

**OKROŽNICA AGENCIJE ZA JAVNI NADZOR NAD REVIDIRANJEM  
v zvezi s sestavljanjem, zaključevanjem in arhiviranjem revizijskih spisov  
v revizijskih družbah**

Namen okrožnice je, da vas opozorimo na pomembne pomanjkljivosti, ki jih ugotavljamo pri nadzorih nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev, glede nedoslednosti pri spoštovanju Mednarodnega standarda obvladovanja kakovosti 1 (v nadaljevanju MSOK 1), Mednarodnih standardov revidiranja (v nadaljevanju MSR) in Zakona o revidiranju (v nadaljevanju ZRev -2), v zvezi s sestavljanjem, zaključevanjem in arhiviranjem revizijskih spisov.

V nadaljevanju podajamo podlage glede sestavljanja, zaključevanja in arhiviranja revizijskih spisov, ki so določene z MSOK 1, MSR in ZRev-2 ter so jih revizijske družbe in v njihovem imenu pooblaščeni revizorji dolžni spoštovati pri opravljanju svojega dela.

**Revizijska družba mora, skladno s 45. b členom ZRev-2, za vsako revizijo pripraviti revizijski spis<sup>1</sup>, ki se mora zaključiti v roku 60 dni po datumu podpisa revizorjevega poročila o računovodskih izkazih.** Revizijsko dokumentacijo je potrebno pripraviti in voditi, kot je opredeljeno v pravilih Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov, kar pomeni, da mora pri njeni pripravi in vodenju, spoštovati zahteve MSR 230 - Revizijska dokumentacija (v nadaljevanju MSR 230) in drugih MSR v zvezi z zahtevami dokumentiranja, ki so tudi navedeni v prilogi 2 k MSR 230. MSOK 1 zahteva od revizijskih družb, da z vzpostavljenimi usmeritvami in postopki zagotovijo, da ključni revizijski partnerji oziroma delovna skupina za posel, spoštujejo in upoštevajo ta določila MSR na način, da so revizijski spisi zaključeni pravočasno, torej v zakonsko predpisanem roku.

Za pripravo revizijske dokumentacije na zgoraj navedeni način, je ob ustrezno vzpostavljenih usmeritvah in postopkih revizijske družbe, odgovoren ključni revizijski partner (v nadaljevanju KRP). KRP mora torej pripraviti revizijsko dokumentacijo, ki zagotavlja zadosten in ustrezen zapis osnov za revizorjevo poročilo in dokaze, da je bila revizija načrtovana in opravljena v skladu z MSR ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami, prav tako je KRP dolžan v skladu z MSR pripraviti zadostno revizijsko dokumentacijo pravočasno. Iz revizijske dokumentacije mora biti razvidno, kdo je opravil revizijsko delo in datum, ko je bilo dokončano, ter kdo je pregledal opravljeno revizijsko delo in datum ter obseg takega pregleda. Zadostna revizijska dokumentacija mora biti pripravljena na način, da omogoči izkušenemu revizorju, ki predhodno ni bil povezan s tem revizijskim poslom, da spozna vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov, opravljenih v skladu z zahtevami MSR ter z ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami, da spozna izide opravljenih revizijskih postopkov in pridobljenih revizijskih dokazov

---

<sup>1</sup> MSR 230, odstavek 6 določa pomen izraza revizijski spis - ena ali več map ali drugačnih fizičnih ali elektronskih sredstev za shranjevanje, ki vsebujejo zapise, ki sestavljajo revizijsko dokumentacijo za določen posel.

ter bistvene zadeve, ki so se pojavile med revizijo, sklepe o njih in pomembne strokovne presoje, uporabljene pri sprejemanju teh sklepov.

Po datumu izdaje revizorjevega poročila ima KRP 60 dni časa, da pripravi končni revizijski spis. V skladu s 14. odstavkom MSR 230, mora KRP sestaviti končni revizijski spis na način, da zbere revizijsko dokumentacijo v revizijski spis in zaključi administrativni postopek sestavljanja končnega revizijskega spisa kmalu po datumu revizorjevega poročila, ki je opredeljen v ZRev-2, in sicer mora biti revizijski spis zaključen v roku 60 dni po datumu podpisa revizorjevega poročila. Zaključek sestavljanja končnega revizijskega spisa po datumu revizorjevega poročila je administrativni postopek, ki ne sme vsebovati izvajanja novih revizijskih postopkov ali sprejemanja novih sklepov. Iz tega izhaja, da morajo biti vsi revizijski postopki izvedeni, in njihova izvedba dokumentirana, pred izdajo revizorjevega poročila in, da lahko pride do sprememb v revizijski dokumentaciji v postopku zaključnega sestavljanja revizijskega spisa samo, če so spremembe v revizijski dokumentaciji, izključno administrativnega značaja.

Po zaključku sestavljanja končnega revizijskega spisa, KRP ne sme uničiti ali izločiti revizijske dokumentacije katere koli vrste pred koncem roka njenega hranjenja. Ne glede na to, ali je revizijski posel dokumentiran na papirju, v elektronski obliki ali na drugih nosilcih, je lahko ogrožena popolnost, dostopnost ali obnovljivost shranjenih podatkov, če je mogoče dokumentacijo spreminjati, dopolnjevati ali izbrisati brez vednosti revizijske družbe, ali pa se lahko trajno izgubi ali poškoduje. Da bi revizijska družba zagotovila, da se končnega revizijskega spisa in celotne revizijske dokumentacije v revizijskem spisu ne more spreminjati v času njenega hranjenja, mora vzpostaviti in uveljaviti kontrole, da bi preprečila nepooblaščenno spreminjanje ali izgubo dokumentacije poslov. Kontrole morajo biti vzpostavljene na način, da bodo zagotavljale zaupnost, varno hranjenje, popolnost, dostopnost in obnovljivost dokumentacije revizijskega posla. Zato so med kontrolami, ki jih mora revizijska družba vzpostaviti in uveljaviti med drugimi tudi take, ki omogočajo ugotavljanje, kdaj in kdo je dokumentacijo revizijskega posla pripravil, spremenil ali pregledal, kontrola zaščite popolnosti informacij v vseh fazah posla in take, ki preprečijo nepooblaščenno spreminjanje dokumentacije opravljenih revizijskih poslov.

**Posledično to pomeni, da morajo biti kontrole s strani revizijske družbe vzpostavljene na način, da je dostop do zaključenega revizijskega spisa onemogočen vsem nepooblaščenim osebam, in da so kakršnekoli spremembe v revizijskem spisu, ki so lahko samo izredne narave, vidne in dokumentirane na način, kot je to zahtevano v MSOK 1 in MSR 230.**

MSOK 1 od revizijskih družb tudi zahteva, da vzpostavijo usmeritve in postopke za hranjenje dokumentacije poslov za tako obdobje, da zadovolji potrebe revizijske družbe in zahteve zakonov oziroma predpisov. To pomeni, da mora revizijska družba vzpostaviti takšne kontrole, da se zagotavlja, da se revizijski spisi in revizijska dokumentacija ne more spreminjati v času hranjenja in da je le ta hranjena na primernem mestu (tako v fizični obliki, v elektronski obliki ali kakšnem drugem mediju), in ni dostopna nepooblaščenim osebam, ki bil lahko nepooblaščenno spreminjali ali uničili katero koli revizijsko dokumentacijo.

Ker MSR dopuščajo, da je revizijska dokumentacija lahko zapisana na papirju, na elektronskem ali kakem drugem nosilcu, posledično revizijske družbe revizijske spise lahko vodijo in arhivirajo na različne načine. Revizijske družbe lahko torej celotni revizijski spis pripravijo v papirni obliki ter ga v taki obliki tudi hranijo, lahko je pripravljen in hranjen v elektronski obliki, lahko pa za dokumentiranje opravljenih revizij in opravljenih revizijskih postopkov uporabljajo orodja, ki so sistemsko podprta in omogočajo, da se revizija dokumentira in zaključi v celoti v elektronski

obliki ter se tudi shrani na način, da se revizijski spis zaklene in ni več mogoče prosto dostopati do njega.

Če revizijska družba vodi revizijsko dokumentacijo računalniško ter računalniško obdeluje podatke, je potrebno zagotoviti ustrezne pripomočke za pregled dokumentacije in evidenc preizkušanja ustreznosti računalniško obravnavanih podatkov. Potrebno je zagotoviti dokumentacijo, iz katere je razviden popolni opis dela računalniškega sistema, razvidni morajo biti podsistemi in datoteke računalniškega sistema ter morajo biti zagotovljene kontrole, ki zagotavljajo pravilno in zanesljivo obdelavo podatkov ter kontrole, ki preprečujejo nepooblaščen dodajanje, spreminjanje ali brisanje hranjenih računalniških zapisov. Prav tako mora biti vsaka sprememba računalniške rešitve (računalniških programov) dokumentirana v časovnem zaporedju nastanka spremembe, skupaj z datumom spremembe. Iz dokumentacije mora biti razvidna tudi vsaka sprememba oblike datotek. Če revizijska družba vodi revizijsko dokumentacijo v računalniški obliki, je potrebno za potrebe opravljanja nadzora s strani Agencije zagotoviti, da se revizijski spis preda v nadzor v takšni obliki, kot je bil končni revizijski spis pripravljen in v obliki, kot je bil arhiviran, saj ni namen vodenja revizijske dokumentacije v računalniški obliki v tem, da se za namene opravljanja nadzora le ta natisne, ampak da se lahko opravi nadzor revizijskega spisa v takšni obliki, kot je bil pripravljen in arhiviran.

**Agencija v zvezi z navedenim revizijske družbe opozarja, da preverijo vzpostavljene usmeritve in postopke glede zaključevanja, dokumentiranja in arhiviranja revizijskih spisov, in jih po potrebi dopolnijo na način, da bodo le-ti skladni z MSOK-1. Prav tako morajo revizijske družbe zagotoviti, da ključni revizijski partnerji spoštujejo in upoštevajo določila MSR tako, da bodo revizijski spisi zaključeni pravočasno, torej v največ 60 dneh po podpisu revizorjevega poročila.**

**Agencija bo v prihodnje pri pregledu revizijske dokumentacije opravljenih revizij (revizijskih spisov), ki bodo v nadzoru, dosledno preverjala spoštovanje upoštevanja vseh navedenih zahtev.**

Poleg zgoraj navedenih opozoril glede sestavljanja, zaključevanja in arhiviranja revizijskih spisov, še posebej poudarjamo, da morajo biti zaključeni revizijski spisi, ki so izbrani za pregled v postopku nadzora Agencije, predani na dan pričetka nadzora in da morebitne naknadno dostavljene revizijske dokumentacije, pri nadzorih Agencija ne bo upoštevala. Agencija bo v primerih, da revizijski spis ne bo predan ob pričetku nadzora štela, da revizijski spis ni sestavljen in zaključen.

mag. Mojca Majič  
direktorica