



AGENCIJA

ZA JAVNI NADZOR NAD REVIDIRANJEM

LETNO POROČILO O NADZORU SISTEMA ZAGOTAVLJANJA KAKOVOSTI REVIDIRANJA V LETU 2018/2019

September 2019

Kazalo

1. Uvod	2
2. Predstavitev nadzorniškega pristopa v letu 2018/2019	2
3. Ugotovitve iz opravljenih nadzorov v nadzorniški sezoni 2018/2019	6
3.1. Priporočila	6
3.1.1. Zasnova sistema notranjega obvladovanja kakovosti	6
3.1.2. Ocenjevanje kakovosti posla	8
3.1.3. Izvajanje poslov	9
3.2. Področja za izboljšavo	14
4. Zaključek.....	18

1. Uvod

Letno poročilo o nadzoru sistema zagotavljanja kakovosti revidiranja je namenjeno predstavitvi ugotovitev in sklepov Agencije za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija) v zvezi z opravljenimi nadzori nad kakovostjo dela revizijskih družb, ki so opravljale revizije subjektov javnega interesa¹ (v nadaljevanju SJI) v drugi nadzorniški sezoni 2018/2019², skladno z določbami Uredbe (EU) št. 537/2014 Evropskega parlamenta in sveta z dne 16. aprila 2014 o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa in razveljavitvi Sklepa Komisije 2005/909/ES (v nadaljevanju Uredba).

V poročilu so obravnavane najpomembnejše ugotovitve nadzora, v zvezi s katerimi so bila revizijskim družbam podana priporočila za izboljšanje vzpostavljenih sistemov notranjega obvladovanja kakovosti, ter področja, v zvezi s katerimi lahko revizijske družbe izboljšajo obstoječe postopke izvajanja revizij.

Agencija je nadzor nad revizijskimi družbami, ki izvajajo obvezne revizije SJI, začela izvajati z uveljavitvijo Uredbe. Z novelo Zakona o revidiranju (Uradni list RS št. 65/08, 63/13-ZS-K in 84/2018; v nadaljevanju: ZRev-2), ki je začela veljati v januarju 2019, je Agencija postala edini nadzorni in regulatorni organ na področju revidiranja, kar pomeni, da je pristojna za nadzor nad vsemi revizijskimi družbami.

2. Predstavitev nadzorniškega pristopa v letu 2018/2019

Pregledi zagotavljanja kakovosti so organizirani tako, da se za vsako revizijsko družbo, ki opravlja revizije SJI, opravi pregled zagotavljanja kakovosti na osnovi analize tveganja vsaj vsaka tri leta, pri čemer se ponavljajoči nadzori izvajajo z namenom izboljšanja kakovosti revizij. Nadzori vključujejo pregled postopkov notranjega nadzora kakovosti revizijskih podjetij in pregled izbranih revizijskih poslov za preverjanje skladnosti s pravili revidiranja.

¹ Subjekt javnega interesa ZGD-1 v 53. členu opredeljuje kot družbo, s katere vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, kreditno institucijo, kot jo opredeljuje zakon, ki ureja bančništvo, ali zavarovalnico, kot jo opredeljuje zakon, ki ureja zavarovalništvo.

² V to poročilo so vključeni opravljeni nadzori v obdobju od junija 2018 do junija 2019.

Z namenom zagotavljanja konsistentnega nadzorniškega pristopa na ravni EU Agencija pri izvajanju nadzorov uporablja skupno nadzorniško metodologijo (Common Audit Inspection Methodology (CAIM))³ ter smernice CEAOB⁴ za izbor revizijskih spisov in področij pregleda. Nadzori so zasnovani na podlagi analize tveganj revizijskih družb, pri čemer izbor revizijskih spisov in revizijskih področij ne predstavlja reprezentativnega vzorca celotnega delovanja revizijskih družb, temveč je usmerjen na tista področja, kjer obstaja večje tveganje neskladnosti s pravili revidiranja.

Revizije računovodskih izkazov SJI za leto 2017, ki so bile predmet nadzora, je opravljalo 10 revizijskih družb.

V Sloveniji je bilo po stanju 31. 12. 2017 70 gospodarskih družb, ki se uvrščajo med subjekte javnega interesa:

- 43 javnih družb (med njimi 1 banka, 1 zavarovalnica in 1 pozavarovalnica)
- 12 bank
- 3 hranilnice
- 13 zavarovalnic
- 2 pozavarovalnici

Izmed enainpetdeset (51) revizijskih družb, ki so bile na dan 31. 12. 2017 evidentirane v registru revizijskih družb, je deset (10) revizijskih družb, ki so izvajale obvezne revizije subjektov javnega interesa za poslovno leto 2017 in nad katerimi je bila Agencija skladno s takrat veljavnim ZRev-2 neposredno pristojna za opravljanje nadzora na kakovostjo njihovega dela.

Agencija je skladno z zahtevami Uredbe v proučevanem obdobju (od junija 2018 do junija 2019) opravila neposredni nadzor nad kakovostjo dela štirih revizijskih družb, ki revidirajo SJI, od tega v eni revizijski družbi iz skupine Big 4⁵ in enaindvajset pooblaščenih revizorjev, ki v imenu nadziranih revizijskih družb opravljajo storitve revidiranja.

Od skupaj desetih revizijskih družb, ki so izvajale obvezne revizije SJI, je Agencija v prvi nadzorniški sezoni (od maja 2017 do maja 2018) opravila nadzor nad tremi revizijskimi družbami in skupaj z nadzorom nad štirimi revizijskimi družbami v drugi nadzorniški sezoni, torej skupaj opravila nadzor nad kakovostjo revidiranja v sedmih revizijskih družbah od desetih.

³ CAIM je dostopen na spletni strani CEAOB: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/financial-reforms-and-their-progress/regulatory-process-financial-services/expert-groups-comitology-and-other-committees/committee-european-auditing-oversight-bodies_en

⁴ Committee of European Auditing Oversight Bodies

⁵ V skupino Big 4 sodijo revizijske družbe DELOITTE REVIZIJA d.o.o., KPMG SLOVENIJA, podjetje za revidiranje, d.o.o., ERNST & YOUNG Revizija, poslovno svetovanje, d.o.o. in PRICEWATERHOUSECOOPERS podjetje za revizijo in druge finančne storitve, d.o.o.

Nadzor na ravni revizijskih družb je v obravnavanem obdobju obsegal predvsem pregled:

- zasnove sistema notranjega obvladovanja kakovosti,
- ustreznost spoštovanja etičnih zahtev,
- ocenjevanje kakovosti poslov,
- količine in kakovosti uporabljenih sredstev,
- zagotavljanja skladnosti z zahtevami o stalnem izobraževanju, ter
- izvajanja poslov.

Učinkovitost sistema notranjega obvladovanja kakovosti revizijskih družb je bila preverjena s pregledom 22 revizijskih spisov, od tega 11 revizij SJI in 11 revizij drugih družb, ki niso SJI.

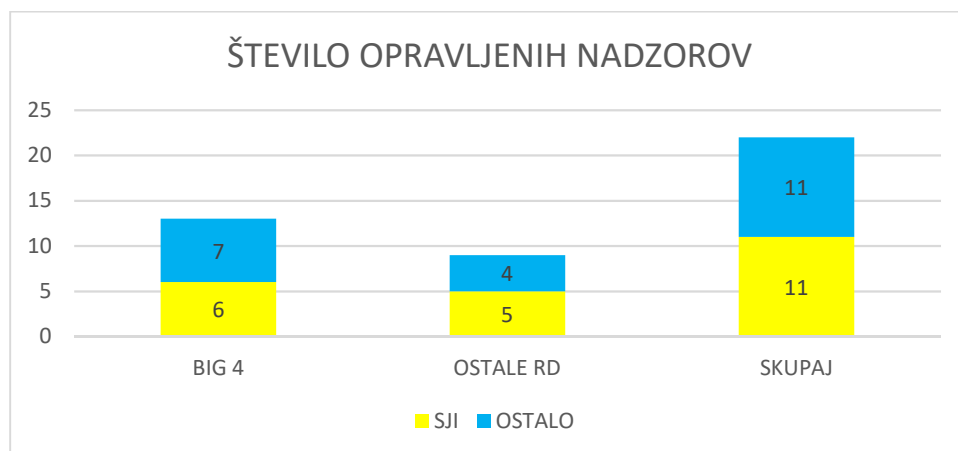
Skupaj s pregledom 12 revizijskih spisov revizij SJI v prvi nadzorniški sezoni, je Agencija v dveh nadzorniških sezonah opravila nadzor nad kakovostjo revidiranja 23 revizij SJI, kar predstavlja tretjino revizij vseh SJI.

Od 11 v nadzor izbranih revizij SJI smo pregledali 3 revizije družb, ki opravljajo finančne storitve (banka, zavarovalnica, drugo), 4 revizije družb, ki opravljajo dejavnost holdingov, 2 reviziji storitvenih družb, 1 revizijo trgovske družbe in 1 revizijo infrastrukturne družbe.

Med ostalimi izbranimi revizijami družb, ki niso SJI, je bilo pregledanih 7 revizij proizvodnih družb, 2 reviziji družb, ki opravljata dejavnost holdingov, 1 revizija storitvene družbe in 1 revizija družbe, ki prireja igre na srečo.

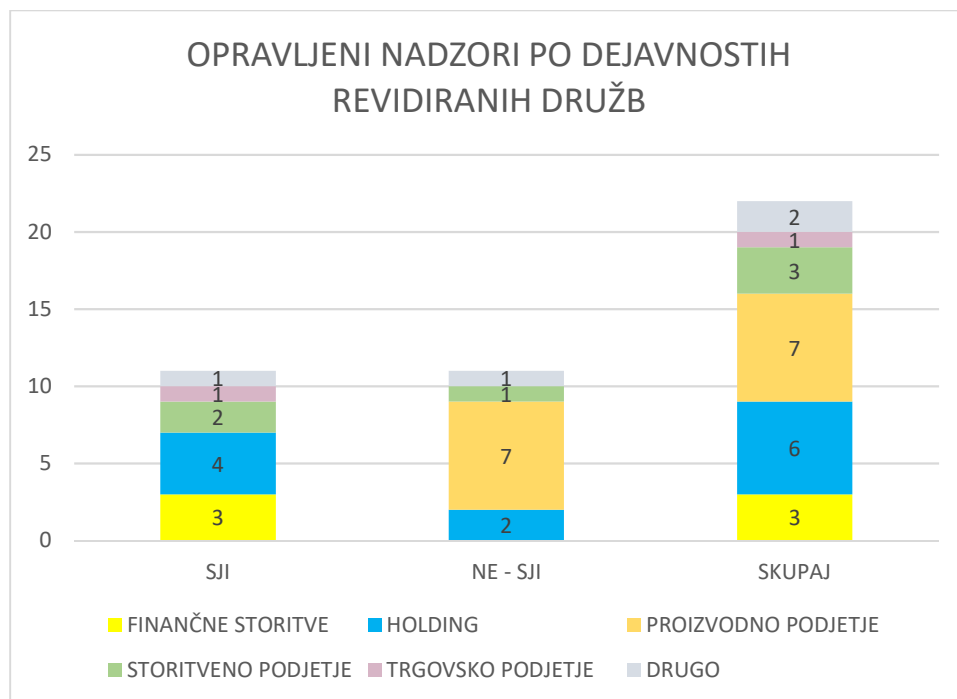
Pri izboru revizijskih spisov je bila upoštevana predvsem narava revidiranih družb, in sicer velikost in pomembnost družb ter značilnosti panog, v katerih delujejo, ter značilnosti ključnih revizijskih partnerjev, ki so končno odgovorni za kakovost opravljenih revizij, kot so npr. njihova izkušnost z revidiranjem v posameznih panogah, kamor sodijo revidirani subjekti.

Slika 1: Število opravljenih nadzorov glede na revizijske družbe in revidirane družbe



Vir: podatki Agencije

Slika 2: Število opravljenih nadzorov glede na dejavnosti revidiranih družb



Vir: podatki Agencije

Nadzor na ravni posameznih revizijskih spisov je obsegal predvsem pregled:

- pogojev za dogovarjanje o revizijskih poslih,
- količine in kakovosti uporabljenih sredstev,
- postopkov določanja pomembnosti,
- prepoznavanja in ocenjevanja tveganj pomembno napačne navedbe ter odzivov na ocenjena tveganja,
- postopkov ocenjevanja kakovosti poslov,
- postopkov revidiranja pomembnih računovodskih ocen v povezavi z uporabo dela revizorjevega veščaka,
- obravnave razkritij v letnem poročilu in pregled vsebine revizorjevih poročil.

Področja pregleda za izbrane revizijske spise so bila določena glede na pomembnost računovodskih postavk ter s tem povezanih pomembnih presoj in ocenjevalnih negotovosti, področja, ki imajo pomemben vpliv na računovodske izkaze, ter področja, ki imajo pomemben vpliv na ključne dejavnike uspeha.

3. Ugotovitve iz opravljenih nadzorov v nadzorniški sezoni 2018/2019

3.1. Priporočila

Ugotovitve iz opravljenih nadzorov delimo na priporočila in na področja za izboljšavo.

Priporočila so podana na podlagi ugotovitev iz opravljenega nadzora, kjer je bilo ugotovljeno, da mora revizijska družba izvesti ukrepe za odpravo zaznanih pomanjkljivosti vzpostavljenega sistema notranjega obvladovanja kakovosti in ukrepe za odpravo pomembnih pomanjkljivosti pri izpolnjevanju zahtev revizijskih standardov na ravni izvajanja poslov.

Na podlagi opravljenih nadzorov so bila podana priporočila v zvezi z zasnovo sistema notranjega obvladovanja kakovosti, ocenjevanjem kakovosti revizijskih poslov in izvajanjem poslov, podrobneje obravnavana v nadaljevanju.

Vse revizijske družbe so na podlagi podanih priporočil Agencije dolžne v predpisanem roku izvesti ukrepe za odpravo ugotovljenih pomanjkljivosti in posredovati poročilo o upoštevanju priporočil iz poročila o nadzoru, ki jih Agencija preverja v spremljevalnih in prihodnjih nadzorih. Aktivnosti za odpravo ugotovljenih pomanjkljivosti so bile v primeru revizijskih družb, ki delujejo v mreži, izvedene tudi na nivoju mrež.

3.1.1. Zasnova sistema notranjega obvladovanja kakovosti

Pregled zasnove sistema notranjega obvladovanja kakovosti je bil usmerjen na pregled usmeritev in postopkov revizijskih družb za zagotavljanje notranjega obvladovanja kakovosti, ter načina njihovega delovanja. Navedeno vključuje predvsem presojo notranje kulture revizijske družbe, vzpostavljenega sistema za spremljanje kakovosti, odnosa vodstva glede zagotavljanja kakovosti, poslovnega modela revizijske družbe, vključno s pregledom letnih preglednih poročil revizijske družbe, pristopa revizijske družbe za izvajanje revizij ter vzpostavljenega sistema notranje in zunanje komunikacije revizijske družbe.

Na področju zasnove sistema notranjega obvladovanja kakovosti so bile zaznane pomanjkljivosti, glede na spremenjene zahteve ZRev-2 in glede na zahteve MSOK 1 Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov

ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev (v nadaljevanju MSOK 1), pri dveh revizijskih družbah.

Na ravni ene revizijske družbe je Agencija ugotovila, da revizijska družba ne zagotavlja skladnosti z usmeritvami in postopki na vseh svojih ravneh in delovnih strukturah tako, da bi imela vzpostavljen mehanizem notranjega obvladovanja kakovosti, ki bi obsegal uporabo ustreznih sistemov, virov in postopkov za zagotavljanje stalnosti in pravilnosti pri izvajanju njenih dejavnosti revidiranja. Revizijska družba mora dopolniti svoje postopke, skladno z zastavljeno strategijo, za vzpostavitev proaktivne komunikacije z regulatorjem, zlasti v primeru pomembnejših sprememb poslovnega modela revizijske družbe, ter kakršnih koli dogodkov, ki bi lahko imeli za posledico pomemben vpliv na integriteto delovanja revizijske družbe (skladno z 8. in 9. alinejo 45.a ZRev-2).

Na podlagi opravljenega pregleda so bile pri eni revizijski družbi ugotovljene neskladnosti s pravili revidiranja na področju usmeritev revizijske družbe oziroma zagotavljanja ustreznega izvajanja le-teh glede na vzpostavljene usmeritve in postopke na področjih spremljanja in zagotavljanja neodvisnosti, sprejema in ohranjanja razmerij z naročniki, človeških virov, izvajanja poslov – ocenjevanja kakovosti poslov, spremljanja ter pritožb in očitkov. Revizijska družba mora sistem notranjega obvladovanja kakovosti pripraviti in izvajati na način, da odraža dejanski poslovni model revizijske družbe, natančno določiti posamezne postopke tako, da zadostijo namenu usmeritve revizijske družbe ter pri tem upoštevati vsa relevantna pravila revidiranja. Revizijska družba mora tudi zagotoviti, da se usmeritve in postopki revizijske družbe dosledno izvajajo na predpisani način (podlaga 45.a in 45.b člen ZRev-2 in MSOK – 1).

Spremembe ZRev-2, sprejete s prenosom Direktive 2014/56/EU in ureditvijo izvajanja Uredbe, so začele veljati januarja 2019 in pomembno posegajo na področje obvladovanja kakovosti revizijskih družb.

Zakon po novem posveča več pozornosti obvladovanju kakovosti, pri čemer revizijskim družbam določa minimalne zahteve (predvsem 45.a in 45.b člen), ki jih morajo urejati njihovi interni akti, ki jih bodo morale revizijske družbe prilagoditi.

Revizijske družbe so dolžne vzpostaviti ureditev obvladovanja kakovosti, ki daje sprejemljivo zagotovilo, da družba in njeno osebje delujeta v skladu s strokovnimi standardi ter zakoni in drugimi predpisi, poročila, ki jih družba izdaja, pa so ustrezna okoliščinam.

3.1.2. Ocenjevanje kakovosti posla

Pregled ocenjevanja kakovosti poslov je bil usmerjen na presojanje vzpostavljenih usmeritev in postopkov revizijskih družb na področju ocenjevanja kakovosti poslov ter preveritev skladnosti opravljenih ocen kakovosti poslov s pravili revidiranja pri pregledu posameznih revizijskih spisov.

Na področju ocenjevanja kakovosti poslov je Agencija podala tri priporočila eni revizijski družbi, predvsem zaradi pomanjkljivih usmeritev in postopkov v zvezi z dokumentiranjem opravljenega dela s strani ocenjevalcev kakovosti poslov. Nadalje je bilo na področju ocenjevanja kakovosti poslov ugotovljeno, da revizijska družba pri ocenah kakovosti poslov ni zagotovila sprotnega izvajanja ocenjevanja kakovosti poslov ob ustreznih fazah med potekom posla.

Ocenjevanje kakovosti posla je pomemben dejavnik zagotavljanja kakovosti revizij, saj je namenjeno nepristranskemu ovrednotenju bistvenih presoj delovne skupine za posel in sklepov, sprejetih pri oblikovanju poročila. Od ocenjevalcev kakovosti se zato pričakuje kritična presoja pregledanih zadev, ter ustrezna dokumentiranost opravljenih postopkov.

Pri imenovanju ocenjevalcev kakovosti poslov morajo revizijske družbe zagotoviti, da so ocenjevalci kakovosti primerni za izvajanje vloge ocenjevalca kakovosti poslov, kar vključuje poleg strokovne usposobljenosti tudi zadostne izkušnje in ugled ocenjevalca kakovosti posla, pri čemer mora imeti ocenjevalec kakovosti posla tudi veljavno dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja. Izvajanje ocenjevanja kakovosti posla mora potekati sproti ob ustreznih fazah med potekom revizijskega posla.

Poleg zahtev strokovnih pravil (Mednarodnih standardov revidiranja in MSOK 1), ki zahtevajo izvajanje ocenjevanja kakovosti posla kot enega pomembnejših elementov obvladovanja kakovosti revidiranja, tudi Uredba posveča posebno pozornost ocenjevanju kakovosti posla⁶.

⁶ Zahteve Uredbe v zvezi z ocenjevanjem kakovosti posla so začele veljati za revizije računovodskih izkazov za leto 2017.

3.1.3. Izvajanje poslov

Pregled na področju izvajanja poslov je bil na ravni revizijskih družb usmerjen na presojo vzpostavljenih usmeritev in postopkov revizijskih družb za pridobivanje sprejemljivega zagotovila, da se posli izvajajo v skladu s strokovnimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami, ter da partner, zadolžen za posel, izdaja okoliščinam primerna poročila.

Pri pregledu revizijskih spisov okviru pregledanih revizijskih družb je bilo ugotovljeno, da le-te nimajo vzpostavljenih ustreznih usmeritev in revizijskih postopkov na več področjih revidiranja. Ugotovitve so predstavljene v nadaljevanju.

Dokumentiranje zaključkov revizorja o sprejemljivosti računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti (MSR 230 in MSR 540)

Pri pregledu revizijskih poslov v eni revizijski družbi je bila ugotovljena pomanjkljivost glede dokumentiranja zaključkov pooblaščenih revizorjev v zvezi z revidiranjem računovodskih ocen. Revizijska družba ni zagotovila, da bi pooblašчени revizorji v revizijsko dokumentacijo vključili vse sklepe in pomembne strokovne presoje, uporabljene pri sprejemanju teh sklepov ter zaključke o sprejemljivosti računovodskih ocen, ki povzročajo bistvena tveganja (podlaga 8. odstavek MSR 230 - Revizijska dokumentacija in 23. odstavek MSR 540 - Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti). Dokumentacija mora omogočiti izkušenemu revizorju, ki predhodno ni bil povezan z revizijskim poslom, da spozna izide opravljenih revizijskih postopkov in pridobljene dokaze ter bistvene zadeve, ki so se pojavile med revizijo, sklepe o njih in pomembne strokovne presoje, uporabljene pri sprejemanju teh sklepov.

Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare (MSR 240)

Iz metodologije ene revizijske družbe ni razvidno, da bi le - ta kakorkoli obravnavala prepoznavanje in ocenjevanje pomembno napačne navedbe zaradi prevar na ravni uradnih trditev o vrstah poslov, saldih na kontih in razkritjih, kot to zahteva MSR 240 - Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov.

Pri drugi revizijski družbi je Agencija ugotovila, da revizijska družba ni imela vzpostavljenih ustreznih postopkov glede prepoznavanja in ocenjevanja tveganj pomembno napačne

navedbe zaradi prevare, pri čemer bi moralo biti tveganje prevare, povezano s pripoznavanjem prihodkov, vedno prepoznano kot bistveno tveganje, oziroma v primeru, ko pooblaščen revizor sklene, da se bistveno tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare pri pripoznavanju prihodkov ne upošteva ali ne pride v poštev, bi moral biti v revizijski dokumentaciji argumentirano pojasnjen takšen sklep.

Agencija je obema revizijskima družbama naložila ukrepe, da morata dopolniti revizijski metodologiji glede zahtev standarda MSR 240 o prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačnih navedb zaradi prevare na ravni uradnih trditev o vrstah poslov, saldih na kontih in razkritjih, ter dopolniti usmeritve in postopke glede odgovorov na takšna tveganja.

Načrtovanje revizije računovodskih izkazov (MSR 300)

Pri pregledu revizijske družbe je Agencija ugotovila, da mora le-ta dopolniti revizijsko metodologijo na način, da bo pooblaščen revizor opravil zahtevane postopke iz MSR 300 - Načrtovanje revizije računovodskih izkazov, in sicer mora pooblaščen revizor v s tem standardom načrtovati in izvajati revizijo tako, da ovrednoti ali računovodski izkazi ustrezno razkrivajo izbrane in uporabljene bistvene računovodske usmeritve.

Iz pregleda revizijske dokumentacije dveh opravljenih revizij ni razvidno, da bi pooblaščen revizor opravil pregled ustreznosti in popolnosti razkritij, zahtevanih v skladu s SRS 2016 in ZGD-1.

Da pooblaščen revizor lahko to ovrednotil, mora opraviti ustrezne revizijske postopke v skladu z MSR 300. Za ta namen mora načrtovati in v kasnejši fazi revizije izvesti in dokumentirati postopek preveritve ustreznosti razkritij v skladu z izbranim računovodskim okvirom, ki ga revidiran subjekt uporablja, ter v skladu z ZGD-1 in morebitnimi drugimi zakonskimi zahtevami.

Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj ter revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja (MSR 315 in MSR 330)

Pri treh revizijskih družbah je Agencija ugotovila pomanjkljive usmeritve in postopke na področju revizorjevih odzivov na ocenjena tveganja (MSR 330 – Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja), saj opravljeni revizijski postopki niso v celoti odražali identificiranih tveganj, oziroma iz revizijske dokumentacije ni bilo razvidno, kakšen vpliv ima posamezno identificirano pomembno tveganje na obseg in naravo revizijskih postopkov.

V enem primeru revizijska družba ni zagotovila, da bi pooblaščen revizor izvedel postopke, ki jih je določil kot odzive na prepoznana in ocenjena tveganja, oz. v revizijski dokumentaciji ni pojasnil, zakaj jih ni izvedel. Revizijski postopki, opredeljeni za obvladovanje določenega tveganja, morajo biti dejansko izvedeni, pridobljeni revizijski dokazi pa morajo dosledno odražati revizijsko strategijo, ki je podlaga zanje. V tem primeru je bila ugotovljena pomembna neskladnost s pravili revidiranja, in sicer iz revizijske dokumentacije ni razvidno, kako je pooblaščen revizor pri preveritvi prihodkov naslovil uradni trditvi popolnost in točnost, ki ju je določil kot odziv na ocenjena tveganja, s tem revizijski postopki, določeni kot odziv na prepoznana in ocenjena tveganja, pri pomembni računovodski postavki, niso bili izvedeni.

V navedenem primeru je Agencija začela postopek izreka ukrepa nadzora pooblaščenemu revizorju.

Pri drugi revizijski družbi je bilo ugotovljena pomanjkljivost pri zasnovi revizijskega pristopa pri revidiranju prihodkov in dokumentiranje v revizijskem spisu na način, da bi opravljeni postopki odražali dejansko identificirana tveganja pomembno napačne navedbe po posameznih uradnih trditvah, ter da bi bila tveganja ustrezno naslovljena in dokumentirana. V primerih, ko revizijski pristop vključuje analitične teste ter preizkuse podrobnosti podatkov, morajo ti zadostiti kriterijem ustreznih revizijskih standardov.

Ena revizijska družba ni imela vzpostavljenih usmeritev in postopkov, ki bi zagotovili prepoznavanje in ocenjevanje tveganj ter odzivanje nanje na način, da bodo ti postopki skladni z zahtevami MSR 330, pri čemer bi morali biti vsi revizijski postopki zasnovani na podlagi analize tveganj. Primarni namen identifikacije tveganj je v tem, da ta omogoči pooblaščenemu revizorju zasnovati ustrezne revizijske postopke, ki ta tveganja znižajo na sprejemljivo raven. Opravljeni revizijski postopki in pridobljeni revizijski dokazi morajo dosledno odražati revizijsko strategijo, ki je podlaga zanje.

Dokumentiranje preveritve veščaka posloводства (MSR 500)

V zvezi z uporabo dela veščaka posloводства revizijska družba ni imela vzpostavljenih ustreznih postopkov glede dokumentiranja usposobljenosti, zmožnosti in nepristranskosti tega veščaka, poznavanja dela tega veščaka in ovrednotenja primernosti dela tega veščaka kot revizijskega dokaza pri ustreznih uradni trditvi (MSR 500 - Revizijski dokazi).

Zunanje potrditve (MSR 505)

Iz pregleda revizijske dokumentacije revidirane družbe izhaja, da pooblaščen revizor ni izvedel neodvisnega potrjevanja stanj terjatev in obveznosti, ampak je uporabil interne potrditve stanj. Kot alternativni postopek zgoraj navedenih potrditev, je pooblaščen revizor za stanje terjatev in obveznosti opravil tudi postopek pregleda naknadnih plačil. Iz revizijske dokumentacije pa ne izhaja, ali je na kakršen koli način preveril proces internega potrjevanja stanj.

V tem primeru ne gre za neodvisne potrditve stanj, kot jih določa MSR 505 - Zunanje potrditve, kar pomeni, da pooblaščen revizor ni opravil neodvisnih potrditev stanj, kot jih je v svojem odzivu na ocenjena tveganja načrtoval.

Revizijska družba mora zagotoviti, da pooblaščen revizor v skladu s sprejeto metodologijo in načrtom revizije izvaja neodvisno potrjevanje stanj in obveznosti, ob tem pa mora ustrezno dokumentirati postopek izbora, pošiljanja in prejemanja zunanjih potrditev, ter v revizijski dosje vključiti tudi dokumentacijo, ki bo potrjevala prejem potrditev na naslov revizijske družbe.

Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja (MSR 701)

Revizijska družba v svoji metodologiji ni imela vzpostavljenih ustreznih usmeritev in postopkov glede obravnave in dokumentiranja ključnih revizijskih zadev, navedenih v poročilu neodvisnega revizorja, kot je to zahtevano v skladu z MSR 701 – Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih pri izdaji revizorjevega poročila subjektom javnega interesa, ki zahtevajo bistveno pozornost pooblaščenega revizorja in utemeljitev za odločitev, ali je vsaka od teh zadev ključna revizijska zadeva, ter kadar je to primerno, utemeljitev za odločitev, da ni nobenih ključnih revizijskih zadev za sporočanje v njegovem poročilu.

Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja (MSR 705)

Pri pregledu revizijskega poročila v primeru prilagoditve v poročilu neodvisnega revizorja je Agencija ugotovila pomembno neskladnost s pravili revidiranja. Iz revizorjevega poročila ni ustrezno predstavljen razlog za zavrnitev mnenja oziroma utemeljitev obstoječe negotovosti, ki je bila podlaga za zavrnitev mnenja. Navedeno ni skladno z 19. b odstavkom MSR 705 – Prilagoditev mnenja v poročilu neodvisnega revizorja, ki določa, da kadar revizor zavrne mnenje zaradi nezmožnosti pridobitve zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, navede, da zaradi pomembnosti zadeve ali zadev, opisanih v delu Podlaga za zavrnitev mnenja, ni mogel

pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, ki bi zagotovili podlago za revizijsko mnenje o računovodskih izkazih.

V navedenem primeru je Agencija pričela postopek izreka ukrepa nadzora pooblaščenemu revizorju.

Usmeritve in postopki revizijskih družb morajo biti zasnovani tako, da zagotavljajo skladnost izvajanja revizij s strokovnimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami, ter da ključni revizijski partnerji izdajajo okoliščinam primerna poročila.

3.2. Področja za izboljšavo

Poleg priporočil so bile pri opravljenih pregledih zaznane tudi pomanjkljivosti, ki nimajo pomembnega vpliva na postopke in rezultate pregledanih revizij oziroma revizijskih družb, kljub temu pa predstavljajo področja, kjer lahko revizijske družbe ali pooblaščen revizorji izboljšajo postopke pri izvajanju revizijskih poslov. Od revizijskih družb se pričakuje, da obravnavajo vse ugotovitve iz opravljenega nadzora, z namenom zagotavljanja visoko kakovostnih revizij.

Področja za izboljšavo na ravni izvajanja revizijskih poslov se nanašajo na različna revizijska področja, ki so navedena v nadaljevanju, z opredeljenimi ključnimi razlogi za ugotovljene pomanjkljivosti.

➤ **spoštovanje etičnih zahtev v zvezi spremljanjem in potrjevanjem neodvisnosti revizijski komisiji**

- revizijska družba v svojih usmeritvah in postopkih ni imela podrobneje opredeljenih zadev v zvezi z zbiranjem informacij za pridobivanje ustreznega zagotovila za ohranjanje neodvisnosti skladno z zahtevami mreže, v katero spada ter vsemi pravili revidiranja (podlaga za ugotovitev so Uredba, MSOK 1 in Kodeks etike IFAC),
- revizijska družba je v izjavi skladnosti o neodvisnosti, posredovani revizijski komisiji revidirane družbe, ki je SIJ, navedla, da se potrditev neodvisnosti nanaša na zahteve ZRev-2 ter ostala pravila revidiranja v zvezi z neodvisnostjo, medtem ko zahteve Uredbe niso bile eksplicitno omenjene.

➤ **dogovarjanje o pogojih za revizijske posle**

- revizijska družba ni imela sprejetih usmeritev in postopkov, na podlagi katerih bi lahko pooblaščen revizor ustrezno identificiral dejstva in okoliščine, kjer ne sme sprejeti revizijskega posla oz. mora zavrniti nadaljevanje revizijskega posla (12. in 13. odstavek MSR 220 – Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov).

➤ **pogodbena določila – poslovska odgovornost in splošni pogoji**

- v dveh pogodbah za revidiranje računovodskih izkazov, ki sta del obvezne dokumentacije, ki jo mora izvajalec podpisati v obliki, kot je predložena s strani naročnika v postopku javnega naročanja, ni bilo vključeno, da poslovodstvo soglaša oz. potrjuje in razume svojo odgovornost, kot je navedeno v MSR 210 – Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle, 6. odstavek, v točki b),
- pogodba o revidiranju ni vsebovala določb, ki jih zahteva MSR 210 v 6. b) odstavku, v pogodbi je bil sklic na splošne pogoje, ki pa niso sestavni del pogodbe, ampak so objavljeni na internetni strani zunanje strokovne organizacije.

➤ **ocenjevanje kakovosti revizijskega posla**

- imenovanje ocenjevalca kakovosti posla ni bilo jasno opredeljeno v revizijskem spisu, ocenjevanje kakovosti posla s strani drugega ocenjevalca (iz mreže) v revizijskem spisu ni bilo zaključeno do datuma revizorjevega poročila (19. in 25. odstavek MSR 220 - Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov).

➤ **utemeljitev osnove za določitev pomembnosti**

- utemeljitev zneskov in dejavnikov, upoštevanih pri določitvi pomembnosti, ki bi omogočila izkušnemu revizorju, ki predhodno ni bil povezan s tem revizijskim poslom, da med drugim spozna bistvene zadeve, ki so se pojavile med revizijo, sklepe o njih in pomembne strokovne presoje, uporabljene pri sprejemanju teh sklepov (14. odstavek MSR 320 - Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije v povezavi z 8. odstavkom MSR 230 - Revizijska dokumentacija) je bila pomanjkljiva.

➤ **preizkusi notranjih kontrol pri prodaji**

- pooblaščen revizor je načrtoval in opravil preizkuse kontrol, pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede uspešnosti delovanja primernih kontrol, na katere bi se lahko zanesel pri določanju vrste, časa in obsega postopkov preizkušanja podatkov, kljub temu pa je opravil še obširno preizkušanje podatkov, v konkretnem primeru 100 % testiranja saldov s preveritvijo plačil ter z zunanjimi potrditvami stanj (8. odstavek MSR 330 – Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja).

➤ **določanje najmanjšega zneska napake in obveščanje pristojnih za upravljanje o nepopravljenih napačnih navedbah**

- v revizijski metodologiji revizijske družbe je manjkal postopek glede določanja in dokumentiranja najmanjšega zneska napake, spremljanja med revizijo zbranih napačnih navedb ter dokumentiranje sklepa pooblaščenega revizorja v zvezi z med revizijo zbranih nepopravljenih napačnih navedb, kot to določa 15. odstavek MSR 450 – Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb.

➤ **zunanje potrditve**

- proces pošiljana in prejetja zunanjih potrditev stanj terjatev in obveznosti ni bil dokumentiran, pri čemer pooblaščen revizor ni sam poslal in prejel zunanjih potrditev neodvisno od revidirane družbe (podlaga MSR 505 – Zunanje potrditve).

➤ **dokumentiranje revizorjevega pregleda ocen vrednosti**

- dokumentiranje preveritve bistvenih vhodnih podatkov pri preveritvah ocen vrednosti (6. odstavek MSR 230 – Revizijska dokumentacija v povezavi s točko A48 kot pojasnilo k 8. c) odstavku MSR 500 – Revizijski dokazi, vezano na veščaka posloводства in alinejama b) in c) 12. odstavka MSR 620 – Uporaba dela revizorjevega veščaka) je bilo pomanjkljivo.

➤ **ustreznost razkritij v letnem poročilu**

- pooblaščen revizorji so pomanjkljivo pregledali vsebinske navedbe posloводства v letnem poročilu, razkrite informacije niso bile v vseh primerih konsistentne z informacijami, ki so jih revizorji preverili tekom opravljanja revizije (podlaga 12. odstavek MSR 700 - Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih).

➤ **pregled obveznih sestavin v letnem poročilu**

- v letnem poročilu, ki v ločenih sklopih vsebuje najprej skupinske računovodske izkaze in nato posamične računovodske izkaze, so bile računovodske usmeritve vključene le v prvem sklopu. Vsak sklop računovodskih izkazov mora vključevati vse bistvene sestavine, bodisi z njihovo vključitvijo, bodisi z vključitvijo sklica na računovodske usmeritve v drugem sklopu, če so te enake.

Ugotovljene pomanjkljivosti na ravni posameznih revizijskih poslov nakazujejo, da bi lahko revizijske družbe izboljšale izvajanje posameznih revizijskih postopkov. Uredba in ZRev-2 od revizijskih družb zahtevata kontinuirano zagotavljanje visoke kakovosti obveznih revizij, zato se od revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev pričakuje, da dosledno spoštujejo pravila revidiranja.

4. Zaključek

Ugotovitve iz opravljenih nadzorov v drugi nadzorniški sezoni 2018/2019 kažejo na pomanjkljivosti vzpostavljenih sistemov notranjega obvladovanja kakovosti na področjih zasnove sistema notranjega obvladovanja kakovosti, ocenjevanja kakovosti poslov in izvajanja poslov. Primerjava s prvo nadzorniško sezono 2017/2018 kaže, da Agencija nadalje ugotavlja neskladnosti na pomembnih področjih revidiranja, za katere so dana priporočila.

Agencija namenja posebno pozornost presojanju ustreznosti sprejetih ukrepov revizijskih družb za odpravo in izboljšanje postopkov na področjih, kjer so bile ugotovljene neskladnosti ter pomanjkljivosti njihovega delovanja.

Spremembe ZRev-2, ki so pričele veljati v januarju 2019, prinašajo dodatne in bolj določne zahteve revizijskim družbam za obvladovanje kakovosti. Prenos vseh pristojnosti na področju revidiranja, Agenciji omogoča nadzor in zagotovitev učinkovitega sistema zagotavljanja kakovosti vseh revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev.