



AGENCIJA

ZA JAVNI NADZOR NAD REVIDIRANJEM

Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2011

Ljubljana, november 2012

KAZALO

1. Uvod	3
2. Namen poročila o ukrepih	4
3. Vrste nadzorov	4
3.1. Nadzor nad revizijskimi družbami	5
3.1.1. Pregledi poslovanja revizijskih družb	6
3.2. Nadzor nad pooblaščenimi revizorji	8
4. Izrečeni pravnomočni ukrepi	10
4.1. Ukrepi zoper revizijske družbe	10
4.1.1. Izdani odredbi z dodatnimi ukrepi	10
4.1.2. Odredbe o odpravi kršitev v zvezi s preglednimi poročili	12
4.1.3. Ostale odredbe o odpravi kršitev	14
4.1.4. Odredbe o odpravi kršitev v zvezi s kršitvami obvezne prisotnosti revizorjev ..	17
4.2. Ukrepi zoper pooblaščenega revizorja	18
5. Zaključek	27

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 2011*, 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 pooblaščen 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 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 pooblaščen 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 gradbeništvo, banke, zavarovalnice, telekomunikacije in podobno) ter
- novo ustanovljene revizijske družbe.

74. člen ZRev-2 določa, da je treba pregledati poslovanje revizijskih družb, ki izvajajo obvezne revizije subjektov, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organiziran trg vrednostnih papirjev katere koli države članice, najmanj vsaka tri leta, poslovanje vseh ostalih revizijskih družb pa najmanj vsakih šest let. Omenjene 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 *Načrta opravljanja nadzorov nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji v letu 2011*, ki ga je sprejel revizijski svet Inštituta, strokovni svet Agencije pa je nanj dal soglasje 20. 12. 2010, je opravil Inštitut v letu 2011 pregled poslovanja nad kakovostjo poslovanja šestih revizijskih družb, in sicer:

- AUDIT & CO., družba za revizijo in svetovanje d. o. o.
- CONSTANTIA PLUS svetovanje, d. o. o.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS d. o. o., Ljubljana
- UHY Revizija in svetovanje d. o. o.
- VALUTA, družba za revizijo d. o. o.
- KPMG Slovenija, podjetje za revidiranje, 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 2011 je Agencija opravila neposredni pregled poslovanja revizijske družbe PROSPERUS družba za revizijo in svetovanje d.o.o. na podlagi *Meril za sestavljanje strateškega in letnega načrta preverjanja kakovosti revidiranja pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb*.

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 2011 je bilo 25 revizijskih družb, zavezanih k objavi preglednega poročila. Po pregledu spletnih strani revizijskih družb je Agencija ugotovila, da je od 25 revizijskih družb, zavezanih k objavi preglednega poročila, 11 revizijskih družb kršilo 79. člen ZRev-2, saj poročila na spletni strani niso objavile, ali pa poročilo ni bilo popolno (podrobneje o tem v razdelku 4.1.2.)

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 2011*, ki ga je sprejel revizijski svet Inštituta, strokovni svet Agencije pa je nanj dal soglasje 20. 12. 2010, je opravil Inštitut v letu 2011 nadzor nad kakovostjo opravljanja nalog 27 pooblaščenih revizorjev v šestih revizijskih družbah, in sicer:

TABELA 1: NADZOR NAD OPRAVLJANJEM NALOG POOBLAŠČENIH REVIZORJEV V LETU 2011

REVIZIJSKA DRUŽBA	NADZOR NAD POOBLAŠČENIMI REVIZORJI
AUDIT & C0., družba za revizijo in svetovanje d. o. o.	2
CONSTANTIA PLUS svetovanje, d. o. o.	1
PRICEWATERHOUSECOOPERS d. o. o.	7
UHY Revizija in svetovanje d. o. o.	2
VALUTA, družba za revizijo d. o. o.	3
KPMG Slovenija, podjetje za revidiranje, d. o. o.	12
Skupaj:	27

V letu 2011 je Inštitut pri rednih nadzorih opravljanja nalog pooblaščenih revizorjev opravil nadzor nad 27 pooblaščenimi revizorji, in sicer je med temi Inštitut preveril kakovost opravljene revizije pri šestih javnih delniških družbah oziroma pri 21 % vseh opravljenih nadzorov. Struktura velikosti gospodarske družbe, kjer je bila preverjena opravljena revizija, je naslednja:

- 19 velikih gospodarskih družb (oziroma 65 %);
- 6 srednjih gospodarskih družb (oziroma 21 %);
- 4 ostale gospodarske družbe (oziroma 14 %).

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 2011 samostojno opravila nadzor nad opravljanjem nalog enega pooblaščenega revizorja, in sicer v zvezi z revizijo računovodskih izkazov zavoda za leti 2008 in 2009.

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 2011** iz neposrednih in posrednih nadzorov Agencije in Inštituta.

Agencija je v letu 2011 začela 31 nadzornih postopkov, v katerih je izdala revizijskim družbam 29 odredb o odpravi kršitev ter 2 odredbi o odpravi kršitev z dodatnimi ukrepi. Na podlagi 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 v letu 2011 izdala revizijskim družbam 27 odločb o odpravi kršitev, v 4 primerih pa je Agencija na podlagi ugovora odredbe odpravila. Vse odločbe o odpravi kršitev ter odločbe o ugoditvi ugovoru in odpravi odredbe so že postale pravnomočne.

Noben izrečen ukrep Agencije zoper revizijske družbe ni bil izpodbijan s tožbo na Vrhovno sodišče Republike Slovenije.

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. IZDANI ODREDBI 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 2011 dvema revizijskima družbama izdala odredbo z dodatnimi ukrepi, saj sta revizijski družbi huje kršili pravila revidiranja, zato je Agencija z dodatnimi ukrepi poslovodstvu revizijskih družb naložila, da sprejme in opravi ukrepe za izboljšanje postopkov notranjega nadzora nad revidiranjem.

ODREDBA O ODPRAVI KRŠITEV ŠT. 10.00-4/2011

Revizijska družba je kršila določbo 1. alineje drugega odstavka 39. člena ZRev-2, saj pri revidiranju računovodskih izkazov pri določenih naročnikih ni zagotovila, da je pooblaščen revizor, ki podpiše revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih, udeležen pri revidiranju z najmanj 15 odstotki delovnega časa.

Revizijska družba je kršila 2. alinejo tretjega odstavka 47. člena v povezavi s 1. alinejo drugega odstavka 39. člena ZRev-2, saj je za vse revizije računovodskih izkazov za leto 2009 (skupaj 50 revizij računovodskih izkazov) načrtovala, da bo pooblaščen revizor, ki podpiše revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih, udeležen pri revidiranju računovodskih izkazov med 7,2 % in 10,7 % delovnega časa, podatki o skupno načrtovanem času, potrebnem za revidiranje po posameznih članih delovne skupine glede na njihovo strokovno usposobljenost, pa so skladno z 2. alinejo tretjega odstavka 47. člena obvezna sestavina pogodbe o revidiranju in so tako v vseh pogodbah o revidiranju napačni in v neskladju z ZRev-2.

Ker je revizijska družba kršila določbo 1. alineje drugega odstavka 39. člena ZRev-2 že v letu 2009, za kar ji je bila izdana odredba za odpravo kršitev in ker so bile iste kršitve ponovljene pri načrtovanju in izvedbi revizij v letu 2010, je bilo odločeno, da se revizijski družbi, skladno s 3. in 4. alinejo prvega odstavka 83. člena ZRev-2 v povezavi z 2. alinejo drugega odstavka 83. člena ZRev-2, izreče dodatni ukrep, s katerim se poslovodstvu revizijske družbe naloži, da mora spremeniti notranjo organizacijo revizijske družbe in prilagoditi poslovanje na način, da bo zagotovljeno, da bo pooblaščen revizor, ki podpiše revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih udeležen pri revidiranju z najmanj 15 odstotki delovnega časa oziroma načrtovati in izvesti revizije računovodskih izkazov tako, da bo omogočena ustrezna prisotnost pooblaščenih revizorjev, ki podpišejo revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih, kot to določa 1. alineja drugega odstavka 39. člena ZRev-2. Istočasno mora skladno s citirano zakonsko določbo uskladiti tudi vse pogodbe o revidiranju in v njih določiti ustrezno udeležbo pooblaščenih revizorjev, ki podpišejo revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih.

ODREDBA O ODPRAVI KRŠITEV ŠT. 10.00-11/2011

Revizijska družba je kršila določbo 1. alineje drugega odstavka 39. člena ZRev-2, saj pri revidiranju računovodskih izkazov navedenih družb v devetnajstih primerih ni zagotovila, da je pooblaščen revizor, ki podpiše revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih, udeležen pri revidiranju z najmanj 15 odstotki delovnega časa oziroma je bil ta prisoten s 3,8% do 13,9% delovnega časa.

Revizijska družba je kršila Kodeks etike za računovodske strokovnjake zaradi zaznane nevarnosti koristoljubja, saj iz revizijske dokumentacije za revidirano družbo ni razvidno, na kakšen način je revizijska družba zagotovila, da v primeru revizije računovodskih izkazov revidirane družbe za leto 2009 in za obdobje od 1. 1. do 30. 6. 2010 ne gre za nevarnost koristoljubja, pri čemer znašajo odprte obveznosti revidirane družbe do revizijske družbe na dan 30. 6. 2010 116.688 EUR, poleg tega račun za revizijo leta 2010 s strani revizijske družbe ni bil izdan, za revizijo leta 2009 pa je bil dan pred izdajo revizorjevega poročila 48 odstotni naknadni popust.

Agencija je z dne 14. 2. 2011 začela postopek za odvzem dovoljenja zoper pooblaščenega revizorja, direktorja revizijske družbe (podrobneje v poglavju 4.2.). Zaradi začetka

navedenega postopka je Agencija revizijski družbi naložila dodatna ukrepa, in sicer, da poslovodstvo revizijske družbe vse do zaključka postopka o odvzemu dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, razreši z mesta direktorja pooblaščenega revizorja in da zagotovi ocenjevalca kakovosti posla z ustreznimi izkušnjami in strokovnim znanjem za vse revizijske posle, posle preiskovanja in druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev, pri katerih je ključni revizijski partner pooblaščen revizor, zoper katerega se je začel postopek za odvzem dovoljenja.

Ocenjevanje kakovosti posla mora v skladu s 37. odstavkom Mednarodnega standarda obvladovanja kakovosti (v nadaljevanju: MSOK 1) vsebovati:

- razpravo s partnerjem, zadolženim za posel, o bistvenih zadevah,
- pregled računovodskih izkazov in drugih informacij v zvezi z zadevo ter predlaganega poročila,
- pregled izbrane dokumentacije, ki se nanaša na bistvene presoje, ki jih je oblikovala delovna skupina, in na sklepe, ki jih je sprejela, in
- ovrednotenje sprejetih sklepov pri oblikovanju poročila in proučitev, ali je predlagano poročilo primerno.

Agencija je prav tako za vse tekoče posle, ki jih je kot ključni revizijski partner opravljal pooblaščen revizor v postopku odvzema dovoljenja, in ki bodo zaključeni od dneva izdaje odločbe, naložila, da so ocenjevalci kakovosti poslov dolžni v roku 8 dni po izdaji revizorjevega poročila predložiti Agenciji poročilo o opravljenem ocenjevanju kakovosti za vsak posamezni posel posebej, pri čemer mora poročilo vsebovati dokaze, da:

- so bili opravljeni postopki, ki jih zahtevajo usmeritve podjetja za ocenjevanje kakovosti posla,
- je bilo ocenjevanje kakovosti posla dokončano pred datumom poročila in
- ocenjevalec ne ve za nobene nerazrešene zadeve, zaradi katerih bi domneval, da so bistvene presoje, ki jih je oblikovala delovna skupina, in sklepi, ki jih je prejela, neustrezni

v skladu z določbami 42. odstavka MSOK 1.

4.1.2. ODREDBE O ODPRAVI KRŠITEV V ZVEZI S PREGLEDNIMI POROČILI

Zakon o revidiranju v 79. členu določa, da morajo revizijske družbe, ki izvajajo obvezno revizijo subjektov, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organiziran trg vrednostnih papirjev katerekoli države članice in revizijske družbe v mreži, v treh mesecih po koncu vsakega poslovnega leta na svojih spletnih straneh objaviti v slovenskem jeziku letno pregledno poročilo, ki vsebuje vsaj:

- opis pravne strukture in lastništva revizijske družbe;
- kjer revizijska družba pripada mreži, opis mreže ter njene pravne in strukturne ureditve;
- opis upravne strukture revizijske družbe;

- opis sistema notranjega obvladovanja kakovosti revizijske družbe in izjavo upravnega ali poslovnega organa o učinkovitosti njegovega delovanja;
- navedbo, kdaj je bil opravljen zadnji nadzor iz četrte alineje prvega odstavka 74. člena tega zakona;
- seznam subjektov, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organiziran trg vrednostnih papirjev katerekoli države članice, za katere je družba v zadnjem poslovnem letu izvedla obvezno revizijo;
- izjavo o postopkih zagotavljanja neodvisnosti družbe, ki potrjuje tudi, da je bil opravljen notranji pregled spoštovanja zahtev za neodvisnost;
- izjavo o politiki revizijske družbe v zvezi s programom dodatnega strokovnega izobraževanja iz drugega odstavka 48. člena tega zakona;
- finančne podatke, ki kažejo na pomembnost revizijske družbe, kot so skupni promet, razdeljen na plačila od obveznih revizij letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov ter plačila za druge storitve dajanja zagotovil, svetovalne storitve v zvezi z davki in druge storitve, ki niso povezane z revizijo;
- podatke o osnovi za prejemke pooblaščenih revizorjev revizijske družbe.

Agencija je v letu 2011 najprej preverila, katera revizijska družba je zavezana k objavi preglednega poročila. V letu 2011 je bilo 22 revizijskih družb, ki so morale dejstva, da so v mreži s povezanimi osebami, objaviti pregledno poročilo. 17 revizijskih družb pa je v letu 2011 revidiralo javne družbe, kar je tudi razlog za obvezno objavo preglednega poročila. Skupno je bilo 25 revizijskih družb, ki so bile zavezane k objavi preglednega poročila.

Pri preverjanju javne objave in vsebine preglednih poročil je bilo ugotovljeno, da 11 revizijskih družb (izmed 25) ni objavilo preglednega poročila oziroma le-to ni imelo obveznih sestavin po 79. členu ZRev-2, kar je bila podlaga za izdajo 11 odredb o odpravi kršitev.

Pri tem so revizijske družbe kršile 2. alinejo prvega odstavka 79. člena ZRev-2, ker v preglednem poročilu revizijske družbe za leto 2010, objavljenem na spletnih straneh revizijske družbe, niso razkrile vseh družb v mreži in v celoti opisala mreže ter njene pravne in strukturne ureditve, s čimer je bila kršena obveznost obveščanja revizijske družbe.

Prav tako so revizijske družbe kršile 79. člen ZRev-2, ker do konca marca leta 2011 na svojih spletnih straneh sploh niso objavile preglednega poročila za leto 2010, čeprav je Agencija na pdlagi javno dostopnih podatkov ugotovila, da so zaradi razlogov po 79. členu ZRev- v mreži.

Agencija je revizijskim družbam naložila, da morajo navedene kršitve odpraviti tako, da najkasneje v roku 15 dni od dneva dokončnosti prejete odredbe, na svojih spletnih straneh objavijo letno pregledno poročilo v slovenskem jeziku z vsebino, ki jo določa 79. člen ZRev-2 in Agenciji dostavijo poročilo z dokazi, iz katerih izhaja, da je bila ugotovljena kršitev odpravljena.

4.1.3. OSTALE ODREDBE O ODPRAVI KRŠITEV

ODREDBA O ODPRAVI KRŠITEV ŠT. 10.00-30/2011

Revizijska družba je kršila:

- 5. točko prvega odstavka 45. člena ZRev-2, ker je opravljala revizijo računovodskih izkazov javne družbe za leto 2010, kljub temu, da je pooblaščen revizor in prokurist revizijske družbe istočasno član revizijske komisije te javne družbe, zaradi česar je revizijska družba navedeno kršitev dolžna odpraviti tako, da v bodoče zagotovi dosledno spoštovanje zakonskih določb v zvezi s prepovedjo revidiranja v posamezni pravni osebi in ne sprejema revizijskih poslov, pri katerih lahko pride do dvoma v neodvisnost pooblaščenega revizorja in revizijske družbe,
- 3. alinejo prvega odstavka 79. člena ZRev-2, ker v preglednem poročilu revizijske družbe za leto 2010, objavljenem na njenih spletnih straneh, ni točno in popolno razkrila upravne strukture revizijske družbe v letu 2010, s čimer je bila kršena obveznost obveščanja revizijske družbe.

Revizijska družba je dolžna navedeno kršitev odpraviti tako, da najkasneje v roku 15 dni od dneva dokončnosti te odredbe, na svojih spletnih straneh objavi dopolnjeno pregledno poročilo za leto 2010, s popolnim opisom upravne strukture revizijske družbe v letu 2010, kot to določa ZRev-2.

ODREDBA O ODPRAVI KRŠITEV ŠT. 10.00-35/2011

Revizijska družba je kršila 47. člen ZRev-2, ker pogodba o revidiranju računovodskih izkazov ni bila sklenjena pred začetkom oz. ob začetku revidiranja in ker le-ta ne vsebuje določb o predvideni sestavi revizijske delovne skupine z navedbo strokovne usposobljenosti članov, podatkov o skupno načrtovanem času, potrebnem za revidiranje po posameznih članih delovne skupine glede na njihovo strokovno usposobljenost ter ceni storitve revidiranja, razčlenjene na ceno storitev posameznih članov delovne skupine.

Revizijska družba je navedene kršitve dolžna odpraviti tako, da v bodoče zagotovi sklepanje pogodb o revidiranju z vsemi sestavinami, kot jih določa ZRev-2 in zagotovi pravočasno sklepanje pogodb o revidiranju. Revizijska družba je dolžna predložiti vzorec pogodbe z vsebino, kot jo določa 47. člen ZRev-2 in poročilo z navedbo ukrepov, ki bodo v bodoče preprečili ponovitev ugotovljenih kršitev.

ODREDBA O ODPRAVI KRŠITEV ŠT. 10.00-36/2011

Revizijska družba je kršila drugi odstavek 47. člena ZRev-2, ker je:

- z naročniki sklenila pogodbe o revidiranju za revidiranje matičnih in odvisnih družb in tako ni sklenila pisnih pogodb o revidiranju za vsak revizijski posel posebej;
- z naročniki v eni pogodbi o revidiranju dogovorjeno revidiranje računovodskih izkazov družb za leti 2009 in 2010;
- z naročniki ni sklenila pisnih pogodb o revidiranju za posle revidiranja, ki niso revidiranje računovodskih izkazov.

Revizijska družba je navedene kršitve dolžna odpraviti tako, da v bodoče zagotovi dosledno spoštovanje zakonskih določb v zvezi s sklepanjem pogodb o revidiranju.

ODREDBA O ODPRAVI KRŠITEV ŠT. 10.00-43/2011

Revizijska družba je kršila:

- 7. alinejo drugega odstavka in tretji odstavek 77. člena ZRev-2, ker ni poročala o vseh pogodbah o revidiranju računovodskih izkazov, ki jih je revizijska družba sklenila z naročniki za revidiranje računovodskih izkazov v obdobju od 16. 5. 2009 do 15. 5. 2010 in o vseh pogodbah, ki jih je v tem obdobju sklenila za opravljanje drugih poslov dajanja zagotovil in poslov opravljanja dogovorjenih postopkov;
- 4. alinejo tretjega odstavka 47. člena ZRev-2, ki določa, da mora biti v pogodbi o revidiranju cena storitev revidiranja razčlenjena na ceno storitev posameznih članov delovne skupine glede na njihovo strokovno usposobljenost, saj se v pogodbah o revidiranju, ki jih je sklenila revizijska družba, pogodbena cena določena v prvem odstavku, bistveno razlikuje od »skupno načrtovanega časa in stroškov revidiranja po posameznih članih revizijske delovne skupine« razčlenjenih v drugem odstavku 3. člena pogodbe, ter 5. alinejo tretjega odstavka 47. člena ZRev-2, saj pogodbe o revidiranju ne vsebujejo določila, da bo revizijska družba po koncu revidiranja naredila obračun dejansko porabljenih ur po članih delovne skupine in izstavila končni račun;
- tretji odstavek 47. člena ZRev-2, saj pogodbe o revidiranju, sklenjene za posle revidiranja, ki niso revidiranje računovodskih izkazov, v večini primerov ne vsebujejo predvidene sestave revizijske delovne skupine z navedbo strokovne usposobljenosti članov, podatkov o skupno načrtovanem času potrebnem za revidiranje po posameznih članih delovne skupine glede na njihovo strokovno usposobljenost, cene storitev revidiranja, razčlenjene na ceno storitev posameznih članov delovne skupine glede na njihovo strokovno usposobljenost in določila, da revizijska družba po koncu revidiranja naredi obračun dejansko porabljenih ur po članih delovne skupine in izstavi končni račun;
- prvi in drugi odstavek 47. člena ZRev-2, ker pogodbe o revidiranju z nekaterimi družbami niso bile sklenjene pred začetkom revidiranja;
- sedmi odstavek 65. člena ZRev-2, saj je za zastopanje revizijske družbe v poslih, ki so regulirani z ZRev-2 pooblaščen oseba, ki ni pooblaščen revizor;
- četrti odstavek 39. člena ZRev-2, saj je bilo pri pregledu opravljenih revizij ugotovljeno, da so deli revizijske dokumentacije pripravljene v angleškem jeziku.

Revizijska družba je dolžna poročilo z opisom ukrepov, ki bodo v prihodnje preprečili ponovitev ugotovljenih kršitev, z namenom zagotavljanja izvajanja določb iz izreka odredbe, s prilogami predložiti Agenciji.

ODREDBA O ODPRAVI KRŠITEV ŠT. 10.00-51/2011

Revizijska družba je kršila:

- drugi odstavek 47. člena ZRev-2, ker je revidirala računovodske izkaze za poslovno leto 2009, čeprav z naročnikom ni sklenila pogodbe o revidiranju računovodskih izkazov za leto 2009 v pisni obliki;
- drugi odstavek 47. člena ZRev-2, ker z določenimi naročniki ni sklenila pogodb o revidiranju za vsak revizijski posel posebej;
- tretjo alinejo 4. točke prvega odstavka 45. člena ZRev-2, ker je opravljala revidiranje računovodskih izkazov družbe naročnika za leti 2009 in 2010 kljub temu, da je hkrati za istega naročnika opravljala tudi storitve davčnega svetovanja, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov;
- deveto alinejo 4. točke prvega odstavka 45. člena ZRev-2, ker je izdelala Revizorjevo poročilo o povečanju osnovnega kapitala družbe X s stvarnimi vložki, katere 100 % lastnik je bila revidirana družba, in za katero je revidirala računovodske izkaze za leto 2009, pri čemer izkazuje revidirana družba v bilanci stanja dolgoročno finančno naložbo v družbo X na dan 31. 12. 2009; učinki dokapitalizacije pa so vplivali tudi na izkaz poslovnega izida revidirane družbe za leto 2009.
- deveto alinejo 4. točke prvega odstavka 45. člena ZRev-2, ker je računovodskemu servisu v letu 2009 prodala program za izračun rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi, ki ga je sama izdelala, za izračun rezervacij pri družbi, katere izkaze je revidirala za leto 2009.
- 7. alinejo drugega odstavka in tretji odstavek 77. člena ZRev-2, ker ni poročala o vseh pogodbah, ki jih je v obdobju od 16. 5. 2010 do 15. 5. 2011 sklenila za opravljanje drugih poslov dajanja zagotovil in poslov opravljanja dogovorjenih postopkov, ki jih je revizijska družba sklenila z naročniki.

Revizijska družba je dolžna poročilo z opisom ukrepov, ki bodo v prihodnje preprečili ponovitev ugotovljenih kršitev, z namenom zagotavljanja izvajanja določb iz izreka odredbe, s prilogami predložiti Agenciji za javni nadzor nad revidiranjem.

ODREDBA O ODPRAVI KRŠITEV ŠT. 10.00-53/2011

Revizijska družba je kršila:

- prvi odstavek 44. člena ZRev-2, v povezavi s 100.10a, 240.5 in 240.6 odstavkom Kodeksa etike za računovodske strokovnjake, saj je v pogodbah z zunanjimi sodelavci revizijske družbe določen odstotek plačila za pridobitev in ohranitev revizijske stranke;
- 16. in 17. odstavek MSOK 1, saj revizijska družba nima pisnega dokumenta, ki ureja usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti;
- tretji odstavek 47. člena ZRev-2, saj večina pogodb o revidiranju za posle revidiranja, ki niso revidiranje računovodskih izkazov, ne vsebuje predvidene sestave revizijske delovne skupine z navedbo strokovne usposobljenosti članov, podatkov o skupno

načrtovanem času, potrebnem za revidiranje po posameznih članih delovne skupine glede na njihovo strokovno usposobljenost, cene storitev revidiranja, razčlenjene na ceno storitev posameznih članov delovne skupine glede na njihov strokovno usposobljenost in določila, da revizijska družba po koncu revidiranja naredi obračun dejansko porabljenih ur po članih delovne skupine in izstavi končni račun;

- drugi odstavek 77. člena ZRev-2 in 4. člen Pravilnika o rednem letnem poročanju revizijskih družb (Ur. l. RS, št. 80/09), saj v letno poročilo za obdobje od 16. 5. 2009 do 15. 5. 2010 ni vključila več pogodb o revidiranju in v letnih poročilih za obdobje od 16. 5. 2009 do 15. 5. 2010 ter za obdobje od 16. 5. 2010 do 15. 5. 2011 ni poročala o vseh ostalih članih revizijskih skupin.

Revizijska družba je kršitve dolžna odpraviti na način, da v bodoče pri sklepanju pogodb z zunanji sodelavci, ne dogovarja niti ne določi nikakršne nagrade za pridobitev posla ali njegovo ohranitev, da sprejme ustrezen pisni dokument, ki bo uredil usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti v revizijski družbi, da v bodoče pogodbe o revidiranju vsebujejo vse obvezne sestavine pogodbe, ki jih določa tretji odstavek 47. člena ZRev-2 ter zagotovi dosledno poročanje o vseh sklenjenih pogodbah o revidiranju in v letnih poročilih podati vse podatke.

ODREDBA O ODPRAVI KRŠITEV ŠT. 10.00-58/2011

Revizijska družba je kršila deveto alinejo 4. točke prvega odstavka 45. člena ZRev-2, ker je, kljub temu, da je 27. 10. 2010 sklenila pogodbo o revidiranju računovodskih izkazov družbe naročnika za leto 2010, za isto družbo v letu 2010 opravila tudi revizijo povečanja osnovnega kapitala s stvarnim vložkom in dne 29. 12. 2010 izdala poročilo o povečanju osnovnega kapitala družbe naročnika, kar je storitev, ki lahko vpliva na postavke računovodskih izkazov.

Revizijska družba je kršitve dolžna odpraviti na način, da v vseh tekočih in bodočih revizijah računovodskih izkazov upošteva prepoved revidiranja, ki jo določa deveta alineja 4. točke prvega odstavka 45. člena ZRev-2 tako, da ne bo sklepala pogodb o revidiranju računovodskih izkazov z naročniki, za katere opravlja ali je v zadnjih dveh letih opravljala posle, ki so določeni v 4. točki prvega odstavka 45. člena ZRev-2 ter Agenciji predložiti poročilo z opisom ukrepov za odpravo ugotovljene kršitve.

4.1.4. ODREDBE O ODPRAVI KRŠITEV V ZVEZI S KRŠITVAMI OBVEZNE PRISOTNOSTI REVIZORJEV

39. člen ZRev-2 določa, da mora revizijska družba pri revidiranju računovodskih izkazov zagotoviti, da je:

- pooblaščen revizor, ki podpiše revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih, udeležen pri revidiranju z najmanj 15 odstotki delovnega časa;
- skupno število delovnih ur pomočnikov pooblaščenega revizorja z več kot dvema letoma delovnih izkušenj pri revidiranju najmanj 60 odstotkov delovnega časa;
- skupno število delovnih ur ostalega osebja v revizijski skupini največ 25 odstotkov delovnega časa.

Ta zakonska določba je pomembna z vidika zagotavljanja ustrezne strukture delovne skupine pri revidiranju, saj morajo revizijske družbe že pri načrtovanju revizije pri podpisu pogodbe o revidiranju to strukturo upoštevati in se je tudi držati. S tem se zagotavlja, da je

oseba z največ strokovnega znanja in izkušnjami pri revidiranju prisotna najmanj 15% celotnega časa, porabljenega za revizijo in da so najmanj izkušeni člani delovne skupine, prisotni največ 25% celotnega časa, porabljenega za revizijo.

Agencija pridobi podatke o porabljenem delovnem času za posamezno revizijo na podlagi letnih poročil s strani revizijskih družb. V letu 2012 je Agencija v zvezi s porabljenim časom revizijskim družbam izdala 7 odredb, saj so kršile določbe 39. člena pri več opravljenih revizijah. Šlo je za kršitve:

- določb 1. in 3. alineje drugega odstavka 39. člena ZRev-2, saj revizijske družbe niso zagotovile, da je pooblaščen revizor, ki podpiše revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih, udeležen pri revidiranju z najmanj 15 odstotki delovnega časa in tudi niso zagotovile, da skupno število ur ostalega osebja v revizijski skupini ne preseže 25 odstotkov delovnega časa.
- določb 3. alineje drugega odstavka 39. člena ZRev-2, saj pri revidiranju računovodskih izkazov, v obrazložitvi poimensko navedenih družb, revizijske družbe niso zagotovile, da skupno število ur ostalega osebja v revizijski skupini ne preseže 25 odstotkov delovnega časa, kot to določa 3. alineja drugega odstavka 39. člena ZRev-2.

Agencija je revizijskim družbam naložila, da v vseh tekočih in bodočih revizijah računovodskih izkazov odpravijo kršitve 1. in 3. alineje drugega odstavka 39. člena ZRev-2 tako, da bodo zagotovile, da bo pooblaščen revizor, ki podpiše revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih v vseh tekočih in prihodnjih revizijah, udeležen pri revidiranju z najmanj 15 odstotki delovnega časa, kot to določa 1. alineja drugega odstavka 39. člena ZRev-2 in 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 2011 je Agencija začela dvanajst nadzornih postopkov zoper pooblaščenega revizorja. En postopek je bil kasneje na podlagi predložene izjave pooblaščenega revizorja ustavljen, v enajstih primerih pa je bil pooblaščenemu revizorju izrečen ukrep. Pravnomočni ukrepi so naslednji:

- 1 odločba o odvzemu dovoljenja
- 5 odločb o izreku opomina
- 5 odredb o odpravi kršitev

V štirih primerih je bila vložena tožba na Vrhovno sodišče Republike Slovenije, od tega je Vrhovno sodišče Republike Slovenije vse tožbe zavrnilo.

ODLOČBA O IZREKU OPOMINA ŠT. 10.00-3/2011-2

Pooblaščen revizor je pri revidiranju računovodskih izkazov družbe naročnika za leto 2009 kršil 4. člen ZRev-2, ki določa, da mora revidiranje potekati na način, določen s tem zakonom, Mednarodnimi standardi revidiranja in drugimi pravili Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov, temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja, ki jih sprejema Inštitut, 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 naročnika za leto 2009 ni razvidno:

- kako se je pooblaščen revizor pri opravljanju revizije računovodskih izkazov v povezavi z 2. odstavkom MSR 230 (Revizijska dokumentacija) v zadostni meri prepričal o poslih, ki jih je družba izkazovala med kratkoročnimi finančnimi obveznostmi v revidiranem obdobju. V skladu z 2. in 16. odstavkom MSR 500 (Revizijski dokazi) mora revizor pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da lahko pripravi utemeljene sklepe, na podlagi katerih oblikuje revizijsko mnenje o pravilnosti in resničnosti izkazane bilančne postavke, kar pa iz pregledane revizijske dokumentacije ni razvidno;
- da se je pooblaščen revizor na podlagi opravljenih postopkov prepričal v pravilnost izkazanih denarnih tokov pri naložbenju, zaradi česar je pooblaščen revizor kršil določila 2. in 16. odstavka MSR 500 (Revizijski dokazi), določila 2. odstavka MSR 230 (Revizijska dokumentacija) v povezavi s 1. točko Slovenskega računovodskega standarda (v nadaljevanju SRS) 26 (Oblike izkaza denarnih tokov za zunanje poslovno poročanje) in ni spoštoval določil ZGD-1 v povezavi z 19. odstavkom MSR 250 (Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov) in 11. odstavkom MSR 260 (Poročanje o revizijskih zadevah pristojnim za upravljanje).

ODLOČBA O ODVZEMU DOVOLJENJA ŠT. 10.00-5/2011-2

Pooblaščen revizor je pri revidiranju računovodskih izkazov družbe naročnika, za leto 2009 in revidiranju poročila o finančnem položaju in poslovanju dolžnika za obdobje od 1. 1. do 30. 6. 2010 kršil 4. člen ZRev-2, ker iz revizijske dokumentacije v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov družbe naročnika za leto 2009 ter za obdobje od 1. 1. do 30. 6. 2010 ni razvidno:

- kako se je revizor glede na zahteve 2., 11., in 16. odstavka MSR) 500 (Revizijski dokazi v povezavi z 2., 5. in 9. odstavkom MSR 230 (Revizijska dokumentacija) prepričal:
 - o ustreznosti vrednotenja dobrega imena,
 - o nastanku, lastništvu, točnosti, popolnosti in vrednotenju naložbenih nepremičnin v povezavi s 50. odstavkom MSR 545 (Revidiranje meritev in razkritij poštene vrednosti),
 - o nastanku, lastništvu, točnosti, popolnosti in vrednotenju dolgoročnih in kratkoročnih finančnih naložb v povezavi z 10. in 24. odstavkom MSR 540 (Revizija računovodskih ocen) ter 38. odstavkom MSR 501 (Revizijski dokazi - dodatni napotki za posamezne postavke),
 - o nastanku, točnosti, popolnosti in vrednotenju dolgoročnih poslovnih terjatev iz naslova zadržanih sredstev ter o ustreznosti vrednotenja kratkoročnih poslovnih terjatev v povezavi z 10. in 24. odstavkom MSR 540 (Revizija računovodskih ocen),
 - o nastanku, točnosti, popolnosti in vrednotenju zalog materiala in nedokončane proizvodnje ter sredstev za prodajo v povezavi z 10. in 24. odstavkom MSR 540 (Revizija računovodskih ocen) ter v povezavi z 5., 12., 13., 14., 17. odstavek MSR 501 (Revizijski dokazi - dodatni napotki za posamezne postavke) glede prisotnosti revizorja pri štetju zalog, in v povezavi z 10. in 24. odstavkom MSR 540 (Revizija računovodskih ocen),
 - o točnosti in popolnosti kratkoročnih aktivnih in pasivnih časovnih razmejitev ter rezervacij,
 - o točnosti, popolnosti in vrednotenju dolgoročnih finančnih obveznosti,

- o točnosti in popolnosti dolgoročnih poslovnih obveznosti,
 - o točnosti, popolnosti in vrednotenju kratkoročnih finančnih obveznosti,
 - o točnosti in popolnosti kratkoročnih poslovnih obveznosti,
 - o nastanku, popolnosti in točnosti prihodkov ter stroškov poslovanja kot postavk izkaza poslovnega izida,
 - o skladnosti predstavitve izkaza denarnih tokov s Slovenskimi računovodskimi standardi (v nadaljevanju SRS) 26 (Oblike izkaza denarnih tokov za zunanje poslovno poročanje);
- da bi pooblaščen revizor v povezavi z 2. in 9. odstavkom MSR 230 (Revizijska dokumentacija):
 - v skladu z 2. odstavkom MSR 315 (Spoznavanje organizacije in njega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačnih navedb) v takšni meri spoznal organizacijo in njeno okolje, vključno z njenim notranjim kontroliranjem, da bi mu zadoščala za prepoznanje in ocenitev tveganj pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih zaradi prevar ali napak ter za načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov,
 - v skladu s 7. odstavkom MSR 315 opravil postopke ocenjevanja tveganj za spoznavanje organizacije in njenega okolja,
 - v skladu z 28. odstavkom MSR 315 pridobil spoznanja o izboru in uporabi računovodskih usmeritev v organizaciji in proučil, ali ustrezajo njenemu poslovanju in so skladne s primernim okvirom računovodskega poročanja in računovodskimi usmeritvami, ki se uporabljajo na ustreznem področju dejavnosti;
 - v skladu s 30. odstavkom MSR 315 pridobil spoznanja o ciljih in strategijah organizacije ter z njimi povezanimi poslovnimi tveganji, katerih posledica je lahko pomembno napačna navedba v računovodskih izkazih;
 - v skladu s 100. odstavkom MSR 315 prepoznal in ocenil tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradne trditve o vrstah poslov, saldih na kontih in razkritjih;
 - da bi pooblaščen revizor pri načrtovanju revizije opredelil ravni pomembnosti v skladu z 8. in 9. odstavkom MSR 300 (Načrtovanje revizije računovodskih izkazov) ter 5. odstavkom MSR 320 (Pomembnost pri reviziji), kot podlago za določitev obstoja pomembno napačnih navedb, za opredelitev pomembnih sestavin in saldov na kontih, zato ni mogel presojeti in načrtovati testiranja delovanja notranjih kontrol in prepoznavati pomembnih dejavnikov v zvezi s samo panogo, računovodskim poročanjem in drugimi pomembnimi zadevami;
 - da bi pooblaščen revizor opravil ustrezne postopke v zvezi s proučitvijo nastanka prevar in pridobil ustrezne in zadostne revizijske dokaze, da je tveganje v zvezi s prevarami nizko, s čimer je tudi ob neupoštevanju Navodila 1 (Hierarhija pravil revidiranja Ur. l. RS, št. 96/02) kršil 34. in 48. odstavek MSR 240 (Revizorjeva odgovornost za obravnavanje prevar);
 - kako je pooblaščen revizor pri opravljanju revizije računovodskih izkazov v povezavi z MSR 230 (Revizijska dokumentacija) upošteval določila 2., 7., 9., 10. in 13. odstavka MSR 550 (Povezane stranke) in na kakšen način je v povezavi s tem na podlagi zahtev 2. odstavka MSR 720 (Druge informacije v listinah, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze), 31. odstavka MSR 250 (Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov) in Stališča 2 (Revizorjev pregled poročila o razmerjih z obvladujočo družbo, Ur. l. RS, št. 5/07) obravnaval vsebino Poročila o

razmerjih z obvladujočo družbo, ki ga zahteva 545. člen Zakona o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 65/09 - uradno prečiščeno besedilo in 33/11);

- Iz revizijske dokumentacije o preverjanju delovanja notranjih kontrol na področju prodaje ni razvidno, da bi le ta vsebovala dokazila o vrsti, času in obsegu opravljenih revizijskih postopkov, ki so služili za pridobivanje ustreznih zagotovil, glede na zahteve 6. odstavka MSR 230 (Revizijska dokumentacija);
- Iz revizijske dokumentacije ni razvidno, kako je pooblaščen revizor ugotovil in preveril obstoj vseh povezanih oseb in prišel do zaključka, da so posli s povezanimi osebami pravilno in točno obravnavani, točno in popolno zajeti v knjigovodskih evidencah družbe in tudi pravilno razkriti v računovodskih izkazih in letnem poročilu družbe naročnika za leto 2009 v skladu z 2. in 13. odstavkom MSR 550 (Povezane stranke).

ODLOČBA O IZREKU OPOMINA ŠT. 10.00-7/2011-2

Pooblaščen revizor je pri revidiranju računovodskih izkazov družbe naročnika za leto 2008, kršil 4. člen ZRev-2, ker iz revizijske dokumentacije v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov družbe naročnika za leto 2008 ni razvidno, kako se je pooblaščen revizor prepričal o:

- pravilnosti vrednotenja in popolnosti zajetja dolgoročnih finančnih naložb,
- pravilnosti vrednotenja in popolnosti zajetja zalog,
- obstoju in vrednotenju kratkoročnih poslovnih terjatev do povezanih,
- obstoju, pravilnosti vrednotenja in razvrstitve ter popolnosti zajetja kratkoročnih poslovnih obveznosti do družb,
- ustreznosti popolnosti zajetja drugih finančnih prihodkov iz poslovnih terjatev,
- točnosti in popolnosti zajetja stroškov, in sicer nabavne vrednosti prodanega blaga in materiala ter stroškov materiala in storitev,

kar ni v skladu z 2., 11. in 16. odstavkom MSR 500 (Revizijski dokazi) v povezavi z 2. in 9. odstavkom MSR 230 (Revizijska dokumentacija) ter (ko gre za povezane stranke) 2., 3., 7., 9., 10., 13. in 16. odstavkom MSR 550 (Povezane stranke), na podlagi katerih mora pooblaščen revizor izvesti revizijske postopke, ki so namenjeni pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v zvezi z ugotavljanjem in poslovodskim razkrivanjem povezanih strank ter posledic poslov s povezanimi strankami, ki so pomembni za računovodske izkaze ter se mora revizor prepričati o ustreznosti razkrivanja le-teh.

ODLOČBA O IZREKU OPOMINA ŠT. 10.00-33/2011-2

Pooblaščen revizor je pri revidiranju računovodskih izkazov naročnika za leti 2008 in 2009 kršil 4. člen ZRev-2, ker:

- Iz revizijske dokumentacije ni razvidno, glede na zahteve 2. in 9. odstavka MSR 230 (Revizijska dokumentacija) v povezavi z:
 - 2. odstavkom MSR 315 (Spoznavanje organizacije in njega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačnih navedb), da je pooblaščen revizor v takšni meri spoznal organizacijo in njeno okolje, vključno z njenim notranjim kontroliranjem, da bi mu zadoščalo za prepoznanje in ocenitev tveganj

- pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih zaradi prevar ali napak ter za načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov,
- 22. odstavkom MSR 315, da je pooblaščen revizor dokumentiral zaključke v zvezi s spoznavanjem o področju dejavnosti, urejevalnih (regulatornih) in drugih zunanjih dejavnikih, vključno s primernim okvirom računovodskega poročanja ter v povezavi s 15. odstavkom MSR 250 ni dokumentiral preveritve upoštevanja zakonskih in regulativnih okvirov s strani naročnika,
 - 28. odstavkom MSR 315, da je pooblaščen revizor pridobil spoznanja o izboru in uporabi računovodskih usmeritev v organizaciji in proučil, ali ustrezajo njenemu poslovanju in so skladne s primernim okvirom računovodskega poročanja in računovodskimi usmeritvami, ki se uporabljajo na ustreznem področju dejavnosti;
 - 41. odstavkom MSR 315, da je pooblaščen revizor pridobil zadostna spoznanja o notranjem kontroliranju, ki so povezana z revizijo;
 - 81. in 93. odstavkom MSR 315, da je pooblaščen revizor pridobil zadostna spoznanja o informacijski ureditvi in odzivu organizacije na zaznana tveganja;
 - 100. in 108. odstavkom MSR 315, da je pooblaščen revizor prepoznal in ocenil tveganje pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradne trditve o vrstah poslov, saldih na kontih in razkritjih ter opredelil pomembna tveganja;
- 122. odstavkom MSR 315, da je pooblaščen revizor dokumentiral:
 - ključne sestavine dobljenih spoznanj v zvezi z vsakim vidikom organizacije in njenega okolja, opredeljenim v 20. odstavku MSR 315, vključno z vsako sestavino notranjega kontroliranja, opredeljeno v 43. odstavku MSR 315, za oceno tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih; vire informacij, iz katerih izhajajo spoznanja; in postopke ocenjevanja tveganja;
 - prepoznana in ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradne trditve, kot zahteva 100. odstavek MSR 315; in
 - prepoznana tveganja in z njimi povezane kontrole, ovrednotene na podlagi zahtev v 113. in 115. odstavku MSR 315.
 - Iz revizijske dokumentacije ni razvidno, kako se je pooblaščen revizor, glede na zahteve 2., 11., in 16. odstavka MSR 500 (Revizijski dokazi) v povezavi z 2., 5. in 9. odstavkom MSR 230 (Revizijska dokumentacija) prepričal:
 - o nastanku, obstoju, točnosti, popolnosti in vrednotenju kratkoročnih poslovnih terjatev,
 - o nastanku, točnosti, popolnosti kratkoročnih finančnih naložb,
 - o točnosti in popolnosti kratkoročnih pasivnih časovnih razmejitev,
 - o nastanku, popolnosti in točnosti prihodkov in odhodkov,
 - o pravilnosti in skladnosti poslovanja naročnika z zakonom, internimi akti in sporazumi,
 - o pravilnosti in skladnosti izvajanja začasnega dovoljenja.

ODLOČBA O IZREKU OPOMINA ŠT. 10.00-34/2011-2

Pooblaščen revizorka je pri revidiranju računovodskih izkazov naročnika za leto 2009 kršila 4. člen ZRev-2, saj iz revizijske dokumentacije ni razvidno kako se je pooblaščen revizorka prepričala o:

- obstoju, popolnosti in pravilnosti vrednotenja tistih osnovnih sredstev družbe, ki jih predstavljajo sredstva stroškov priključevanja,
- obstoju, popolnosti zajetja in pravilnosti vrednotenja dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev,

- obstoju in pravilnosti vrednotenja obveznosti do dobaviteljev,

kar ni v skladu z 2., 11. in 16. odstavkom MSR 500 (Revizijski dokazi) ter 19. odstavkom MSR 250 (Upoštevanje zakonov in drugih prepisov pri reviziji računovodskih izkazov), v povezavi z 2., 5. in 9. odstavkom MSR 230 (Revizijska dokumentacija).

ODLOČBA O IZREKU OPOMINA ŠT. 10.00-52/2011-2

Pooblaščen revizor je pri revidiranju računovodskih izkazov družbe naročnika za leto 2006 kršil v času revidiranja veljavni prvi odstavek 2. člena Zakona o revidiranju (Ur. l. RS, št. 11/01, 118/05-Odl.US in 42/06 - ZGD-1), saj iz revizijske dokumentacije ni razvidno, glede na zahteve 2. in 5. odstavka MSR 230 (Dokumentacija; 2005), da je bila revizija opravljena skladno z MSR, ter da mora pooblaščen revizor pripraviti delovno gradivo, ki je dovolj popolno in podrobno, da omogoča celovito razumevanje revizije, in sicer:

- da bi le-ta podpirala ustreznost uporabe poslovske predpostavke o delujočem podjetju pri pripravi računovodskih izkazov družbe naročnika za leto 2006, revizorjevo presojo dokazov o dogodkih ali okoliščinah ter z njimi povezanih poslovnih tveganj, ki lahko povzročijo precejšen dvom o sposobnosti družbe nadaljevati kot delujoče podjetje in ovrednotenje poslovske ocene sposobnosti družbe nadaljevati kot delujoče podjetje za najmanj dvanajstmesečno obdobje po datumu bilance stanja, s čimer je kršil 2., 12., 17. in 18. odstavek MSR 570 (Delujoče podjetje; 2006);
- kako se je pooblaščen revizor prepričal o:
 - obstoju, popolnosti zajetja in vrednotenju zalog trgovskega blaga;
 - obstoju, popolnosti zajetja in vrednotenju obveznosti do dobaviteljev ter pravicah in dolžnostih iz tega naslova;
 - nastanku, popolnosti in točnosti izkazanih stroškov nabavne vrednosti prodanega blaga in materiala ter stroškov storitev;

kar ni v skladu z 2., 11. in 16. odstavkom MSR 500 (Revizijski dokazi; 2004), saj pooblaščen revizor ni pridobil zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za pripravo utemeljenih sklepov, kot podlago za revizijsko mnenje.

ODREDBA O ODPRAVI KRŠITEV ŠT. 10.00-13/2011

Pooblaščen revizor je kršil 4. člen ZRev-2, ker iz revizijske dokumentacije v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov družbe naročnika za leto 2009 ni razvidno:

- kako se je pooblaščen revizor prepričal, da ne obstajajo dokazi o morebitni oslABLjenosti danih posojil in danih predujmov odvisni družbi, kar ni v skladu z 2. odstavkom MSR 500 (Revizijski dokazi), in
- kako je presojal pomembnost razlike med uporabljeno in v letnem poročilu razkrito računovodsko oceno pri oblikovanju popravkov vrednosti terjatev glede na zahtevo 12. odstavka MSR 320 (Pomembnost pri reviziji), ter kako je na ugotovljeno pomanjkljivost opozoril poslovodstvo glede na zahtevo 17. odstavka MSR 320.

ODREDBA O ODPRAVI KRŠITEV ŠT. 10.00-44/2011

Pooblaščen revizor je kršil prvi odstavek 5. člena ZRev-2, ki določa, da storitve revidiranja lahko opravlja samo revizijska družba ali osebe, ki imajo dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in so v delovnem razmerju z revizijsko družbo ali imajo z revizijsko družbo sklenjeno pogodbo ali dogovor o poslovnem sodelovanju, ker je samostojno in ne kot pooblaščen revizor v imenu revizijske družbe, kar določa drugi odstavek 5. člena Zakona o revidiranju, pripravil Poročilo o reviziji primernosti višine prevzemne cene za pridobitev delnic.

ODREDBA O ODPRAVI KRŠITEV ŠT. 10.00-49/2011-2

Pooblaščen revizor je kršil 4. člen ZRev-2, ker iz revizijske dokumentacije ni razvidno, glede na zahteve 2. in 9. odstavka MSR 230 (Revizijska dokumentacija), da je pooblaščen revizor v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov družbe naročnika za leto 2009:

- v povezavi z 2. odstavkom MSR 500 (Revizijski dokazi) pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze o vrednosti dolgoročne finančne naložbe v višini 2.500.000 EUR in o pravilnosti merjenja izkazanih prihodkov iz tega naslova v višini 2.017.278 EUR, saj izkazani postavki v računovodskih izkazih nista skladni s sprejetim okvirom računovodskega poročanja;
- pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze o vrednotenju in razkrivanju vrednosti zemljišč, izkazanih med zalogami nedokončane proizvodnje na dan 31. 12. 2009, čeprav bi moral na podlagi dejstev in okoliščin, ki so mu bila znana pred in po datumu računovodskih izkazov ter pred datumom poročila neodvisnega revizorja, presojeti potrebnost slabitve omenjenega zemljišča na dan 31. 12. 2009 oziroma potrebnost razkritij čiste iztržljive vrednosti zalog, zaradi česar je pooblaščen revizor kršil zahteve 2. in 16. odstavka MSR 500 (Revizijski dokazi) ter 8. odstavka MSR 545 (Revizija računovodskih ocen), ker ni opravil zadostnih in potrebnih revizijskih postopkov, s katerimi bi se prepričal v pravilnost vrednotenja zemljišč na dan 31. 12. 2009, zaradi česar tudi ni ustrezno ocenil tveganja pomembno napačne navedbe v zvezi s tem, oziroma ni ravnal v skladu s 53. odstavkom MSR 545 ter 5. in 8. odstavkom MSR 560 (Kasnejši dogodki), ki določajo, da mora pooblaščen revizor pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o upoštevanju vpliva kasnejših dogodkov na meritve in razkritja poštene vrednosti v računovodskih izkazih, pri čemer v primeru, da pooblaščen revizor odkrije dogodke po datumu bilance stanja, ki terjajo prilagoditev računovodskih izkazov ali razkritje v njih, odloči, ali so vsi ti dogodki pravilno obračunani in ustrezno razkriti v računovodskih izkazih;
- pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze o otvoritvenih stanjih revidiranih računovodskih izkazov, na podlagi katerih bi opozoril poslovodstvo družbe na neustrezno zmanjševanje kapitalskih rezerv iz naslova pripojitve matične družbe hčerinski glede na določbe Zakona o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo), kar je imelo za posledico tudi previsoko izkazan bilančni dobiček na dan 1. 1. 2009, ki se je po sklepu skupščine dne 2. 10. 2009 v celoti razdelil, kar ni skladno z zahtevami 2. odstavka MSR 510 (Začetni revizijski posli – začetni saldi), ter 19. odstavkom MSR 250 (Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov), ker ni pridobil zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o spoštovanju zakonskih predpisov pri izdelavi računovodskih izkazov, ter 32.

odstavkom MSR 250, ker o nespoštovanju predpisov ni opozoril posloводства družbe oziroma ustrezne ravni poslovoidenja ali upravljanja v družbi;

- ustrezno obravnaval v Letnem poročilu za leto 2009 nerazkrite probleme glede pridobivanja bančnih garancij v zvezi s posli, ki naj bi jih naročnik opravil v tujini po datumu bilance stanja, kar ni skladno z določbami 5. in 8. odstavka MSR 560 (Kasnejši dogodki). V opisu predvidenih poslov s tujino, ki so v Letnem poročilu za leto 2009 predstavljeni kot da so zagotovljeni, ni pojasnjeno, da naročnik za navedene posle do datuma odobritve računovodskih izkazov še ni pridobil ustreznih garancij, določenih s pogodbami, brez katerih poslov ni mogoče začeti oziroma posla ni.

ODREDBA O ODPRAVI KRŠITEV ŠT. 10.00-50/2011-2

Pooblaščen revizor je kršil 4. člen ZRev-2, ker iz revizijske dokumentacije ni razvidno, glede na zahteve 2. in 9. odstavka MSR 230 (Revizijska dokumentacija), da je pooblaščen revizor v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov družbe naročnika za leto 2009:

- opozoril poslovoidstvo družbe na neustrezno obravnavo kapitalskih rezerv v vrednosti - 4.296.231 EUR in nespoštovanje določb Zakona o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 42/06, 60/06 - popr., 26/07 - ZSDU-B, 33/07 - ZSReg-B, 67/07 - ZTFI, 10/08, 68/08, 42/09; v nadaljevanju ZGD-1) v zvezi s tem in da bi presojal pomembnost vpliva napake na računovodske izkaze družbe naročnika, kar ni skladno z 19. odstavkom MSR 250 (Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov), ker ni pridobil zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o neupoštevanju ZGD-1, kar je vplivalo na opredelitev pomembnih zneskov in razkritij v računovodskih izkazih, in 32. odstavkom MSR 250, ker o nespoštovanju določb ZGD-1 ni opozoril poslovoidstva družbe oziroma ustrezne ravni v družbi in
- pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze o skladnosti vrednotenja terjatev za odložene davke v vrednosti 418.737 EUR s sprejetim okvirom računovodskega poročanja, kar ni skladno z 2. odstavkom MSR 500 (Revizijski dokazi), ki določa, da mora revizor pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, na podlagi katerih sprejme svoje sklepe.

ODREDBA O ODPRAVI KRŠITEV ŠT. 10.00-55/2011

Pooblaščen revizor je kršil 4. člen ZRev-2, ker iz revizijske dokumentacije v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov družbe naročnika za leto 2009, ni razvidno glede na zahteve 2. in 9. odstavka Mednarodnega standarda revidiranja (v nadaljevanju: MSR) 230 (Revizijska dokumentacija):

- kako je pooblaščen revizor pri opravljanju revizije računovodskih izkazov upošteval določila 2., 3., 7. in 9. odstavka MSR 550 (Povezane stranke);
- na kakšen način je pooblaščen revizor na podlagi zahtev 11. odstavka MSR 720 (Druge informacije v listinah, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze) ter 2. in 19. odstavka MSR 250 (Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov) obravnaval vsebino izjave o upravljanju družbe, ki je vključena v Poslovno poročilo na straneh 20 do 25;

- kako se je revizor prepričal o skladnosti predstavitve računovodskih izkazov in razkritij k računovodskim izkazom z zahtevami Mednarodnih standardov računovodskega poročanja (v nadaljevanju: MSRP) in Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06, 60/06 - popr., 26/07 - ZSDU-B, 33/07 - ZSReg-B, 67/07 - ZTFI, 10/08, 68/08, 42/09; v nadaljevanju: ZGD-1) v povezavi z:
 - razkrivanjem podatkov o povezanih osebah in
 - razkrivanjem števila in vsebine delnic v okviru kapitala družbe, pravic, ki izhajajo iz posameznega razreda delnic, in lastnih delnic;
- ter o pravilnosti vrednotenja:
 - finančnih sredstev, namenjenih trgovanju,
 - finančnih sredstev, razpoložljivih za prodajo,
 - kreditov strankam, ki niso banke,
 - čistih dobičkov/izgub iz finančnih sredstev in obveznosti, namenjenih trgovanju,
 - rezervacij,
 - oslabitev,
 - knjigovodske vrednosti delnice,

kar ni v skladu z 2., 11. in 16. odstavkom MSR 500 (Revizijski dokazi) v povezavi z 12. odstavkom MSR 230 ter (v primeru nespoštovanja določil ZGD-1) z 19. odstavkom MSR 250.

5. ZAKLJUČEK

Agencija je v obravnavanem obdobju v nadzorih nad delom pooblaščenih revizorjev ugotovila predvsem pomanjkanje poklicnega dvoma, oblikovanje mnenja na podlagi pomanjkljive in neustrezne revizijske dokumentacije, pomanjkljivo in nepopolno ter neustrezno opravljene revizijske postopke, pomanjkljivo ovrednotenje ugotovljenih napak pri reviziji ter ocenjevanje vpliva le-teh na revizijsko mnenje. V primerjavi s preteklimi leti je mogoče trditi, da pooblašчени revizorji pri revizijah računovodskih izkazov za leti 2008 in 2009 še niso v zadostni meri upoštevali zaostrenih gospodarskih razmer, zaradi katerih bi morali izvajati revizije še toliko bolj previdno in z večjo mero poklicnega nezaupanja.

Posledica neustreznega ravnanja pooblaščenih revizorjev in neustreznega obvladovanja kakovosti s strani revizijskih družb je relativno veliko število izrečenih ukrepov nadzora, katerih namen je predvsem preventivnega značaja v smislu zagotavljanje večje kakovosti revidiranja. V letu 2011 je bil izrečen tudi najstrožji ukrep, in sicer odvzem dovoljenja, s trajnimi posledicami za pooblaščenega revizorja.

Zaradi nekakovostnega dela pooblaščenih revizorjev je zaupanje javnosti v kakovost revidiranja lahko močno okrnjeno. Zato so nadzorne aktivnosti Agencija usmerjene v odkrivanje in ukrepanje v zvezi z ugotovljenimi kršitvami pravil revidiranja gospodarsko pomembnih subjektov, ob upoštevanju visoke stopnje tveganja z vidika zahtevnosti revidiranja računovodskih izkazov, odmevnosti primerov v javnosti in morebitnih pritiskov pri revidiranju računovodskih izkazov družb.



mag. Mojca Majič
direktorica

Pripravili:

Mateja Cimerman
pomočnica direktorice

Sanja Relić,
pomočnica direktorice

Tina Mlakar
poslovna sekretarka

Ljubljana, 23. 11. 2012

Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2011 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 pooblaščene revizorje so skladno s 152. členom ZRev-2 objavljeni na spletnih straneh Slovenskega inštituta za revizijo-[register pooblaščenih revizorjev](http://www.anr.si).