



AGENCIJA

ZA JAVNI NADZOR NAD REVIDIRANJEM

LETNO POROČILO O NADZORU SISTEMA ZAGOTAVLJANJA KAKOVOSTI REVIDIRANJA V LETU 2017/2018

Avgust 2018

Kazalo

1. Uvod	2
2. Predstavitev nadzorniškega pristopa v letu 2017/2018	2
3. Ugotovitve iz opravljenih nadzorov v nadzorniški sezoni 2017/2018	5
3.1. Priporočila.....	5
3.1.1. Spoštovanje etičnih zahtev	6
3.1.2. Ocenjevanje kakovosti posla	6
3.1.3. Izvajanje poslov	7
3.2. Področja za izboljšavo	8
4. Zaključek.....	11

1. Uvod

Letno poročilo o nadzoru sistema zagotavljanja kakovosti revidiranja je namenjeno predstavitvi ugotovitev in sklepov Agencije za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija) v zvezi z opravljenimi nadzori nad kakovostjo dela revizijskih družb, ki so opravljale revizije subjektov javnega interesa¹ (v nadaljevanju SJI) v prvi nadzorniški sezoni 2017/2018², skladno z določbami Uredbe (EU) št. 537/2014 o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa (v nadaljevanju Uredba (EU)).

V poročilu so obravnavane najpomembnejše ugotovitve nadzora, v zvezi s katerimi so bila revizijskim družbam podana priporočila za izboljšanje vzpostavljenih sistemov notranjega obvladovanja kakovosti, ter področja, v zvezi s katerimi lahko revizijske družbe izboljšajo obstoječe postopke izvajanja revizij.

2. Predstavitev nadzorniškega pristopa v letu 2017/2018

Pregledi zagotavljanja kakovosti so organizirani tako, da se za vsako revizijsko družbo, ki opravlja revizije SJI, opravi pregled zagotavljanja kakovosti na osnovi analize tveganja vsaj vsaka tri leta, pri čemer se ponavljajoči nadzori izvajajo z namenom izboljšanja kakovosti revizij. Nadzori vključujejo pregled postopkov notranjega nadzora kakovosti revizijskih podjetij in pregled izbranih revizijskih poslov za preverjanje skladnosti s pravili revidiranja.

Z namenom zagotavljanja konsistentnega nadzorniškega pristopa na ravni EU Agencija pri izvajanju nadzorov uporablja skupno nadzorniško metodologijo (Common Audit Inspection Methodology (CAIM))³ ter smernice CEAOB⁴ za izbor revizijskih spisov in področij pregleda. Nadzori so zasnovani na podlagi analize tveganj revizijskih družb, pri čemer izbor revizijskih spisov in revizijskih področij ne predstavlja reprezentativnega vzorca celotnega delovanja revizijskih družb, temveč je usmerjen na tista področja, kjer obstaja večje tveganje neskladnosti s pravili revidiranja.

¹ Subjekt javnega interesa ZGD v 53. členu opredeljuje kot družbo, s katere vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, kreditno institucijo, kot jo opredeljuje zakon, ki ureja bančništvo, ali zavarovalnico, kot jo opredeljuje zakon, ki ureja zavarovalništvo.

² V to poročilo so vključeni opravljeni nadzori v obdobju od maja 2017 do maja 2018.

³ CAIM je dostopen na spletni strani CEAOB: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/financial-reforms-and-their-progress/regulatory-process-financial-services/expert-groups-comitology-and-other-committees/committee-european-auditing-oversight-bodies_en

⁴ Committee of European Auditing Oversight Bodies

Revizije SJI za leto 2016, ki so bile predmet nadzora, je opravljalo 15 revizijskih družb.

V Sloveniji je bilo po stanju 31. 12. 2016 74 gospodarskih družb, ki se uvrščajo med subjekte javnega interesa:

- 49 javnih družb (med njimi 3 banke, 1 zavarovalnica in 1 pozavarovalnica)
- 12 bank
- 3 hranilnice
- 13 zavarovalnic
- 2 pozavarovalnici

Izmed trinajstdeset (53) revizijskih družb, ki so bile na dan 31. 12. 2016 evidentirane v registru revizijskih družb, je petnajst (15) revizijskih družb, ki so izvajale obvezne revizije subjektov javnega interesa za poslovno leto 2016 in nad katerimi je Agencija neposredno pristojna za opravljanje nadzora na kakovostjo njihovega dela.

Agencija je v proučevanem obdobju opravila nadzor treh revizijskih družb, in sicer dve iz skupine Big 4⁵, ki so glede na skupno število SJI, izvedle približno 50 % vseh revizij SJI za leto 2016. Tržni delež dveh Big 4 revizijskih družb, ki sta bili predmet nadzora, predstavlja približno 36 % prihodkov iz naslova revidiranja doseženih v letu 2016.

Nadzor na ravni revizijskih družb je v obravnavanem obdobju obsegal predvsem pregled:

- zasnove sistema notranjega obvladovanja kakovosti,
- ustreznost spoštovanja etičnih zahtev,
- ocenjevanje kakovosti poslov,
- količine in kakovosti uporabljenih sredstev,
- izvajanja poslov,
- vsebine preglednega poročila, ter
- zagotavljanja skladnosti z zahtevami o stalnem izobraževanju.

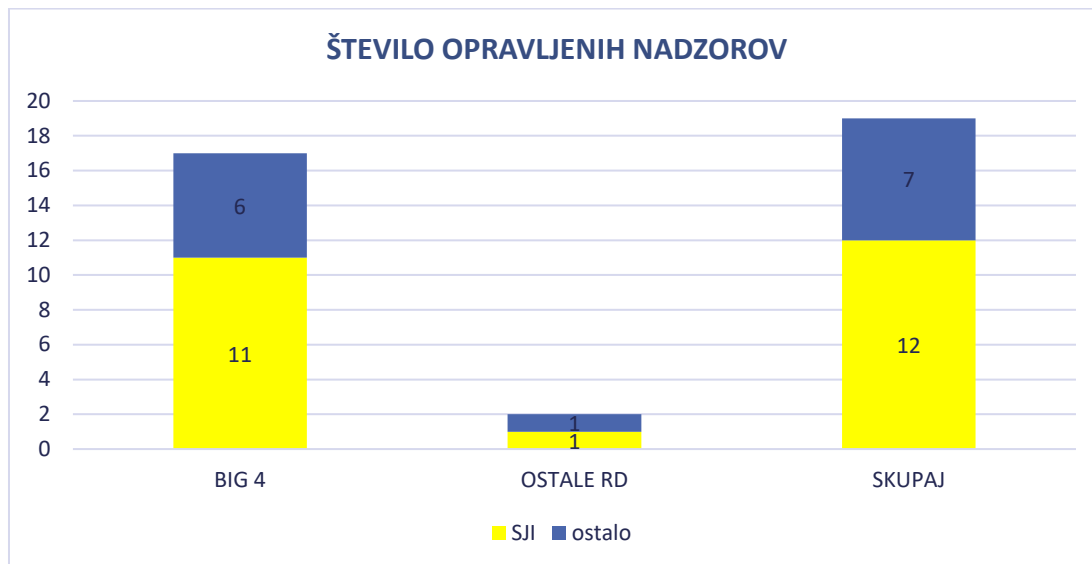
Pregled izvajanja poslov je obsegal 19 revizijskih spisov, od tega 12 revizij SJI in 7 revizij drugih večjih družb, ki niso SJI.

Od 12 v nadzor izbranih revizij SJI smo pregledali 4 revizije bank, 2 reviziji zavarovalnic, 3 revizije proizvodnih podjetij, 2 reviziji trgovskih družb in 1 revizijo storitvenega podjetja. Med ostalimi izbranimi revizijami podjetij, ki niso SJI, je 5 revizij proizvodnih podjetij ter po 1 revizija trgovskega podjetja in 1 revizija pokojninske družbe.

⁵ V skupino Big 4 sodijo revizijske družbe Deloitte revizija d.o.o., KPMG Slovenija, podjetje za revidiranje, d.o.o., Ernst & Young Revizija, poslovno svetovanje, d.o.o. in Pricewaterhousecoopers podjetje za revizijo in druge finančno računovodske storitve, d.o.o.

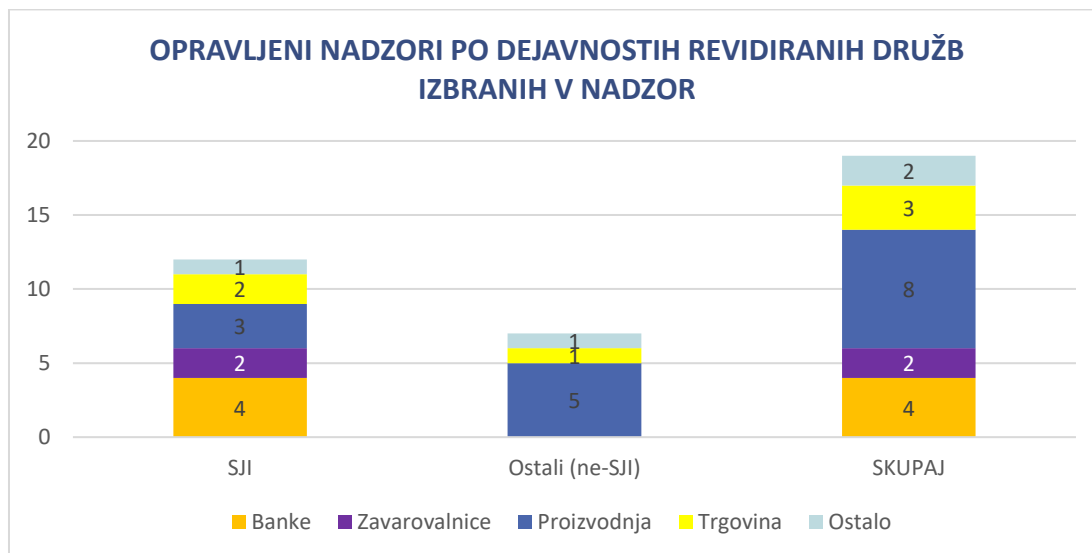
Pri izboru revizijskih spisov je bila upoštevana predvsem narava revidiranih družb, in sicer velikost in pomembnost družb ter značilnosti panog, v katerih delujejo, ter značilnosti ključnih revizijskih partnerjev, ki so končno odgovorni za kakovost opravljenih revizij, kot so npr. njihova izkušnost z revidiranjem v posameznih panogah, kamor sodijo revidirani subjekti.

Slika 1: Število opravljenih nadzorov glede na revizijske družbe in revidirane družbe



Vir: podatki Agencije

Slika 2: Število opravljenih nadzorov glede na dejavnosti revidiranih družb



Vir: podatki Agencije

Nadzor na ravni posameznih revizijskih spisov je obsegal predvsem pregled:

- pogojev za dogovarjanje o revizijskih poslih,

-
- količine in kakovosti uporabljenih sredstev,
 - postopkov določanja pomembnosti,
 - prepoznavanja in ocenjevanja tveganj pomembno napačne navedbe ter odzivov na ocenjena tveganja,
 - postopkov ocenjevanja kakovosti poslov,
 - postopkov revidiranja pomembnih računovodskih ocen,
 - obravnave razkritij v letnem poročilu in pregled vsebine revizorjevih poročil.

Področja pregleda za izbrane revizijske spise so bila določena glede na pomembnost računovodskih postavk ter s tem povezanih pomembnih presoj in ocenjevalnih negotovosti; področja, ki imajo pomemben vpliv na računovodske izkaze; ter področja, ki imajo pomemben vpliv na ključne dejavnike uspeha (KPI).

3. Ugotovitve iz opravljenih nadzorov v nadzorniški sezoni 2017/2018

3.1. Priporočila

Ugotovitve iz opravljenih nadzorov delimo na priporočila in na področja za izboljšavo.

Priporočila so podana na podlagi ugotovitev iz opravljenega nadzora, kjer je bilo ugotovljeno, da mora revizijska družba izvesti ukrepe za odpravo zaznanih pomanjkljivosti vzpostavljenega sistema notranjega obvladovanja kakovosti.

Na podlagi opravljenih nadzorov so bila podana priporočila v zvezi z zagotavljanjem spoštovanja etičnih zahtev, ocenjevanja kakovosti poslov ter izvajanja poslov, ki so podrobneje obravnavane v nadaljevanju.

Vse revizijske družbe so na podlagi podanih priporočil Agencije izvedle ukrepe za odpravo ugotovljenih pomanjkljivosti, ki jih bo Agencija preverjala v prihodnjih nadzorih. Poleg izvedenih aktivnosti revizijskih družb na lokalni ravni, so bili v primeru revizijskih družb BIG 4 izvedene aktivnosti tudi na nivoju mrež, ki jim revizijski družbi pripadata.

3.1.1. Spoštovanje etičnih zahtev

Pregled spoštovanja etičnih zahtev je bil usmerjen na presojanje vzpostavljenih usmeritev in postopkov revizijskih družb za zagotavljanje skladnosti z etičnimi zahtevami, ter spoštovanje etičnih zahtev pri izvajanju pregledanih revizijskih poslov.

Pri eni revizijski družbi je bilo ugotovljeno, da vzpostavljene usmeritve in postopki ne obravnavajo vseh etičnih zahtev, in sicer tistih, ki se nanašajo na določbe veljavne revizijske regulative, ter ne vsebujejo postopkov zagotavljanja ohranjanja neodvisnosti v povezavi z delovanjem v mreži, ki ji revizijska družba pripada. Revizijska družba tudi ni imela vzpostavljenih ustreznih postopkov za spremljanje obdobja sodelovanja ključnih revizijskih partnerjev pri revizijah posameznih družb.

Poleg Kodeksa etike IFAC, ki predstavlja etični okvir za delovanje revizorjev in revizijskih družb, morajo revizijske družbe svoje usmeritve in postopke, namenjene izpolnjevanju etičnih zahtev, zasnovati tako, da upoštevajo strožje zahteve, ki jih določa veljavna revizijska regulativa.

Pri izvajanju obveznih revizij subjektov javnega interesa, Uredba (EU) določa posebne zahteve glede zagotavljanja neodvisnosti na ravni mrež revizijskih podjetij predvsem v povezavi z opravljanjem nerevizijskih storitev, ter vzpostavitve mehanizmov rotacije ključnih revizijskih partnerjev in revizijskega osebja.

3.1.2. Ocenjevanje kakovosti posla

Pregled ocenjevanja kakovosti poslov je bil usmerjen na presojanje vzpostavljenih usmeritev in postopkov revizijskih družb na področju ocenjevanja kakovosti poslov ter preveritev skladnosti opravljenih ocen kakovosti poslov s pravili revidiranja pri pregledu posameznih revizijskih spisov.

V vseh treh revizijskih družbah je bilo ugotovljeno, da morajo revizijske družbe bodisi izboljšati obstoječe postopke za izvajanje ocenjevanja kakovosti poslov, bodisi zagotoviti dosledno izvajanje postopkov ocenjevanja kakovosti poslov.

Najpogostejše pomanjkljivosti so bile ugotovljene pri dokumentiranju opravljenih postopkov pri izvajanju ocenjevanja kakovosti poslov, pravočasnosti vključitve ocenjevalca kakovosti posla oziroma obdobju izvajanja ocenjevanja kakovosti posla, ter zagotovitvi primernih ocenjevalcev kakovosti poslov.

Ocenjevanje kakovosti posla je pomemben dejavnik zagotavljanja kakovosti revizij, saj je namenjeno nepristranskemu ovrednotenju bistvenih presoj delovne skupine za posel in sklepov, sprejetih pri oblikovanju poročila. Ocenjevalec kakovosti posla mora biti izkušeni pooblaščen revizor, ki ni del revizijske skupine. Na ta način je omogočeno, da preveri bistvene presoje in sklepe revizijske skupine neodvisno, z namenom dodatnega znižanja tveganja napačno izdanega mnenja.

Od ocenjevalcev kakovosti se zato pričakuje kritična presoja pregledanih zadev, ter ustrezna dokumentiranost opravljenih postopkov. Pri imenovanju ocenjevalcev kakovosti poslov morajo revizijske družbe zagotoviti, da so ocenjevalci kakovosti primerni za izvajanje vloge ocenjevalca kakovosti poslov, kar vključuje poleg strokovne usposobljenosti tudi zadostne izkušnje in ugled ocenjevalca kakovosti posla, pri čemer mora imeti ocenjevalec kakovosti posla tudi veljavno dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja. Izvajanje ocenjevanja kakovosti posla mora potekati sproti ob ustreznih fazah med potekom revizijskega posla.

Poleg zahtev strokovnih pravil (Mednarodnih standardov revidiranja in Mednarodnega standarda obvladovanja kakovosti 1), ki zahtevajo izvajanje ocenjevanja kakovosti posla kot enega pomembnejših elementov obvladovanja kakovosti revidiranja, tudi Uredba (EU) posveča posebno pozornost ocenjevanju kakovosti posla⁶.

3.1.3. Izvajanje poslov

Pregled na področju izvajanja poslov je bil na ravni revizijskih družb usmerjen na presojo vzpostavljenih usmeritev in postopkov revizijskih družb za pridobivanje sprejemljivega zagotovila, da se posli izvajajo v skladu s strokovnimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami, ter da partner, zadolžen za posel, izdaja okoliščinam primerna poročila.

Pri eni revizijski družbi je bilo ugotovljeno, da nima vzpostavljenih ustreznih usmeritev in revizijskih postopkov za izvajanje revizijskih poslov na vseh revizijskih področjih, glede na zahteve veljavnih Mednarodnih standardov revidiranja, kot so določanje pomembnosti pri načrtovanju in izvajanju revizije, prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačnih navedb ter odzivov na ocenjena tveganja, pri analitičnih postopkih, vzorčenju, ter na področju

⁶ Zahteve Uredbe (EU) v zvezi z ocenjevanjem kakovosti posla so začele veljati za revizije računovodskih izkazov za leto 2017.

obravnovanja računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti v računovodskih izkazih.

Na ravni posameznega revizijskega posla je bila v primeru ene družbe, ki ni SJI, ugotovljena pomembna neskladnost s pravili revidiranja na področju obravnovanja računovodskih ocen, in sicer pooblaščen revizor ni pridobil zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v zvezi z izkazano vrednostjo nepremičnin v bilanci stanja kljub obstoječim znamenjem oslabitve. Agencija je pooblaščenemu revizorju izrekla ukrep nadzora.

Usmeritve in postopki revizijskih družb morajo biti zasnovani tako, da zagotavljajo skladnost izvajanja revizij s strokovnimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami, ter da ključni revizijski partnerji izdajajo okoliščinam primerna poročila.

Revidiranje računovodskih ocen predstavlja eno najbolj zahtevnih področij revidiranja. Od pooblaščenih revizorjev se pričakuje kritična presoja poslovodskih ocen ter ovrednotenje vseh bistvenih okoliščin, ki so ali bi morale vplivati na ocene poslovodstev revidiranih družb.

3.2. Področja za izboljšavo

Poleg priporočil so bile pri opravljenih pregledih zaznane tudi pomanjkljivosti, ki nimajo pomembnega vpliva na postopke in rezultate pregledanih revizij oziroma revizijskih družb, kljub temu pa predstavljajo področja, kjer lahko revizijske družbe ali pooblaščen revizorji izboljšajo postopke pri izvajanju revizijskih poslov. Od revizijskih družb se pričakuje, da obravnavajo vse ugotovitve iz opravljenega nadzora, z namenom zagotavljanja visoko kakovostnih revizij.

Področja za izboljšavo na ravni revizijskih družb se nanašajo predvsem na izboljšanje obstoječih postopkov za zagotavljanje neodvisnosti v zvezi z zahtevami Uredbe (EU) glede neodvisnosti, ter vsebino razkritij v preglednih poročilih.

Področja za izboljšavo na ravni izvajanja revizijskih poslov se nanašajo na različna revizijska področja, ki so navedena v nadaljevanju, z opredeljenimi ključnimi razlogi za ugotovljene pomanjkljivosti:

- **prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe ter revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja:**

pomanjkljivo obrazložen in dokumentiran revizijski pristop glede opredelitve pomembnih revizijskih tveganj revidirane družbe, ter pomanjkljivo evidentirana opredelitev revizijske strategije in revizijskega načrta.

➤ **testiranje notranjih kontrol:**

pomanjkljivo evidentirani revizijski postopki identifikacije notranjih kontrol, za katere se je pooblaščen revizor odločil, da jih bo tudi preverjal in se zanašal na njihovo delovanje,

- pomanjkljivi postopki določitve velikosti izbranega vzorca za testiranje glede na opredeljena tveganja in pomembnost računovodske postavke.

➤ **razkritja v letnih poročilih:**

- pomanjkljivi postopki preverjanja ustreznosti razkritij v letnih poročilih, zahtevani z ZGD-1 in/ali računovodskimi standardi, ter ovrednotenja teh pomanjkljivosti,
- pomanjkljivi postopki preverjanja ustreznosti predstavitev bilančnih postavk v bilanci stanja.

➤ **uporaba dela revizorjevega veščaka:**

- pomanjkljivo dokumentiranje opravljenega dela, ki ga je opravil revizorjev veščak.

➤ **revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti:**

- pomanjkljivo dokumentiranje revizorjeve obravnave ustreznosti oblikovanih popravkov vrednosti npr. terjatev, zalog, odloženih stroškov razvoja,
- pomanjkljiva preveritev ustreznosti nekaterih predpostavk, ki jih je uporabilo poslovodstvo pri obravnavi računovodskih ocen, kot so npr. rezervacije za jubilejne nagrade in odpravnine, rezervacije za prodajne garancije.

➤ **zunanje potrditve:**

- pomanjkljivo dokumentiranje opravljenih postopkov ter opredelitve pooblaščenega revizorja do ugotovljenih razhajanj na zunanjih potrditvah,
- pomanjkljivi postopki pooblaščenega revizorja pri pridobivanju neodvisnih potrditev stanj terjatev in obveznosti, pri čemer pooblaščen revizor ni sam poslal in prejel zunanjih potrditev neodvisno od revidiranja.

➤ **začetni revizijski posli – začetna stanja:**

- pomanjkljivo dokumentiranje opravljenih postopkov začetnih stanj, ki vplivajo na računovodske izkaze revidiranega obdobja.

➤ **posebne presoje posameznih računovodskih postavk - zaloge:**

- pomanjkljivo dokumentiranje opravljenih revizijskih postopkov pri popisu zalog, ki je bilo opravljeno na drug dan, kot je datum računovodskih izkazov, pri čemer bi moral pooblaščen revizor v primerih, ko se popis zalog izvaja na datum, ki ni datum bilance stanja, opraviti dodatne revizijske postopke, s katerimi preveri spremembe od datuma popisa do datuma bilance stanja in jih tudi ustrezno dokumentirati.

➤ **ostalo – preveritev poročil veščakov posloводства:**

- pomanjkljivo dokumentiranje posebnih presoj, ki izhajajo iz transakcij med povezanimi osebami. Pri transakcijah med povezanimi osebami obstaja tveganje, da niso opravljene po tržnih pogojih, zato mora revizor opraviti dodatne presoje, s katerimi naslovi to tveganje.

Ugotovljene pomanjkljivosti na ravni posameznih revizijskih poslov nakazujejo, da bi lahko revizijske družbe izboljšale izvajanje posameznih revizijskih postopkov. Uredba (EU) od revizijskih družb zahteva kontinuirano zagotavljanje visoke kakovosti obveznih revizij, zato se od revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev pričakuje, da dosledno spoštujejo pravila revidiranja.

4. Zaključek

Ugotovitve iz opravljenih nadzorov v prvi nadzorniški sezoni 2017/2018 kažejo na pomanjkljivosti vzpostavljenih sistemov notranjega obvladovanja kakovosti na področjih zagotavljanja spoštovanja etičnih zahtev, ocenjevanja kakovosti poslov in izvajanja poslov. Poleg tega iz pregleda posameznih revizijskih spisov izhaja, da so možne izboljšave revizijskih postopkov na različnih področjih revizorjevega dela.

Z uveljavitvijo določb Uredbe (EU), ki so pričele veljati za revizije računovodskih izkazov za leto 2017, morajo revizijske družbe in pooblaščen revizorji opravljati še dodatne oziroma podrobnejše postopke na določenih področjih (npr. zagotavljanje neodvisnosti, ocenjevanje kakovosti poslov, poročanje pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb), zato bo Agencija v prihodnjem nadzorniškem ciklu namenila posebno pozornost presojanju ustreznosti sprejetih ukrepov revizijskih družb za odpravo in izboljšanje postopkov na področjih, kjer so bile ugotovljene neskladnosti ter pomanjkljivosti njihovega delovanja.