



# AGENCIJA

ZA JAVNI NADZOR NAD REVIDIRANJEM

# Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2012

Ljubljana, junij 2013

## KAZALO

---

<b>1. Uvod</b> .....	<b>3</b>
<b>2. Namen poročila o ukrepih</b> .....	<b>4</b>
<b>3. Vrste nadzorov</b> .....	<b>4</b>
3.1. Nadzor nad revizijskimi družbami .....	5
3.1.1. Pregledi poslovanja revizijskih družb .....	6
3.2. Nadzor nad pooblaščenimi revizorji .....	8
<b>4. Izrečeni pravnomočni ukrepi</b> .....	<b>10</b>
4.1. Ukrepi zoper revizijske družbe .....	10
4.1.1. odredbA z dodatnimi ukrepi .....	10
4.1.2. Odredbe revizijskim družbam .....	12
4.2. Ukrepi zoper pooblaščenene revizorje .....	13
<b>5. Zaključek</b> .....	<b>16</b>

## 1. UVOD

---

Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija) je bila ustanovljena z Zakonom o revidiranju (Uradni list RS, št. 65/08; v nadaljevanju ZRev-2), ki je v pravni red Republike Slovenije prenesel Direktivo 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. 5. 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, s spremembo direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS in je povzel njeno zahtevo po določitvi nacionalnega nadzornika nad delom revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev. Agencija, ki je začela delovati marca 2009, je pri izvrševanju svojih nalog povsem neodvisna in samostojna.

Temeljno poslanstvo Agencije je opravljanje javnega nadzora in zastopanje javnega interesa, saj je zunanje in neodvisno zagotavljanje kakovosti revidiranja bistvenega pomena za urejeno delovanje gospodarskih družb, zlasti javnih družb, kar pozitivno vpliva na finančne trge in kot tako lahko prispeva k večji finančni stabilnosti. Na ta način se tudi povečuje zaupanje v pravilnost računovodskih izkazov gospodarskih družb, zlasti tistih, ki kotirajo na borzi.

Sistem javnega nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev je namreč izredno pomemben, saj je bilo zaradi večjih računovodskih škandalov, ki so se zgodili v preteklosti v mednarodnem okolju, treba okrepiti zaupanje v revizijsko stroko in ji vrniti ugled. Ravno javni nadzor nad kakovostjo revidiranja naj bi bil tisti institut, ki bi zagotovil investitorjem, delničarjem, upnikom in drugim interesnim skupinam, da se lahko zanesejo na revidirane računovodske izkaze. Zakoniti revizorji morajo delovati v skladu z najvišjimi etičnimi standardi. Pri svojem delu morajo delovati v skladu s poklicno etiko, ki obsega zastopanje javnega interesa, neoporečnost, nepristranskost, strokovno usposobljenost in primerno skrbnost. Zastopanje javnega interesa pomeni, da se na kakovost zakonitega revizorja zanaša širša družbena javnost.

## 2. NAMEN POROČILA O UKREPIH

---

Agencija v *Poročilu o ukrepih za leto 2012*, ki je pripravljeno skladno z 29. členom ZRev-2 in ga objavi Agencija na svojih spletnih straneh, podrobneje opisuje izrečene pravnomočne ukrepe revizijskim družbam in pooblaščenim revizorjem.

Namen poročila je obvestiti javnost o sprejetih končnih in pravnomočnih ukrepih, naloženim pooblaščenim revizorjem in revizijskim družbam. To Agenciji, kot organu javnega nadzora, nalaga med drugim tudi Priporočilo Komisije EU z dne 6. 5. 2008 o zunanjem zagotavljanju kakovosti za zakonite revizorje in revizijska podjetja, ki opravljajo revizije subjektov javnega interesa (Ur. l. L 120, 7. 5. 2008). Povzetki pravnomočnih ukrepov zoper pooblaščenih revizorje so, skladno s 152. členom ZRev-2, poimensko objavljeni na [spletnih straneh Slovenskega inštituta za revizijo](#) (v nadaljevanju Inštitut) v registru pooblaščenih revizorjev.

Zunanje zagotavljanje kakovosti obveznih revizij je bistvenega pomena za visoko kakovost revizij. Prispeva k verodostojnosti objavljenih finančnih informacij in zagotavlja večjo zaščito delničarjev, investitorjev, upnikov in drugih zainteresiranih strani. Temeljno načelo Agencije je zagotavljanje učinkovitega javnega nadzora nad revizijskimi družbami, pooblaščenimi revizorji in pooblaščenimi ocenjevalci ter nad Inštitutom, predvsem v delu, kjer ima Inštitut javna pooblastila.

Eden najpomembnejših načinov zagotavljanja kakovosti dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev je opravljanje pregledov poslovanja revizijskih družb ter na tej osnovi izrekanje ukrepov nadzora, kadar je to potrebno.

## 3. VRSTE NADZOROV

---

Kot je opredeljeno v ZRev-2, opravljata nadzor nad kakovostjo revidiranja pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb tako Agencija kot Inštitut, ukrepe nadzora pa skladno z ZRev-2 izreka samo Agencija. Inštitut opravlja nadzor po ZRev-2 tako, da je vsaka revizijska družba, ki revidira podjetja, katerih vrednostni papirji so predmet trgovanja na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, pregledana najmanj enkrat v treh letih, vse druge revizijske družbe pa najmanj enkrat v šestih letih. Glede na to, da Inštitut opravlja nadzore, ki so obvezni po zakonu, pa Agencija opravlja »izredne nadzore« na podlagi sprejetih *Meril za sestavljanje strateškega in letnega načrta preverjanja kakovosti revidiranja pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb* v letu 2009, kjer so opredeljeni pomembni indikatorji tveganja kakovosti opravljenih revizij, ki so osnova za samostojni pregled poslovanja revizijskih družb in pregled opravljanja nalog pooblaščenih revizorjev, in sicer:

- slab ugled revizijske družbe v javnosti;
- ugotovljene nepravilnosti pri pregledu kakovosti dela revizijske družbe oziroma pooblaščenega revizorja v preteklosti;
- tveganje, ki izhaja iz sestave revizijske ekipe in porabljenega časa pri izvedbi revizije;
- tveganost revizije zaradi odmevnosti oziroma pritiskov javnosti, s čemer se lahko vrši pritisk na revizorja;
- pomembnost revidirancev (velikost in organizacijska oblika, pomembne finančne institucije, javna podjetja);
- revizijske družbe in pooblaščenih revizorji z velikim deležem pritrdilnih mnenj v vseh mnenjih;
- nadpovprečno nizke cene revizijskih storitev;
- veliko število zaposlenih na enega pooblaščenega revizorja v revizijski družbi;

- kršenje neodvisnosti revizijske družbe oziroma pooblaščenega revizorja;
- dejavnost revidirane družbe (na primer, banke, zavarovalnice, telekomunikacije, gradbeništvo in ostale pomembne finančne institucije) ter
- novo ustanovljene revizijske družbe.

Redne preglede poslovanja revizijskih družb v skladu s 74. členom ZRev-2 v pretežni meri izvaja Inštitut, medtem ko se je Agencija osredotočila na tako imenovane izredne preglede na osnovi ugotovljenega povečanega tveganja glede kakovosti opravljenih posameznih revizij oziroma na osnovi utemeljenih prijav s strani tretjih oseb.

Agencija opravlja tudi nadzore na pobudo tretje osebe, ki pisno izrazi upravičen dvom, da revizijska družba računovodskih izkazov ni revidirala v skladu s pravili revidiranja. O upravičenosti posamezne prijave presoja in odloča strokovna služba Agencije na osnovi utemeljitve oziroma dokumentacije, ki je priložena pobudi za opravljanje nadzora. Pri tem mora biti iz dokumentacije jasno razvidno, na kakšen način je revizijska družba oziroma pooblaščen revizor domnevno kršil pravila revidiranja.

Oba navedena nadzorna organa opravljata nadzor nad zagotavljanjem kakovosti dela revizijskih družb oziroma pooblaščenih revizorjev z namenom preverjanja, če revizijska družba oziroma pooblaščen revizor pri opravljanju revidiranja ravna v skladu s pravili revidiranja.

### 3.1. NADZOR NAD REVIZIJSKIMI DRUŽBAMI

---

Nadzor nad zagotavljanjem kakovosti dela revizijskih družb se zagotavlja:

- s preverjanjem, ali posamezni subjekti izpolnjujejo pogoje za izdajo dovoljenja za opravljanje storitev revidiranja;
- s sprotnim preverjanjem, ali pooblaščen revizorji in revizijske družbe izpolnjujejo pogoje za vpis v ustrezne registre;
- s spremljanjem, zbiranjem in preverjanjem poročil in obvestil revizijskih podjetij in drugih oseb, ki so po določbah zakona o revidiranju oziroma drugih zakonov dolžne poročati Inštitutu oziroma ga obveščati o posameznih dejstvih in okoliščinah;
- s posrednim in neposrednim opravljanjem pregledov poslovanja revizijskih družb;
- z izrekanjem ukrepov nadzora.

Nadzor nad revizijskimi družbami se mora opravljati tako, da je vsaka revizijska družba, ki izvaja obvezne revizije subjektov, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organiziran trg vrednostnih papirjev katere koli države članice, nadzirana najmanj vsaka tri leta, ostale revizijske družbe pa morajo biti nadzirane najmanj vsakih šest let.

Nadzor nad revizijsko družbo vključuje:

- pregled sistema obvladovanja kakovosti znotraj revizijske družbe;
- preverjanje neodvisnosti pooblaščenega revizorja od naročnika revizije;
- preverjanje skladnosti postopkov revidiranja s pravili revidiranja;
- ocene kakovosti in količine porabljenih dejavnikov (sestava revizijske skupine in delovne ure);
- pregled zaračunanih revizijskih storitev;
- neposredni nadzor nad delom pooblaščenih revizorjev.

Ukrepi nadzora, ki jih izreka Agencija v primeru ugotovljenih nepravilnosti so: odreditev odprave kršitev, odreditev dodatnih ukrepov ter odvzem dovoljenja.

Agencija odvzame revizijski družbi dovoljenje za opravljanje storitev revidiranja v naslednjih primerih:

- če je bilo dovoljenje pridobljeno z navajanjem neresničnih podatkov;
- če je revizijski družbi odredila dodatni ukrep, in sicer glede razrešitve člana uprave in imenovanja novega,
- če revizijska družba ne ravna v skladu z odredbo v odpravi kršitev, če uprava revizijske družbe ne opravi dodatnih ukrepov za odpravo ugotovljenih kršitev ter
- če revizijska družba v zadnjih dveh letih več kot štirikrat krši dolžnost pravočasnega in pravilnega poročanja oziroma obveščanja Inštituta ali če kako drugače ovira opravljanje nadzora nad njenim poslovanjem.

Pogojni odvzem dovoljenja pa lahko Agencija izreče hkrati z odločbo o odvzemu dovoljenja, in sicer v takem primeru do odvzema dovoljenja ne bo prišlo, če revizijska družba v času, ki ga določi Agencija, ki ne sme biti krajši od šestih mesecev in ne daljši od dveh let (preizkusna doba) ne bo storila nove kršitve, zaradi katere je mogoče odvzeti dovoljenje.

---

### 3.1.1. PREGLEDI POSLOVANJA REVIZIJSKIH DRUŽB

---

#### NEPOSREDNI NADZORI NAD REVIZIJSKIMI DRUŽBAMI

---

Na podlagi *Nacrta opravljanja nadzorov nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji v letu 2012*, ki ga je sprejel revizijski svet Inštituta, strokovni svet Agencije pa je nanj dal soglasje 19. 12. 2011, je opravil Inštitut v letu 2012 pregled poslovanja nad kakovostjo poslovanja enajstih revizijskih družb, in sicer:

- KPMG Slovenija, podjetje za revidiranje, d. o. o.
- ABECEDA – REVIZIJSKA DRUŽBA d.o.o.
- ABC REVIZIJA d.o.o.
- AUDITOR d.o.o.
- CONTURA d.o.o.
- IB INTERBILANZ AUDIT revizijska družba d.o.o.
- PLUS REVIZIJA d.o.o.
- BO CONSULTING d.o.o.
- REVIDICOM revizijska družba d.o.o.
- REVIDERA d.o.o.
- PRO REVIZIJA d.o.o.

Celotno nadzorno dokumentacijo, vključno z ugotovljenimi nepravilnostmi in kršitvami pravil revidiranja, po zaključenem nadzoru, Inštitut preda Agenciji, kjer strokovne službe Agencije ponovno preverijo ugotovitve Inštituta ter pripombe subjekta nadzora nanje. Ob utemeljenem sumu kršenja pravil revidiranja ali drugih nepravilnosti, Agencija po uradni dolžnosti začne postopek za izrek ukrepa nadzora.

V letu 2012 je Agencija na podlagi prijave opravila neposredni pregled poslovanja revizijske družbe RÖDL & PARTNER d. o. o.

## POSREDNI NADZORI NAD REVIZIJSKIMI DRUŽBAMI

---

Poleg neposrednega nadzora nad revizijskimi družbami, Agencija opravlja tudi **posredni nadzor** spoštovanja določb ZRev-2 na podlagi pregleda iz:

### A. OBVEZNEGA LETNEGA POROČANJA REVIZIJSKIH DRUŽB

Na podlagi letnih poročil s strani revizijskih družb namreč Agencija preveri podatke, ki jih morajo poslati revizijske družbe do konca maja tekočega leta za obdobje od 16. 4. preteklega leta do 15. 5. tekočega leta. S tem Agencija preverja, ali revizijske družbe delujejo in poslujejo skladno z ZRev-2, na podlagi pregleda dokumentacije, ki vključuje:

- pregled števila načrtovanih in porabljenih ur za vsakega člana revizijske skupine za vsako posamezno revizijo računovodskih izkazov;
- pregled števila revizijskih poročil, ki jih je podpisal posamezen pooblaščen revizor;
- pregled vseh pogodb o revidiranju računovodskih izkazov, ki jih je revizijska družba sklenila z naročniki za revidiranje računovodskih izkazov preteklega obračunskega obdobja in vseh pogodbah, ki jih je revizijska družba v preteklem obračunskem obdobju sklenila za opravljanje drugih poslov dajanja zagotovil in poslov opravljanja dogovorjenih postopkov;
- pregled števila zaposlenih, pooblaščenih revizorjev in ostalega revizijskega osebja.

### B. OBVEZNEGA MESEČNEGA POROČANJA REVIZIJSKIH DRUŽB

Na podlagi Pravilnika o poročanju revizijskih družb Agencija preverja, ali revizijske družbe poslujejo in delujejo skladno z ZRev-2 in Priporočilom 1 za zagotavljanje kakovosti revidiranja računovodskih izkazov, na podlagi pregleda dokumentacije, in sicer:

- pregled načrtovanega skupnega števila ur za izvedbo revizije in skladnost z določbami iz Priporočila 1, v katerem je opredeljen priporočljivi obseg porabe časa za posamezen revizijski posel;
- preverjanje pogodbenih cen za revidiranje računovodskih izkazov in spoštovanje Smernic za oblikovanje cen revizijskih storitev, ki so objavljane na spletnih straneh Slovenskega inštituta za revizijo, kot je to opredeljeno v Priporočilu 1.

### C. OBJAVE PREGLEDNEGA POROČILA NA PODLAGI 79. ČLENA ZREV-2

Revizijske družbe, ki izvajajo obvezno revizijo subjektov, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organiziran trg vrednostnih papirjev in revizijske družbe v mreži, morajo skladno z 79. členom ZRev-2 v treh mesecih po koncu vsakega poslovnega leta na svojih spletnih straneh objaviti pregledno poročilo z zakonsko predpisano vsebino.

V letu 2012 je bilo 27 revizijskih družb, zavezanih k objavi preglednega poročila. Po pregledu spletnih strani revizijskih družb je Agencija ugotovila, da so vse revizijske družbe poročale skladno z 79. člen ZRev-2.



## 3.2. NADZOR NAD POOBLAŠČENIMI REVIZORJI

V postopku nadzora nad pooblaščenim revizorjem lahko Agencija izreče naslednje ukrepe:

- odreditev odprave kršitve;
- opomin;
- pogojni odvzem dovoljenja;
- odvzem dovoljenja.

Agencija odvzame dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja:

- če je bilo dovoljenje pridobljeno z navajanjem neresničnih podatkov;
- če ob pridobitvi dovoljenja niso bili izpolnjeni zakonski pogoji;
- če je oseba pravnomočno obsojena za kaznivo dejanje zoper premoženje oziroma gospodarstvo in kazen še ni bila izbrisana iz kazenske evidence;
- če pooblaščen revizor pri izvajanju nalog revizije krši prepoved, ki je določena v drugem odstavku 45. člena in 46. člena ZRev-2 (glede neprekinjenosti opravljanja revizije računovodskih izkazov kot ključnega partnerja, naložb v tej pravni osebi, povezanosti s pravno osebo in bi zaradi tega lahko obstajal dvom v neodvisnost in nepristranskost revidiranja ter prevzema vodstvenega položaja v revidirani pravni osebi pred potekom najmanj dveh let po tem, ko je prenehal sodelovati pri revizijskem poslu kot pooblaščen revizor ali ključni revizijski partner);
- če pooblaščen revizor krši pravila revidiranja in je zaradi te kršitve poročilo o revidiranju, ki ga je podpisal, pomanjkljivo oziroma zavajajoče;
- če pooblaščen revizor krši dolžnost varovanja zaupnih podatkov;
- če ponavljajoče krši druge določbe ZRev-2 oziroma drugih zakonov in predpisov, ki urejajo revidiranje tako, da mu je zaradi tovrstnih kršitev bil že dvakrat izrečen opomin.

Z odločbo o odvzemu dovoljenja lahko Agencija hkrati izreče, da do odvzema ne bo prišlo (pogojni odvzem dovoljenja), če pooblaščen revizor v času, ki ga določi Agencija, ki pa ne sme biti krajši od šestih mesecev in ne daljši od dveh let, ne bo storil nove kršitve.

Opomin izreče Agencija pooblaščenemu revizorju, če le-ta krši pravila revidiranja in ni pogojev za odvzem dovoljenja oziroma pogojni odvzem dovoljenja.

Pooblaščen revizorji morajo upoštevati najvišje etične standarde. Pri svojem delu morajo delovati v skladu s poklicno etiko, ki obsega zastopanje javnega interesa, neoporečnost in nepristranskost, strokovno usposobljenost in primerno skrbnost. Zastopanje javnega interesa pomeni, da se na kakovost dela revizorja zanaša širša družbena javnost. Visoka kakovost revizije prispeva tudi k urejenemu delovanju trgov, saj se povečuje zaupanje v pravilnost računovodskih izkazov družb, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organiziran trg vrednostnih papirjev. Razrešitev revizorja v gospodarski družbi, ki ga je imenovala skupščina, je v novi ureditvi mogoča le iz utemeljenih razlogov, ki jih mora gospodarska družba sporočiti organu javnega nadzora.

Pri delu revizorjev se upoštevajo načela iz Kodeksa etike računovodskih strokovnjakov Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (IFAC). Slovenska revizijska stroka pa pri svojem delu uporablja Mednarodne standarde revidiranja (v nadaljevanju MSR).



Na podlagi *Načrta opravljanja nadzorov nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji v letu 2012*, ki ga je sprejel revizijski svet Inštituta, strokovni svet Agencije pa je nanj dal soglasje 30. 1. 2012, je opravil Inštitut v letu 2012 nadzor nad kakovostjo opravljanja nalog 24 pooblaščenih revizorjev v enajstih revizijskih družbah, in sicer:

TABELA 1: NADZOR NAD OPRAVLJANJEM NALOG POOBLAŠČENIH REVIZORJEV V LETU 2012

REVIZIJSKA DRUŽBA	NADZOR NAD POOBLAŠČENIMI REVIZORJI
KPMG Slovenija, podjetje za revidiranje, d. o. o.	3
ABECEDA – revizijska družba d.o.o.	1
ABC REVIZIJA d.o.o.	6
AUDITOR d.o.o.	1
CONTURA d.o.o.	1
IB INTERBILANZ revizijska družba d.o.o.	1
PLUS REVIZIJA d.o.o.	6
BO CONSULTING d.o.o.	1
REVIDICOM revizijska družba d.o.o.	1
REVIDERA d.o.o.	1
PRO REVIZIJA d.o.o.	2
<b>Skupaj:</b>	<b>24</b>

V letu 2012 je Inštitut pri rednih nadzorih opravljanja nalog pooblaščenih revizorjev opravil nadzor nad 24 pooblaščenimi revizorji, in sicer je med temi Inštitut preveril kakovost opravljene revizije pri dveh javnih delniških družbah oziroma pri 8 % vseh opravljenih nadzorov. Struktura velikosti gospodarske družbe, kjer je bila preverjena opravljena revizija, je naslednja:

- 16 velikih gospodarskih družb (oziroma 67 %);
- 3 srednje velikih gospodarskih družb (oziroma 13 %);
- 5 ostale gospodarske družbe (oziroma 21 %).

Celotno nadzorno dokumentacijo, vključno z ugotovljenimi nepravilnostmi in kršitvami pravil revidiranja, po zaključenem nadzoru, Inštitut preda Agenciji, kjer strokovne službe Agencije ponovno preverijo ugotovitve Inštituta ter pripombe subjekta nadzora nanje. Ob utemeljenem sumu kršenja pravil revidiranja ali drugih nepravilnosti Agencija po uradni dolžnosti začne postopek nadzora nad pooblaščenim revizorjem.

Agencija je v letu 2012 samostojno opravila nadzor nad opravljanjem nalog enega pooblaščenega revizorja, in sicer v zvezi z revizijo računovodskih izkazov srednje velike družbe za leto 2010.

## 4. IZREČENI PRAVNOMOČNI UKREPI

---

### 4.1. UKREPI ZOPER REVIZIJSKE DRUŽBE

---

V nadaljevanju poročila so predstavljeni **izrečeni pravnomočni ukrepi revizijskim družbam na podlagi začetih nadzornih postopkov Agencije v letu 2012** iz neposrednih in posrednih nadzorov Agencije in Inštituta.

Agencija je v letu 2012 začela 6 nadzornih postopkov zoper revizijske družbe, v katerih je izdala eno odredbo o odpravi kršitev z dodatnimi ukrepi in pet odredb o odpravi kršitev. Na podlagi ugovora revizijske družbe je Agencija eno odredbo o odpravi kršitev opravila, en postopek še ni pravnomočno zaključen.

Kot nalaga ZRev-2, morajo revizijske družbe v določenem roku odpraviti ugotovljene kršitve in Agenciji dostaviti poročilo, v katerem opišejo ukrepe za odpravo kršitev in priložijo listine ter druge dokaze, iz katerih izhaja, da so bile ugotovljene kršitve odpravljene. Na podlagi prejetih poročil je Agencija do dneva izdaje tega poročila izdala pet odločb o odpravi kršitev ter eno odločbo o ugoditvi ugovoru in odpravi odredbe. Štiri odločbe o odpravi kršitev so postale pravnomočne, zoper eno pa je bila vložena tožba na Vrhovno sodišče RS.

Vse ugotovljene kršitve, ki so podrobneje predstavljene v nadaljevanju poročila, so revizijske družbe odpravile v določenem roku, kar je bilo podlaga za izdajo odločb o ugotovitvi odprave kršitev.

---

#### 4.1.1. ODREDBA Z DODATNIMI UKREPI

---

V 83. členu ZRev-2 je določeno, da se šteje, da revizijska družba huje krši pravila o revidiranju:

- če revizijska družba opravlja dejavnosti, ki jih po ZRev-2 ne sme opravljati;
- če pogodba o revidiranju ni v skladu s 47. členom ZRev-2;
- če je bil nad delničarjem revizijske družbe - imetnikom kvalificiranega deleža začet postopek za izrek prepovedi izvrševanja pravic iz delnic zaradi razloga iz tretje alineje prvega odstavka 63. člena tega zakona;
- če je bil nad pooblaščenim revizorjem, ki pri revizijski družbi opravlja naloge revidiranja, začet postopek za odvzem dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja.

Če Agencija pri izvajanju nadzora ugotovi, da revizijska družba huje krši pravila o revidiranju, lahko z odredbo o odpravi kršitev kot dodatni ukrep poslovodstvu revizijske družbe naloži, da sprejme in opravi ukrepe za:

- izboljšanje postopkov notranjega nadzora nad revidiranjem,
- izboljšanje postopkov notranjega nadzora nad pretokom zaupnih podatkov,
- spremembo notranje organizacije revizijske družbe,
- druge ukrepe, potrebne za uresničitev pravil o revidiranju.

Agencija je v letu 2012 izdala eno odredbo z dodatnimi ukrepi, saj je revizijska družba huje kršila pravila revidiranja, zato je Agencija z dodatnimi ukrepi poslovodstvu revizijske družbe naložila vzpostaviti usmeritve in postopke za zagotavljanje neodvisnosti.

---

ODREDBA O ODPRAVI KRŠITEV Z DODATNIMI UKREPI ŠT.  
10.00-24/2012

---

Revizijska družba je kršila peto alinejo 4. točke prvega odstavka 45. člena ZRev-2, ker je kljub temu, da je njena družba v mreži v letu 2010 izvajala storitve notranjega revidiranja, opravila revizijo računovodskih izkazov za istega naročnika v dveh primerih, čeprav so storitve notranjega revidiranja skladno s 45. členom ZRev-2 storitve, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov.

Prav tako je revizijska družba kršila Kodeks etike za računovodske strokovnjake zaradi zaznane nevarnosti koristoljubja, ker je v letu 2011 sklenila kreditno pogodbo z družbo, v kateri je revidirala računovodske izkaze za leti 2010 in 2011, kar ni skladno s točko 290.130 Kodeksa etike za računovodske strokovnjake. Ta določa, da če revizijska družba ali član revizijske skupine dobi posojilo ali ima zanj jamstvo naročnike revizije, ki ni banka ali podobna institucija, je nevarnost koristoljubja tako pomembna, da je ne more zmanjšati na sprejemljivo raven nobeno varovalo, zato revizije računovodskih izkazov za leto 2011 ne sme opravljati. Kršitev Kodeksa etike za računovodske strokovnjake predstavlja kršitev pravil revidiranja.

Zaradi navedenega je Agencija odredila, da je revizijska družba dolžna v vseh tekočih in bodočih revizijah računovodskih izkazov upoštevati prepoved revidiranja, ki jo določa prvi odstavek 45. člena ZRev-2 tako, da ne bo sklepala pogodb o revidiranju računovodskih izkazov z naročniki, za katere sama, družba v mreži, ki ji pripada oziroma z revizijsko družbo povezana oseba, opravlja ali je v zadnjih dveh letih opravljala posle, ki so določeni v 4. točki prvega odstavka 45. člena ZRev-2 ter, da v vseh tekočih in bodočih revizijah računovodskih izkazov preprečiti kršitev Kodeksa etike za računovodske strokovnjake tako, da revizijska družba oziroma člani revizijske skupine ne bodo prejeli posojil s strani naročnikov revizij oziroma jim jih ne bodo dajali, saj je nevarnost koristoljubja tako pomembna, da je ne more zmanjšati na sprejemljivo raven nobeno varovalo.

Zaradi kršitev prepovedi revidiranja, ki jih določa 4. točka prvega odstavka 45. člena ZRev-2, skladno s 1. alinejo drugega odstavka 83. člena ZRev-2, ki predstavlja hujšo kršitev pravil o revidiranju, je Agencija revizijski družbi naložila dva dodatna ukrepa, in sicer: posloводство revizijske družbe mora:

- vzpostaviti usmeritve in postopke, kot to zahteva Mednarodni standard obvladovanja kakovosti, ki so namenjeni pridobivanju sprejemljivega zagotovila, da podjetje in njegovo osebje izpolnjujeta ustrezne etične zahteve, in sicer, da v zvezi s prepoznavanjem in ovrednotenjem okoliščin in razmerij, ki povzročajo grožnje neodvisnosti, sprejme ustrezne ukrepe za odstranitev takšnih groženj ali za njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven z uporabo varoval, ali se po potrebi umakne iz posla, kjer je umik mogoč ter
- za revizijsko sezono 2012/2013 poročati Agenciji o vsaki sklenjeni pogodbi o revidiranju računovodskih izkazov v osmih dneh od sklenitve takšne pogodbe, kjer je dolžno navesti:
  - pisno potrditev spoštovanja neodvisnosti;

- nerevizijske storitve, ki jih je revizijska družba, enota v mreži, ki ji pripada oziroma z revizijsko družbo povezana oseba, opravila v zadnjih dveh letih oziroma jih namerava opraviti za naročnika revizije;
- uporabljena varovala za ublažitev morebitnih nevarnosti za svojo neodvisnost ali neodvisnost pooblaščenih revizorjev, ki sodelujejo pri reviziji.

---

## 4.1.2. ODREDBE REVIZIJSKIM DRUŽBAM

---

---

### ODREDBA O ODPRAVI KRŠITEV ŠT. 10.00-20/2012

---

Revizijska družba je kršila 16. odstavek Mednarodnega standarda obvladovanja kakovosti 1 (v nadaljevanju MSOK -1), ker ni imela sprejetega Pravilnika o obvladovanju kakovosti na podlagi veljavnega MSOK-1 in s tem vzpostavljene ustrezne ureditve obvladovanja kakovosti.

Revizijska družba je kršila drugi odstavek 47. člena ZRev-2, ki določa, da mora biti pogodba o revidiranju sklenjena za vsak revizijski posel posebej v pisni obliki.

Prav tako je revizijska družba kršila 45. člen Zakona o preprečevanju pranja denarja in financiranja terorizma (Ur. l. RS, št. 60/07, 19/10 in 77/11; v nadaljevanju: ZPPDFT), saj revizijska družba ni izvajala ustreznih postopkov analize tveganj in identifikacije strank ob sklepanju poslovnih razmerij v celoti oziroma, kot to od nje zahtevajo določbe ZPPDFT, ker ni imela zagotovljenih evidenc o opravljenem izobraževanju ter izdelanega letnega načrta izobraževanja s tega področja, kot to zahteva ZPPDFT.

Zaradi navedenega je Agencija revizijski družbi odredila, odpraviti kršitve 14. in 16. odstavka MSOK - 1 in v prihodnje zagotoviti ustrezno ureditev obvladovanja kakovosti, kot to od nje zahteva MSOK – 1, zagotoviti sklepanje pogodb v pisni obliki za vsak revizijski posel posebej ter vzpostaviti ustrezno redno notranjo kontrolo nad opravljanjem nalog odkrivanja in preprečevanja pranja denarja in financiranja terorizma in s tem odpraviti kršitve ZPPDFT.

---

### ODREDBA O ODPRAVI KRŠITEV ŠT. 10.00-29/2012

---

Revizijska družba je kršila 5. člen v povezavi s prvim odstavkom 47. člena ZRev-2, ker je z naročnikom revizije računovodskih izkazov in z revizijsko družbo X kot podizvajalcem sklenila tripartitno pogodbo o revidiranju računovodskih izkazov naročnika za leto 2010, v kateri je revizijska družba prevzela polno odgovornost za opravljeno revizijo, kakor bi jo opravila sama, dejansko pa je bil posel s pogodbo popolnoma prenesen na revizijsko družbo X, ki je tudi izdala revizorjevo poročilo.

Revizijska družba je kršila tudi MSOK -1, ki velja od 15. 12. 2009 dalje, in sicer 26 a. odstavek, ki določa, da mora revizijska družba vzpostaviti usmeritve in postopke za sprejem in ohranjanje razmerij z naročnikom in za posebne posle, ki so namenjeni zagotavljanju sprejemljivega zagotovila, da bo podjetje začelo ali ohranjalo razmerja in posle le, kadar je podjetje sposobno opraviti posel in ima zanj zmožnosti, vključno s časom in viri, da ga lahko izvede in 29. odstavek, ki določa, da revizijska družba vzpostavi ustrezne usmeritve in

postopke, namenjene pridobivanju sprejemljivega zagotovila, da ima dovolj osebja s sposobnostjo, zmožnostjo in zavezanostjo etičnim načelom, ki je potrebno da se izvede posle v skladu s strokovnimi standardi ter primernimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami in omogoča podjetju, da izdajajo okoliščinam primerna poročila, ker dokument, ki ga je revizijska družba sprejela na podlagi MSOK 1 nima vseh zahtevanih usmeritev in postopkov, istočasno pa revizijska družba ni upoštevala določb v zvezi s sprejemom in ohranjanjem razmerij z naročniki.

Zaradi navedenega je Agencija revizijski družbi odredila, da mora pri sklepanju pogodb o revidiranju spoštovati določbe 5. člena ZRev-2, ki med drugim določa, da storitve revidiranja v imenu revizijske družbe lahko opravljajo le osebe, ki imajo dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, torej fizične osebe in pri sklepanju pogodb o revidiranju ne prenaša poslov na druge revizijske družbe ter vzpostavitev in vzdrževanje ureditve obvladovanja kakovosti, kar zajema ustrezne usmeritve in postopke, ki morajo biti skladni z veljavnim MSOK 1.

---

#### ODREDBA O ODPRAVI KRŠITEV ŠT. 10.00-38/2012

---

Revizijska družba je kršila določbo 3. alineje drugega odstavka 39. člena ZRev-2, saj pri revidiranju računovodskih izkazov dveh družb ni zagotovila, da skupno število ur ostalega osebja v revizijski skupini ne preseže 25 odstotkov delovnega časa.

Revizijska družba je navedene kršitve dolžna odpraviti tako, da bo zagotovila, da skupno število delovnih ur ostalega osebja v revizijski skupini ne preseže 25 odstotkov delovnega časa, kot to določa 3. alineja drugega odstavka 39. člena ZRev-2.

## 4.2. UKREPI ZOPER POOBLAŠČENE REVIZORJE

---

V letu 2012 je Agencija začela dvanajst nadzornih postopkov zoper pooblaščenega revizorja. En postopek je bil s sklepom o prekinitvi postopka izreka opomina prekinjen, v enajstih primerih pa je bil pooblaščenemu revizorju izrečen ukrep. V sedmih primerih je bila vložena tožba na Vrhovno sodišče Republike Slovenije

V nadaljevanju so predstavljeni pravnomočni ukrepi, in sicer:

- 1 odredba za odpravo kršitev
- 3 odločbe o izreku opomina

---

#### ODREDBA ZA ODPRAVO KRŠITEV ŠT. 10.00-13/2012-3

---

Pooblaščen revizorka je kršila 4. člen ZRev-2, ki določa, da mora revidiranje potekati na način, določen z določbami ZRev-2, mednarodnimi standardi revidiranja in drugimi pravili Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov, temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja, ki jih sprejema Slovenski inštitut za revizijo ter drugimi zakoni, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb oziroma druge oblike revizije, in predpisi, izdanimi na njihovi podlagi, ker iz revizijske dokumentacije v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov

družbe X za leto 2010, ni razvidno glede na zahteve 8. odstavka MSR 230 (Revizijska dokumentacija), ki določa, da mora pooblaščen revizor pripraviti zadostno revizijsko dokumentacijo, 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; izide opravljenih revizijskih postopkov in pridobljene revizijske dokaze in bistvene zadeve, ki so se pojavile med revizijo, sklepe o njih in pomembne strokovne presoje, uporabljene pri sprejemanju teh sklepov, da bi pooblaščen revizorka ustrezno ovrednotila primernost dela pooblaščen ocenjevalke vrednosti kot revizijskega dokaza pri uradni trditvi o vrednosti finančne naložbe v pridruženo družbo, kar ni skladno z določbami 8. c odstavka MSR 500 (Revizijski dokazi), ki določa, da če so bile informacije, ki bodo uporabljene kot revizijski dokazi, pripravljene z uporabo dela veščaka posloводства, pooblaščen revizor, kolikor je glede na bistvenost dela tega veščaka za revizorjeve namene potrebno, ovrednoti primernost dela tega veščaka kot revizijskega dokaza pri ustreznih uradni trditvi.

---

#### ODLOČBA O IZREKU OPOMINA ŠT. 10.00-16/2012-2

---

Pooblaščen revizor je kršil 46. člen ZRev-2, ki določa, da pooblaščenemu revizorju ali ključnemu revizijskemu partnerju, ki izvaja revizijo računovodskih izkazov, ni dovoljeno prevzeti položaja člana ali svetovalca poslovnega organa v revidirani pravni osebi pred potekom najmanj dveh let po tem, ko je prenehal sodelovati pri revizijskem poslu kot pooblaščen revizor ali ključni revizijski partner, saj je revidiral računovodske izkaze družbe X za leto 2010 in dne 12. 5. 2011 kot ključni revizijski partner podpisal poročilo neodvisnega revizorja, dne 15. 5. 2012 pa v isti družbi prevzel položaj direktorja.

---

#### ODLOČBA O IZREKU OPOMINA ŠT. 10.00-19/2012-2

---

Pooblaščen revizorka je pri revidiranju računovodskih izkazov družbe X za leto 2010 kršila 4. člen ZRev-2, saj iz revizijske dokumentacije ni razvidno, glede na zahteve 8. odstavka MSR 230 (Revizijska dokumentacija), ter 6. odstavka MSR 500 (Revizijski dokazi), ki določa, da pooblaščen revizor načrtuje in izvede revizijske postopke, ki so glede na okoliščine primerni za namene pridobivanja zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, ker iz revizijske dokumentacije ni razvidno, da bi pooblaščen revizorka pridobila zadostne in ustrezne revizijske dokaze v zvezi s:

- poslovodsko oceno glede nepristranskih dokazov o morebitni oslabiljenosti finančnih naložb v družbo A in B na dan 31. 12. 2010, kar ni v skladu z določbami 6. odstavka MSR 540 (Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanih razkritij), saj ni pridobila zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov 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 v kontekstu primerne okvira računovodskega poročanja, in določbami 13. odstavka MSR 540, ker ni ugotovila, ali dogodki, ki so se zgodili do datuma revizorjevega poročila, nudijo revizijske dokaze glede računovodske ocene; preizkusila, kako je poslovodstvo pripravilo računovodsko oceno, in podatke, na katerih je temeljila; preizkusila uspešnost delovanja kontrol nad postopki posloводства pri pripravi računovodske



ocene, skupaj s primernimi postopki preizkušanja podatkov; razvila svojo točkovno oceno ali razpon ocen za ovrednotenje poslovske ocenjene vrednosti.

- vrednotenjem in razkrivanjem zalog na dan 31. 12. 2010.

---

#### ODLOČBA O IZREKU OPOMINA ŠT. 10.00-26/2012-2

---

Pooblaščenka revizorka je pri revidiranju računovodskih izkazov družbe X za leto 2010 kršila 4. člen ZRev-2, saj iz revizijske dokumentacije ni razvidno, glede na zahteve 8. odstavka MSR 230 (Revizijska dokumentacija), da bi pooblaščenka revizorka pridobila zadostne in ustrezne revizijske dokaze o izpolnjevanju pogojev iz 88. člena Mednarodnega računovodskega standarda 39 (Finančni instrumenti: pripoznavanje in merjenje) v povezavi z 29. odstavkom Slovenskega računovodskega standarda 3 (Finančne naložbe) za izvedene finančne instrumente, namenjene varovanju pred tveganji, kar ni v skladu z zahtevami 6. odstavka MSR 500 (Revizijski dokazi).



## 5. ZAKLJUČEK

---

Nadzori nad revizijskimi družbami so v letu 2012 potekali na podlagi tretjega odstavka 74. člena ZRev-2, in sicer je bil zasledovan triletni cikel za revizijske družbe, ki revidirajo subjekte, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi, ter šestletni cikel za ostale revizijske družbe. Pri neposrednem nadzoru nad pooblaščenimi revizorji je bil predmet pregleda izbran na podlagi zaznanih tveganj in pomembnosti naročnikov revizij.

V obravnavanem obdobju tako kot tudi v preteklih obdobjih Agencija ugotavlja, da je najbolj kritično področje revidiranja revidiranje računovodskih ocen. Pooblaščen revizorji so pri revidiranju računovodskih ocen, predvsem v zvezi z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, uporabili ocene vrednosti veščakov posloводства kot revizijski dokaz, ne da bi pri tem ustrezno ovrednotili primernost dela veščaka posloводства. V zvezi z zahtevami MSR 540<sup>1</sup> pooblaščen revizorji niso pridobili zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov 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 v kontekstu primernega okvira računovodskega poročanja.

Agencija bo v letu 2013 na podlagi ugotovitev iz opravljenih nadzorov nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji v letu 2012 usmerila svoje nadzorne aktivnosti na ugotavljanje skladnosti usmeritev in postopkov revizijskih družb, povezanih z ureditvijo obvladovanja kakovosti, ter na ustreznost, primernost, uspešnost delovanja in upoštevanja le-teh v praksi. Poudarek pri neposrednih nadzorih nad pooblaščenimi revizorji pa je na opravljenih revizijah sistemsko pomembnih družb oziroma javnih družb.

mag. Mojca Majič  
direktorica

Pripravile:

Mateja Cimerman  
pomočnica direktorice

Sanja Relić,  
pomočnica direktorice

Tina Mlakar  
poslovna sekretarka

Ljubljana, 10. 5. 2013

---

*Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2012 je namenjeno izključno obveščanju javnosti o izrečenih ukrepih nadzora nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji v zvezi s kršitvami ZRev-2. Informacije o pravnomočnih ukrepih so anonimizirane skladno z Zakonom o varstvu osebnih podatkov (Ur. l. RS 86/04, 113/05 - ZInFP, 51/07 - ZUstS-A, 67/07). Vsi povzetki pravnomočnih ukrepov zoper pooblaščen revizorje so skladno s 152. členom ZRev-2 objavljeni na spletnih straneh Slovenskega inštituta za revizijo-[register pooblaščenih revizorjev](#).*

---

<sup>1</sup> MSR 540 -Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanimi razkritji