

Mag. Mojca Majič\*, Sanja Relić\*\*

## Pregled kršitev Hierarhije pravil revidiranja

*Overview of the Violation of the Hierarchy of Auditing Rules*

---

**POVZETEK** ● Agencija za javni nadzor nad revidiranjem mora skladno s svojim poslanstvom, to je opravljanje javnega nadzora nad kakovostjo revidiranja, zagotoviti, da se v javnosti ohranja visok ugled revizijske stroke. Na ta način se povečuje zaupanje v pravilnost računovodskih izkazov družb, zlasti tistih, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi. Odločanje v postopkih nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb, pooblaščenih revizorjev in pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti ter izrekanje ukrepov nadzora je ena izmed temeljnih nalog Agencije. Na podlagi opravljenega prvega cikla nadzorov nad revizijskimi družbami so izpostavljene najpogostejše kršitve pravil revidiranja, zaradi katerih kakovosti revidiranja na splošno ni mogoče oceniti kot zadovoljivo.

**Ključne besede** ● Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, pravila revidiranja, obvladovanje kakovosti revidiranja

**SUMMARY** ● In accordance with its mission to carry out public supervision over the quality of auditing, the Agency for Public Oversight of Auditing shall ensure the maintenance of the high reputation of the audit profession in the public. In this way, the confidence in the accuracy of the financial statements of companies, particularly the listed ones, is increased. Deciding about the procedures for the supervision over the quality of work of audit firms, certified auditors and certified appraisers, and imposing sanctions, if needed, are the fundamental tasks of the Agency. This paper presents the most common violations of auditing rules, identified by the Agency in its first cycle of inspections performed in audit firms. On the basis of those violations it can be concluded that, in general, the quality of auditing cannot be assessed as satisfactory.

**Key words** ● Agency for Public Oversight of Auditing, auditing rules, audit quality controls – quality control of auditing

JEL: M 42, M 48

---

\* Mojca Majič, mag. ekon. znanosti, poobl. rev., preiz. notr. rev., direktorica Agencije za javni nadzor nad revidiranjem, [mojca.majic@anr.si](mailto:mojca.majic@anr.si)

\*\* Sanja Relić, univ. dipl. ekon., poobl. rev., pomočnica direktorice Agencije za javni nadzor nad revidiranjem, [sanja.relic@anr.si](mailto:sanja.relic@anr.si)

## 1. UVOD

Na podlagi Zakona o revidiranju (2008; odslej ZRev-2) je bila ustanovljena Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (odslej Agencija), ki opravlja javni nadzor nad kakovostjo revidiranja in zastopa javni interes, saj je zunanje in neodvisno zagotavljanje kakovosti revidiranja bistvenega pomena za urejeno delovanje gospodarstva. Namen izvajanja nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev je predvsem izboljšanje kakovosti njihovega dela zaradi zaščite vlagateljev in večjega zaupanja v računovodsko poročanje.

Nadzor nad zagotavljanjem kakovosti dela revizijskih družb se skladno s 73. členom ZRev-2 opravlja zaradi preverjanja, če revizijska družba pri opravljanju revidiranja ravna v skladu s pravili revidiranja. Revidiranje mora potekati skladno z določbo 4. člena ZRev-2, in sicer na način, določen z ZRev-2, Mednarodnimi standardi revidiranja in drugimi pravili Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov, temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja ter drugimi zakoni, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb oziroma druge oblike revizije, in predpisi, izdanimi na njihovi podlagi.

Pravila revidiranja so določena zaradi zagotavljanja učinkovitega izvajanja revizijskih in drugih sorodnih storitev na najvišji kakovostni ravni, ugotavljanja in določanja obsega revizorjeve odgovornosti do naročnikov in javnosti, ki se opira oziroma uporablja revizijske storitve, ter zmanjševanja vrzeli v pričakovanjih javnosti, kar prispeva k boljšemu razumevanju revizorjevega dela in sporočenih izsledkov njegovega dela naročnikom in javnosti.

Prednost posameznih pravil revidiranja pri njihovi obvezni uporabi je opredeljena v Hierarhiji pravil revidiranja (2008; odslej Hierarhija). Uporaba pravil, določenih na prvi ravni revidiranja, ki zajema ZRev-2, Mednarodne standarde revidiranja, Mednarodne standarde obvladovanja kakovosti, Mednarodne standarde poslov preiskovanja, Mednarodne standarde poslov dajanja zagotovil, Mednarodne standarde sorodnih storitev, druge zakone, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb oziroma druge oblike revizije, in predpise, izdane na njihovi podlagi, temeljna revizijska načela in kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev, je pri revidiranju računovodskih izkazov obvezna. Pri ugotavljanju poklicne skrbnosti revizorjev se uporabljajo tudi pravila revidiranja na drugi (Mednarodna obvestila za revizijsko prakso in stališča Revizijskega sveta Slovenskega inštituta za revizijo (odslej Inštitut)) in tretji ravni (navodila, priporočila, metodološka gradiva in priročniki Inštituta).

V nadaljevanju so predstavljene ugotovljene kršitve pravil revidiranja s strani Agencije na ravni revizijskih družb in na ravni posameznih revizijskih poslov, pri čemer so navedeni najpogostejši razlogi za kršitev posameznih pravil revidiranja.

## 2. KRŠITVE PRAVIL REVIDIRANJA NA RAVNI REVIZIJSKIH DRUŽB

Vsaka revizijska družba, ki izvaja obvezne revizije subjektov, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organiziran trg vrednostnih papirjev katere koli države članice, je na podlagi tretjega odstavka 74. člena ZRev-2 nadzirana najmanj vsaka tri leta, ostale revizijske družbe pa so nadzirane najmanj vsakih šest let.

Četrty odstavek 74. člena ZRev-2 določa, da 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 ter neposreden nadzor nad pooblaščenimi revizorji.

Pregled sistema obvladovanja kakovosti znotraj revizijske družbe na podlagi petega odstavka 74. člena ZRev-2 vključuje ugotavljanje, ali ima revizijska družba vzpostavljene ustrezne usmeritve in postopke za prevzemanje odgovornosti, povezane s kakovostjo opravljenega dela; spoštovanje etičnih zahtev; sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki ter za posebne revizijske posle; oblikovanje revizijskih skupin; izvajanje poslov v skladu s pravili revidiranja; zagotavljanje, da so usmeritve in postopki, povezani z ureditvijo obvladovanja kakovosti, ustrezni, primerni, da delujejo uspešno in da so v praksi upoštevani.

Od leta 2009 je Agencija opravila nadzor nad revizijskimi družbami 66-krat, pri čemer je bil nadzor nad 20 revizijskimi družbami opravljen vsaj dvakrat.

Glede vzpostavljenih usmeritev in postopkov za obvladovanje kakovosti v revizijskih družbah je bilo v nadzornih postopkih ugotovljeno, da revizijske družbe bodisi niso imele vzpostavljenih usmeritev in postopkov v skladu z določbami **Mednarodnega standarda obvladovanja kakovosti (2009, odslej MSOK-1)** bodisi so usmeritve in postopki pomanjkljivi do te mere, da ne predstavljajo zadostne podlage za obvladovanje kakovosti znotraj revizijske družbe.

Neposredni nadzori nad pooblaščenimi revizorji pa v vseh tistih primerih, v katerih so bile ugotovljene kršitve pravil revidiranja na ravni posameznega revizijskega posla, kažejo, da tudi pri ustrezno vzpostavljenih usmeritvah in postopkih le-ti ne delujejo uspešno in v praksi niso spoštovani.

Po MSOK-1 (2009, str. 6) je cilj revizijske družbe, da vzpostavi in vzdržuje ureditev obvladovanja kakovosti za pridobitev sprejemljivega zagotovila, da revizijska družba in njeno osebje izpolnjujeta strokovne standarde ter ustrezne zakonske in regulativne zahteve, ter da so poročila, ki jih izdajo revizijske družbe oziroma partnerji, zadolženi za posel, primerna glede na okoliščine. Revizijske družbe so

dolžne **vzpostaviti** in **vzdrževati** ureditev obvladovanja kakovosti, ki zajema usmeritve in postopke, za vsako od naslednjih sestavin: odgovornost vodstva za kakovost v podjetju, ustrezne etične zahteve, sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in posebne posle, človeške vire, izvajanje posla in spremljanje (MSOK-1, 2009, str. 10).

V zvezi z **odgovornostjo vodstva za kakovost v revizijskem podjetju** je bilo pri preveritvi usmeritev in postopkov nekaterih revizijskih družb ugotovljeno predvsem, da končna odgovornost vodstva revizijske družbe ni jasno opredeljena, prav tako ne postopki, namenjeni razvijanju notranje kulture.

Pomanjkljivosti v zvezi z opredelitvijo **ustreznih etičnih zahtev** so se nanašale predvsem na pomanjkljive ali neustrezne postopke glede zmanjšanja nevarnosti domačnosti in rotacije partnerja, zadolženega za posel. Poleg tega nekatere revizijske družbe od svojega osebja ne zahtevajo pisne izjave glede upoštevanja usmeritev in postopkov v zvezi z neodvisnostjo.

Na področju **sprejema in ohranjanja razmerij z naročniki** so bile vzpostavljene usmeritve in postopki pomanjkljivi predvsem glede proučevanja sposobnosti, zmožnosti in virov, neoporečnosti naročnika, nadaljevanja razmerja z naročnikom ter umikom iz posla.

Revizijske družbe, ki zaposlujejo več pooblaščenih revizorjev in drugega osebja, na področju **človeških virov** v večini primerov niso imele vzpostavljenih postopkov glede ocenjevanja dosežkov ter nagrajevanja in usposabljanja zaposlenih.

Usmeritve in postopki v zvezi z **izvajanjem posla** so bili pomanjkljivi predvsem pri nadziranju poslov, posvetovanj, sodil za ocenjevanje kakovosti posla za družbe, ki ne kotirajo, in primernosti ocenjevalcev kakovosti posla, obravnavanja razlik v mnenjih, dokumentiranja poslov, hranjenja, zaupnosti, popolnosti in obnovljivosti dokumentacije posla.

Pomanjkljivosti v zvezi s **spremljanjem** usmeritev in postopkov revizijske družbe za obvladovanje kakovosti so se nanašale predvsem na obravnavanje pritožb in očitkov ter spremljanje, vrednotenje, sporočanje in odpravljanje ugotovljenih pomanjkljivosti tako na ravni posameznega posla kot tudi na ravni revizijske družbe.

Poleg navedenih neskladnosti z zahtevami MSOK-1 glede ustreznosti usmeritev in postopkov za obvladovanje kakovosti znotraj revizijskih družb je bilo v nadzorih ugotovljeno, da nekatere vrste usmeritev in postopkov ne odražajo značilnosti posameznih revizijskih družb ter da je obseg le-teh nezadosten, zaradi česar ne predstavljajo zadostne podlage za doseganje cilja revizijske družbe.

MSOK-1 (2009, str. 7) in Mednarodni standard revidiranja 220 (odslej MSR 220) (Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov, 2009, str. 5–6)

opredelujeta partnerja, zadolženega za posel, kot partnerja ali drugo osebo v podjetju, ki je odgovorna za posel in njegovo izvedbo ter za poročilo, ki je izdano v imenu podjetja, ter ima, kadar je to zahtevano, primerno pooblastilo poklicnega, zakonskega ali regulativnega organa. Pri nadzoru je bilo ugotovljeno, da se predvsem v velikih revizijskih družbah končna odgovornost prenaša na pooblaščenega revizorje, ki niso niti v pogodbah o revidiranju niti po internih pravilih obvladovanja kakovosti opredeljeni kot partnerji, zadolženi za posel, zaradi česar obstaja dvom o ustreznosti usmeritev in postopkov obvladovanja kakovosti v teh revizijskih družbah.

Revizijska družba mora pri revidiranju računovodskih izkazov skladno z **39. členom ZRev-2** zagotoviti, da je pooblaščen revizor, ki podpiše revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih, udeležen pri revidiranju z najmanj 15 % delovnega časa; skupno število delovnih ur pomočnikov pooblaščenega revizorja z več kot dvema letoma delovnih izkušenj pri revidiranju najmanj 60 % delovnega časa; skupno število delovnih ur ostalega osebja v revizijski skupini največ 25 % delovnega časa (1. alineja drugega odstavka 39. člena ZRev-2). Revizijske družbe so navedeno zahtevo kršile tako, da pri revidiranju, ali niso zagotovile minimalne predpisane udeležbe pooblaščenega revizorja, ki je podpisal revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih, ali je skupno število delovnih ur ostalega osebja preseгло 25 % delovnega časa.

Revizijske družbe pri opravljanju revidiranja niso v vseh primerih zagotovile, da je bila dokumentacija, kot je opredeljena v Pravilih Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov, pripravljena in vodena v slovenskem jeziku, kot to zahteva četrti odstavek 39. člena ZRev-2.

**ZRev-2 v 44. členu** določa, da mora revizijska družba opravljati revidiranje neodvisno, nepristransko ter v skladu s pravili revidiranja. Revizijske družbe so kršile zakonske zahteve glede zagotavljanja neodvisnosti revidiranja predvsem na način, da niso spoštovale določbe 45. člena ZRev-2 v zvezi s prepovedjo revidiranja v posamezni pravni osebi. Revizijske družbe so tako opravljale revidiranje, čeprav je bil solastnik revizijske družbe hkrati tudi član nadzornega sveta revidirane družbe ter je bil ključni revizijski partner, ki je bil hkrati lastnik revizijske družbe in njen prokurist, istočasno član nadzornega odbora v revidirani družbi. V enem primeru je revizijska družba opravljala revizijo javne družbe, čeprav je bil pooblaščen revizor in hkrati tudi prokurist revizijske družbe istočasno član revizijske komisije revidirane družbe. Revizijske družbe v več primerih niso spoštovale prepovedi revidiranja, čeprav so v zadnjih dveh letih pred sklenitvijo pogodbe o revidiranju opravljale druge storitve (npr. revizijo stvarnega vložka, izvajanje storitev notranjega revidiranja, davčno svetovanje).

Najštevilnejše kršitve revizijskih družb se nanašajo na nespoštovanje zahtev **47. člena ZRev-2** v zvezi z obveznimi sestavinami pogodbe o revidiranju, in sicer predvsem v zvezi z razčlenitvijo cene storitev revidiranja po posameznih članih delovne skupine glede na njihovo strokovno usposobljenost, skladnostjo podatkov o skupno načrtovanem času, potrebnem za revidiranje po posameznih članih delovne skupine glede na njihovo strokovno usposobljenost, z zahtevami 39. člena ZRev-2 glede udeležbe posameznih članov revizijske skupine pri revidiranju, predvideno sestavo revizijske skupine z navedbo strokovne usposobljenosti njenih članov in obračunom dejansko porabljenih ur po članih delovne skupine po koncu revidiranja.

Revizijske družbe predvsem pri revidiranju skupine podjetij oziroma več naročnikov ter revidiranju računovodskih izkazov za več let niso v vseh primerih sklenile pogodb za vsak revizijski posel posebej. V nekaterih primerih je bilo tudi ugotovljeno, da pogodbe o revidiranju niso bile sklenjene pred začetkom oziroma ob začetku revidiranja ali pa sploh niso bile sklenjene.

Revizijske družbe so po določbah **77. člena ZRev-2** dolžne enkrat letno poročati nadzornim organom o imetnikih delnic revizijske družbe ter o pridobitvi oziroma spremembi kvalificiranih deležev; naložbah, na podlagi katerih je revizijska družba posredno ali neposredno pridobila kvalificirani delež v drugi pravni osebi, in o vsaki nadaljnji naložbi v to pravno osebo; spremembah statuta oziroma družbene pogodbe in vseh drugih aktov revizijske družbe; spremembah pogodbe o sodelovanju z drugo revizijsko družbo oziroma o podpisu nove pogodbe o sodelovanju z drugo revizijsko družbo; načinu izračuna zavarovalne vsote za zavarovanje revizorjeve odgovornosti in načinu zavarovanja revizorjeve odgovornosti; zaposlenih; vseh pogodbah 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; številu načrtovanih in porabljenih ur za vsakega člana revizijske skupine za vsako posamezno revizijo računovodskih izkazov; številu revizijskih poročil, ki jih je podpisal posamezen pooblaščen revizor. Revizijske družbe so dolžne mesečno poročati Agenciji o vseh sklenjenih pogodbah o revidiranju računovodskih izkazov.

Revizijske družbe so kršile obveznost poročanja tako, da so posredovale nepopolna poročila predvsem v zvezi s posameznimi revizijskimi posli ali člani revizijskih skupin, nekatere revizijske družbe pa so posredovale letna in mesečna poročila po preteku roka, določenega s predpisi, ali pa poročil sploh niso predložile.

Pregledno poročilo so dolžne skladno z **79. členom ZRev-2** objaviti v treh mesecih po koncu vsakega poslovnega leta na svojih spletnih straneh v slovenskem jeziku tiste 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. Kršitve v zvezi z letnim preglednim poročilom so se nanašale na pomanjkljivo vsebino preglednega poročila, v nekaterih primerih pa so revizijske družbe objavile pregledno poročilo po zakonsko določenem roku ali pa preglednega poročila niso objavile v skladu z zahtevami ZRev-2.

### **3. KRŠITVE PRAVIL REVIDIRANJA NA RAVNI POSAMEZNEGA REVIZIJSKEGA POSLA**

Neposredni nadzor nad pooblaščenimi revizorji se opravlja tako, da se pri opravljanju nadzora s pregledom celotne revizijske dokumentacije, ki se nanaša na opravljeno revizijo najmanj enega naročnika, v obdobju od zadnjega opravljenega nadzora preveri kakovost njihovega dela.

Od leta 2009 je Agencija preverjala kakovost opravljenega dela 44 pooblaščenih revizorjev, pri čemer je 3 pooblaščenih revizorje obravnavala dvakrat.

V teh postopkih je Agencija najpogosteje ugotavljala kršitve **MSR 230 (Revizijska dokumentacija)** in **MSR 500 (Revizijski dokazi)**.

Pooblaščenih revizorji morajo načrtovati in izvesti revizijske postopke na način, ki jim omogoča pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da lahko sprejmejo primerne sklepe, na katerih utemeljijo revizorjevo mnenje (MSR 500, 2009, str. 4). Revizijska dokumentacija, pripravljena skladno z zahtevami MSR-jev, zagotavlja dokaze za revizorjevo osnovo za sklep o izpolnitvi revizorjevega glavnega cilja in dokaze, da je bila revizija načrtovana in izvedena v skladu z MSR-ji ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami. Revizijska dokumentacija se uporablja tudi kot podlaga za načrtovanje, izvajanje in usmerjanje revizije, nadziranje revizijskega dela ter pri pregledovanju ustreznosti obvladovanja kakovosti pri reviziji računovodskih izkazov. Revizijska dokumentacija omogoča delovni skupini za posel, da lahko svoje delo obrazloži, ohranja zapise o zadevah trajnega pomena za bodoče revizije; omogoča opravljanje pregledov in nadzora z namenom obvladovanja kakovosti v skladu z MSOK 1 in opravljanje zunanjega nadzora v skladu s primernimi zakonskimi, regulativnimi in drugimi zahtevami (MSR 230, 2009, str. 4 – 5).

MSR 230 je običajno kršen tako, da iz revizijske dokumentacije ne izhajajo vrsta, čas in obseg opravljenih revizijskih postopkov, izidi opravljenih revizijskih

postopkov in pridobljeni revizijski dokazi ter bistvene zadeve, ki so se pojavile med revizijo, sklepi o njih in pomembne strokovne presoje, uporabljene pri sprejemanju teh sklepov. Pri dokumentiranju vrste, časa in obsega opravljenih revizijskih postopkov pooblaščen revizorji niso zapisali določevalnih značilnosti posebnih vprašanj ali zadev, ki so predmet preizkušanja: kdo je opravil revizijsko delo in datum, ko je bilo dokončano, ter kdo je pregledal opravljeno revizijsko delo in datum ter obseg takega pregleda. Poleg tega pooblaščen revizorji niso dokumentirali razprave o bistvenih zadevah s poslovodstvom, pristojnimi za upravljanje in drugimi, vključno z vrsto obravnavanih bistvenih zadev, ter kdaj in s kom je bila opravljena razprava.

MSR 500 je najpogosteje kršen zaradi neustrezno načrtovanih in izvedenih revizijskih postopkov, ki glede na okoliščine niso primerni za pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. Pri načrtovanju in izvajanju revizijskih postopkov pooblaščen revizorji niso ustrezno presodili primernosti in zanesljivosti informacij, ki so bile uporabljene kot revizijski dokazi. Pri uporabi informacij, ki jih je pripravil naročnik, so pooblaščen revizorji neustrezno ovrednotili njihovo zanesljivost za revizorjeve namene, pri čemer niso pridobili revizijskih dokazov o točnosti in popolnosti informacij ter niso ovrednotili, ali so informacije dovolj natančne in podrobne za revizorjeve namene. Pri načrtovanju preizkusov kontrol in preizkusov podrobnosti pooblaščen revizorji niso določili oziroma dokumentirali načinov izbiranja postavk za preizkušanje glede na namen načrtovanega revizijskega postopka.

Naslednje najpogosteje kršeno pravilo revidiranja je **MSR 250 (Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov, 2009)**, in sicer v več kot 30 % pregledanih revizijskih dosjejev.

MSR 250 (2009, str. 7) določa, da mora pooblaščen revizor pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede ravnanja v skladu z določbami tistih zakonov in drugih predpisov, za katere splošno velja, da imajo neposreden učinek na določitev pomembnih zneskov in razkritij v računovodskih izkazih. Izvesti mora določene revizijske postopke, ki pomagajo pri prepoznavanju primerov neupoštevanja zakonov in drugih predpisov, ki imajo lahko pomemben učinek na računovodske izkaze, in se ustrezno odzvati na neupoštevanje zakonov in drugih predpisov.

V nadzorih je bilo ugotovljeno, da iz revizijske dokumentacije izhaja, da pooblaščen revizorji niso toliko poznali zakonov in drugih predpisov, povezanih s poslovanjem družbe, da bi jih lahko upoštevali pri revidiranju trditev, povezanih z opredelitvijo zneskov, ki jih je treba evidentirati, in potrebnih razkritij. Iz revizijske dokumentacije tudi ne izhaja, da bi pooblaščen revizorji kot del spoznavanja



organizacije in njenega okolja v skladu z MSR 315 (Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja) na splošno spoznali zakonski in regulativni okvir, ki se nanaša na organizacijo in dejavnost ali panogo, v kateri posluje, in kako organizacija ravna v skladu s tem okvirom. Pooblaščeni revizorji poleg tega niso pridobili zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o ravnanju v skladu z določbami tistih zakonov in drugih predpisov, za katere na splošno velja, da neposredno učinkujejo na določitev pomembnih zneskov in razkritij v računovodskih izkazih. Pooblaščeni revizorji tudi niso izvedli revizijskih postopkov (na primer poizvedovanje pri poslovodstvu oziroma pristojnih za upravljanje) glede ugotavljanja, ali se organizacija ravna po relevantnih zakonih in drugih predpisih, ter niso pregledali morebitnega dopisovanja z ustreznimi licenčnimi ali regulativnimi organi z namenom ugotavljanja primerov neupoštevanja drugih zakonov in predpisov, ki lahko pomembno učinkujejo na računovodske izkaze.

Pri 25 % pregledanih revizijskih dosjejev so bile ugotovljene kršitve **MSR 540 (Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanih razkritij, 2009, str. 6)**, ki zahteva pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o primernosti računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, ki so priznane ali razkrite v računovodskih izkazih, in ustreznostjo z njimi povezanih razkritij v računovodskih izkazih v kontekstu primernega okvira računovodskega poročanja.

V nadzorih je bilo ugotovljeno, da iz revizijske dokumentacije ni izhajalo, kako so pooblaščeni revizorji na podlagi ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe ugotovili, ali je v sprejetih računovodskih usmeritvah poslovodstvo pravilno upoštevalo zahteve primernega okvira računovodskega poročanja, ki se nanašajo na računovodske ocene, ali so metode za pripravo računovodskih ocen primerne in ali so bile dosledno uporabljene ter ali so morebitne spremembe v računovodskih ocenah ali v metodah za njihovo pripravo iz predhodnega obdobja primerne glede na okoliščine. Pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe v skladu z zahtevami MSR 315 ovrednotene stopnje ocenjevalne negotovosti za posamezne računovodske ocene niso izhajale iz revizijske dokumentacije, saj pooblaščeni revizorji niso prepoznali in ocenili tveganj pomembno napačnih navedb na ravni računovodskih izkazov in na ravni uradnih trditev o vrstah poslov, saldih na kontih in razkritjih, kar predstavlja osnovo za načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov.

Pri postopkih ocenjevanja tveganj v zvezi z računovodskimi ocenami pooblaščeni revizorji niso poizvedeli, na kakšen način poslovodstvo pripravlja računovodske ocene in kakšno je poznavanje podatkov, na katerih temeljijo, vključno z metodo oziroma uporabljenim modelom, po katerem se pripravi računovodska ocena, primernimi kontrolami, morebitno uporabo veččaka, predpostavkami, na katerih

temeljijo računovodske ocene, morebitnimi spremembami v primerjavi s predhodnim obdobjem glede metod za pripravo računovodskih ocen in poslovodskim obravnavanjem učinka ocenjevalne negotovosti.

Pri 16 % pregledanih revizijskih dosjejev so bile ugotovljene kršitve **MSR 550 (Povezane stranke, 2009, str. 7)**, ki zahteva od pooblaščenega revizorja, da dovolj dobro spozna razmerja in posle s povezanimi strankami ne glede na to, ali primeren okvir računovodskega poročanja postavlja zahteve glede povezanih strank ali ne, da lahko prepozna morebitne dejavnike tveganja prevare, ki izhajajo iz razmerij in poslov s povezanimi strankami in so pomembni za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare, in na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov ugotovi, ali računovodski izkazi, kolikor nanje vplivajo taka razmerja in posli, dosegajo merila za pošteno predstavitev (za okvire poštene predstavitve) ali ne zavajajo (za okvire skladnosti). Kadar primerni okvir računovodskega poročanja postavlja zahteve glede povezanih strank, ali pooblaščen revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali so bili razmerja in posli s povezanimi strankami ustrezno prepoznani, obračunani in razkriti v računovodskih izkazih v skladu z okvirom.

Kršitve MSR 550 se nanašajo predvsem na **ugotavljanje in poslovodsko razkrivanje povezanih strank ter posledic poslov s povezanimi strankami, ki so pomembni za računovodske izkaze**. V nekaterih primerih pooblaščen revizorji niso preiskali informacij, ki so jih pridobili od pristojnih za upravljanje in poslovodstev, ter niso ugotavljali imen vseh znanih povezanih strank v takšni meri, da bi se prepričali o popolnosti pridobljenih informacij.

Ugotovljene kršitve **MSR 315 (Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja)** so se nanašale na pomanjkljivo spoznavanje naročnika in njegovega okolja, predvsem v zvezi z dejavnostjo naročnika, cilji in strategijami naročnikov ter z njimi povezanih poslovnih tveganj, regulativnimi in drugimi zunanjimi dejavniki, okvirom računovodskega poročanja ter ustreznostjo uporabljenih računovodskih usmeritev, njegovim notranjim kontroliranjem in informacijsko ureditvijo, kar ni zadoščalo za prepoznavanje in ocenitev tveganj pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih zaradi prevar ali napak ter za načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov. Zaradi navedenega si pooblaščen revizorji niso zagotovili osnove za načrtovanje in izvajanje odzivov na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe, saj zaradi pomanjkljivih oziroma neustreznih revizijskih postopkov glede spoznavanja organizacije in njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem, niso ustrezno prepoznali in ocenili tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov in uradnih trditev zaradi prevare ali napake.

V zvezi z ovrednotenjem poštenosti predstavitve računovodskih izkazov in presojanjem pomembnosti zadev, ki niso bile razkrite v letnih poročilih, ter presojo pomembnosti nepopravljenih napačnih navedb in opozarjanjem posloводства na ugotovljene napačne navedbe je bil kršen **MSR 320 (Pomembnost pri reviziji)**, kar pomeni, da pooblaščen revizorji niso primerno uporabili zamisli pomembnosti pri načrtovanju in izvajanju revizije.

Pisne predstavitve, ki so jih pooblaščen revizorji pridobili od poslovodstev naročnikov zaradi pridobitve potrditve določenih zadev ali kot podporo drugim revizijskim dokazom, niso vsebovale vseh zahtevanih predstavitev v **MSR 580 (Pisne predstavitve)** oziroma ostalih MSR-jih, čeprav predstavljajo pisne predstavitve pomemben vir revizijskih dokazov, pri čemer neprilagoditev ali nezročitve zahtevanih pisnih predstavitev s strani posloводства lahko kaže na možnost enega ali več bistvenih problemov. Manjkajoče predstavitve so se nanašale predvsem na predstavitve obstoja vseh povezanih strank naročnika in vseh razmerij in poslov s povezanimi strankami, ki jih poznajo, ter da so bila taka razmerja in posli ustrezno obračunani in razkriti v skladu z zahtevami okvira računovodskega poročanja. Pri ugotovljenih razlikah med poslovodskimi predstavitevami in drugimi revizijskimi dokazi pooblaščen revizorji niso raziskali okoliščin in ponovno proučili zanesljivosti drugih poslovodskih predstavitev.

Pri revizijah finančnih institucij so pooblaščen revizorji uporabljali delo revizorjevega veščaka na področjih, povezanih predvsem z vrednotenjem finančnih instrumentov. Pri tem so pooblaščen revizorji kršili zahteve **MSR 620 (Uporaba dela revizorjevega veščaka)** zaradi neustrezne določitve vrste, časa in obsega postopkov, ki naj bi jih opravil revizorjev veščak. Pooblaščen revizorji tudi niso ustrezno ovrednotili primernosti potrebne usposobljenosti revizorjevega veščaka, zmožnosti in nepristranskosti za revizorjeve namene ter niso dovolj spoznali področja poglobljenega znanja revizorjevega veščaka, da bi lahko določili vrsto, področje in cilje dela tega veščaka ter ovrednotili ustreznost tega dela za revizorjeve namene. Poleg navedenega se pooblaščen revizorji z revizorjevim veščakom niso določno dogovorili o vrsti, področju in ciljeh dela veščaka, vlogah in odgovornosti, ki se nanašajo na revizorja in veščaka, vrsti, času in obsegu obveščanja med revizorjem in veščakom, vključno z obliko morebitnih poročil, ki naj jih veščak predloži, in po potrebi, da se revizorjev veščak drži zahtev po zaupnosti. Delo revizorjevega veščaka ni bilo ustrezno ovrednoteno predvsem v zvezi s primernostjo in sprejemljivostjo ugotovitev ali sklepov veščaka ter njihovo skladnostjo z drugimi revizijskimi dokazi, primernostjo in sprejemljivostjo uporabljenih bistvenih predpostavk in metod glede na okoliščine in primernostjo, popolnostjo in točnostjo uporabljenih izvirnih podatkov.

Če so bile informacije, uporabljene kot revizijski dokazi, pripravljene z uporabo dela veščaka posloводства, pooblaščen revizorji niso ovrednotili usposobljenosti,

zmožnosti in nepristranskosti veččaka posloводства, niso spoznali dela tega veččaka in niso ovrednotili primernosti dela tega veččaka kot revizijskega dokaza pri ustreznih uradni trditvi.

**MSR 240 (Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov)** in **Navodilo 1 (Revizorjevi postopki pri preprečevanju pranja denarja)** sta bila kršena, ker pooblaščen revizor ni poizvedoval pri poslovodstvu v zvezi s poslovodskim ocenjevanjem tveganja, da utegnejo biti računovodski izkazi pomembno napačni zaradi prevar, postopkov posloводства za prepoznavanje in odzivanje na tveganja prevar v organizaciji, vključno s kakršnimikoli posebnimi tveganji prevar, ki jih je poslovodstvo prepoznalo, ali je bilo nanje opozorjeno, ali z vrstami poslov, s saldi na kontih ali z razkritji, ki so podvrženi tveganju prevare, poslovodskim obveščanjem pristojnih za upravljanje o svojih postopkih za prepoznavanje in odzivanje na tveganja prevar v organizaciji in poslovodskim obveščanjem zaposlenih o svojih stališčih, povezanih s poslovnimi navadami in etičnim obnašanjem. Pooblaščen revizor tudi ni presojal, ali pridobljene informacije nakazujejo, da je prisoten en dejavnik ali več dejavnikov tveganja prevar. Pooblaščen revizor ni ohranjal poklicne nezaupljivosti ves čas revizije in se ni zavedal možnosti, da utegne obstajati pomembno napačna navedba zaradi prevare kljub prejšnjim pozitivnim izkušnjam z organizacijo glede poštenosti in neoporečnosti posloводства in pristojnih za upravljanje.

**MSR 570 (Delujoče podjetje)** je bil kršen zaradi neustreznega izvajanja postopkov ocenjevanja tveganj, saj pooblaščen revizor ni v zadostni meri proučil obstoječih dogodkov oziroma okoliščin, ki bi morale predstavljati bistven dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ter zaradi neustreznega ovrednotenja in proučitve obdobja, ki ga je uporabilo poslovodstvo za pripravo ocene o sposobnosti naročnika, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Pri poročanju o obstoju pomembne negotovosti v zvezi z uporabo predpostavke o delujočem podjetju pooblaščen revizor v odstavku o poudarjanju zadeve v poročilu neodvisnega revizorja ni opozoril na pojasnilo oziroma razkritja k računovodskim izkazom.

Kršitve **MSR 720 (Revizorjeve naloge, povezane z drugimi informacijami v dokumentih, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze)** se nanašajo na neustrezno obravnavanje ugotovljenih neskladnosti drugih informacij z revidiranimi računovodskimi izkazi, in sicer v zvezi z vsebino Izjave o upravljanju družbe po 70. členu ZGD-1 in Poročila o razmerjih z obvladujočo družbo po tretjem in petem odstavku 545. člena ZGD-1. V zvezi z zadnjim je bilo kršeno tudi **Stališče 2 (Revizorjev pregled poročila o razmerjih z obvladujočo družbo)**.

**MSR 260 (Obveščanje pristojnih za upravljanje)** je bil kršen, ker pooblaščen revizor ni poročal pristojnim za upravljanje o relevantnih revizijskih zadevah, predvsem o pridobljenih pomembnih spoznanjih pri reviziji, ki so bistvena in pomembna za njihovo nalogo nadziranja postopka računovodskega poročanja.

V manjšem številu pregledanih revizijskih dosjejev so bile ugotovljene kršitve:

- **MSR 220 (Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov)** je bil kršen zaradi neustrezno opravljenega pregleda revizijske dokumentacije in razprave z delovno skupino glede preveritve ustreznosti in zadostnosti revizijskih dokazov kot podpore oblikovanim revizijskim sklepom pred izdajo poročila neodvisnega revizorja ter zaradi sprejetja sklepa o skladnosti z zahtevami glede neodvisnosti, čeprav je en član delovne skupine opravljal nerevizijske storitve za naročnika v času opravljanja predmetne revizije.
- **MSR 300 (Načrtovanje revizije računovodskih izkazov)** je bil kršen, ker pooblaščen revizor ni določil celotne revizijske strategije, ki bi predpisovala obseg, čas in usmeritev revizije in bi bila podlaga za razvoj revizijskega načrta.
- **MSR 330 (Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja)** je bil kršen, saj kljub temu da je **ocena tveganj pomembno napačnih navedb na ravni uradnih trditev vključevala pričakovanje, da kontrole delujejo uspešno, pooblaščen revizor ni opravil preizkusa kontrol, da bi pridobil dovolj ustreznih revizijskih dokazov o uspešnosti delovanja kontrol v obdobju predmetne revizije.**
- **MSR 501 (Revizijski dokazi – posebne presoje za izbrane postavke)** je bil kršen, ker se pooblaščen revizor kljub pomembnosti zalog v gradbenem podjetju ni prepričal o obstoju in stanju zalog s prisotnostjo pri njihovem popisu.
- **MSR 510 (Začetni revizijski posli – začetna stanja)** je bil kršen, ker pooblaščen revizor ni pridobil zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o tem, ali začetna stanja vsebujejo napačne navedbe, ki pomembno vplivajo na računovodske izkaze tekočega obdobja, kot odraz uporabe neustreznih računovodskih usmeritev.
- **MSR 560 (Kasnejši dogodki)** je bil kršen, ker pooblaščen revizor ni izvedel revizijskih postopkov, namenjenih pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, da bi ugotovil vse dogodke, ki so se zgodili od datuma računovodskih izkazov do datuma revizorjevega poročila in ki zahtevajo razkritje v računovodskih izkazih, ter ni preveril ustreznosti izkazanih dogodkov oziroma z njimi povezanih razkritij glede na zahteve okvira računovodskega poročanja.

V nekaterih primerih so bile ugotovljene tudi kršitve v zvezi z obliko in vsebino poročila neodvisnega revizorja, pri čemer so bili kršeni **MSR 700 (Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih)**, **MSR 705 (Prilagoditve mnenja v**

**poročilu neodvisnega revizorja) in MSR 706 (Odstavki o poudarjanju zadev in drugi odstavki v poročilu neodvisnega revizorja).**

V enem primeru je pooblaščen revizor opravil storitev revidiranja samostojno in ne kot pooblaščen revizor v imenu revizijske družbe oziroma kot samostojni revizor, s čimer je kršil **5. člen ZRev-2**, ki določa, da lahko storitve revidiranja opravljajo samo revizijske družbe.

**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, je bil kršen, ker je pooblaščen revizor po treh dneh, ko je podpisal poročilo neodvisnega revizorja, v isti družbi prevzel položaj direktorja.

## 4. ZAKLJUČEK

Kakovosti revidiranja na podlagi opravljenega prvega cikla nadzorov nad revizijskimi družbami po ZRev-2, v katerem so bile ugotovljene številne kršitve pravil revidiranja, na splošno ni mogoče oceniti kot zadovoljive.

Od revizijskih družb se pričakuje takojšnje ukrepanje za izboljšanje kakovosti revidiranja, ki je nekonsistentna znotraj revizijskih družb in med revizijskimi družbami, ne glede na njihovo velikost ter število opravljenih revizij. Skupna značilnost vseh v nadzorih obravnavanih revizijskih družb je, da so bile kršitve pravil revidiranja ugotovljene pri revizijah pretežno velikih in z gospodarskega vidika pomembnih družb.

V prispevku navedene najpomembnejše kršitve pravil revidiranja lahko predstavljajo podlago za proučitev obstoječih sistemov obvladovanja kakovosti znotraj revizijskih družb, ki so dolžne ne glede na svojo velikost zagotoviti vzpostavitev in vzdrževanje učinkovitega sistema za obvladovanje kakovosti tako na ravni revizijske družbe kot na ravni posameznega revizijskega posla. Učinkovit sistem obvladovanja kakovosti omogoča revizijskim družbam skladnost revidiranja s pravili revidiranja in tako zagotavlja kakovostne revizije. Na podlagi proučitve elementov obvladovanja kakovosti, v zvezi s katerimi se pojavlja največ kršitev, lahko revizijske družbe nadzirajo učinkovitost vzpostavljenega sistema za obvladovanje kakovosti. V zvezi s kršitvami pravil revidiranja na ravni posameznega revizijskega posla pa bi morale revizijske družbe analizirati vzroke za nastale kršitve ter zahtevati ustrezne popravilne ukrepe na vseh ravneh odgovornosti znotraj revizijske družbe.

## **5. LITERATURA IN VIRI**

1. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (b. l.). *Nadzorna dokumentacija 2009–2014 (interno gradivo)*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
2. Mednarodni standard obvladovanja kakovosti. (2009). New York: International Federation of Accountants.
3. Mednarodni standardi revidiranja. (2009). New York: International Federation of Accountants.
4. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS*, št. 65/08 in 63/13-ZS-K.