



Agencija za javni nadzor
nad revidiranjem

Poročilo o tematskem pregledu uvajanja sistema upravljanja kakovosti revizijske družbe

Številka: 0600-29/2023-1

Datum: 12. 12. 2023

KAZALO VSEBINE

1.	OPREDELITEV POJMOV	3
2.	UVOD.....	4
3.	MEDNARODNI STANDARD UPRAVLJANJA KAKOVOSTI.....	5
4.	POSTOPEK OCENJEVANJA TVEGANJ V REVIZIJSKIH DRUŽBAH	7
5.	IZBOR REVIZIJSKIH DRUŽB V TEMATSKI PREGLED	9
6.	VSEBINA TEMATSKEGA PREGLEDA.....	10
7.	TEMATSKI PREGLED PO SKUPINAH REVIZIJSKIH DRUŽB GLEDE NA ŠTEVILO ZAPOSLENIH, ŠTEVILO ZAPOSLENIH POOBlašČENIH REVIZORJEV TER PRIHODKOV IZ NASLOVA REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV	14
7.1	SKUPINA 1	14
7.2	SKUPINA 2	22
7.3	SKUPINA 3	33
7.4	SKUPINA 4	40
8.	AKTIVNOSTI AGENCIJE V PRIHODNJE	46
9.	ZAKLJUČEK	47

KAZALO TABEL

Tabela 1: Opredelitev pojmov	3
Tabela 2: 8 komponent MSUK 1 in 6 kategorij ciljev kakovosti	6
Tabela 3: Primeri razumevanja stanj, dogodkov, okoliščin, ukrepov ali neukrepov v revizijski družbi, ki lahko negativno vplivajo na doseganje ciljev kakovosti	8
Tabela 4: Revizijske družbe – ključni podatki za izbor vzorca.....	9
Tabela 5: Število revizijskih družb, izbranih v vzorec	10
Tabela 6: Cilji kakovosti MSUK 1	11
Tabela 7: Skupina 1 in ključni podatki	14
Tabela 8: Skupina 1 ovrednotenje tveganj	15
Tabela 9: Opis tveganj in ukrepov	17
Tabela 10: Skupina 2 in ključni podatki	22
Tabela 11: Skupina 2 in ovrednotenje tveganj	22
Tabela 12: Opis tveganj in ukrepov	25
Tabela 13: Opis tveganj in ukrepov	27
Tabela 14: Opis tveganj in ukrepov	30
Tabela 15: Skupina 3 ključni podatki	33
Tabela 16: Skupina 3 ovrednotenje tveganj	34
Tabela 17: Opis tveganj in ukrepov	35
Tabela 18: Opis tveganj in ukrepov	38
Tabela 19: Skupina 4 ključni podatki	40
Tabela 20: Skupina 4 ovrednotenje tveganj	41
Tabela 21: Opis tveganj in ukrepov	42
Tabela 22: Opis tveganj in ukrepov	42
Tabela 23: Opis tveganj in ukrepov	43
Tabela 24: Opis tveganj in ukrepov.....	44
Tabela 25: Opis tveganj in ukrepov	45

1. OPREDELITEV POJMOV

Tabela 1: Opredelitev pojmov

Obvladovanje tveganj	So kultura, procesi in strukture, ki so usmerjene k realizaciji priložnosti ob hkratnem obvladovanju negativnih učinkov.
Sistem upravljanja kakovosti	Je sistem, ki ga podjetje zasnuje, izvaja in upravlja, da mu daje sprejemljivo zagotovilo, da: <ul style="list-style-type: none"> - podjetje in njegovo osebje izpolnjujejo odgovornost v skladu s strokovnimi standardi in ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami in izvajajo posle v skladu s takimi standardi in zahtevami - so poročila o poslu, ki jih izda podjetje ali partnerji, zadolženi za posel, v danih okoliščinah ustrezna
Tveganje	Je mera nezmožnosti doseganja cilja v okviru opredeljenih (stroškovnih, časovnih, varnostnih, tehničnih ipd.) omejitev. Tveganje ima dve sestavini: verjetnost nedoseganja zelenega cilja in posledice nedoseganja tega cilja. Tveganje je prihodnji dogodek in ga pogosto lahko aktivno upravljamo.
Tveganje kakovosti	Je tveganje, ki ima sprejemljivo možnost, da: <ul style="list-style-type: none"> - se pojavi in - posamično ali v kombinaciji z drugimi tveganji negativno vpliva na doseganje enega ali več ciljev kakovosti.
Cilji kakovosti	So želeni izidi s sestavinami sistema upravljanja kakovosti, ki naj bi jih dosegalo podjetje: <ul style="list-style-type: none"> - zakon, drug predpis ali strokovni standardi lahko določijo zahteve, ki povzročijo dodatne cilje kakovosti. Zakon ali drug predpis lahko na primer zahteva od podjetja, da v strukturo upravljanja imenuje neizvršne posameznike, in podjetje meni, da je treba določiti dodatne cilje kakovosti za izpolnitev teh zahtev, - vrsta in okoliščine podjetja in njegovih poslov so lahko takšne, da se podjetju morda ne zdi potrebno določiti dodatnih ciljev kakovosti, - podjetje lahko določi podcilje, da izboljša prepoznavanje in ocenjevanje tveganj kakovosti ter zasnovo odzivov in odzivanje.
Uresničeno tveganje / prepoznane pomanjkljivosti	Je tveganje, ki se je uresničilo in je postalo problem. Uresničeno tveganje je neželen dogodek, ki je nastopil in njegovega nastanka ne moremo več preprečiti oziroma ga neposredno nadzorovati.
Ocena tveganj	Je kvalitativno in/ali kvantitativno ovrednotenje verjetnosti in morebitnih posledic ob uresnitvi tveganja (nastanku tveganega dogodka).

Vir: MSUK 1

2. UVOD

Konec leta 2022 je začel veljati nov Mednarodni standard upravljanja kakovosti 1 - Upravljanje kakovosti za podjetja, ki opravljajo revizije ali preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev (v nadaljevanju: MSUK 1), ki od revizijskih družb zahteva, da morajo biti sistemi upravljanja kakovosti v revizijskih družbah v skladu s tem MSUK-om zasnovani in izvedeni do 15. 12. 2022, ovrednotenje sistema upravljanja kakovosti, ki ga zahtevata 53. in 54. člen MSUK-a, pa mora biti izvedeno v enem letu po 15. 12. 2022, torej do 15. 12. 2023.

Implementacija novega MSUK 1 sestoji iz dveh delov, in sicer iz sprejetja novega Pravilnika o upravljanju kakovosti v revizijski družbi ter določitev ciljev kakovosti, prepoznavanja in ocenjevanja tveganj za kakovost ter načrtovanje in izvajanje odzivov na tveganja za kakovost, ki so jo izvedle revizijske družbe.

Ker gre za nov standard upravljanja kakovosti, ki je precej bolj zahteven in zahteva drugačen, bolj proaktiven in individualen pristop revizijskih družb kot prejšnji Mednarodni standard obvladovanja kakovosti (v nadaljevanju: MSOK 1), je Agencija v letu 2023 opravila tematski pregled ustreznosti opredelitve tveganj in odzivov na opredeljena tveganja. To področje je Agencija identificirala kot področje uvedbe MSUK -1, s katerim so imele revizijske družbe največ težav in področje, ki se najbolj razlikuje od prejšnjega MSOK 1.

Glavni cilj Agencije pri izvedbi tematskega pregleda je bila analiza določanja ciljev kakovosti, prepoznavanja in ocenjevanja tveganj za kakovost ter načrtovanje in izvajanje odzivov na tveganja za kakovost, ki so jo izvedle revizijske družbe, ki so bile vključene v vzorec za tematski nadzor, in s tem med drugim pomagati revizijskim družbam pri letnem ovrednotenju sistema upravljanja kakovosti., pri čemer smo na podlagi primerjave registrov tveganj med revizijskimi družbami, skušali podati mnenje o ustreznosti ali neustreznosti posameznih opisov tveganj in ukrepov zanje kot tudi ovrednotenje ciljev kakovosti v luči ugotovitev Agencije, ki izhajajo iz analize trga ter rednih nadzorov nad revizijskimi družbami.

Agencija pričakuje, da bodo revizijske družbe skrbno pristopile k ponovnemu ovrednotenju sistema kakovosti ter k ponovni presoji svojih registrov tveganj, ter jih glede na ugotovitve, predstavljene v nadaljevanju, ustrezno dopolnile, pri čemer upamo, da jim bodo ugotovitve tega tematskega pregleda v čim večjo pomoč.

Ne glede na zgoraj zapisan prvenstven namen tematskega poročila, menimo, da bo vsebina tematskega poročila zanimiva tudi ostalim zainteresiranim, torej poslovodstvom družb, članom revizijskih komisij, nadzornih svetov, regulatorjem, ter seveda tudi vsem ostalim, da se seznanijo s tem, kako pomembno in zahtevno je upravljanje kakovosti v revizijskih družbah, vse z namenom zagotavljanja čim večje kakovosti delovanja revizijskih družb in izvajanja kakovostnih storitev za revizijske stranke, ter s tem zagotavljanje zaupanja v računovodske izkaze družb.

3. MEDNARODNI STANDARD UPRAVLJANJA KAKOVOSTI

Če na kratko opišemo MSUK 1, gre za standard, ki krepi sisteme vodenja kakovosti revizijskih družb z robustnim, proaktivnim in učinkovitim pristopom k upravljanju kakovosti. Standard spodbuja revizijske družbe k oblikovanju sistema vodenja kakovosti, ki je prilagojen naravi in okoliščinam revizijske družbe ter poslom, ki jih opravlja. MSUK morajo spoštovati revizijske družbe, ki opravljajo posle revidiranja, torej revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev.

Ključne spremembe v primerjavi s prejšnjim standardom obvladovanja kakovosti so naslednje:

- bolj proaktiven pristop k upravljanju kakovosti, prilagojen načinu in obsegu delovanja revizijske družbe, s poudarkom na doseganju zastavljenih ciljev kakovosti, ugotovljenih tveganj kakovosti, povezanih s temi cilji, in odzivanju na ta tveganja (v nadaljnjem besedilu: postopek ocenjevanja tveganj v družbi),
- večji poudarek na upravljanju revizijske družbe in zahtevah glede vodenja, vključno z večjo odgovornostjo in odgovornostjo samega posloводства,
- posodobitev standardov z upoštevanjem tehnoloških zahtev, zahtev mreže, ter uporabe zunanjih ponudnikov storitev,
- nove zahteve glede informacij in komunikacij,
- okrepljene zahteve za postopek spremljanja in odpravljanja pomanjkljivosti, da bi bolj proaktivno spremljali upravljanje kakovosti revizijske družbe in učinkovito in pravočasno odpravljali pomanjkljivosti.

Poročilo o tematskem pregledu uvajanja sistema upravljanja kakovosti revizijske družbe

Tabela 2: 8 komponent MSUK 1 in 6 kategorij ciljev kakovosti

proces ocenjevanja tveganj na ravni revizijske družbe	proces upravljanja s tveganji	<ul style="list-style-type: none"> na oceni tveganj zasnovan proces upravljanja tveganj, ki ga je družba dolžna vzpostaviti in izvajati je sestavljen iz opredelitve ciljev kakovosti, identifikacije in ocene tveganj kakovosti ter doseganja ciljev kakovosti ter oblikovanja in izvajanja odzivov na zaznana tveganja kakovosti
upravljanje in vodenje	vzpostavitev okolja za upravljanje s kakovostjo v revizijski družbi	<ul style="list-style-type: none"> naslavlja kulturo družbe, odgovornost vodstva, organizacijsko strukturo, razporeditev nalog in odgovornosti, načrtovanje virov in podobno
etične zahteve	posebne teme, ki so ključne za izvedbo posameznih poslov	<ul style="list-style-type: none"> naslavlja izpolnjevanje etičnih zahtev družbe in zaposlenih naslavlja izpolnjevanje etičnih zahtev zunanjih sodelavcev
sprejem in ohranjanje poslov	posebne teme, ki so ključne za izvedbo posameznih poslov	<ul style="list-style-type: none"> naslavlja presoje revizijske družbe o tem, ali sprejeti oziroma nadaljevati odnos s stranko oziroma konkreten posel
izvajanje poslov	posebne teme, ki so ključne za izvedbo posameznih poslov	<ul style="list-style-type: none"> naslavlja aktivnosti družbe za spodbujanje in podporo konsistentni kakovostni izvedbi poslov z usmerjanjem, nadzorom, posvetovanji in razčiščevanjem razlik v mnenjih kako revizijska družba podpira delovne skupine pri izvajanju strokovne presoje in poklicne skepse
viri	zagotavlja izvedbo ostalih komponent	<ul style="list-style-type: none"> naslavlja pravočasno pridobivanje, razvoj, uporabo, vzdrževanje, razporejanje virov za zagotovitev zasnove, vpeljave in delovanja sistema upravljanja s kakovostjo vključuje tehnološke in človeške vire kot tudi vire intelektualne lastnine in storitvene organizacije
informacije in komunikacija	zagotavlja izvedbo ostalih komponent	<ul style="list-style-type: none"> naslavlja pridobivanje, oblikovanje in uporabo informacij v zvezi z upravljanjem kakovosti ter pravočasno komunikacijo teh informacij z zunanjimi deležniki za zagotovitev zasnove, vzpostavitve in delovanja sistema upravljanja s tveganji
proces spremljanja izvajanja ukrepov in odprave pomanjkljivosti	proces upravljanja s tveganji	<ul style="list-style-type: none"> proces zagotavlja pravočasne, zanesljive in relevantne informacije o zasnovi, vzpostavitvi in delovanju sistema upravljanja s tveganji naslavlja sprejemanje ustreznih ukrepov kot odgovor na zaznane pomanjkljivosti, da so te pravočasno odpravljene

Vir: MSUK 1

4. POSTOPEK OCENJEVANJA TVEGANJ V REVIZIJSKIH DRUŽBAH

Postopek ocenjevanja tveganj, kot ga zahteva MSUK 1, je nov koncept ocenjevanja tveganj, ki od posamezne revizijske družbe zahteva poglobljeno oceno tveganj, ki jim je izpostavljena, in odzivov na ta tveganja, s čimer se mnoge predvsem manjše revizijske družbe srečujejo prvič.

Ena izmed najpomembnejših ugotovitev, ki jo je Agencija zaznala tako pri samem pregledu vzpostavitve novega sistema upravljanja kakovosti, vključno z opredelitvijo ocene tveganj in odzivi nanje kot tudi v okviru razgovorov s posameznimi revizijskimi družbami, je bila predvsem v prilagoditvi sistema upravljanja kakovosti v posamezni revizijski družbi dejanskemu stanju upravljanja kakovosti. Največje težave, s katerimi so se revizijske družbe soočale pri implementaciji zahtev MSUK 1, so bile predvsem identifikacija in ocenjevanje tveganj, ki jim je posamezna revizijska družba dejansko izpostavljena, ter zasnovanje odzivov nanje.

Ker gre, kot že izpostavljeno, pri oceni tveganj in odzivih na ta tveganja za povsem nov koncept, so v nadaljevanju predstavljene glavne zahteve MSUK 1 glede ocenjevanja tveganj v revizijski družbi ter določeni primeri, ki vplivajo oziroma lahko vplivajo na postopek ocenjevanja tveganj.

MSUK 1 v okviru poglavja **Postopek ocenjevanja tveganj v podjetju** zahteva, da revizijske družbe:

- zasnujejo in izvajajo postopek ocenjevanja tveganj za določitev ciljev kakovosti, prepoznavanje in oceno tveganj kakovosti in zasnovo odzivov in odzivanje na obravnavanje tveganj kakovosti;
- določijo cilje kakovosti, opredeljene v MSUK-u, in vse dodatne cilje kakovosti, za katere menijo, da so potrebni za doseganje ciljev sistema upravljanja kakovosti;
- prepoznajo in ocenijo tveganja kakovosti, da zagotovijo podlago za zasnovo odzivov in odzivanje.

Pri tem revizijska družba:

(a) spoznava stanja, dogodke, okoliščine, ukrepe ali neukrepe, ki lahko negativno vplivajo na doseganje ciljev kakovosti, vključno:

- (i) v zvezi z vrsto in okoliščinami podjetja, ki se nanašajo na:
 - a. zapletenost in značilnosti poslovanja podjetja;
 - b. strateške in operativne odločitve in ukrepanje, poslovne procese in poslovni model podjetja;
 - c. značilnosti in slog vodenja;
 - d. vire podjetja, vključno z viri, ki jih zagotovijo ponudniki storitev;
 - e. zakon, drug predpis, strokovne standarde in okolje, v katerem podjetje deluje; in
 - f. v primeru, da podjetje spada v mrežo, vrsto in obseg zahtev mreže in storitev mreže, če obstajajo;
- (ii) v zvezi z vrsto in okoliščinami poslov, ki jih izvaja podjetje, tiste, ki se nanašajo na:
 - a. vrsto poslov, ki jih izvaja podjetje, in poročila, ki jih je treba izdati; in
 - b. vrsto organizacij, za katere se izvajajo taki posli.

(b) upošteva, kako in v kakšni meri lahko stanja, dogodki, okoliščine, ukrepi ali neukrepi v negativno vplivajo na doseganje ciljev kakovosti.

Revizijska družba mora v skladu s 27. členom MSUK 1 vzpostaviti usmeritve ali postopke, ki so zasnovani za prepoznavanje informacij, ki kažejo, da so zaradi sprememb vrste in okoliščin podjetja ali njegovih poslov potrebni dodatni cilji kakovosti ali dodatna in spremenjena tveganja kakovosti ali odzivi. Če se prepoznajo take informacije, mora revizijska družba preučiti informacije in po potrebi:

- (a) določiti dodatne cilje kakovosti ali spremeniti dodatne cilje kakovosti, ki jih je revizijska družba že določila;
- (b) prepoznati in oceniti dodatna tveganja kakovosti, spremeniti tveganja kakovosti ali ponovno oceniti tveganja kakovosti; ali
- (c) zasnovati in izvajati dodatne odzive ali spremeniti odgovore.

V skladu z MSUK 1 mora posamezna revizijska družba postopek določanja ciljev kakovosti, prepoznavanje in ocenjevanje tveganj kakovosti in zasnovano odzivov, prilagoditi svojim posebnostim in svoji lastni organizaciji, ter cilje kakovosti in tveganja stalno opazovati, presoјati in po potrebi spreminjati in dopolnjevati. Tako lahko posamezna revizijska družba določi dodatne cilje kakovosti in tveganja ali pa ugotovi, da določeni cilji kakovosti ali tveganja za revizijsko družbo ne pridejo v poštev.

V okviru dodatnih pojasnil MSUK 1 so v poglavju **Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj kakovosti** navedeni nekateri primeri razumevanja stanj, dogodkov, okoliščin, ukrepov ali neukrepov v revizijski družbi, ki lahko negativno vplivajo na doseganje ciljev kakovosti ter primeri tveganj in kakovosti, ki se v posamezni revizijski družbi lahko pojavijo.

Tabela 3: Primeri razumevanja stanj, dogodkov, okoliščin, ukrepov ali neukrepov v revizijski družbi, ki lahko negativno vplivajo na doseganje ciljev kakovosti

Primeri razumevanja stanj, dogodkov, okoliščin, ukrepov ali neukrepov v podjetju, ki lahko negativno vplivajo na doseganje ciljev kakovosti	Primeri tveganj kakovosti, ki se lahko pojavijo
Strateške in operativne odločitve in ukrepi, poslovni procesi in poslovni model revizijske družbe: splošni finančni cilji revizijske družbe so preveč odvisni od obsega storitev, ki jih zagotavlja, in ne spadajo na področje tega MSUK-a.	Pri upravljanju in vodenju lahko to povzroči številna tveganja kakovosti, kot so: <ul style="list-style-type: none"> • viri so razporejeni ali dodeljeni na način, ki daje prednost storitvam, ki niso v obsegu MSUK-a, in lahko negativno vplivajo na kakovostne posle v obsegu tega MSUK-a. • Odločitve o finančnih in operativnih prednostnih nalogah ne upoštevajo v celoti ali ustrezno pomembnosti kakovosti pri izvajanju poslov tega MSUK-a.
Značilnosti in upravljavski slog vodenja: revizijska družba je manjše podjetje z nekaj partnerji, zadolženimi za posel, ki imajo skupna pooblastila.	Pri upravljanju in vodenju lahko to povzroči številna tveganja kakovosti, kot so: <ul style="list-style-type: none"> • Odgovornost vodstva za kakovost ni jasno opredeljena in dodeljena. • Ukrepi in vedenje vodstva, ki ne spodbujajo kakovosti, so vprašljivi.
Zapletenost in značilnosti poslovanja revizijske družbe: revizijska družba je nedavno dokončala postopek združitve z drugo revizijsko družbo.	Pri virih lahko to povzroči številna tveganja kakovosti, vključno s: <ul style="list-style-type: none"> • tehnološkimi viri, ki jih uporabljata dve združeni podjetji, so lahko nezdržljivi. • Delovne skupine za posel lahko uporabljajo intelektualne vire, ki jih je revizijska družba razvila pred združitvijo, in niso več skladni z novo metodologijo, ki jo uporablja nova, združena RD.

Vir: MSUK 1

Ker gre torej za nov koncept ocenjevanja tveganj, ki ga doslej revizijske družbe niso bile vajene, so se v letu 2022, predvsem manjše revizijske družbe, ki niso del globalnih mrež, srečevale s težavo, na kakšen način pristopiti k ocenjevanju tveganj, torej kako izvesti

postopke ocenjevanja in na kakšen način jih dokumentirati, saj pristop k ocenjevanju zajema tako način ocenjevanja kot tudi način dokumentiranja.

Z namenom pomoči tem revizijskim družbam je Slovenski inštitut za revizijo (v nadaljevanju: Inštitut) v mesecu septembru 2022 izvedel interaktivno delavnico *Vzpostavitev sistema upravljanja kakovosti v skladu z zahtevami MSUK1*, kjer je predstavil sam proces vzpostavitve sistema ocenjevanja tveganj, prepoznavanja tveganj, analizo tveganj, ovrednotenje tveganj in ukrepanja ter odgovornost za sistem upravljanja s tveganji, predvsem pa predstavil in dal na razpolago revizijskim družbam kot pomoč, vzorčni primer matrike registra tveganj v Excelu.

5. IZBOR REVIZIJSKIH DRUŽB V TEMATSKI PREGLED

Na dan 31. 12. 2022 je bilo v register revizijskih družb vpisanih 45 revizijskih družb, ki so vse izvajale revizije računovodskih izkazov družb in druge posle revidiranja, ter so bile zavezane k uvedbi novega sistema upravljanja kakovosti v skladu z MSUK 1.

Glede na veliko število revizijskih družb se je Agencija odločila, da v tematski pregled ne vključi vseh revizijskih družb, temveč le nekatere. Poleg tega imajo BIG 4 revizijske družbe (EY, PWC, Deloitte in KPMG) pri svojem delu in uvedbi različnih novosti, zelo močno podporo s strani njihovih mrež, in enako velja tudi za uvedbo MSUK 1, zato v tematski pregled BIG 4 revizijske družbe niso bile vključene in bo uvedba MSUK 1 s strani teh družb, preverjena preko rednih nadzorov nad temi družbami.

Revizijske družbe se med drugim med seboj najbolj razlikujejo po številu zaposlenih, številu zaposlenih pooblaščenih revizorjev ter ustvarjenih prihodkih, kar vse vpliva na obseg sistema upravljanja kakovosti v posamezni revizijski družbi, ter seveda na tveganja, ki jim je posamezna družba izpostavljena in posledično ukrepe, s katerimi tveganja naslavlja. Zato je Agencija z namenom kar najbolj smiselne medsebojne primerjave, revizijske družbe, ki so predmet tematskega nadzora, razdelila v štiri skupine glede na število vseh zaposlenih, število zaposlenih pooblaščenih revizorjev in višino ustvarjenih prihodkov iz naslova revidiranja računovodskih izkazov. Agencija je glede na število revizijskih družb v posamezni skupini izbrala reprezentativni vzorec revizijskih družb, ki so vključene v tematski pregled na naslednji način:

Tabela 4: Revizijske družbe – ključni podatki za izbor vzorca

Skupina	Število zaposlenih	Število pooblaščenih revizorjev	Število revizijskih družb	Delež RD v skupini glede na celoto	Prihodki iz naslova revidiranja računovodskih izkazov
1	1 zaposlen	1	8	20%	od 27 tisoč do 140 tisoč EUR
2	od 2 do 5 zaposlenih	od 1 do 3	23	56%	od 49 tisoč do 480 tisoč EUR
3	od 6 do 11 zaposlenih	od 2 do 3	8	20%	od 142 tisoč do 725 tisoč EUR
4	od 21 do 23 zaposlenih	od 3 do 6	2	5%	od 1,1 Mio do 1,7 Mio EUR
			41	100%	

Vir: ANR

Kot je razvidno iz spodnje tabele, je bilo v vzorec skupno izbranih 18 revizijskih družb, ki skupaj ustvarjajo 25% vseh prihodkov iz naslova revizije računovodskih izkazov, ki jih je realiziralo 45 revizijskih družb (oziroma 60% prihodkov iz naslova revizije računovodskih izkazov, če

izvzamemo BIG 4¹ revizijske družbe), ki so predstavljale osnovo za izbor vzorca. Izbrane so bile štiri revizijske družbe iz 1. skupine, osem revizijskih družb iz 2. skupine, štiri revizijske družbe iz 3. skupine in dve revizijski družbi iz 4. skupine.

Tabela 5: Število revizijskih družb, izbranih v vzorec

Skupina	Število revizijskih družb v posamezni skupini	Število RD, izbranih v vzorec v posamezni skupini
1	8	4
2	23	8
3	8	4
4	2	2
	41	18

Vir: ANR

Agencija je podlagi tretjega odstavka 77. in prvega odstavka 125. člena Zakona o revidiranju (Uradni list RS, št. 65/08, 63/13 – ZS-K, 84/18 in 115/21; v nadaljevanju: ZRev-2) vsem 18 revizijskim družbam, ki so bile izbrane v vzorec, poslala zahtevo za posredovanje Pravilnika o upravljanju kakovosti, vključno z registrom tveganj, ki ga je posamezna revizijska družba sprejela na podlagi MSUK-1.

Na podlagi zahtev so nam vse revizijske družbe, ki so jim bile zahteve poslane, posredovale Pravilnike o upravljanju kakovosti in registre tveganj. Na podlagi prejetih pravilnikov in registrov tveganj smo ugotovili, da so vse revizijske družbe pravočasno (do 15. 12. 2022) sprejele nove Pravilnike o upravljanju kakovosti ter registre tveganj z odzivi na ta tveganja.

Agencija se je pri izvedbi tematskega nadzora osredotočila na pregled registrov tveganj in odzivov nanje, saj je to področje, ki ga je na podlagi izvedenih nadzorov nad revizijskimi družbami in tudi vprašanj revizijskih družb identificirala kot najbolj problematično, in kjer so potrebne največje izboljšave. Agencija je namreč ugotovila, da so sprejeti novi pravilniki o upravljanju kakovosti v skladu z novim MSUK 1, v večji meri ustrezni in sledijo zahtevam novega MSUK 1, vendar pa imajo revizijske družbe največ težav predvsem z registrom tveganj ter opredelitvijo in zasnovanjem odzivov na ta tveganja.

6. VSEBINA TEMATSKEGA PREGLEDA

Agencija se je pri izvedbi tematskega pregleda osredotočila na s strani revizijskih družb izvedene ocene tveganj in odzivov na ta tveganja. Večina revizijskih družb je opis ocene tveganja in odzivov nanje dokumentirala v Excelovi preglednici kot matriko ciljev kakovosti, tveganj za kakovost in odzivov na ta tveganja, posamezne družbe pa so to vključile v sam pravilnik o upravljanju kakovosti in skupaj predstavile kot PDF dokument.

Glavni cilj Agencije pri izvedbi tematskega pregleda je analiza določanja ciljev kakovosti, prepoznavanja in ocenjevanja tveganj za kakovost ter načrtovanje in izvajanje odzivov na tveganja za kakovost, ki so jo izvedle revizijske družbe, ki so vključene v vzorec za tematski nadzor.

Agencija je z namenom poenotene obravnave s strani revizijskih družb prejetih ocen tveganj

¹ BIG4 revizijske družbe so: KPMG, PWC, ERNST&YOUNG in DELOITTE

in odzivov na ta tveganja, le te zbrala in združila v eno matriko, kjer je iz posamičnih dokumentov revizijskih družb zbrala naslednje informacije:

1. Cilj kakovosti
2. Kategorija, v katero sodi cilj kakovosti
3. Indikator kakovosti/ciljna vrednost
4. Opis tveganja, da cilj kakovosti ne bo dosežen
5. Ocena moči vpliva (1 - majhen vpliv, 2 - srednji vpliv, 3 - velik vpliv)
6. Verjetnost dogodka (1 - malo verjetno, 2 – možno, 3 - zelo verjetno)
7. Ocena tveganja
8. Ovrednotenje tveganja
9. Strategija ravnanja s tveganjem
10. Ukrepi/aktivnosti pri ravnanju s tveganji
11. Rok za izvedbo
12. Zadolžena oseba/nosilec tveganja
13. Uresničevanje ukrepov

Pri izvedenih aktivnostih revizijskih družb v povezavi z oceno tveganj in odzivi nanje nas je zanimalo predvsem naslednje:

1. Katera, koliko in stopnje tveganj so posamezne revizijske družbe ocenile kot ključne?
2. Kakšne odzive na ugotovljena tveganja so revizijske družbe načrtovale?
3. Ali so in v kakšni meri so tveganja in odzivi nanje prilagojeni posamezni revizijski družbi?

V okviru tematskega pregleda, ki je predstavljen v nadaljevanju, je Agencija skušala čim bolj ovrednotiti ustreznost s strani revizijskih družb pripravljenih registrov tveganj, in sicer ovrednotenja posameznih ciljev kakovosti, predvsem pa opisa tveganj in ukrepov, pri čemer se je osredotočila predvsem na cilje kakovosti, ki so jih revizijske družbe ovrednotile kot srednje ali visoko. Zaključki Agencije so v okviru tematskega pregleda z namenom večje preglednosti označeni z *modro barvo*.

Pri nadzoru je Agencija obravnavala vse cilje kakovosti, ki so po posameznih področjih opredeljeni v MSUK 1 in so opredeljeni v spodnji tabeli:

Tabela 6: Cilji kakovosti MSUK 1

#	1. UPRAVLJANJE IN VODENJE
1	Podjetje izkazuje zavezanost kakovosti s kulturo, ki obstaja v celotnem podjetju, ki priznava in krepi vlogo podjetja pri služenju javnemu interesu z doslednim izvajanjem kakovostnih poslov (MSUK1, 28.a.i)
2	Podjetje izkazuje zavezanost kakovosti s kulturo, ki obstaja v celotnem podjetju, ki priznava in krepi pomembnost poklicne etike, vrednot in odnosov (MSUK1, 28.a.ii)
3	Podjetje izkazuje zavezanost kakovosti s kulturo, ki obstaja v celotnem podjetju, ki priznava in krepi odgovornost celotnega osebja za kakovost v zvezi z izvajanjem poslov ali dejavnosti pri sistemu upravljanja kakovosti in njihovo pričakovano ravnanje (MSUK1, 28.a.iii)

4	Podjetje izkazuje zavezanost kakovosti s kulturo, ki obstaja v celotnem podjetju, ki priznava in krepi pomembnost kakovosti pri strateških odločitvah in ukrepih podjetja, vključno s finančnimi in operativnimi prednostnimi nalogami podjetja (MSUK1, 28.a.iv)
5	Vodstvo je odgovorno za kakovost (MSUK1, 28.b)
6	Vodstvo s svojimi ukrepi in vedenjem izkazuje zavezanost kakovosti (MSUK1, 28.c)
7	Organizacijska struktura in dodelitev vlog, odgovornosti in pooblastil sta ustrezni, da omogočata zasnovano, izvajanje in delovanje sistema upravljanja kakovosti v podjetju (glej odstavke A32, A33, A35, A59). (MSUK1, 28.d)
8	Potrebe po virih, vključno s finančnimi viri, so načrtovane in viri so pridobljeni, dodeljeni in razporejeni na način, ki je skladen z zavezanostjo podjetja kakovosti (glej odstavka A60–A61). (MSUK1, 28.e)
2. USTREZNE ETIČNE ZAHTEVE	
9	Podjetje in njegovo osebje razume ustrezne etične zahteve, ki veljajo za podjetje pri njegovih poslih (gl. A22, A24). (MSUK1, 29.a.i)
10	Podjetje in njegovo osebje izpolnjuje odgovornost v zvezi z ustreznimi etičnimi zahtevami, ki veljajo za podjetje pri njegovih poslih. (MSUK1, 29.a.ii)
11	Drugi, vključno z mrežo podjetij v mreži, posamezniki v mreži ali podjetji v mreži ali ponudniki storitev, za katere veljajo ustrezne etične zahteve, ki veljajo za podjetje in njegove posle, razumejo ustrezne etične zahteve, ki veljajo zanje (gl. A22, A24, A65) (MSUK1, 29.b.i)
12	Drugi, vključno z mrežo podjetij v mreži, posamezniki v mreži ali podjetji v mreži ali ponudniki storitev, za katere veljajo ustrezne etične zahteve, ki veljajo za podjetje in njegove posle izpolnjujejo odgovornost v zvezi z ustreznimi etičnimi zahtevami, ki veljajo zanje. (MSUK1, 29.b.ii)
3. SPREJEM IN OHRANJANJE POSLOV	
13	Presoje podjetja o tem, ali naj sprejme ali ohranja razmerje z naročnikom ali posebne posle, so ustrezne na podlagi 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). (MSUK1, 30.a.i)
14	Presoje podjetja o tem, ali naj sprejme ali ohranja razmerje z naročnikom ali posebne posle, so ustrezne na podlagi sposobnosti podjetja, da izvede posel v skladu s strokovnimi standardi in ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami (glej odstavek A72). (MSUK1, 30.a.ii)
15	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). (MSUK1, 30.b)
4. IZVAJANJE POSLOV	
16	Delovne skupine za posel razumejo in izpolnjujejo odgovornost v zvezi s posli, vključno, kjer je primerno, s splošno odgovornostjo partnerjev, zadolženih za posel, za upravljanje in doseganje kakovosti pri poslu ter njihovo zadostno in ustrezno vključenostjo v celoten posel (glej odstavek A75). (MSUK1, 31.a)
17	Vrsta, čas in obseg usmerjanja in nadzora delovnih skupin za posel in pregled opravljenega dela so ustrezni glede na vrsto in okoliščine poslov in vire, ki so dodeljeni ali na voljo delovnim skupinam za posel, in delo, ki ga opravijo manj izkušeni člani delovnih skupin za posel, usmerjajo, nadzorujejo in pregledujejo bolj izkušeni člani delovnih skupin za posel (glej odstavka A76–A77). (MSUK1, 31.b)
18	Delovne skupine za posel ustrezno strokovno presojajo, in kadar je to primerno za vrsto posla, uporabijo poklicno nezaupljivost (glej odstavek A78). (MSUK1, 31.c.)
19	Posvetovanje o težavnih ali spornih zadevah se organizira in dogovorjeni sklepi se izvajajo (glej odstavke A79–A81). (MSUK1, 31.d)
20	Podjetje se opozori na razlike v mnenju v delovni skupini za posel ali med delovno skupino za posel in ocenjevalcem kakovosti posla ali posamezniki, ki izvajajo upravljanje kakovosti v podjetju, in se jih razreši (glej odstavek A82). (MSUK1, 31.e)
21	Dokumentacija posla je sestavljena pravočasno po datumu poročila o poslu, in se ustrezno vzdržuje in hrani za potrebe podjetja in v skladu z zakonom, drugim predpisom, ustreznimi etičnimi zahtevami ali strokovnimi standardi (glej odstavke A83–A85). (MSUK1, 31.f)
5. VIRI	

Poročilo o tematskem pregledu uvajanja sistema upravljanja kakovosti revizijske družbe

2 2	Podjetje zaposli, razvija in zadrži osebje, ki je usposobljeno in ima zmožnosti, da (glej odstavke A88–A90) dosledno izvaja kakovostne posle, kar vključuje znanje ali izkušnje, ki so pomembne za posle, ki jih podjetje izvaja. (MSUK1, 32.a.i)
2 3	Podjetje zaposli, razvija in zadrži osebje, ki je usposobljeno in ima zmožnosti, da (glej odstavke A88–A90) opravlja dejavnosti ali izvaja obveznosti v zvezi z delovanjem sistema upravljanja kakovosti v podjetju. (MSUK1, 32.a.ii)
2 4	Osebje s svojimi ukrepi in vedenjem izkazuje zavezanost kakovosti, razvija in vzdržuje ustrezno usposobljenost za opravljanje svojih nalog ter za to odgovarja ali dobi priznanje s pravočasnimi ovrednotenji, nadomestili, napredovanjem in drugimi spodbudami (glej odstavke A91–A93). (MSUK1, 32.b)
2 5	Ko podjetje nima zadostnega ali ustreznega osebja, ki naj bi omogočalo izvajanje poslov ali delovanje sistema upravljanja kakovosti, pridobi posameznike od drugod (iz mreže, od drugih ponudnikov); gl. A94. (MSUK1, 32.c)
2 6	Člani delovne skupine za posel se dodelijo za vsak posel, vključno s partnerjem, zadolženim za posel, ki so ustrezno usposobljeni in imajo zmogljivosti, vključno s tem, da imajo na voljo dovolj časa, da dosledno izvajajo kakovostne posle (glej odstavke A88–A89, A95–A97). (MSUK1, 32.d)
2 7	Za izvajanje dejavnosti v sistemu upravljanja kakovosti se dodelijo posamezniki, ki so ustrezno usposobljeni in imajo zmogljivosti, vključno s tem, da imajo na voljo dovolj časa za izvajanje takih dejavnosti. (MSUK1, 32.e)
2 8	Ustrezni tehnološki viri se pridobijo ali razvijejo, izvajajo, vzdržujejo in uporabljajo, da omogočajo delovanje sistema upravljanja kakovosti v podjetju in izvajanje poslov (glej odstavke A98–A101, A104). (MSUK1, 32.f)
2 9	Ustrezni intelektualni viri se pridobijo ali razvijejo, izvajajo, vzdržujejo in uporabljajo, da omogočajo delovanje sistema upravljanja kakovosti v podjetju in dosledno izvajanje kakovosti poslov. Taki intelektualni viri so skladni s strokovnimi standardi in ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami, kjer je to primerno (glej odstavke A102–A104). (MSUK1, 32.g)
3 0	Človeški, tehnološki ali intelektualni viri ponudnikov storitev so primerni za uporabo v sistemu upravljanja kakovosti v podjetju in za izvajanje poslov ob upoštevanju ciljev kakovosti, opisanih v odstavku 32 (d), (e), (f) in (g) (glej odstavke A105–A108). (MSUK1, 32.h)
6. INFORMACIJE IN KOMUNIKACIJA	
3 1	Informacijski sistem prepoznava, zajema, obdeluje in vzdržuje ustrezne in zanesljive informacije, ki podpirajo sistem upravljanja kakovosti, bodisi iz notranjih ali zunanjih virov (glej odstavke A110–A111). (MSUK1, 33.a)
3 2	Kultura podjetja prepoznava in krepi odgovornost osebja za izmenjavo informacij s podjetjem ali med seboj (glej odstavek A112). (MSUK1, 33.b)
3 3	Ustrezne in zanesljive informacije se izmenjujejo v celotnem podjetju in z delovnimi skupinami za posel, kar vključuje (glej odstavek A112), da se informacije sporočajo osebju in delovnim skupinam za posel, pri čemer so vrsta, čas in obseg informacij zadostni, da jim omogočajo razumevanje in izpolnjevanje odgovornosti v zvezi z izvajanjem dejavnosti v sistemu upravljanja kakovosti ali poslov. (MSUK1, 33.c.i)
3 4	Ustrezne in zanesljive informacije se izmenjujejo v celotnem podjetju in z delovnimi skupinami za posel, kar vključuje (glej odstavek A112) to, da osebje in delovne skupine za posel sporočajo informacije podjetju, kadar izvajajo dejavnosti v sistemu upravljanja kakovosti ali posle. (MSUK1, 33.c.ii)
3 5	Podjetje sporoča informacije mreži podjetja ali podjetjem znotraj nje ali ponudnikom storitev, če obstajajo, kar omogoča mreži ali ponudnikom storitev, da izpolnijo odgovornost v zvezi z zahtevami mreže ali storitvami mreže ali viri, ki jih zagotavljajo (glej odstavek A113). (MSUK1, 33.d.i)
3 6	Informacije se sporočajo navzven, kadar to zahteva zakon, drug predpis ali strokovni standardi, ali za podporo zunanjim strankam pri razumevanju sistema upravljanja kakovosti (glej odstavka A114–A115). (MSUK1, 33.d.ii)

Vir: MSUK 1

7. TEMATSKI PREGLED PO SKUPINAH REVIZIJSKIH DRUŽB GLEDE NA ŠTEVILO ZAPOSLENIH, ŠTEVILO ZAPOSLENIH POOBLAŠČENIH REVIZORJEV TER PRIHODKOV IZ NASLOVA REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

Upoštevač dejstvo, da je revizijski trg v Sloveniji glede na velikost trga sestavljen iz velikega števila revizijskih družb, ki so si med seboj zelo različne in imajo, če izvzamemo BIG 4 revizijske družbe, med 1 in 92 zaposlenih, smo se odločili, da tematski pregled izvedemo po skupinah družb, ki so po našem mnenju med seboj najbolj primerljive z vidika upravljanja. Družbe v posamezni skupini imajo predvsem podobno število tako pooblaščenih revizorjev kot tudi vseh zaposlenih ter dosegajo prihodke iz naslova revizij v določenem razponu, da so med seboj primerljiva.

1.1 SKUPINA 1

Kot je razvidno iz spodnje tabele, so bile v **Skupino 1** uvrščene revizijske družbe, ki imajo samo enega zaposlenega, in to je pooblaščen revizor. Revizijske družbe v tej skupini dosegajo prihodke iz naslova revidiranja računovodskih izkazov v višini med 27 tisoč EUR do 140 tisoč EUR. Število revizijskih družb v Sloveniji, ki se uvrščajo v to skupino na dan 31. 12. 2022, je bilo osem.

Tabela 7: Skupina 1 in ključni podatki

Skupina	Število zaposlenih	Število pooblaščenih revizorjev	Število revizijskih družb	Delež RD v skupini glede na celoto	Prihodki iz naslova revidiranja računovodskih izkazov
1	1 zaposlen	1	8	20%	od 27 tisoč do 140 tisoč EUR

Vir: ANR

Glede na izbiro reprezentativnega vzorca smo iz te skupine v pregled izbrali **štiri revizijske družbe**, ki jih v nadaljevanju tudi obravnavamo.

Vse štiri revizijske družbe, ki smo jih analizirali v tej skupini, so do 15. 12. 2022 sprejele nov pravilnik o upravljanju kakovosti, v skladu z MSUK 1, ter izvedle postopek ocenjevanja tveganja v skladu z zahtevami MSUK 1.

Vse štiri revizijske družbe, ki smo jih analizirali v tej skupini, so dokumentiranje registra tveganj uporabile Excelovo preglednico, torej vzorčni primer, ki ga je na svoji delavnici predstavil Inštitut, in sicer matriko ciljev kakovosti, tveganj za kakovost in odzivov na ta tveganja ter v svojo analizo tveganj uvrstila vse cilje kakovosti: upravljanje in vodenje, ustrezne etične zahteve, sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in posebnih poslov, izvajanje posla, viri ter informacije in komuniciranje.

V spodnji tabeli so predstavljeni cilji, kakovosti in ocena tveganj za revizijske družbe iz Skupine 1.

Tabela 8: Skupina 1 ovrednotenje tveganj

Revizijska družba 1	Število ciljev kakovosti	Število visokih tveganj	Število srednjih tveganj	Število nizkih tveganj	Število tveganj brez ocene	Skupaj
Upravljanje in vodenje	8	0	0	7	1	8
Etične zahteve	4	0	0	4	0	4
Sprejem in ohranjanje poslov	3	0	1	2	0	3
Izvajanje poslov	6	0	2	4	0	6
Viri	9	0	2	7	0	9
Informacije in komunikacija	5	0	0	5	1	6
	35	0	5	29	2	36
Revizijska družba 2	Število ciljev kakovosti	Število visokih tveganj	Število srednjih tveganj	Število nizkih tveganj	Število tveganj brez ocene	Skupaj
Upravljanje in vodenje	8	0	1	7	0	8
Etične zahteve	2	0	0	2	2	4
Sprejem in ohranjanje poslov	3	0	0	3	0	3
Izvajanje poslov	6	0	0	6	0	6
Viri	9	0	0	9	0	9
Informacije in komunikacija	2	0	0	2	4	6
	30	0	1	29	6	36
Revizijska družba 3	Število ciljev kakovosti	Število visokih tveganj	Število srednjih tveganj	Število nizkih tveganj	Število tveganj brez ocene	Skupaj
Upravljanje in vodenje	8	0	1	7	0	8
Etične zahteve	4	0	0	4	0	4
Sprejem in ohranjanje poslov	3	0	1	2	0	3
Izvajanje poslov	6	0	1	5	0	6
Viri	9	0	0	9	0	9
Informacije in komunikacija	4	0	0	4	2	6
	34	0	3	31	2	36
Revizijska družba 4	Število ciljev kakovosti	Število visokih tveganj	Število srednjih tveganj	Število nizkih tveganj	Število tveganj brez ocene	Skupaj
Upravljanje in vodenje	8	0	1	7	0	8
Etične zahteve	4	0	3	1	0	4
Sprejem in ohranjanje poslov	3	2	1	0	0	3
Izvajanje poslov	6	0	3	3	0	6
Viri	9	0	2	7	0	9
Informacije in komunikacija	6	0	0	6	0	6
	36	2	10	24	0	36

Vir: ANR

Upravljanje in vodenje

Cilji kakovosti

Vse štiri revizijske družbe iz vzorca *Skupine 1* so obravnavale vseh osem ciljev kakovosti Upravljanje in vodenje, navedenih v 28. členu MSUK 1. *S tem so vse cilje kakovosti prepoznale kot pomembne za revizijsko družbo, ter kot odziv tudi opisale tveganja in jih ovrednotile.*

Opis in ovrednotenje tvegani

Tri revizijske družbe so ovrednotile tveganje kot nizko za sedem ciljev kakovosti in en cilj kakovosti kot srednje tveganje. Ena revizijska družba pa je vse cilje kakovosti ovrednotila z nizkim tveganjem.

Dve revizijski družbi sta kot srednje tveganje ovrednotili cilj kakovosti (28.a.i), ter kot tveganje, da cilj kakovosti ne bo dosežen navedli tveganje, da ne bodo izvedli kakovostnih poslov. Kot ukrep je ena revizijska družba navedla znižati število priporočil, druga pa dosledno izvajanje kakovostnih poslov oziroma izobraževanje in nadzor. *Tako zapis tveganj kot tudi zapis ukrepov po našem mnenju nista ustrezna, saj gre za dokaj splošne in nedoločne opise, ki niso dovolj prilagojeni posamezni revizijski družbi. Po mnenju Agencije ukrep znižanje števila priporočil, ni ustrezen odgovor, saj je znižanje števila priporočil že posledica kakovostno opravljenih poslov in ne ukrep, s katerim bo ta cilj dejansko dosegel. Predvsem pri ukrepih, tako iz opisa niso razvidne dejanske aktivnosti, ki jih bo revizijska družba izvajala, vključno z opisom načina izvajanja aktivnosti, s katerimi bo znižala omenjeno tveganje in dosegla cilj kakovosti.*

Ena od revizijskih družb je kot srednje tveganje ovrednotila cilj kakovosti (28.e), ter kot tveganje, da cilj kakovosti ne bo dosežen, navedla tveganje, da ne bodo zmogli opraviti dogovorjenih poslov v dogovorjenem roku in z visoko stopnjo kakovosti. Kot odziv na tveganje oziroma ukrep je revizijska družba navedla, da je tveganje zaenkrat zmerno, saj niso imeli velikega števila strank, potrebno pa je veliko planiranja in umeščanja strank v urnik na način, da je delo opravljeno pravočasno in kakovostno. *Tako tveganje kot tudi ukrep sta sicer zapisana zelo na kratko, kljub temu pa povzemata bistvo cilja kakovosti, ki ga obravnavata in sta prilagojena revizijski družbi.*

Kot izhaja iz pregleda opisov in ovrednotenj tveganj, vse revizijske družbe iz Skupine 1, cilje kakovosti, navedene v okviru 28. člena MSUK 1, v veliki večini (88% ciljev) ocenjujejo kot nizko, torej ocenjujejo, da to področje zanje ne predstavlja povečanega tveganja, kar je po mnenju Agencije pričakovano, saj sovпада z ugotovitvami Agencije, kot jih ta ugotavlja v okviru rednih nadzorov. Izjeme so zgoraj navedeni cilji kakovosti, ki so bili ocenjeni s srednjim tveganjem.

Ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Glede dokumentiranja ukrepov/aktivnosti pri ravnanju s tveganji je ena revizijska družba ukrepe in aktivnosti opisala ustrezno ter pojasnila s primerom za svojo revizijsko družbo, kot je navedeno v prejšnjem odstavku. Tri revizijske družbe pa so po mnenju Agencije večino ukrepov oziroma aktivnosti opisale zelo skopo in splošno, z eno besedo ali enim kratkim stavkom, ki ne odraža specifičnosti posamezne revizijske družbe (npr. neformalni letni razgovor in pregled delovnih papirjev ali izobraževanje, nadzor).

Glede na ugotovljeno, priporočamo, da revizijske družbe tako tveganja kot ukrepe oziroma aktivnosti, ki naslavljajo tveganja, opišejo bolj podrobno in prilagojeno posamezni revizijski družbi. Opis mora biti vsebinsko popoln in odražati dejansko stanje posamezne revizijske družbe na področju obravnavanega sklopa upravljanja kakovosti.

Ustrezne etične zahteve

Cilji kakovosti

Tri revizijske družbe so v okviru analize obravnavale vse štiri cilje kakovosti glede ustreznih etičnih zahtev, navedene v 29. členu MSUK 1, ena revizijska družba pa je za svojo revizijsko družbo prepoznala le dva cilja kakovosti in v skladu s tem ovrednotila tveganja, odzive in ostale dejavnike le za dva cilja kakovosti. *Revizijska družba je kot pojasnilo, zakaj ciljev kakovosti (29.b.i) in (29.b.ii) ni prepoznala kot cilja kakovosti, navedla, da družba ni podjetje v mreži, kar po mnenju Agencije ni povsem ustrezno, kajti ta dva cilja kakovosti poleg mreže obravnavata tudi druge udeležence revizijskega posla, kot so veščaki, zunanji sodelavci, pogodbeni sodelavci ipd., zato bi revizijska družba morala presoditi tudi, ali ta cilj kakovosti pride v poštev zaradi teh razlogov.*

Opis in ovrednotenje tveganj

Ena revizijska družba iz Skupine 1 je tveganje pri dveh ciljnih kakovosti ovrednotila kot nizko, za dva cilja kakovosti pa, kot smo navedli zgoraj, ocenila, da ne prideta v poštev za to revizijsko družbo. Dve revizijski družbi sta ovrednotili tveganje kot nizko za vse štiri cilje kakovosti. Ena revizijska družba pa je dva cilja kakovosti ovrednotila s srednjim tveganjem. In sicer:

Tabela 9: Opis tveganj in ukrepov

Cilj kakovosti	Opis tveganja, da cilj kakovosti ne bo dosežen	Ukrepi / aktivnosti pri ravnanju s tveganji
29.a.ii	Tveganje, da podjetje in osebje ne izpolnjujejo odgovornosti v zvezi z etičnimi zadevami	Vsak posel mora biti predhodno ovrednoten z vidika tveganja, pred sprejemom ali nadaljevanjem posla ter da za vsak posel direktor podpiše izjavo o neodvisnosti.
29.b.i		Vsak morebitni veščak ali drug sodelavec mora podpisati izjavo o neodvisnosti in o varovanju skrivnosti, kar mora biti v pogodbi jasno zapisano.

Vir: register tveganj revizijske družbe

Tveganje, zapisano v zgornji tabeli, se nanaša samo na revizijsko družbo in osebje, kar pomeni, da naslavlja samo cilj kakovosti (29.a.ii.), ne pa tudi cilja (29.b.i.), ki govori tudi o veščakih in drugih sodelavcih, zato bi morala revizijska družba opis tveganja razširiti tudi za veščake in druge sodelavce. Prav tako sta po našem mnenju pomanjkljiva tudi ukrepa, saj podpis izjave o neodvisnosti ni edini ukrep, ki bi ga bilo potrebno izvesti z namenom, da revizijska družba ustrezno upravlja kakovost na področju etičnih zahtev. Poleg dejstva, da je neodvisnost potrebno zagotavljati ves čas trajanja posla, je potrebno zaposlene v revizijski družbi stalno izobraževati glede etičnih zahtev ter vzpostaviti tako kulture, ki stremi k najvišjim etičnim standardom in vrednotam, med drugim tudi na podlagi vodenja z zgledom.

Ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Glede dokumentiranja ukrepov / aktivnosti pri ravnanju s tveganji je ena revizijska družba ukrepe in aktivnosti podrobno opisala, ter pojasnila s primeri za svojo revizijsko družbo. Primer za srednje tveganje je predstavljen v prejšnjem odstavku. *Ena revizijska družba je ukrepe predstavila na kratko, vendar je iz njih razvidno, da so prilagojeni revizijski družbi. Dve revizijski družbi pa sta večino ukrepov oziroma aktivnosti opisali zelo skopo in splošno, z eno besedo ali enim kratkim stavkom, ki ne odraža specifičnosti posamezne revizijske družbe (primer treh različnih ukrepov: paziti nove zaposlitve, ustrezen pretok informacij; stalno izobraževanje zaposlenih; vzpostaviti potrebne mehanizme, podelitev ustreznih pooblastil), kar je po našem mnenju pomanjkljivo in bi bilo potrebno podrobneje opisati aktivnosti, s katerimi bodo dosegli cilje kakovosti.*

Sprejem in ohranjanje poslov

Cilji kakovosti

Vse štiri revizijske družbe so v okviru analize obravnavale vse tri cilje kakovosti glede sprejema in ohranjanje razmerij z naročniki in posebnih poslov, navedene v 30. členu MSUK 1.

Opis in ovrednotenje tveganj ter ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Revizijski družbi, ki sta enega od ciljev kakovosti ovrednotili kot srednje in druga visoko, sta to storili pri cilju (30.a.i). Druga revizijska družba je kot visoko ovrednotila tudi cilj (30.a.ii), kjer je opis tveganja in ukrep, kot je navedeno v nadaljevanju, opisala enako kot pri cilju (30.a.i). Opis tveganja za zgoraj navedene cilje sta obe revizijski družbi napisali zelo podobno, in sicer je prva navedla, da gre za tveganje, da sprejmejo ali ohranjajo razmerje s strankami, ki nimajo ustreznih etičnih vrednot in druga »Kodeks etike - tveganje je, da sprejmejo ali ohranjajo razmerja s strankami ali posli, ki nimajo ustreznih etičnih vrednot oziroma so neoporečni.«. *Obe družbi sta pri tveganjih po mnenju Agencije opisali bistvo cilja kakovosti.* Ena od revizijskih družb, ki sta prepoznali to tveganje kot srednje, je kot ukrep navedla »znižati število priporočil, dosledno izvajanje kakovostnih poslov«, *kar po mnenju Agencije ni ustrezen odgovor, saj je znižanje števila priporočil že posledica kakovostno opravljenih poslov in ne ukrep. Poleg tega pa ukrep sploh ne naslavlja cilja oziroma tveganja.* Druga revizijska družba pa je kot ukrep navedla »Opravljenе morajo biti ustrezne aktivnosti pred sprejemom posla, sprejmejo se le naročniki, ki nimajo težav z GC predpostavko, ki so ustrezno financirani, o katerih ne najdemo negativne publicitete na internetu ali pri poizvedovanju pri ostalih. Postopki pregleda (sprejem ali nadaljevanje posla) morajo biti izvedeni, preden damo ponudbo stranki.«. *Iz opisa ukrepa je razvidno, da je družba podrobno in ustrezno opisala ukrep ter navedla posamezne aktivnosti, ki jih je potrebno izvesti, da se tveganje naslovi.*

Druga revizijska družba je poleg dveh tveganj, ki jih je ovrednotila kot visoka, kot srednje ovrednotila cilj kakovosti (30.b.). Pri tem cilju kakovosti je kot tveganje navedla:» Tveganje, da želimo povečati prihodke / dobiček - in bomo sprejeli tvegane stranke«, ter kot ukrep »Pritiski na dobičkovnost so nizki, potrebno je izogibanje tveganim poslom.«. *Naveden ukrep po našem mnenju ni povsem ustrezen, saj gre za družbe z enim zaposlenim, zato navedba, da so pritiski na dobičkovnost nizki, ni povsem razumljiva ter iz opisa ukrepa ni jasno, kakšne ukrepe in aktivnosti bo družba izvedla, da ne bo sprejela tvegane stranke.*

Izvajanje poslov

Cilji kakovosti

Vse štiri revizijske družbe so v okviru analize obravnavale vseh šest ciljev kakovosti glede izvajanja poslov, navedenih v 31. Členu MSUK 1.

Opis in ovrednotenje tveganj

Ena revizijska družba iz *Skupine 1* je tveganja vseh šestih ciljev kakovosti ovrednotila z nizkim tveganjem. Ena revizijska družba je eno tveganje označila kot srednje, in sicer za cilj kakovosti (31.d), kjer je kot tveganje navedla: »tveganje, če nimamo dogovorjenega posvetovanja, tveganje, da sprejmemo napačno odločitev (npr. na koga se lahko obrnemo, če imamo težave z davčno obravnavo dogodkov).«, kot odgovor na to tveganje pa navedla ukrep: »Podjetje sklene pogodbo s kakšno drugo družbo; oziroma se v primeru težav obrne na druge izobraževalne inštitucije«, *pri čemer lahko zaključimo, da gre tako pri tveganju kot pri ukrepu za družbi prilagojena opisa, ki naslavljata bistvo cilja kakovosti.*

Ena revizijska družba je kot srednje tveganje označila dva cilja kakovosti, in sicer (31.e) ter (31.f), kot opis tveganja pri navedenih ciljnih kakovosti je revizijska družba pri prvem navedla: »Pri posameznih vprašanjih imamo lahko različna stališča. Npr. going concern - ali damo pojasnjevalni odstavek ali ne. Tveganje, da se morebitne razlike v mnenjih ne razrešijo in so zato napačno izdana mnenja. Tveganje, da so isti primeri v različnih okoliščinah drugače obravnavani« in pri drugem: »Tveganje, da dokumentacije nimamo pravočasno pripravljene, kršimo standard revidiranja in kršimo zahteve regulatorja. Papirna dokumentacija - protipoplavno, protipožarno, zapečateno, arhivar. Elektronsko shranjevanje - kako je shranjeno, na katerih serverjih (vsaj dveh). Ali lahko še beremo staro verzijo.« Kot odgovor na prvo tveganje pri cilju (31.e.), je revizijska družba navedla ukrep »Ni opredeljenega procesa, ker je zaposlen en pooblaščen revizor, ki je hkrati tudi direktor in edina odgovorna oseba.«. *Glede na dejstvo, da gre za družbo z enim zaposlenim, sta tako tveganje kot ukrep primerna le v primeru, če delovno skupino sestavljajo tudi zunanji sodelavci oziroma ocenjevalec kakovosti posla.*

Ena od revizijskih družb iz *Skupine 1* je kot srednje tveganje ovrednotila pri treh ciljnih kakovosti, in sicer (31.c.), (31.d), ter (31.f). Kot opis tveganj je revizijska družba navedla naslednja tveganja: »Tveganje, da ni dovolj poklicne nezaupljivosti, skepticizem, tveganje napačnega mnenja« in kot ukrep navedla: »Delo z ekipo, poudarjanje skepticizma pri presojanju dokazov in trditvev.« Pri drugem cilju je kot tveganje navedla: »Tveganje, da bomo sprejeli napačno odločitev pri spornih zadevah«, in kot ukrep. »V primeru spornih zadev mora direktor pridobiti drugo mnenje - praviloma od Inštituta za revizijo«. Pri tretjem cilju je navedla: »Tveganje, da se ne arhivira posla v roku 60 dni. Tveganje, da ni pravočasno pridobljena dokumentacija. Hramba dokumentacije, da nekdo nepooblaščen pridobi dostop ali da nimamo dokumentacije«, in kot ukrep: »Direktor mora poskrbeti, da je pred izdajo mnenja pridobljena vsa potrebna dokumentacija in pojasnilo. V roku 60 dni od izdaje mnenja mora biti dokumentacija arhivirana na zunanji disk in na google drive od družbe. Geslo ima samo direktor.« *Agencija meni, da so navedena tveganja in ukrepi ciljem primerni in ustrezno prilagojeni revizijski družbi.*

Viri

Cilji kakovosti

Viri so področje, ki je z vidika ciljev najbolj obsežno, saj opredeljuje devet ciljev kakovosti. Vse štiri revizijske družbe so v okviru analize obravnavale vseh devet ciljev kakovosti glede izvajanja poslov, navedenih v 32. členu MSUK 1.

Opis in ovrednotenje tveganj

Dve revizijski družbi iz *Skupine 1* sta tveganje pri vseh devetih ciljnih kakovosti s področja virov ovrednotili kot nizko, dve revizijski družbi pa sta dva cilja kakovosti ovrednotili kot srednje. Ena izmed njiju je kot srednje tveganje ovrednotila naslednja dva cilja kakovosti (32.c) in (32.d). Kot opis tveganja je pri prvem cilju zapisala: »Npr. daljše bolniške odsotnosti - nismo sposobni izvajati osnovnih poslov in izvajati oziroma upravljati kakovosti. Izgubimo lahko ugled in licence za delo,« ter pri drugem »Letni načrt dela - kontrole morajo biti postavljene tako, kot je potrebno - npr. število ur za veliko družbo in koliko od tega pooblaščen revizor. Če nimamo ustreznega načrta dela, se lahko zgodi, da posli ne bodo izvedeni ali da ne bodo izvedeni kakovostno.« Kot ukrep na to tveganje je revizijska družba navedla: »Z drugo revizijsko družbo ali posameznikom sklenemo pismo o nameri o sodelovanju.«, in kot ukrep za drugo tveganje navedla: » Načrtovanje izvedbe poslov (po dnevih, po strankah).« *Iz navedenega izhaja, da je po našem mnenju potrebno opis ukrepov razširiti, na način, da bodo aktivnosti, s katerimi bodo ukrepi izvedeni, podrobneje opisane. Prav tako drugo tveganje po našem mnenju ni ustrezno opisano, saj poleg opisa tveganja vsebuje tudi že ukrep »letni načrt dela- kontrole morajo biti postavljene tako, kot je potrebno.«*

Druga revizijska družba pa je, kot srednje tveganje ovrednotila cilja (32.a.i) in (32.a.ii). Kot tveganje, ki naslavlja ta dva cilja kakovosti, je za oba navedla isto tveganje, in sicer: »Tveganje, da nimamo dovolj ljudi za število projektov, ki jih imamo. Da ni dovolj kadrov na trgu, časa za razvijanje kadrov, tveganje odhoda kadrov. Kvaliteta revizije oziroma nezmožnost opravljanja že dogovorjenih poslov.«, ter kot ukrep navedla: »Sprejemajo se le naročniki, ki jih je zmožno zrevidirati z obstoječimi kapacitetami. V primeru povečanja posla razmislek o potrebi po zaposlitvi dodatne osebe.« *Iz navedenega je razvidno, da ukrep ne naslavlja v celoti opisanega tveganja, saj govori le o aktivnostih v primeru povečanja poslov, ne pa tudi o potrebnih aktivnostih v primeru obstoječih poslov, ki jih bo družba izvajala, da bo razvijala in zadržala osebe, ki je usposobljeno in ima zmožnosti, da dosledno izvaja kakovostne posle, kar vključuje znanje ali izkušnje, ki so pomembne za posle, ki jih podjetje izvaja.*

Ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Glede dokumentiranja ukrepov / aktivnosti pri ravnanju s tveganji je ena revizijska družba pri vseh ciljnih kakovosti navedla, da glede na velikost in cilje revizijske družbe vsa tveganja trenutno obvladuje, kar vsekakor ni ustrezen ukrep oziroma aktivnost. Namen registra tveganj je, da ima revizijska družba zapisano, na kakšen način obvladuje tveganja oz. kateri so tisti ukrepi in aktivnosti, s katerimi ta tveganja obvladuje. To, da družba obvladuje tveganja, je pričakovani rezultat sistema upravljanja kakovosti v posamezni revizijski družbi in ne ukrep.

Informacije in komunikacija

Cilji kakovosti

Samo ena od štirih revizijskih družb v *Skupini 1* je obravnavala vseh 6 ciljev kakovosti glede informacij in komunikacije. Ostale tri pa so vsaj enega od ciljev označile kot cilj, za katerega so ocenile, da za njihovo družbo ne pride v poštev. In sicer je ena revizijska družba označila,

da zanjo ne pride v poštevilni cilj (33.a). *Kot razlog je navedla, da tega tveganja revizijska družba nima, ker ni v velikem sistemu. Poleg tega je pri enem od ciljev pri opisu tveganja za ta cilj navedla, da ni relevantno za majhne družbe, ter ga kljub temu napačno ovrednotila kot nizko, namesto, da bi ga označila kot cilj, ki za to revizijsko družbo ne pride v poštevilni.*

Druga revizijska družba je kot cilja, ki ne prideta v poštevilni zanjo, označila naslednja cilja (33.c.ii) in (33.d.i), kjer je kot razlog, zakaj jih je označila kot cilje, ki za to družbo ne pridejo v poštevilni, navedla, da cilji niso relevantni za male sisteme.

Tretja revizijska družba je kot cilje kakovosti, ki ne pridejo v poštevilni, označila štiri cilje kakovosti, in sicer poleg zgoraj, pri drugi revizijski družbi navedenih dveh ciljev kakovosti, še cilja (33.b) ter cilj (33.c.i). *Kljub temu, da je revizijska družba omenjene štiri cilje kakovosti ocenila kot cilje, ki zanjo ne pridejo v poštevilni, je tveganja opisala, prav tako tudi ukrepe zanje. Glede na navedeno sklepamo, da je bila ocena tveganja izvedena napačno, in da ne gre za cilje, ki za to družbo ne bi prišli v poštevilni, temveč, da je bilo tveganje posledično ovrednoteno napačno.*

Opis in ovrednotenje tveganj

Poleg zgoraj navedenih ciljev kakovosti, ki so jih revizijske družbe ovrednotile kot cilje, kakovosti, ki zanje ne pridejo v poštevilni, so vsa preostala tveganja ovrednotila kot nizko.

Glavne ugotovitve oziroma opažanja na podlagi opravljenega nadzora v okviru revizijskih družb Skupine 1

Iz analize identifikacije ciljev kakovosti, ki so jih revizijske družbe prepoznale, izhaja, da sta dve revizijski družbi napačno ocenili določene cilje kakovosti kot cilje, ki zanju ne pridejo v poštevilni.

Iz analize opisov tveganj in ukrepov izhaja, da revizijske družbe pogosto tveganja in ukrepe, s katerimi naslavljajo ta tveganja, opisujejo zelo tipsko, brez prilagoditve posameznemu cilju kakovosti in specifičnemu tveganju, ki velja za posamezno revizijsko družbo. Revizijske družbe morajo tako tveganja kot ukrepe oziroma aktivnosti, ki naslavljajo tveganja, opisati bolj podrobno in prilagojeno posamezni revizijski družbi. Opis mora biti vsebinsko popoln in odražati dejansko stanje posamezne revizijske družbe na področju obravnavanega sklopa upravljanja kakovosti. Pri primerjavi opisov navedenih ukrepov ali aktivnosti glede na višino ocenjenega tveganja ni opaziti razlike, v smislu, da bi bil ukrep pri tveganju, ki je ocenjen kot srednje ali visoko, bolj podrobno opisan oziroma načrt aktivnosti bolj natančen ali obsežen. Prav tako je bilo ugotovljeno, da so revizijske družbe tveganja pri določenih ciljnih kakovosti ocenile napačno in da na določenih področjih ne odražajo dejanskih tveganj, kot jih v okviru nadzora in analize trga ugotavlja Agencija. Predvsem gre za področja sprejema in ohranjanja posla, izvajanja posla in virov.

Iz analize odgovorov glede rokov za izvedbo ter uresničevanje ukrepov izhaja, da so odgovori, ki so jih navedle revizijske družbe iz Skupine 1, med seboj zelo različni, v veliki večini pa zelo skopi in nedoločni. Pri rokih za izvedbo so odgovori na primer: stalno, letno, za leto 2022, tekoče, se izvaja, po potrebi, ob nastanku dogodka. Enaka ugotovitev velja za uresničevanje ukrepov, kjer so revizijske družbe v večini primerov navedle enak odgovor kot pri roku za izvedbo. Poleg tega dve revizijski družbi nista v celoti izpolnili rokov za izvedbo. Revizijske družbe bi po našem mnenju morale natančneje opredeliti roke za izvedbo uresničevanja ukrepov predvsem iz razloga učinkovitega upravljanja kakovosti in spremljanja aktivnosti.

1.2 SKUPINA 2

Kot je razvidno iz spodnje tabele, so bile v *Skupino 2* uvrščene revizijske družbe, ki imajo od 2 do 5 zaposlenih. Revizijske družbe v tej skupini dosegajo prihodke iz naslova revidiranja računovodskih izkazov v višini med 49 tisoč EUR in 480 tisoč EUR. Število revizijskih družb, ki se uvrščajo v to skupino, je bilo na dan 31. 12. 2022 23, in predstavljajo po številu revizijskih družb, uvrščenih v to skupino, največjo skupino izmed analiziranih štirih skupin. Iz navedenega je tudi razvidno, da je taka velikost revizijske družbe tudi najbolj pogosta.

Tabela 10: Skupina 2 in ključni podatki

Skupina	Število zaposlenih	Število pooblaščenih revizorjev	Število revizijskih družb	Delež RD v skupini glede na celoto	Prihodki iz naslova revidiranja računovodskih izkazov
2	od 2 do 5 zaposlenih	od 1 do 3	23	56%	od 49 tisoč do 480 tisoč EUR

Vir: ANR

Glede na izbiro reprezentativnega vzorca smo iz te skupine v pregled izbrali **osem revizijskih družb**.

Tabela 11: Skupina 2 in ovrednotenje tveganj

	Število ciljev kakovosti	Število visokih tveganj	Število srednjih tveganj	Število nizkih tveganj	Število tveganj brez ocene	Skupaj
Revizijska družba 1						
Upravljanje in vodenje	8	0	0	8	0	8
Etične zahteve	4	0	0	2	2	4
Sprejem in ohranjanje poslov	3	0	1	2	0	3
Izvajanje poslov	6	0	0	2	4	6
Viri	9	0	0	3	6	9
Informacije in komunikacija	6	0	0	2	4	6
	36	0	1	19	16	36
Revizijska družba 2						
Upravljanje in vodenje	8	0	0	8	0	8
Etične zahteve	4	0	0	2	2	4
Sprejem in ohranjanje poslov	3	0	0	3	0	3
Izvajanje poslov	6	0	0	6	0	6
Viri	9	0	0	9	0	9
Informacije in komunikacija	6	0	0	1	5	6
	36	0	0	29	7	36
Revizijska družba 3						
Upravljanje in vodenje	8	0	0	8	0	8
Etične zahteve	4	0	0	2	2	4
Sprejem in ohranjanje poslov	3	0	0	3	0	3
Izvajanje poslov	6	0	0	6	0	6
Viri	9	0	0	9	0	9
Informacije in komunikacija	6	0	0	1	5	6
	36	0	0	29	7	36

Poročilo o tematskem pregledu uvajanja sistema upravljanja kakovosti revizijske družbe

družba 4	Število ciljev kakovosti	Število visokih tveganj	Število srednjih tveganj	Število nizkih tveganj	Število tveganj brez ocene	Skupaj
Upravljanje in vodenje	6	0	3	3	2	8
Etične zahteve	4	0	0	4	0	4
Sprejem in ohranjanje poslov	2	0	1	1	1	3
Izvajanje poslov	6	0	1	5	0	6
Viri	9	0	2	7	0	9
Informacije in komunikacija	6	0	0	6	0	6
	33	0	7	26	0	36
družba 5	Število ciljev kakovosti	Število visokih tveganj	Število srednjih tveganj	Število nizkih tveganj	Število tveganj brez ocene	Skupaj
e in vodenje	8	0	1	7	0	8
teve	4	0	0	4	0	4
o ohranjanje poslov	3	0	1	2	0	3
oslov	6	0	2	4	0	6
	9	0	2	7	0	9
je in komunikacija	6	0	0	5	1	6
	36	0	6	29	1	36
družba 6	Število ciljev kakovosti	Število visokih tveganj	Število srednjih tveganj	Število nizkih tveganj	Število tveganj brez ocene	Skupaj
Upravljanje in vodenje	8	1	0	7	0	8
Etične zahteve	4	0	1	3	0	4
Sprejem in ohranjanje poslov	3	0	0	3	0	3
Izvajanje poslov	6	0	2	4	0	6
Viri	9	0	1	8	0	9
Informacije in komunikacija	6	0	0	6	0	6
	36	1	4	31	0	36
Revizijska družba 7	Število ciljev kakovosti	Število visokih tveganj	Število srednjih tveganj	Število nizkih tveganj	Število tveganj brez ocene	Skupaj
e in vodenje	8	1	0	7	0	8
teve	4	0	0	2	2	4
o ohranjanje poslov	3	0	1	2	0	3
oslov	6	0	1	5	0	6
	9	0	3	6	0	9
je in komunikacija	6	0	0	5	1	6
	36	1	5	27	3	36
Revizijska družba 8	Število ciljev kakovosti	Število visokih tveganj	Število srednjih tveganj	Število nizkih tveganj	Število tveganj brez ocene	Skupaj
Upravljanje in vodenje	8	0	5	1	2	8
Etične zahteve	2	0	1	1	2	4
o ohranjanje poslov	3	0	1	2	0	3
oslov	6	0	1	5	0	6
Viri	6	0	0	6	3	9
Informacije in komunikacija	6	0	0	5	1	6
	31	0	8	20	8	36

Vir: ANR

Upravljanje in vodenje

Cilji kakovosti

Šest revizijskih družb iz obravnavane Skupine 2 je v okviru registrov tveganj obravnavalo vseh osem ciljev kakovosti Upravljanja in vodenja, navedenih v 28. členu MSUK 1. S tem so prepoznale vse cilje kakovosti kot pomembne za posamezno revizijsko družbo, ter kot odziv tudi opisale tveganja in jih ovrednotile. Ena revizijska družba je obravnavala šest ciljev kakovosti, dva pa označila kot cilja, ki za družbo ne prideta v poštev. *Gre za cilja (28.a.iii) in (28.b), pri čemer revizijska družba ni pojasnila, zakaj meni, da navedena cilja za revizijsko družbo ne prideta v poštev, kar po našem mnenju ni ustrezno, saj je med drugim, namen registra tveganj, da so posamezne odločitve revizijske družbe glede upravljanja tveganj zapisane, in se vsako leto ponovno ovrednotijo in po potrebi spremenijo.* Ena revizijska družba je cilje kakovosti na področju Upravljanja in vodenja preimenovala oziroma združila v šest ciljev kakovosti, *pri tem pa ni jasno razvidno, katere cilje kakovosti, kot jih navaja MSUK 1, je obravnavala in za katera dva je ocenila, da ne prideta v poštev, kar po našem mnenju, kot smo pojasnili zgoraj ni ustrezno.*

Opis in ovrednotenje tveganj ter ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Tri revizijske družbe so vseh osem ciljev ovrednotile z nizkim tveganjem. Tri revizijske družbe so ovrednotile tveganje kot nizko za sedem ciljev kakovosti in en cilje kakovosti kot srednje oziroma visoko tveganje. Ena izmed dveh revizijskih družb, ki sta identificirali le šest ciljev kakovosti, je tri cilje kakovosti ovrednotila z nizkim tveganjem in tri s srednjim tveganjem, druga pa je s srednjim tveganjem ovrednotila 5 ciljev kakovosti in enega z nizkim.

Ena revizijska družba iz Skupine 2 je cilje kakovosti (28.a.i) ocenila s srednjim tveganjem in ga opisala sledeče: »Tveganje, da ne bomo izvedli kakovostnih poslov (tveganje, da cilja ne bomo dosegli je tveganje, da enega posla ne bomo izvedli, kazalnik je lahko pretekli nadzor regulatorja – npr. št. priporočil)«, kot ukrep pa je navedla znižati število priporočil. *Ukrep, ki ga je revizijska družba navedla pri tem tveganju, po našem mnenju ni ustrezen, saj gre za posledico nekaterega izvedenega posla, in ne za ukrep, ki bi to dejanje preprečil. Družba bi morala ukrep razširiti z dejanskimi aktivnostmi, ki jih bo izvajala, da bo cilje kakovosti tudi dosegla.*

Dve revizijski družbi sta cilje kakovosti (28.e) ovrednotili z visokim tveganjem, pri čemer je prva revizijska družba tveganje opisala: »Če nimamo natančnega načrta, ne moremo kakovostno in v roku opraviti dela; ne moremo načrtovati dela zaposlenih; lahko se zgodi, da bo prišlo do koncentracije delovnih postopkov; tveganje, da se zaradi zamud pri strankah prvotni plan zamakne pomeni pritisk na zaposlene, s tem povečano tveganje napak, manjša motiviranost zaposlenih« kot ukrep pa navedla: »Izdelava letnega koledarja. Nakup dodatnega računalnika. Sklenjena pogodba z zunanjo sodelavko. Sklepa se aneks za podaljšanje roka zaradi zamude pri dostavi dokumentacije ali pisna privolitev stranke v spremembo pogodbeno dogovorjenih terminov.«. Druga revizijska družba je tveganje opisala: »Preveč obremenjeni zaposleni ne morejo kakovostno opraviti dela, ni pregleda nad resursi, ni mogoče načrtovanje zaposlenih, ni mogoče doseganje ciljev, vse izdaje mnenj so predvidene v istem času, zaposleni ne zmorejo pravočasno zaključiti revizijske dokumentacije, tveganje, da se zaradi zamud prvotno načrtovani časovni plan revizij zamakne, pritisk na zaposlene.«, in kot ukrep navedla: »Upravljati ustrezno število strank in zaposlenih, sprememba pogojev v pogodbi, optimiranje zasedenosti in vključitev zunanje podpore ob nastopu izostanka zaposlenih, imeti sklenjene dogovore za primer POMOČI pri izvedbi revizij.« *Kot je razvidno iz zapisanega, sta obe revizijski družbi tveganja in ukrepe po našem mnenju ustrezno opisali, in sicer na način, iz*

katerega je razvidno, da gre za tveganja, ki jih v revizijski družbi dejansko ugotavljajo in načrtujejo dejanske ukrepe, s katerimi bodo ta tveganja skušali obvladovati.

Revizijska družba, ki je pet ciljev kakovosti ((28.a.i; (28.a.ii; 28.a.iv; 28.d; 28.e) ovrednotila s srednjim tveganjem, je tveganja in ukrepe opisala na naslednji način:

Tabela 12: Opis tveganj in ukrepov

Cilj kakovosti	Opis tveganja, da cilj kakovosti ne bo dosežen	Ukrepi / aktivnosti pri ravnanju s tveganji
28.a.i	Tveganje neakovostno opravljenih poslov, zaradi katerih lahko družba izgubi stranke; Tveganje neakovostno opravljenih poslov zaradi katerih je lahko družba, kaznovana s strani regulatorja in posledično izgubi dovoljenje za opravljanje dela.	Vprašalnik za stranke o zadovoljstvu s kakovostjo opravljenih storitev; Pregled naključno izbranih revizij s strani pooblaščenega revizorja.
28.a.ii	Tveganje neetičnega delovanja zaposlenih ter neakovostno opravljenih poslov, zaradi katerih je lahko družba, kaznovana s strani regulatorja in posledično izgubi dovoljenje za opravljanje dela; tveganje odhoda zaposlenih, ki lahko vpliva na to, da ne bomo imeli virov za izvedbo vseh poslov.	Zaposlene ustrezno stimulirati z variabilnim nagrajevanjem, ki je vezan na kakovost opravljenih poslov, letne ocene dela, letnih razgovorov,..); izobraževanje na področju etičnega ravnanja; vprašalnik o zadovoljstvu zaposlenih; kodeks etike na vpogled zaposlenim.
28.a.iv	Vpeljava strateških ciljev, poraba časa zaposlenih, izdaja mnenj - časovna obremenitev (4 v 1 tednu); zaradi sprejema določeni poslovnih odločitev, ne moremo kakovostno opravljati poslov, podjetje sprejme bolj tvegane posle, zaradi težnje po čim več prihodkih.	Na podlagi letnega plana dela zagotovimo zadostno število ur za revizijo ter potrebnega kadra, glede na velikost podjetja. Pred sprejemom nove stranke naredimo o stranki poizvedbo, da ne sprejmemo tveganih strank, ki so pripravljene ponuditi višjo ceno.
28.d	Če nimamo vzpostavljenega sistema, obstaja tveganje, da sistem ne bo deloval, ne bomo opravljali kakovostnih revizij, če ne bomo skladni z MSUK posledično, lahko izgubimo dovoljenje za opravljanje dela.	Določimo ključno odgovorno osebo.
28.e	Brez natančnega načrta, ne moremo opraviti kakovostnega dela; pomanjkanje kadra; nezadostna revizijska dokumentacija; zamude pri strankah s pripravo revizijske dokumentacije - pritisk na zaposlene.	Priprava letnega budgeta, na podlagi katerega bomo lahko sprejemali odločitve o poslih, o dodatnem zaposlovanju kadrov.

Vir: register tveganj revizijske družbe

Kot je razvidno iz zgornje tabele, so opisi tveganj podrobno opisani in prilagojeni revizijski družbi. V zvezi z zapisanimi ukrepi, po našem mnenju pri prvem cilju prvi ukrep ni primeren, saj vprašalnik za stranke o zadovoljstvu s kakovostjo opravljenih storitev ne more biti zagotovilo za izvedbo kakovostnih poslov oziroma zavezanosti revizijske družbe h kakovosti. Prav tako ukrep pri cilju (28.d.), ki govori o tem, da revizijska družba določi ključno odgovorno osebo, ni primeren ukrep, saj ne navaja, kaj in na kakšen način naj bi ta ukrep doprinesel k zmanjšanju tveganja.

Kot izhaja iz pregleda opisov in ovrednotenj tveganj, vse revizijske družbe iz Skupine 2 cilje kakovosti, navedene v okviru 28. člena MSUK 1 v večini (77% ciljev) ocenjujejo kot nizko, torej

ocenjujejo, da to področje zanje ne predstavlja povečanega tveganja, kar je po mnenju Agencije pričakovano, saj sovpada z ugotovitvami Agencije, kot jih ta ugotavlja v okviru rednih nadzorov. Izjeme so zgoraj navedeni cilji kakovosti, ki so bili ocenjeni s srednjim tveganjem oziroma visokim tveganjem, kjer posebej izstopa ena revizijska družba, ki je pet ciljev kakovosti ovrednotila s srednjim tveganjem, kar kaže na to, da je revizijska družba področje vodenja in upravljanja prepoznala za področje, kjer je tveganju bolj izpostavljena.

Ustrezne etične zahteve

Cilji kakovosti

Štiri revizijske družbe iz obravnavane Skupine 2 so v okviru registra tveganj obravnavale le dva cilja kakovosti, za dva pa ocenile, da za njihovo revizijsko družbo ne prideta v poštev. Gre za cilja kakovosti 29.b.i in 29.b.ii, ki med drugim opredelujeta etične zahteve v mreži, kar je bil pri dveh navedenih družbah tudi razlog, da sta ju identificirali kot cilja, ki zanju ne prideta v poštev, torej, da njihova družba ni v mreži, *dve revizijski družbi pa pojasnila nista zapisali, kar po našem mnenju ni ustrezno, saj je med drugim, namen registra tveganj, da so posamezne odločitve revizijske družbe glede upravljanja tveganj zapisane, in se vsako leto ponovno ovrednotijo in po potrebi spremenijo. Pri tem dopuščamo možnost, da so revizijske družbe spregledale, da cilji kakovosti veljajo tudi za vse druge subjekte, s katerimi morebiti sodelujejo, kot na primer, pogodbeni sodelavci, družbe, s katerimi sodelujejo na podlagi pogodbenega sodelovanja, veščaki ipd..*

Opis in ovrednotenje tveganj ter ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Šest revizijskih družb izmed osmih iz Skupine 2 je vse cilje kakovosti, ki jih niso ovrednotile kot cilje, ki zanje ne pridejo v poštev, ovrednotilo z nizkim tveganjem. Dve revizijski družbi pa sta en cilj kakovosti ovrednotili s srednjim tveganjem, in sicer cilj (29.a.i.).

Prva izmed dveh revizijskih družb, ki sta tveganje (29.a.i.) ovrednotili kot srednje, je kot opis tveganja navedla: »Nepoznavanje etičnih zahtev, nezavedanje pritiskov s strani strank, posledično vpliv na kakovost izvedenega dela.«, kot ukrep pa navedla: »Predstavitev ključnih zahtev kodeksa enkrat letno; v kolikor bi poslovali z veščaki zunaj revizijske družbe vključimo v pogodbo izjavo o neodvisnosti in izpolnjevanju poklicne etike.«. Druga revizijska družba pa je tveganje opisala: »Osebe ne bo ravnalo skladno z etičnimi zahtevami: ne poznajo kodeksa; niso neodvisni; niso dovolj strokovni; se ne zavedajo nevarnosti« in kot ukrep navedla: »Udeležba na izobraževanjih glede etičnih in strokovnih tem. Večkratno preverjanje neodvisnosti zaposlenih.«. *Opise tveganj lahko ocenimo kot ustrezne, pri opisu navedenih ukrepov pa predvsem pogrešamo način vzpostavitve in spodbujanje kulture v podjetju, ki ne bi toleriralo neetičnega ravnanja med zaposlenimi, ter predvsem vodenje z zgledom.*

Kot izhaja iz pregleda opisov in ovrednotenij tveganj, vse revizijske družbe iz Skupine 2, cilje kakovosti, navedene v okviru 29. člena MSUK 1, v veliki večini (94% ciljev) ocenjujejo kot nizko, torej ocenjujejo, da to področje zanje ne predstavlja povečanega tveganja. Kot je razvidno iz opravljenega nadzora, gre za področje, ki ga revizijske družbe ocenjujejo kot najmanj tvegano, kar z nekaj izjemami sovpada z ugotovitvami, ki jih v okviru rednih nadzorov ugotavlja Agencija.

Sprejem in ohranjanje poslov

Cilji kakovosti

Ena revizijska družba iz Skupine 2 ni obravnavala enega cilja kakovosti, in sicer cilja (30.a.ii) in ni pojasnila razloga, zakaj ga ni obravnavala, kar po našem mnenju ni ustrezno, saj je med drugim, namen registra tveganj, da so posamezne odločitve revizijske družbe glede

upravljanja tveganj zapisane, in se vsako leto ponovno ovrednotijo in po potrebi spremenijo
Ostale revizijske družbe so vse tri cilje kakovosti, ki izhajajo iz 30. člena MSUK 1, prepoznale kot relevantne in jih v registru tveganj tudi obravnavale.

Opis in ovrednotenje tveganj ter ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Tri revizijske družbe so vse tri cilje kakovosti ovrednotile z nizkim tveganjem. Pet revizijskih družb pa je po en cilj kakovosti ovrednotilo s srednjim tveganjem. Štiri revizijske družbe so s srednjim tveganjem ovrednotile cilj (30.a.i), ena revizijska družba pa cilj (30.b). Revizijska družba, ki je s srednjim tveganjem ovrednotila cilj (30.b) je tveganje opisala: »Finančne in operativne prednostne naloge podjetja ne vodijo k neustreznim presojam o sprejemu ali ohranjanju razmerja z naročnikom ali posebnega posla«, ter kot ukrep navedle: »V kolikor gre za obstoječo stranko: presoja opravljenih ur in cen storitev na podlagi zadnje opravljene revizije in presoja informacij o spremembah pri stranki v naslednjem poslovnem letu ter ovrednotenje vpliva na obseg in ceno revidiranja. Vsaka odstopanja od zahtev se evidentirajo v 1.5. Sprejem posla.«.

Revizijske družbe, ki so s srednjim tveganjem ovrednotile cilj (30.a.i.), so tveganja in ukrepe opisale sledeče.

Tabela 13: Opis tveganj in ukrepov

Cilj kakovosti	Opis tveganja, da cilj kakovosti ne bo dosežen	Ukrepi / aktivnosti pri ravnanju s tveganji
30.a.i.	Zaradi nezadostnih ali nepreverjenih informacij o stranki lahko sklenemo pogodbo s stranko, ki je v preteklosti ravnala neetično; sodelovanje s poslovodstvom, ki je nagnjeno k prevaram.	Presoja razmerja; pregled računovodskih izkazov; pregled javno dostopnih podatkov o stranki; kontakt s prejšnjim revizorjem (poslan dopis o prevzemu posla, kadar gre za novo stranko), po potrebi izvedba sestanka s prejšnjim revizorjem.
	Kodeks etike - tveganje je, da sprejmemo, ali ohranjamo razmerja s strankami ali posli, ki nimajo ustreznih etičnih vrednot oziroma niso neoporečni.	Ohranjanje posla - vsako leto se preveri poslovanje stranke- presoja v revizijski metodologiji. Pridobivanje posla - postopki po metodologiji. Preverjanje tudi znotraj revizijske sezone 1 in 2 faza.
	Nezmožnost prave ocene neoporečnosti in etičnih vrednot strank.	Vsakoletno preverjanje kljub 3-letni pogodbi z vidika neoporečnosti; dokumentiranje sprejema posla, pregled člankov, inšpekcijskih pregledov, kazni.
	Tveganje, da sodelujemo s stranko, ki je tvegana, in ne odpravlja pomanjkljivosti navkljub našemu opozarjanju. Tveganje, da začnemo poslovati s pravno osebo, ki je visoko tvegana, krši zakonodajo, deluje v panogi, ki nam je popolnoma nepoznana, ipd.	Sprejet je dokument Ovrednotenje stranke, ki ga redno izpolnjujemo za obstoječe in nove stranke. Pri novih strankah opravimo več postopkov; pregled informacij s spleta, Ajpesa, Bisnode, poizvedovanje pri odgovornih osebah.

Vir: register tveganj revizijske družbe

Opisi tveganj, navedenih v zgornji tabeli, naslavlajo bistvo cilja kakovosti, ki ga obravnavajo, enako velja tudi za ukrepe. Izjema je drugi ukrep, kjer ni povsem razvidno, katere aktivnosti so predvidene, in bi jih bilo po našem mnenju potrebno napisati podrobneje.

Kot izhaja iz pregleda opisov in ovrednotenij tveganj, vse revizijske družbe iz Skupine 2, cilje kakovosti, navedene v okviru 30. člena MSUK 1 v večini (79% ciljev) ocenjujejo kot nizko. Glede na ugotovitve Agencije, ki izhajajo iz rednih nadzorov nad revizijskimi družbami, je področje sprejema in ohranjanja razmerij z naročniki področje, kjer Agencija ugotavlja veliko

pomanjkljivosti. Posledično ocenjujemo, da register tveganj revizijskih družb v Skupini 2 na tem področju ne odraža dejanskih tveganj, ki so jim revizijske družbe izpostavljene, ter jih posledično tudi ne obvladujejo v celoti.

Izvajanje poslov

Cilji kakovosti

Ena revizijska družba iz Skupine 2 ni obravnavala štirih ciljev kakovosti (31.a, 31.b., 31.c. in 31.e.), niti ni pojasnila, zakaj ocenjuje, da zanjo ti cilji kakovosti zanjo ne pridejo v poštev, kar kot smo pojasnili že zgoraj po našem mnenju ni ustrezno, saj je med drugim, namen registra tveganj, da so posamezne odločitve revizijske družbe glede upravljanja tveganj zapisane, in se vsako leto ponovno ovrednotijo in po potrebi spremenijo. Ostale revizijske družbe so vseh šest ciljev kakovosti, ki izhajajo iz 31. člena MSUK 1, prepoznale kot relevantne in jih v registru tveganj tudi obravnavale.

Opis in ovrednotenje tveganj ter ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Pet revizijskih družb je kot srednje tveganje ovrednotilo vsaj enega izmed šestih ciljev kakovosti, dve revizijski družbi pa sta s srednjim tveganjem ovrednotili dva cilja kakovosti.

Ena revizijska družba je kot srednje ovrednotila cilj kakovosti (31.b), in sicer je tveganje opisala: »Tveganje, da bi prišlo na trgu do bistveno drugačne situacije pri strankah, kar bi povečalo tveganja revizijskega posla do te mere, da posla ne moremo kvalitetno opraviti ali da potrebujemo pomoč veščaka. Drugo tveganje se nanaša na sicer netveganega klienta s posameznim tveganim področjem ali kategorijo RI, kljub temu da ga izvede izkušen član delovne skupine ali revizor sam.«, kot ukrep pa navedla: »Posel, ki ga zaznamo kot tvegan po sprejemu posla, preveri druga revizorka. Dodatno kontrolo kakovosti na posameznih tveganih področjih sicer netveganih strank prav tako izvede druga revizorka.«. *Glede na navedeno gre po našem mnenju za ustrezno zapisana tveganja in ukrepe.*

Dve revizijski družbi sta s srednjim tveganjem ovrednotili cilj (31.c), kjer je ena tveganje opisala kot: »Tveganje nepristranskosti, domačnosti in neobjektivno podano mnenje« in kot ukrep navedla: »Redno letno presojanje neodvisnosti in nepristranskosti ter nepovezanosti z revizijsko stranko. Pridobitev izjave vseh sodelujočih v revizijski ekipi. Sprotno spremljanje, v kolikor so zaznani kakršnikoli indici tveganja nepristranskosti ali neodvisnosti pri revidiranju«. Druga revizijska družba pa je tveganje opisala: »Ne dovolj kritično presojanje računovodskih ocen, posledično napačno izdano mnenje« in kot ukrep navedla: »V navodila vključeni posebni postopki aktivnosti pri presoji računovodskih ocen«. *Iz opisa tveganj in ukrepov, ki sta jih navedli revizijski družbi, po našem mnenju ni popolnoma jasno, ali sta razumeli cilj kakovosti. Kot izhaja tako iz opisa tveganj kot ukrepov, sta se revizijski družbi osredotočili bolj na neodvisnost in nepristranskost, kot pa na samo potrebo po strokovni presoji delovne skupine za posel na podlagi poklicne nezaupljivosti, kar ni povsem ustrezno, in bi bilo potrebno tveganja in ukrepe dopolniti z opisi, ki bi dejansko naslovili zgoraj navedene cileje kakovosti.*

Revizijska družba, ki je cilj kakovosti (31.d.) ovrednotila s srednjim tveganjem, je tveganje opisala: »Odsotnost komunikacije med zaposlenimi, ki opravljajo revizijo, vodstvom podjetja in pooblaščenim revizorjem ter v določenih primerih z našimi regulatorji lahko pripelje do napačnih ugotovitev in posledično napačnega mnenja«, kot ukrep je navedla: »Postavljena pravila, kaj narediti v primeru težjih strokovnih vprašanj - kam se obrnemo - nadalje PR prediskutira, vprašanje na SIR in ANR, posvetovanje z drugimi, PR zunaj podjetja- kontaktna oseba direktor; strokovna stališča se shranjujejo posebej in tudi v revizijskem file-u«. *Opis navedenega tveganja po našem mnenju ni primeren, saj so uporabljene napačne besede oziroma ni razumljivo, kako lahko odsotnost komunikacije med zaposlenimi, ki opravljajo*

revizijo in vodstvom podjetja, pripelje do napačnih ugotovitev in posledično napačnega mnenja.

Ena od revizijskih družb je kot srednje ovrednotila cilj kakovosti (31.e). Tveganje je opisala: »Pri posameznih vprašanjih imamo lahko različna stališča. Npr. going concern - ali damo pojasnjevalni odstavek ali ne. Tveganje, da se morebitne razlike v mnenjih ne razrešijo in so zato napačno izdana mnenja. Tveganje, da so isti primeri v različnih okoliščinah drugače obravnavani.«, ter kot ukrep navedla »Ni opredeljenega procesa, ker je zaposlen en PR in je hkrati tudi direktor; posvet s kolegi iz mreže«. *Kot izhaja iz ukrepa, je revizijska družba obravnavala samo mnenje pooblaščenega revizorja in ne tudi različnih mnenj znotraj revizijske skupine, kar pomeni, da je ukrep in opisane aktivnosti pomanjkljive v tem delu. Cilj kakovosti namreč govori predvsem o celotni delovni skupini. Dejstvo, da je v revizijski družbi zaposlen samo en pooblaščen revizor, ni zadosten razlog, da proces razreševanja nestrinjanja znotraj delovne skupine ni vzpostavljen.*

Cilj kakovosti (31.f) sta s srednjim tveganjem ovrednotili le dve izmed osmih revizijskih družb, kar je glede na ugotovitve Agencije, ki izhajajo iz nadzora nad revizijskimi družbami presenetljivo malo, saj Agencija na tem področju pogosto ugotavlja pomanjkljivosti.

Prva revizijska družba je tveganje opisala: »Tveganje, nepravčasno pripravljene dokumentacije, dokumentacija ni ustrezno arhivirana, težave z informacijskim sistemom, nepooblaščen dostop do revizorjevega gradiva, tveganje, da ostanemo brez dokumentacije, težave z vpogledom v revizijsko gradivo.« ter kot ukrep navedla: »Pred izdajo mnenja pregled celotne dokumentacije, arhiviranje najkasneje v 60 dneh od izdaje mnenja, dokumentacija shranjena na diskih je bolj varna od shranjevanja v oblaku zaradi kibernetičnih groženj«. Druga revizijska družba pa je kot tveganje navedla: »Tveganje, da dokumentacije nimamo pravočasno pripravljene, kršimo standard revidiranja in kršimo zahteve regulatorja. Papirna dokumentacija - protipoplavno, protipožarno, zapečateno, arhivar. Elektronsko shranjevanje - kako je shranjeno, na katerih serverjih (vsaj dveh). Ali lahko še beremo staro verzijo.« ter kot ukrep navedla: »Delavno gradivo se arhivira v 60 dneh po izdaji mnenja. Arhiv hranjen elektronsko. Varnostne kopije«. *Obe revizijski družbi sta kot ukrep navedli, da se dokumentacija arhivira v roku 60 dni od izdaje revizorjevega poročila, nobena pa ni navedla, na kakšen način bo to izvedla, enako velja tudi za druge navedbe v okviru ukrepov. Revizijske družbe morajo v okviru ukrepov navesti dejanske aktivnosti, ki bodo pripeljale do zmanjšanja ocenjenega tveganja.*

Iz pregleda opisov in ovrednotenj tveganj revizijske družbe iz Skupine 2 cilje kakovosti, navedene v okviru 31. člena MSUK 1 v večini (85% ciljev) ocenjujejo kot nizke oziroma da ne pridejo v poštev. Enako kot pri področju sprejema poslov, ovrednotenje ciljev s strani revizijskih družb iz Skupine 2, ne sovпада z ugotovitvami Agencije, ki izhajajo iz nadzorov. Agencija, na področju izvajanja poslov še vedno ugotavlja veliko pomanjkljivosti.

Ocenjujemo, da register tveganj revizijskih družb v Skupini 2 na tem področju ne odraža dejanskih tveganj, ki so jim revizijske družbe v tej skupini izpostavljene, ter jih posledično tudi ne obvladujejo v celoti.

Viri

Cilji kakovosti

Sedem revizijskih družb je v okviru področja virov, obravnavalo vseh devet ciljev kakovosti, navedenih v 32. členu MSUK 1. Ena revizijska družba je kar šest ciljev kakovosti (32.a.ii, 32.c, 32.d, 32.e, 32.f in 32.h) označila, da zanjo ne pridejo v poštev, druga pa tri cilje kakovosti (32.a.ii., 32.f in 32.h). *Nobena od teh dveh družb pa ni pojasnila, kaj je razlog, da navedeni cilji kakovosti zanjo ne pridejo v poštev, kar po našem mnenju ni ustrezno, saj je med drugim, namen registra tveganj, da so posamezne odločitve revizijske družbe glede upravljanja tveganj zapisane, in se vsako leto ponovno ovrednotijo in po potrebi spremenijo.*

Opis in ovrednotenje tveganj ter ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Tri revizijske družbe so vseh devet ciljev kakovosti ovrednotile z nizkim tveganjem oziroma kot cilje, ki zanje ne pridejo v poštev.

Izmed ostalih petih revizijskih družb je ena revizijska družba kot srednje ovrednotila tri cilje kakovosti, in sicer:

Tabela 14: Opis tveganj in ukrepov

Cilj kakovosti	Opis tveganja, da cilj kakovosti ne bo dosežen	Ukrepi / aktivnosti pri ravnanju s tveganji
32.a.i	Tveganje, da ne najdemo kadrov na trgu, da nimamo resursov, da bi te kadre razvijali, tveganje, da bi kadri odšli, ni virov za izvedbo sklenjenih poslov.	Vključitev zunanje podpore ob nastopu izostanka zaposlenih, imeti sklenjene dogovore za primer pomoči pri izvedbi revizij.
32.c	Pogodba o poslovnem poslovanju, možnost prekinitve poslovanja - druga revizijska družba.	Pregled resursov revizijske družbe s katero imamo sklenjeno pogodbo in vključitev zunanje podpore ob nastopu izostanka zaposlenih, imeti sklenjene dogovore za primer pomoči pri izvedbi revizij.
32.g	Pomanjkanje licenc, slabe licence, licenčna razmerja niso urejena, metodologija in standardizirana dokumentacija nista pravočasno posodobljeni z namenom upoštevanja spremembe strokovnih standardov in ustreznih zakonskih in regulativnih zahtev v revizijski dejavnosti, vzdrževanje ustreznosti Informacijskega sistema.	Letni pregled ustreznosti metodologije, ažuriranje z novostmi standardov vsako leto pred revizijsko sezono.

Vir: register tveganj revizijske družbe

Kot je razvidno iz zgornje tabele sta predvsem tveganji 32.c. in 32.g neustrezno opisani, saj iz opisa ni povsem jasno razvidno, kaj dejansko je tveganje, npr. kaj je mišljeno s slabimi licencami in podobno. Prav tako ni ustrezno zapisan del ukrepov pri teh dveh tveganjih, npr. kaj je mišljeno s »pregledom resursov revizijske družbe, s katero imamo sklenjeno pogodbo«.

Tri revizijske družbe so s srednjim tveganjem ovrednotile cilj kakovosti (32.a.i), ki ga je tudi Agencija, na podlagi analize trga, prepoznala za enega ključnih tveganj, zato je presenetljivo dejstvo, da so to tveganje kot srednje ovrednotile le tri revizijske družbe iz skupine 2. Prva izmed treh revizijskih družb je tveganje opredelila: »Tveganje odhodov zaposlenih, tveganje, da ne dobimo ustreznih kadrov, da bi lahko izpolnili posle. Tveganje začasne onesposobljenosti pooblaščenih revizorke, ter kot ukrep navedla: »Merimo zadovoljstvo

zaposlenih, poizvedujemo o osebnih zadevah (porodniška)«, *kar po našem mnenju ni zadosten ukrep, saj predvideva samo merjenje zadovoljstva zaposlenih, ne pa tudi aktivnosti, ki jih bo revizijska družba izvedla na podlagi tega merjenja, ki bodo dejansko pripomogle k zmanjšanju tveganja.*

Druga revizijska družba je tveganje opredelila: »Tveganje nekakovostne izvedbe revizij. Tveganje nezadostnosti časa revizijskih skupin. Tveganje nezadostnosti revizijskega kadra za nadaljevanje revizijskih storitev obstoječih strank po poteku obdobja obvezne rotacije. Povečanje stroškov zunanjih presoj zaradi nezadostnosti obstoječega kadra« in kot ukrep navedla: »Zagotovitev ustreznega kadra z aktivno zaposlitveno politiko. Sprotna redna izobraževanja.« Opis tveganj je po našem mnenju pomanjkljiv in neustrezen saj *del tveganj, ki jih je opredelila družba, opisuje posledico cilja kakovosti in ne tveganje, saj je izvedba nekakovostnih revizij že posledica neustreznega oziroma nezadostnega kadra.*

Tretja revizijska družba izmed treh, ki so cilj kakovosti (32.a.i.) ovrednotile s srednim tveganjem, je tveganje ustrezno opisala: » Nezadostnost ustreznih kadrov na trgu; nezadovoljstvo zaposlenih povzroči odhajanje kadrov; brez zadostnega kadra, nimamo dovolj virov za izvedbo že obstoječih poslov«, ter kot ukrep opredelila naslednje aktivnosti: »Merjenje zadovoljstva zaposlenih z vprašalnikom. Stalna komunikacija z zaposlenimi, za hitro ugotavljanje in razrešitve morebitnih težav. Pošiljanje zaposlenih na izobraževanja, na katera si tudi sami želijo. Sprejemanje pobud s strani zaposlenih. Vedenje zaposlenih, ki negativno vpliva na kakovost, se skuša skozi izobraževanje in pogovore odpraviti«. *Iz opisa ukrepov je razvidno, da je revizijska družba navedla ustrezne aktivnosti, ki so tudi opisane na kakšen način se bodo izvajale, da bodo zmanjšale tveganje doseganja cilja kakovosti, ki ga naslavlja.*

Zadnja izmed petih revizijskih družb, ki so vsaj en cilj kakovosti na področju virov ovrednotile s srednjim tveganjem, je to storila pri ciljih (32.c.) in (32.d), in sicer je kot tveganje pri prvem navedla: » Daljše bolniške odsotnosti - nismo sposobni izvajati osnovnih poslov in izvajati oziroma upravljati kakovosti. Izgubimo lahko ugled in licence za delo.«, tveganje pri drugem cilju kakovosti pa je opisala: »Letni načrt dela - kontrole morajo biti postavljene, tako kot je potrebno - npr. število ur za veliko družbo in koliko od tega pooblaščen revizor. Če nimamo ustreznega načrta dela, se lahko zgodi, da posli ne bodo izvedeni ali da ne bodo izvedeni kakovostno.« Kot ukrepe za obvladovanje zgoraj navedenih tveganj je revizijska družba navedla naslednje aktivnosti: »Z drugo revizijsko družbo sklenemo pismo o nameri o sodelovanju.« in »Natančno načrtovanje izvedbe poslov (po dnevih, po strankah)«. *Tako prvi opis tveganja, kot tudi oba ukrepa, sta opisana zelo poenostavljeno in pomanjkljivo ter nista primerna za tako pomembna cilja kakovosti, ki ju naslavljata, ter ju je potrebno razširiti, tako, da bodo aktivnosti, s katerimi bodo ukrepi izvedeni, bolj podrobno opisane. Tako pri tveganjih kot pri ukrepih je potrebno celostno zajeti vsa tveganja, ki jih posamezni cilj kakovosti opredeljujejo in kot ukrepe navesti dejanske aktivnosti, s katerimi se naslavlja vsa ugotovljena tveganja. Poleg tega, drugo tveganje po našem mnenju ni ustrezno opisano, saj poleg opisa tveganja vsebuje tudi že ukrep »letni načrt dela- kontrole morajo biti postavljene tako, kot je potrebno.«*

Glede na to, da na trgu že nekaj let opažamo perečo problematiko pridobivanja in ohranjanja kadra, je ugotovitev, ki izhaja iz te analize, vsekakor presenetljiva. Revizijske družbe iz Skupine 2 cilje kakovosti, navedene v okviru 32. člena MSUK 1 v večini (88% ciljev) ocenjujejo kot nizko oziroma, takšna, da zanje ne pridejo v poštev, kar po naši presoji, glede na poznavanje družb, ki se uvrščajo v to skupino verjetno ni najbolj ustrezno, saj ni skladno z dejanskim stanjem na trgu.

Kljub temu, da revizijske družbe najboljše poznajo svoje poslovanje in tveganja, katerim je izpostavljena, po našem mnenju, register tveganj revizijskih družb v Skupini 2 na tem področju

ne odraža dejanskih tveganj, ki so jim te revizijske družbe izpostavljene, ter jih posledično tudi ne obvladujejo v celoti.

Informacije in komunikacija

Cilji kakovosti

Enako kot pri Skupini 1 gre za pri Skupini 2 za področje, ki ga revizijske družbe ocenjujejo kot najmanj tvegano. Samo ena izmed osmih revizijskih družb iz te skupine je obravnavala vseh 6 ciljev kakovosti, glede informacij in komunikacije. Tri revizijske družbe so kot cilj, ki zanje ne pride v poštev, označile po en cilj kakovosti, ena revizijska družba štiri cilje kakovosti, in dve revizijski družbi pet ciljev kakovosti. Dve revizijski družbi sta pri ciljnih kakovosti, ki zanju ne pridejo v poštev, vseeno opisali tveganja, ter ukrepe zanje. *Glede na navedeno sklepamo, da je bila ocena tveganja izvedena napačno, da torej ne gre za cilje, ki zanju ne bi prišli v poštev, temveč je bilo tveganje ovrednoteno napačno. Ostale revizijske družbe pa razlogov, zakaj so določene cilje označile, da ne pridejo v poštev, niso pojasnile, kar po našem mnenju ni ustrezno, saj je med drugim, namen registra tveganj, da so posamezne odločitve revizijske družbe glede upravljanja tveganj zapisane, in se vsako leto ponovno ovrednotijo in po potrebi spremenijo.*

Opis in ovrednotenje tveganj ter ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Vse revizijske družbe so tveganja pri ciljnih kakovosti, ki so navedeni v 33. členu MSUK 1, ovrednotile z nizkim tveganjem, kar pomeni, da vse revizijske družbe cilje kakovosti, navedene v okviru 32. člena MSUK 1, v celoti (100% ciljev) ocenjujejo kot nizko oziroma takšno, da zanje ne pridejo v poštev.

Glavne ugotovitve oziroma opažanja na podlagi opravljenega nadzora v okviru revizijskih družb Skupine 2

Skupina 2 je največja skupina revizijskih družb, ki smo jo analizirali. Ta skupina, po številu revizijskih družb, na podlagi števila zaposlenih, števila zaposlenih pooblaščenih revizorjev ter po kriteriju ustvarjenih prihodkov iz naslova revidiranja računovodskih izkazov, predstavlja več kot polovico revizijskega trga. Kot pojasnjeno pri posameznem področju zgoraj, smo na podlagi nadzora ugotovili, da so revizijske družbe iz Skupine 2 tveganja pri določenih ciljnih kakovosti ocenile napačno in da na določenih področjih ne odražajo dejanskih tveganj, ki so jim revizijske družbe po našem mnenju izpostavljene ter kot jih v okviru nadzora nad revizijskimi družbami in na podlagi analize trga ugotavlja Agencija. Predvsem gre za področja sprejema in ohranjanja posla, izvajanja posla in virov.

Enako kot pri skupini 1, tudi pri skupini 2, iz opravljenega pregleda opisov tveganj in ukrepov izhaja, da revizijske družbe pogosto tveganja in ukrepe, s katerimi naslavlajo ta tveganja, opisujejo zelo tipsko, brez prilagoditve posameznemu cilju kakovosti, in specifičnemu tveganju, ki velja za posamezno revizijsko družbo. Revizijske družbe morajo tako tveganja kot ukrepe oziroma aktivnosti, ki naslavlajo tveganja, opisati bolj podrobno in prilagojeno posamezni revizijski družbi. Opis mora biti vsebinsko popoln in odražati dejansko stanje posamezne revizijske družbe na področju obravnavanega sklopa upravljanja kakovosti.

Iz opravljenega pregleda odgovorov glede rokov za izvedbo ter uresničevanje ukrepov izhaja, da so odgovori, ki so jih navedle revizijske družbe Skupine 2, enaki, kot je bilo to ugotovljeno pri analizi Skupine 1, kar pomeni, da so odgovori revizijskih družb, med seboj različni, v veliki večini pa zelo skopi in nedoločni. Predvsem pa je bilo ugotovljeno, da večina revizijskih družb

ni navedla ničesar v okviru uresničevanja ukrepov. Enaka ugotovitev velja za uresničevanje ukrepov, kjer so revizijske družbe v večini primerov navedle enak odgovor kot pri roku za izvedbo. Revizijske družbe bi morale po našem mnenju natančneje opredeliti roke za izvedbo uresničevanja ukrepov predvsem iz razloga učinkovitega upravljanja kakovosti in spremljanja aktivnosti.

1.3 SKUPINA 3

Kot je razvidno iz spodnje tabele, so bile v **Skupino 3** uvrščene revizijske družbe, ki imajo od 6 do 11 zaposlenih. Revizijske družbe v tej skupini dosegajo prihodke iz naslova revidiranja računovodskih izkazov v višini med 142 tisoč EUR in 725 tisoč EUR. Na dan 31. 12. 2022 je bio 8 revizijskih družb, ki so se uvrstile v to skupino.

Tabela 15: Skupina 3 ključni podatki

Skupina	Število zaposlenih	Število pooblaščenih revizorjev	Število revizijskih družb	Delež RD v skupini glede na celoto	Prihodki iz naslova revidiranja računovodskih izkazov
3	od 6 do 11 zaposlenih	od 2 do 3	8	20%	od 142 tisoč do 725 tisoč EUR

Vir: ANR

Glede na izbiro reprezentativnega vzorca smo iz te skupine v pregled izbrali **štiri revizijske družbe**. Tri revizijske družbe izmed v vzorec izbranih štirih revizijskih družb, so del mednarodnih mrež. *Na podlagi pregledane matrike tveganj oziroma registra tveganj smo ugotovili, da je ena od revizijskih družb, ki je v mreži, kot matriko tveganj uporabila matriko, ki ji je bila posredovana iz mreže, pri čemer razen pri določitvi zadolženih oseb za posamezno tveganje ni razvidno, na kakšen način je bila prilagojena lokalni revizijski družbi. Prav tako ta revizijska družba v okviru svojega registra tveganj ni obravnavala področja sprejema in ohranjanja poslov in področja informacij in komunikacij. Te revizijske družbe, ki je v spodnji tabeli označena kot Revizijska družba 4, v analizi zaradi neprimerljivosti nismo obravnavali.*

Tabela 16: Skupina 3 ovrednotenje tveganj

Revizijska družba 1	Število ciljev kakovosti	Število visokih tveganj	Število srednjih tveganj	Število nizkih tveganj	Število tveganj brez ocene	Skupaj
Upravljanje in vodenje	8	0	0	8	0	8
Etične zahteve	4	0	0	4	0	4
Sprejem in ohranjanje poslov	3	0	0	3	0	3
Izvajanje poslov	6	0	0	6	0	6
Viri	9	0	1	8	0	9
Informacije in komunikacija	6	0	0	6	0	6
	36	0	1	35	0	36
Revizijska družba 2	Število ciljev kakovosti	Število visokih tveganj	Število srednjih tveganj	Število nizkih tveganj	Število tveganj brez ocene	Skupaj
Upravljanje in vodenje	8	0	1	7	0	8
Etične zahteve	4	0	0	4	0	4
Sprejem in ohranjanje poslov	3	0	0	3	0	3
Izvajanje poslov	6	0	2	4	0	6
Viri	9	0	4	5	0	9
Informacije in komunikacija	6	0	0	6	0	6
	36	0	7	29	0	36
Revizijska družba 3	Število ciljev kakovosti	Število visokih tveganj	Število srednjih tveganj	Število nizkih tveganj	Število tveganj brez ocene	Skupaj
Upravljanje in vodenje	8	0	5	3	0	8
Etične zahteve	4	1	2	0	1	4
Sprejem in ohranjanje poslov	4	2	2	0	0	4
Izvajanje poslov	6	0	1	5	0	6
Viri	9	0	2	7	0	9
Informacije in komunikacija	6	0	0	5	1	6
	37	0	12	20	2	37
Revizijska družba 4	Število ciljev kakovosti	Število visokih tveganj	Število srednjih tveganj	Število nizkih tveganj	Število tveganj brez ocene	Skupaj
Upravljanje in vodenje	15	8	7	0	0	15
Etične zahteve	23	11	10	2	0	23
Sprejem in ohranjanje poslov	0	0	0	0	0	0
Izvajanje poslov	22	12	7	3	0	22
Viri	29	6	12	11	0	29
Informacije in komunikacija	0	0	0	0	0	0
	89	37	36	16	0	89

Vir: ANR

Upravljanje in vodenje

Cilji kakovosti

Vse tri revizijske družbe iz obravnavane Skupine 3 so v okviru registrov tveganj obravnavale vseh osem ciljev kakovosti Upravljanja in vodenja, navedenih v 28. členu MSUK 1. S tem so prepoznale vse cilje kakovosti kot pomembne za posamezno revizijsko družbo, ter kot odziv tudi opisala tveganja in jih ovrednotile.

Opis in ovrednotenje tveganj ter ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Ena revizijska družba je vseh osem ciljev kakovosti ovrednotila z nizkim tveganjem. Ena revizijska družba je en cilj kakovosti ovrednotila s srednjim tveganjem, in sicer cilj (28.a.iii), pri čemer je opis tveganja opisala: »Nekakovostna izvedba revizije, neskladnost z MSUK1, ukrepi regulatorja« in kot ukrep navedla: »Variabilno nagrajevanje vezano na kakovost«. *Tako opis tveganja kot ukrep sta po našem mnenju opisana preveč skopo in ne naslavljata niti glavnega tveganja niti cilja kakovosti, to je kultura zavezanosti h kakovosti v podjetju, ter posledično nista primerno zapisana.*

Tretja revizijska družba je s srednjim tveganjem ovrednotila pet ciljev kakovosti. Opise tveganj in ukrepe zanje predstavljamo v spodnji tabeli.

Tabela 17: Opis tveganj in ukrepov

Cilj kakovosti	Opis tveganja, da cilj kakovosti ne bo dosežen	Ukrepi / aktivnosti pri ravnanju s tveganji
28.a.ii	Število zaposlenih je prenizko, da ne moremo kakovostno izvesti vseh poslov.	Iskanje novozaposlenih, sistem zaposlovanja.
28.a.iii	Če zaposleni niso zavezani h kakovosti v zvezi z izvajanjem poslov ali dejavnosti pri sistemu upravljanja kakovosti je delo opravljeno nekakovostno.	Variabilno nagrajevanje glede na kakovost opravljenih poslov, posvetovanje z delovno skupino.
28.a.iv	Vpeljava strateških ciljev, poraba časa zaposlenih. Zaradi sprejema določenih poslovnih odločitev ne moremo kakovostno izpeljati poslov. Zaradi ciljnega dobička sprejmemo posle z večjim tveganjem.	Posvetovanje delovne skupine pred sprejemom posla, prevetritev strateških ciljev. Na podlagi letnega plana dela zagotovimo zadostno število ur za revizijo ter potrebnega kadra, glede na velikost podjetja. Pred sprejemom nove stranke naredimo o stranki poizvedbo. - preveritev bilanc, preveritev bonitete, prevzem posla in poizvedovanje pri predhodnem revizorju. Ne sprejmemo tveganih strank, ki so pripravljene ponuditi višjo ceno.
28.d	Če MSUK ni vzpostavljen, sistem upravljanja kakovosti ne bo deloval, zato ne bomo mogli upravljati kakovostnih poslov, izpolnjevati etičnih zahtev, izguba dovoljenja za delo.	Vzpostavitev MSUK PRAVILNIKI, določitev odgovorne osebe, pooblastila zaposlenim.

28.e	Če nimamo natančnega načrta, ne moremo kakovostno opraviti dela. Če nimamo natančnega plana projektov, postopki ne morejo biti pravočasno opravljeni. Zaradi zamud pri strankah se plan ne izvede, zaposleni bolj obremenjeni.	Priprava letnega plana in spremljanje plana ter na podlagi tega sprejemanje ustreznih odločitev, morebitni aneksi k pogodbam.
------	--	---

Vir: register tveganj revizijske družbe

Kot izhaja iz zgornje tabele, gre v večini primerov za ustrezno opisana tveganja in ukrepe oziroma aktivnosti, s katerimi so naslovljena ta tveganja. Ukrep je po našem mnenju pomanjkljivo zapisan le pri prvem cilju kakovosti, in sicer na kakšen način bo opisan ukrep tudi izveden ter katere aktivnosti bo revizijska družba izvajala, da bo dosegla ta cilj kakovosti. Primeroma navajamo ukrep iskanja zaposlenih, kjer bi bilo potrebno ukrep dopolniti na kakšen način bo revizijska družba pristopila k iskanju zaposlenih in kakšne aktivnosti bo izvajala v zvezi s tem.

Ustrezne etične zahteve

Cilji kakovosti

Ena izmed treh revizijskih družb iz obravnavane Skupine 3 ni obravnavala vseh ciljev kakovosti na področju ustreznih etičnih zahtev, in sicer ni obravnavala cilja (29.b.ii), *pri čemer ni navedla, kakšen je razlog ocene, da ta cilj za to revizijsko družbo ne pride v poštev, kar ni ustrezno, saj je med drugim namen registra tveganj, da so posamezne odločitve revizijske družbe glede upravljanja tveganj zapisane, in se vsako leto ponovno ovrednotijo in po potrebi spremenijo*. Vse druge cilje kakovosti so vse tri revizijske družbe obravnavale.

Opis in ovrednotenje tveganj ter ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Dve revizijski družbi sta vse cilje kakovosti iz področja ustreznih etičnih zahtev ovrednotili z nizkim tveganjem. Ena revizijska družba je s srednjim tveganjem ovrednotila dva cilja kakovosti, in sicer (29.a.i) in (29.a.ii). Kot tveganje je pri prvem cilju zapisala: »Zaposleni, niso seznanjeni z etičnimi zahtevami. Niso neodvisni; niso dovolj strokovni; se ne zavedajo nevarnosti« in kot ukrep navedla: »Izobraževanja PR, izobraževanja DS. Preverjanje neodvisnosti zaposlenih«. Pri drugem cilju pa je tveganje opisala: »Podjetje in osebje ne izpolnjujejo odgovornosti v zvezi z ustreznimi etičnimi zahtevami, ki veljajo za podjetje pri njegovih poslih.« in kot ukrep navedla: »preverjanje izjav, izjava o neodvisnosti«. *Za obe tveganji menimo, da vsebujeta bistvo cilja kakovosti, ukrepa pa sta zapisana zelo skopo in kot taka ne navajata dejanskih aktivnosti, ki morajo biti izvedene, da se opredeljeno tveganje naslovi. Iz zapisanega izhaja, da obravnavanim družbam iz Skupine 3 področje etičnih zahtev ne predstavlja povečanega tveganja, kar sovпада z ugotovitvami rednih nadzorov Agencije za to področje.*

Sprejem in ohranjanje poslov

Cilji kakovosti

Vse tri revizijske družbe iz Skupine 3 so obravnavale vse tri cilje kakovosti na področju sprejema in ohranjanja poslov, kot jih navaja 30. člen MSUK 1.

Opis in ovrednotenje tveganj, ter ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Dve revizijski družbi sta vse cilje kakovosti glede sprejema in ohranjanja poslov z naročniki ovrednotili z nizkim tveganjem, ena revizijska družba pa je dva cilja kakovosti, (30.a.i.) in (30.a.ii) ovrednotila s srednjim tveganjem. Pri tem je pri prvem cilju kot tveganje navedla: »Posel sprejmemo pri stranki, ki je tvegana in ne zasleduje podobnega vrednotnega sistema kot mi. O naročniku pred sprejetjem nismo imeli bistvenih informacij o nagnjenosti posloводства prevaram.« in kot ukrep navedla: »Presoja razmerja; pregled računovodskih izkazov; pregled javno dostopnih podatkov o stranki; kontakt s prejšnjim revizorjem (poslan dopis o prevzemu posla, kadar gre za novo stranko), po potrebi izvedba sestanka s prejšnjim revizorjem«. Pri drugem cilju kakovosti je revizijska družba navedla: »Sprejmemo previsoko tvegane posle iz naslova specifičnosti, kompleksnosti, zato ne bomo mogli ustrezno izpeljati posla (ni dovolj znanja, zaposlenih, ur).« in kot ukrep zapisala: »Na podlagi plana dela ocenimo število ur, ki jih imamo na razpolago za obstoječe stranke. Za nove stranke pred sprejemom posla presoja, ali smo dovolj strokovno usposobljeni (kadar gre za specifikko ali obseg). Vključitev veščakov, kjer je to potrebno.« *Glede na zapisano menimo, da gre za primeren zapis tako tveganj kot ukrepov.*

Kljub temu, da revizijske družbe najbolje poznajo svoje poslovanje in tveganja, katerim je izpostavljena, Agencija na podlagi rezultatov rednih nadzorov nad revizijskimi družbami, ki se uvrščajo v skupino 3 meni, da področje sprejema in ohranjanja posla za revizijske družbe predstavlja večje tveganje, kot so ga ocenile družbe iz skupine 3. Naše ugotovitve glede tega področja so zapisane v Poročilu o delu Agencije za javni nadzor nad revidiranjem v obdobju 2022/23, objavljenem na spletni strani Agencije.

Izvajanje poslov

Cilji kakovosti

Iz analiziranih registrov tveganj revizijskih družb iz Skupine 3 izhaja, da so vse tri revizijske družbe obravnavale vseh šest ciljev kakovosti, ki jih za področje izvajanja poslov določa 31. člen MSUK 1.

Opis in ovrednotenje tveganj ter ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Prva revizijska družba je vse cilje kakovosti ovrednotila z nizkim tveganjem, druga revizijska družba je en cilj kakovosti (31.d.) označila s srednjim tveganjem, tretja pa kot srednje tveganje ovrednotila dva cilja kakovosti, in sicer (31.b.) in (31.e.).

Revizijska družba, ki je kot srednje tveganje ovrednotila cilj kakovosti (31.d.) je tveganje opisala: »Težavne ali sporne zadeve niso ustrezno komunicirane/delovna skupina ne poroča PR.« in kot ukrep navedla: »Zaposleni ustrezno usposobljeni, delovne izkušnje, posvetovanje z DR, pregled in poročanje PR. Postavljena pravila, kaj narediti v primeru posameznih težjih strokovnih vprašanj - kam se obrnemo.« *Kot izhaja iz opisanega tveganja, je le to po našem mnenju zapisano pomanjkljivo, saj tveganje ne vsebuje informacij glede posvetovanja, ki je ključni element obravnavanega cilja kakovosti.*

Revizijska družba, ki je kot srednje ovrednotila cilja kakovosti (31.b.) in (31.e.), je pri prvem tveganju zapisala: »Posel izvaja neustrezno usposobljena ekipa, spremenjene okoliščine na strani stranke (npr. pojavitev going-concern tveganja)« in kot ukrep navedla: »Angažiranje zadosti usposobljenih ljudi in nadzor nad izvedbo / pregled delovnih papirjev ekipe, izvedba kontrole kakovosti poslov.« Pri drugem cilju pa je tveganje opredelila: »Neustrezna strokovna presoja, posledično napačno mnenje«, ter kot ukrep navedla: »Interna regulacija / pravilnik ravnanja v zvezi s težjimi strokovnimi vprašanji - eskalacija problema, posvetovanje z drugim

pooblaščenim revizorjem.«. *Glede na zahteve ciljev kakovosti sta tveganji opisani pomanjkljivo in ne naslavljata vsega, kar cilj kakovosti določa in sicer pri prvem predvsem manjka tveganje glede neustreznega usmerjanja, nadzorovanja in pregledovanja dela revizijske skupine, pri drugem tveganju pa poleg neustrezne presoje tudi morebitne razlike v mnenju v delovni skupini.*

Tudi v Skupini 3 je bilo na podlagi pregleda registrov tveganj teh revizijskih družb ugotovljeno, da ovrednotenje ciljev kakovosti, ki jih določa 31. člen MSUK 1, ne sovпада z ugotovitvami Agencije iz opravljenih nadzorov, kjer na področju izvajanja poslov ugotavlja veliko pomanjkljivosti.

Viri

Cilji kakovosti

Kot izhaja iz pregleda registrov tveganja treh revizijskih družb iz Skupine 3, so vse tri revizijske družbe obravnavale vseh devet ciljev kakovosti na področju virov.

Opis in ovrednotenje tveganj ter ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Vse tri družbe iz Skupine 3 so vsaj en cilj kakovosti ovrednotile s srednjim tveganjem. Prva revizijska družba je kot srednje tveganje ocenila cilj kakovosti (32.c.) ter kot tveganje navedla: »Tveganje, da ne bo kadra za izvedbo posla.«, kot ukrep navedla naslednje aktivnosti: »V kolikor se tveganje uresniči, bomo najprej poiskali pomoč v mreži (ki ima dovolj kadra), ter v drugem koraku iskali dodatne zaposlitve doma (to traja nekoliko dlje).« *Glede na cilj kakovosti, zgornji zapis tveganja in ukrepa po našem mnenju ustrezno naslovi zahteve cilja kakovosti, ter potrebne aktivnosti.*

Druga revizijska družba je s srednjim tveganjem ovrednotila štiri cilje kakovosti, in sicer tveganja in ukrepe zanje predstavljamo v spodnji tabeli:

Tabela 18: Opis tveganj in ukrepov

Cilj kakovosti	Opis tveganja, da cilj kakovosti ne bo dosežen	Ukrepi / aktivnosti pri ravnanju s tveganji
32.a.i	Tveganje pomanjkanja kadrov na trgu ali nezmožnost pridobitve, tveganje nezadržanja kadrov, posledično nezmožnost izvedbe sprejetih revizijskih poslov.	Interna izobraževanja / izobraževanje na poslu, pošiljanje na zunanja izobraževanja, letni razgovori z zaposlenimi
32.a.ii	Tveganje pomanjkanja kadrov na trgu ali nezmožnost pridobitve, tveganje nezadržanja kadrov, posledično nezmožnost ustreznega upravljanja s kakovostjo.	Interna izobraževanja, pošiljanje na zunanja izobraževanja
32.b	Zaposleni ne opravljajo vestno in kakovostno svojih nalog, delo mlajših sodelavcev ni pravočasno pregledano / ni jim danih povratnih informacij.	Nadzor nad delovnimi papirji, neformalna komunikacija, usposabljanje, pogoji za napredovanje, variabilno nagrajevanje
32.c	Nezmožnost izvedbe revizijskega posla v primeru izpada zunanjega izvajalca, neustrezna kakovost izvedbe s strani zunanjega izvajalca.	Planiranje revizijskega osebja na revizijski posel izvaja KRP

Vir: register tveganj revizijske družbe

Zgoraj navedeni opisi tveganj po našem mnenju ustrezno naslavlajo zahteve ciljev kakovosti, za ukrepe pa sicer menimo, da naslavlajo ocenjena tveganja, vendar pa so zapisani zelo skopo in bi jih bilo potrebno dopolniti, da bi bile razvidne podrobnejše aktivnosti za doseganje cilja.

Tretja revizijska družba iz Skupine 3 je s srednjim tveganjem ovrednotila cilja kakovosti (32.a.i.) in (32.a.ii), kjer je tveganje opredelila: »Tveganje, da ne najdemo dovolj kadra na trgu, nimamo resursov za razvijanje kadrov, tveganje, da kadri odidejo, Tveganje, da nimamo dovolj virov (se nanaša na posle revizije, preiskave)« in pri drugem cilju: »Zaposleni, ki se ukvarjajo s sistemom upravljanja kakovosti so ustrezno usposobljeni, imajo dovolj časa.«. Kot ukrepe za zgoraj navedeni tveganji je revizijska družba navedla: »Interna izobraževanja, zunanja izobraževanja. Nagrajevanje zaposlenih.« in ukrep pri drugem tveganju: »Izobraževanje, prisotnost na delavnicah«. *Nobeden izmed zgoraj zapisanih ukrepov po našem mnenju ni ustrezen, saj ne naslavlja ustreznih aktivnosti, s katerimi bi revizijska družba opredeljena tveganja naslovlila.*

Informacije in komunikacija

Cilji kakovosti

Enako kot pri Skupinah 1 in 2, gre za področje, ki ga revizijske družbe ocenjujejo kot najmanj tvegano. Vse tri revizijske družbe iz te skupine so obravnavale vseh šest ciljev kakovosti, kot jih navaja 33. člen MSUK 1.

Opis in ovrednotenje tveganj ter ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Vse revizijske družbe iz Skupine 3 so tveganja pri ciljnih kakovosti, ki so navedeni v 33. členu MSUK 1, ovrednotile z nizkim tveganjem, kar pomeni, da vse revizijske družbe cilje kakovosti, navedene v okviru 33. člena MSUK 1, v celoti ocenjujejo kot nizko.

Glavne ugotovitve oziroma opažanja na podlagi opravljenega nadzora v okviru revizijskih družb Skupine 3

Skupina 3 predstavlja slabo četrtno slovenskega revizijskega trga po številu revizijskih družb, ki so na podlagi kriterijev števila zaposlenih, zaposlenih pooblaščenih revizorjev in prihodkih iz naslova revidiranja računovodskih izkazov, uvrščene v to skupino. Gre za skupino, v kateri so med drugimi tudi revizijske družbe, ki so del mednarodnih mrež, kar je bilo razvidno tudi iz pregleda te skupine. Kot navedeno že v uvodu te skupine, je ena izmed revizijskih družb, ki je del mednarodne mreže, kot matriko tveganj uporabila matriko, ki ji je bila posredovana iz mreže, pri čemer razen pri določitvi zadolženih oseb za posamezno tveganje ni razvidno, na kakšen način je bila prilagojena lokalni revizijski družbi.

Enako kot v Skupini 1 in 2 smo, kot pojasnjujemo pri posameznem področju, na podlagi pregleda ugotovili, da so revizijske družbe iz Skupine 3 tveganja pri določenih ciljnih kakovosti ocenile napačno in da na določenih področjih po našem mnenju, ne glede na to, da menimo, da družbe najbolj poznajo svoje poslovanje in tveganja, katerim so najbolj izpostavljena, ne odražajo dejanskih tveganj, katerim so revizijske družbe, ki se uvrščajo v to skupino, izpostavljene in kot jih v okviru nadzora in analize revizijskega trga ugotavlja Agencija. Predvsem gre za področja sprejema in ohranjanja posla, izvajanja posla in virov.

Tudi iz pregleda Skupine 3 izhaja, da v nekaterih primerih revizijske družbe tveganja ter ukrepe, s katerimi naslavlajo ta tveganja, opisujejo pomanjkljivo in preveč splošno, pri čemer

v nekaterih primerih opis tveganja ne odraža cilja kakovosti, ukrep pa ne naslavlja opisanega tveganja. Revizijske družbe morajo tako tveganja kot ukrepe oziroma aktivnosti, ki naslavlajo tveganja, opisati bolj podrobno in prilagojeno posamezni revizijski družbi. Opis mora biti vsebinsko popoln in odražati dejansko stanje posamezne revizijske družbe na področju obravnavanega sklopa upravljanja kakovosti. Prav tako iz opravljenega pregleda odgovorov glede rokov za izvedbo ter uresničevanje ukrepov izhaja, da določene revizijske družbe niso v celoti izpolnile tega dela registra tveganj ali pa so ga izpolnile le delno. Prav tako so bili odgovori zelo skopi in nedoločni. Revizijske družbe bi morale po našem mnenju natančneje opredeliti roke za izvedbo uresničevanja ukrepov predvsem iz razloga učinkovitega upravljanja kakovosti in spremljanja aktivnosti.

1.4 SKUPINA 4

Kot je razvidno iz spodnje tabele, so bile v **Skupino 4** uvrščene revizijske družbe, ki imajo od 21 do 23 zaposlenih oseb. Revizijske družbe v tej skupini dosegajo prihodke iz naslova revidiranja računovodskih izkazov v višini med 1,1 mio. EUR in 1,7 mio. EUR. Glede na število zaposlenih, zaposlenih pooblaščenih revizorjev in višino ustvarjenih prihodkov iz naslova revidiranja računovodskih izkazov sta se v to skupino na dan 31. 12. 2022 uvrstili dve revizijski družbi.

Tabela 19: Skupina 4 ključni podatki

Skupina	Število zaposlenih	Število pooblaščenih revizorjev	Število revizijskih družb	Delež RD v skupini glede na celoto	Prihodki iz naslova revidiranja računovodskih izkazov
4	od 21 do 23 zaposlenih	od 4 do 6	2	5%	od 1,1 mio EUR do 1,7 mio EUR

Vir: ANR

Glede na izbiro reprezentativnega vzorca smo iz te skupine v pregled izbrali **obe revizijski družbi**.

Obe v vzorec izbrani revizijski družbi sta uporabili s strani mreže prejeto matriko oziroma registre tveganj. Kot je razvidno iz spodnje tabele, je število ciljev kakovosti precej višje kot pri družbah iz *Skupin 1 do 3*, razlog pa je razpršitev ciljev kakovosti na več delov oziroma bolj podrobna obravnava le teh, kot posledica večje kompleksnosti poslovanja, večjega števila zaposlenih in prepletenosti sistema upravljanja kakovosti z mrežo.

Iz opravljenega pregleda registrov tveganj obravnavanih družb smo ugotovili, da sta registra tveganj narejena na način, iz katerega ni v vseh primerih popolnoma razvidno, na kateri cilj kakovosti se posamezno tveganje oziroma ukrep nanaša, temveč je to razvidno iz samega besedila, poleg tega je bilo pri eni revizijski družbi ugotovljeno, da ni ovrednotila posameznega cilja kakovosti z višino tveganja.

Cilji kakovosti

Ena od revizijskih družb, ki je obravnavana v tej skupini, je obravnavala vse cilje kakovosti z izjemo dveh, pri katerih je označila, da gre za cilja kakovosti, ki za to družbo ne prideta v poštev, vendar v zvezi s tem ni podala pojasnil. Kljub temu pa je pri vsakem od teh dveh ciljev navedla tveganja in ukrepe zanje, in sicer gre za cilja kakovosti na področju sprejemanja in ohranjanja razmerij z naročniki (30. člen MSUK 1) in izvajanja posla (31. člen MSUK 1). Druga revizijska družba je prav tako obravnavala vse cilje kakovosti, vendar je pri opisovanju tveganj

in ukrepov na področju virov tri cilje združila v enega in ga tako tudi obravnavala, *ni pa ovrednotila posameznega tveganja, kar v skladu s 25. členom MSUK 1 ni ustrezno.*

Tabela 20: Skupina 4 ovrednotenje tveganj

	Število Cilji kakovosti	Število visokih tveganj	Število srednjih tveganj	Število nizkih tveganj	Število tveganj brez ocene	Skupaj
Revizijska družba 1						
Upravljanje in vodenje	10	0	0	10	0	10
Etične zahteve	6	0	0	6	0	6
Sprejem in ohranjanje poslov	12	0	1	10	1	12
Izvajanje poslov	17	0	2	14	1	17
Viri	17	0	0	17	0	17
Informacije in komunikacija	9	0	0	9	0	9
	71	0	3	66	2	71
Revizijska družba 2						
Upravljanje in vodenje	11	Register ni vseboval podatka o ovrednotenju tveganja				
Etične zahteve	7					
Sprejem in ohranjanje poslov	8					
Izvajanje poslov	17					
Viri	7					
Informacije in komunikacija	7					
	57					

Vir: ANR

Upravljanje in vodenje

Opis in ovrednotenje tveganj, ter ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Revizijska družba 1 je v okviru področja upravljanja in vodenja (28. člen MSUK 1) opredelila 10 ciljev kakovosti, vse pa je ovrednotila z nizkim tveganjem, medtem ko je revizijska družba 2 opredelila 11 ciljev kakovosti, ki pa jih kot pojasnjeno zgoraj, ni ovrednotila s tveganjem.

V spodnji tabeli predstavljamo dva primera tveganj in ukrepov za ta tveganja, iz katerih je razvidno, da je revizijska družba kot odgovor na opisano tveganje navedla neposredne zahteve MSUK 1 in jih ni posebej prilagodila svoji revizijski družbi. Enaka ugotovitev velja tudi za nekatere druge cilje kakovosti s področja upravljanja in vodenja, ki pa jih ne navajamo posebej.

Kot tekom v poročilu zapisanih ugotovitev že večkrat poudarjeno, morajo biti ukrepi oziroma aktivnosti, ki jih revizijske družbe načrtujejo za zmanjšanje oziroma odpravo tveganja, za katerega so presodile, da so mu izpostavljena, opisani prilagojeno za konkretno revizijsko družbo, torej navesti dejanske ukrepe, ki jih bodo izvedle.

Tabela 21: Opis tveganj in ukrepov

Cilj kakovosti	Opis tveganja, da cilj kakovosti ne bo dosežen	Ukrepi / aktivnosti pri ravnanju s tveganji
28.a.	Podjetje ne priznava in krepi odgovornosti vseh zaposlenih za kakovost, povezano z izvajanjem revizij ali aktivnosti v okviru sistema vodenja kakovosti in njihovim pričakovanim vedenjem. Podjetje ne priznava in krepi pomena kakovosti pri strateških odločitvah in ukrepih podjetja. Podjetje ne priznava in krepi vloge podjetja pri služenju javnemu interesu z doslednim izvajanjem kakovostnih revizij. Podjetje ne priznava ali krepi pomena kakovosti v finančnih in operativnih prednostnih nalogah podjetja. Podjetje ne priznava in krepi pomena profesionalne etike, vrednot in odnosov.	Podjetje izkazuje zavezanost kakovosti s kulturo, ki obstaja v celotnem podjetju, ki priznava in krepi: (i) vlogo podjetja pri služenju javnemu interesu z doslednim izvajanjem kakovostnih revizij; (ii) pomen poklicne etike, vrednot in odnosov; (iii) odgovornost vsega osebja za kakovost v zvezi z izvajanjem obveznosti ali dejavnosti v okviru sistema vodenja kakovosti in njihovim pričakovanim vedenjem; in (iv) pomen kakovosti pri strateških odločitvah in ukrepih podjetja, vključno s finančnimi in operativnimi prednostnimi nalogami podjetja.
28.e.	Potrebe po virih, vključno s finančnimi viri, niso učinkovito načrtovane, prav tako se sredstva ne pridobivajo, dodeljujejo ali dodeljujejo na način, ki je skladen z zavezanostjo podjetja h kakovosti.	Načrtujejo se potrebe po virih, vključno s finančnimi viri, sredstva pa se pridobivajo, dodeljujejo ali dodeljujejo na način, ki je skladen z zavezanostjo podjetja h kakovosti.

Vir: register tveganj revizijskih družb

Kot ustrezen primer opisa tveganja in ukrepa, ki naslavlja to tveganje pa navajamo spodnji primer:

Tabela 22: Opis tveganj in ukrepov

Cilj kakovosti	Opis tveganja, da cilj kakovosti ne bo dosežen	Ukrepi / aktivnosti pri ravnanju s tveganji
28.a.	Ukrepi, vedenja in komunikacije vodstva države, ki so pomembni za kakovost, niso jasni, dosledni ali dovolj pogosti, da bi podpirali kulturo, osredotočeno na kakovost.	Ob polletnih pregledih uspešnosti posameznikov na ključnih vodilnih vlogah razpravlja vodstvo družbe/komisija za prejemke in preverja, ali pregled uspešnosti vključuje dokaze o zadostni zavezanosti kakovosti, ob upoštevanju dosežkov in/ali kršitev kakovosti, vključno z matriko kakovosti, in iz tega izhajajoče zaključke odobri vodstvo družbe/komisija za prejemke.

Vir: register tveganj revizijskih družb

Ustrezne etične zahteve

Opis in ovrednotenje tveganj ter ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Revizijska družba 1 je v okviru področja ustreznih etičnih zahtev (29. člen MSUK 1) opredelila šest ciljev kakovosti, vse pa je ovrednotila z nizkim tveganjem, medtem ko je druga revizijska družba opredelila sedem ciljev, kakovosti, ki pa jih ni ovrednotila s tveganjem, kar ni ustrezno.

V okviru ustreznih etičnih zahtev je revizijska družba 1 kot opis tveganja za cilj kakovosti (29.a.i in 29.a.ii) navedla: »Drugi, vključno z mrežo, omrežnimi podjetji, posamezniki v mreži ali omrežnimi podjetji ali ponudniki storitev, za katere veljajo ustrezne etične zahteve, ki veljajo za podjetje in poslovanje podjetja, ne izpolnjujejo svojih obveznosti v zvezi z ustreznimi etičnimi zahtevami, ki veljajo zanje«, ter: »Drugi, vključno z mrežo, omrežnimi podjetji, posamezniki v mreži ali omrežnimi podjetji ali ponudniki storitev, za katere veljajo ustrezne etične zahteve, ki veljajo za podjetje in poslovanje podjetja, ne razumejo ustreznih etičnih zahtev, ki veljajo zanje.«. Kot odgovor na ta tveganja oziroma ukrep, ki jih bo za ta dva tveganja izvedla, pa je navedla »Drugi, vključno z mrežo, omrežnimi podjetji, posamezniki v mreži ali omrežnimi podjetji ali ponudniki storitev, za katere veljajo ustrezne etične zahteve, ki veljajo za podjetje in poslovanje podjetja, razumejo in izpolnjujejo ustrezne etične zahteve, ki veljajo zanje.«

Ugotavljamo, da gre tako pri opisu tveganj kot pri opisu odzivov na ta tveganja za skoraj popolnoma neposreden prepis zahtev 29. člena MSUK 1, kar po našem mnenju ni ustrezno, saj revizijska družba ni ustrezno (glede na svoje poslovanje) prilagodila tveganj in ukrepov.

Druga revizijska družba je, kot primer tveganja navedla »Novi kadri niso seznanjeni s postopki prijavljanja nepravilnosti. Obstoječe osebje ni seznanjeno z zadnjim postopkom prijavljanja nepravilnosti.« ter kot ukrep »Vsaj enkrat letno zadalženi za tveganja oz. etični partner pregleda in potrdi, da so politike družbe v zvezi s prijavo nepravilnosti in pritožbenimi postopki ustrezne in zanesljive, ter potrdi, da, politika pojasnjuje postopek za interno izražanje etičnih pomislekov in pritožb ter protokole za stopnjevanje v primeru nesoglasij ter mehanizem zaupnega poročanja je sporočen osebju z vključitvijo v najnovejši pravilnik na internem spletnem mestu in je vključen v letno izjavo o skladnosti.

Navedeno tveganje in ukrep sta dobro zapisana in utemeljena ter prilagojena revizijski družbi.

Sprejem in ohranjanje poslov

Opis in ovrednotenje tveganj ter ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

V okviru področja sprejema in ohranjanja razmerij z naročniki (30. člen MSUK 1) je revizijska družba 1 opredelila šest ciljev kakovosti, enega je opredelila kot cilj, ki zanjo ne pride v poštev, en cilj pa je ovrednotila s srednjim tveganjem, ki ga predstavljamo v spodnji tabeli.

Tabela 23: Opis tveganj in ukrepov

Cilj kakovosti	Opis tveganja, da cilj kakovosti ne bo dosežen	Ukrepi / aktivnosti pri ravnanju s tveganji
30.b.	Odločitve o sprejetju ali nadaljevanju ne upoštevajo tveganja kakovosti odnosa s stranko ali določenega posla.	Finančne in operativne prednostne naloge podjetja ne vodijo do neprimernih presoj o tem, ali naj sprejmejo ali nadaljujejo odnos s stranko ali določeno dejavnost.

Vir: register tveganj revizijskih družb

Enaka ugotovitev, kot pri zgornjih dveh področjih, velja tudi za področje sprejema in ohranjanja razmerij z naročniki, in sicer gre tako pri opisu tveganj kot pri opisu odzivov na ta tveganja za skoraj povsem neposreden prepis zahtev 29. člena MSUK 1, kar ni ustrezen odziv oziroma ukrep.

Druga revizijska družba tveganj za to področje ni opisala, temveč je samo navajala ukrepe za posamezne cilje kakovosti, kar ni ustrezno, saj gre za pomanjkljivo pripravljen register tveganj, ki ga bo revizijska družba morala dopolniti.

Izvajanje poslov

Opis in ovrednotenje tveganj ter ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Pri izvajanju poslov je revizijska družba, ki jo obravnavamo v okviru skupine 4, opredelila 17 ciljev kakovosti. Šest ciljev kakovosti, ki jih opredeljuje 31. člen MSUK 1, je torej razdelila na 17 ciljev kakovosti. Kot navedeno v uvodu pregleda za *Skupino 4*, je za en cilj kakovosti navedla, da zanjo ne pride v poštev, dva cilja kakovosti pa je ovrednotila s srednjim tveganjem. Cilja kakovosti, ki jih je ovrednotila s srednjim tveganjem, sta navedena v spodnji tabeli.

Tabela 24: Opis tveganj in ukrepov.

Cilj kakovosti	Opis tveganja, da cilj kakovosti ne bo dosežen	Ukrepi / aktivnosti pri ravnanju s tveganji
31.d.	Revizijske ekipe se ne posvetujejo ustrezno, vključno s tem, da ne razumejo svojih odgovornosti za posvetovanje in zadev, o katerih je potrebno posvetovanje. rezultati/odločitve posvetovanja se ne izvedejo v času revizije ali pa je revizijska ekipa napačno razumela rezultate posvetovanja in jih napačno uporabila.	Opravijo se posvetovanja o težavnih ali pravnih zadevah in izvedejo se dogovorjeni sklepi.
31.b.	Delo, ki ga opravljajo manj izkušeni člani revizijske skupine, ni ustrezno usmerjeno, nadzorovano ali pregledano s strani bolj izkušenih članov revizijske skupine.	Narava, časovni raspored in obseg usmerjanja in nadzora revizijskih skupin ter pregled opravljenega dela so ustrezni glede na naravo in okoliščine posla in virov, dodeljenih ali danih na voljo revizijskim ekipam, usmerja pa se tudi delo, ki ga opravljajo manj izkušeni člani revizijske skupine, ki jih nadzorujejo in pregledujejo bolj izkušeni člani revizijske ekipe.

Vir: register tveganj revizijskih družb

Predvsem ukrep pri cilju kakovosti 31.b. je napisan pomanjkljivo in neprilagojeno revizijski družbi, saj ne odraža dejanskih aktivnosti, ki jih bo revizijska družba izvedla, da bo naslovila tveganje, zapisano pri cilju kakovosti 31.b.

Druga revizijska družba je enega od tveganj opisala kot » Arhiviranje revizijskega spisa brez uskladitve s ključnim revizijskim partnerjem« in kot ukrep » Letno zadolženi za arhiviranje izvaja arhivsko testiranje vzorca datotek poslov in poroča o izjemah partnerjem.«. *Po mnenju Agencije gre za ustrezno zapisan opis tveganja, ter aktivnosti, ki jih bo revizijska družba izvajala za doseganje cilja kakovosti in zmanjšanja tveganja glede tega cilja.*

Viri

Opis in ovrednotenje tveganj ter ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Tako kot na področju izvajanja poslov, je revizijska družba 1 opredelila zelo veliko posameznih ciljev kakovosti, in sicer 17, ter jih vse ovrednotila z nizkim tveganjem. Druga družba je tri cilje kakovosti med seboj združila in jih tako obravnavala skupaj, ni pa ovrednotila tveganj, kar ni ustrezno. *Kot ugotovljeno že pri drugih obravnavanih skupinah, Agencija ocenjuje področje virov, kot enega od najbolj perečih problemov revizijskega trga v Sloveniji, kar pa ne sovпада z ovrednotenjem tveganj na področju virov s strani revizijskih družb, ki so razvrščene v to skupino. Enako velja tudi za revizijski družbi, ki ju obravnavamo v tej skupini.*

Spodaj navedeni ukrepi, ki sta jih kot odziv na opisana tveganja navedli revizijski družbi, so pavšalni in v večini primerov ne opisujejo dejanskih ukrepov, ki jih mora revizijska družba izvesti, da naslovi opisana tveganja, temveč v bistvu navajajo stanje, ki mora biti doseženo. Navajamo nekaj primerov neustrezno navedenih ukrepov, kot sta jih zapisali revizijski družbi:

1. »Osebe je najeto, razvito in zadržano ter ima usposobljenost in sposobnosti, da dosledno opravlja kakovostne posle, vključno z znanjem ali izkušnjami, pomembnimi za posle, ki jih opravlja podjetje, ali za opravljanje dejavnosti ali odgovornosti v zvezi z delovanjem sistema vodenja kakovosti podjetja«;
2. »Ustrezni intelektualni viri se pridobivajo ali razvijajo, izvajajo, vzdržujejo in uporabljajo, da se omogoči delovanje sistema podjetja za upravljanje kakovosti in dosledno izvajanje kakovostnih poslov, taki intelektualni viri pa so skladni s strokovnimi standardi ter veljavnimi pravnimi in regulativnimi zahtevami, kjer je to primerno«;
3. »Človeški, tehnološki ali intelektualni viri ponudnikov storitev so primerni za uporabo v sistemu upravljanja kakovosti podjetja in pri izvajanju poslov«;
4. »Osebe je zaposleno, razvito in zadržano ter ima usposobljenost in sposobnosti, da dosledno opravlja kakovostne posle, vključno z znanjem ali izkušnjami, pomembnimi za posle, ki jih opravlja podjetje, ali za opravljanje dejavnosti ali odgovornosti v zvezi z delovanjem sistema vodenja kakovosti podjetja«.

Informacije in komunikacija

Opis in ovrednotenje tveganj ter ukrepi oziroma aktivnosti pri ravnanju s cilji

Revizijski družbi sta se na področju informacij in komunikacij opredelili do vseh devetih ciljev. Ena od revizijskih družb je vsa tveganja ovrednotila z nizkim tveganjem, druga družba pa ni ovrednotila tveganj, *kar ni ustrezno*.

V spodnji tabeli navajamo nekaj neustreznih ukrepov, ki sta jih navedli revizijski družbi na ocenjena tveganja, iz katerih je med drugim razvidno, da je ukrep dejansko pritrilni stavek tistemu, ki je opisan pri opisu tveganja. Navedeno ni ustrezno in ne odraža dejanskih aktivnosti revizijskih družb, ki bi jih morale izvesti glede opisanih tveganj.

Tabela 25: Opis tveganj in ukrepov

Cilj kakovosti	Opis tveganja, da cilj kakovosti ne bo dosežen	Ukrepi / aktivnosti pri ravnanju s tveganji
33.a.	Informacijski sistem ne identificira, zajema, obdeluje ali vzdržuje učinkovito relevantnih in zanesljivih informacij, ki podpirajo sistem vodenja kakovosti, bodisi iz notranjih ali zunanjih virov.	Informacijski sistem identificira, zajema, obdeluje in vzdržuje relevantne in zanesljive informacije, ki podpirajo sistem vodenja kakovosti, bodisi iz notranjih ali zunanjih virov.
33.b.	Kultura podjetja ne priznava ali krepi odgovornosti osebja za izmenjavo informacij s podjetjem in med seboj.	Kultura podjetja priznava in krepi odgovornost osebja za izmenjavo informacij s podjetjem in med seboj.
33.b.	Kultura podjetja ne krepi odgovornosti osebja in skupin za sodelovanje za izmenjavo informacij s podjetjem in med seboj niti ne olajšuje komunikacijskih kanalov za takšno izmenjavo informacij.	Kultura podjetja priznava in krepi odgovornost osebja za izmenjavo informacij s podjetjem in med seboj.

Vir: register tveganj revizijskih družb

Glavne ugotovitve oziroma opažanja na podlagi opravljene analize Skupine 4

Kot opisano v okviru posameznega področja analize Skupine 4 so nekatera tveganja in predvsem ukrepi navedeni enako, kot so navedeni v MSUK 1, brez konkretnih prilagoditev revizijski družbi, kar ni ustrezno.

Poleg tega je enako, kot smo to ugotovili pri drugih skupinah revizijskih družb, tudi v skupini 4, pri določenih ciljih kakovosti, tveganja ena izmed družb v tej skupini ovrednotila napačno. Prav tako je na določenih področjih po našem mnenju opisana in ocenjena tveganja, ne glede na to, da menimo, da družbe najbolj poznajo svoje poslovanje in tveganja, katerim so najbolj izpostavljena, ne odražajo dejanskih tveganj, katerim sta revizijski družbi, ki sta uvrščeni v to skupino, izpostavljeni in kot jih v okviru nadzora in analize revizijskega trga ugotavlja Agencija. Predvsem gre za področja sprejema in ohranjanja posla, izvajanja posla in virov. Druga družba pa ciljev kakovosti sploh ni ovrednotila.

Kot velja za revizijske družbe, ki smo jih obravnavali v skupinah 1, 2 in 3, tudi za revizijski družbi v tej skupini velja, da morata tako tveganja kot ukrepe oziroma aktivnosti, ki naslavljajo tveganja, opisati bolj podrobno in prilagojeno revizijski družbi. Opis mora biti vsebinsko popoln in odražati dejansko stanje posamezne revizijske družbe na področju obravnavanega sklopa upravljanja kakovosti. Prav tako iz opravljenega pregleda odgovorov, glede rokov za izvedbo ter uresničevanje ukrepov izhaja, da ena izmed revizijskih družb v tej skupini, v svojem registru tveganj ni določila rokov za izvedbo, uresničevanja ukrepov in zadolženih oseb. Revizijska družba bi morala po našem mnenju opredeliti roke za izvedbo uresničevanja ukrepov predvsem zaradi učinkovitega upravljanja kakovosti in spremljanja aktivnosti.

8. AKTIVNOSTI AGENCIJE V PRIHODNJE

Verjamemo, da bo tematski pregled, ki ga je izvedla Agencija, v pomoč revizijskim družbam, pri ovrednotenju sistema upravljanja kakovosti, ki ga, kot to zahteva 53. člen MSUK 1, morajo revizijske družbe izvesti vsako leto. Glede na navedeno zahtevo standarda, Agencija poziva revizijske družbe, da v okviru procesa ovrednotenja, v čim večji meri upoštevajo ugotovite Agencije, predstavljene v tem tematskem pregledu.

V zvezi z opravljenim tematskim pregledom, glede prihodnjih aktivnosti Agencije na področju sistemov nadzora kakovosti poslovanja revizijskih družb, Agencija načrtuje predvsem redno spremljanje upravljanja kakovosti revizijskih družb preko rednih nadzorov nad revizijskimi družbami, z namenom preveritve:

- načina izvajanja nadzora kakovosti,
- načina izvajanja stalnega spremljanja,
- načina izvajanja rednega spremljanja in pregledov.

Na podlagi morebitnih ugotovitev, ki bi bile ugotovljene med rednim nadzorom na področju upravljanja kakovosti in registrov tveganj, bo Agencija po potrebi izvedla aktivnosti, za katere bo presodila, da bodo v pomoč revizijskim družbam pri zagotavljanju ustreznega upravljanja kakovosti.

9. ZAKLJUČEK

MSUK 1, ki je stopil v veljavo konec leta 2022, je prinesel kar nekaj sprememb pri upravljanju kakovosti v revizijskih družbah, saj je precej bolj zahteven in zahteva drugačen, bolj proaktiven in individualen pristop revizijskih družb k upravljanju, kot prejšnji standard obvladovanja kakovosti.

Agencija je v tematskem nadzoru področja upravljanja kakovosti ugotovila, da imajo revizijske družbe največ težav pri vzpostavitvi ustreznih registrov tveganj, ki je ena od glavnih novosti novega standarda. Na podlagi celovitega pregleda registrov tveganj v vzorec izbranih revizijskih družb je Agencija analizirala predvsem:

- na kakšen način so revizijske družbe pristopile k pripravi registrov tveganj,
- katere cilje kakovosti so identificirale,
- na kakšen način so opisale tveganja, ter,
- na kakšen način so opisale ukrepe oziroma aktivnosti, s katerimi bodo tveganja tudi naslovile.

Kot izhaja iz poročila, so ugotovitve Agencije podrobno opisane pri vsaki skupini posebej, na koncu pa bi vseeno želeli izpostaviti ključne ugotovitve, ki jih je Agencija ugotovila na podlagi izvedenega tematskega pregleda.

Glavne ugotovitve, ki izhajajo iz izvedenega tematskega pregleda, so naslednje:

- neustrezna določitev ciljev kakovosti, za katere so posamezne revizijske družbe ocenile, da zanje ne pridejo v poštev, brez pojasnila, zakaj posamezen cilj kakovosti za to družbo ne pride v poštev,
- neustrezen opis tveganj pri posameznem cilju kakovosti in ukrepov oziroma aktivnosti, s katerimi bo revizijska družba ta tveganja naslovila, predvsem z vidika prilagoditve tveganj in ukrepov zanje, posamezni revizijski družbi,
- neusklajenost ovrednotenja ocene tveganj posamezne revizijske družbe z ugotovitvami Agencije, predstavljenimi v Poročilu o delu Agencije za javni nadzor nad revidiranjem v obdobju 2022/23, predvsem na področju sprejema in ohranjanje posla, izvajanja posla in virov,
- nepopolno izpolnjevanje registrov tveganj, saj določene aktivnosti niso v celoti izpolnjene (roki za izvedbo, odgovorne osebe, izvajanje ukrepov).

Glede na to, da gre za prvi tovrstni tematski pregled sistema upravljanja kakovosti na podlagi zahtev MSUK 1, in glede na dejstvo, da so revizijske družbe prvič na ta način pristopile, k vzpostavitvi registra tveganj, bo Agencija to področje tudi v prihodnje podrobno spremljala in podrobnejše preglede upravljanja kakovosti revizijskih družb preverjala tudi oziroma predvsem v sklopu rednih nadzorov Agencije nad revizijskimi družbami.

Mateja Cimerman

v. d. direktorja