

Mateja Cimerman*

Bistvene ugotovitve Agencije za javni nadzor nad revidiranjem iz opravljenih nadzorov revizij računovodskih izkazov

Essential findings of the Agency for Public Oversight of Auditing from the inspections of audits of financial statements

POVZETEK ● *Prispevek obravnava ugotovitve iz opravljenih nadzorov s strani Agencije za javni nadzor nad revidiranjem, kot pristojnega organa za nadzor in regulacijo revizijskega trga v Republiki Sloveniji. V prispevku je prikazano, na kakšne načine Agencija izvaja javni nadzor nad revidiranjem, podrobneje je obravnavan nadzor nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji. Drugi del prispevka obravnava ključne ugotovitve pri opravljenih nadzorih revizij računovodskih izkazov, pri čemer so najpogostejše med njimi tudi bolj obsežno opisane.*

Ključne besede ● *revizija, revidiranje, Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, javni nadzor, ugotovitve*

SUMMARY ● *The article deals with the audit findings, performed by the Agency for Public Audit Oversight of Auditing, as the competent authority for the supervision and regulation of the audit market in the Republic of Slovenia. The ways in which the Agency performs public oversight of auditing is shown, and the supervision of audit companies and certified auditors is discussed in more detail. The second part of the article deals with the key findings in the audits of the financial statements, with the most common ones being described in more detail.*

Key words ● *audit, Agency for public Oversight of Auditing, public oversight, findings*

JEL: #Navesti šifro JEL klasifikacije

* Mateja Cimerman, univ. dipl. ekon., pooblaščen revizorka, namestnica direktorice, Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, mateja.cimerman@anr.si.

1. UVOD

V Sloveniji opravlja storitve revidiranja 49 revizijskih družb in v njihovem imenu 142 pooblaščenih revizork in pooblaščenih revizorjev¹, ki v revizijskih družbah aktivno opravljajo storitve revidiranja. Revizijske družbe in revizorji so skladno z Zakonom o revidiranju² (ZRev-2) pooblašчени za izvajanje revizij, katerih namen je zagotoviti večje zaupanje javnosti v letne posamične in konsolidirane računovodske izkaze družb. Za zagotovitev primerne kakovosti revidiranja veljajo stroge zahteve, ki jih morajo spoštovati. Za visoko kakovost revizij pa je ključno tudi zunanje zagotavljanje kakovosti revidiranja, ki prispeva k večji verodostojnosti objavljenih finančnih informacij in zagotavlja boljšo zaščito delničarjev, vlagateljev, upnikov in drugih zainteresiranih strani.

Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (Agencija) kot pristojni organ za nadzor in regulacijo revizijskega trga v Republiki Sloveniji izvaja nadzore nad opravljanjem revidiranja s ciljem izboljšanja integritete, neodvisnosti, nepristranskosti, odgovornosti, preglednosti in zanesljivosti delovanja revizijskih družb in revizorjev, ki delujejo v javnem interesu.

V prispevku so v prvem delu predstavljeni namen in cilji opravljanja revizije računovodskih izkazov, sledi obrazložitev namena javnega nadzora nad opravljanjem revidiranja. V njem je podrobneje pojasnjeno, kako Agencija opravlja nadzore nad kakovostjo opravljanja storitev revidiranja, pri čemer je največji poudarek na opisu rednih nadzorov nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji. Najobširnejše poglavje obsega predstavitev ugotovitev oziroma nepravilnosti, ki so bile ugotovljene pri opravljenih nadzorih v zadnjem triletnem obdobju. Najprej so obrazložena merila, na podlagi katerih Agencija presoja težo posameznih ugotovitev, nato pa so najpogostejše ugotovitve podrobneje predstavljene. Gre za kršitve pravil revidiranja na področju revizorjeve presoje ocen vrednosti, pripoznavanja prihodkov, obstojem in delovanjem notranjih kontrol ter razkritij v letnih poročilih.

2. NAMEN IN CILJI OPRAVLJANJA REVIZIJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

Namen revizije računovodskih izkazov je povečati stopnjo zaupanja uporabnikov v računovodske izkaze. To se doseže z izraženim mnenjem revizorja o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljeni v skladu s

¹ v nadaljevanju revizor

² Ur. l. RS, št. 65/08, 63/13 – ZS-K in 84/18

sprejetim okvirom računovodskega poročanja³, na primer s Slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) ali Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, kot jih je sprejela EU (MSRP, kot jih je sprejela EU). Revizorjevo mnenje povečuje verodostojnost računovodskih izkazov pri različnih uporabnikih, kot so posojilodajalci, dobavitelji in vlagatelji.

Računovodski izkazi, ki so revidirani, so izkazi družbe, ki jih je pripravilo poslovodstvo pod nadzorom pristojnih za upravljanje. Revizija se skladno z MSR opravlja ob predpostavki, da je poslovodstvo potrdilo odgovornost, ki je temeljna za izvajanje revizije. Revizija računovodskih izkazov namreč ne odvezuje poslovodstva ali pristojnih za upravljanje njihove odgovornosti.

Glavni revizorjevi cilji pri opravljanju revizije računovodskih izkazov so⁴:

- pridobiti sprejemljivo zagotovilo, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, kar revizorju omogoča, da izrazi mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, in
- poročati o računovodskih izkazih in obveščati v skladu z revizorjevimi ugotovitvami, kot to zahtevajo MSR.

3. JAVNI NADZOR NAD OPRAVLJANJEM REVIDIRANJA

Na področju revidiranja so se v začetku leta 2019 zgodile pomembne spremembe, saj je začel veljati spremenjen ZRev-2, ki je v slovenski pravni red prenesel Direktivo 2014/56/EU o spremembi Direktive 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze in Uredbo (EU) 537/2014 o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa, ki sta ju sprejela Evropski parlament in Svet EU dne 16. 4. 2014 in ki sta prinesli dodatne zahteve na področje delovanja revizijskega trga in njegovega nadzora.

Agencija je s tem postala 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;

³ 3. odstavek MSR 200

⁴ 11. odstavek MSR 200

- 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
 - revizorjev.

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

Revidiranje je skladno z ZRev-2 širši pojem kot revizija.

Revidiranje pomeni revizijo posamičnih in konsolidiranih računovodskih izkazov, druge posle dajanja zagotovil in posle opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na podlagi Mednarodnih standardov revidiranja (MSR)⁵.

Revizija (konsolidiranih) računovodskih izkazov pa je preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovnega izida pravne osebe v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja⁶.

3.1. OPRAVLJANJE NADZORA NAD ZAKONITOSTJO IN KAKOVOSTJO DELA REVIZIJSKIH DRUŽB

Agencija kot nadzorni organ opravlja nadzor nad zakonitostjo in kakovostjo dela revizijskih družb z namenom preverjanja, če revizijska družba pri opravljanju

⁵ 33. točka 3. člena ZRev-2

⁶ 34. točka 3. člena ZRev-2

revidiranja ravna v skladu s pravili revidiranja⁷. V sklopu tega opravi tudi nadzore nad revizorji, ki opravljajo revizije in delujejo kot ključni revizijski partnerji v imenu revizijske družbe, ki je nadzirana.

Nadzor nad revizijskimi družbami opravlja Agencija na različne načine:

- s preiskavami, spremljanjem, zbiranjem in preverjanjem poročil in obvestil revizijskih družb in drugih oseb, ki poročajo Agenciji o posameznih dejstvih in okoliščinah v zvezi z revidiranjem;
- s preverjanjem, ali posamezni subjekti izpolnjujejo pogoje za izdajo dovoljenja za opravljanje storitev revidiranja;
- s sprotnim preverjanjem, ali revizorji in revizijske družbe izpolnjujejo pogoje za vpis v ustrezne registre;
- s spremljanjem, zbiranjem in preverjanjem obveznih poročil s strani revizijskih družb, ki morajo Agenciji na mesečni ravni poročati o vsebini posameznih podpisanih pogodb o revidiranju (pogodbena cena, vrsta posla, za koliko let je bila podpisana pogodba o revidiranju in podobno) in opravljenih poslih revidiranja (vrsta izdanega mnenja, ključni revizijski partner, ki je podpisal revizorjevo poročilo, porabljene ure za revizijo, sodelovanje veččakov pri reviziji, in podobno);
- z opravljanjem neposrednih nadzorov nad zakonitostjo in kakovostjo dela revizijskih družb in ključnih revizijskih partnerjev⁸, ki v imenu revizijske družbe podpišejo revizorjevo poročilo;
- z izrekanjem ukrepov nadzora revizijskim družbam in revizorjem.

Agencija mora skladno z ZRev-2 opravljati neposredne nadzore dela revizijskih družb, ki izvajajo revizije subjektov javnega interesa⁹, najmanj na tri leta, nadzor dela ostalih revizijskih družb pa se izvaja najmanj vsakih šest let.

⁷ Pravila revidiranja so Zakon o revidiranju, Mednarodni standardi revidiranja in drugi povezani standardi, ki jih izdaja Mdnarodna 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.

⁸ Ključni revizijski partner je pooblaščen revizor (ali več pooblaščenih revizorjev), ki ga ali jih revizijska družba imenuje za posamezni revizijski posel kot glavnega odgovornega ali glavne odgovorne za izvajanje obvezne revizije v imenu revizijske družbe in ki podpiše ali podpišejo revizorjevo poročilo.

⁹ Subjekt javnega interesa 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.

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. V letu 2019 je bilo nadzorovanih 6 revizijskih družb (od tega dve BIG4¹⁰ revizijski družbi) in njihovih 22 ključnih revizijskih partnerjev, ki so v njihovem imenu opravljali storitve revidiranja in podpisovali revizorjeva poročila.

Agencija načrtuje, da bo v letu 2020 opravila nadzor nad enajstimi revizijskimi družbami (od tega nad dvema BIG4 revizijskima družbama) in njihovimi 23 ključnimi revizijskimi partnerji, ki so v njihovem imenu opravljali storitve revidiranja in podpisali revizorjeva poročila.

3.2. NADZORI NAD REVIZIJSKIMI DRUŽBAMI

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

- ocena zasnove sistema notranjega obvladovanja kakovosti (presoja se notranja kultura revizijske družbe, vzpostavljeni sistem za spremljanje kakovosti, odnos vodstva glede zagotavljanja kakovosti, poslovni model revizijske družbe, pristop revizijske družbe do izvajanja revizij in vzpostavljeni sistem notranje in zunanje komunikacije revizijske družbe);
- ustreznost spoštovanja etičnih zahtev (sporočanje zahtev po neodvisnosti, izvajanje usposabljanja v zvezi z etičnimi zahtevami, zagotavljanje zahtevane rotacije ključnih revizijskih partnerjev, prepoznavanje groženj neodvisnosti revizijske družbe, izvajanje nerevizijskih storitev);
- ocenjevanje kakovosti poslov (presoja opravljene ocene kakovosti posla, presoja usposobljenosti ocenjevalca ipd.);
- sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki, ki se presoja pri pregledu revizijske dokumentacije opravljenih revizij,
- zagotavljanje skladnosti z zahtevami o stalnem izobraževanju (zahteva evropske regulative, standardov IFAC¹¹ in ZRev-2 je obvezno stalno dodatno izobraževanje revizorjev, kar mora biti zagotovljeno in spremljano s strani revizijske družbe);
- izvajanje revizijskih poslov, ki se presoja pri pregledu revizijske dokumentacije opravljenih revizij,

¹⁰ Med t.i.BIG4 revizijske družbe sodijo KPMG, Ernst & Young, PwC in Deloitte

¹¹ Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov

- skladnost z zahtevami o zaračunanih plačilih za revizijske storitve;
- postopki revizijske družbe v zvezi z obveznostmi glede preprečevanja pranja denarja in financiranja terorizma po Zakonu o preprečevanju pranja denarja in financiranja terorizma¹²;
- pregled vsebine preglednega poročila, ki ga morajo skladno z ZRev-2 enkrat letno objaviti vse revizijske družbe, ki izvajajo revizije subjektov javnega interesa.

3.3. NADZORI NAD REVIZORJI

Nadzori nad revizorji, torej nad opravljenimi posameznimi revizijami računovodskih izkazov, se izvajajo s pregledi revizijskih spisov in so osredotočeni na presojo ustreznosti ključnih revizorjevih presoj, sprejetih s strani revizorja, ki so podlaga za izraženo revizorjevo mnenje, ter na ustreznost in zadostnost pridobljenih revizijskih dokazov.

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.

Nadzor nad revizorji se opravlja s pregledom celotne revizijske dokumentacije opravljene revizije. Gre predvsem za naslednja področja:

- določanje pomembnosti,
- prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe,
- revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja,
- pregled in preverjanje skladnosti postopkov revidiranja s pravili revidiranja,
- presoja primernosti in zadostnosti izvedenih revizorjevih postopkov ter njihovo dokumentiranje na določenih postavkah računovodskih izkazov, ki so izbrane na podlagi analize tveganj pomembnosti ter z upoštevanjem elementa nepredvidljivosti,
- revidiranje računovodskih ocen v povezavi z uporabo dela revizorjevega veščaka,
- revizorjeva obravnava razkritij v letnem poročilu revidirane družbe,
- vsebina revizorjevega poročila in skladnost z zakonodajo.

¹² Ur. l. RS, št. 68/16 in 81/19

4. UGOTOVITVE NA PODLAGI OPRAVLJENIH NADZOROV

Ugotovitve¹³ so na splošno pomembne pomanjkljivosti subjekta nadzora pri izpopolnjevanju zahtev pravil revidiranja. Gre za nespoštovanje pravil revidiranja, ugotovljene pri opravljenih revizijah.

4.1. Določitev teže kršitev pravil revidiranja

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

Ugotovitve opravljenega nadzora so razdeljene na pomembne ugotovitve in ugotovitve.

Pomembne ugotovitve na ravni obvladovanja kakovosti revizijske družbe so tiste, kjer se v nadzoru ugotavlja:

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

Pomembne ugotovitve na ravni posamezne opravljene revizije oziroma revizijskega spisa so neizvedba revizijskih postopkov, ki jih predvidevajo MSR in so povezani s pomembno postavko računovodskih izkazov, pomembno transakcijo ali pomembnim razkritjem in revizor zaradi neizvedenih revizijskih postopkov ni pridobil zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za pomembno trditev v računovodskih izkazih.

Ugotovitve na ravni obvladovanja kakovosti revizijske družbe so pomanjkljivosti, ki ne vplivajo na neodvisnost revizijske družbe in ne vplivajo pomembno na kakovost revizije ter so posledica enkratnega dogodka.

Ugotovitve na ravni posameznega revizijskega spisa pa tiste, kjer se v nadzoru ugotovi, da revizor ni izvedel revizijskega postopka na določenih postavkah, ki niso tako pomembne. Kot ugotovitve so opredeljene tudi manjše pomanjkljivosti pri dokumentiranju izvedenih revizorjevih postopkov.

¹³ Angl. findings

Agencija na podlagi opravljenega nadzora revizijski družbi in revizorjem 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 oziroma revizorja 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 in revizorji v roku, določenem v poročilu, odpraviti in Agenciji posredovati poročilo o odpravljenih nepravilnostih.

4.2. NAJPOGOSTEJŠE KRŠITVE PRAVIL REVIDIRANJA, UGOTOVLJENE PRI NADZORIH

V nadaljevanju prispevka so predstavljene ugotovitve Agencije iz opravljenih revizij računovodskih izkazov družb zadnjega triletnega nadzornega cikla. Med njimi gre tudi za nepravilnosti, ki so povezane z neupoštevanjem zahtev uporabljenih računovodskih standardov revidiranih družb, na katere bi morali revizorji opozoriti, pa niso.

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. 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 revizor ni pridobil zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov.

Pri nadzorih se na podlagi pregleda revizijske dokumentacije presoja, ali je 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.

Najpogostejše ugotovitve - kršitve pravil revidiranja s strani revizorjev se nanašajo na neustrezno oziroma pomanjkljivo opravljene revizijske postopke oziroma dokumentiranje revizijskih postopkov v zvezi:

- z revidiranjem računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, zaradi pomanjkljivega dokumentiranja revizorjeve obravnave ustreznosti računovodskih ocen (npr. predpostavk pri rezervacijah, nadomestljivi vrednosti osnovnih sredstev ipd.);
- s testiranjem notranjih kontrol;
- z razkritji v letnih poročilih, zaradi pomanjkljivih postopkov preverjanja ustreznosti razkritij v letnih poročilih, zahtevanih z ZGD-1 in/ali računovodskimi standardi, ovrednotenja teh pomanjkljivosti, ter pomanjkljivih postopkov preverjanja ustreznosti predstavitev bilančnih postavk v bilanci stanja;
- z uporabo dela revizorjevega veččaka, zaradi pomanjkljivega dokumentiranja njegovega opravljenega dela;
- z zunanjimi potrditvami, zaradi pomanjkljivega dokumentiranja oziroma neustrezno opravljenih postopkov ter opredelitve revizorja do ugotovljenih razhajanj na zunanjih potrditvah, ter pomanjkljivih postopkov revizorja pri pridobivanju neodvisnih potrditev stanj terjatev in obveznosti;
- z začetnimi revizijskimi posli – začetna stanja, zaradi pomanjkljivega dokumentiranja opravljenih postopkov preveritve začetnih stanj, ki vplivajo na računovodske izkaze revidiranega obdobja;
- z napačnimi ali pomanjkljivimi navedbami v poslovodskih predstavitev – vsebine pisnih predstavitev ne upoštevajo v celoti zahtev MSR 580 in drugih MSR, ki vključujejo zahteve v povezavi s pisnimi predstavitvami;
- z izvajanjem analitičnih postopkov – zaradi pomanjkljivega pristopa in neustreznih usmeritev in postopkov pri izvajanju analitičnih postopkov;
- s sprejemom revizijskega posla – ker ni bila opravljena presoja neodvisnosti pred sprejemom posla, preveritev neoporečnosti glavnih lastnikov, ključnega posloводства, pristojnih za upravljanje organizacije; prav tako ni bila opravljena presoja zadostne usposobljenosti revizijske skupine za izvedbo posla;
- s posebnimi presojami posameznih računovodskih postavk, zaradi pomanjkljivega dokumentiranja oziroma neopravljenih revizijskih postopkov v zvezi s posameznimi postavkami;
- s preveritvijo dela veččakov posloводства, zaradi pomanjkljivega dokumentiranja oziroma neustrezno opravljenih preveritev s strani revizorja (npr. transakcij med povezanimi osebami, uporabljenih aktuarskih predpostavk pri izračunu rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine, uporabljenih predpostavk pri ocenah vrednosti).

Področja, ki jih podrobneje navajam v nadaljevanju prispevka, predstavljajo več kot polovico vseh ugotovitev Agencije, povzetih na podlagi opravljenih rednih nadzorov nad opravljenimi revizijami v zadnjih treh letih.

4.2.1. RAČUNOVODSKE OCENE, VKLJUČNO Z RAČUNOVODSKIMI OCENAMI POŠTENE VREDNOSTI

Nekaterih postavk v računovodskih izkazih se ne da natančno izmeriti, ampak se lahko zgolj ocenijo. Zneski, ki jih izkazujejo, so zgolj približek njihove vrednosti in predstavljajo oceno, ki je rezultat najboljšega poznavanja dejstev in okoliščin. Računovodske ocene so uporabljene pri finančnih naložbah, pri sredstvih, merjenih po poštenu vrednosti, pri rezervacijah, pri zalogah, v povezavi z oslabitvami, pri amortizljivih sredstvih ipd. Vrsta in zanesljivost informacij, ki so na voljo poslovodstvu kot podpora pri izdelavi neke računovodske ocene, se močno razlikujeta, kar vpliva na stopnjo ocenjevalne negotovosti, pripisano računovodskim ocenam. Družbe morajo enkrat letno preveriti, ali so računovodske ocene ustrezne in jih po potrebi prilagoditi glede na nova znana dejstva in okoliščine, da izkazana vrednost sredstev in obveznosti predstavlja resnično in pošteno sliko njenega finančnega stanja.

Revizorjev cilj v zvezi z računovodskimi ocenami je pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali so računovodske ocene, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, ki so priznane ali razkrite v računovodskih izkazih, primerne in z njimi povezana razkritja v računovodskih izkazih ustrezna glede na izbran okvir računovodskega poročanja¹⁴. Pri nekaterih računovodskih ocenah lahko že majhna sprememba v podatkih, ki predstavljajo osnovo za določitev ocene, pomembno vpliva na postavke sredstev in obveznosti pa tudi prihodkov in odhodkov. Take spremembe posledično vplivajo na finančni položaj in uspešnost revidirane družbe, s tem pa tudi na odločitve, ki jih na podlagi računovodskih izkazov sprejemajo uporabniki.

Merjenje poštene vrednosti in vrednosti pri uporabi je področje, na katerem smo pri nadzorih ugotovili največ nepravilnosti. Revidiranje računovodskih ocen namreč predstavlja eno najbolj zahtevnih področij revidiranja. Od revizorjev se pričakuje kritična presoja poslovodskih ocen in poznavanje ter ovrednotenje vseh bistvenih okoliščin, ki so ali bi morale vplivati na ocene poslovodstev revidiranih družb. Seveda je nemogoče reči, da je neka ocena o prihodnosti zagotovo pravilna; lahko pa bi rekli, da je lažje ugotoviti, kdaj je neka ocena verjetno napačna. Zato morajo biti revizorji s svojimi znanji in izkušnjami sposobni prepoznati in oceniti tveganja

¹⁴ 6. odstavek MSR 540

pomembno napačne navedbe v zvezi z računovodskimi ocenami, in sicer¹⁵ na podlagi presoje informacij o tem:

- kakšne so zahteve računovodskega okvira revidirane družbe glede računovodskih ocen;
- kako poslovodstvo določi posle in dogodke, ki utegnejo povzročiti potrebo po računovodskih ocenah, ki bodo priznane in razkrite v računovodskih izkazih;
- kako poslovodstvo pripravlja računovodske ocene in kakšno je poznavanje podatkov, na katerih temeljijo te ocene:
 - metode in modeli, na podlagi katerih se pripravi računovodska ocena,
 - primerne kontrole,
 - ali je poslovodstvo uporabilo veščaka,
 - predpostavke, na katerih temeljijo računovodske ocene in
 - ali je poslovodstvo obravnavalo učinek negotovosti računovodskih ocen.

Zaradi navedenega je ustrezna raven poklicne nezaupljivosti¹⁶ revizorja bistvenega pomena za doseganje kakovostne revizije ključnih področij presoje glede računovodskih ocen.

Ugotovitve v zvezi z revidiranjem računovodskih ocen, ki so predstavljale kršitve MSR 540, so bile naslednje:

- neustrezna revizorjeva presoja smiselnosti ključnih uporabljenih predpostavk poslovodstva, kar je pomembno vplivalo na znesek ocenjene vrednosti;
- revizor ni pridobil zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v zvezi z vrednostjo nepremičnin oziroma zgradb, da bi lahko zaključil, da je ustrezna. Razlika med ocenjeno in izkazano vrednostjo zemljišč in je bila materialno pomembna, ni bila nikjer niti dokumentirana niti obravnavana s strani revizorja. Pomembna razlika je v skladu s SRS 17¹⁷.5. in 17.6. predstavljala znamenje, da so zgradbe v poslovnih knjigah precenjene in da bi morala družba oceniti nadomestljivo vrednost zgradb;
- revizor pri ovrednotenju računovodske ocene vrednosti dolgoročnih finančnih naložb v delnice oziroma deleže gospodarskih družb ni pridobil zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o ustreznosti oziroma utemeljenosti planov njihovega prihodnjega poslovanja in posledično vrednosti drugih dolgoročnih finančnih naložb.

¹⁵ 8. odstavek MSR 540

¹⁶ Odnos, ki vključuje preiskovalno razmišljanje, ki je pozorno na okoliščine, ki bi utegnile kazati možno napačno navedbo zaradi napake ali prevare, ter kritično presojo dokazov.

¹⁷ SRS 17: Oslabitev opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev

- revizor v zvezi s preveritvijo finančnih naložb v delnice in deleže družb v skupini, ni pridobil zadostnih revizijskih dokazov o ustreznosti ovrednotenja ocenjene finančne naložbe, saj ni ustrezno presojal računovodske ocene finančne naložbe, pripravljene z uporabo dela veščaka posloводства, glede na pomembno ocenjevalno negotovost pri računovodski ocenah. Revizor bi moral ovrednotiti usposobljenost, zmožnosti in nepristranskost tega veščaka, pridobiti poznavanje dela tega veščaka in ovrednotiti primernost sklepov in ugotovitev dela veščaka kot revizijskega dokaza, ter presojati skladnost ugotovitev z drugimi revizijskimi dokazi. Prav tako bi moral presoditi primernost in sprejemljivost s strani veščaka uporabljenih predpostavk in metod, ter primernost, popolnost in točnost uporabljenih izvirnih podatkov;
- revizor ni pridobil zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v zvezi z vrednostjo dolgoročne finančne naložbe v odvisno družbo, da je lahko, glede na zahteve SRS v zvezi s preveritvijo znakov o morebitni oslabiljenosti finančnih naložb ter ugotavljanju njene nadomestljive vrednosti, zaključil, da je izkazana vrednost finančne naložbe ustrežna, kar je predstavljajo kršitve 18. odstavka MSR 540. Revizor ni zaznal znakov oslabiljenosti finančne naložbe, čeprav je knjigovodska vrednost naložbe v odvisno družbo presegala sorazmerni delež kapitala za skoraj dvakrat, prihodki odvisne družbe so se zadnja leta zniževali;
- V nekaterih primerih so revizorji neustrezno obravnavali znake oslabilte pri revidiranju računovodskih ocen, in sicer smo ugotovili:
 - pomanjkljivo dokumentiranje revizorjeve obravnave ustreznosti oblikovanih popravkov vrednosti npr. terjatev, zalog;
 - pomanjkljivo preveritev ustreznosti nekaterih predpostavk, ki jih je uporabilo posloводство pri obravnavi računovodskih ocen, kot so npr. rezervacije za prodajne garancije, rezervacije za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi;
 - pomanjkljivo dokumentiranje preveritve bistvenih vhodnih podatkov pri preveritvah ocen vrednosti.

V zvezi z revidiranjem računovodskih ocen še vedno opažamo premalo poklicne nezaupljivosti in strokovne presoje s strani revizorjev, ki sta bistveni pri ovrednotenju sprejemljivosti računovodskih ocen posloводства. Pri nadzoru ugotavljamo številne primere, ko revizorjem ni uspelo izzvati posloводства glede predpostavk v zvezi s finančnimi načrti, povečanjem tržnega deleža, napovedmi denarnih tokov in diskontnimi stopnjami; revizorji ne posvečajo dovolj pozornosti presoji dela veščaka posloводства, ki pripravi računovodske ocene in neustrezno presojajo znake slabitev sredstev družbe.

4.2.2. PRIPOZNAVANJE PRIHODKOV

Prihodki so pomemben dejavnik finančnih rezultatov in so pogosto obravnavani kot ključni kazalnik uspešnosti revidirane družbe. Revidiranje pripoznavanja prihodkov je z vidika nadzora Agencije vedno pomembno področje pri revizijah, ki so nadzirane.

V zadnjem triletnem obdobju so se naše ugotovitve nanašale na neustrezne ocene tveganja prevar pri pripoznavanju prihodkov in na neizvedene postopke ugotavljanja, ali so bili prihodki pripoznani v ustreznem obdobju (cut-off). V nekaterih primerih so revizorji presodili, da na prihodkih ni tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare, čeprav standardi revidiranja to od njih zahtevajo, in niso utemeljili oziroma navedli razlogov, zakaj niso upoštevali, da obstaja tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare, povezane s priznavanjem prihodkov.

V dveh nadzorovanih revizijah revizor ni izvedel ustreznih in zadostnih revizijskih postopkov v povezavi s prihodki, ki se odložijo, glede na stopnjo dokončnosti projektov, in se izkažejo v bilanci stanja med pasivnimi časovnimi razmejitvami, in sicer ni preveril, kako revidirana družba ugotavlja stopnjo dokončnosti projektov, katere podlage uporablja za svojo presojo stopnje dokončnosti, ali so uporabljene kakšne ocene posloводства pri presoji stopnje dokončnosti in ali je upravičeno in skladno s sprejetim računovodskim okvirom, da se ti prihodki pripoznavajo po stopnji dokončnosti. Prav tako iz revizijske dokumentacije opravljenih revizij ni razvidno, da bi se preverjala kakršnakoli podlaga ali podporna dokumentacija, ki bi dokazovala upravičenost in točnost teh odloženih prihodkov.

Pri nadzoru nad opravljeno revizijo iz opisa opravljenih postopkov v okviru preveritev prihodkov izhaja zapis o opravljenih preveritvah (datum izdaje računa, kupca, datum opravljene dobave blaga, vsebina računa, obračun ustrezne stopnje, skladnost vrednosti na računu in knjižene vrednosti v glavno knjigo, skladnost zaračunanih količin in količin po dobavnici). Nadzornik je pri pregledu revizijske dokumentacije ugotovil, da iz opisa opravljenih revizijskih postopkov, niti iz priloženih revizijskih dokazov ne izhaja, kaj je bil namen teh opravljenih postopkov, oziroma katera zagotovila dajejo posamezne preveritve. Ni namreč jasno, kaj je revizor preverjal v povezavi s kupcem (ali skladnost z ostalo dokumentacijo, sklenjenost pogodbe, insolventnost,, ...), kaj se je preverjalo v povezavi z datumom izdaje računa in kaj se je preverjalo v okviru vsebine računa (ali obvezne sestavine po DDV, ali skladnost računa s pogodbo, dobavnico, ..., ali kaj tretjega ...). Opis opravljenih postopkov v revizijski dokumentaciji mora izpričevati namen njihovega izvajanja predvsem z vidika zagotovil, ki jih dajejo za sprejemanje revizijskega sklepa.

4.2.3. RAZKRITJA V LETNIH POROČILIH

Lahko bi rekli, da uporabniki revidiranih računovodskih izkazov presoja 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 njih¹⁸.

Agencija pri nadzorih ugotavlja, da revizorji sicer v večini primerov izvedejo pregled in dokumentirajo ustreznost razkritij v letnem poročilu v obliki kontrolnega seznama potrebnih razkritij, kot ga zahteva sprejet okvir računovodskega poročanja (SRS ali MSRP) in ZGD-1. Kljub temu pa je bilo pri pregledu revizijskega postopka preveritve razkritij s kontrolnim seznamom razkritij s strani nadzornikov ugotovljeno, da so bila razkritja s strani revizorjev označena kot ustrezno razkrita ali pa da ne pridejo v poštev, dejansko pa v letnem poročilu zahtevanih razkritij ni bilo.

V nekaterih primerih iz revizijske dokumentacije ni bilo razvidno, da bi revizorji pri opravljenih postopkih pregleda ustreznosti navedenih razkritij v letnem poročilu, identificirali manjkajoča razkritja, navedli, kako so presojali utemeljenost opustitve teh razkritij in kako so ovrednotili, da opustitev teh razkritij ne vpliva pomembno na razumevanje računovodskih izkazov. Manjkajoča razkritja tudi niso bila vključena v listo opuščenih oziroma manjkajočih razkritij.

V nadzoru opravljene revizije gospodarske javne službe smo ugotovili tudi, da je revizor načrtoval, izvedel pregled ter dokumentiral ustreznost razkritij v letnem poročilu v obliki kontrolnega seznama zahtevanih razkritij. Vendar pa je bil kontrolni seznam potrebnih razkritij pripravljen pomanjkljivo in ni upošteval posebnosti revizorjevega naročnika, da je naročnik izvajalec gospodarske javne službe in bi moral v letnem poročilu razkrivati dodatne informacije.

4.2.4. OBSTOJ IN DELOVANJE NOTRANJIH KONTROL

Agencija v nadzorih ugotavlja veliko nepravilnosti v zvezi s preveritvijo obstoja in delovanja notranjih kontrol s strani revizorjev.

¹⁸ MSR 330, odstavek 20

Skladno s standardi revidiranja mora revizor načrtovati in opraviti preizkuse kontrol, da bi pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede uspešnosti delovanja primernih kontrol, če revizorjeva ocena tveganj pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev vključuje pričakovanje, da kontrole delujejo uspešno (revizor se torej namerava zanašati na uspešnost delovanja kontrol pri določanju vrste, časa in obsega postopkov preizkušanja podatkov), ali postopki preizkušanja podatkov sami ne morejo zagotoviti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov na ravni uradnih trditev¹⁹.

Ko revizor spozna kontrole, ki so primerne za revizijo, mora ovrednotiti vzpostavitev teh kontrol ter ugotoviti, ali delujejo, tako da poleg poizvedovanja pri osebju revidirane družbe, izvede določene postopke, ki jih določa MSR 315 (Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj). Po tem, ko opravi navedene postopke, se odloči o obsegu in načinu preverjanja podatkov oziroma postavk, vključenih v računovodske izkaze.

V nadzornih ugotavljam, da revizorji načrtujejo, da se bodo zanašali na delovanje notranjih kontrol, torej, da bodo izhajali iz nizkega tveganja pri kontroliranju, čeprav ne opravijo revizijskih postopkov za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, da na teh področjih notranje kontrole tudi uspešno delujejo, kar ni v skladu s pravili revidiranja.

Nekatere pregledane revizije v zvezi z razumevanjem in vrednotenjem zasnove sistema in izvajanja notranjih kontrol niso vsebovale dovolj dokazov, da revizor razume procese in kontrole in/ali oceno zasnove in izvajanja notranjih kontrol, ki so pomembne za opredelitev revizijskih tveganj.

Tudi če iz revizijske dokumentacije izhaja zaključek revizorja, da so notranje kontrole učinkovite in delujejo, v nadzorih še vedno opažamo, da operativna učinkovitost kontrol ni preizkušena in se zato nanje revizorji ne zanesejo. Preizkušanje delovanja notranjih kontrol, zlasti tistih, ki so avtomatizirane, zagotavlja bistveno večji delež transakcij, kot bi jih bilo mogoče pokriti s testiranjem vzorca transakcij.

Iz revizijske dokumentacije nadzorovane revizije izhaja, da revizor ni izvedel popolnega popisa procesa prodaje in posledično pri identificiranju notranjih kontrol, identificiral kontrole na področju prodaje, ki ne naslavlajo v celoti specifičnega kontrolnega okolja naročnika. Posledično je preko teh kontrol pridobil samo zagotovila oz. trditve o točnosti in popolnosti pripoznanih prihodkov. Kot ključne je identificiral kontrole pri prodaji (Vse dobave so zaračunane, Vsi prihodki imajo opravljeno storitev oz. dobavo, Vsi računi so knjiženi v glavno knjigo,

¹⁹ 8. odstavek MSR 330

Zaračunane cene in popusti so pravilni, Zaračunane količine so pravilne). Na podlagi navedenega je nadzornik zaključil, da ni mogoče trditi, da je revizor v procesu spoznavanja delovanja kontrolnega sistema evidentiral in kasneje tudi testiral ključne notranje kontrole na področju prodaje pri naročniku.

V nekaterih nadzorovanih revizijah iz revizijske dokumentacije izhaja, da ocene tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare, zaradi poslovskega izogibanja kontrolam (ang. management override of controls), s strani revizorjev niso bile izvedene. Prav tako v nekaterih primerih niso bile identificirane nobene »anti – fraud« kontrole na prihodkih. Kljub vsemu je nadzornik zaključil, da je iz revizijske dokumentacije razvidno, da so bili postopki, ki predstavljajo odziv na tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare v zvezi s poslovodskim izogibanjem kontrol, izvedeni, in sicer preko testa podatkov.

Nadalje smo pri nekaterih nadzorih ugotovili, da iz revizijske dokumentacije izhaja, da je bilo dokumentiranje opravljenih preveritev zasnov in delovanja nekaterih kontrol neustrezno oziroma pomanjkljivo. Primeroma v zvezi s tem navajamo ugotovitev, in sicer pri kontroli »poslovodstvo preverja in odobrava popravek vrednosti terjatev v skladu s politiko družbe«, je opisano, da bo revizor izvedel test popravka vrednosti terjatev, kar ni ustrezen postopek za preveritev zasnove in delovanja kontrole na način, kot je opisana. Iz tega tudi sledi, da revizor za to kontrolo ni preveril zasnove in delovanja, ter je v revizijskem programu kot zaključek neustrezno označil, da ta kontrola deluje na način, kot je zasnovana. Prav tako je na primer pri kontroli »inventura opredmetenih osnovnih sredstev«, izvedba testa opisana, ni pa priložene nobene podporne dokumentacije o izvedenem testu.

4.2.5. OSTALE UGOTOVITVE RAČUNOVODSKIH NAPAK PRI REVIDIRANJU

Na kratko bi poudarila še naslednje ugotovitve, ki izhajajo iz računovodskih napak, ki jih revizorji niso ustrezno presojali in na njih niso opozorili poslovodstev revidiranih družb.

4.2.5.1. PISNE PREDSTAVITVE

Pisna predstavitev je pisna izjava, ki jo poslovodstvo izroči revizorju, da potrdi določene zadeve ali podpre druge revizijske dokaze.

Revizor mora pridobiti od poslovodstva pisne predstavitve, da potrjujejo svojo odgovornost za zasnovo, delovanje in vzdrževanje notranjega kontroliranja, ki

preprečuje in odkriva prevare, da so razkrili revizorju izide svojega ocenjevanja tveganja, da utegnejo biti računovodski izkazi pomembno napačni kot posledica prevare, da so razkrili revizorju svoje poznavanje prevar ali sumov prevar, ki vplivajo na organizacijo in da so razkrili revizorju svoja spoznanja o kakršnihkoli domnevah o prevarah ali sumu prevar, ki vplivajo na računovodske izkaze organizacije in so jih sporočili zaposleni, bivši zaposleni, analitiki, regulatorji ali drug (MSR 240, odstavek 39).

Pri nadzorih ugotavljamo, da so pisne predstavitve v nekaterih primerih neskladne z dejanskimi stanji v računovodskih izkazih (npr. v predstavitvi je potrjeno, da družba nima hipotek, čeprav jih dejansko ima, ipd.), pisne predstavitve so datirane po datumu revizorjevega poročila, prav tako pisne predstavitve ne vsebujejo vseh s standardi revidiranja zahtevanih navedb. Na vse navedeno bi moral revizor opozoriti poslovodstvo pred podpisom revizorjevega poročila in zahtevati popravek pisne predstavitve.

4.2.5.2. DELUJOČE PODJETJE

Računovodski izkazi morajo biti v skladu s sprejetim okvirom računovodskega poročanja za delujoče podjetje pripravljeni ob predpostavki, da je revidirana družba delujoče podjetje in bo v predvidljivi prihodnosti nadaljevala poslovanje.

Revizorjeve naloge v zvezi s tem so pridobiti ustrezne in zadostne revizijske dokaze in presoditi o ustreznosti poslovodske uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje pri pripravi računovodskih izkazov in ugotoviti, ali obstaja pomembna negotovost glede sposobnosti družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje²⁰.

V nekaterih opravljenih nadzorih iz revizijske dokumentacije ni bilo razvidno, da bi revizor pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze o ustreznosti poslovodske uporabe predpostavke pri pripravi in predstavitvi računovodskih izkazov in ugotovil, ali obstaja pomembna negotovost glede sposobnosti družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

4.2.5.3. DOLOČANJE POMEMBNOСТИ ZA SESTAVLJANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

Pri nadzorih ugotavljamo, da v nekaterih primerih revidirane družbe ne določajo pomembnosti za sestavljanje računovodskih izkazov, kot to od njih zahteva sprejet okvir računovodskega poročanja, revizor pa jih na to pred izdajo mnenja ne

²⁰ 6. odstavek MSR 570 (Delujoče podjetje)

opozori. Revizor mora revidirano družbo opozoriti na pravilen način določanja pomembnosti na ravni računovodskih izkazov v skladu s sprejetim okvirom računovodskega poročanja, ki mora biti vključena v letna poročila, ter opraviti preveritev, ali so v revidirana letna poročila vključene vse pomembne zadeve glede na merila, ki jih je določila revidirana družba.

4.2.5.4. VEŠČAK POSLOVODSTVA

Pri nadzornih opažamo tudi opravljene neprimerne ocene vrednosti s strani ocenjevalcev vrednosti, z nerealnimi predpostavkami oziroma drugimi vložki v model ocene vrednosti. Ne glede na to, da je revidirana družba najela ocenjevalca vrednosti in je ta pripravil končno oceno vrednosti, je poslovodstvo tisto, ki za računovodske izkaze prevzema polno odgovornost. Zato morajo biti v revidiranih družbah računovodje ali finančniki ustrezno usposobljeni, da pregledajo primernost opravljenih cenitev in s tem pomagajo poslovodstvu prevzemati odgovornost za računovodske izkaze. Revizor obravnava vse tako pripravljene ocene kot ocene poslovodstva.

4.2.5.5. ČASOVNA RAZMEJITEV (CUT-OFF)

V nekaterih primerih je bilo v nadzoru opravljenih revizij iz revizijske dokumentacije razvidno, da je revizor načrtoval testiranje razmejitev terjatev do kupcev oz. prihodkov od prodaje oziroma t.i. cut off, vendar pa iz revizijske dokumentacije ni izhajalo, da bi bil ta postopek tudi dejansko izveden. V revizijski dokumentaciji ni bilo delovnega papirja, iz katerega bi bilo razvidno, kdaj je bil postopek izveden, kateri računi so bili preverjeni glede ustreznosti knjiženja v pravo obdobje. Iz revizijske dokumentacije tako niso razvidni vrsta, čas in obseg revizijskega postopka. V revizijskem programu je naveden zgolj zaključek, da je bil test časovne razmejenosti opravljen in da so terjatve in prihodki evidentirani v pravilno časovno obdobje.

V dveh primerih je nadzornik s prejetih računov, odloženih v revizijski dokumentaciji, ugotovil, da so bili stroški knjiženi v napačno obdobje, revizor pa na to ni opozoril revidirane družbe.

5. SKLEPNA MISEL

V prispevku so obravnavane ugotovitve iz opravljenih nadzorov, torej nepravilnosti in ugotovljene kršitve pravil revidiranja s strani revizorjev. Niso pa omenjene vse tiste revizije, kjer ni bilo ugotovljenih pomembnih nepravilnosti in ki so bile opravljene kvalitetno in skladno s pravili revidiranja. Takšnih revizij je precej. Agencija pri nadzorovanih revizijah ugotavlja tudi uveljavljene dobre prakse na področju revidiranja, in v bodoče si bomo prizadevali, da bodo tudi te predstavljene celotni revizijski stroki in širši javnosti.

Revizijske družbe so v zadnjih letih, od uveljavitve evropske regulative na področju revidiranja, storile velike premike na boljše na področju presoje neodvisnosti, opravljanja nerevizijskih storitev, spoštovanja prepovedi opravljanja prepovedanih storitev, postopkov sprejema posla, izobraževanja revizorjev, izpopolnjevanja revizijskih orodij in še več. Zakonske zahteve na ravni EU so okrepile zaupanje javnosti v delovanje revizijskih družb, še posebej pa je sprejem Zakona o revidiranju v začetku leta 2019 prinesel 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 revizorjem.

Ugotovitve, opisane v prispevku, naj služijo revizijskim družbam in revizorjem kot opomnik, na katerih področjih je največ prostora za izboljšave. Prav tako pa so lahko tudi zanimivo in poučno branje za vse tiste, ki se pogosteje srečujejo z revizorji oziroma so vpeti v njihovo delo (revizijske komisije, računovodje, finančniki, notranji revizorji ipd.), v razmislek, katera področja so tista, ki so morda za revizorje zahtevnejša in kjer je potrebnega z njihove strani več angažiranja, strokovne presoje in poklicne skrbnosti.

6. LITERATURA IN VIRI

1. Zakon o revidiranju ZRev-2. Uradni list, št. 65/08, 63/13 – ZS-K in 84/18
2. IFAC. Priročnik Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti, 2009, 2013, 2014, 2018
3. Letno poročilo Agencije za javni nadzor and revidiranjem za leto 2018. Najdeno na naslovu <http://api.anrpr.ztit.si/api/Page/2e05e1dc-7198-4aa2-e1ae-08d79d914404/download>

4. IFIAR Survey of Inspection Findings. 2019. Najdeno na naslovu <https://www.ifiar.org/activities/annual-inspection-findings-survey/>