obravnavajo samo neodvisnost. Pri revizijskih družbah, kjer je ocena neustrezno, pa dokumentacija o A & C presoje o ustreznosti etičnih zahtev sploh ne vsebuje.

Revizijske družbe opozarjamo, da so ustrezne etične zahteve širši pojem kot samo neodvisnost, sem spadajo tudi navzkrižje interesov, prepoved opravljanja poslov, prepoved zaposlitve pri naročniku in drugo.

Zato v nadaljevanju prikazujemo nekaj najbolj pogostih pomanjkljivosti, ki jih ugotavljamo v okviru nadzora nad revizijskimi družbami.

Grožnja neodvisnosti nastane, če je revizijska družba ali članica mreže opravljala nerevizijske storitve za naročnika, ki ima pomemben učinek na računovodske izkaze s pojasnili. Revizijska družba mora preprečiti vsakršno ogrožanje svoje neodvisnosti pri izvajanju obveznih revizij. To je pomembno za kakovost njenih revizij in za zagotavljanje etičnega poslovanja.

Revizijske družbe, članice mrež revizijskih podjetij, imajo za preverjanje neodvisnosti in morebitnih navzkrižij interesov razvite posebne informacijske sisteme, medtem ko se pri manjših revizijskih družbah (pa tudi tistih, ki pripadajo mrežam revizijskih podjetij) lahko zgodi, da v presojo ne vključijo npr. nerevizijskih storitev, ki jih z njimi povezane osebe zagotavljajo revidirani družbi.

Izvajanje obvezne revizije je prepovedano, če nerevizijske storitve za naročnika vključujejo sprejemanje odločitev v zvezi z računovodskimi izkazi s pojasnili in/ali sodelovanje v postopku odločanja naročnika revizije.

Pri npr. storitvah davčnega svetovanja ni pojasnila, zakaj je revizijska družba oziroma pooblaščen revizor ugotovil, da opravljanje teh storitev ni imelo bistvenega učinka na računovodske izkaze revidirane družbe, ker ni natančno navedeno, katere storitve davčnega svetovanja so bile izvedene.

Revizijska družba bi morala svoje premisleke utemeljiti na tem, kar bi objektivna, razumna in obveščena tretja oseba štela za sprejemljivo in ustrezno, kot to velja za pripravo revizijske dokumentacije (glej sprotno opombo 2) in jih seveda ustrezno dokumentirati.

3.7. KOMUNIKACIJA S PREJŠNJIM REVIZORJEM³

3.7.1. ZAHTEVE PRAVIL REVIDIRANJA




Relevantna pravila revidiranja so navedena v točki 4.1.1. in v nadaljevanju.

3.7.2. REZULTATI OPRAVLJENEGA PREGLEDA IN PRIPOROČILA

V zvezi s komunikacijo s prejšnjim revizorjem je Agencija preverjala predvsem:

- ali se je komunikacija izvajala,
- ali je bila izvedena pred ali po sklenitvi pogodbe o revidiranju; ter
- kakšne informacije je revizijska družba pridobila od predhodnega revizorja

Rezultati tematskega pregleda na tem področju so prikazani v tabeli:

Tip	Ocena	Komunikacija s prejšnjo RD
SPREJEM	DOBRO	7 
	DELNO POMANJKLJIVO	5 
	NEUSTREZNO	7 

V pregledanih primerih sprejema posla je bilo ugotovljeno, da v 30% poslov ni prišlo do komunikacije s prejšnjim revizorjem, ker je šlo za prvo revizijo naročnika. V ostalih 24 primerih, kjer je revizijo računovodskih izkazov prej opravljala druga revizijska družba, pa se komunikacija s predhodnim revizorjem ni nanašala na:

- razloge za odstop oziroma razrešitev revizijske družbe ali nepodaljšanje sodelovanja s prejšnjim revizorjem po izteku pogodbe (88%);
- način določitve pomembnosti in izvedbene pomembnosti (29%);
- opredelitev tveganih področij pri revidiranju (29%);
- pri reviziji ugotovljene napake, ki jih poslovodstvo družbe ni popravilo (29%);
- opravljene revizijske postopke (revizijski pristop) pri pomembnih postavkah računovodskih izkazov (29%).

V 75% pregledanih sprejemih posla komunikacija s prejšnjim revizorjem ni bila opravljena v okviru pridobivanja informacij o naročniku za namene sklenitve pogodbe, temveč šele v fazi načrtovanja revizije, ko je bil posel že sklenjen.

³ V točki b) 13. odstavka MSR 300 je določeno, da če pride menjave revizorjev, se pred začetkom prve revizije revizor poveže s prejšnjim revizorjem; takšno terminologijo tudi Agencija uporablja v tem poročilu, čeprav se ta komunikacija dejansko v prvi vrsti nanaša na revizijske družbe oziroma na revizijsko družbo, ki je predhodno revidirala naročnika.

V 38% pregledanih sprejemih posla se komunikacija s prejšnjim revizorjem še vedno nanaša zgolj na povpraševanje »o morebitnih zadržkih za sklenitev posla« in še to po že sklenjenem poslu, zato ni jasno, čemu naj bi ta informacija služila.

Pri presoji ustreznosti komunikacije s prejšnjim revizorjem je bilo tudi ugotovljeno, da dokumentacija ni konsistentna, saj:

- je na primer revizijska družba s prvim dokumentom, ki dokazuje komunikacijo, pridobivala relevantne podatke o izvedbi opravljenih revizijskih postopkov predhodnega revizorja, z drugim dokumentom, ki je nosil kasnejši datum, pa je od revizijske družbe pridobila potrditev v obliki dopisa, da prejšnji revizor nima zadržkov za sklenitev posla novega revizorja. To vzbuja dvom, da je bil prvi dokument izdelan zgolj za potrebe revizijske dokumentacije in da razgovor s prejšnjim revizorjem sploh ni bil opravljen, saj ni razumljivo, zakaj revizor v okviru postopkov, ki izhajajo iz prvega dokumenta, prejšnjega revizorja ni zaprosil tudi za predstavitve zadržkov v zvezi s sprejemom posla;
- je nakazovala na prakso revizijske družbe, da vprašalnike prejšnjemu revizorju pošilja in jih ta vrne izpolnjene in podpisane, ko pa je prejšnji revizor ena od štirih velikih revizijskih družb, pa so izpolnjeni vprašalniki nepodpisani s strani prejšnjega revizorja, prav tako pa ni navedeno, kdaj in na kakšen način so bile informacije pridobljene, kar kaže na to, da vprašalnik taki revizijski družbi ni bil poslan;
- na zapisih povzetkov sestankov s prejšnjim revizorjem ni navedeno, kdaj in s kom so bili sestanki opravljeni. Prav tako je bilo iz primerjave zapisnikov sestankov dveh prevzemov poslov pri isti revizijski družbi ugotovljeno, da sta povzetka v 90% besedila (tudi v delu, ki se nanaša na opravljene postopke prejšnjega revizorja) med obema zapisnikoma popolnoma enaka, kar nakazuje dvom, da je bil sestanek s prejšnjim revizorjem dejansko opravljen.

Agencija revizijske družbe opozarja, da je komunikacijo s prejšnjim revizorjem nujno potrebna že pred sklepanjem pogodbe, saj predstavlja pomemben vir kakovostnih informacij o prihodnjem naročniku.

V nadaljevanju so navedene zahteve standardov revidiranja, ki se nanašajo na možno komunikacijo s prejšnjim revizorjem.

Iz šestega odstavka MSR 210 na primer izhaja, da mora revizor pred sklenitvijo posla ovrednotiti obstoj predpogojev za revizijo, in sicer mora med drugim pridobiti zagotovila posloводства, da potrjuje in razume svojo odgovornost:

- za pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, vključno z njihovo pošteno predstavitvijo, kjer je to primerno,
- za tako notranje kontroliranje, kot ga posloводство določi za potrebno, da omogoči pripravo računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, in
- da revizorju zagotovi:
 - dostop do vseh informacij, ki jih pozna posloводство in ki so pomembne za pripravo računovodskih izkazov, kot so evidence, dokumentacija in druge zadeve,
 - dodatne informacije, ki jih revizor za namen revizije lahko zahteva od posloводства, in
 - neomejen dostop do oseb v organizaciji, za katere revizor odloči, da mora od njih pridobiti revizijske dokaze.

V okviru komunikacije s prejšnjim revizorjem tako lahko novi revizor preveri, ali poslovodstvo tudi v praksi uresničuje dana zagotovila. V nasprotnem revizor lahko upravičeno dvomi o izpolnjevanju predpogojev za sklenitev posla.

Komunikacija med revizijskimi družbami pred sprejemom posla omogoča revizijski družbi, ki posel sprejema, tudi dostop do informacij, ki jih potrebuje za ocenjevanje neoporečnosti naročnika.

V skladu s točko b) 13. odstavka MSR 300, se pred začetkom prve revizije revizor poveže, če je prišlo do menjave revizorjev, s prejšnjim revizorjem v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami.

V skladu s pojasnjevalnim gradivom A22 k tem odstavku so pri začetnem revizijskem poslu med dodatnimi zadevami, ki jih revizor lahko upošteva pri določanju celotne revizijske strategije in revizijskega načrta, tudi naslednje:

- dogovor s prejšnjim revizorjem, na primer pregled delovnega gradiva prejšnjega revizorja;
- revizijski postopki, potrebni za pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v zvezi z začetnimi saldi.

Revizor bistveno težje preveri začetna stanja ali salde (zahteva MSR 510), če ne opravi pregleda delovnega gradiva ali razgovora s prejšnjim revizorjem, pogosto revizor tudi zaprosi prejšnjega revizorja za pisna pojasnila.

4. NEKATERI DRUGI POMEMBNI PREMISLEKI

4.1. OHRANJANJE RAZMERIJ Z NAROČNIKI IN 3-LETNE POGODBE

Pri ohranjanju razmerij z naročniki poudarjamo, da se ***pod ohranjanje razmerij šteje tudi drugo in tretje leto opravljanja revizije v sklopu 3-letne pogodbe***, zato morajo revizijske družbe vedno opraviti postopke ter presojeti zadeve iz preteklega leta, saj v kolikor pride do okoliščin, v katerih bi revizijska družba spremenila oziroma postavila drugačne pogoje, je treba pogodbo o revidiranju prilagoditi z aneksom, ali pa v nekaterih primerih odstopiti od posla. To bi lahko revizijske družbe primeroma izvedle tako, da bi se naredila kopija celotne dokumentacije iz sprejema posla in bi se dodal stolpec, v katerem bi nato presojalo, ali so se okoliščine spremenile ali ne in bi bili predvideni postopki v primeru, da je do sprememb prišlo.

4.2. DOSLEDNOST OPRAVLJANJA POSTOPKOV V REVIZIJSKI DRUŽBI

Agencija opazuje, da kljub temu, da imajo revizijske družbe (v večini) opredeljeno metodologijo pri postopkih A & C, le-te ne uporabljajo dosledno oziroma dokumentiranje ni enako pri vseh poslih oziroma pooblaščenih revizorjih znotraj iste revizijske družbe.

Skladno z navedenim naj revizijske družbe preverijo svoje zapisane postopke in metodologije v zvezi s tem področjem in zagotovijo dosledno uporabo pri vseh poslih.

4.3. OPRAVLJANJE NEREVIZIJSKIH STORITEV SUBJEKTOM JAVNEGA INTERESA

V primeru revidiranja subjektov javnega interesa in opravljanja nerevizijskih storitev za te subjekte, morajo biti revizijske družbe posebej pozorne na dodatne zahteve Uredbe (EU) št. 537/2014.

Pomanjkljivosti, ki jih ugotavlja Agencija, se nanašajo na:

- odsotnost postopkov sprejema in ohranjanja razmerij oziroma specifik v zvezi z A & C pri opravljanju nerevizijskih storitev za naročnike;
- neizvedbo postopka preverjanja konfliktov interesa za (nekatero) nerevizijsko storitve in pomanjkanje dokumentacije o dopustnosti storitve in prisotnosti potencialnih tveganj/groženj za neodvisnost revizorja (vključno s tveganjem pregledovanja lastnega dela);
- neizvedeno presojo dopustnosti opravljanja nerevizijskih storitev v luči posebnega pravila glede zgornje meje pristojbin za nerevizijske storitve;
- revizijske družbe pred opravljanjem nerevizijskih storitev ne pridobijo odobritve revizijske komisije za te storitve revidiranemu SJI.

5. UGOTOVITVE NADZORA V ZADNJI NADZORNIŠKI SEZONI

V okviru pregleda sistema obvladovanja kakovosti v revizijskih družbah so s strani Agencije vedno preverjeni tudi postopki sprejemanja in ohranjanja razmerij z naročniki.

V nadzorniški sezoni 2022/2023 je (delno) pomanjkljive postopke sprejemanja in ohranjanja razmerij z naročniki Agencija ugotovila pri 9 od 17 revizijskih družbah v nadzoru, najpogostejše pomanjkljivosti so bile:

- na ravni revizijske družbe ni bil zagotovljen enak pristop v času in obsegu pridobivanja informacij o novih naročnikih;
- komunikacija s predhodnim revizorjem ni zajemala nekaterih ključnih informacij, pomembnih za izvedbo revidiranja (pomembnost, izvedbena pomembnost, tvegana področja, revizijski postopki na ključnih revizijskih področjih ...);
- revizijska družba ni imela predpisanega minimalnega nabora informacij, ki jih je treba o naročniku pridobiti pred sestavitvijo pogodbe o revidiranju;
- revizijska družba ni imela izdelanih splošnih objektivnih meril za določanje porabe časa na podlagi značilnosti naročnika revizije;
- obrazec za sprejem oziroma ohranjanje naročnika je sicer vseboval navodilo, da je treba preveriti neoporečnost naročnika, ne pa tudi, na kakšen način;
- obrazec za sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki ni vseboval vseh postopkov, ki jih zahteva MSUK 1 v 30. odstavku (prej MSOK 1 v 26. odstavku);
- revizijska družba ni ustrezno načrtovala potrebnega časa za izvedbo posla, saj je v več primerih načrtovano število ur, potrebnih za izvedbo revizije, vsaj za 30 % odstopalo od dejansko opravljenih ur revidiranja. Prav tako iz dokumentacije, ki se je nanašala na načrtovanje revizije, povezane s pripravo ponudb naročnikom, ni bilo razvidnih kriterijev, ki bi bili podlaga za določanje potrebnega števila ur in temu pripadajoče minimalne cene revidiranja oziroma ni razvidno, kako revizijska družba načrtuje potrebne vire za izvedbo konkretnega posla.

Posamične primere velikega, tudi nekajkratnega odstopanja načrtovanih ur od dejanskih za izvedbo revizije računovodskih izkazov, je Agencija v zadnji nadzorniški sezoni ugotovila tudi pri pregledu treh revizijskih spisov.

Iz revizijske dokumentacije v več primerih ni bilo razvidno, da bi se pooblaščen revizorji prepričali, da so bili izvedeni ustrezni postopki v zvezi s sprejemom in ohranitvijo razmerij z naročniki ter revizijskimi posli, ter odločili, ali so sprejeti sklepi v zvezi s tem primerni, kot to določata 12. odstavek in pojasnjevalni odstavek A8 k MSR 220

Prav tako veliko preseganje dejansko opravljenih ur od predvidenega števila ur za izvedbo revizije povzroča realno pomembno znižanje cene, to pa lahko povzroči nevarnost koristoljubja, kar ni skladno z odstavkom 330.2 ter pojasnjevalnim odstavkom 330.3 G2 Kodeksa.

6. SKLEP

Agencija v rednih nadzorih nad delom revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev ugotavlja, da se znatno število pomembnih ugotovitev in ugotovitev vsako leto nanaša tudi na revizorjeve postopke A & C.

Revizorjevi postopki A & C so ključno začetno varovalo kakovosti revidiranja. Le tako so revizijske družbe sposobne izvesti posel v skladu s strokovnimi standardi in ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami.

Agencija je zato v letu 2023 opravila tematski nadzor, kjer je kot ključne vidike oziroma področja A & C obravnavala:

- metodologijo revizijskih družb;
- pravočasnost opravljenih postopkov;
- izpolnjevanje ustreznih etičnih zahtev, vključno z neodvisnostjo;
- poznavanje poslovanja naročnika, to je vrsto in okoliščine poslov;
- oceno integritete naročnika revizije;
- ocena sposobnosti revizijske družbe izvesti posel; in
- komunikacijo s prejšnjim revizorjem.

Pomanjkljivosti je Agencija, podobno kot pri rednem nadzoru v zadnji nadzorniški sezoni 2022/2023, ugotovila pri več kot polovici revizijskih družb.

Na podlagi tematskega nadzora Agencija ugotavlja, da morajo revizijske družbe postopke A & C izboljšati. Izboljšave so potrebne tako v metodologiji kot tudi pri izvajanju postopkov pri obveznih revizijah. Revizijske družbe morajo k temu nemudoma pristopiti in izboljšave uvesti čim prej.

Ugotovitve Agencije so podrobno opisane v poročilu, na tem mestu pa poudarjamo glavne ugotovitve in priporočila:

- najpogostejša ugotovitev je bila, da izvedeni postopki niso bili ustrezno dokumentirani;
- ustrezna metodologija je ključni intelektualni vir, ki jo revizijska družba uporablja, da omogoči delovanje upravljanja kakovosti in spodbuja doslednost pri izvajanju poslov. Ker se sklepajo 3-letne pogodbe o revidiranju, naj se v metodologijo vključi tudi postopke za drugo in tretje leto izpolnjevanja pogodbe;
- postopki A & C morajo biti opravljeni pravočasno, pri čemer so lahko kot pravočasni obravnavani vsi postopki sprejema posla, ki so opravljeni pred datumom sklenitve pogodbe, pri ohranjanju razmerij pa postopki, ki so opravljeni pred nadaljevanjem posla. Iz revizijske dokumentacije mora biti jasno razvidno, kdaj so bili ti postopki opravljeni;
- zadostno poznavanje poslovanja naročnika pomeni pridobitev vseh razpoložljivih informacij o vrsti in okoliščinah posla, ki zadostujejo za utemeljitev take presoje, zato mora revizijska družba določiti obseg in vire informacij, ki jih mora zbrati o vrsti in naravi posla, nabor možnih informacij je naveden v točki 3. tega poročila;
- ustrezne etične zahteve niso samo neodvisnost, so načela poklicne etike in etične zahteve, ki veljajo za revizorje pri izvajanju poslov, sem spadajo tudi navzkrižje interesov, prepoved opravljanja poslov, prepoved zaposlitve pri naročniku in drugo. Posebno pozornost morajo revizijske družbe nameniti izpolnjevanju etičnih zahtev pri

dolgotrajnih razmerjih z naročniki in pri opravljanju nerevizijskih storitev, ki jih lahko opravljajo same, revizijske družbe v mreži ali z revizijsko družbo povezane osebe;

- ocena integritete naročnika mora vključevati identiteto in poslovni ugled glavnih lastnikov naročnika, ključnega posloводства in pristojnih za upravljanje, naravo dejavnosti, lokacije ali države delovanja naročnika, razloge za zamenjavo revizijske družbe, morebitne omejitve obsega revizijskega dela, ki jih določi naročnik, znake, da je naročnik morda vpleten v pranje denarja, korupcijo ali druge kriminalne dejavnosti in drugo;
- sposobnost revizijske družbe, da opravi posel v skladu s strokovnimi standardi in ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami, vključuje razpoložljivost ustreznih virov za izvedbo posla, dostop do informacij za izvedbo posla ali do oseb, ki zagotavljajo take informacije in ali sta revizijska družba in delovna skupina za posel sposobni izpolniti odgovornost v zvezi z ustreznimi etičnimi zahtevami;
- komunikacijo s predhodnim revizorjem je nujno potrebna že pred sklenitvijo pogodbe, saj predstavlja vir kakovostnih informacij o naročniku;

Za zaključek Agencija poudarja, da morajo revizijske družbe za vsa področja poslovanja v skladu z MSUK 1 določiti cilje kakovosti, tudi cilje kakovosti, ki obravnavajo A & C.

Kot zahteva MSUK 1 v 53. odstavku, morajo revizijske družbe letno izvesti ovrednotenje sistema upravljanja kakovosti.

Glede na navedeno zahtevo standarda Agencija poziva revizijske družbe, da v okviru procesa ovrednotenja sistema upravljanja kakovosti in ciljev kakovosti, ki obravnavajo A & C, v čim večji meri upoštevajo ugotovitve Agencije, predstavljene v tem tematskem nadzoru.

Podrobnejši pregled upravljanja kakovosti revizijskih družb, tudi v zvezi z obravnavanjem A & C, bo v prihodnje preverjen v sklopu rednih nadzorov Agencije nad revizijskimi družbami.

Mateja Cimerman

v.d. direktorja

PRILOGA 1: ZBIRNI REZULTATI TEMATSKEGA NADZORA

● DOBRO
● DELNO POMANKLIIVO
● NEUSTREZNO

Tip	Ocena	Pravočasnost pregleda	Neodvisnost	Poznavanje poslovanja	Integriteta naročnika	Sposobnost izvesti posel
SPREJEM	DOBRO	12 ●	10 ●	9 ●	4 ●	7 ●
	DELNO POMANKLIIVO	4 ●	7 ●	8 ●	8 ●	11 ●
	NEUSTREZNO	3 ●	2 ●	2 ●	7 ●	1 ●
OHRANJANJE	DOBRO	14 ●	10 ●	7 ●	7 ●	11 ●
	DELNO POMANKLIIVO	3 ●	8 ●	8 ●	4 ●	7 ●
	NEUSTREZNO	2 ●	1 ●	4 ●	8 ●	1 ●
METODOLOGIJA	DOBRO			11 ●		
	DELNO POMANKLIIVO			4 ●		
	NEUSTREZNO			4 ●		

Revizijska družba	Tip	Pravočasnost pregleda	Neodvisnost	Poznavanje poslovanja	Integriteta naročnika	Sposobnost izvesti posel
RD 1	Sprejem	●	●	●	●	●
	Ohranjanje	●	●	●	●	●
	Metodologija	●	●	●	●	●
RD 2	Sprejem	●	●	●	●	●
	Ohranjanje	●	●	●	●	●
	Metodologija	●	●	●	●	●
RD 3	Sprejem	●	●	●	●	●
	Ohranjanje	●	●	●	●	●
	Metodologija	●	●	●	●	●
RD 4	Sprejem	●	●	●	●	●
	Ohranjanje	●	●	●	●	●
	Metodologija	●	●	●	●	●
RD 5	Sprejem	●	●	●	●	●
	Ohranjanje	●	●	●	●	●
	Metodologija	●	●	●	●	●
RD 6	Sprejem	●	●	●	●	●
	Ohranjanje	●	●	●	●	●
	Metodologija	●	●	●	●	●
RD 7	Sprejem	●	●	●	●	●
	Ohranjanje	●	●	●	●	●
	Metodologija	●	●	●	●	●
RD 8	Sprejem	●	●	●	●	●
	Ohranjanje	●	●	●	●	●
	Metodologija	●	●	●	●	●
RD 9	Sprejem	●	●	●	●	●
	Ohranjanje	●	●	●	●	●
	Metodologija	●	●	●	●	●
RD 10	Sprejem	●	●	●	●	●
	Ohranjanje	●	●	●	●	●
	Metodologija	●	●	●	●	●
RD 11	Sprejem	●	●	●	●	●
	Ohranjanje	●	●	●	●	●
	Metodologija	●	●	●	●	●
RD 12	Sprejem	●	●	●	●	●
	Ohranjanje	●	●	●	●	●
	Metodologija	●	●	●	●	●
RD 13	Sprejem	●	●	●	●	●
	Ohranjanje	●	●	●	●	●
	Metodologija	●	●	●	●	●
RD 14	Sprejem	●	●	●	●	●
	Ohranjanje	●	●	●	●	●
	Metodologija	●	●	●	●	●
RD 15	Sprejem	●	●	●	●	●
	Ohranjanje	●	●	●	●	●
	Metodologija	●	●	●	●	●
RD 16	Sprejem	●	●	●	●	●
	Ohranjanje	●	●	●	●	●
	Metodologija	●	●	●	●	●
RD 17	Sprejem	●	●	●	●	●
	Ohranjanje	●	●	●	●	●
	Metodologija	●	●	●	●	●
RD 18	Sprejem	●	●	●	●	●
	Ohranjanje	●	●	●	●	●
	Metodologija	●	●	●	●	●
RD 19	Sprejem	●	●	●	●	●
	Ohranjanje	●	●	●	●	●
	Metodologija	●	●	●	●	●

PRILOGA 2: MEDNARODNI STANDARD UPRAVLJANJA KAKOVOSTI 1

UPRAVLJANJE KAKOVOSTI ZA PODJETJA, KI OPRAVLJAJO REVIZIJE ALI PREISKAVE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV TER DRUGE POSLE DAJANJA ZAGOTOVIL IN SORODNIH POSLOV

(Uporablja se od 15. 12. 2022)

Sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in posebnih poslov

30. Podjetje določi naslednje cilje kakovosti, ki obravnavajo sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in posebnih poslov:
- (a) presoje podjetja o tem, ali naj sprejme ali ohranja razmerje z naročnikom ali posebne posle, so ustrezne na podlagi:
 - (i) pridobljenih informacij o vrsti in okoliščinah posla, neoporečnosti in etičnih vrednotah stranke (vključno s poslovodstvom in po potrebi pristojnimi za upravljanje), ki zadostujejo za utemeljitev takih presoj (glej odstavke A67–A71);
 - (ii) sposobnosti podjetja, da izvede posel v skladu s strokovnimi standardi in ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami (glej odstavek A72);
 - (b) finančne in operativne prednostne naloge podjetja ne vodijo k neustreznim presojam o sprejemu ali ohranjanju razmerja z naročnikom ali posebnega posla (glej odstavka A73–A74).

Sprejem in ohranjanje razmerja z naročniki in posebnih poslov

Vrsta in okoliščine posla in neoporečnost ter etične vrednote naročnika (Glej odstavek 30(a)(i))

A67. Pridobljene informacije o vrsti in okoliščinah posla lahko vključujejo:

- panogo organizacije, za katero se opravlja posel, in ustrezne regulativne dejavnike;
- vrsto organizacije, na primer njeno poslovanje, organizacijski ustroj, lastništvo in upravljanje, njen poslovni model in način financiranja; in
- vrsto osnovne obravnavane zadeve in veljavna sodila, na primer v primeru integriranega poročanja:
 - osnovna obravnavana zadeva lahko vključuje družbene, okoljske, zdravstvene in varnostne informacije; in
 - veljavna sodila so lahko merila uspešnosti, ki jih določi priznani organ veščakov.

A68. Informacije, pridobljene v podporo presoj podjetja o neoporečnosti in etičnih vrednotah naročnika, lahko vključujejo identiteto in poslovni ugled glavnih lastnikov naročnika, ključnega posloводства in pristojnih za upravljanje.

Primeri dejavnikov, ki lahko vplivajo na vrsto in obseg informacij, pridobljenih o neoporečnosti in etičnih vrednotah naročnika

- Vrsta organizacije, za katero se opravlja posel, vključno z zapletenostjo njene lastniške in upravljalvske strukture.
- Vrsta poslovanja naročnika, vključno z njegovimi poslovnimi praksami.

- Informacije o odnosu glavnih lastnikov naročnika, ključnega posloводства in pristojnih za njihovo upravljanje do zadev, kot so agresivno pojasnjevanje / tolmačenje računovodskih standardov in okolje notranjega kontroliranja.
- Ali si naročnik agresivno prizadeva za čim nižje plačilo podjetja?
- Znaki omejitve obsega dela, ki jo je določil naročnik.
- Znaki, da je naročnik morda vpleten v pranje denarja ali druge kriminalne dejavnosti.
- Razlogi za predlagano imenovanje podjetja in ne-imenovanje prejšnjega podjetja.
- Identiteta in poslovni ugled povezanih strank.

- A69. Podjetje lahko pridobi informacije iz različnih notranjih in zunanjih virov, ki vključujejo:
- v primeru obstoječega naročnika - informacije iz sedanjih ali prejšnjih poslov, če je to primerno, ali s poizvedovanjem pri drugem osebju, ki je opravljalo druge posle za naročnika,
 - v primeru novega naročnika – poizvedovanje pri obstoječih ali prejšnjih ponudnikih strokovnih računovodskih storitev za naročnika v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami,
 - razprave z drugimi tretjimi strankami, kot so bančniki, pravni svetovalci in kolegi iz panoge,
 - iskanja v ozadju ustreznih podatkovnih baz (ki so lahko intelektualni viri). V nekaterih primerih lahko podjetje uporabi ponudnika storitev za izvedbo iskanja v ozadju.
- A70. Informacije, ki jih podjetje pridobi med postopkom sprejema in ohranjanja, so lahko pogosto pomembne tudi za delovno skupino za posel pri načrtovanju in izvajanju posla. Strokovni standardi lahko izrecno zahtevajo, da delovna skupina za posel pridobi ali upošteva take informacije. Prenovljeni MSR 220⁴ zahteva, na primer, da partner, zadolžen za posel, pri izvajanju revizijskega posla upošteva informacije, ki jih je pridobil v postopku sprejema in ohranjanja.
- A71. Strokovni standardi ali ustrezne zakonske in regulativne zahteve lahko vključujejo posebne določbe, ki jih je treba obravnavati pred sprejemom ali ohranjanjem razmerij z naročnikom ali posebnega posla, in lahko tudi zahtevajo, da podjetje ob sprejemu posla poizveduje pri obstoječem ali prejšnjemu podjetju. Kadar pride na primer do zamenjave revizorjev, MSR 300⁵ zahteva, da revizor pred pričetkom začetne revizije komunicira s prejšnjim revizorjem v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami. Kodeks IESBA vključuje tudi zahteve za upoštevanje navzkrižja interesov pri sprejemu ali ohranjanju razmerij z naročnikom ali posebnega posla in komuniciranje z obstoječim ali prejšnjim podjetjem pri sprejemu posla, ki je revizija ali preiskava računovodskih izkazov.

Sposobnost podjetja za izvedbo posla (Glej odstavek 30(a)(ii))

- A72. Na sposobnost podjetja, da opravi posel v skladu s strokovnimi standardi in ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami, lahko vplivajo:
- razpoložljivost ustreznih virov za izvedbo posla;
 - dostop do informacij za izvedbo posla ali do oseb, ki zagotavljajo take informacije; in

⁴ MSR 220 (prenovljen), odstavek 23

⁵ MSR 300, *Načrtovanje revizije računovodskih izkazov*, odstavek 13(b)

- ali sta podjetje in delovna skupina za posel sposobna izpolniti svoje odgovornosti v zvezi z ustreznimi etičnimi zahtevami.

Primeri dejavnikov, ki jih podjetje lahko upošteva pri ugotavljanju, ali so na voljo ustrezni viri za izvedbo posla

- Okoliščine posla in rok za poročanje.
- Razpoložljivost posameznikov z ustrezno usposobljenostjo in zmožnostmi, vključno z zadostno količino časa za izvedbo posla. To vključuje naslednje:
 - posameznike, ki prevzamejo splošno odgovornost za usmerjanje in nadzorovanje posla;
 - posameznike s poznavanjem ustrezne panoge ali osnovne obravnavane zadeve ali sodil, ki jih je treba uporabiti pri pripravi informacij o obravnavanih zadevah, in z izkušnjami z ustreznimi regulativnimi in poročevalskimi zahtevami; in
 - posameznike za izvedbo revizijskih postopkov v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela za namene revizije računovodskih izkazov skupine.
- Razpoložljivost veščakov, če je to potrebno.
- Če je potrebno ocenjevanje kakovosti posla, ali je na voljo posameznik, ki izpolnjuje zahteve po primernosti iz MSUK-a 2.
- Potreba po tehnoloških virih na primer programih, IT, ki omogočajo delovni skupini za posel, da izvede postopke na podatkih organizacije.
- Potreba po intelektualnih virih, na primer po metodologiji, priročnikih za posamezno panogo ali dostopu do virov informacij.

Finančne in operativne prednostne naloge podjetja (Glej odstavek 30(b))

- A73. Finančne prednostne naloge se lahko osredotočajo na dobičkonosnost podjetja in plačila, pridobljena za izvajanje poslov, vplivajo na finančne vire podjetja. Operativne prednostne naloge lahko vključujejo strateška področja, kot je rast tržnega deleža podjetja, specializacija v panogi ali ponudba novih storitev. Lahko se pojavijo okoliščine, ko je podjetje zadovoljno s ponujenim plačilom za posel, vendar ni primerno za podjetje, da sprejme ali ohranja posel ali razmerje z naročnikom (npr. kadar naročnik ni neoporečen nima etičnih vrednot).
- A74. Obstajajo lahko tudi druge okoliščine, ko ponujeno plačilo za posel ni zadostno glede na vrsto in okoliščine posla, in lahko zmanjša sposobnost podjetja, da opravi posel v skladu s strokovnimi standardi in ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami. Kodeks IESBA obravnava plačila in druge vrste nadomestil, vključno z okoliščinami, ki lahko ogrozijo skladnost s temeljnimi načeli strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti, če je plačilo za posel prenizko.