

Letno poročilo o nadzoru sistema
zagotavljanja kakovosti revidiranja v
obdobju 2019/2020

Številka: 0070-86/2020-1

Datum: 20. 10. 2020

Kazalo

I. Uvod	3
II. Predstavitev nadzorniškega pristopa v letu 2019/2020	4
1. Nadzor na ravni revizijskih družb	5
2. Nadzor na ravni revizijskih spisov (na ravni opravljene revizije)	7
III. Nadzor v številkah	9
IV. Ugotovitve iz opravljenih nadzorov v nadzorniški sezoni 2019/2020	10
1. Ugotovitve na ravni revizijskih družb	10
2. Ugotovitve na ravni revizijskega spisa	19
3. Ugotovitve po postavkah računovodskih izkazov in pregleda letnega	29
V. Sklep	30

I. Uvod

Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija) objavlja Letno poročilo o nadzoru sistema zagotavljanja kakovosti revidiranja v obdobju 2019/2020.

Skladno s četrtem odstavkom 29. člena Zakona o revidiranju (v nadaljevanju ZRev-2), mora Agencija enkrat letno sestaviti in objaviti poročilo o pregledu kakovosti revidiranja, ki vsebuje glavne ugotovitve pregleda.

Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju: Agencija) je na podlagi novele Zakona o revidiranju (v nadaljevanju: ZRev-2)¹ od začetka leta 2019 edini nadzorni in regulatorni organ na področju revidiranja v Republiki Sloveniji. Naloge Agencije kot pristojnega organa v okviru opravljanja javnega nadzora nad revidiranjem so:

- opravljanje nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb in revizorjev ter izrekanje ukrepov nadzora;
- zagotavljanje kakovosti dela revizorjev in revizijskih družb;
- sprejemanje hierarhije pravil revidiranja, ki niso predpisi in sprejemanje drugih pravil revidiranja, zajetih v hierarhijo pravil revidiranja ter zagotavljanje slovenskih prevodov Mednarodnih standardov revidiranja;
- določanje strokovnih znanj in izkušenj, potrebnih za opravljanje nalog revizorja ter preizkus strokovnih znanj;
- organiziranje izobraževanj za pridobitev naziva pooblaščen revizor in izvajanje preizkusov strokovnih znanj za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja;
- organiziranje stalnega dodatnega strokovnega izobraževanja revizorjev;
- izdajanje dovoljenj za opravljanje dejavnosti revidiranja in nalog revizorja ter opravljanje registracije zakonitih revizorjev, revizijskih podjetij, revizorjev tretjih držav in revizijskih subjektov tretjih držav;
- vodenje registrov:
 - revizijskih družb, revizijskih podjetij in revizijskih subjektov tretjih držav in
 - pooblaščenih revizorjev.

Osnovno poslanstvo Agencije je torej opravljanje učinkovitega javnega nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev, ki imajo veljavno dovoljenje za opravljanje storitev revidiranja

Nadzor nad zagotavljanjem kakovosti dela revizijskih družb in pooblaščenimi revizorji Agencija opravlja z namenom preverjanja, če revizijske družbe in pooblaščen revizorji pri svojem delu ravnajo v skladu s pravili revidiranja². Cilj Agencije je s tem predvsem v izboljšanju integritete, neodvisnosti, nepristranskosti, odgovornosti, preglednosti in zanesljivosti delovanja revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev, ki delujejo v javnem interesu.

¹ Ur. l. RS, št. 65/08, 63/13 – ZS-K in 84/18

² Pravila revidiranja so Zakon o revidiranju, Mednarodni standardi revidiranja in drugi povezani standardi, ki jih izdaja Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov, druga pravila revidiranja, ki jih sprejme Agencija in drugi zakoni, ki urejajo revidiranje posameznih pravih oseb oziroma druge oblike revizije, in predpisi, izdani na njihovi podlagi.

Agencija enkrat letno sestavi in objavi poročilo o pregledu kakovosti revidiranja, ki vsebuje glavne ugotovitve nadzora.

Letno poročilo o nadzoru sistema zagotavljanja kakovosti revidiranja v letu 2019/2020 se nanaša na ugotovitve nadzora v tretji nadzorniški sezoni, od julija 2019 do junija 2020, predhodno sta bili objavljeni že dve poročili, in sicer za obdobje 2017/2018 in 2018/2019.

Letno poročilo o nadzoru sistema zagotavljanja kakovosti revidiranja je namenjeno predstavitvi ugotovitev in sklepov Agencije v zvezi z opravljenimi nadzori nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji.

II. Predstavitev nadzorniškega pristopa v letu 2019/2020

Nadzor dela revizijskih družb se opravlja tako, da je vsaka revizijska družba, ki izvaja obvezne revizije in revizije subjektov javnega interesa³, nadzirana najmanj vsaka tri leta, ostale revizijske družbe pa so nadzirane najmanj vsakih šest let. Agencija na leto opravi neposredni nadzor nad približno petindvajsetimi ključnimi revizijskimi partnerji (revizor, ki ga revizijska družba imenuje za posamezni revizijski posel kot glavnega odgovornega za izvajanje revizije v imenu revizijske družbe in ki podpiše revizorjevo poročilo). Število nadzorovanih revizijskih družb na leto je odvisno od velikosti in kompleksnosti delovanja revizijskih družb, ki so v nadzoru v posameznem letu.

Z namenom zagotavljanja konsistentnega nadzorniškega pristopa na ravni Evropske unije, Agencija pri izvajanju nadzorov uporablja skupno nadzorniško metodologijo (CAIM - Common Audit Inspection Methodology) ter smernice CEAOB⁴ za izbor revizijskih spisov in področij pregleda.

Agencija je na podlagi ZRev-2 in Uredbe 537/2014/EU sprejela Metodologijo izbora subjektov in predmetov nadzora, ki predstavlja usmeritve nadzorni skupini v povezavi z izborom revizijskih družb, revizijskih spisov ter področij v sklopu izbranih revizijskih spisov za izvedbo rednega nadzora kakovosti revidiranja.

Nadzori so zasnovani na podlagi analize tveganj revizijskih družb, pri čemer izbor revizijskih spisov in področij pregleda ne predstavlja reprezentativnega vzorca celotnega delovanja revizijskih družb, temveč je usmerjen na tista področja, kjer Agencija ocenjuje, da obstaja večje tveganje neskladnosti s pravili revidiranja.

³ Subjekt javnega interesa (v nadaljevanju: SJI) je družba, s katere vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, kreditna institucija, kot jo opredeljuje zakon, ki ureja bančništvo, zavarovalnica in pokojninska družba, kot ju opredeljuje zakon, ki ureja zavarovalništvo. Subjekt javnega interesa je tudi družba, zavezana k obvezni reviziji, v kateri imajo država ali občine, skupaj ali samostojno, neposredno ali posredno, večinski lastniški delež. Subjekt javnega interesa je lahko tudi druga pravna oseba, zavezana k obvezni reviziji, če je tako določeno z drugim zakonom.

⁴ Committee of European Auditing Oversight Bodies

1. Nadzor na ravni revizijskih družb

Agencija opravlja nadzor nad zagotavljanjem kakovosti dela revizijskih družb z namenom preverjanja, če revizijska družba pri opravljanju revidiranja ravna skladu z ZRev-2, Uredbo 537/2014/EU, pravili revidiranja ter drugimi zakoni.

Nadzor nad kakovostjo revidiranja je na ravni revizijske družbe usmerjen predvsem na naslednja področja:

Ocena zasnove sistema notranjega obvladovanja kakovosti	Ustreznost spoštovanja etičnih zahtev
Ocenjevanje kakovosti poslov	Sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki
Zagotavljanje skladnosti z zahtevami o stalnem izobraževanju	Izvajanje poslov
Skladnost z zahtevami o zaračunanih plačilih za revizijske storitve (samo za revizorje SJI)	Postopki revizijske družbe v zvezi z obveznostmi glede preprečevanja pranja denarja in financiranja terorizma

Ugotovitve iz opravljenega nadzora so na splošno pomembne pomanjkljivosti subjekta nadzora pri izpolnjevanju zahtev ZRev-2, Uredbe, Mednarodnih standardov revidiranja (v nadaljevanju: MSR) oziroma drugih predpisov.

Razdeljene so na pomembne ugotovitve in ugotovitve.

Kot pomembne ugotovitve na ravni obvladovanja kakovosti revizijske družbe so opredeljene naslednje ugotovitve:

- nespoštovanje določenih zahtev MSR, kontrole kakovosti ali etičnih standardov oziroma nespoštovanja internih pravilnikov na teh področjih;
- ugotovljene pomanjkljivosti, ki so sistemske narave;
- velika verjetnost, da bi pomanjkljivosti lahko vplivale na neodvisnost revizijske družbe ali na kakovost revizij, ki jih opravlja revizijska družba.

Kot ugotovitev na ravni obvladovanja kakovosti revizijske družbe je opredeljena ugotovljena pomanjkljivost, ki ne vpliva na neodvisnost revizijske družbe in ne vpliva pomembno na kakovost revizije ter je posledica enkratnega dogodka.

Vse ugotovitve se štejejo kot priporočila, ki morajo biti upoštevana za zagotavljanje kakovosti dela revizijske družbe in pooblaščenega revizorja.

Agencija na podlagi opravljenega nadzora revizijski družbi predstavi svoje ugotovitve v Poročilu o nadzoru nad kakovostjo in zakonitostjo dela revizijske družbe, pri čemer vsako poročilo vsebuje tudi končno oceno skladnosti dela revizijske družbe z veljavnimi zahtevami in zakonskimi podlagami, z uporabo ene od štirih kategorij kakovosti.

Navedena poročila so podlaga za kasnejše morebitne uvedbe postopkov ukrepa nadzora, ob zaznanih kršitvah pravil revidiranja. Vse navedene ugotovitve morajo revizijske družbe v roku, določenem v poročilu, odpraviti in Agenciji posredovati poročilo o odpravljenih nepravilnostih.

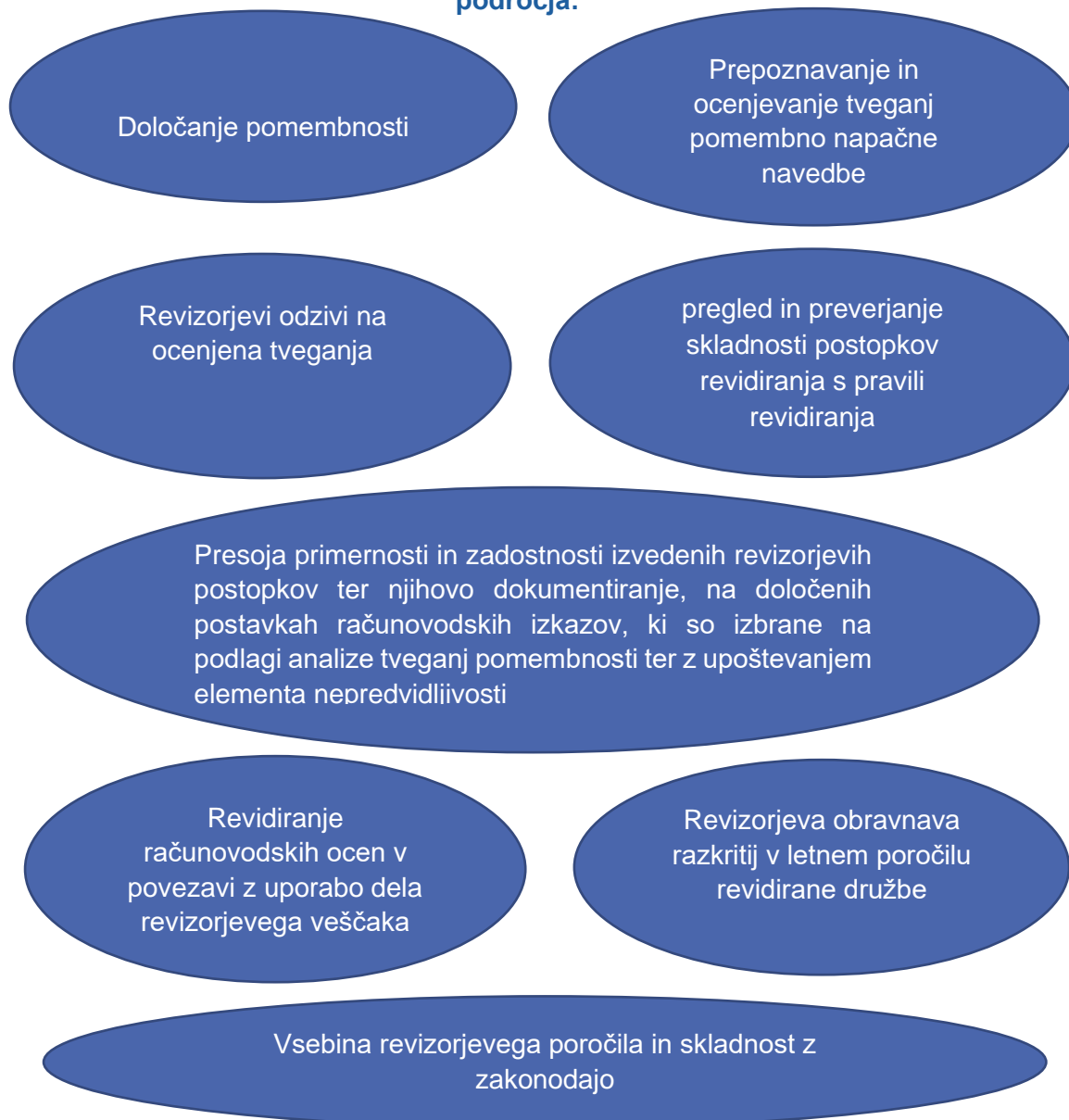
2. Nadzor na ravni revizijskih spisov (na ravni opravljene revizije)

Agencija opravlja nadzor nad zakonitostjo in kakovostjo dela pooblaščenih revizorjev z namenom preverjanja, ali pooblašчени revizorji pri opravljanju revidiranja ravnajo v skladu z ZRev-2, Uredbo 537/2014/EU, pravili revidiranja ter drugimi zakoni.

Nadzor je zasnovan in opravljen tako, da zagotavlja podlage za oceno skladnosti opravljanja pooblaščenega revizorja z veljavnimi zahtevami in zakonskimi podlagami. Opravi se s pregledom izbranih revizijskih spisov.

Pri izboru revizijskih spisov je upoštevana narava revidiranih družb, velikost in pomembnost družb ter značilnost panog, v katerih delujejo, ter značilnosti ključnih revizijskih partnerjev, npr. število podpisanih revizorjevih poročil v revizijski sezoni, izkušnost z revidiranjem v posameznih panogah, kamor sodijo revidirani subjekti.

Na ravni posameznih revizijskih poslov je nadzor usmerjen predvsem na naslednja področja:



Ugotovitve iz opravljenega nadzora so na splošno pomembne pomanjkljivosti subjekta nadzora pri izpolnjevanju zahtev ZRev-2, Uredbe, Mednarodnih standardov revidiranja oziroma drugih predpisov.

Pomembno je opozoriti, da ugotovitve iz nadzornih postopkov ne pomenijo nujno, da so revidirani računovodski izkazi napačni; računovodenje, računovodske politike in usmeritve ter razkritja v letnih poročilih so lahko ustrezni, ne glede na to, da so ugotovljene nepravilnosti v revizijskih postopkih na omenjenih področjih.

Ugotovitve na ravni revizijskega spisa so razdeljene na pomembne ugotovitve in ugotovitve.

Kot pomembna ugotovitev na ravni revizijskega spisa je opredeljena tista ugotovitev, ki vključuje ugotovitev v zvezi z neizvedbo revizijskih postopkov, ki jih predvidevajo MSR in so povezani s pomembno postavko računovodskih izkazov, pomembno transakcijo ali pomembnim razkritjem in pooblaščen revizor zaradi neizvedenih revizijskih postopkov ni pridobil zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za pomembno trditev v računovodskih izkazih.

Kot ugotovitev na ravni posameznega revizijskega spisa pa je opredeljena tista ugotovitev, ki pomeni, da pooblaščen revizor ni izvedel revizijskega postopka, ki je predviden v določenem MSR, vendar pa je vseeno pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze za posamezno trditev. Kot ugotovitev so opredeljene tudi manjše pomanjkljivosti pri dokumentiranju izvedenih revizorjevih postopkov.

Vse ugotovitve se štejejo kot priporočila, ki morajo biti upoštevana za zagotavljanje kakovosti dela revizijske družbe in pooblaščenega revizorja.

Nadzornik pri pregledu revizijskega spisa vedno presoja, ali revizijska dokumentacija zagotavlja dokaze za izraženo revizorjevo mnenje in dokaze, da je bila revizija načrtovana in izvedena v skladu s standardi revidiranja. Pooblaščen revizor mora namreč skladno z MSR 500 (Revizijski dokazi) pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da lahko sprejme ustrezne sklepe, na podlagi katerih lahko utemelji svoje mnenje v revizorjevem poročilu. V zvezi z navedenim lahko pride do tega, da je bila revizija morda celo opravljena korektno, vendar pa revizor v revizijski spis ni shranil revizijske dokumentacije na način, kot to od njega zahtevajo standardi revidiranja, zato sledi zaključek Agencije, da pooblaščen revizor ni pridobil zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov.

Pri nadzorih se na podlagi pregleda revizijske dokumentacije presoja, ali je pooblaščen revizor pri posamezni reviziji spoštoval pravila revidiranja. Če je ugotovljeno nespoštovanje pravil revidiranja, se lahko posredno ugotovijo tudi nepravilnosti v računovodskih izkazih revidiranih družb, ki bi jih morali ugotoviti že revizorji, pa jih zaradi pomanjkljivo izvedenih revizijskih postopkov, niso odkrili.

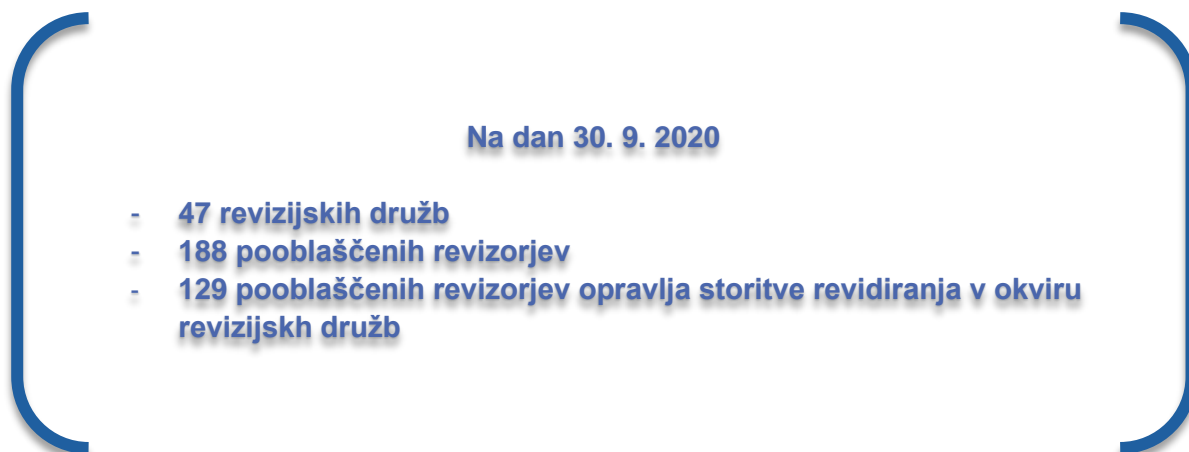
Agencija na podlagi opravljenega nadzora nad pooblaščenim revizorjem predstavi svoje ugotovitve v Poročilu o nadzoru nad kakovostjo in zakonitostjo dela pooblaščenega revizorja, pri čemer vsako poročilo vsebuje tudi končno oceno skladnosti dela pooblaščenega revizorja z veljavnimi zahtevami in zakonskimi podlagami.

Navedena poročila so podlaga za kasnejše morebitne uvedbe postopkov ukrepa nadzora, ob zaznanih kršitvah pravil revidiranja. Vse navedene ugotovitve morajo pooblaščen revizorji v

roku, določenem v poročilu, odpraviti in Agenciji posredovati poročilo o odpravljenih nepravilnostih.

III. Nadzor v številkah

Na dan 30. 9. 2020 je bilo v register revizijskih družb vpisanih 47 revizijskih družb in v register pooblaščenih revizorjev 188 pooblaščenih revizorjev, storitve revidiranja v okviru revizijskih družb aktivno opravlja 129 pooblaščenih revizorjev.



Agencija je v tretji nadzorniški sezoni zaključila nadzor nad kakovostjo dela osmih (8) revizijskih družb in osemnajstih (18) pooblaščenih revizorjev, ki v imenu nadziranih revizijskih družb opravljajo storitve revidiranja, pri čemer je bilo pri pooblaščenih revizorjih pregledano dvajset (20) revizijskih spisov.

Kot je prikazano v tabeli 1, je bil v obdobju 2017/2018, nadzor s strani Agencije opravljen v 3 revizijskih družbah (od tega dve BIG 4), kjer je bilo pregledanih 19 revizijskih spisov (od tega 12 subjektov javnega interesa) pri 19 pooblaščenih revizorjih⁵.

V obdobju 2018/2019 je bilo v okviru nadzora nad 4 revizijskimi družbami (od tega ena BIG 4) pregledanih 22 revizijskih spisov (od tega 11 SJI) pri 21 pooblaščenih revizorjih.

V zadnjem nadzorniškem obdobju, torej v obdobju 2019/2020, je Agencija opravila nadzor nad 8 revizijskimi družbami (od tega ena BIG 4), kjer je v okviru pregleda 18 pooblaščenih revizorjev pregledala 20 revizijskih spisov (od tega 3 SJI).

Revizijske družbe, ki so bile v obdobju 2019/2020 predmet nadzora so Mazars d.o.o, Rutina d.o.o., Rödl & Partnerji, Stonik d.o.o., GM revizija d.o.o., Remars d.o.o, Revizijska Hiša Simončič d.o.o. in PricewaterhouseCoopers d.o.o..

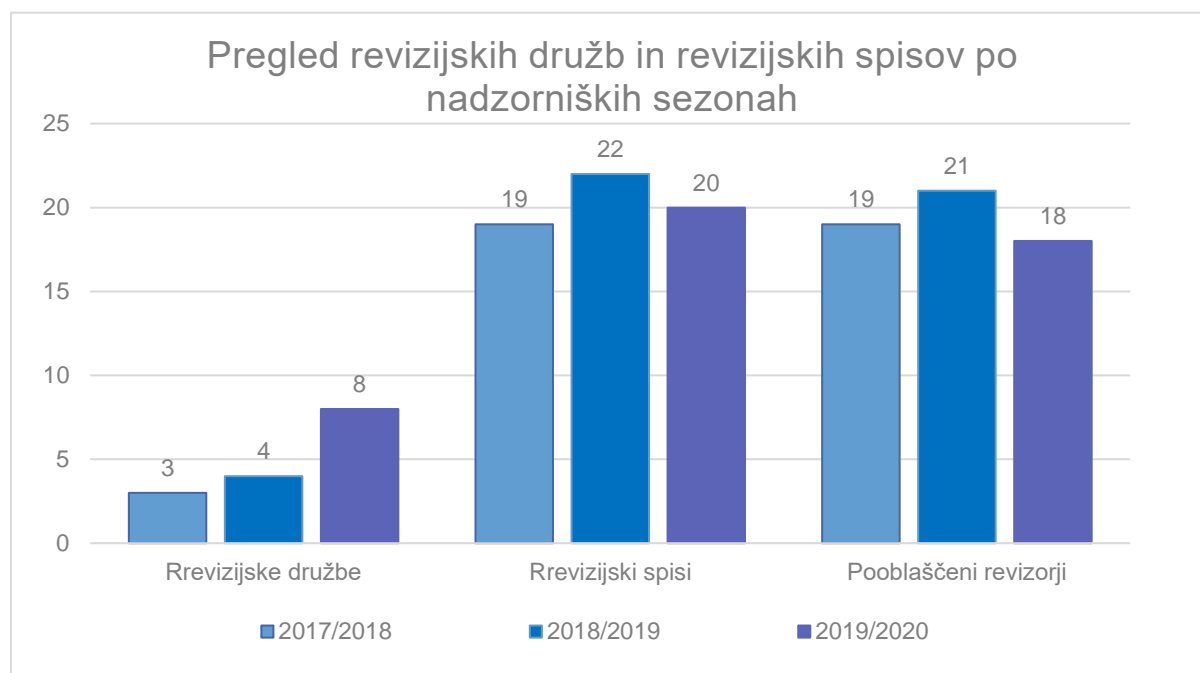
⁵ V tem obdobju je opravljal nadzor nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji tudi Slovenski inštitutu za revizijo, Agencija pa je bila skladno z Uredbo v celoti pristojna za opravljanje nadzora nad revizorji subjektov javnega interesa.

Tabela 1: Opravljeni nadzori po obdobjih

Opravljeni nadzori	2017/2018	2018/2019	2019/2020
Revizijske družbe	3	4	8
Revizijski spisi	19	22	20
Pooblaščenih revizorji	19	21	18

Vir: ANR

Kot je razvidno iz zgornje tabele, je Agencija v obdobju 2019/2020 opravila nadzor nad večjim številom revizijskih družb kot v preteklih obdobjih. Razlog za to je v povečanju kadrovske zasedbe za 1 nadzornika in v zaključevanje 3 in 6-letnega nadzorniškega cikla z letom 2020, kar pomeni, da je Agencija opravila nadzor nad manjšimi revizijskimi družbami, ki še niso bile predmet nadzora v tekočem 6-letnem ciklu. V skladu z akcijskim načrtom Agencije, bo 3 in 6-letni nadzorniški cikel zaključen do konca leta 2020.

Graf 1: Število revizijskih družb, revizijskih spisov ter pooblaščenih revizorjev, ki so bili predmet nadzora v obdobju 2019/2020

Vir: ANR

IV. Ugotovitve iz opravljenih nadzorov v nadzorniški sezoni 2019/2020

1. Ugotovitve na ravni revizijskih družb

Agencija je v nadzorniški sezoni 2019/2020 pri izvajanju nadzora nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji preverjala tudi implementacijo in spoštovanje zahtev 45.a člena ZRev-2, glede notranjega obvladovanja kakovosti revizijske družbe, in 45.b člena ZRev-2, glede organizacije dela revizijskih družb.

Ugotovitve na ravni revizijskih družb so razdeljene na pomembne ugotovitve in druge ugotovitve.

Kot je razvidno iz spodnje tabele, je bilo na podlagi opravljenih nadzorov nad osmimi revizijskimi družbami, skupaj ugotovljenih 58 ugotovitev, od tega 26 pomembnih ugotovitev.

Tabela 2: Število in pomembnost ugotovitev na ravni posamezne revizijske družbe

Revizijska družba	Pomembne ugotovitve	Druge ugotovitve	Skupno število ugotovitev	Ukrep
Revizijska družba 1	7	6	13	začasna prepoved delovanja
Revizijska družba 2	2	7	9	-
Revizijska družba 3	1	7	8	-
Revizijska družba 4	6	1	7	2 odredbi
Revizijska družba 5	2	5	7	odredba
Revizijska družba 6	3	3	6	odredba
Revizijska družba 7	4	1	5	odredba
Revizijska družba 8	1	2	3	-
SKUPAJ	26	32	58	

Vir: ANR

Agencija v primeru hujših kršitev pravil revidiranja (več pomembnih ugotovitev, navedenih v končnem poročilu o nadzoru), začne postopek izreka ukrepa nadzora. Vsakoletna Poročila o ukrepih, izrečenim revizijskim družbam, so objavljena na spletnih straneh Agencije⁶.

V nadaljevanju so opisno predstavljene pomembne ugotovitve na ravni revizijskih družb.

1.1. Pomembne ugotovitve na ravni revizijskih družb so naslednje:

- **Pravilnik o obvladovanju kakovosti**

Več kot polovica nadzorovanih revizijskih družb ni imela ustreznega oziroma posodobljenega Pravilnika o obvladovanju kakovosti, glede na v zadnjih letih spremenjene določbe ZRev-2, MSOK 1 in Mednarodnega kodeksa etike za računovodske strokovnjake, v zvezi z obvladovanjem kakovosti revizijskih družb. In sicer je z dnem 12. 1. 2019 začela veljati novela ZRev-2, ki je v zakon uvedla določene spremembe in novosti predvsem glede zahtev s področja notranjega obvladovanja kakovosti revizijskih družb, ki so navedene v 45 a. členu ZRev-2, prav tako je bil v mesecu juniju 2019 objavljen nov Mednarodni kodeks etike računovodskih strokovnjakov, ki je prav tako uvedel novosti in dodatne zahteve na področju opredelitve pojmov, etičnih zahtev, sprejema naročnika in ohranjanje povezave z naročnikom ter posebnih poslov, človeških dejavnikov, izvajanja posla ter spremljanja posla.

⁶<https://www.anr.si/novice/Poro%C4%8Dilo%20o%20ukrepih%20in%20izre%C4%8Denih%20sankcijah%202019%20in%202020>

- **Ocenjevanje kakovosti poslov**

Na področju ocenjevanja kakovosti poslov, je Agencija ugotovila pomanjkljivosti zaradi pomanjkljivih usmeritev in postopkov v zvezi z dokumentiranjem dela s strani ocenjevalcev kakovosti poslov. Posamezne družbe imajo v povezavi z opravljenim delom kakovostne delovne papirje, vendar nato iz same revizijske dokumentacije ni razvidno, ali so vse postopke, ki so navedeni oz. predpisani za ocenjevalca kakovosti posla, dejansko izvedli.

- **Rotacija ključnega revizijskega partnerja**

Agencija ugotavlja, da določene revizijske družbe še vedno kršijo določbe ZRev-2 glede rotacije ključnega revizijskega partnerja, ki določa, da pooblaščen revizor ne sme opravljati nalog revidiranja v posamezni pravni osebi, če je kot ključni revizijski partner opravljal revizijo računovodskih izkazov pri pravni osebi neprekinjeno sedem let po datumu imenovanja in po opravljeni zadnji reviziji še nista pretekli dve leti, za kateri je opravil revizijo računovodskih izkazov drug ključni revizijski partner. V enem izmed ugotovljenih primerov je pooblaščen revizor v dveh pravnih osebah opravljal revizijo računovodskih izkazov neprekinjeno 10 let zapored.

- **Sestavine pogodb o revidiranju računovodskih izkazov**

V nekaterih primerih revizijske družbe za pripravo pogodb o revidiranju računovodskih izkazov uporabljajo predlogo, ki ne vsebuje vseh obveznih sestavin, ki jih je določal ZRev -2, ki je veljal v času podpisa pogodb, prav tako teh sestavin ne vsebujejo pogodbe, ki so bile sklenjene za revizijo računovodskih izkazov za leto 2019, 2020 in 2021, za katere velja že ZRev-2 (torej najmanj triletna pogodba o revidiranju). Agencija poleg tega ugotavlja tudi, da predloge in sklenjene pogodbe ne vsebujejo člena, da poslovodstvo soglašča oziroma potrjuje in razume svojo odgovornost.

- **Sklepanje pogodb o revidiranju**

V enem od nadzornih postopkov je Agencija ugotovila, da je revizijska družba revizijske postopke začela izvajati pred podpisom pogodbe o revidiranju računovodskih izkazov. Iz revizijske dokumentacije ni bilo razvidno, zakaj časovni razkorak med odobritvijo posla in dejanskim podpisom pogodbe o revidiranju, oziroma zakaj je revizijska družba pričela z izvajanjem revizijskih postopkov, kljub temu, da ni imela zagotovljenega plačila opravljenega dela, saj pogodba ni bila sklenjena na način, kot to zahteva ZRev-2, in se je s tem izpostavila tveganju, da pogodba o revidiranju, kljub že opravljenim storitvam, na koncu ne bo sklenjena. Prav tako je bila revizijska družba zaradi zgoraj navedenih dejstev izpostavljena tveganju, da bi naročnik revidiranja pritiskal nanjo z zahtevami po zanj ugodnih obravnavah, ter na tej podlagi pogojeval sklenitev posla (tveganje ustrahovanja).

- **Imenovanje ključnega revizijskega partnerja**

Agencija je v okviru nadzora nad opravljanjem storitev revidiranja revizijske družbe ugotovila, da je revizijska družba pri naročnikih revidiranja kot partnerja, zadolženega za posel, torej osebo, ki je s stališča revizijske družbe in mreže odgovorna za posamezen revizijski posel, imenovala osebo, ki nima dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, s čimer ni spoštovala zahtev ZRev-2 glede imenovanja ključnih revizijskih partnerjev in organizacije dela v revizijski družbi, kot jo določa prvi odstavek 45.b člena ZRev-2.

- **Opravljanje svetovalnih storitev**

Agencija je v nadzoru ugotovila, da je revizijska družba v zvezi s pomembno postavko računovodskih izkazov pri naročniku opravila konzultacije pred podpisom pogodbe o revidiranju. Agencija ugotavlja, da je šlo pri konzultacijah za posel revizijske družbe, ki je svetovalne narave in ima pomemben vpliv na računovodske izkaze kasnejšega naročnika revidiranja, zato revizijska družba v skladu z ZRev-2 ne bi smela prevzeti posla revidiranja, saj pri njegovem izvajanju ni mogla zagotoviti neodvisnosti in nepristranskosti revidiranja.

- **Zaposlovanje revizijskega osebja pri naročnikih revidiranja**

Ugotovljeno je bilo, da revizijska družba ni imela vzpostavljenih usmeritev in postopkov, ki bi zagotavljali potrebne in zanesljive informacije o zaposlitvah pooblaščenih revizorjev pri naročniku revidiranja ter ustrezno obveščenost o takih zaposlitvah vsem, katerim so te informacije v revizijski družbi potrebne za nadaljnje delo in strokovno presojo. V zvezi z zaposlitvijo revizijskega osebja je ZRev-2 zaostрил oziroma še razširil prepovedi glede zaposlitve pri naročnikih revidiranja (46. člen ZRev-2). V zvezi s to problematiko, je Agencija 23. 3. 2020 na spletni strani objavila Stališče glede omejitev sodelovanja članov revizijske ekipe z naročnikom revizije računovodskih izkazov⁷.

- **Pogodbe o zaposlitvi pooblaščenih revizorjev**

Pri pregledu pogodb o zaposlitvah pooblaščenih revizorjev je Agencija v nekaterih primerih ugotovila, da iz določil pogodb o zaposlitvi pooblaščenih revizorjev ne izhaja, da bi pooblašчени revizorji pri opravljanju svojih nalog v vlogi ključnega revizijskega partnerja, lahko delovali neodvisno in nepristransko, brez poseganja posloводства družbe v njihove odločitve. Pogodba o zaposlitvi namreč ne navaja, da pooblašчени revizorji pri revidiranju delujejo samostojno in nepristransko, brez posegov in navodil nadrejenih, temveč obratno, kot hujšo kršitev pogodbe o zaposlitvi omenja neizvrševanje navodil nadrejenih. Pogodbe o zaposlitvi pooblaščenih revizorjev niso bile sestavljene na način, da bi pooblaščenemu revizorju kot ključnemu revizijskemu partnerju pri izvajanju svojih pristojnosti, ki izhajajo iz ZRev-2 in MSOK 1, zagotavljale neodvisnost in nepristranskost.

- **Načrtovanje revizije računovodskih izkazov ter prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe**

Pri pregledu metodologij revizijskih družb Agencija v nekaterih primerih ugotavlja, da iz metodologije revizijske družbe in revizijske dokumentacije pregledanih revizijskih spisov izhaja, da revizijske družbe nimajo sprejetih usmeritev glede ustreznega dokumentiranja postopkov ocenjevanja tveganj, ki jih mora pooblašчени revizor izvesti, da zagotovi osnovo za prepoznavanje in ocenitev tveganj pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradnih trditev. Prav tako iz metodologij revizijskih družb ne izhaja, da mora pooblašчени revizor, kot del ocenjevanja tveganj, tudi ugotoviti in dokumentirati, ali je katero od prepoznanih tveganj po njegovi presoji bistveno tveganje.

- **Preizkušanje podatkov - Oblikovanje vzorca, velikost in izbira postavk za preizkušanje**

Agencija v več primerih ugotavlja, da iz metodologije revizijskih družb in revizijske dokumentacije izhaja, da revizijske družbe nimajo sprejetih usmeritev glede vpliva revizijskega pristopa na velikost vzorca pri preizkušanju podatkov.

⁷ https://www.anr.si/zakonodaja/staliska_agencije/staliska

Metodologije revizijskih družb namreč ne določajo, kako izvedba oz. neizvedba testa notranjih kontrol in drugih revizijskih postopkov (analitični postopki), vpliva na nadaljnje revizijske postopke in velikosti vzorcev pri preizkušanju podatkov.

Iz metodologij revizijskih družb prav tako ni razvidno, kako naj bi pri postopkih preizkušanja podatkov, pooblaščenim revizorjem upoštevali značilnosti populacije v smislu ocenjenega tveganja pri delovanju kontrol in ugotovitev, ki izhajajo iz drugih revizijskih postopkov, kar je posledica neustreznih metodologij revizijskih družb, ki pooblaščenim revizorjem tudi ne dajejo ustreznih usmeritev glede načina vzorčenja in izbire zadostne velikosti vzorca, ki bi upoštevala tudi značilnosti proučevane populacije pri vzorčenju.

- **Izvajanje poslov – preizkus kontrol in testiranje podatkov (Notranje kontroliranje in testiranje podatkov)**

Med nadzorom so bile ugotovljene pomembne pomanjkljivosti v zvezi izvajanjem poslov – preizkusom kontrol in preizkušanjem podatkov. Pomanjkljivosti so bile ugotovljene na ravni posameznih revizijskih spisov, vendar so systemske narave, enake v vseh pregledanih revizijskih spisih, zato jih je Agencija obravnavala na ravni revizijske družbe in se nanašajo na:

- **kontrolno delovanje, pomembno za revizijo**

Pooblaščenim revizorjem so pri preverjanju delovanja notranjih kontrol v vseh primerih preverjali delovanje enakih kontrol, ne glede na to, da so opisi delovanja kontrolnega sistema nakazovali na druge pomembne evidentirane kontrole. Zaradi navedenega ni mogoče trditi, da so pooblaščenim revizorjem v procesu spoznavanja delovanja kontrolnega sistema evidentirali pomembne kontrole in kasneje tudi preverili ustreznost njihovega delovanja.

- **vrsta in obseg preizkusov kontrol**

Iz revizijske dokumentacije revizij računovodskih izkazov izhaja, da so bile v procesu spoznavanja delovanja kontrolnega sistema opisane in identificirane kontrole informacijskega sistema, pomembnega za računovodsko poročanje, vendar pa ni razvidno, da bi bile omenjene kontrole tudi preverjene.

- **uporaba revizijskih dokazov, pridobljenih v medletnem obdobju**

Iz revizijske dokumentacije revizij računovodskih izkazov izhaja, da so pooblaščenim revizorjem preverjali delovanje notranjih kontrol v medletnem obdobju. V zaključni reviziji so pooblaščenim revizorjem na podlagi razgovorov s pristojnimi preverili le, ali je prišlo do kakšnih sprememb v kontrolnem okolju oz. pri posameznih kontrolah. Ni pa razvidno, kako so pooblaščenim revizorjem preverili delovanje notranjih kontrol tudi v obdobju do konca leta oziroma stanje preverjenih popisanih zalog na koncu revidiranega obdobja.

- **oblikovanje vzorca, velikost in izbira postavk za preizkušanje**

Iz revizijske dokumentacije pregledanih opravljenih revizij ni razvidno, da bi pri preverjanju delovanja notranjih kontrol in postopkih preizkušanja podatkov, pooblaščenim revizorjem upoštevali značilnosti populacije v smislu ocenjenega tveganja pričakovanih napak pri delovanju kontrol in pogostosti njihovega izvajanja. Prav tako iz revizijske dokumentacije pregledanih opravljenih revizij ni razvidno, da bi velikost vzorca pri preverjanju delovanja notranjih kontrol in preizkusu podatkov zniževala tveganje pri vzorčenju na sprejemljivo nizko raven.

- **Usmeritve in postopki za opravljanje revizijskih poslov**

Agencija je med opravljanjem nadzora ugotovila, da ena izmed pregledanih revizijskih družb, nima sprejete metodologije za opravljanje revizijskih poslov, s čimer revizijska družba nima vzpostavljenih usmeritev in postopkov, s katerimi bi zagotavljala, da se revizijski posli izvajajo v skladu s strokovnimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami ter da revizijska družba ali pooblaščen revizor, zadolžen za posel, izdaja okoliščinam primerna poročila.

- **Usmeritve in postopki za opravljanje revizijskih poslov – neupoštevanje metodologije revizijske družbe in priprava ter zaključevanje revizijske dokumentacije**

V enem od nadzorov je Agencija ugotovila, da je iz revizijske dokumentacije za opravljene revizije razvidno, da vsi revizijski programi in postopki, ki so bili predvideni v metodologiji revizijske družbe in načrtovani, niso bili izvedeni in posledično pri navedenih revizijah niso bili upoštevani vsi relevantni MSR.

- **Usmeritve in postopki za opravljanje revizijskih poslov – priprava ter zaključevanje revizijske dokumentacije**

V pregledanih revizijskih družbah, Agencija še vedno ugotavlja pomanjkljivosti na področju zaključevanja revizijskega dela, in sicer v določenih primerih iz revizijske dokumentacije izhaja, da dokumentiranje, kdo je opravil revizijsko delo in datum, ko je bilo dokončano, ter kdo ga je pregledal in datum ter obseg takega pregleda, ni ustrezno in dejansko ne odraža opravljenega dela posameznih članov revizijske skupine in posledično tudi niso spoštovane zahteve MSR 230. Poleg tega nobeden od revizijskih programov in delovnih papirjev, ki so bili pripravljani s strani posameznih članov revizijske skupine, niso podpisani. V nekaterih primerih revizijska družba v svojih internih aktih oz. Pravilniku o obvladovanju kakovosti nima določenega načina izvedbe pregleda revizijske dokumentacije, kjer bi bilo določeno, na kakšen način je zagotovljeno, da je bila revizijska dokumentacija dejansko pregledana. Agencija je dne 25. 3. 2020 v zvezi s tem izdala okrožnico v zvezi s sestavljanjem, zaključevanjem in arhiviranjem revizijskih spisov⁸.

- **Vodenje in zaključevanje revizijskih spisov**

Agencija je ob pričetku nadzora nad dvema revizijskima družbama ugotovila, da na dan začetka nadzora nista imeli zaključenega (pripravljenega) nadzorovanega revizijskega spisa, da bi ga lahko predložila Agenciji, iz česar izhaja, da niso bili izvedeni vsi revizijski postopki in njihova izvedba dokumentirana pred izdajo revizorjevega poročila, pri čemer do sprememb v revizijski dokumentaciji v postopku zaključevanja sestavljanja revizijskega spisa lahko pride samo, če so spremembe v revizijski dokumentaciji izključno administrativnega značaja.

- **Vodenje revizijskih spisov in arhiviranje**

Večje težave pri vodenjih revizijskih spisov in arhiviranju je Agencija ugotovila pri več revizijskih družbah, namreč revizijske družbe niso imele vzpostavljenih in uveljavljenih kontrol, s katerimi bi zagotovile, da se končnega revizijskega spisa in celotne revizijske dokumentacije v revizijskem spisu ne more spreminjati v času njenega hranjenja ter da bi preprečile

⁸ <https://www.anr.si/zakonodaja/porocila/okroznice>

nepooblaščen spreminjanje ali izgubo dokumentacije poslov, kar ni v skladu s 45., 46. in 47. odstavkom MSOK 1 ter 45. b členom ZRev-2.

- **Vsebina neprilagojenega mnenja o revidiranih računovodskih izkazih**

V enem od opravljenih nadzorov je Agencija ugotovila, da revizijska družba ni imela sprejetih ustreznih usmeritev in postopkov, ki bi zagotavljali skladnost izdanih poročil o revidiranju s pravili revidiranja, saj je bilo ugotovljeno, da so pooblaščen revizorji pri izražanju neprilagojenega mnenja o računovodskih izkazih uporabili naslednji stavek: »po našem mnenju so priloženi računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih resničen in pošten prikaz finančnega položaja.«

Zgornji stavek ni skladen z odstavkom 25 MSR 700 - Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih, saj pooblaščen revizorji pri izražanju neprilagojenega mnenja niso uporabili enega od obeh stavkov, ki veljata za enakovredna, ampak kombinacijo obeh. Uporabiti bi bilo potrebno bodisi »po našem mnenju priloženi računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo ...« bodisi »po našem mnenju so priloženi računovodski izkazi resničen in pošten prikaz...«.

- **Navedba primerne okvira računovodskega poročanja v revizorjevem poročilu**

V enem primeru je Agencija ugotovila, da je bilo v revizorjevih poročilih, ki jih je izdala revizijska družba v zvezi z revizijami računovodskih izkazov za leto 2018, v vseh primerih opravljenih revizij, kjer so revidirane družbe pripravile računovodske izkaze v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, kot jih je sprejela EU, nepravilno naveden opis primerne okvira računovodskega poročanja, in sicer Mednarodni računovodski standardi, ki predstavljajo le del Mednarodnih standardov računovodskega poročanja, kot jih je sprejela EU. Napačen opis okvira računovodskega poročanja je naveden tudi v delu revizorjevega poročila, kjer je navedena odgovornost posloводства za računovodske izkaze.

- **Revizorjevo poročilo**

Pri pregledu metodologije revizijske družbe je Agencija ugotovila, da le-ta ne vsebuje predloge revizorjevih poročil, za različne primerne okvire računovodskega poročanja, ki ga družba uporablja. Zaradi tega so bile številne napačne navedbe v delih revizorjevega poročila »Mnenje«, »Odgovornost posloводства za računovodske izkaze« in »Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov«. V delu revizorjevega poročila »Mnenje«, je napačen tudi opis primerne okvira računovodskega poročanja.

- **Izpolnjevanje nalog revizijske družbe po ZPPDFT-1⁹**

Agencija ugotavlja, da določene revizijske družbe ne izvajajo vse potrebnih postopkov v skladu z ZPPDFT-1, med drugim poenostavljenega pregleda stranke. Prav tako pravilniki v posameznih primerih niso ažurirani na veljavni ZPPDFT-1.

1.2. Druge ugotovitve na ravni revizijskih družb so naslednje:

⁹ Zakon o preprečevanju pranja denarja in financiranja terorizma

V nadaljevanju so opisane druge ugotovitve na ravni revizijskih družb, in sicer tiste, ki jih je Agencija ugotovila pri več revizijskih družbah, ter na koncu navedene še ugotovitve, ki so bile ugotovljene samo v posamezni revizijski družbi :

- **Ocenjevanje sistema notranjega obvladovanja kakovosti**

Agencija ugotavlja, da nekatere revizijske družbe niso imele vzpostavljenega mehanizma notranjega obvladovanja kakovosti, ki bi obsegal spremljanje, evidentiranje in ocenjevanje ustreznosti in učinkovitosti mehanizmov notranjega obvladovanja kakovosti ter sprejemanje in evidentiranje ukrepov za odpravo ugotovljenih pomanjkljivosti. Prav tako letno niso izvajale ocenjevanja sistema notranjega obvladovanja kakovosti in niso vodile evidence o ugotovitvah navedenega ocenjevanja in vseh predlaganih ukrepih za spremljanje sistema notranjega obvladovanja kakovosti, kar ni v skladu z določbami in zahtevami 45a. člena ZRev-2.

- **Izjave o neodvisnosti**

Določene revizijske družbe imajo vzpostavljen sistem, da vsi zaposleni podpišejo izjavo o neodvisnosti oz. seznam za preverjanje neodvisnosti. Iz pregledanih izjav izhaja, da izjava ne vsebuje obdobja, za katero se podpisuje, navedeno je zgolj, da se izjava podpiše, preden se začne z revizijo, ter, da velja za vse družbe, ki so navedene v prilogi, ki ga priložijo izjavam o neodvisnosti. Prav tako je razvidno, da so vprašanja, ki so namenjena preverjanju neodvisnosti na ravni revizijske družbe, potrjevali tudi zaposleni, kar ni primerno in ustrezno, saj zaposleni ne morejo potrjevati neodvisnosti na ravni revizijske družbe, ampak zgolj svojo neodvisnost. Izjave zaposlenih in pogodbenih sodelavcev so običajno podpisane pred začetkom izvajanja predhodne revizije. Ni pa iz revizijske dokumentacije razvidno, ali je bila dana izjava o neodvisnosti tudi za obdobje do konca revidiranja. Izjave o neodvisnosti se ne morejo nanašati na prihodnje obdobje, ker zaposleni ne morejo zatrjevati prihodnjih okoliščin, ki jih ne poznajo, zato mora revizijska družba vzpostaviti postopke, da bo zagotavljala, da vsi zaposleni zagotavljajo svojo neodvisnost tekom celotne revizije računovodskih izkazov posameznih družb do izdaje revizorjevega poročila ter zagotoviti, da bodo izjave o neodvisnosti pripravljene na način, da dejansko odražajo samo potrditve, ki jih posamezni zaposleni in pogodbeni sodelavci lahko potrdijo in se do njih opredelijo z vidika neodvisnosti.

- **Sestavine pogodb o revidiranju računovodskih izkazov**

V nekaterih primerih pogodba ni vsebovala vseh obveznih sestavin, ki jih je določal ZRev -2, ki je veljal v času podpisa pogodb. Agencija poleg tega ugotavlja tudi, da predloge in sklenjene pogodbe ne vsebujejo člena, da poslovodstvo soglaša oziroma potrjuje in razume svojo odgovornost.

- **Pravilnik o obvladovanju kakovosti**

Agencija je v večih primerih ugotovila, da posamezne revizijske družbe nimajo v celoti ustreznega oziroma posodobljenega Pravilnika o obvladovanju kakovosti, glede na v zadnjih letih spremenjene določbe ZRev-2, MSOK 1 in Mednarodnega kodeksa etike za računovodske strokovnjake, v zvezi z obvladovanjem kakovosti revizijskih družb. In sicer je z dnem 12. 1. 2019 začela veljati novela ZRev-2, ki je v zakon uvedla določene spremembe in novosti predvsem glede zahtev s področja notranjega obvladovanja kakovosti revizijskih družb, ki so navedene v 45 a. členu ZRev-2, prav tako je bil v mesecu juniju 2019 objavljen nov Mednarodni kodeks etike računovodskih strokovnjakov, ki je prav tako uvedel novosti in

dodatne zahteve na področju opredelitve pojmov, etičnih zahtev, sprejema naročnika in ohranjanje povezave z naročnikom ter posebnih poslov, človeških dejavnikov, izvajanja posla ter spremljanja posla.

- **Pregled letnega poročila**

Agencija pri revizijskih spisih več revizijskih družb ugotavlja pomanjkljivosti na področju pregleda letnega poročila in sicer, že iz same metodologije revizijske družbe ni razvidno, da bi imela revizijska družba sprejete usmeritve glede obvezne uporabe preverjalnega seznama razkritij v skladu z MSRP, kot jih je sprejela EU, potrebnih za revizorjev pregled letnih poročil ali SRS 2016. Revizijske družbe morajo zagotoviti, da bodo pooblaščenih revizorji lahko opravljali revizijske postopke v skladu s pravili revidiranja, kar vključuje tudi preveritev zadostnosti in ustreznosti razkritij v letnih poročilih, v skladu s primernim računovodskim okvirom.

- **Spremljanje ur posameznega člana ekipe**

Nekatere revizijske družbe nimajo vzpostavljenega ustreznega sistema spremljanja dejanskih ur posameznega člana ekipe, temveč uporabijo in poročajo pogodbeno določene ure, kar ne odraža dejanskega stanja porabljenih ur posameznega člana ekipe na projektu.

- **Datum mnenja in zbrani revizijski dokazi**

V nekaterih primerih je Agencija ugotovila, da je bil del revizijske dokumentacije pripravljen in podpisan po datumu izdaje revizorjevega poročila.

- **Vodenje revizijskih spisov in arhiviranje**

Pomanjkljivosti pri vodenjih revizijskih spisov in arhiviranju je Agencija ugotovila pri več revizijskih družbah, namreč revizijske družbe niso imele v celoti vzpostavljenih in uveljavljenih kontrol, s katerimi bi zagotovile, da se končnega revizijskega spisa in celotne revizijske dokumentacije v revizijskem spisu ne more spreminjati v času njenega hranjenja ter da bi preprečile nepooblaščen spreminjanje ali izgubo dokumentacije poslov, kar ni v skladu s 45., 46. in 47. odstavkom MSOK 1 ter 45. b členom ZRev-2.

- **Poročanje revizijski komisiji**

Pri pregledu revizijskih spisov družb, ki so subjekti javnega interesa, Agencija ugotavlja, da revizijske družbe nimajo ustreznih navodil in usmeritev glede poročanja revizijskim komisijam. Agencija je namreč v več primerih ugotovila, da so poročila revizijskim komisijam pomanjkljiva, kajti ne vsebujejo vseh zahtev, glede poročanja, kot so opredeljene v 2. točki 11. člena Uredbe.

Poleg zgoraj nevednih ugotovitev, so bile pri posamezni revizijski družbi ugotovljene tudi naslednje ugotovitve, ki pa so specifične za posamezno revizijsko družbo:

- Sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki
- Uporaba splošnih pogojev k pogodbi o revidiranju

- Interna komunikacija
- Usposobljenost človeških virov
- Fluktuacija zaposlenih
- Priprava ter zaključevanje revizijske dokumentacije
- Letno poročanje revizijske družbe

2. Ugotovitve na ravni revizijskega spisa

V obravnavanem obdobju 2019/2020 je bilo v okviru nadzora 8 revizijskih družb, predmet nadzora 18 pooblaščenih revizorjev. Skupaj je bilo pregledanih 20 revizijskih spisov, kajti pri dveh pooblaščenih revizorjih sta bila pregledana po 2 revizijska spisa. Tudi v prihodnje bo Agencija na podlagi analize tveganj in števila podpisanih mnenj s strani posameznega pooblaščenega revizorja po potrebi v vzorec vzela več revizijskih spisov.

Tabela 3: Število in pomembnost ugotovitev na ravni posameznega pooblaščenega revizorja

Pooblaščen revizor	POMEMBNE UGOTOVITVE	DRUGE UGOTOVITVE	SKUPNO ŠTEVILO UGOTOVITEV	Ukrep
Pooblaščen revizor 1	13	2	15	Opomin
Pooblaščen revizor 2	11	3	14	Opomin
Pooblaščen revizor 3	12	20	32	Odvzem dovoljenja
Pooblaščen revizor 4	5	7	12	Opomin
Pooblaščen revizor 5	5	10	15	-
Pooblaščen revizor 6	4	2	6	Opomin
Pooblaščen revizor 7	4	8	12	-
Pooblaščen revizor 8	4	10	14	-
Pooblaščen revizor 9	4	17	21	-
Pooblaščen revizor 10	3	0	3	-
Pooblaščen revizor 11	3	6	9	-
Pooblaščen revizor 12	3	3	6	-
Pooblaščen revizor 13	2	3	5	-
Pooblaščen revizor 14	2	2	4	-
Pooblaščen revizor 15	1	2	3	-
Pooblaščen revizor 16	1	4	5	-
Pooblaščen revizor 17	1	6	7	-
SKUPAJ	78	105	183	

Vir: ANR

Kot izhaja iz tabele 3, število pomembnih ugotovitev in ugotovitev na ravni posameznega revizijskega spisa vpliva na vrsto ukrepa zoper pooblaščenega revizorja. Kljub temu pa pri odločitvi glede samega ukrepa Agencija upošteva tudi težo same kršitve oz. pomembnost ugotovitve, kakor tudi ponavljanje le teh in splošno kakovost posamezne opravljene revizije.

2.2. Pomembne ugotovitve na ravni revizijskih spisov

V okviru nadzora nad 17 pooblaščenimi revizorji je Agencija v obravnavanem obdobju pregledala 20 revizijskih spisov, pri čemer je ugotovila 78 pomembnih ugotovitev, ki so predstavljene v nadaljevanju. Posamezna ugotovitev lahko pomeni kršitev oziroma neskladje z več Mednarodnimi standardi revidiranja, tako da je vseh kršitev oziroma neskladnosti z Mednarodnimi standardi revidiranja skupaj 129.

V Tabeli 4 predstavljamo 129 ugotovitev, razdeljenih po posameznih Mednarodnih standardih revidiranja, ZRev-2 in MSOK-1. In sicer pomembne ugotovitve obsegajo 23 področij Mednarodnih standardov revidiranja, ZRev-2 in MSOK-1.

Tabela 4: Število pomembnih ugotovitev posameznih MSR

MRS	PRAVILA REVIDIRANJA	ŠT. POMEMBNIH UGOTOVITEV
MSR 230	Revizijska dokumentacija	16
MSR 500	Revizijski dokazi	16
MSR 315	Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja	15
MSR 330	Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja	14
ZRev-2	Zakon o revidiranju	10
MSR 530	Revizijsko vzorčenje	8
MSR 220	Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov	7
MSR 300	Načrtovanje revizije računovodskih izkazov	7
MSR 700	Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih	7
MSR 450	Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb	6
MSR 240	Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov	4
MSR 540	Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanimi razkritji	4
MSR 550	Povezane stranke	3
MSR 580	Pisne predstavitve	3
MSR 705	Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja	2
MSOK 1	Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev	2
MSR 320	Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije	1
MSR 501	Revizijski dokazi – Posebne presoje za izbrane postavke	1
MSR 560	Kasnejši dogodki	1
MSR 600	Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov)	1
MSR 620	Uporaba dela revizorjevega veččaka	1
SKUPAJ		129

Vir: ANR

V nadaljevanju so pomembne ugotovitve na ravni posameznega revizijskega spisa predstavljene glede na posamezno področje revizijskega posla. Opisali smo tiste pomembne ugotovitve, ki se pogosto pojavljajo pri izvajanju nadzora nad posameznimi revizijskimi spisi. Kot izhaja iz spodaj navedenih ugotovitev, je teh področij 30, in sicer:

- **Neodvisnost revidiranja**

Iz revizijske dokumentacije posameznih revizijskih spisov izhaja, da izjave o neodvisnosti ne vsebujejo obdobja, za katero se podpisuje, navedeno je zgolj, da se izjava podpiše, preden se začne z revizijo. Izjava je na primer podpisana septembra 2018, iz revizijske dokumentacije pa nadalje ni razvidno, ali je bila izjava o neodvisnosti podpisana tudi za obdobje do konca revidiranja.

Izjava o neodvisnosti se ne more nanašati na prihodnje obdobje, ker pooblaščen revizor ne more zatrjevati prihodnjih okoliščin, ki jih ne pozna. Prav tako bi moral pooblaščen revizor v zaključnih postopkih revidiranja, pred izdajo revizorjevega poročila še enkrat preveriti, ali so bile med celotno revizijo izpolnjene vse etične zahteve.

- **Načrtovanje revizije RI ter prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe**

Agencija predvsem pri manjših revizijskih družbah ugotavlja pomembne pomanjkljivosti na področju načrtovanja revizije, ter prepoznavanja in ocenjevanja tveganj pomembno napačne navedbe, kajti iz pregledane revizijske dokumentacije več revizijskih spisov ni razvidno, da bi pooblaščen revizor sestavil revizijski načrt postopkov ocenjevanja tveganj, načrt nadaljnjih revizijskih postopkov na ravni uradne trditve, in drugih načrtovanih revizijskih postopkov, ki jih je treba opraviti, da bi bila zagotovljena skladnost z MSR in da bi bil revizijski načrt sestavni del revizijske dokumentacije.

Prav tako iz posameznih ocen tveganj ne izhaja, da bi bili izvedeni kakršnikoli revizijski postopki, ki bi zagotovili osnovo za prepoznavanje in ocenitev tveganj pomembno napačne navedbe, oz. prepoznave in ocene tveganj pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradnih trditev.

Posledično zaradi pomanjkljivih postopkov načrtovanja in ocenjevanja tveganj ni mogoče trditi, da načrtovani in izvedeni revizijski postopki predstavljajo ustrezen odziv na tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradnih trditev.

- **Določanje pomembnosti, izvedbene pomembnosti in zneska neznatne napačne navedbe**

Agencija ugotavlja neustrezno dokumentiranje oz. pojasnilo, kako je pooblaščen revizor določil pomembnost, izvedbeno pomembnost ali znesek najmanjše dopustne napake. Določanje pomembnosti in izvedbene pomembnosti ni preprost mehaničen izračun in vključuje uporabo strokovne presoje. Nanj vplivajo revizorjevo poznavanje organizacije, dopolnjeno med izvajanjem postopkov za oceno tveganj, ter vrsta in obseg ugotovljenih napačnih navedb pri predhodnih revizijah in posledično revizorjeva pričakovanja glede

napačnih navedb v tekočem obdobju. Določeni nivoji posamezne pomembnosti pa bistveno vplivajo na to ali so izvedeni revizijski postopki ustrezni in zadostni za posamezni revidirani subjekt.

- **Prepoznavanje, ocenjevanje in odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe**

Agencija ugotavlja, da veliko pooblaščenih revizorjev še vedno ne pozna, kako pomembno je poznavanje, ocenjevanje in ustrezno odzivanje na ocenjena tveganja napačnih navedb. Pooblašчени revizorji temu področju posvečajo premalo pozornosti in ga ne prilagodijo posamezni reviziji. Agencija poleg tega ugotavlja, da posamezna ocenjena tveganja poleg tega, da niso ustrezno določena, tudi niso ustrezno naslovljena, kar pomeni, da niso izvedeni ustrezni in zadostni revizijskih postopki.

- **Notranje kontroliranje in testiranje podatkov**

Agencija predvsem pri manjših revizijskih družbah ugotavlja pomembne pomanjkljivosti na področju notranjega kontroliranja in testiranja podatkov. Iz revizijske dokumentacije pregledanih posameznih revizijskih spisov ni razvidno, kako naj bi pri postopkih preizkušanja podatkov na postavkah RI, pooblašчени revizorji upoštevali značilnosti populacije v smislu ocenjenega tveganja pri delovanju kontrol in ugotovitev, ki izhajajo iz drugih revizijskih postopkov. Agencija namreč ugotavlja, da pri revidiranju postavk pooblašчени revizorji izbor vzorca izvernih računovodskih listin, ki jih določijo za testiranje, opravijo na podlagi strokovne presoje, ki pa je v revizijski dokumentaciji ne pojasnijo, in da le ta v večini primerov ni odvisna od rezultatov testiranja kontrol oz. ni razvidno, na kakšen način je morebiti odvisna.

Agencija ugotavlja, da še vedno premalo revizorjev izvaja test kontrol, klub ugotovljenemu pomembnemu tveganju na posamezni postavki. Poleg tega v primeru testiranja kontrol, le to ni ustrezno, in pooblaščenemu revizorju ne poda zadostnega zagotovila o delovanju kontrol, ter tako ne vpliva na zmanjšanje obseg testa podatkov.

- **Preizkušanje podatkov - Oblikovanje vzorca, velikost in izbira postavk za preizkušanje (prihodki, terjatve, obveznosti....)**

Agencija je v več primerih ugotovila, da iz revizijske dokumentacije ni razvidno, kako naj bi pri postopkih preizkušanja podatkov (predvsem na postavki prihodkov), pooblašчени revizor upošteval značilnosti populacije, v smislu ocenjenega tveganja pri delovanju kontrol in ugotovitev, ki izhajajo iz drugih revizijskih postopkov.

Pri revidiranju postavk pooblašчени revizorji izbor vzorca izvernih računovodskih listin, ki jih določijo za testiranje, opravijo na podlagi strokovne presoje, ki pa je v revizijski dokumentaciji ne pojasnijo. Posledično iz revizijske dokumentacije ni razvidno, kako izbrani vzorci odražajo ustrezen odziv na značilnost in velikost populacije.

- **Revidiranje čistih prihodkov od prodaje**

Večina pomembnih ugotovitev na področju postavk računovodskih izkazov še vedno izhaja iz revidiranja prihodkov. Predvsem gre za napačne oziroma neustrezno dokumentirane in pojasnjene ocene pomembnosti tveganj napačne navedbe, ki je pri prihodkih že v osnovi

visoka ter neustreznem odzivu na določena tveganja, predvsem pri testiranju kontrol in načrtovanih in izvedenih nadaljnjih revizijskih postopkih testiranja podatkov, ki še vedno v večini primerov temeljijo na revizorjevi strokovni presoji in ne na statističnih metodah.

- **Revizijski postopki preveritve finančnih naložb**

Ugotovitve Agencije na področju preveritve finančnih naložb, se v večini primerov navezujejo na neustrezno izvedene postopke glede vrednotenja naložb, in sicer predvsem na pregled ocen potreb po slabitvah, pripravljenih s strani posloводства, uporabljenih predpostavk v modelih vrednotenja, oceni ustreznosti vrednotenja v preteklih obdobjih (t.i. »back testing«), ipd..

- **Revidiranje kratkoročnih poslovnih terjatev, rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi, stroškov dela, zalog, odloženih stroškov razvijanja**

Agencija ugotavlja, da v večih primerih iz te revizijske dokumentacije ni bilo razvidno:

- kakšne revizijske postopke je pooblaščen revizor opravil na posamezni postavki,
- kaj pomenijo posamezni odloženi dokumenti in kakšna zagotovila dajo revizorju; ter
- kako posamezni revizijski postopki naslavlajo posamezno uradno trditev.

- **Revidiranje računovodskih ocen**

Pooblaščen revizorji ne izvedejo ustreznih revizijskih postopkov glede računovodskih ocen. Predvsem gre za pomanjkljivosti preverjanja dela veščakov in preverjanja njihovega dela in ustreznosti uporabljenih predpostavk, ki so jih veščaki ali posloводство pri pravi računovodskih ocen uporabili.

- **Revizijski postopki pri konsolidaciji**

Agencija ugotavlja, da revizijski postopki pri konsolidaciji v veliko primerih niso ustrezni oziroma ustrezno dokumentirani. Iz revizijske dokumentacije namreč ni razvidno, kateri postopki so bili narejeni, poleg tega manjkajo navodila revizorjem odvisnih družb, uskladitve računovodskih izkazov odvisnih družb niso dokumentirane, revizorji niso pozorni na enotnost računovodskih politik v skupini, poleg tega tudi vsa revizorjeva poročila odvisnih družb niso pridobljena do datuma mnenja na konsolidirane računovodske izkaze. V nekaterih primerih tudi ni bilo pojasnjeno, zakaj določene odvisne družbe niso bile zajete v konsolidacijo oz. zanje ni bilo izvedenih ustreznih in zadostnih revizijskih postopkov, da bi se pooblaščen revizor lahko prepričal o pravilnost konsolidiranih računovodskih izkazov.

- **Dogodki po datumu bilance stanja**

Pri pregledu več revizijskih spisov smo ugotovili nezadostne oziroma pomanjkljivo opravljene revizorjeve postopke v zvezi z dogodki po datumu bilance stanja. Pooblaščen revizorji so zaključili, da ni bilo pomembnih dogodkov po datumu bilance stanja, in sicer brez izvedenih oziroma dokumentiranih ustreznih revizijskih postopkov.

- **Razkritja v letnem poročilu**

Uporabniki revidiranih računovodskih izkazov presojuje kakovost izvedene revizije tudi na osnovi popolnosti in ustreznosti razkritij v revidiranih računovodskih izkazih. Zato Agencija pri svojih nadzorih vedno presoja tudi ustreznost obveznih razkritij v revidiranih letnih poročilih. Revizorjevi postopki preizkušanja podatkov, povezani z zaključevanjem računovodskih izkazov, vključujejo tudi potrjevanje ali usklajevanje informacij v računovodskih izkazih z računovodskimi evidencami, na katerih temeljijo, vključno s potrjevanjem ali usklajevanjem informacij v razkritjih, ne glede na to, ali so take informacije pridobljene iz glavne knjige ali pomožnih poslovnih knjig ali zunaj njih¹⁰.

Agencija v veliki večini pregledanih revizijskih spisov ugotavlja pomanjkljivosti pri pregledu razkritij v letnih poročilih. Iz revizijske dokumentacije namreč običajno ni razvidno:

- da bi pooblaščen revizorji potrdili in uskladili informacije v razkritjih z informacijami, pridobljenimi iz glavne knjige, pomožnih poslovnih knjig ali zunaj njih,
- da bi preverili ustreznost in zadostnost razkritij v skladu s sprejetim okvirom računovodskega poročanja (MSRP) in ZGD-1
- da bi bila v letnem poročilu razkrita vsa pomembna razkritja, zahtevana v MSRP, kot jih je sprejela EU, SRS in ZGD-1.
- da bi v primeru, da so razkritja pomanjkljiva, zbrali vsa napačna ali manjkajoča razkritja in se opredelili, ali so manjkajoča razkritja pomembna ali ne, ter podlago za tak sklep in obvestili primerno raven posloводства o napačnih navedbah oziroma pomanjkljivih razkritjih.

• **Revizorjevo poročilo**

Nekateri pooblaščen revizorji v revizorjevo poročilo vključijo odstavek »Druge informacije«, z naslednjo vsebino:

»V povezavi z opravljeno revizijo računovodskih izkazov je naša odgovornost prebrati druge informacije in pri tem presoditi, ali so druge informacije pomembno neskladne z računovodskimi izkazi, zakonskimi zahtevami ali našim poznavanjem, pridobljenim pri revidiranju, ali se kako drugače kažejo kot pomembno napačne. Če na podlagi opravljenega dela zaključimo, da obstaja pomembna napačna navedba drugih informacij, moramo o takih okoliščinah poročati. V zvezi s tem ni nič takega, o čemer bi morali poročati.«

Za navedeni odstavek je primernejša naslednja vsebina:

»V zvezi s tem na podlagi opisanih postopkov poročamo, da:

- so druge informacije v vseh pomembnih pogledih usklajene z revidiranimi računovodskimi izkazi;
- so druge informacije pripravljene v skladu z veljavnimi zakoni in predpisi; ter na podlagi poznavanja in razumevanja družbe in njenega okolja, ki smo ga pridobili med revizijo v zvezi z drugimi informacijami, nismo ugotovili bistveno napačnih navedb.«

• **Sporočanje in popraviljanje napačnih navedb**

V določenih primerih iz revizijske dokumentacije ni bilo razvidno, da bi pooblaščen revizor sistematično zbiral vse med revizijo ugotovljene napačne navedbe v računovodskih izkazih, razen tistih, očitno neznatnih. V posameznih primerih pooblaščen revizor tudi ni imel liste nepopravljenih napačnih navedb, ki bi bila priloga predstavitvenemu pismu posloводства.

¹⁰ MSR 330, odstavek 20

- **Pisne predstavitve posloводства**

Pisne predstavitve posloводства so predvsem v primeru manjših revizijskih družb, pomanjkljive in ne vsebujejo vseh zahtevanih predstavitev, kot jih zahteva MSR 580 ter posamezni drugi standardi, ki natančno opredeljujejo zahtevane predstavitve posloводства.

- **Ocenjevalec kakovosti posla**

V primeru revizije subjektov javnega interesa Agencija ugotavlja, da revizijske družbe pripravijo poročilo ocenjevalca kakovosti posla, kjer je pri posameznih točkah podrobno navedeno, katere postopke je opravil ocenjevalec kakovosti posla, vendar pa iz posameznih sekcij v posameznem revizijskem spisu, kamor se veže pregled, ni razvidno, da bi določene zadeve ocenjevalec kakovosti posla dejansko pregledal (na primer: ni sledi o podpisu določenih dokumentov). Prav tako v revizijskem spisu ni razvidnih zapisnikov sestankov, ki jih je opravil ocenjevalec kakovosti posla s ključnim revizijskim partnerjem na projektu ali sledi pregleda osnutka revizorjevega poročila in letnega poročila revidirane družbe. Poleg tega iz revizijske dokumentacije ni razvidno, da bi bil ocenjevalec kakovosti posla vključen skozi celotno revizijo, je pa v poročilu navedeno, da je bil skozi celoten potek revizije vključen in seznanjen z vsemi relevantnimi zadevami.

Poleg zgoraj opisanih, so bili pri posameznih revizijskih spisih ugotovljene še naslednje ugotovitve, ki so specifične za posamezno revizijo oziroma se nanašajo samo na posamezen revizijski spis:

- Sprejem posla
- Imenovanje ključnega revizijskega partnerja
- Menjava ključnega revizijskega partnerja
- Poznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem - vpisi v dnevnik
- Oblika, vsebina in obseg revizijske dokumentacije
- Prilagoditev mnenja v poročilu neodvisnega revizorja
- Arhiviranje revizijske dokumentacije

2.2. Ugotovite na ravni revizijskih spisov

V okviru nadzora nad 17 pooblaščenimi revizorji, je Agencija v obravnavanem obdobju pregledala 20 revizijskih spisov, pri čemer je ugotovila 105 ugotovitev, ki so predstavljene v nadaljevanju. Opisali smo tiste ugotovitve, ki se pogosto pojavljajo pri pregledu posameznih revizijskih spisov. V določenih primerih so ugotovitve iz enakih oz. podobnih področij kot pomembne ugotovitve, vendar, zaradi narave kršitve oz. neskladnosti niso razvrščene med pomembne.

Ugotovitve na ravni revizijskih spisov so opisane že v okviru pomembnih in drugih ugotovitev na nivoju revizijskih družb, in v okviru pomembnih ugotovitev v okviru revizijskih spisov, tako da jih tukaj ne opisujemo ponovno. V določenih primerih pa gre za tako specifične primere

ugotovitev, da za zainteresirano javnost ne bi imele dodane vrednosti oziroma bi njihov opis pomenil razkritje poslovnih skrivnosti.

- **Uporaba centra za zagotavljanje storitev (»Service delivery center« - SDC)**

V enem od primerov uporabe centra za zagotavljanje storitev, bi moral pooblaščen revizor ustrezno dokumentirati, tako načrtovanje vključitve SDC, kot tudi katere revizijske postopke je SDC opravil, kdaj so jih opravili, kdo jih je opravil in kakšne so njihove izkušnje. Iz izpisa porabljenih ur in delovnega papirja testiranje vknjižb v dnevnik (JE test) je razvidno, da je bil SDC vključen v revizijo in izvedel določene postopke v okviru preveritve vknjižb v dnevnik (JE test), zato pooblaščen revizor ni ustrezno in zadostno dokumentiral, kdo bo/je izvajal postopke in, ali ima(jo) zadostne in ustrezne izkušnje.

Izvajalci postopkov v SDC prav tako niso podpisali izjav o neodvisnosti, kar je zahtevano za vse osebe, ki sodelujejo pri opravljanju revizijskih postopkov.

- **Izbira vzorca za testiranje učinkovitosti kontrol in notranje kontroliranje**

Predvsem pri manjših revizijskih družbah Agencija ugotavlja, da pooblaščen revizorji vzorec za testiranje učinkovitosti kontrol določijo neustrezno, in sicer brez vsake metodološke podlage, kar ne zagotavlja ustreznega vzorca glede pomembnosti, pogostosti in vrste testirane kontrole.

- **Analitični postopki preizkušanja podatkov**

Agencija pogosto ugotavlja neustrezno izvedene analitične postopke preizkušanja podatkov, in sicer ni razvidna opredelitev pričakovanja glede gibanja knjiženih zneskov ali razmerij in ovrednotenij, ali je pričakovanje dovolj natančno za opredelitev napačne navedbe. Iz revizijske dokumentacije prav tako ni razvidno, da so bila določena dovoljena odstopanja od pričakovanj, oziroma odstopanja, ki zahtevajo dodatna pojasnila.

- **Informacije, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi in preveritev primernosti dokumentov, prejetih s strani naročnika**

Agencija ugotavlja pomanjkljivosti pri revizorjevih postopkih glede informacij, pridobljenih s strani naročnika. Pogosto se pooblaščen revizorji zanašajo oz. njihovo delo temelji na dokumentih, seznamih in analitiki, ki jih pridobijo s strani naročnika, ne da bi preverili točnost in pravilnost teh dokumentov. Pogost primer je na primer preverjanje starostne strukture zalog ali terjatev, kjer pooblaščen revizor uporabi informacije, ki jih je pripravil naročnik revidiranja (razporeditev terjatev v razrede po dnevih od zapadlosti), iz revizijske dokumentacije pa ni razvidno, da bi ovrednotil, ali so informacije dovolj zanesljive za namene revizije, saj ne preveri pravilnosti razporeditve stanj terjatev v starostne razrede neodvisno.

- **Pregled letnega poročila**

Iz revizijske dokumentacije ni razvidne končne različice letnega poročila, kjer bi bila vidna sled preveritve in uskladitve s preverjalnimi seznamami in revizijsko dokumentacijo.

- Sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki
- Izjava o neodvisnosti
- Pogodba o revidiranju

- Uporaba splošnih pogojev k pogodbi o revidiranju
- Načrtovanje revizije in odzivi na ocenjena tveganja
- Določanje pomembnosti
- Določitev pomembnih postavk
- Prepoznavanje, ocenjevanje in odzivi na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe
- Poznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem - vpisi v dnevnik
- Revizijski postopki pri prihodkih od prodaje
- Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev in stroški
- Kratkoročne terjatve do kupcev
- Revizijski postopek preveritve stroškov vzdrževanja
- Izbira vzorca za testiranje prihodkov od prodaje iz inženirskih storitev
- Rezervacije za tožbe
- Tveganje prihodnjega poslovanja podjetja
- Kratkoročne poslovne terjatve
- Dolgoročne finančne naložbe
- Revizija računovodskih izkazov skupine
- Pismo poslovodstvu
- Pisne predstavitve poslovodstva
- Revidiranje kasnejših dogodkov
- Poročanje revizijski komisiji
- Revizorjevo poročilo
- Veščak
- Popravki med revizijo ugotovljenih napačnih navedb
- Datum revizorjevega poročila in zbrani revizijski dokazi
- Priprava ter zaključevanje revizijske dokumentacije
- Vodenje revizijskih spisov in arhiviranje
- Beleženje dejanskih ur po projektih

Beleženje ur je v veliko primerih na podlagi pogodbeno določenih ur in ne odraža dejansko porabljenih ur posameznega člana revizijske ekipe na projektu.

Kot izhaja iz Tabele 5, predstavljene v nadaljevanju, ki prikazuje ugotovitve razdeljene po posameznih Mednarodnih standardih revidiranja, ZRev-2, ZGD-1, MSOK-1 in Uredbi, je bilo med nadzorom ugotovljenih 183 kršitev oziroma neskladnostmi z navedenimi pravili revidiranja, gre pa za ugotovitve, ki posegajo na 34 področji Mednarodnih standardov revidiranja, ZRev-2, ZGD-1, MSOK 1 in Uredbe.

Tabela 5: Število drugih ugotovitev posameznih MSR

MRS	PRAVILA REVIDIRANJA	ŠT. UGOTOVITEV
MSR 330	Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja	31
MSR 700	Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih	25
MSR 500	Revizijski dokazi	14
ZGD-1, 69. člen	Zakon o gospodarskih družbah	13
MSR 230	Revizijska dokumentacija	12
MSR 320	Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije	9
MSR 210	Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle	7
MSR 220	Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov	7
MSR 300	Načrtovanje revizije računovodskih izkazov	7
MSR 240	Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov	5
MSR 315	Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja	5
MSR 450	Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb	5
ZGD-1, 57. člen	Zakon o gospodarskih družbah	5
MSR 520	Analitični postopki	4
ZRev-2, 47. člen	Zakon o revidiranju (ZRev-2)	3
ZRev-2, 77. člen	Zakon o revidiranju (ZRev-2)	3
MSOK-1	Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev	3
MSR 501	Revizijski dokazi – Posebne presoje za izbrane postavke	2
MSR 505	Zunanje potrditve	2
MSR 530	Revizijsko vzorčenje	2
MSR 540	Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanimi razkritji	2
MSR 560	Kasnejši dogodki	2
Uredba, 11. člen	Uredba (EU) Evropskega parlamenta o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa	2
ZGD-1, 281. člen	Zakon o gospodarskih družbah	2
ZRev-2, 124. člen	Zakon o revidiranju (ZRev-2)	2
ZRev-2, 128. člen	Zakon o revidiranju (ZRev-2)	2
MSR 550	Povezane stranke	1
MSR 580	Pisne predstavitve	1
MSR 620	Uporaba dela revizorjevega veščaka	1
Uredba, 6. člen	Uredba (EU) Evropskega parlamenta o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa	1

Uredba, 12. člen	Uredba (EU) Evropskega parlamenta o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa	1
ZRev-2, 5. člen	Zakon o revidiranju (ZRev-2)	1
ZRev-2, 39. člen	Zakon o revidiranju (ZRev-2)	1
SKUPAJ		183

3. Ugotovitve po postavkah računovodskih izkazov in pregleda letnega poročila

Kot je razvidno iz tabele 6, je bilo v okviru nadzora nad 17 pooblaščenimi revizorji na področjih, povezanih z računovodskimi postavkami in pregledom letnega poročila ugotovljenih 21 pomembnih ugotovitev in 23 ugotovitev.

Kot izhaja iz ugotovitev Agencije, je večina pomembnih ugotovitev povezanih s postavkami računovodskih izkazov s področja prihodkov. Razlog za to je, ker so prihodki že v osnovi povezani s tveganjem prevar, česar pa pooblaščenimi revizorji v svojih revizijskih postopkih ne upoštevajo ustrezno. Poleg tega niso ustrezne in zadostne druge ocene tveganj na prihodkih (tveganje pri delovanju in kontroliranju), kar se nadalje odraža z neustreznimi oziroma nezadostnimi testi kontrol in testi podatkov, tako na področju vzorčenja kot pri drugih izvedenih revizijskih postopkih.

Ugotovitve s področja naložb in zalog se nanašajo predvsem na vrednotenje le teh oziroma izvedenih revizijskih postopkih, povezanih z vrednotenjem, ki bodisi niso izvedeni ali ustrezno dokumentirani.

Agencija poleg tega ugotavlja, da pri večini pregledanih revizijskih spisov, revizijski postopki glede pregleda letnega poročila niso bili ustrezni oz. ustrezno dokumentirani.

Tabela 6: Ugotovitve povezane z postavkami računovodskih izkazov in razkritji v LP pri 17 pooblaščenih revizorjih

POSTAVKA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV	ŠT. POMEMBNIH UGOTOVITEV	ŠT. UGOTOVITEV
Prihodki	7	2
Naložbe	3	2
Zaloge	3	0
Terjatve	1	3
Neopredmetena sredstva	1	0
Štroški dela	1	2
Rezervacija	1	1
RAZKRIJTA V LETNEM PROČILU	4	13
SKUPAJ	21	23

Vir: ANR

Z vidika postavk računovodskih izkazov je bilo pri nadzoru revizijskih spisov, največ pomembnih ugotovitev na postavki prihodkov, in sicer 7, sledijo naložbe in zaloge. Največ

ugotovitev pa se nanaša na revizorjeve postopke pregleda letnega poročila revidirane družbe, in sicer 4 pomembne ugotovitve in 13 ugotovitev.

V. Sklep

Agencija je v tretji nadzorniški sezoni opravila pregled nad kakovostjo dela osmih (8) revizijskih družb, v okviru katerih je opravila nadzor nad sedemnajstimi (17) pooblaščenimi revizorji ter 20 revizijskimi spisi, pri čemer Agencija sledi zahtevam ZRev-2, da so revizijske družbe, ki opravljajo revizije subjektov javnega interesa, pregledane najmanj vsaka tri leta, ostale revizijske družbe pa najmanj vsakih šest let.

V nadzorovanih revizijskih družbah je Agencija ugotovila 58 ugotovitev, od tega 26 pomembnih in na podlagi tega izdala 5 odredb in začela postopek za začasno prepoved opravljanja obveznih revizij za obdobje enega leta pri eni revizijski družbi.

V okviru nadzora nad kakovostjo dela pooblaščenih revizorjev in pregleda revizijskih spisov je Agencija ugotovila 183 ugotovitev, od tega 78 pomembnih, kar je nekoliko manj kot v preteklih letih.

Revizijske družbe in pooblašчени revizorji morajo na podlagi ugotovitev Agencije, ki so predstavljene v Poročilih o nadzorih, predstaviti akcijski načrt odprave ugotovljenih pomanjkljivosti v nadzorih in izvesti popravilne ukrepe. Spremljavi izvajanja priporočil Agencija namenja posebno pozornost in s tem se zagotavlja nenehno izboljševanje kakovosti dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev.

Z januarjem 2020 so subjekt javnega interesa postale tudi družbe, zavezane k obvezni reviziji, v kateri imajo država ali občine, skupaj ali samostojno, neposredno ali posredno, večinski lastniški delež in pokojninske družbe, s tem pa so tudi pooblašчени revizorji, ki revidirajo te družbe postali subjekt nadzora, ki je predmet pregleda vsaka 3 leta.

Revizijske družbe so v zadnjih letih, od uveljavitve evropske regulative na področju revidiranja, storile velike premike na bolje, predvsem na področju presoje neodvisnosti, opravljanja nerevizijskih storitev, spoštovanja prepovedi opravljanja prepovedanih nerevizijskih storitev, postopkov sprejema posla, izobraževanja revizorjev, izpopolnjevanja revizijskih orodij in podobno. Zakonske zahteve na ravni EU naj bi okrepile zaupanje javnosti v delovanje revizijskih družb, še posebej pa je uveljavitev novele ZRev-2 v začetku leta 2019 prinesla pomembne zahteve tudi glede delovanja revizijskih družb v Republiki Sloveniji.

Rezultati spremljanja opravljenih nadzorov revizij računovodskih izkazov s strani Agencije kažejo, da se kakovost revizij v zadnjih letih izboljšuje. To je predvsem vidno v upadu izrečenih ukrepov nadzora revizijskim družbam in pooblaščenim revizorjem.