Agencija za javni nadzor nad revidiranjem

Številka: 007-11/2025-1
Datum: 20. 5. 2025

MNENJE AGENCIJE ZA JAVNI NADZOR NAD REVIDIRANJEM

POSTOPEK ZAKLJUČEVANJA REVIZIJSKE DOKUMENTACIJE

Pravočasno zaključevanje in ustrezno hranjenje revizijske dokumentacije je ključno za zagotavljanje kakovosti revidiranja, kar od revizijskih družb zahtevajo pravila revidiranja. MSUK 1 od revizijske družbe zahteva identifikacijo tveganj pri zaključevanju revizijske dokumentacije ter ukrepe za zaščito njene celovitosti in sledljivosti izvedenih sprememb. Revizijska družba mora zato sprejeti jasna interna pravila za zaključevanje in zaščito dokumentacije, določiti odgovorne osebe ter uvesti sisteme za varno hranjenje na način, da se prepreči njeno kasnejše spreminjanje. Cilj vseh ukrepov je zagotoviti, da revizijska dokumentacija ostane popolna, nespremenjena ter dostopna v obliki in vsebini, kot je bila ob izdaji revizorjevega poročila.

OPIS PROBLEMA

Pravočasno zaključevanje revizijske dokumentacije je pomemben element kakovosti revidiranja, saj s tem revizijska družba izkazuje svoje prepričanje, da je vsa zadostna in ustrezna revizijska dokumentacija, ki je bila podlaga za izdajo revizijskega mnenja, dejansko tudi pridobljena in da je po izdanem revizorjevem poročilu nima namena dopolnjevati ali vsebinsko spreminjati.

V okviru tematskega nadzora, ki ga je Agencija izvedla v letu 2022 in se je nanašal na uvajanje zahtev upravljanja kakovosti v skladu z MSUK 1, je bilo v registrih tveganj revizijskih družb v zvezi z zaključevanjem revizijske dokumentacije (odstavek 31.f MSUK 1) izkazano prevladujoče prepričanje revizijskih družb, da v zvezi s tem ciljem obstaja nizko tveganje.

Nasprotno je Agencija pri izvajanju nadzorov v letu 2023 in 2024 še vedno naletela na revizijske spise, za katero je bilo ugotovljeno, da:

- niso bili arhivirani v zakonskem 60-dnevnem roku;
- so bili po arhiviranju spremenjeni oziroma se je posegalo vanje;
- posegi vanje niso bili ustrezno zabeleženi in razlogi pojasnjeni.

Prav tako je bilo ugotovljeno, da:

- pravila zaključevanja in arhiviranja niso bila dovolj podrobna;
- pravila procesa zaključevanja in hranjenja ne ločijo med elektronsko dokumentacijo in dokumentacijo v papirni obliki;

- ni bilo vpeljanih notranjih kontrol, ki bi preprečevale, da se dokumentacija spreminja brez nadzora in beleženja razlogov in vsebine sprememb.

Pri revizijskih družbah, ki uporabljajo revizijske računalniške programe za vodenje in arhiviranje revizijske dokumentacije je bilo ugotovljeno, da se del revizijske dokumentacije, ki je v elektronski obliki, hrani izven namenskega programa, prav tako pa je del dokumentacije tudi v papirni obliki, pri čemer pravila revizijske družbe glede vrste revizijske dokumentacije, ki se lahko hrani v papirni obliki niso bila jasna.

PRAVNA PODLAGA

Zakon o revidiranju

Zakon o revidiranju[1] (v nadaljevanju: ZRev-2) v 39. členu v zvezi z vodenjem revizijske dokumentacije določa, da mora revizijska družba:

- pripraviti in voditi revizijsko dokumentacijo, kot je opredeljena v pravilih revidiranja, v slovenskem jeziku (drugi odstavek);
- hraniti revizijsko dokumentacijo deset let po opravljenem revidiranju (tretji odstavek);
- v primeru začetega nadzora nad kakovostjo dela revizijske družbe in pooblaščenih revizorjev, v primeru začetega postopka za izrek ukrepa nadzora ter v primeru začete preiskave hraniti dokumentacijo do pravnomočnosti odločitve v postopku nadzora (četrti odstavek);
- v primeru prenehanja delovanja revizijske družbe obveznost hrambe revizijske dokumentacije prenesti na njene delničarje oziroma družbenike revizijske družbe (peti odstavek).

Revizijska družba mora zagotoviti skladnost z usmeritvami in postopki na vseh svojih ravneh in delovnih strukturah tako, da vzpostavi mehanizem notranjega obvladovanja kakovosti, ki med drugim obsega tudi organiziranje strukture revizijskega spisa (45a. člen).

V 45b. členu pa ZRev-2 določa, da mora revizijska družba za vsak posel revidiranja pripravi revizijski spis (osmi odstavek) ter da revizijski spis konča v 60 dneh po datumu podpisa revizorjevega poročila (deseti odstavek).

Zakon o revidiranju[2] (podobno kot druga pravila revidiranja), revizijski spis določa kot eno ali več map ali drugačnih fizičnih ali elektronskih sredstev za shranjevanje, ki vsebujejo revizijsko dokumentacijo za posel revidiranja.

[1] Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 65/08, 63/13 - ZS-K, 84/18, 115/21, 85/24)
[2] 40. točka 3. člena ZRev-2.

UREDBA (EU) št. 537/2014

Uredba[3] od zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij zahteva, da dokumente in informacije iz člena 4(3), člena 6, člena 7, člena 8(4) do (7), členov 10 in 11, člena 12(1) in (2), člena 14, člena 16(2), (3) in (5) te uredbe ter členov 22b, 24a, 24b, 27 in 28 Direktive 2006/43/ES hrani vsaj pet let po pripravi teh dokumentov in informacij, razen če država članica za to dokumentacijo in informacije ne predpiše daljšega roka hranjenja.

Mednarodni standard upravljanja kakovosti 1: Upravljanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev (MSUK 1)

Podjetje kot cilj kakovosti, ki obravnavajo izvajanje kakovosti poslov, določi, da je dokumentacija posla sestavljena pravočasno po datumu poročila o poslu, in se ustrezno vzdržuje in hrani za potrebe podjetja in v skladu z zakonom, drugim predpisom, ustreznimi etičnimi zahtevami ali strokovnimi standardi (odstavek 31.f MSUK 1).

Zakon, drug predpis ali strokovni standardi lahko predpišejo roke, do katerih je treba dokončati sestavo končnih spisov posla za določene vrste poslov. Kjer takih rokov zakon ali drug predpis ne predpisuje, lahko rok določi podjetje. V primeru poslov, opravljenih v skladu z MSR-ji ali MSZ-ji, je primeren rok, v katerem je treba dokončati sestavo končnih spisov posla, običajno največ 60 dni po datumu poročila o poslu (pojasnjevalni odstavek A83, MSUK 1).

Hramba in vzdrževanje dokumentacije posla lahko vključujeta upravljanje varne hrambe, celovitost, dostopnost ali možnost obnovitve osnovnih podatkov in povezane tehnologije. Hramba in vzdrževanje dokumentacije posla lahko vključujeta uporabo programov IT. Celovitost dokumentacije posla je lahko ogrožena, če se jo brez dovoljenja spremeni, dopolni ali izbriše ali če se jo trajno izgubi oz. poškoduje (pojasnjevalni odstavek A84, MSUK 1).

Zakon, drug predpis ali strokovni standardi lahko predpišejo obdobja hrambe za dokumentacijo posla. Če obdobja hrambe niso predpisana, podjetje lahko upošteva vrsto poslov, ki jih opravlja, in okoliščine, vključno s tem, ali je dokumentacija posla potrebna za zagotovitev zapisa zadev, ki so stalnega pomena za prihodnje posle. V primeru poslov, opravljenih v skladu z MSR-ji ali MSZ-ji, obdobje hrambe običajno ni krajše od petih let od datuma poročila o poslu, ali če je le-to pozneje, in kjer je to primerno, od datuma revizorjevega poročila o računovodskih izkazih skupine (pojasnjevalni odstavek A85, MSUK 1).

[3] Člen 15 Uredbe (EU) št. 537/2014.

Podjetje pripravi dokumentacijo o sistemu upravljanja kakovosti, ki zadostuje podporo doslednemu izvajanju in delovanju odzivov (odstavek 57.b, MSUK 1).

Mednarodni standard revidiranja 230: Revizijska dokumentacija (MSR 230)

MSR 230 revizijsko dokumentacijo opredeljuje kot zapis opravljenih revizijskih postopkov, pridobljenih ustreznih revizijskih dokazov ter sklepov, ki jih je sprejel revizor (včasih se uporablja tudi izraz »delovno gradivo« ali »delovni papirji«)[4]. Nadalje določa, da je revizijski spis ena ali več map ali drugačnih fizičnih ali elektronskih sredstev za shranjevanje, ki vsebujejo zapise, ki sestavljajo revizijsko dokumentacijo za določen posel[5].

V zvezi s spreminjanjem revizijskega spisa po izdaji revizorjevega poročila, a pred njegovim zaključevanjem MSR 230 določa, da v izjemnih okoliščinah revizor lahko dopolni revizijski spis, če opravi nove ali dodatne revizijske postopke ali sprejme nove sklepe po datumu revizorjevega poročila in dokumentira[6]:

a) nastale okoliščine,
b) opravljene nove ali dodatne revizijske postopke, pridobljene revizijske dokaze ter sprejete sklepe in njihove posledice za revizorjevo poročilo ter
c) kdaj in kdo je opravil posledične spremembe v revizijski dokumentaciji ter kdaj in kdo jih je pregledal.

Izredne okoliščine, ki bi lahko povzročile spremembo revizijske dokumentacije po izdaji revizorjevega poročila, vključujejo dejstva, za katera revizor izve šele po datumu revizorjevega poročila, a so takrat že obstajala, in ki bi lahko, če bi bila takrat poznana, povzročila popravke računovodskih izkazov ali pa prilagoditev mnenja v revizorjevem poročilu[7].

Revizijska družba mora v okviru zaključevanja revizijskega spisa zbrati revizijsko dokumentacijo v revizijski spis in kmalu po datumu revizorjevega poročila zaključiti administrativni postopek sestavljanja končnega revizijskega spisa[8]. V skladu z MSUK 1[9] (ali zahtev v državi, če so strožje) mora sistem upravljanja kakovosti v revizijski družbi določiti cilj kakovosti, ki obravnava pravočasno sestavljanje dokumentacije o poslu po datumu poročil o poslih. Primerna časovna omejitev, v okviru katere se zaključi sestavljanje končnega revizijskega spisa, po navadi ne presega 60 dni po datumu revizorjevega poročila. Ker je

[4] Odstavek 6.a, MSR 230.
[5] Odstavek 6.b, MSR 230.
[6] Odstavek 13, MSR 230.
[7] Pojasnjevalni odstavek A20, MSR 230.
[8] Odstavek 14, MSR 230.
[9] Pojasnjevalni odstavek A21, MSR 230.

zaključek končnega revizijskega spisa po datumu revizorjevega poročila administrativni postopek, ne vsebuje izvajanja novih revizijskih postopkov ali sprejemanja novih sklepov. Lahko pa med postopkom zaključnega sestavljanja pride do sprememb v revizijski dokumentaciji, če so te administrativnega značaja. Primeri takih sprememb vključujejo[10]:

a) uničenje ali izločanje dokumentov, nadomeščenih z drugimi;
b) razvrščanje, primerjanje in opremljanje delovnih gradiv z medsebojnimi povezavami;
c) zaključno označevanje kontrolnih seznamov v povezavi s postopkom sestavljanja spisa, in
d) dokumentiranje revizijskih dokazov, ki jih je revizor pridobil, o njih razpravljal in se z njimi strinjal v sodelovanju z ustreznimi člani revizijske skupine pred datumom revizorjevega poročila.

Po zaključku sestavljanja končnega revizijskega spisa revizor ne sme uničiti ali izločiti revizijske dokumentacije katere koli vrste pred koncem roka njenega hranjenja[11]. MSUK 1 (ali zahteve v državi, ki so strožje) zahteva od sistemov upravljanja kakovosti v revizijskih družbah, da določijo cilj kakovosti, ki obravnava ustrezno vzdrževanje in hranjenje dokumentacije poslov za izpolnjevanje potreb podjetja in ravnanje v skladu z zakonom, drugim predpisom, ustreznimi etičnimi zahtevami ali strokovnimi standardi. Rok hranjenja za revizijske posle navadno ni krajši od 5 let od datuma revizorjevega poročila ali od datuma revizorjevega poročila o računovodskih izkazih skupine, kadar je to primerno[12].

Če v določenih okoliščinah, razen predvidenih v 13. odstavku MSR 230, revizor meni, da je treba prilagoditi obstoječo revizijsko dokumentacijo ali dodati novo revizijsko dokumentacijo, ko je bilo že zaključeno sestavljanje končnega revizijskega spisa, revizor ne glede na vrsto prilagoditev ali dodatkov dokumentira[13]:

a) posebne razloge zanje in

b) kdaj in kdo jih je pripravil ter kdaj in kdo jih je pregledal.

Primer okoliščin, v katerih utegne revizor oceniti, da je treba prilagoditi obstoječo revizijsko dokumentacijo ali dodati novo revizijsko dokumentacijo, ko je bilo že zaključeno sestavljanje končnega revizijskega spisa, je potreba po pojasnjevanju obstoječe revizijske dokumentacije zaradi sprejetih pripomb na podlagi dejavnosti spremljanja ali zunanjih pregledov[14].

[10] Pojasnjevalni odstavek A22, MSR 230.
[11] Odstavek 15, MSR 230.
[12] Pojasnjevalni odstavek A23, MSR 230.
[13] Odstavek 16, MSR 230.
[14] Pojasnjevalni odstavek A24, MSR 230.

MNENJE

Storitev revidiranja v skladu z ZRev-2 lahko opravlja samo revizijska družba, za opravljene storitve pa strokovno in materialno odgovarja. Zato je v interesu poslovodstva revizijske družbe, da je revidiranje s strani revizijske ekipe, na čelu katere je ključni revizijski partner, do izdaje mnenja opravljeno v skladu z zahtevami pravil revidiranja. Odraz takega pristopa je tudi dejstvo, da revizijska ekipa lahko dokumentacijo zaključi tudi v krajšem roku, kot je zakonsko predpisanih 60 dni.

V zvezi s procesom zaključevanja revizijske dokumentacije mora revizijska družba v skladu z določbami MSUK 1 identificirati vsa tveganja, ki so povezana z zagotavljanjem cilja kakovosti pravočasnega sestavljanja revizijske dokumentacije in njenega ustreznega vzdrževanja in hranjenja (odstavek 31.f). Tveganja, ki so povezana s tem, so lahko naslednja:

- navodila revizijske družbe v zvezi s pripravo, zbiranjem, zaključevanjem in hranjenjem niso dovolj podrobna in jasna ter z njimi ali njihovimi spremembami zaposleni niso ustrezno seznanjeni;
- revizijska dokumentacija po izdaji revizorjevega poročila ni pravočasno zbrana, s čimer bi se zagotovila njena popolnost;
- revizijska dokumentacija po izdaji revizorjevega poročila ni pravočasno zaključena;
- revizijska dokumentacija po njenem zaključku ni zavarovana pred kasnejšimi spremembami;
- revizijska dokumentacija je po njenem zaključku spremenjena ali dopolnjena brez odobritve ali brez upravičenega razloga.

Ukrepi, ki jih revizijska družba sprejme za zmanjševanje teh tveganj, so lahko naslednji:

- Sprejem podrobnih in jasnih navodil zaključevanja revizijske dokumentacije, v katerih opiše vsaj:
    - način hranjenja različnih oblik revizijske dokumentacije (elektronska, papirna …);
    - kaj lahko sestavlja posamezno obliko dokumentacije (npr. katere vrste revizijske dokumentacije je dovoljeno hraniti v papirni obliki);
    - mesto hranjenja elektronske in papirne revizijske dokumentacije v okviru zaključenega revizijskega spisa ter način njene zaščite pred kasnejšim nepooblaščenim spreminjanjem;
    - osebe, ki so odgovorne za izvajanje posameznih ukrepov, ki zagotavljajo pravilnost zaključevanja revizijskega spisa;
    - postopke spreminjanja zaključenega revizijskega spisa in razloge, ki to omogočajo;

  - ukrepe revizijske družbe v primeru kršitev predpisanih navodil.
- Vsa revizijska dokumentacija v elektronski obliki je skozi celotno revidiranje naročnika na točno za to določeni lokaciji v računalniškem sistemu revizijske družbe, s čimer se neprestano zagotavlja njena popolnost.
- Po izdaji revizorjevega poročila in pred zaključevanjem revizijskega spisa mora biti vsako spreminjanje in dodajanje revizijske dokumentacije pod nadzorom ključnega revizijskega partnerja, zagotovljena pa mora biti tudi sled opravljenih sprememb in razlogov zanje.
- Uvede se učinkovit sistem opozarjanja na iztek predvidenega roka za zaključevanje revizijske dokumentacije.
- Ključni revizijski partner pred zaključevanjem revizijske dokumentacije pregleda njeno popolnost, skladno s pravili revizijske družbe ter odobri njeno zaključevanje.
- Revizijska dokumentacija v elektronski obliki se shrani na za to določenem mestu v računalniškem sistemu revizijske družbe, do katerega ima dostop zgolj direktor revizijske družbe, ter z njegove strani pooblaščena oseba. Dostopi se omogočijo s sistemom varnih gesel ali na drug učinkovit način.
- Revizijska družba zagotovi varnostno kopiranje zaključene revizijske dokumentacije, s čimer prepreči možnost njenega uničenja zaradi dejavnikov, ki ogrožajo njihovo izgubo.
- Za nadaljnjo uporabo elektronske dokumentacije preteklih let ali njeno morebitno kasnejše pregledovanje, si revizijska družba zagotovi njene kopije, hranjene ločeno od zaključenih spisov, s čimer zagotovi, da izvorna zaključena revizijska dokumentacija ostane neokrnjena.
- V primeru zaključevanja revizijske dokumentacije v papirni obliki mora revizijska družba poskrbeti za:
  - njeno hranjenje na mestih, kjer je preprečen dostop nepooblaščenim zaposlenim in tretjim osebam, razen direktorju revizijske družbe in z njegove strani pooblaščeni osebi; ter
  - pečatenje dokumentacije na način, da je vsak nepooblaščen poseg vanjo takoj viden (npr. uporaba plastičnih pečatnih vezic s serijskimi številkami, ali pečatnih etiket s serijskimi številkami), revizijska družba pa vodi ustrezen seznam zapečatene papirne dokumentacije s serijsko številko pečata in datumom pečatenja.
- Spreminjanje ali dopolnjevanje revizijske dokumentacije po njenem zaključevanju mora potekati po predpisanem postopku, ki zagotavlja, da so njene spremembe in dopolnitve:
  - upravičene,
  - odobrene, in
  - ustrezno evidentirane.

- Za namene preverjanja ustreznosti zaključevanja revizijske dokumentacije revizijska družba vzpostavi ustrezne notranje kontrole, ki zmanjšujejo tveganje neustreznega zaključevanja, hranjenja in kasnejšega spreminjanja revizijske dokumentacije. Notranje kontrole morajo biti vzpostavljene na način, da zagotavljajo:
    - pravočasno zaključevanje revizijskega spisa v skladu z interno določenim rokom zaključevanja, ki ne sme biti daljši od zakonsko določenega roka,
    - interno določen čas hranjenja dokumentacije, ki ne sme biti krajši od zakonsko določenega;
    - popolnost arhiviranja revizijske dokumentacije;
    - da po izdaji revizorjevega poročila ne bo mogoče spreminjati tiste revizijske dokumentacije, ki je podlaga za izdajo mnenja in je ni mogoče obravnavati kot administrativno tehnično urejanje revizijskega spisa v procesu njegovega zaključevanja;
    - ustrezno odobravanje naknadnega spreminjanja arhiviranega revizijskega spisa;
    - da se revizijska dokumentacija vodi na način (elektronsko, papirno, …) določen s pravilnikom družbe oziroma, da je vsako odstopanje od tega odobreno;
    - da se arhivirani revizijski spisi izločajo iz arhiva v skladu s pravili družbe in na podlagi predhodne odobritve pristojne osebe;
    - redno (vsaj letno) pregledovanje arhiviranih revizijskih spisov (v elektronski in papirni obliki) v povezavi z neodobrenim poseganjem vanje po njihovem zaključevanju;
    - da so vse izjeme od pravil zaključevanja ali arhiviranja ustrezno pregledane, pojasnjene in odobrene.

Notranje kontrole, ki jih revizijska družba vzpostavi v zvezi s preprečevanjem neustreznega zaključevanja in hranjenja revizijske dokumentacije, morajo biti v Pravilniku o upravljanju kakovosti oziroma drugih internih aktih družbe tudi ustrezno opisane (opis kontrole, kdo jo izvaja, frekvenco pregleda itd.), Revizijska družba mora vsaj enkrat letno tudi preverjati učinkovitost delovanja vzpostavljenih notranjih kontrol.

V primeru veččlanskega poslovodstva revizijske družbe je primerno, da imata pooblastila za dostop do zaključene revizijske dokumentacije zgolj dva izmed njih.

Naknadno spreminjanje ali dopolnjevanje revizijskega spisa, ki je že zaključen, lahko odobri samo direktor revizijske družbe ali z njegove strani pooblaščena oseba, ki prevzema celotno odgovornost za pravilnost in upravičenost posega v tako dokumentacijo.

Agencija meni, da je vodenje revizijske dokumentacije v elektronski obliki bodisi samostojno, bodisi v okviru za to posebej izdelanih računalniških programov vodenja revizijskega posla, primernejša oblika hranjenja tako z vidika zagotavljanja skladnosti njenega zaključevanja s pravili revidiranja, kot tudi z vidika možnosti njene uporabe po zaključevanju. Pravilno zapečatenega revizijskega spisa, ki vsebuje revizijsko dokumentacijo v papirni obliki, namreč ni mogoče kasneje uporabiti (razen v izjemnih primerih), brez da se poseže v dokaze o pravočasnosti zaključevanja, medtem ko se elektronsko dokumentacijo lahko enostavno kopira in uporabi za kasnejše pregledovanje, revidiranje naslednjega leta in podobno, ne da bi s tem na kakršenkoli način okrnili njeno izvorno arhivsko različico.

Mateja Cimerman
direktorica

MATEJA CIMERMAN

Digitalno podpisal MATEJA CIMERMAN
Datum: 2025.05.21 10:13:36 +02'00'