

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

VPLIV PANDEMIJE COVID-19 NA REVIDIRANJE

Ljubljana, december 2021

JAN HARB

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani Jan Harb, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtor predloženega dela z naslovom Vpliv pandemije covid-19 na revidiranje, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko izr. prof. dr. Majo Zaman Groff

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravil samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbel, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobil vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označil;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnal v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobil soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne _____

Podpis študenta: _____

KAZALO

UVOD	1
1 REVIDIRANJE IN SMERNICE NA PODROČJU REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV V ČASU PANDEMIJE COVIDA-19..	3
1.1 Revidiranje in namen revidiranja.....	3
1.2 Pandemija covid-19 in vpliv na poslovanje	4
1.3 Smernice in opozorila na področju revidiranja.....	8
1.3.1 Smernice na ravni Evropske unije	8
1.3.2 Odziv slovenskih institucij in strokovnih združenj na pandemijo covid-19 ..	11
2 IZZIVI PRI IZVAJANJU REVIZIJE V ČASU PANDEMIJE COVIDA-19	12
2.1 Revizija brez fizične prisotnosti in verodostojnost revizijskih dokazov.....	12
2.2 Spremembe v delovnem okolju revizorja	16
2.3 Spremembe revizijskega načrta in upoštevanje časovnih rokov.....	17
3 PODROČJA POVEČANEGA REVIZIJSKEGA TVEGANJA V ČASU PANDEMIJE COVIDA-19	19
3.1 Predpostavka delujočega podjetja	19
3.2 Kontrole pri poslovnih procesih.....	22
3.3 Oslabitev sredstev	24
3.4 Državne pomoči in protikoronski paketi pomoči	26
3.5 Dogodki po datumu bilance stanja	28
4 EMPIRIČNA RAZISKAVA VPLIVA PANDEMIJE COVIDA-19 NA REVIDIRANJE V REVIZIJSKI DRUŽBI ERNST & YOUNG.....	32
4.1 Zasnova in namen raziskave.....	32
4.1.1 Namen raziskave, opredelitev problema in temeljna raziskovalna vprašanja .	32
4.1.2 Metodologija pridobivanja podatkov.....	33
4.1.3 Določitev in opis izbranega vzorca	33
4.1.4 Metoda analize.....	34
4.2 Način predstavitve rezultatov	35
4.3 Podrobna analiza in interpretacija rezultatov	35
4.3.1 Revizor A1.....	35
4.3.2 Revizor S1	36
4.3.3 Revizor S2	37
4.3.4 Revizor S3	39
4.3.5 Revizor M1	40
4.3.6 Revizor M2	42
4.3.7 Revizor P1	44

4.4	Glavne ugotovitve analize	46
5	PRIHODNOST IZVAJANJA REVIZIJE PO COVIDU-19	49
5.1	Virtualna revizija in prehod na hibridno obliko revidiranja.....	49
5.2	Nova zahtevana znanja in izzivi v času po pandemiji covida-19	51
SKLEP		52
LITERATURA IN VIRI		54
PRILOGE		59

KAZALO TABEL

Tabela 1: Okoliščine in dogodki covida-19 ter vpliv na oceno delujočega podjetja	21
Tabela 2: Izbrani vzorec intervjuvancev in njihove funkcije v podjetju Ernst & Young ...	34
Tabela 3: Rezultati intervjujev – povečana področja tveganja v času covida-19	48

KAZALO SLIK

Slika 1: Testiranja oslabitev sredstev v primeru obstoječih kazalnikov oslabitev	24
Slika 2: Predvideni scenarij vpliva epidemije na računovodske izkaze	30
Slika 3: Drevo odločanja o pristopu k izvedbi in vrsti revizije	50

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Vprašalnik o vplivu pandemije covida-19 na revidiranje.....	1
Priloga 2: Rezultati opravljenih intervjujev z zaposlenimi v podjetju Ernst & Young.....	2

SEZNAM KRATIC

angl. – angleško

ACCA – (angl. Association of Chartered Certified Accountants); Združenje pooblaščenih revizorjev

AICPA – (angl. American Institute of Certified Public Accountants); Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev

AJPES – Agencija republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve

ANR – Agencija za javni nadzor nad revidiranjem

CEAOB – (angl. Committee of European Auditing Oversight Bodies); Odbor evropskih revizijskih nadzornih organov

COVID – (angl. coronavirus disease); koronavirus

CPAB – (angl. Canadian Public Accountability Board); Kanadski odbor za javno odgovornost

ECA – (angl. European Court of Auditors); Evropsko računsko sodišče

ESMA – (angl. European Securities and Markets Authority); Evropski organ za vrednostne papirje in trge

EU – (angl. European Union); Evropska unija

FURS – Finančna uprava Republike Slovenije

GAAP – (angl. Generally Accepted Accounting Principles); Splošno sprejeta računovodska načela

IAASB – (angl. International Auditing and Assurance Standards Board); Odbor za mednarodne revizijske standarde in zagotovila

IFAC – (angl. International Federation of Accountants); Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov

MRS – Mednarodni računovodski standardi

MSRP – Mednarodni standardi računovodskega poročanja

PKP – Protikoronski paket pomoči

SRS – Slovenski računovodski standardi

ZGD-1 – Zakon o gospodarskih družbah

ZIUZEOP – Zakon o interventnih ukrepih za zajezitev epidemije COVID-19 in omilitev njenih posledic za državljane in gospodarstvo

UVOD

Hitra širitev pandemije koronavirusa (v nadaljevanju covid-19) v letu 2020 je imela velik vpliv na poslovanje večine gospodarskih subjektov. Negotovost, ki jo je pandemija covid-19 prinesla, je drastično narasla in gospodarske subjekte postavila pred velik izziv, hkrati pa je imela velik vpliv na pripravljavce računovodskih izkazov ter tudi na njihove revizorje. Namen revidiranja je vse do danes ostal enak, prav tako se postopki kratkoročno niso bistveno spreminjali. Prav pandemija covid-19 pa je močno vplivala na hitro spremembo izvajanja revizije in kar je še pomembneje, na njihovo hitro prilagoditev novim razmeram.

Nove okoliščine, ki jih je prinesla pandemija covid-19, so močno vplivale na izvajanje določenih revizijskih postopkov. Čeprav nekatere okoliščine, kot so na primer omejitve potovanj in sestankov, niso dopuščale dostopa do revidiranih družb, so morale biti revizije opravljene v skladu s standardi revidiranja. Revizorji so tako morali pred izdajo revizorjevega mnenja pridobiti ustrezne in zadostne revizijske dokaze, za kar so v danih okoliščinah potrebovali več časa ter se hkrati v nekaterih primerih soočali z omejitvami obsega (Blomme, 2020).

Praktično čez noč so se morale revizijske družbe prilagoditi izvajanju povsem nove, virtualne revizije na daljavo, drugačnemu pridobivanju dokumentacije in spremembam v delovnem okolju. Prav tako so morali v skladu s spremembami okoliščin izvajanja revizije reagirati tudi evropske organizacije, regulatorji ter strokovna združenja, ki so pripravili smernice in nova stališča v zvezi z revizijo v času pandemije covid-19. Posebno pozornost so namenili novemu načinu pridobivanja revizijskih dokazov, predpostavki delujočega podjetja, ustrezni komunikaciji s poslovodstvom revidirane družbe, dogodkom po datumu bilance stanja pa tudi posledicam sprememb delovnega okolja revizorja. Opozorila in smernice o pomembnem vplivu na računovodsko poročanje so pripravila tudi slovenska strokovna združenja in organizacije. Še pomembnejši za revizorjevo delo pa so bili državni ukrepi za omilitev posledic epidemije, ki so povzročili nova področja revizorjevega pregleda računovodskih izkazov revidiranih družb (CEAOB, 2020).

Virtualna izvedba revizije je s seboj prinesla številne nove izzive, ki so povezani s pridobivanjem in z verodostojnostjo revizijskih dokazov, pa tudi spremembo delovnega okolja revizorja. V času pred pandemijo je revizor večino dokumentacije prejemal fizično, v času pandemije covid-19 pa je bila dokumentacija večinoma skenirana in revizorju v pregled oddana v elektronski obliki. S tem so se odpirala vprašanja o verodostojnosti revizijskih dokazov, prejetih preko spleta oziroma elektronske pošte.

Vsako leto revizijska družba določi revizijski načrt revidiranja posameznega gospodarskega subjekta. V času pandemije covid-19 je zaradi sprememb izvajanja revizije brez fizične prisotnosti pri nekaterih podjetjih prišlo do pomanjkanja

pripravljenosti na izvajanje virtualne revizije, s tem pa tudi do sprememb revizijskega načrta. Zaradi sprememb izvajanja revizije brez fizične prisotnosti je v nekaterih primerih prišlo do neupoštevanja časovnih rokov. Pandemija in posledice covid-19 pa so prav tako vplivale na povečanje nekaterih revizijskih tveganj. Največ pozornosti so revizorji v času pandemije namenili predpostavki delujočega podjetja, učinkovitosti implementiranih notranjih kontrol, oslabitvi sredstev, izpolnitvi pogojev za prejem in pripoznavanje subvencij iz državnih pomoči ter dogodkom po datumu bilance stanja (IAASB, 2020c, str. 1–2).

V magistrskem delu bom vplive pandemije covid-19 na revidiranje dodatno podkrepil z delno strukturiranim intervjujem z zaposlenimi v revizijski družbi Ernst & Young. Z intervjuji želim ugotoviti, s kakšnimi izzivi so se soočali pri delu na daljavo, katerim področjem dajejo posamezniki največ pozornosti oziroma katera področja po njihovem mnenju predstavljajo največja tveganja. Ker je vpliv covid-19 na revidiranje še dokaj novo področje raziskovanja, bom zadnji del magistrskega dela posvetil tudi dobrim praksam izvajanja revizije v času pandemije covid-19, prihodnosti revidiranja in potrebam po novih znanjih po njenem koncu.

Namen magistrskega dela je predstaviti vpliv pandemije covid-19 na revidiranje in predstaviti največje izzive ter področja povečanega tveganja pri izvajanju revizije v času covid-19. Na podlagi izvedenih polstrukturiranih intervjujev z zaposlenimi v družbi Ernst & Young o vplivu pandemije covid-19 na revidiranje želim dodatno okrepiti svoja spoznanja in s predstavitev dobrih praks revidiranja v času pandemije predstaviti prihodnost revizije.

Cilj magistrskega dela je predstaviti revidiranje in njegov namen, opisati vpliv pandemije covid-19 na poslovanje, opisati vpliv na nova morebitna tveganja ter opredeliti ključne smernice na področju revidiranja v času pandemije na ravni Evropske unije in Slovenije.

Magistrsko delo je sestavljeno iz teoretičnega in empiričnega dela. V teoretičnem delu bom uporabil deskriptivno-analitični pristop, ki temelji na sekundarnih podatkih. Te bom pridobil v strokovni in znanstveni literaturi domačih ter tujih avtorjev, v razpoložljivih drugih znanstvenih in strokovnih člankih ter razpoložljivih raziskavah tujih in domačih strokovnih združenj ter organizacij. V teoretičnem delu se bom dodatno oprl še na relevantne izjave pristojnih evropskih in slovenskih institucij ter na slovenske in mednarodne računovodske standarde.

Drugi del magistrskega dela predstavlja kvalitativna empirična raziskava. Podatke bom pridobil s pomočjo individualnih delno strukturiranih intervjujev z zaposlenimi v revizijski družbi Ernst & Young. Sledi sklep, v katerem bom povzel vsebino magistrskega dela, in podal glavne ugotovitve, ki bi lahko revizorjem ter uporabnikom računovodskih izkazov omogočile lažje razumevanje izvajanja revizije v času pandemije covid-19.

1 REVIDIRANJE IN SMERNICE NA PODROČJU REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV V ČASU PANDEMIJE COVIDA--19

1.1 Revidiranje in namen revidiranja

»Revizija posamičnih računovodskih izkazov ali konsolidiranih računovodskih izkazov je preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovnega izida pravne osebe v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja« (Zakon o revidiranju (ZRev-2), Ur. l. RS, št. 65/2008, 63/2013). Revizija računovodskih izkazov se v Sloveniji opravlja na podlagi zakonskih zahtev, lahko pa tudi na podlagi prostovoljne odločitve posloводства oziroma lastnikov (Ministrstvo za finance, 2020).

V skladu z Zakonom o gospodarskih družbah (Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS, št. 65/2009) so predmet revizije v Republiki Sloveniji srednje oziroma velike družbe, ki v dveh zaporednih poslovnih letih presegajo dva od naslednjih navedenih kriterijev (Ministrstvo za finance, 2020):

- povprečno število zaposlenih presega 50,
- čisti prihodki od prodaje presegajo 8 milijonov evrov,
- vrednost aktive je višja od 4 milijonov evrov.

Med velike družbe spadajo tudi vse družbe, ki trgujejo na trgu vrednostnih papirjev, subjekti javnega interesa in družbe, ki so zavezane k pripravi konsolidiranega letnega poročila. Revizija je obvezna tudi v vseh primerih, ko tako zahteva zakonodaja, prav tako pa se lahko zgodi, da je predmet revizije majhna družba, ko tako zahtevajo njeni delničarji (Hadfield, 2021).

Računovodske izkaze, ki zajemajo poslovno, naložbeno in finančno dejavnost podjetja, interno pripravi posloводство podjetja. Prav zaradi interne priprave računovodskih izkazov obstaja pri njihovi pripravi velika nevarnost goljufivega ravnanja. Posloводство bi lahko ravnalo v skladu z lastnimi interesi in ne v skladu z interesi lastnikov oziroma delničarjev. Brez ustreznega pregleda, ki ga opravi revizor na podlagi ustreznih predpisov in standardov, bi lahko družbe zlahka napačno predstavile svoje finančno ter premoženjsko stanje, da bi bilo podjetje videti bolj uspešno in donosno, kot je v resnici. Prav zato je revizija ključna za zagotovitev natančnega, verodostojnega in poštenega prikaza računovodskih izkazov podjetja (Corporate Finance Institute, 2018).

Glavni namen revizije je torej zagotoviti, da so finančne informacije v računovodski izkazih verodostojno, pravično in natančno predstavljene (Deloitte, brez datuma). Glavni

cilji revizorjev pri revidiranju, ki jih narekujejo Mednarodni standardi revidiranja MSR 200 pri opravljanju revizije računovodski izkazov, pa so naslednji (IFAC, 2009, str. 6–7):

- poročati o računovodskih izkazih in obveščati v skladu z revizorjevimi ugotovitvami, kot to zahtevajo MSR,
- pridobiti zagotovilo, da celotni računovodski standardi ne vsebujejo nobene pomembne napačne navedbe zaradi napake ali prevare, kar revizorju omogoča, da izrazi mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Revizijska družba mora za opravljanje storitev revidiranja pridobiti dovoljenje Agencije za javni nadzor nad revidiranjem. Revizijo morajo v skladu z zakonsko določenimi standardi opraviti pooblašчени revizorji. Vključuje predvsem izvajanje postopkov, vezanih na zneske, ki so razkriti v računovodski izkazih. Ti postopki so namenjeni ugotavljanju pravilnosti in popolnosti navedb ter redno vključujejo testiranje vzorcev, posameznih transakcij in stanj. Poklic pooblaščenega revizorja je zakonsko reguliran, kar pomeni, da država zakonsko opredeljuje pogoje, pod katerimi lahko pooblašчени revizor deluje in izvaja obvezne revizije (Hadfield, 2021).

Glavna naloga pooblaščenega revizorja je izdaja neodvisnega revizijskega mnenja, ki mora biti v skladu s temeljnimi revizijskimi načeli in z mednarodnimi standardi revidiranja. Pooblašчени revizor na ta način podrobno pregleda računovodske izkaze, vključno z vsemi razkritji, da preveri, ali so v skladu z računovodsko zakonodajo in računovodskimi standardi. Po končanem delu in pregledu revizorja ta izda revizorjevo mnenje, ki je vključeno v računovodsko poročilo. Z vsemi pomanjkljivostmi, ki jih je revizor odkril, je seznanjeno tudi poslovodstvo (Hadfield, 2021). Revizor na ta način prispeva k verodostojni predstavitvi poslovanja oziroma poslovnih rezultatov revidirane družbe in predlaga izboljšave ter odpravo pomanjkljivosti oziroma nepravilnosti (Ministrstvo za finance, 2020).

V magistrskem delu sem se posvetil vplivom covida-19 na zunanjo revizijo, ki jo izvajajo zunanje organizacije in tretje osebe. Zunanje revizije so izredno pomembne, saj vsem zainteresiranim stranem omogočijo, da na podlagi nepristranskega mnenja revizorjev popolnoma samostojno sprejemajo odločitve v zvezi z revidiranim podjetjem (Dassen, Hayes, Schilder & Wallage, 2005, str. 18).

1.2 Pandemija covida-19 in vpliv na poslovanje

Gospodarska kriza, ki je bila posledica pandemije covida-19, je ustvarila največji izziv za svetovno gospodarstvo po veliki depresiji v tridesetih letih prejšnjega stoletja. Pandemija covida-19 ni načela samo zdravstvenega sistema, temveč tudi gospodarstvo, ki je zaradi nekaterih preventivnih ukrepov skoraj popolnoma obstalo. Veliko breme je prav zaradi številnih ukrepov padlo na samostojne podjetnike in majhna ter srednje velika podjetja, ki

v primerjavi z velikimi podjetji nimajo tolikšnih rezerv, ki bi jim v težkih gospodarskih časih in ob slabem poslovanju pomagale pri premostitvi obdobja brez običajnih, pričakovanih prihodkov (ACCA, 2020, str. 4–10).

Redka so bila podjetja, ki jih posledice covida-19 niso vsaj oplazile. Nekatere panoge in podjetja so se hitro prilagodile ter pričela s spletnim poslovanjem in posledično imela manjši izpad prihodkov. Glede na raziskave Obrtno-podjetniške zbornice Slovenije v okviru projekta »Ohranimo delo«, v kateri je sodelovalo 450 slovenskih podjetij, je bilo zgolj četrtino takih, ki so pred epidemijo uporabljali spletno poslovanje. Eden izmed najpomembnejših razlogov, da ta delež ni bil višji, je, da nekatere panoge poslovanja ne morejo nadomestiti ali dopolniti s spletnim poslovanjem (Cvjetović, 2021). Zaradi zmanjšanega poslovanja, povezanega z odlogom plačil in s krizo, so bile nekatere aktivnosti odpovedane ali preložene, kar se je odražalo v nižjih stroških. Po drugi strani so se zaradi takratnih negotovih okoliščin povečali stroški, povezani z varovanjem zdravja – stroški higienskih in zaščitnih sredstev ter transporta (NLB, 2020, str. 2).

Zaradi pandemije covida-19 je bilo nujno, da se posloводства podjetij in njihovi lastniki hitro odzovejo na spremembe ter sprejmejo kratkoročne rešitve z dolgoročnimi ugodnimi posledicami. Pandemija covida-19 je izrazito vplivala na poslovanje posameznih družb. Posledice, ki jih je covid-19 zaradi številnih preventivnih ukrepov prinesel, so se kazale v moteni ali celo popolnoma zaustavljeni proizvodnji, večji potrebi javnega zdravstva, povečani omejitvi potovanj in kontrol na mejah, kar je povzročilo večje zamude pri dobaviteljih (KPMG, 2020). Številna globalna in tudi slovenska podjetja so čutila posledice spremenjenih razmer na trgu, saj mnogi dobavitelji niso mogli izpolnjevati naročil, prišlo je tudi do zastoja v kopenskem prometu, v pristaniščih ter na letališčih. Kot navaja Filiplič (2020), so še posebej trpela podjetja v panogah turizma, gostinstva, zabavništva, hotelirstva in tudi zračnega prometa, v katerem so zaradi izrednega izpada prihodkov odpuščali zaposlene in se soočali z veliko nelikvidnostjo. Prav tako se je zmanjšal uvoz iz Kitajske, kar je povzročilo zvišanje cen. Zaradi številnih okužb in možnosti okužbe je veliko delavcev ostajalo doma, kar je povzročilo pomanjkanje delovne sile v številnih panogah ter negativno vplivalo na produktivnost (KPMG, 2020). Pozornost je treba nameniti tudi potrošnikom. Pandemija covida-19 je močno spremenila potrošniške navade. Povzročila je zmanjšanje dohodka in s tem kupne moči ter posledično nižje povpraševanje po storitvah (Filiplič, 2020).

Zaradi omenjenih posledic so bile redne svetovne dobavne verige prekinjene, moteno je bilo delovanje podjetij in mnogi lastniki podjetij so se začeli osredotočati na ukrepe za povečanje vzdržnosti poslovanja (KPMG, 2020).

Gospodarski učinek pandemije covida-19 bo dolgotrajen. Nekatera podjetja so bila prizadeta bolj, druga so okrevala hitreje (ACCA, 2021, str. 4). Pomembno nalogo je imela v dani situaciji tudi vlada, ki je morala predvideti, kateri ukrepi so potrebni za oživitev in podporo podjetjem. Glavna naloga posameznih vlad je bila, dolgoročno in tudi

srednjeročno, razmišljati o ohranitvi delovnih mest ter vrnitvi k trajnostni rasti. Tudi finančne institucije so se hitro odzvale in morale narediti vse, da ohranijo tok denarja za najbolj prizadeta podjetja ter pripomorejo k večji likvidnosti na trgu. Vlade so na drugi strani morale storiti vse, da zmanjšajo tveganja, ki so jih prevzemale finančne institucije. Prav tako so bila podjetja, zlasti tista najbolj dobičkonosna in v pandemiji najmanj prizadeta, primorana sodelovati pri oživitvi manjših podjetij ter jih rešiti pred propadom, saj so tudi majhna podjetja izredno pomembna v njihovi dobavni verigi (ACCA, 2020, str. 4–9).

Zaposleni pri podjetju Ernst & Young so sodelovali pri pripravi predlogov za nemoteno poslovanje podjetij v času pandemije covida-19. Podjetja, ki želijo učinkovito poslovati, morajo odločitve sprejemati proaktivno, z mislijo na prihodnost. V času pandemije covida-19 so podjetja sprejemala številne ukrepe, s katerimi so se odzivala na poslovne pretese, hkrati pa so svoje poslovanje in načrte okrevanja ves čas preoblikovala ter prilagajala danim razmeram. V podjetju Ernst & Young so ugotovili, da je varnost zaposlenih in spodbujanje njihove nadaljnje zavzetosti na prvem mestu. Zagotavljanje dobrega počutja in varnosti zaposlenih je ključnega pomena, kot je pomembno tudi, da se na morebitna vprašanja zaposlenih vodstvo podjetja odzove na odprt ter transparenten način. Za ohranitev pripadnosti zaposlenih v času izrednih razmer je moralo vodstvo podjetja zaposlene redno obveščati o dogajanju, skladno s priporočili vlade in drugih organov. Večina podjetij je v času pandemije covida-19 izkusila motnje v poslovanju, saj je prišlo do precejšnjih sprememb v vedenju in zahtevah potrošnikov. Podjetjem so vlade in drugi organi priporočali, da se z danimi okoliščinami soočijo s preoblikovanjem strategije. Podjetja so to storila na način, da so bila v času krize v rednem stiku z dobavitelji in tako pravočasno odkrila morebitna tveganja. Prav tako so morala na kratek rok spremljati svojo likvidnost in se pravočasno izogniti morebitnim težavam. Pomembno je bilo tudi, da podjetja spremljajo stanje zalog in so iznajdljiva pri upravljanju obratnega kapitala. Spremljanje novih pogojev in hitro ukrepanje je bilo nujno, saj bi bila v nasprotnem primeru podjetja bolj izpostavljena finančnemu stresu, ki bi lahko imel dolgoročne negativne posledice. Na začetku krize so se s težavami soočala predvsem podjetja, ki so bila močno odvisna od uvoza s Kitajske, zato je bilo izredno pomembno, da pozorno spremljajo naraščanje svojih neposrednih stroškov in tudi spremembo oziroma njihov vpliv na marže (Basnayake, Mack & Tong, 2020).

V negotovih gospodarskih časih morajo podjetja spremljati svoje šibke točke in pritiske, s katerimi se soočajo njihove stranke, dobavitelji ter drugi partnerji. Pri tem lahko omenimo še spremembe v dobavnih verigah. Podjetja, ki posamezne surovine oziroma blago naročajo iz držav, ki jih je pandemija močneje prizadela, so morala razmisliti o alternativah. Hiter odziv je podjetjem omogočil, da so izpolnili svoje obveznosti, prav tako pa so lahko s pomočjo novih alternativ izkoristila možnost velikega povečanja povpraševanja tudi po končani krizi. Christopher Mack, vodja prestrukturiranja azijsko-pacifiškega območja, zaposlen pri Ernst & Young, je dejal, da »kadar je potreben hiter

odziv in ukrepanje, imajo podjetja s preglednim poslovanjem in z odprtim načinom komuniciranja izhodiščno prednost«. Nujno je bilo, da podjetja, katerih poslovanje je bilo najbolj prizadeto, ugotovijo, kakšne so njihove minimalne potrebe delovanja. Podjetja so prav zato morala natančno preučiti operativne in zmanjšati vse nepotrebne stroške (Basnayake, Mack & Tong, 2020).

Za optimizacijo poslovanja in zagotavljanja nadaljnje podpore zaposlenih, dobaviteljev, strank, upnikov, investorjev in regulatorjev je ključnega pomena jasna, pravočasna ter transparentna komunikacija. Podjetja morajo redno komunicirati z dobavitelji in preveriti njihovo dobavo storitev oziroma blaga, kar jim omogoča, da lahko v primeru sprememb pravočasno izberejo drugo alternativo znotraj svoje dobavne verige. Prav tako morajo stranke obveščati o spremembah glede izvajanja storitev oziroma zagotavljanja izdelkov. V primeru nezmožnosti izpolnjevanja pogodbenih obveznosti je nujno, da podjetje ohrani odprto komunikacijo in se dogovori za nove dobavne roke, s čimer se laže izogne kršitvam obveznosti do strank.

Za velika, srednja in tudi majhna podjetja je bilo v času in tudi po koncu pandemije izredno pomembno, da čim bolj izkoristijo vladno politiko pomoči. Podjetja so morala spremljati državne ukrepe, predvsem tiste, povezane z gospodarstvom, in izkoristiti vso podporo, ki jim jo je nudila ter dajala država, in na ta način ublažiti tveganja ter tudi vsa potencialna tveganja, s katerimi se soočajo (Basnayake, Mack & Tong, 2020).

Z vidika revizije je bil kot rezultat vpliva covida-19 pomemben predvsem upad prihodkov oziroma poslovnih rezultatov, ki se bo najverjetneje kazal tudi v prihodnosti. Močno se je vpliv danih razmer poznal pri izračunu osnove za revizijsko materialnost (nižji prihodki, EBITDA, dobiček pred davki), kar je v večini primerov v primerjavi s preteklimi leti pomenilo nižjo materialnost. V družbah, ki so predmet revizije, je v večini primerov prišlo do novih rešitev informacijske tehnologije, ki so povezane z delom od doma. Covid-19 je vplival tudi na spremembe v poslovnih modelih, podjetja so zaradi morebitnih preseženih proizvodnih kapacitet svojo proizvodnjo tudi prestrukturirala. Ključnega pomena so bile prav tako nove vrste stroškov, ki so se pojavile v letu 2020. To so bili predvsem povečani stroški svetovanja, pravni stroški, stroški skladiščenja, zavarovanja in informacijske tehnologije (Radigan, 2020).

Dolgoročno bodo podjetja morala ugotoviti, kako učinkovito in robustno je njihovo poslovanje. Po končani krizi bo jasno, katera podjetja so se prilagodila in bila dovolj odporna, da bodo doživljala razcvet tudi v prihodnosti. Podjetja bodo morala po končani krizi, ko se razmere normalizirajo, oceniti svoje delovanje v času krize ter s pomočjo analize vzpostaviti večjo odpornost na potencialne prihodnje motnje v poslovanju. Čeprav je pandemija covida-19 prinesla številna tveganja v gospodarstvu, je po drugi strani razkrila, kaj morajo v prihodnje storiti podjetja, da postanejo bolj odporna in nemoteno poslujejo tudi v negotovih časih (Basnayake, Mack & Tong, 2020).

1.3 Smernice in opozorila na področju revidiranja

Negotovi časi, ki jih je v gospodarstvo vnesla pandemija covida-19, so zahtevali hiter odziv in prilagoditev revizijskih postopkov danim razmeram. Ključnega pomena je bil hiter odziv strokovnih združenj in regulatorjev pri pripravi ključnih smernic ter stališč v zvezi z revizijo v času pandemije.

1.3.1 Smernice na ravni Evropske unije

Smernice in opozorila na področju revidiranja v negotovih časih zaradi pandemije covida-19 so predstavili nekateri evropski regulatorji ter strokovna združenja. Med njimi so najpomembnejši Odbor evropskih revizijskih nadzornih organov (v nadaljevanju CEAOB), Evropsko združenje računovodskih strokovnjakov (Accountancy Europe) in Evropski organ za vrednostne papirje in trge (v nadaljevanju ESMA). V nadaljevanju bom predstavil posamezne smernice omenjenih regulatorjev in strokovnih združenj.

Pandemija covida-19 je imela globalni vpliv in je pomembno vplivala na gospodarske subjekte ter tudi na revidiranje. Revizorji so morali pri revidiranju družb v negotovih časih v celoti upoštevati sprejete revizijske standarde. CEAOB je poudaril nekatere izzive, s katerimi so se soočali revizorji, ki bi lahko negativno vplivali na kakovost revizije. Še posebej je izpostavil pomembnost ustrezne komunikacije revizorjev s poslovodstvom družbe in revizorjem svetoval, da v največji možni meri raziščejo nove tehnologije, da bi pridobili zadostne in ustrezne revizijske dokaze (CEAOB, 2020, str. 1–2).

CEAOB daje velik poudarek področjem, ki so pomembna za izvajanje transparentne revizije. Najpomembnejša med njimi so (CEAOB, 2020, str. 1–2):

- **Pridobitev zadostnih revizijskih dokazov.** CEAOB in tudi nacionalni pristojni organi poudarjajo, da je revizor odgovoren, da pred izdajo svojega mnenja oziroma poročila pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze. Omejitev fizičnega dostopa in omejena razpoložljivost osebja v revidirani družbi lahko poslabša sposobnost revizorja pri pridobivanju ustreznih revizijskih dokazov. Revizorji so morali v okoliščinah pandemije poiskati alternativne poti za dokončanje kakovostne revizije. Vse to pa je zahtevalo dodaten čas, kar je vplivalo na roke poročanja, posledično pa tudi na odložitev izdaje revizijskega mnenja v primeru pomanjkljivih pridobljenih revizijskih dokazov.
- **Predpostavka delujočega podjetja.** Revizorji so morali biti izredno pozorni na gospodarske subjekte in oceniti njihovo sposobnost neprekinjenega ter stalnega delovanja. Zaradi negotovih okoliščin in spreminjajočih se razmer, ki so jih povzročali številni gospodarski ter drugi ukrepi, lahko ti gospodarskim subjektom predstavljajo velik izziv pri oceni predpostavke delujočega podjetja. Revizorji so morali pozorno spremljati revidiranje in njihovo lastno oceno glede sposobnosti poslovanja ter nadaljevanja običajnega delovanja.

- **Dogodki po datumu bilance.** Večina gospodarskih subjektov je razsežnost gospodarske krize občutila šele po koncu poslovnega leta 2019. Ključno vprašanje za revizorja je bilo, kdaj naj podjetje svoje računovodske izkaze za dogodke po datumu bilance popravi in kakšna razkritja naj vključi v računovodsko poročilo. Ključnega pomena v zvezi z dogodki po datumu bilance je dejstvo, da lahko nerazkritja o bistvenih dogodkih vplivajo na poslovne odločitve uporabnikov.

Ko podjetje posluje slabo, ima slabe poslovne rezultate in se prične soočati s slabo plačilno sposobnostjo pa tudi nesolventnostjo, so prizadeti vsi deležniki, od zaposlenih do vlagateljev, kar sčasoma močno zmanjša zaupanje javnosti. Evropsko združenje računovodskih strokovnjakov je izpostavljalo pomembnost predpostavke o delujočem podjetju. Zato je Evropsko združenje računovodskih strokovnjakov predlagalo nekatera priporočila. Potrebno je bilo zahtevati razkritja vseh tveganj v podjetju in razširiti revizorjevo udeležbo na vsa področja poslovanja. Sprememba miselnosti in komunikacije ter transparentnost so bile ključnega pomena za učinkovito dolgoročno delovanje podjetja. Prav tako je bilo pomembno, da so bili mehanizmi zgodnjega opozarjanja revizorjev v primeru nepravilnosti učinkoviti (Accountancy Europe, 2021, str. 2).

Pandemija covid-19 je vplivala na računovodske izkaze, poročanje in tudi na izvedbo revizije. Gospodarski učinki na podjetja so bili različni, nadaljnjega razvoja in trajanja vpliva covid-19 pa ni bilo mogoče predvideti. Prav zato so revizorji morali biti in bodo morali biti tudi v prihodnje pozorni na poslovanje podjetij ter jih skrbno in redno pregledovati. Evropsko združenje računovodskih strokovnjakov je poudarilo, da morajo revizorji ves čas upoštevati vse poročevalske standarde. Združenje računovodskih strokovnjakov je poseben poudarek dajalo nepopravljalnemu dogodku po bilanci stanja (Accountancy Europe, 2021, str. 1–2). V Evropi je za vsa podjetja veljalo, da se za leto 2019, s končnim datumom 31. decembra, dogodek covid-19 ne prilagaja, saj je virus v Evropi izbruhnil sredi januarja 2020 (IAASB, 2020d, str. 2–3).

Za opravljanje revizije za poslovno leto 2020 so morala podjetja poleg stalnega poslovanja pregledati tudi vsa področja računovodstva, ki so predmet negotovosti in računovodskih ocen, vključno z ocenjevanjem poštene vrednosti, oslabitvijo sredstev, s pričakovano oceno kreditne izgube, z računovodstvom varovanja pred tveganjem ter drugimi zahtevami po razkritju v računovodskih izkazih (Accountancy Europe, 2020).

Svoje smernice je za transparentnost in jasnost revidiranja v času pandemije pripravila tudi ESMA, ki je udeležencem na finančnih trgih podala pomembna priporočila. Vsi udeleženci na trgih so morali po mnenju ESME pripraviti in uporabiti svoje načrte ukrepov za negotove, nepredvidljive dogodke v prihodnosti, vključno z uvedbo ukrepov za nemoteno oziroma neprekinjeno poslovanje v skladu z regulativnimi obveznostmi. Gospodarski subjekti oziroma njihovo poslovanje so morali ob koncu leta zagotoviti transparenten pregled dejanskih in možnih vplivov pandemije covid-19, če je to mogoče, na podlagi ocene svojih poslovnih dejavnosti, finančnega stanja ter gospodarske uspešnosti. ESMA je

v sodelovanju z nacionalnimi pristojnimi organi spremljala razvoj dogodkov na finančnih trgih in skrbela za njihovo odprtost, kar je bilo bistveno za delovanje gospodarstva ter finančnega sistema v razmerah, ki jih je povzročala pandemija covid-19. Odprti trgi so v takih primerih ključni, saj omogočajo proces prilagajanja cen novim informacijam, izpolnjevanje pogodbenih obveznosti in ne nazadnje investitorjem zagotavljajo likvidnost (ESMA, 2020a).

ESMA, kot edini neposredni nadzornik bonitetnih agencij EU, nenehno sodeluje z bonitetnimi agencijami pri ocenjevanju vpliva covid-19 na podjetja in njihovo poslovanje. Prav tako je oblikovala smernice v zvezi z roki za računovodsko poročanje. Za letno poročanje 2020 je ESMA določila odlog za dva meseca, pri polletnem poročanju pa enomesečnega. ESMA je prav tako določila, da morajo izdajatelji računovodskih poročil o svojem poslovanju skozi celotno obdobje ustrezno in dosledno obveščati regulatorne organe. V zvezi s covidom-19 in MSRP so bila pomembna predvsem računovodska obravnava ekonomskih subvencij, ocena povečanja kreditnega tveganja in ocena vpliva pričakovanih kreditnih izgub, upoštevajoč državne subvencije (ESMA, 2020a).

Računovodski izkazi v letu 2020 so morali biti pripravljeni v skladu z MSRP in odražati potrebo po zagotavljanju ustrezne preglednosti glede vpliva pandemije covid-19, ki je vplivala na več področij letnih poročil. Ključna priporočila, ki jih je oblikovala ESMA, so bila vezana na uporabo mednarodnega računovodskega standarda 1 (v nadaljevanju MRS), s poudarkom na pomembni presoji in negotovosti ocenjevanja postavk, povezanih s posledicami covid-19 v računovodskih izkazih. Drugo področje je definirala MRS 36, ki je vezan na oslabitev sredstev. Pomembna je bila tudi uporaba MSRP 9 in MSRP 7 pri finančnih instrumentih. Gre za razkritja, ki izhajajo iz finančnih instrumentov, s poudarkom na likvidnostnem tveganju in merjenju pričakovanih kreditnih izgub. Posebno področje predstavljajo tudi najemi, povezani z uporabo MSRP 16 (ESMA, 2020b).

Tudi vlade so se nemudoma odzvale z uvedbo številnih ukrepov za podporo podjetjem. Med njimi so bili najpomembnejši odlog plačila davka, subvencije za plače, neposredna posojila in jamstva za posojila. Skupaj s temi ukrepi so vlade v sodelovanju z regulatorji določile regulativne zahteve glede poročanja, ki so zagotovile, da denar davkoplačevalcev ni bil zlorabljen (Blomme, 2020, str. 10).

Pandemija covid-19 je pokazala, da imajo lahko nefinančni dogodki velik in izredno negativen vpliv na podjetja ter gospodarstvo. Za ohranitev zaupanja v trg je prav zato izrednega pomena, da je opravljen transparenten, pošten in jasen pregled letnih računovodskih poročil. Pandemija covid-19 in negotove situacije, povezane z njo, so spodbudile potrebo po pravočasnem razkritju poslovnih ter finančnih rezultatov. Poudarile so tudi pomen ustreznih razkritij vseh nefinančnih informacij in sprememb družbenih razsežnosti. Takšna sprememba je bila na primer obsežna uporaba dela na daljavo v času pandemije.

1.3.2 Odziv slovenskih institucij in strokovnih združenj na pandemijo covid-19

V Sloveniji so institucije, strokovna združenja, podjetja in tudi revizorji spoštovali ter upoštevali vse predpise in smernice, ki so jih izdali evropski regulatorji ter strokovna združenja. Pandemija covid-19 je sprožila dodatne odzive slovenskih institucij in združenj, ki so podjetjem pa tudi finančnemu trgu omogočile lažje preživetje v času pandemije, in s svojimi ukrepi ter odzivi vplivale tudi na revizorjevo delo. Omeniti velja Odbor sekcije pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti, Odbor sekcije računovodij pri Slovenskem inštitutu za revizijo, Agencijo za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju ANR), Finančno upravo Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS) in strokovni svet Inštituta za revizijo.

Člani Odbora sekcije pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti so se strinjali, da so okoliščine poslovanja bistveno spremenjene in da je izbruh pandemije covid-19 povzročil številne spremembe vrednosti premoženja na finančnih trgih ter na večini ostalih trgov, na katerih se trguje z različnimi premoženjskimi oblikami. Odbor je izpostavil vse spremenjene okoliščine, ki bodo pomembno vplivale na prihodnje denarne tokove podjetij in vsa tveganja, povezana z denarnimi tokovi. S slednjimi lahko povežemo tudi dilemo, ali so morali revizorji enkratni dogodek (tj. epidemija covid-19), ki se je pojavil v letu 2020, upoštevati pri oceni vrednosti premoženja z datumom ocenjevanja vrednosti na dan 31. decembra 2019. Po 31. decembru 2019 je namreč prišlo do nepredvidljivih dogodkov, ki jih je povzročila epidemija covid-19, ti pa so lahko pomembno vplivali na ocene vrednosti premoženja po 1. januarju 2020.

Z vidika opravljanja revizije in predvsem časovnih rokov je pomemben tudi ANR. ANR opravlja nadzor nad delom pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb z namenom preverjanja, ali pooblašчени revizorji ter revizijske družbe ravnaajo v skladu z Zakonom o revidiranju, Uredbo o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa, s pravili revidiranja ter z drugimi zakoni in predpisi. Vse organizacije morajo AJPes-u, ki je pooblaščen izvajalec za zbiranje, obdelovanje in posredovanje podatkov iz letnih poročil poslovnih subjektov, enkrat letno sporočiti podatke o svojem finančnem položaju ter poslovnem izidu. AJPes ima ključno vlogo, saj je prvi, ki preverja letna poročila in kontrolira pripravljavce računovodskih izkazov. Organizacije so morale biti v poslovnem letu 2020 pozorne na dve pomembnejši novosti. Prva se je nanašala na razkrivanje prihodkov iz prejetih državnih pomoči, druga pa na izračun povprečnega števila zaposlenih na podlagi delovnih ur (Bajuk Mušič, 2020c).

Pomembno vlogo ima tudi FURS, ki pregleduje razkritja, povezana z izpolnjevanjem pogojev za pripoznanje prihodkov iz, državnih pomoči. Ti pogoji so upad prihodkov, neizplačilo nagrad za poslovno uspešnost poslovodstvu in neizplačilo dividend (Bajuk Mušič, 2020c). Pojasnila k slovenskim računovodskim standardom o računovodskem pripoznanju državnih pomoči je sprejel strokovni svet Inštituta za revizijo. Več v zvezi z

upoštevanjem omenjenih pogojev za pripoznanje subvencij iz državnih pomoči bo omenjeno v poglavju 3.

Pomembno vlogo in vpliv na revizorjevo delo je imel tudi Odbor sekcije računovodij pri Slovenskem inštitutu za revizijo, ki je oblikoval pravila in pojasnila v zvezi s knjiženjem kriznega dodatka in povračil za čakanje na delo, ki je v skladu z Zakonom o interventnih ukrepih za zaježitev pandemije covid-19 in omilitev njenih posledic za državljane in gospodarstvo (Zakon o interventnih ukrepih za zaježitev epidemije covid-19 in omilitev njenih posledic za državljane in gospodarstvo (ZIUZEOP), Ur. l. RS, št. 49/2020 in 61/2020). Revizor je bil pozoren na pravilnost knjiženja kriznega dodatka revidiranih strank. Vsebinsko sta v zakonu ZIUZEOP z vidika revizije pomembni predvsem dve določbi, prva, vezana na odlog plačila obveznosti kreditorejmalcev, in druga, vezana na ukrepe na področju plač in prispevkov, imenovanem tudi Zakon o interventnih ukrepih na področju plač in prispevkov (ZIUZEOP).

Z vidika pomembnosti lahko omenimo še vladni zakon o zagotovitvi dodatne likvidnosti gospodarstvu za omilitev posledic epidemije covid-19, ki je stopil v veljavo s 1. majem 2020. Določal je državna jamstva za likvidnostna posojila podjetij (višina posameznega poročstva je bila lahko največ 80 % glavnice za mikro, majhna oziroma srednja podjetja in največ 70 % glavnice za velika podjetja). Rok za odplačilo posojila je omejen na 5 let. Ker so revizorji v času pandemije največ pozornosti namenili predpostavki delujočega podjetja, je z njenega vidika zagotavljanje dodatne likvidnosti še kako pomembno (Slovenski inštitut za revizijo, 2020a).

2 IZZIVI PRI IZVAJANJU REVIZIJE V ČASU PANDEMIJE COVIDA-19

Revizorjevo delo je bilo v času pandemije covid-19 postavljeno pred številne izzive. Izpostaviti velja revizijo brez fizične prisotnosti, preveritev verodostojnosti revizijskih dokazov, spremembo delovnega okolja revizorja, podaljševanje časovnih rokov revizorjevega poročanja in spremembe prvotnega revizijskega načrta.

2.1 Revizija brez fizične prisotnosti in verodostojnost revizijskih dokazov

Negotovost, s katero so se soočala podjetja v času pandemije covid-19, je pred velik izziv postavila tudi revizorje. Stopnja negotovosti glede gospodarstva in prihodnjih zaslužkov, ki predstavljajo glavne elemente računovodskega poročanja, je bila izjemna. Covid-19 je v zelo kratkem času pospešil razvoj v smeri virtualne revizije in revizorje prisilil, da delujejo na daljavo in sprejmejo potrebne digitalne tehnologije ter nova računalniška orodja, ne glede na to, ali so na to pripravljeni ali ne.

Okoliščine, v katerih so revizorji delovali, so vplivale na izvajanje nekaterih revizijskih postopkov. Veliko revizijskih podjetij se je po dogovoru z revidiranimi subjekti odločilo za delo na daljavo z uporabo različnih razpoložljivih tehnoloških orodij. Revizorji so v okoliščinah dela na daljavo teže pridobivali razumevanje notranjega okolja in procesov, ki se izvajajo v revidiranih podjetjih. Revizija na daljavo ne pomeni zgolj video klepeta in delitve računalniškega zaslona z zaposlenimi v revidirani družbi, pač pa revizorji potrebujejo jasno dokumentirane dokaze. Kot ugotavlja Kalia (2020), partner KPMG v Kanadi, gre za popolno digitalno preobrazbo, ki revizijski proces oblikuje v popolnoma novo revizijsko izkušnjo. Kljub vsemu pa je treba nove načine revizorjevega dela izvesti v skladu z uveljavljenimi standardi. Ti se niso spremenili, pa vendar je pandemija covida-19 povzročila nova tveganja. Zaradi dogovora o delu na daljavo so bila podjetja veliko ranljivejša, večje so bile možnosti za goljufije, izpostavljena je bila kibernetika varnost, prihajalo je do omejitve virov in zaposlenih, zaradi česar je bilo oblikovanje učinkovitega nadzora še dodatno oteženo (Kalia, 2020).

V nekaterih okoliščinah je obstajala možnost, da revizijskih postopkov zaradi takšnih in drugačnih omejitev ni bilo mogoče izvajati. Takšne omejitve so bile na primer omejitve potovanj, sestankov in fizičnega dostopa do revidiranih družb. Ne glede na to, kakšne omejitve in kakšni preventivni ukrepi so bili sprejeti, so revizije morale biti opravljene tako, da je revizor pridobil ustrezne ter zadostne revizijske dokaze. Revizorji so morali izdati svoje mnenje oziroma revizorjevo poročilo, za kar so v danih okoliščinah potrebovali več časa ali pa so se srečevali z omejitvami obsega (Slovenski inštitut za revizijo, 2020b).

Verodostojnost revizijskih dokazov je bila v časih pandemije covida-19 pod velikim vprašajem. Zaradi pomanjkanja revizorjeve fizične prisotnosti pri revidirani družbi je bila prisotna povečana uporaba skeniranih dokumentov, saj je bil pregled dokumentacije možen le v elektronski obliki. Pri izvedbi revizije brez fizične prisotnosti je bilo potrebno preveriti, ali so originalni dokumenti pravilno skenirani, saj bi lahko v nasprotnem primeru prišlo do tveganja ponarejanja ali tudi namernih sprememb podatkov. Ker ima revizor v veliko primerih opravka z zaupno dokumentacijo, je moral biti še posebej pozoren na tveganja v zvezi z njenim elektronskim posredovanjem. Revizorji so se zato v danih okoliščinah morali prilagoditi strankam in poiskati novo alternativo pridobivanja dokumentacije. Stranke so v več primerih oblikovale zaprt spletni portal, do katerega so imeli dostop zgolj člani revizijske ekipe, in jim omogočile dostop do dokumentov s pomočjo internih gesel. Naročanje dokumentacije je potekalo preko spletnih portalov strank, kamor so revizorji pošiljali svoje zahteve. Ko je stranka prejela zahtevek, je pripravila vso dokumentacijo in zahtevana pojasnila ter vse vrnila revizorjem. Ti so si lahko dokumente naložili tudi na zunanji disk ali pa se s stranko dogovorili o drugih alternativah pridobivanja dokumentacije. Najlažji pristop z vidika revizorjev je zagotovo dostop do podatkov v informacijskem sistemu in skupnih mapah, kjer ima revidirani subjekt shranjene svoje podatke. V času trajanja revizije lahko podjetje članom revizijske

ekipe odobri dostop do računalnika, na katerem hrani vse potrebne podatke, ki jih pred pričetkom revizije skrbno pripravi. Revizorjeva ključna naloga je bila, da revidiranemu podjetju pošlje seznam potrebne dokumentacije in mu omogoči potreben čas za njeno pripravo. Zaradi otežene komunikacije in onemogočenega hkratnega postavljanja vprašanj zaradi dela od doma ter virtualne revizije, je bilo smiselno, da revizorji pripravijo svoje zapiske in oblikujejo portal z zahtevki, ki so jih nato dnevno pošiljali revidiranemu podjetju.

V času pandemije je lahko dostop do knjig in evidenc strank za nekatere revizorje predstavljal veliko oviro, zlasti v primerih, ko so stranke svoje evidence še vedno vodile v fizični obliki. V času pandemije se je dokumentacija večinoma pripravljala v elektronski obliki, vendar so morali revizorji v takih primerih še dodatno pozornost nameniti pregledu njene verodostojnosti. Kot dobra praksa za lažje preverjanje verodostojnosti so se v času pandemije pokazali tudi elektronski podpisi.

Ker sem tudi sam zaposlen kot revizor, lahko na podlagi lastnih izkušenj izpostavim, da je prejetje dokumentacije velikokrat predstavljalo velike težave. Podjetje Ernst & Young je prav zaradi tega oblikovalo svoj lastni interni t. i. »client portal«. Ta je služil odpiranju zahtevkov in je bil namenjen zgolj revizijski ekipi ter revidiranemu podjetju. Da bi revizorji še dodatno potrdili verodostojnost prejetih dokumentov, so pri prejeti dokumentaciji preverjali domene, s katerih je bila elektronska dokumentacija poslana, zraven tega pa so pri pošiljatelju dokumenta verodostojnost še dodatno preverili po telefonu.

Vprašanja revizorjev glede fizične prisotnosti v podjetju (omejitev potovanj, priporočeno delo od doma) in razpoložljivosti osebja pri stranki, vse to so v času pandemije covida-19 postali popolnoma običajni izzivi. Del revizijskih postopkov predstavlja tudi prisotnost pri inventurnem popisu. Inventurni popis oziroma inventura je ukrep, s katerim se ugotavljajo dejanski podatki o sredstvih in obveznostih podjetja ter tako zagotavlja čim bolj resničen in pošten prikaz stanja v poslovnih knjigah ter izkazih (ICAEW, 2020a). Revizorjeva naloga v procesu inventure je, da je fizično prisoten pri inventurnem štetju in po koncu inventure, ko stranka svoja popisna stanja uskladi z dejanskimi, da ta stanja še sam potrdi ter uskladi svoje popisne liste s strankinimi. V času preventivnih ukrepov zaradi pandemije covida-19 revizorji niso bili fizično prisotni pri štetju zalog. Uveljavljati se je začela virtualna inventura, ki jo je revizor spremljal preko kamere na računalniku in bil tako del popisnega štetja na daljavo.

Če stranke ob koncu leta niso zmogle opraviti fizičnega štetja zalog oziroma revizorji niso pridobili zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, da so bila ta štetja opravljena pravilno (bodisi se niso mogli osebno ali na daljavo udeležiti fizičnega štetja), so ti neučinkoviti postopki predstavljali omejitve obsega, kar je imelo potencialni vpliv tudi na revizijska poročila (Illuzzi, Landes, Durak & Thomas, 2020, str. 2–3).

V okoliščinah pandemije covida-19 lahko na revizorjevo določanje zadev, ki zahtevajo njegovo posebno pozornost, vplivajo (IAASB, 2020c, str. 8):

- **posebni dogodki ali posli**, ki lahko imajo pomemben vpliv na računovodske izkaze. To so lahko nove postavke ali novi oziroma enkratni posli (povrnitev odloženih terjatev za davek ali nove oslavitve finančnih in tudi nefinančnih sredstev);
- **težave pri pridobivanju ustreznih in zadostnih revizijskih dokazov**, okoliščine, ki so posledica ukrepov pandemije covida-19, ki lahko povzročijo težave pri izvedbi revizijskih postopkov ter pridobivanju zadostnih, zanesljivih in primernih dokazov, na katerih temelji revizorjevo mnenje.

V primerih, ko revizor ni pridobil ustreznih revizijskih dokazov, potrebnih za oblikovanje revizorjevega mnenja o računovodskih izkazih, je moral preučiti vpliv na revizorjevo poročilo. Pridobivanje zadostnih revizijskih dokazov mora biti v skladu z MSR. Če razkritja nekaterih pomembnih učinkov pandemije covida-19 niso opisala ustrezno, je moral revizor razmisliti o morebitnem učinku na revizorjevo poročilo in si zastaviti vprašanje, ali je hkrati potrebna prilagoditev mnenja (IAASB, 2020c, str. 2).

Pomanjkanje ustreznih dokazov pa ni bilo edino tveganje, ki je nastalo kot posledica revizije na daljavo. Pridobivanje ustreznih pojasnil in razumevanje procesov v podjetju je lahko trajalo dlje časa, kot bi trajalo, če bi bil revizor fizično prisoten na sedežu revidirane družbe. Ključnega pomena je bila zato jasna komunikacija, ki je pri delu na daljavo močno omejena. Prav zaradi virtualne komunikacije, ki je lahko neučinkovita s strani revizorjev in tudi s strani zaposlenih v revidiranem podjetju, je prihajalo do zamud. Težave so se pojavile tudi takrat, ko zaposleni v revidirani družbi, ki so revizorjem pripravljali dokumentacijo in pojasnila, niso v dovolj veliki meri implementirali sodobnih orodij. Prav zato je bilo lahko pridobivanje pojasnil in dokumentacije zamudno ter je vplivalo na podaljšanje rokov. Revizorji niso bili edini, ki so svoje delo opravljali od doma oziroma na daljavo. Tudi zaposleni v revidiranih podjetjih so zaradi okoliščin pandemije covida-19 in priporočil vladnih ter zdravstvenih služb svoje pisarne zamenjali za delo od doma. Prav tu pa se je porajalo vprašanje, ali so zaposleni pri opravljanju dela od doma ustrezno izvajali vse kontrole, ki jih je imelo podjetje implementirane, in predvsem ali so bile te učinkovite.

Pomembna je tudi kakovost revizijskih dokazov in pravilnost oziroma ustreznost revizijskih zaključkov. Če poročane informacije niso bile točne ali pa je bila njihova kakovost nezadostna, je bilo tveganje napačnega revizijskega mnenja veliko večje. Revizorji so se zaradi dane situacije v času pandemije zanašali tudi na dokaze zunanjih virov. To so dokazi, prejeti neposredno od ključnih kupcev, dobaviteljev, bank in drugih subjektov (Albitar, Gerged, Kikhia & Hussainey, 2020, str. 7–8).

Pri revidiranju na daljavo so možnosti za pridobitev širše slike in posredovanje nasvetov, odzivov ter idej med revidiranimi podjetji in revizorji zelo omejene ali jih morebiti celo ni.

Ker gre za pomemben vidik dodane vrednosti, je to ena izmed bistvenih pomanjkljivosti, ki jih prinaša revizija na daljavo (Litzenberg & Ramirez, 2020, str. 9).

2.2 Spremembe v delovnem okolju revizorja

Digitalna preobrazba je v negotovih in nenavadnih časih nujna, saj sta fizična oddaljenost ter delo na daljavo postala popolnoma vsakdanja. Prihodnost revizije ni le delo na daljavo, pač pa gre za celostno preoblikovanje osnovnih procesov z uporabo tehnologije za doseganje treh pomembnih ciljev. To so višja kakovost revizije, njena večja učinkovitost in boljši poslovni vpogled za revidirane subjekte (Kalia, 2020).

Podpoglavje, namenjeno opisu sprememb v delovnem okolju revizorja, je bolj psihološke narave, a z vidika ekonomije in tudi z vidika revizijskih postopkov na dolgi rok izredno pomembno. V nadaljevanju sem tudi na podlagi lastnih izkušenj opisal položaj revizorja v spremenjenem delovnem okolju – v domači pisarni, kjer je komunikacija s stranko tako kot pri tradicionalni, fizični reviziji, ključnega pomena za oblikovanje kakovostnega končnega produkta. V primeru revizorja je ta končni produkt revidirano letno poročilo.

V nadaljevanju opisujem nekatere prednosti in slabosti delovnega okolja revizorja, ki je pisarno revidiranega podjetja zamenjal za domačo pisarno. Revizorjevo delo v domači pisarni ima številne prednosti. Manj je motenj, ki bi njegovo pozornost preusmerjale drugam. Zaradi dela od doma ni dodatnih stroškov, kot so denimo potni stroški, prav tako je manjša poraba časa za potovanja, vožnjo na teren oziroma na sedež revidiranega podjetja. Pot do sedeža revidiranega podjetja je zaposlenim vzela veliko časa in energije, zato je to vplivalo tudi na počutje ter posledično zmanjševalo produktivnost. V primeru dela od doma je revizor prihranil čas in izboljšal svojo produktivnost. Domače delovno okolje revizorjem omogoča veliko večjo neodvisnost. Pregled dokumentacije in pregled relevantnih področij strankinih računovodskih izkazov lahko opravi v mirnem okolju, kjer je revizorjev delovni čas veliko bolj fleksibilen. Revizor se lahko pri delu na daljavo sam odloči, kdaj bo pregledoval dokumentacijo in ima zato večji občutek nadzora nad svojim delovnim urnikom ter posledično večje ravnovesje med delom in prostim časom (Nag, 2021).

Zaradi revizije na daljavo opravljanje postopkov ni omejeno na fizično prisotnost ekipe na posamezni lokaciji. To pomeni, da imajo revidirana podjetja več časa za pripravo dokumentacije, po drugi strani pa ima revizor več časa, da opravi vse potrebne postopke (Litzenberg & Ramirez, 2020, str. 8).

Novo delovno okolje pa ne prinaša samo prednosti, temveč tudi slabosti. Ena največjih pomanjkljivosti je zagotovo pomanjkanje osebnega stika s sodelavci v reviziji. Fizični stik je izredno pomemben, izguba človeškega stika pa lahko na dolgi rok zmanjša učinkovitost revizorja, kar vpliva tudi na končni produkt revizije. Ker revizijsko delo običajno poteka v revizijski ekipi, je tudi znotraj le-te potrebna jasna komunikacija. Ker ni osebnega stika, je

lahko posamezno reševanje vprašanj, dilem in drugih pomislekov, povezanih z revizijskimi postopki, zamudno ter dolgotrajno. Zaradi virtualne revizije je prišlo do pomanjkanja socializacije, ki jo revizorji resnično potrebujejo. Prišlo je do oteženega prenašanja in tudi sprejemanja znanja.

Delo od doma je prineslo številne spremembe in med drugim zabrisalo meje med zasebnim ter poklicnim življenjem. Velikokrat je bilo namreč težko določiti prave meje med zasebnim in poklicnim življenjem, saj domači prostor po eni strani predstavlja delovno okolje, po drugi pa zasebni prostor.

Vsi revizorji v svojem domačem okolju nimajo enakih pogojev. Veliko jih na primer v domačem okolju ni produktivnih, saj niso dovolj motivirani in osredotočeni na svoje delo. Pri delu od doma se mnogi soočajo s številnimi motečimi dejavniki. Prav zato so številna revizijska podjetja posameznikom omogočila, da lahko v primeru nezmožnosti dela od doma svoje delovne obveznosti opravljajo v pisarnah revizijske hiše, seveda ob doslednem upoštevanju vseh preventivnih ukrepov.

Ne nazadnje je novo delovno okolje zmanjšalo tudi možnost revizorjevega vpogleda v podjetje, zmanjšalo je opazovanje poslovnih procesov in tudi urejenosti posamezne lokacije v podjetjih. Največji problem pa zagotovo ostajajo dolgotrajno pridobivanje dokumentacije in komunikacija z revidirano družbo ter tudi komunikacija med člani revizijske ekipe. Pri reviziji na daljavo je redkejša komunikacija s stranko, saj ta poteka večinoma preko elektronske pošte ali internih portalov. Po eni strani je to prednost, saj revizorji in tudi zaposleni v revidiranem podjetju na ta način prihranijo več časa ter se lahko posvetijo drugim delovnim obveznostim. Po drugi strani pa lahko redkejša in neučinkovita komunikacija s stranko podaljšuje roke revizij, saj revizorji nejasnosti oziroma drugih težav ne rešujejo sproti.

2.3 Spremembe revizijskega načrta in upoštevanje časovnih rokov

Na presojo vpliva pandemije covida-19 na revidirano družbo in posledično vpliva na opredelitev ključnih revizijskih ter računovodskih tveganj, na prilagajanje revizijske strategije na opredeljena tveganja in morebitnih sprememb, je pomemben tudi vpliv na prvotno načrtovanje oziroma vpliv na spremembo revizijskega načrta.

Dobro načrtovanje revizije je z vidika revizorjev in tudi z vidika revidiranega podjetja izredno pomembno zaradi raznovrstnosti revizij ter podjetij. Z načrtovanjem opredelimo cilje, realističen in jasen revizijski pristop ter določimo vsa potrebna revizijska sredstva. Če revizija ni dobro načrtovana, obstaja tveganje, da revizijsko delo ne bo učinkovito ali uspešno opravljeno (ECA, 2017, str. 30–31). Na spremembo revizijskega načrta so vplivale spremembe na strani revizorjev in tudi na strani revidiranih podjetij. Lahko je šlo za znane ali morebitne potencialne omejitve obsega. V primeru revizorjev so to dostop do dokumentacije in prisotnost pri njenem popisu. Delo od doma, spremembe pri izvajanju

revizije brez fizične prisotnosti, pomanjkanje pripravljenosti podjetij na virtualno revizijo so zgolj nekateri razlogi, ki pojasnjujejo, zakaj se podjetja niso držala rokov izdaje računovodskega poročila. Velikokrat je zaradi pomanjkanja izkušenj s sodobno tehnologijo in zmanjšane komunikacije prišlo do neupoštevanja časovnih rokov. V številnih podjetjih je v računovodstvu zaposlenih veliko starejših oseb, ki niso imele dovolj znanja za uporabo sodobne tehnologije, zato je to pomenilo še dodatno časovno oviro pri zaključevanju revizijskih postopkov. Prav tako so na prvotno načrtovanje vplivale morebitne spremembe v poslovanju revidiranega podjetja, presoja novih ali potencialnih tveganj pri opredelitvi posla, morebitne spremembe v pogodbi, ki so povezane s časovnico projekta, z ocenjenim številom ur in ne nazadnje tudi s ceno revizijskega posla. Vpliv na prvotni revizijski načrt je lahko povzročil tudi potrebo po vključitvi pregledovalca kakovosti posla ali specialista oziroma zaradi povečanega tveganja vključitev bolj izkušenih oseb v revizijsko ekipo. Vpliv na prvotni plan revizije pa lahko ima tudi prevzem novega revizijskega posla, ko je možnost dostopa do delovnih papirjev predhodnih revizorjev otežena (Slovenski inštitut za revizijo, 2020b).

Izpostavimo lahko tudi spremembe v časovnih rokih poročanja. Glede na izredno visoko mero negotovosti, ki jo je prinesla pandemija, je vlada Republike Slovenije s sklepom podaljšala roke za oddajo napovedi davka od dohodka pravnih oseb in letnih poročil. Zaradi tega so morali revizorji s strankami preučiti možnosti podaljšanja rokov za ustrezno in verodostojno izvedbo revizije (Slovenski inštitut za revizijo, 2020b). Stranka oziroma revidirano podjetje je v času pandemije in v času virtualne revizije potrebovala več časa za pripravo dokumentacije, saj je morala vse dokumente pripraviti v elektronski obliki. Zaradi pandemije in virtualne revizije so bile pod vprašaj postavljene določene računovodske predpostavke, kot je na primer ocenjevanje vrednosti. Zaradi teh sprememb je bilo treba ponovno presoditi, ali so računovodske predpostavke še vedno primerne. Posledično so zato nastali novi stroški revizijskih družb, povezani z dodatnim številom delovnih ur.

Ker so se številna podjetja v času pandemije soočala z nepričakovanimi zaprtji in negotovim prihodnjim povpraševanjem po storitvah ali proizvodih, je bila njihova prioriteta glede zaključka revizijskih postopkov zelo nizka. V Združenih državah Amerike je ameriška Komisija za vrednostne papirje in borzo izdajateljem letnih poročil zagotovila pogojno olajšavo glede rokov izdaje računovodskega poročila. To pomeni, da so se lahko revizorji in revidirana podjetja dogovorili o časovni odložitvi izdaje računovodskih izkazov, dokler se okoliščine niso izboljšale. Tak pristop pa je bilo treba dobro preučiti. V primeru daljše zamude rokov poročanja so revizorji morali po potrebi razmisliti o drugih oziroma dodatnih revizijskih postopkih pa tudi o vplivu kasnejših dogodkov (Illuzzi, Landes, Durak & Thomas, 2020). Prav tako je smernice v zvezi s podaljšanjem rokov za računovodsko poročanje oblikovala ESMA. Za letno poročanje je določila odlog za dva meseca, pri polletnem poročanju pa enomesečnega (ESMA, 2020b).

Pandemija covida-19 je dejavnik, ki je ključno prispeval k zamudi pri sprejemanju računovodskih izkazov. Ko je prišlo do zamude, je moral revizor zagotoviti učinkovito

komunikacijo s poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje, v skladu s prenovljenimi MSR, ki zahtevajo, da revizor v primeru zamujanja pri sprejemanju računovodskih izkazov poizve o razlogih za zamudo. Revizor je v primeru zamude izvedel potrebne dodatne postopke in preučil njihov vpliv na revizorjevo mnenje (IAASB, 2020b).

Pomembna je bila tudi revizija skupin. V primeru skupin je lahko prišlo do potencialno povečanega tveganja za napake ali prevare v odvisnih družbah, za kar je bil potreben povečan obseg revizijskih postopkov oziroma diverzifikacija nižje materialnosti. To je pomenilo dodatno delo za revizorje, kar je posledično podaljševalo časovne roke izdaje revizorjevega mnenja.

3 PODROČJA POVEČANEGA REVIZIJSKEGA TVEGANJA V ČASU PANDEMIJE COVIDA-19

Vpliv na računovodsko poročanje imajo številna področja, ki lahko zaradi pandemije covida-19 prinašajo nova tveganja. Poslabšano gospodarsko okolje lahko v negotovih časih pripelje do zmanjšanja prihodkov, denarnih tokov in zaprtja industrijskih obratov, ki sprožajo vprašanje o sposobnosti organizacije pri izpolnitvi svojih tekočih ter tudi novih nastalih obveznosti. Govorimo torej o predpostavki delujočega podjetja. Za delujoče podjetje označimo tisto podjetje, ki lahko normalno deluje v obdobju dvanajstih mesecev od datuma računovodskih izkazov. Pod velik vprašaj se v času pandemije postavlja tudi učinkovitost nadzora in notranjih kontrol v posameznih poslovnih enotah ter procesih (IAASB, 2020a). Pri revizijskih postopkih je pozornost prav tako usmerjena v dogodke po datumu bilance, torej vse tiste dogodke, ki se zgodijo med koncem poročevalskega obdobja in datumom odobritve računovodskih izkazov. Gospodarske družbe oziroma revidirane družbe morajo pojasniti vse pomembne dogodke, ki so se zgodili po datumu bilance stanja. Ker je pandemija covida-19 dogodek, katerega učinki so pomembni, bi lahko takšno (ne)razkritje potencialno vplivalo na odločitve uporabnikov računovodskih izkazov (Bajuk Mušič, 2020c). Zaradi pandemije in negativne gospodarske rasti so se mnoga podjetja soočala z upadom prihodkov. Prav zaradi tega so morali biti revizorji še posebej pozorni na izpolnjevanje kriterijev za pripoznavanje subvencij iz državnih pomoči (IAASB, 2020a).

3.1 Predpostavka delujočega podjetja

Predpostavka delujočega podjetja je bila v časih negotovosti, ki so jih povzročale posledice pandemije covida-19, najzahtevnejše področje za revizorje in tudi za poslovodstvo. Revizorjeva najpomembnejša naloga je bila, da presodi, ali je predpostavka o delujočem podjetju, glede na trenutne ocene vplivov na gospodarstvo in posamezne sektorje, ustrezna ali ne. Prav tako je moral preveriti in presoditi, ali je poslovodstvo ustreznost predpostavke v zadostni ter učinkoviti meri utemeljilo v svojih izkazih in računovodskem poročilu (Slovenski inštitut za revizijo, 2020b). Gospodarska panoga ali geografsko območje poslovanja, likvidnost in plačilna sposobnost organizacije ter finančna trdnost dobaviteljev

in kupcev so dejavniki, ki vplivajo na sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Za delujoče podjetje velja, da so računovodski izkazi pripravljeni ob predpostavki, da je organizacija delujoče podjetje in bo v predvidljivi prihodnosti nadaljevala poslovanje, razen če namerava poslovodstvo organizacijo likvidirati oziroma preneha s poslovanjem če nima druge realne možnosti. Ko govorimo o predpostavki o delujočem podjetju, ta pomeni, da so sredstva in obveznosti izkazane na podlagi dejstva, da bo organizacija sposobna poravnati svoje obveznosti ter unovčiti sredstva v okviru običajnega poslovanja (IAASB, 2020b, str. 1–2).

Revizor je lahko v zvezi s predpostavko delujočega podjetja zahteval tudi posebna razkritja v primeru, ko je poslovodstvo sklenilo, da obstaja dvom glede sposobnosti podjetja, da nadaljuje kot delujoče podjetje. V okoliščinah negotovosti so računovodski izkazi vključevali razkritja o okoliščinah in dogodkih, ki bi lahko prinašali dvom o sposobnosti organizacije, da brez tveganj deluje v obdobju dvanajstih mesecev. Vpliv pandemije bi se lahko dinamično spreminjal, zato je bilo ključno, da revizor pravočasno komunicira z vsemi pristojnimi in išče hitre ter predvsem učinkovite rešitve (IAASB, 2020b, str. 12–13). Pandemija covid-19 je poslabšala finančni položaj številnih organizacij in podjetij, njihova sposobnost preživetja na trgih pa je bila zato izredno negotova. Gospodarski ukrepi v vseh državah po svetu so povzročili motene dobavne verige in močno vplivali na spremenjeno povpraševanje ter ponudbo, kar je povzročalo izgubo dohodkov in težave z denarnim tokom (Arnold, 2020). V teh časih je bila ključna predvsem ustrezna in pravočasna komunikacija med revizorjem ter poslovodstvom.

Arnold (2020) v svojem delu navaja, da se je poslovodstvo pri oceni predpostavke delujočega podjetja soočalo z dvema pogoje:

- ocena predpostavke delujočega podjetja do datuma izdaje računovodskih izkazov,
- predpostavka se je morala nanašati na vsaj dvanajst mesecev po datumu bilance stanja oziroma po datumu podpisa računovodskih izkazov (katerih časovni roki se v času pandemije covid-19 podaljšujejo).

Revizorjeve odgovornosti pri upoštevanju predpostavke delujočega podjetja so bile naslednje (IAASB, 2020b, str. 2–3):

- primerno in ustrezno poročanje,
- preučitev materialnosti in pomembnosti vpliva, ki ima potencialen vpliv na revizorjevo oceno,
- sklepanje (na podlagi pridobljenih in pregledanih revizijskih dokazov), ali obstaja negotovost o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje,
- pridobivanje zadostnih, jasnih in predvsem ustreznih revizijskih dokazov ter sprejemanje sklepov o primernosti pridobljenih poslovodnih podlag za delujoče podjetje,

- alternativni postopki, ki lahko pomagajo pri sklepanju glede veljavnosti predpostavke delujočega podjetja v danih negotovih okoliščinah.

Dane okoliščine v času negotovosti so lahko spodbudile dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Dvom po presoji posloводства pomeni, da obstaja možnost nedelovanja organizacije v prihodnosti. Ko tak dvom obstaja, je nujno, da so vsa razkritja zajeta v pojasnilih računovodskih izkazov (Dohrer, 2020). Povečano tveganje za dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, je odvisno predvsem od okoliščin in vrste podjetja, vključno s panogo, v kateri to podjetje deluje. Ker so se okoliščine zaradi pandemije spreminjale iz dneva v dan in v nekaterih panogah pustile izrazite negativne posledice (predvsem v hotelirstvu, letalskih družbah in turizmu), je posloводство dogodke oziroma okoliščine, ki bi lahko vplivali na to, da podjetje nadaljuje kot delujoče podjetje, izredno težko ocenilo (Illuzzi, Landes, Durak & Thomas, 2020, str. 7–8). V tabeli 1 so predstavljeni dogodki in okoliščine, pri katerih se lahko pojavi morebiten vpliv na poslovodsko oceno delujočega podjetja in na katera področja morajo biti pri ocenjevanju pozorni revizorji (IAASB, 2020b, str. 4–7).

Tabela 1: Okoliščine in dogodki covid-19 ter vpliv na oceno delujočega podjetja

Dogodek ali okoliščina	Morebitni vpliv na poslovodsko oceno delujočega podjetja	Zadeve v premislek revizorjevi oceni
Izguba glavnega trga ali kupca, izguba prihodkov, pomanjkanje delovne sile	Nižja prodaja (iskanje drugih alternativ – spletna prodaja), zmanjšanje povpraševanja,	Ali je posloводство upoštevalo vpliv: dobavnih verig in povpraševanj, izgubo prihodka, pomanjkanje delovne sile, državne pomoči (olajšave), motnje poslovoja
Poslabšanje vrednosti ustvarjajočih enot denarja	Zahtevnejše ocenjevanje vrednosti na podlagi poštene vrednosti in predvidljivih prihodnjih denarnih tokov bo zatevnejše.	Revizor mora: razumeti predpostavke pri ocenjevanju vrednosti, razumeti, kako je bila upoštevana trenutna negotova sedanost na trgih in kakšni so obeti za prihodnost.
Poslabšanje vrednosti zalog	Morebitna pokvarljivost zalog, motnje nadaljevanja poslovnih obveznosti, premisleki o odpisu zalog, zahteva po oslavitvi sezonskih izdelkov ali morebitno znižanje njihove cene.	Ustrezno preveriti, kako je posloводство upoštevalo motnje v poslovanju (zanesljivost dobavnih verig), upoštevalo morebitne oslavitve ali odpise zalog.
Zamude pri uvajanju novih storitev/izdelkov	Zaradi zmanjšane povpraševanja: prilagojeno uvajanje novih storitev/izdelkov	Revizor mora: pregledati, kako je posloводство upoštevalo vpliv na organizacijo zaradi zamud, vključno mora pregledati dodatne stroške.
Nihanje menjalnih tečajev	Upoštevati morebitne izgube ali dobičke pri nakupih, prodajnih pogodbah, terjativah v tujih valutah...	Revizor preveri upoštevanje nihanja menjalnih tečajev, preveri občutljivost na nihanje.
Plačilna sposobnost organizacije	Kratkoročni ukrepi, ki zagotavljajo kratkoročno likvidnost, lahko na dolgi rok vplivajo na plačilno sposobnost organizacije.	Revizor preveri, kako je posloводство ocenilo dolgoročno plačilno sposobnost organizacije, kakšna je bila komunikacija s posojilodajalci, kako je posloводство upoštevalo regulatorje, kako bo organizacija poravnala odložena plačila...
Kreditno tveganje nasprotnih strank	Ali nasprotna stranka namerava izpolniti in ali je sposobna izpolniti pogodbene obveznosti?	Revizor preveri, kako je posloводство ocenilo izterljivost finančnih sredstev (sprejemljivost predpostavk).

Prirejeno po IAASB (2020b, str. 4–7).

Obstajala je verjetnost, da bodo zaradi pandemije obstajali dogodki in okoliščine, ki bodo spodbudili dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Revizorji so bili prav zaradi tega primorani opraviti dodatne postopke, ki so v skladu z MSR. Morali so ovrednotiti načrte posloводства glede ukrepanja v zvezi z oceno delujočega podjetja. Oceniti so morali, ali ti načrti izboljšajo stanje in oceno ter ali so načrti v danih okoliščinah sploh izvedljivi. Države po vsem svetu so podjetjem zagotovile pakete ukrepov, ki so bili osredotočeni predvsem na zagotavljanje likvidnosti in pokritje poslovnih stroškov. Zaradi negotovosti na finančnih trgih je obstajala verjetnost, da bo težko pripraviti prave prihodnje napovedi. Revizor je bil dolžan pregledati pogoje in ustreznost okoliščin zadolževanja. Prav tako je bila pomembna revizorjeva analiza denarnega toka in dobička ter razprava o tem s poslovodstvom revidiranega podjetja (IAASB, 2020b, str. 9–10).

Poslovodstvo je ocenilo, da podjetje nadaljuje kot delujoče podjetje, vendar se je lahko zgodilo, da revizorji do teh informacij niso mogli dostopati v celoti ali pa so menili, da je dokazilo posloводства nepopolno in ne dovolj točno. V takem primeru je prišlo do omejitev obsega in revizorji so morali ta dvom vnesti v svoje poročilo (Illuzzi, Landes, Durak & Thomas, 2020, str. 8).

3.2 Kontrole pri poslovnih procesih

Razglasitev epidemije in s tem uvedba omejitve gibanja sta povzročili prilagojeno izvajanje inventurnih popisov, omejen dostop zaposlenih do informacijskih sistemov in povečanje spletnega poslovanja. Vse to pa je prinašalo nova morebitna tveganja, ki so se lahko pojavila v notranjem okolju podjetja oziroma pri notranjih kontrolah posameznih poslovnih enot v podjetjih. Zaradi izrednih razmer je prihajalo do spremenjenega delovanja notranjih kontrol in tudi do morebitnih sprememb v razmejitvi dolžnosti zaposlenih.

Revizorji morajo v sklopu svojih revizijskih postopkov preverjati tudi delovanje notranjih kontrol. To so vse metode in postopki, ki jih uvede poslovodstvo podjetja, da bi zaščitilo sredstva, ki se uporabljajo v delovnih procesih. Z delovanjem notranjih kontrol razumemo popolnost računovodskih izkazov, preprečevanje in odkrivanje napak, učinkovito poslovanje ter zanesljivost računovodskih informacij (Dassen, Hayes, Schilder & Wallage, 2005, str. 230). Nepredvidljiva prihodnost in negotovost lahko vodita do povečanega obsega testiranja le-teh ter do presoje o možnosti njihove rotacije. Rotacija kontrol pomeni, da se revizorji na podlagi učinkovitega testa kontrol iz preteklih let v naslednjem letu lahko nanje zanašajo in jih zato ni treba ponovno testirati. Testiranje notranji kontrol je bilo v času pandemije še dodatno oteženo. Glede na pretekla leta oziroma pretekle revizije, je moral revizor testni vzorec za preveritev kontrol prilagoditi danim razmeram. Kadar revizorji zaradi negotovih okoliščin in brez fizične prisotnosti niso mogli prepoznati notranjih kontrol in jih preizkusiti zaradi sprememb v načinu delovanja neke organizacije, so morali izvesti druge alternativne oziroma dodatne postopke, da bi pridobili zadostne ter hkrati ustrezne revizijske dokaze.

Če so tudi stranke svoje delo opravljale od doma, so bile izvedbe sestankov o delovnih procesih podjetja in testiranje notranjih kontrol izredno zahtevne. Ko se revizorji na kontrole niso mogli zanašati, so bili primorani povečati vsebinsko testiranje oziroma izvajati tako imenovane dodatne postopke preizkušanja podatkov (Illuzzi, Landes, Durak & Thomas, 2020, str. 4–5). Postopki preizkušanja podatkov obsegajo (IAASB, 2013, str. 25):

- analitične postopke preizkušanja podatkov,
- preizkuse podrobnosti (vrste poslov, saldov na kontih in razkritij).

Tudi ko se revizorji pri svojih postopkih niso nameravali zanašati na učinkovitost notranjih kontrol, je bilo ključno, da jih razumejo. Razumevanje notranjih kontrol namreč revizorjem pomaga pri ugotavljanju različnih dejavnikov, ki bi lahko imeli vpliv na materialne napake v računovodskih izkazih. Ko s postopki ocenjevanja tveganj ugotovijo morebitna revizijska tveganja, so revizorji dolžni oceniti, ali so kontrole ustrezno oblikovane in implementirane. Njihove učinkovitosti ni mogoče preveriti zgolj s poizvedbo, ampak je treba pridobiti tudi vse potrebne revizijske dokaze. Pomembno je, da so kontrole zasnovane tako, da pravočasno odkrijejo in tudi odpravijo materialno napačne navedbe. Če revizorji ne morejo pridobiti zadostnih ustreznih revizijskih dokazov za izvedbo in dokončanje postopka ocene tveganja, lahko pride do omejitev obsega (Illuzzi, Landes, Durak & Thomas, 2020, str. 4–6).

Eno od glavnih revizijskih vprašanj, povezanih z pandemijo covida-19, ki se je pojavilo, je povezano z ustreznim dostopom do vseh elementov sistema notranjih kontrol revidiranih družb in ali so lahko revizorji do teh elementov dostopali ter jih razumeli tudi na daljavo. Revizorji so se morali v času pandemije in nenehno spreminjajočega se okolja pozanimati o vseh spremembah v strankinem sistemu notranjih kontrol. V nekaterih primerih in pri nekaterih revidiranih strankah je obstajala možnost, da se bodo kontrole drastično spremenile. Nujno je bilo, da se temu prilagodijo tudi revizijski postopki, revizorji pa ocenijo, v kolikšni meri se na kontrole lahko zanašajo (Illuzzi, Landes, Durak & Thomas, 2020).

Po mnenju kanadskega Odbora za javno odgovornost (CPAB) je prišlo do pomembnih sprememb v notranjih kontrolah predvsem zaradi dogovorov in zaradi uveljavitve dela na daljavo. Zaradi tega so podjetja postala ranljivejša za goljufije in kibernetске nevarnosti, pogosto pa so se soočala z omejitvami virov in zmanjšanjem števila zaposlenih, zaradi česar je bilo še težje oblikovati učinkovit nadzor notranjih kontrol (CPAB, 2020, str. 4).

Razumevanje notranjega okolja podjetja in s tem tudi kontrol, ki jih podjetje ima, je zaradi dela na daljavo postalo oteženo. Zaradi pandemije so revizorji in tudi zaposleni v revidiranem podjetju svoje delo opravljali na daljavo. Prav tukaj pa se pojavi pomembno vprašanje, ali so zaposleni v revidirani družbi pri delu od doma izvajali vse kontrole

oziroma ali so bili zmožni izvajati vse kontrole, implementirane v podjetju. Gre za pomislek o učinkovitosti kontrol zaradi dela na daljavo.

3.3 Oslabitev sredstev

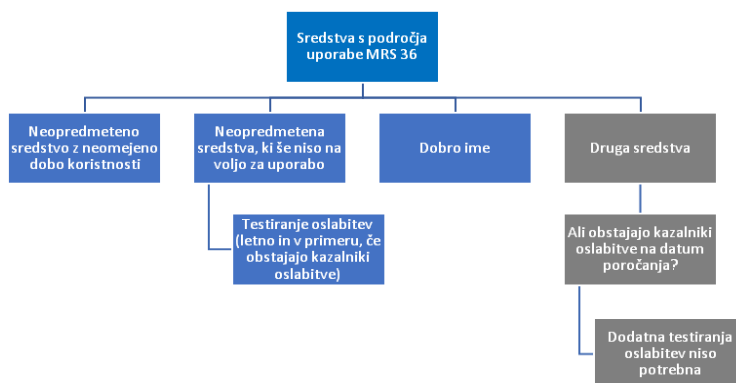
O oslavljenem sredstvu govorimo takrat, kadar njegova knjigovodska vrednost presega njegovo nadomestljivo vrednost. Gre za dolgotrajnejše in pomembno zmanjšanje vrednosti sredstev. Kadar knjigovodska vrednost opredmetenega osnovnega sredstva ali neopredmetenega sredstva presega njegovo nadomestljivo vrednost, je sredstvo oslabiljeno in organizacija pripozna izgubo zaradi oslabilte v znesku razlike med knjigovodsko vrednostjo ter nadomestljivo vrednostjo sredstva (Slovenski inštitut za revizijo, 2016, str. 179).

Za podjetje je pomembno, da oceni vsa sredstva, ki bi lahko bila oslabiljena. Taka sredstva so na primer (Pwc, 2020a):

- lastnina in oprema,
- nepremičnine,
- zaloge, terjatve do kupcev,
- pravice do uporabe,
- dolžniške in lastniške naložbe,
- dobro ime.

MRS 36 v zvezi z oslabiltvami sredstev od podjetij zahteva, da ob koncu vsakega poročevalskega obdobja ocenijo, ali obstaja oslabilitev sredstev podjetja. Za dobro ime in neopredmetena sredstva z nedoločeno dobo koristnosti standard zahteva letno oceno oslabilte, za druge vrste sredstev, ki spadajo na področje uporabe standarda, pa mora podjetje na vsak datum poročanja oceniti, ali obstajajo znaki oslabilte (BDO, 2020). Kot je prikazano na sliki 1, zahteve MRS 36 glede opredelitve časovnice testiranja oslabilte v splošnem povzemajo na naslednji način:

Slika 1: Testiranja oslabilte sredstev v primeru obstoječih kazalnikov oslabilte



Prilagojeno po BDO (2020).

Ocenjevanje vrednotenja in oslabitve premoženja revidiranih podjetij so od revizorjev vedno zahtevale najstrožji nadzor ter jasno presojo. Motnje zaradi pandemije, ki so iz dneva v dan spreminjale poslovno okolje, so revizorju v zvezi z oslabitvami odpirale nova področja tveganj, na katera je moral biti še posebej pozoren (ICAEW, 2020b).

Revizorjeva naloga v negotovih časih zaradi pandemije je bila, da oceni in presodi indikatorje oslabitev na datum bilance stanja. Zaradi negotovosti so morala podjetja proaktivno ocenjevati, kaj to pomeni za vrednost njihovega premoženja, pri čemer so bili najpomembnejši premisleki namenjeni oslabitvam (Pwc, 2020a).

Določitev, kdaj naj se učinki pandemije covida-19 odražajo v izračunih oslabitev v skladu z MRS 36, je bila odvisna od (BDO, 2020, str. 3):

- konca obdobja računovodskih izkazov (datum bilance stanja),
- sektorja, v katerem gospodarski subjekt deluje.

MRS 36 vsebuje pomembne zahteve po razkritju v primerih, ko podjetja evidentirajo oslabitve, vključno s pomembnimi predpostavkami, uporabljenimi pri izračunu oslabitev, in dogodki oziroma okoliščinami, ki so do teh oslabitev privedli. Pri izpolnjevanju zahtev po razkritju so morala podjetja upoštevati (BDO, 2020, str. 9–10):

- kako je nastala oslabitev in kako je podjetje določilo znesek. Pri doseganju tega cilja v zvezi z oslabitvami, ki so posledica pandemije covida-19, so morali subjekti opredeliti, pri katerih sredstvih je prišlo do oslabitve in zakaj je do nje prišlo,
- da zahteve po razkritju MRS 36 veljajo tudi, ko se pojav oslabitve pojavi tudi v naslednjih obdobjih,
- da razkrijejo vse pomembne presoje in ocene na podlagi zahtev MRS.

Za subjekte je bilo ključno, da ugotovijo, ali se izbruh pandemije šteje kot razlog oziroma indikator oslabitve na datum poročanja, oziroma ali je zaradi izbruha nastala oslabitev sredstev (Ernst & Young, 2020a, str. 9). Številni indikatorji oslabitev, navedeni v MRS 36, so obstajali zaradi učinkov covida-19. Med njimi so bili najpogostejši: motnje v delovanju dobavnih verig in zmanjšanje prihodkov ter dobičkonosnosti. Podjetja so morala biti pri izračunu oslabitev in njihovi predstavitvi ter pripravi veliko natančnejša in doslednejša, kot so bila v prejšnjih računovodskih obdobjih (BDO, 2020, str. 4).

V primeru podjetij, ki so delovala v gostinstvu, turizmu, hotelirstvu ali v katerem koli sektorju, ki ga je pandemija covida-19 močno prizadela, bi lahko bilo oslabiljeno vsako dobro ime. Prvi korak je bil v vsakem primeru izračun nadomestljive vrednosti na podlagi višje od vrednosti v uporabi in poštene vrednosti. V primeru opreme je bilo treba razumeti, ali so spremembe pri uporabi opreme neposredne posledice pandemije covida-19. V primeru, da na primer delovni stroji niso bili uporabljeni, lahko ti dejavniki vplivajo na predvideno dobo koristnosti ali stopnjo amortizacije. Revizorji so morali natančno oceniti, ali so sredstva oslabiljena in ali so potrebne prilagoditve (ICAEW, 2020b).

3.4 Državne pomoči in protikoronski paketi pomoči

Državne pomoči (subvencije) so prejeta sredstva države ali vlade, pomenijo pa lahko tudi oprostitvev plačila obveznosti podjetja do države. Državne pomoči so običajno dane v denarni obliki, obstajajo pa primeri, ko podjetje kot pomoč prejme nedenarno sredstvo. Državna pomoč, ki jo organizacija oziroma podjetje prejme, vedno pomeni prihodke in nikoli ne zmanjšuje stroškov (Bajuk Mušič, 2020b). Namen državnih pomoči (subvencij) je pogosto spodbuditi gospodarske subjekte k ukrepanju, ki ga običajno ne bi izvedli, če pomoč ne bi bila zagotovljena (Ernst & Young, 2020b, str. 23).

Kot navaja Bajuk Mušič (2020a), obstajata dve vrsti državne pomoči:

- s prihodki povezana državna pomoč je vsaka pomoč, ki je ni mogoče opredeliti kot pomoč, povezano s sredstvi in
- državna pomoč, kjer organizacija oziroma podjetje ne prejme denarnih sredstev ampak nedenarna, pri čemer gre običajno za prejem opredmetenega osnovnega sredstva. V takem primeru lahko izdajatelj državne pomoči določi dodatne pogoje. Tak pogoj je na primer količina proizvodov, ki jih mora podjetje s tem sredstvom zagotoviti oziroma proizvesti.

Državne podpore lahko vključujejo neposredne subvencije, znižanje davčnih obveznosti, znižanje najemnine oziroma odložitvev plačila najemnine, oprostitve davkov, znižanje obrestnih mer pri posojilih in podobno. Zaradi epidemije covida-19 je bilo posebej pomembno, da so revizorji razumeli računovodsko izkazovanje državnih pomoči, ki jih je bilo treba med poslovnimi prihodki izkazovati kot druge prihodke. Ločeno je bilo treba razkriti vrsto in tudi naravo subvencij (ZIUZEOP, 61/20).

MRS 20 (obračunavanje državnih podpor in razkrivanje državne pomoči) je od podjetij zahteval, da razkrijejo naslednje podatke (Ernst & Young, 2020b):

- obseg in naravo državnih podpor, pripoznanih v računovodskih izkazih, ter navedbo drugih oblik državne pomoči, ki jih je podjetje neposredno koristilo,
- računovodsko politiko, sprejeto za državne podpore, vključno z načinom njihove predstavitve v računovodskih izkazih in
- neizpolnjene pogoje in druge priznane okoliščine, povezane z državno pomočjo.

Revizor je pri opravljanju revizijskih postopkov največ svoje pozornosti namenjal preveritvi in dokumentiranju izpolnjevanja pogojev za pripoznavanje prihodkov iz državne pomoči v primerih, ko je družba prejela vrsto pomoči, za katero je bila dolžna izpolnjevati določene pogoje. Ti pogoji so bili vezani na neizplačilo dividend, prepoved nakupa lastnih delnic, upad prihodkov in neizplačilo nagrad za poslovno uspešnost poslovodstvu. Pogoj prepovedi nagrad poslovodstvu, izplačilo poslovne uspešnosti in prepoved delitve dobička so veljali za dve vrsti državne pomoči (Bajuk Mušič, 2020b):

- delno subvencioniranje skrajšanja polnega delovnega časa,
- povračilo nadomestila plače za začasno čakanje na delo in oprostitev plačila prispevkov za socialno varnost.

Bajuk Mušič (2020a) v svojem delu izpostavlja predvsem tiste dogodke v protikoronskih paketih pomoči (v nadaljevanju PKP), ki so vezani na pogoja neizplačila dobička in neizplačila nagrad poslovodstvu.

Revizor je moral pri izvajanju revizijskih postopkov od družbe oziroma revidiranega podjetja pridobiti povzetek, v katerem je podjetje opredelilo prejete državne pomoči, in preveriti, ali je moralo podjetje pri uveljavljanju državne pomoči izpolnjevati določene pogoje. V izkazu poslovnega izida je bil revizor dolžan pregledati prihodke za državne pomoči na naslednji način (ZIUZEOP, 61/20):

- pridobiti bančne izpiske za prilive in jih uskladiti s prihodki ter
- preveriti pogoje, če so bili ti povezani z neizplačilom dobička in nagrad poslovodstvu.

Eden izmed najštevilčnejših primerov izpolnjevanja pogojev za prejem državne pomoči je bil zagotovo neizplačilo dobička. Od poslovodstva je revizor prejel informacijo oziroma podatek, na podlagi katerega je družba presodila, da v naslednjih petih letih ne bo izplačala dobička. Prav tako je moral v takem primeru revizor preveriti, ali poslovodstvo ni vključeno v izplačilo nagrade za poslovno uspešnost v letu 2020.

Vrste državnih pomoči, ki jih določa Zakon o interventnih ukrepih za zaježitev epidemije covida-19, na katere so bili pozorni tudi revizorji, so bile (ZIUZEOP, 61/20):

- povračilo nadomestila plače za začasno čakanje na delo in oprostitev plačila prispevkov za socialno varnost,
- povračilo nadomestila plače zaradi višje sile in oprostitev plačila prispevkov za socialno varnost,
- oprostitev plačila prispevkov PIZ za zaposlene, ki delajo, vključno z izplačilom kriznega dodatka,
- povračilo nadomestila plače za začasno čakanje na delo,
- delno subvencioniranje skrajšanja polnega delovnega časa,
- povračilo nadomestila plače za čas odrejene karantene,
- povračilo nadomestila plače zaradi višje sile – obveznosti varstva otrok,
- kritje fiksnih stroškov.

Pridobitev posamezne vrste državne pomoči je bila odvisna od izpolnitve pogojev, ki so v veljavo stopili s sprejetjem posameznega PKP. V primeru PKP-2, ki je veljal za obdobje od 1. januarja 2020 do 31. maja 2020, so povračila stroškov za nadomestila plač za začasno čakanje na delo in oprostitev plačila prispevkov za socialno varnost dobila vsa podjetja, ki so jim prihodki v letu 2020 – do 31. maja 2020, upadli za najmanj 10 %. V primeru PKP-3 in PKP-4 so povračila nadomestil plač za začasno čakanje na delo prejela vsa podjetja, ki

so jim prihodki upadli za vsaj 10 %, s PKP-5 pa vsa tista, ki so jim v obdobju od 1. oktobra 2020 do 31. decembra 2020 prihodki upadli za najmanj 20 %. Izpostaviti velja še državno pomoč v obliki kritja stroškov. Pogoj za kritje fiksnih stroškov je uveljavil PKP-6, in sicer v primeru, da so podjetju v zadnjem četrtletju leta 2020 prihodki upadli za 30 % v primerjavi z zadnjim četrtletjem leta 2019 (Bajuk Mušič, 2020c & ZIUZEOP, 61/20).

Državne pomoči je bilo treba sistematično pripoznati v izkazu poslovnega izida v obdobjih, v katerih je podjetje pripoznalo stroške oziroma odhodke, ki naj bi jih subvencije nadomestile. Kadar gre za državne pomoči v obliki nadenarnih sredstev, v obliki naprav ali opreme, lahko podjetje izbere računovodsko politiko za obračunavanje nepovratnih sredstev po pošteni vrednosti nadenarnih sredstev ali v nominalnem znesku. Če organizacija z državno pomočjo prejme sredstvo, tega pripozna po pošteni vrednosti in oblikuje dolgoročne pasivne časovne razmejitve. Za znesek nastalih stroškov oziroma odhodkov, ki nastanejo v povezavi s takim sredstvom, v dobro prihodkov odpravi dolgoročne pasivne časovne razmejitve. Ti prihodki so nadomestilo za dejansko nastale stroške (Bajuk Mušič, 2020b). Če gre za državno podporo v obliki posojila z nizkimi obrestmi, je treba posojilo pripoznati v skladu z MSRP 9, pri čemer pomeni državna pomoč razliko med začetno knjigovodsko vrednostjo posojila in prejetimi prihodki (Ernst & Young, 2020b, str. 25).

Podjetja so morala v primeru neizpolnitve kriterijev za državne pomoči te tudi vračati. Državne pomoči so podjetja vračala v primeru nezadostnega upada prihodkov, v primeru kršitve prepovedi izplačil dobička pa tudi v drugih primerih, določenih z interventno zakonodajo. Drugi primeri vračanja državnih pomoči so posledice neizplačevanja nadomestil za plače, odpuščenja delavcev iz poslovnega razloga in odrejanja nadurnega dela (Bajuk Mušič, 2020b).

Vsi državni ukrepi se ne obračunavajo kot državne podpore. Znižanji davka na dohodek oziroma davka iz dobička se obračunavata v skladu z MRS 12, znižanje najemnin pa se lahko obračunava v skladu z MSRP 16. Prav zato morajo podjetja skrbno analizirati vse okoliščine, da pri obračunavanju uporabijo ustrezne računovodske standarde (Ernst & Young, 2020b, str. 24).

3.5 Dogodki po datumu bilance stanja

Dogodki po datumu bilance stanja so tisti dogodki, ki se zgodijo med koncem poročevalskega obdobja in datumom odobritve računovodskih izkazov. Revidirane družbe morajo pojasniti vse pomembne dogodke, ki so se zgodili po datumu bilance stanja. Ker je pandemija covid-19 dogodek, katerega učinki so pomembni, bi lahko takšna (ne)razkritja potencialno vplivala na odločitve uporabnikov računovodskih izkazov. Ključno vprašanje revizij v času pandemije je bilo, kdaj naj podjetje svoje računovodske izkaze za dogodke po datumu bilance stanja popravi in kaj naj razkrije v računovodskih izkazih (Bajuk Mušič, 2020a).

Družbe na koncu vsakega poročevalskega obdobja ovrednotijo informacije, ki so na voljo po datumu poročanja, a pred izdajo računovodskih izkazov. Revizorjeva ključna naloga je, da je osredotočen na dogodke, ki se pojavijo med datumom računovodskih izkazov in datumom revizorjevega poročila. Gre za tako imenovane kasnejše dogodke in njihove učinke, če ti obstajajo ter morebiti vplivajo na računovodske izkaze družbe (IAASB, 2020d).

Obstajata dve vrsti kasnejših dogodkov (IAASB, 2020d, str. 1–2):

- taki, ki dajejo dokaze o okoliščinah, ki so se pojavile po datumu računovodskih izkazov in
- taki, ki dajejo dokaze o okoliščinah, ki so obstajale na datum računovodskih izkazov.

Za lažje razumevanje dogodkov po datumu bilance stanja je treba razumeti ustreznost naslednjih datumov (IAASB, 2020d, str. 6):

- datum računovodskih izkazov, ki predstavlja datum konca zadnjega obdobja, na katerega se izkazi nanašajo,
- datum odobritve računovodskih izkazov je datum, na katerega so vsi izkazi pripravljeni. Vključuje vsa pojasnila in potrditve pooblaščenih oseb o prevzeti odgovornosti za te računovodske izkaze,
- datum revizorjevega poročila je datum, ko revizor obvesti uporabnike poročila, da je upošteval vse učinke dogodkov, ki so se pojavili do tega datuma,
- datum izdaje računovodskih izkazov pa predstavlja datum, ko so revidirani računovodski izkazi vključno z revizorjevim poročilom na voljo tretjim osebam oziroma uporabnikom računovodskih izkazov.

Poslovodstvo revidirane družbe je odgovorno in dolžno za prilagoditve ter pripravo ustreznih drugih razkritij v računovodskih izkazih, glede na kasnejše dogodke v skladu z okvirom računovodskega poročanja.

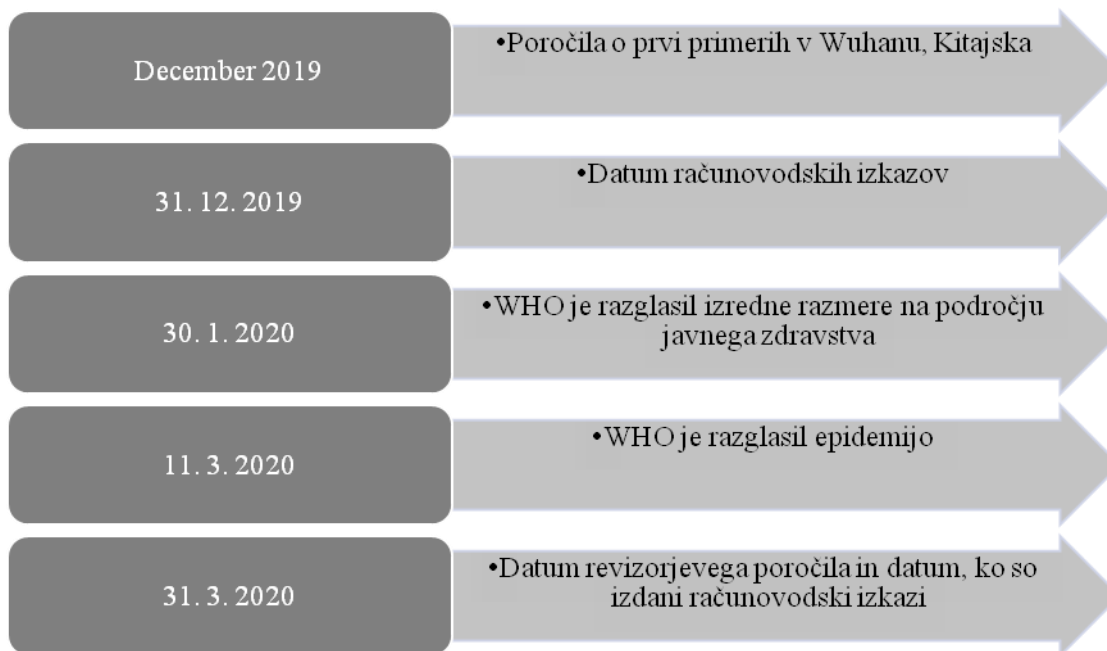
Ločimo dve vrsti dogodkov, ki povzročijo spremembo v računovodskih izkazih. Prvi so dogodki, ki govorijo o okoliščinah, ki se pojavijo po poročevalskem obdobju, in jih imenujemo nepopravljalni dogodki. Računovodski izkazi morajo v zvezi z nepopravljivimi dogodki vsebovati razkritja oziroma vrste dogodka in oceno finančnega učinka. Drugo vrsto dogodkov predstavljajo popravljalni dogodki. V primeru popravljivih dogodkov gre za dogodke, ki dajejo dokaze o okoliščinah, ki so obstajale ob koncu poročevalskega obdobja. Takšni dogodki imajo vpliv na računovodske izkaze, zato je potreben popravek zneskov, pripoznanih v izkazih (IAASB, 2020d, str. 2).

Izzivi gospodarstva, ki jih je povzročila pandemija covid-19, vključno z morebitnimi nenačrtovanimi dogodki, katerih trajanje je bilo izredno negotovo, so vplivali na številna področja revizije. Poslovodstvo je moralo opisati, kako je izbruh pandemije covid-19 vplival na delovanje podjetja, ali je prišlo do ustavitve podjetniških dejavnosti zaradi

uvedenih vladnih ukrepov in kako je nestanovitnost trga vplivala na naložbe v lastniški kapital (Ernst & Young, 2020a). Poslovodstvo revidirane družbe je bilo tisto, ki je določilo, ali je dogodek popravljalen ali nepopravljalen. Če je vodstvo ocenilo, da glavni razlog za zaustavitev proizvodnje in začasnega zaprtja podjetja ni izbruh pandemije, pač pa ukrepi, ki jih je sprejela vlada po datumu poročanja, se tak dogodek ni popravil ter se zato ni odražal v sredstvih in obveznostih podjetja. Če pa je poslovodstvo ocenilo, da ni bilo popravljivih dogodkov, je moralo podjetje kljub vsemu razkriti naravo dogodka in oceno njegovega finančnega učinka (Ernst & Young, 2020a, str. 4–5).

Če je nepopravljali dogodek bistven (dober primer tega je ravno pandemija covid-19), lahko njegovo razkritje vpliva na odločitve uporabnikov računovodskih izkazov. Prav zato je bilo pomembno in tudi nujno, da so podjetja razkrila vse pomembne vrste nepopravljivih dogodkov po datumu bilance stanja. Podjetje je moralo razkriti vrsto dogodka in tudi oceno njegove denarno izražene posledice oziroma navedbo, da takšna ocena ni mogoča (Ernst & Young, 2020a, str. 4). Glavno vprašanje je bilo, kako določiti, kateri dogodki se bodo v računovodskih izkazih odražali kot popravljalni in kateri kot nepopravljalni. Na sliki 2 je prikazan predvideni scenarij vpliva epidemije na računovodske izkaze, ki je z vidika revizorjevega poročila pomemben, saj vključuje načrtane morebitne nove okoliščine in pogoje, pri katerih lahko pride do spremembe revizorjevega mnenja.

Slika 2: Predvideni scenarij vpliva epidemije na računovodske izkaze



Prirejeno po IAASB (2020d).

Revizorji so morali biti pozorni, da pri izvajanju revizijskih postopkov vse dogodke, ki terjajo prilagoditev ali razkritje in so se zgodili med datumom računovodskih izkazov ter datumom revizorjevega mnenja, ustrezno vključijo v računovodske izkaze v skladu z

okvirom računovodskega poročanja. V teh okoliščinah je bilo še posebej pomembno, da se vsi revizijski dokazi, ki so bili pridobljeni v zvezi s kasnejšimi dogodki, nanašajo na celotno obdobje do datuma revizorjevega poročila (IAASB, 2020d, str. 2–3).

Dogodki ali okoliščine, ki so bili posledica pandemije covid-19 in so pomembni za revizorjevo presojo o pojavu kasnejših dogodkov ter predstavljajo potencialno vključitev v računovodske izkaze, so (IAASB, 2020d, str. 4):

- načrtovane oziroma nedavne prodaje ali pridobitve sredstev kot posledica pandemije,
- nova posojila, jamstva, obveze, ki so bile sklenjene kot posledica pandemije,
- gospodarske spodbude, ki jih država zagotavlja v obliki državne pomoči,
- povečanje kapitala (izdaja novih delnic, sporazum o pripojitvi ali likvidaciji),
- nenavadne računovodske prilagoditve,
- dogodki, ki vzbudijo dvom o primernosti računovodskih usmeritev (dogodki, ki na primer vzbudijo dvom o veljavnosti predpostavke delujočega podjetja),
- dogodki, pomembni za izterljivost sredstev,
- odpravnine, ki so posledica zmanjšanja delovne sile,
- spremembe v obstoječih pogodbenih razmerjih (na primer znižanje ali odlog plačila najemnine),
- premisleki o davkih (izterljivost terjatev za odloženi davek).

V primeru državnih podpor so morala podjetja presoditi, ali zakoni oziroma drugi regulativni predpisi predstavljajo podlago za upravičenost do nepovratnih sredstev na dan bilance stanja, da jih pripoznajo v tekočem obdobju poročanja. Če bi novi zakon ali uredba stopila v veljavo po koncu poročevalskega obdobja, bi šlo za državno subvencijo, kar pomeni, da bi šlo za naknadni dogodek, ki se ne bi prilagajal oziroma popravljal (Ernst & Young, 2020b).

Revizor mora postopke revidiranja v zvezi s kasnejšimi dogodki izvajati s poklicno nezaupljivostjo. To pomeni, da upošteva ustreznost in hkrati zadostnost revizijskih dokazov v zvezi s kasnejšimi dogodki in presoja njihovo ustrezno upoštevanje v računovodskih izkazih (IAASB, 2020d, str. 4).

Če revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o kasnejših dogodkih, lahko presodi, ali je primerno, da jih vključi v revizorjevo poročilo kot ključno revizijsko zadevo, ter ali je potrebno uporabnike na te kasnejše dogodke opozoriti (IAASB, 2020d, str. 6).

4 EMPIRIČNA RAZISKAVA VPLIVA PANDEMIJE COVIDA-19 NA REVIDIRANJE V REVIZIJSKI DRUŽBI ERNST & YOUNG

4.1 Zasnova in namen raziskave

V empiričnem delu magistrske naloge sem opredelil glavni raziskovalni problem, namen raziskave in temeljna raziskovalna vprašanja, na katera naj bi empirična raziskava o vplivu pandemije na revidiranje tudi odgovorila. Opisal sem metodologijo pridobivanja podatkov in pojasnil razlog za izbiro te metode. Prav tako sem v nadaljevanju predstavil določitev in opis izbranega vzorca, ki mi je omogočil pridobitev podatkov, s katerimi sem želel odgovoriti na temeljna vprašanja. Nazadnje sem opisal še metodo analize ugotovitev, predstavil glavne rezultate in jih interpretiral.

4.1.1 Namen raziskave, opredelitev problema in temeljna raziskovalna vprašanja

V prvih treh poglavjih sem ugotavljal, kakšne so bile smernice strokovnih združenj in regulatorjev v času pandemije covid-19 in kako so ta opozorila sprejeli revizorji. Na podlagi zbranih podatkov sem predstavil vpliv pandemije covid-19 na poslovanje podjetij. Zanimalo me je, kako so se revizorji v časih virtualne revizije in dela na daljavo soočali z vsemi preprekami v primeru revizije brez fizične prisotnosti ter tudi v primeru dela od doma, v svojem okolju, kjer je težko prepoznati meje med poklicnim in zasebnim življenjem. Spraševal sem se, kako revizor pripravi revizijski načrt in kakšno je upoštevanje časovnih rokov v času pandemije, ko se gospodarski ukrepi iz dneva v dan spreminjajo, prihodnost pa je popolnoma negotova. Največja težava za opravljanje revizije je zagotovo komunikacija z revidirano stranko pa tudi zadostnost in ustreznost pridobljenih revizijskih dokazov. Prav zato sem v drugem poglavju izpostavil verodostojnost revizijskih dokazov, ki je ključna za postopke. Vse to vodi do povečanih tveganj revidiranja v času pandemije. Revizorji so se soočali z novimi revizijskimi postopki, pri katerih so morali biti pozorni na ustrezno ravnanje posloводства revidiranih podjetij v primeru predpostavke delujočega podjetja, kontrol pri poslovnih procesih, pripoznavanju subvencij iz državnih pomoči, oslabitvi sredstev in pri dogodkih po datumu bilance stanja. Vse to so nova tveganja, ki so vzbudila pozornost pri revizijskih postopkih in pripeljala do novih razkritij v računovodskih izkazih. Novi dogodki in okoliščine so vplivali tudi na revizorjevo mnenje ter končni produkt revizije.

Temeljna raziskovalna vprašanja magistrskega dela so:

- S kakšnimi izzivi se soočajo revizorji pri izvajanju revizije v času pandemije covid-19?
- Katera so glavna področja povečanega tveganja revidiranja v času pandemije covid-19?
- Kakšna bo prihodnost izvajanja revizije po koncu pandemije?

Na podlagi zastavljenih vprašanj sem poskušal ugotoviti, kakšen je njihov vpliv na končni produkt revizije – na revidirano računovodsko poročilo in ali je zaradi dela na daljavo to vplivalo tudi na učinkovitost revizije ter revizijskih postopkov. Opredelil sem, kateri so glavni pomisleki zaposlenih v podjetju Ernst & Young glede revizije na daljavo, kakšni so glavni izzivi revizorjev pri izvajanju virtualne revizije in katera področja tveganja so, po njihovem mnenju, povzročala največ težav poslovodstvu pri njihovem pripoznavanju. Prav tako sem poskušal ugotoviti, ali je revizija zaradi dela na daljavo ostala enako učinkovita v primerjavi s tradicionalno izvedbo revizije s fizično prisotnostjo revizorjev na sedežu revidiranega podjetja in kakšna mnenja imajo revizorji o prihodnosti revizije.

4.1.2 Metodologija pridobivanja podatkov

Primarne podatke za empirično raziskavo vpliva pandemije covid-19 na revidiranje sem pridobil z uporabo kvalitativne metode, s pomočjo izvedbe individualnih, delno strukturiranih intervjujev. Delno strukturirani intervju je najpogostejša oblika pridobivanja kvalitativnih podatkov. Vprašanja pri intervjuju so odprtega tipa, sledijo lahko določenemu predhodnemu okviru ali pa so zastavljena popolnoma prosto. Tak intervju je primeren za nova področja raziskovanja, saj je fleksibilen in združuje različna mnenja ter poglede ljudi na isto stvar. Podatki, ki jih dobimo s pomočjo takega intervjuja, se lahko med seboj zelo razlikujejo, saj lahko določena vprašanja izpustimo in med izvedbo dodamo druga (Kordeš & Smrdu, 2015, str. 40).

Ker je virtualna revizija sodoben proces, vsak revizor pa lahko ima z delom na daljavo različne izkušnje, je uporaba delno strukturiranih intervjujev veliko bolj smiselna kot uporaba ankete ali strukturiranega intervjuja. Pri vsakem vprašanju je prostor za podrobnejši odgovor oziroma misel, zadostna je tudi stopnja obvladljivosti intervjuja (Birmingham & Wilkinson, 2013, str. 45). Na ta način sem pridobil bolj subjektivne odgovore, ki temeljijo na lastnih izkušnjah revizorjev in njihovem dožemanju revizijskih postopkov v času pandemije covid-19. Oblikoval sem odprta vprašanja, s katerimi sem intervjuvancem omogočil daljše odgovore, razvoj misli in predvsem možnost boljšega osvetljevanja vidikov, ki so se jim zdeli pomembni.

4.1.3 Določitev in opis izbranega vzorca

Delno strukturirane intervjuje na podlagi vnaprej okvirno pripravljenih vprašalnikov sem pripravil na vzorcu sedmih zaposlenih v podjetju Ernst & Young. Ker sem želel v analizo vključiti različne zaposlene z različnimi nazivi in funkcijo v revizijskem podjetju Ernst & Young, sem v raziskavo vključil enega partnerja, dva managerja, tri seniorje in enega asistenta. S tem sem želel doseči raznovrstnost odgovorov in različnih mnenj, saj se revizorji, zaposleni na različnih funkcijah, na različne načine soočajo s tveganji revizije na daljavo, vsak pa drugim tveganjem in izzivom pripisuje večjo pomembnost. Največje število intervjuvancev predstavljajo seniorji v reviziji, ki so imeli v času pandemije največ

stika s strankami in bili najbolj izpostavljeni spremembam ter novim tveganjem pri revizijskih postopkih. Skupaj sem izvedel sedem intervjujev z zaposlenimi z različnimi nazivi karierni lestvice. Vzorec zaposlenih, s pregledom intervjuvancev in z njihovimi funkcijami v revizijskem podjetju Ernst & Young, je predstavljen v tabeli 2. Podatke o zaposlenih v podjetju Ernst & Young sem zaradi občutljivosti informacij in varovanja osebnih podatkov anonimiziral. Zaradi lažje preglednosti sem oznake oziroma šifre intervjuvancev uporabil tudi v podpoglavju interpretacije rezultatov.

Tabela 2: Izbrani vzorec intervjuvancev in njihove funkcije v podjetju Ernst & Young

Zap št.	Funkcija/pozicija intervjuvanca	Oznaka/šifra intervjuvanca
1	Partner v reviziji	P1
2	Manager v reviziji	M1
3	Manager v reviziji	M2
4	Senior v reviziji	S1
5	Senior v reviziji	S2
6	Senior v reviziji	S3
7	Asistent v reviziji	A1

Vir: lastno delo.

Vsakemu intervjuvancu sem podal svojo oznako oziroma šifro. Črke predstavljajo funkcijo intervjuvanca (P – partner, M – manager, S – senior, A – asistent), numerični znaki, ki so dodani črkam, pa predstavljajo zaporedno številko intervjuvanca, ki opravlja določeno funkcijo.

4.1.4 Metoda analize

Delno strukturirane intervjuje sem izvedel s pomočjo v naprej pripravljenega vprašalnika (glej Prilogo 1), ki je služil kot pomoč pri opravljanju intervjujev. Vprašalnik je pokrival tri področja raziskovanja, na katera sem želel dobiti odgovore in predstaviti rezultate analize. Glavna tri področja vprašalnika so:

- izzivi pri izvajanju revizije na daljavo in največje težave pri opravljanju revizorjevega dela,
- največja tveganja, ki nastajajo zaradi posledic pandemije covida-19, spreminjajočega se gospodarskega okolja in sprejetih gospodarskih ukrepov,
- učinkovitost revizije v času dela na daljavo in smernice za prihodnost virtualne revizije.

Pri vseh intervjuvancih sem uporabil enak vprašalnik, ki sem ga prilagajal glede na funkcijo posameznikov. Z izvedbo kvalitativne analize sem s pomočjo intervjujev pridobil želene podatke in odgovore na temeljna raziskovalna vprašanja. Odgovore, razdeljene v tri

sklope vprašanj, sem na koncu primerjal in jih analiziral. Vsi intervjuji so bili opravljeni s pomočjo programskega orodja Microsoft Teams in posneti z digitalnim snemalnikom zvoka.

4.2 Način predstavitve rezultatov

Podrobni rezultati delno strukturiranih intervjujev so podani v Prilogi 2 – Rezultati opravljenih delno strukturiranih intervjujev z zaposlenimi v podjetju Ernst & Young. Glavne ugotovitve in rezultate sem povzel ter interpretiral v naslednjem podpoglavju in jih strukturiral po posameznikih na različnih ravneh karierne lestvice na področju revizije. Ker sem v vzorec izbral sedem zaposlenih, ki v podjetju opravljajo različne funkcije, glede na svoje izkušnje in leta v reviziji, sem zbrane glavne ugotovitve povzel po vrstnem redu od najmanj izkušenega do najbolj izkušenega zaposlenega revizorja v revizijskem podjetju Ernst & Young. Podrobno analizo sem pričel z interpretacijo rezultatov intervjuja z asistentom (A1), nadaljeval s povzetki ugotovitev treh seniorjev (S1, S2 in S3) in dveh managerjev (M1, M2), na koncu pa predstavil še ugotovitve iz intervjuja s partnerjem (P1).

V nadaljevanju najprej predstavljam ugotovitve pri posameznem intervjuvanem revizorju, nato izvedem primerjalno analizo, v kateri predstavljam skupne iztočnice intervjuvancev. Ob tem sem se posebej osredotočil na temeljna raziskovalna vprašanja o izzivih revizorjev pri izvajanju revizije v času pandemije covida-19, o glavnih področjih tveganja revidiranja in o prihodnosti revizije po koncu pandemije covida-19. Takšne vrste pristop in izvedba analize delno strukturiranih intervjujev omogočata ustrezno opredelitev glavnih odgovorov na zastavljena temeljna raziskovalna vprašanja.

4.3 Podrobna analiza in interpretacija rezultatov

4.3.1 Revizor A1

Prvi intervjuvanec, ki v družbi Ernst & Young deluje kot asistent v reviziji, ima izmed vseh intervjuvancev najmanj izkušenj z revizijskim delom. Največji izziv pri opravljanju revizijskega dela mu je predstavljalo delo na daljavo brez fizične prisotnosti na sedežu revidirane stranke. Intervjuvanec je v zvezi z izzivi pri opravljanju dela na daljavo izpostavil:

- oteženo komunikacijo s stranko,
- zamude pri dostavi dokumentacije za opravljanje revizijskih postopkov,
- večje število ur dela glede na pretekla leta,
- otežen prenos znanja med člani revizijske ekipe.

Intervjuvanec se pri opravljanju revizijskega dela ni srečeval s področji tveganja, ki so nastajala zaradi posledic pandemije in sprejetih gospodarskih ukrepov. Edina tveganja je

zaznal v primeru prejetih državnih pomoči oziroma subvencij, pri katerih je opravljal dodatne revizijske postopke za preveritev ustreznosti državnih pomoči preko izpolnjevanja določenih kriterijev. Intervjuvanec se z oslavitvami sredstev in dogodki po datumu bilance, ki so nastali kot posledice pandemije covida-19, pri opravljanju svojega dela ni srečeval. To je glede na funkcijo v podjetju smiselno, saj so revizijske postopke, povezane z oslavitvami in dogodki po datumu bilance, opravljali zaposleni z večletnimi izkušnjami in znanjem v reviziji.

Po mnenju intervjuvanca revizija ne bo nikoli popolnoma virtualna, pač pa bo sledila dobri praksi hibridnega načina dela. Poudarja tudi, da sta izrednega pomena osebni stik in skupna fizična prisotnost revizijske ekipe, saj sta na ta način pridobivanje znanja in tudi komunikacija učinkovitejša.

Glede na kratek čas dela intervjuvanca v revizijskem podjetju ocenjujem, da pandemija covida-19 zanj ni predstavljala bistvenih novih izzivov pri opravljanju dela, prav tako zaradi pomanjkanja izkušenj nima opredeljenega mnenja glede največjih področij tveganj, ki sem jih izpostavil na začetku magistrskega dela.

4.3.2 Revizor S1

Drugi intervjuvanec, ki je v podjetju Ernst & Young zaposlen že pet let, opravlja funkcijo seniorja v reviziji. Senior v reviziji neposredno poroča managerju, vodi svoj lasten revizijski projekt, nadzoruje mlajše člane revizijske ekipe, ocenjuje in dopolnjuje revizijska poročila, preverja skladnost z revizijskimi standardi in predpisi ter daje revizijska priporočila revidiranim podjetjem (ACCA, 2021).

Zaradi večjih izkušenj revizorja, ki opravlja funkcijo seniorja v reviziji, sem pričakoval nazornejši opis tveganj na področju revizijskih postopkov in tudi opredelitev največjih izzivov, s katerimi se je kot vodja projektov srečeval v času pandemije covida-19. Intervjuvanec je v zvezi z izzivi pri opravljanju dela na daljavo izpostavil:

- neizkušenost in predvsem nepripravljenost na delo na daljavo nekaterih računovodij in zaposlenih pri revidiranih podjetjih,
- planiranje in načrtovanje inventur,
- oteženo komunikacijo s stranko in z revizijsko ekipo,
- zabrisane meje med zasebnim in poklicnim življenjem,
- dodatne postopke pri preverjanju verodostojnosti elektronskih dokumentov,
- tehnične izzive zaradi implementacije novih tehnologij,
- slabši prenos znanja na nove sodelavce v reviziji.

Intervjuvanec je v zvezi s podaljševanjem rokov dejal, da je prihajalo do podaljševanja, vendar to ni predstavljalo večjih težav oziroma ni prinašalo dodatnih tveganj.

Glavna področja tveganja, ki jih je intervjuvanec izpostavil, so: pripoznavanje državnih pomoči oziroma subvencij, oslabitve sredstev in ogrožena kibernetika varnost pri opravljanju revizijskih postopkov. Po njegovem mnenju podjetja niso imela likvidnostnih težav, ki bi lahko povzročile morebiten dvom o predpostavki delujočega podjetja. Poudaril je tudi, da je danes večina notranjih kontrol v podjetjih avtomatskih oziroma sistemskih, zato pandemija covid-19 nanje ni imela bistvenega vpliva. Največje težave in tveganja pripisuje postavitvam oslabitev sredstev, pri čemer izpostavi predvsem oslabitvi terjatev in naložb. V zvezi z dogodki po datumu bilance sam ni zaznal posebnih tveganj, saj so podjetja ključna razkritja vključevala v računovodske izkaze brez opozorila revizorja ali pa po njem. Prav zato to ni imelo bistvenih vplivov na odločitve uporabnikov računovodskih izkazov.

Kakovost revizijskega dela in končnega revizijskega produkta zaradi dela na daljavo, po mnenju intervjuvanca, ni upadla, poudarja pa, da so bili revizorji v primerjavi s preteklimi leti v času dela na daljavo veliko bolj obremenjeni. Poudaril je tudi pomembnost ustrezne komunikacije nadrejenih revizorjev s svojimi manj izkušenimi sodelavci. Nujno je bilo, da je vsak revizor pred pričetkom dela vzpostavil ustrezen sistem nadzora nad delom revizijske ekipe.

Intervjuvanec meni, da je hibridna oblika dela z vidika revizorja in njegovega dela najučinkovitejša. Prav tako je izpostavil, da je pretekla vsakdanja prisotnost revizorja na sedežu stranke neučinkovita in zamudna, pa tudi da je velika prednost hibridnega dela predvsem fleksibilnost oziroma učinkovitejša lastna organizacija časa pri delu revizorja.

Ocenjujem, da se je intervjuvanec pri svojem delu srečal z glavnimi področji revizijskih tveganj, ki sem jih kot najpomembnejša z vidika opravljanja revizijskih postopkov opredelil tudi sam. Ugotavljam tudi, da je revizija na daljavo povzročila težave pri izvedbi revizije predvsem z vidika komunikacije s stranko in člani revizijske ekipe, pridobivanja dokumentacije, planiranja revizijskih postopkov ter prenosa znanja. Intervjuvanec je hibridni način dela opredelil kot najučinkovitejši način dela za izvedbo revizijskih postopkov.

4.3.3 Revizor S2

Tretji intervjuvanec je v podjetju Ernst & Young zaposlen šest let in prav tako opravlja funkcijo seniorja v reviziji. Zaradi večletnih izkušenj revizorja sem v primeru delno strukturiranega intervjuja pričakoval podrobnejšo razlago, vezano na največje izzive, ki jih je prinesla pandemija covid-19, in nazorno opredelitev največjih tveganj, ki so nastala kot posledica pandemije. Pri delu na daljavo in opravljanju revizijskih postopkov brez fizične prisotnosti na sedežu revidiranega podjetja je intervjuvanec izpostavil:

- več časa, porabljenega za usklajevanje s stranko,
- več časa, porabljenega za komunikacijo in usklajevanje s člani revizijske ekipe,

- nepripravljenost nekaterih strank za delo na daljavo,
- manjše zamude pri pridobivanju dokumentacije zaradi manjkajočih ključnih kadrov na področju računovodstva (delo od doma, čakanje na delo),
- otežen prenos znanja med člani revizijske ekipe,
- dodaten pregled in preveritev elektronsko pridobljene dokumentacije,
- pomanjkanje profesionalnega skepticizma in samoiniciativnosti revizorjev,
- zabrisane meje med zasebnim in poklicnim življenjem.

Po mnenju intervjuvanca je pandemija covida-19 najbolj vplivala na oslabitve osnovnih sredstev, oslabitve zalog in pripoznavanje subvencij iz prejetih državnih pomoči. Revizorjevo delo je bilo pregledati ustreznost izpolnitve kriterijev oziroma pogojev za pridobitev državnih pomoči, pri čemer pa intervjuvanec ni opazil, da bi podjetja pri tem kakor koli goljufala oziroma državne pomoči izigravala. Področje tveganja so predstavljale tudi oslabitve sredstev, pri čemer pa do večjih tveganj ni prihajalo, še posebej ne pri tistih podjetjih, ki so se hitro prilagodila danim razmeram in imela večjo diverzifikacijo svojih poslovnih dejavnosti. Ključno vlogo so odigrale tudi banke, ki so finančno, s pomočjo dajanja posojil podprla tista najbolj prizadeta podjetja, predvsem v panogah turizma in gostinstva. Učinkovito je bilo tudi upoštevanje predpostavke delujočega podjetja, kjer bistvenih povečanj revizijskih tveganj ni bilo zaznati, v manjši meri pa intervjuvanec poudarja kratkoročen vpliv upada prihodkov.

V zvezi z dogodki po datumu bilance stanja je intervjuvanec povedal, da so revizorji podjetja opozorili v primeru pomembnejših opomb in razkritij, ki so jih revizorji dodali in vključili v računovodske izkaze. Pomembnih nepravilnosti v primeru dogodkov po datumu bilance ni bilo zaznati.

Kakovost revizije je v začetku pandemije covida-19 močno upadla, a se je zaradi prilagajanja revizorjev in tudi revidiranih družb vrnila na zeleno raven. Učinkovitost revizije na daljavo je primerljiva z učinkovitostjo revizije v primeru fizične prisotnosti, saj prinaša veliko prednost predvsem pri prihranku časa, zmanjšanju stroškov, večji fleksibilnosti in lastni organizaciji delovnega časa. Ne glede na pozitivna spoznanja in prednosti, ki jo prinašata hibridna oblika dela ter še posebej delo na daljavo, je intervjuvanec poudaril velik pomen fizične prisotnosti revizijske ekipe pri revidirani družbi, ki je izrednega pomena za ohranitev dobrega odnosa s stranko v sedanjosti in tudi prihodnosti.

Ocenjujem, da se je intervjuvanec pri svojem delu srečal z glavnimi področji revizijskih tveganj, ki sem jih sam opredelil kot najpomembnejša z vidika opravljanja revizijskih postopkov. Prav tako lahko trdim, da je pandemija vplivala na nekatere revizijske postopke, kjer so bili revizorji še posebej pozorni na vpliv pandemije. Ugotavljam tudi, da je revizija na daljavo povzročila težave pri izvedbi revizije predvsem z vidika komunikacije s stranko, zamude pri dostavljanju dokumentacije, pomanjkanja profesionalnega skepticizma in oteženega prenosa znanja med člani revizijske ekipe.

Področja povečanega tveganja zaradi pandemije covida-19 so bila prepoznana in deležna posebne pozornosti, a večjih vplivov na revizijske postopke niso imela.

4.3.4 Revizor S3

Četrty intervjuvanec je v podjetju zaposlen kot senior na oddelku revizije. Tudi pri tem delno strukturiranem intervjuju sem zaradi izkušenosti zaposlenega pričakoval podrobno predstavitev glavnih izzivov revizorjev v času dela na daljavo in tudi jasno opredelitev glavnih področij povečanega tveganja, ki so nastala kot posledica zmanjšanega prometa podjetij, upada prihodkov, zamujanja dobaviteljev ter splošnih sprememb poslovanja zaradi pandemije covida-19. Pred pričetkom pandemije ni bilo vprašanj, povezanih z načinom dela in izbiro med delom na daljavo ter delom na sedežu revidiranega podjetja, saj so bile revizijske ekipe vedno prisotne na terenu oziroma na sedežu revidiranih podjetij. Pri opravljanju revizijskega dela na daljavo je bilo potrebno usklajevanje s stranko glede načina dela in izvedbe revizije, ki je morala biti v skladu z upoštevanjem razmer ter pogojev, ki so jih narekovali preventivni ukrepi za zaježitev koronavirusa. Pri opravljanju dela na daljavo je intervjuvanec izpostavil naslednje izzive in probleme:

- povečanje časa, porabljenega za organizacijo revizijskega projekta,
- potrjevanje in pregledovanje pridobljene dokumentacije in analitik (poudarek na pridobitvi zaslonskih slik računalnika in njihovi uskladitvi s pridobljenimi podpornimi analitikami),
- otežen prenos znanja med revizijsko ekipo, še posebej na nove sodelavce v reviziji,
- otežena vključitev novih sodelavcev v reviziji,
- zamuda pri prejemu dokumentacije zaradi pomanjkanja ključnega kadra, ki sodeluje z revizorji (veliko delavcev na čakanju),
- zabrisane meje med poklicnim in zasebnim življenjem,
- zamudno prilagajanje na nova računalniška orodja in tehnologije.

Intervjuvanec je na podlagi lastnih izkušenj z delom na daljavo v času pandemije izpostavil tri največja področja tveganja. To so bila: pripoznavanje subvencij, oslabitve sredstev in vrednotenje terjatev ter zalog. V zvezi s pripoznavanjem subvencij so morali biti revizorji pozorni na kriterije oziroma pogoje za prejetje državnih pomoči, ki so jih morala upoštevati oziroma izpolnjevati podjetja. Tveganje oslabitve sredstev se je povečalo predvsem zaradi upada prometa in negotovih okoliščin v gospodarstvu. V nekaterih primerih je bilo treba opraviti nove projekcije za prihodnje delovanje podjetij. Revizorji so povečano tveganje zaradi pandemije opazili tudi na področju poplačila terjatev. Pri svojem delu so morali prav zato dodatno pozornost nameniti težavam kupcev pri poplačilu njihovih obveznosti.

Čeprav bi revizorji pričakovali, da bodo imela podjetja likvidnostne težave, je intervjuvanec izpostavil ravno nasprotno. Kljub upadu prihodkov nekaterih večjih podjetij zaradi globalnih sprememb v gospodarstvu in spremembi cene, so bila podjetja v času

pandemije bolj likvidna kot v predkoronskem obdobju. Predpostavka delujočega podjetja in tudi likvidnostne težave so bila le redko izpostavljena področja, k čemur so prispevale tudi banke, ki so finančno podpirale gospodarstvo, še posebej najbolj kritične gospodarske panoge.

Po mnenju intervjuvanca so bila podjetja pri pripoznavanju subvencij izredno konservativna. Če pogojev niso dosegla, preprosto niso koristila državnih pomoči. Bistvenih napak ali nejasnosti intervjuvanec ni opazil, izpostavil pa je primer podjetja, v katerem so revizorji opazili, da pogoji državnih pomoči niso izpolnjeni, podjetje pa si je subvencije pripoznalo. Šlo je za napako, ki je bila dodana na revizorjevo listo napak, zato je podjetje kasneje popravilo računovodske izkaze. Dogodki po datumu bilance niso bili tvegano področje z vidika vpliva na uporabnike računovodskih izkazov, tudi podjetja jim niso namenjala dovolj pozornosti. Revizorji so zato dosledno opozorili na vključitev podrobnejših razkritij, ki so morala biti dodana računovodskim izkazom.

Učinkovitost revizije v času dela na daljavo je odvisna od vsakega posameznika in njegovih karakteristik. Intervjuvanec je izpostavil profesionalni skepticizem, ki je bil v času dela na daljavo premalo izrazit. Kakovost revizije je bila odvisna od izkušenosti revizorjev, zagotovo pa je v primeru novih sodelavcev v reviziji višja v primeru fizične prisotnosti celotne revizijske ekipe na sedežu revidiranega podjetja. Prednosti dela na daljavo oziroma hibridne oblike revizijskega dela so prihranek časa, napredek pri uporabi tehnoloških orodij, digitalizacija procesov in večja fleksibilnost revizorjev. Revizija na daljavo pa je vse prej kot enostavna za nove člane revizijskih ekip, ki jim primanjkuje izkušenj, zato je osebni stik v tem primeru še toliko pomembnejši. Intervjuvanec v prihodnosti pričakuje zmanjšanje obsega revizijskih ekip, večjo pospešitev digitalizacije in avtomatizacije postopkov ter povečano znanje pri uporabi sodobnih informacijskih tehnologij. Intervjuvanec je prav tako poudaril, da se v sodobnem revidiranju preveč časa porabi za napredne tehnike analiziranja, na drugi strani pa se je občutno povečalo pomanjkanje osnovnega znanja računovodstva.

Ocenjujem, da je intervjuvanec opazil spremembe pri izvajanju revizije na daljavo in izkusil izzive, ki jih je delo na daljavo prineslo. Ugotavljam, da je revizija brez fizične prisotnosti povzročila dodatna usklajevanja in zmanjšala komunikacijo med revizorji ter revidiranim podjetjem. Intervjuvanec je pri opravljanju revizijskega dela pripoznal nekatera nova področja tveganja, kot sta denimo tveganje pri poplačilu terjatev in pripoznavanje subvencij iz državnih pomoči, ki so bila pomembna, a niso bistveno vplivala na izvajanje revizijskih postopkov, kot tudi ne na uporabnike računovodskih izkazov.

4.3.5 Revizor M1

V empirični del magistrske naloge sem glede na funkcijo v podjetju Ernst & Young želel vključiti različne zaposlene, zato sem peti in šesti delno strukturirani intervju izvedel z zaposlenima, ki v podjetju Ernst & Young opravljata funkcijo managerja. Glede na njune

večletne izkušnje z delom v reviziji sem pričakoval večje razumevanje glavnih izzivov revizije na daljavo in tudi opredelitev največjih področij tveganj, na katera so bili revizorji še posebej pozorni pri revidiranju podjetij v času pandemije covid-19, ki je imela velik vpliv na poslovanje podjetij ter tudi na njihove računovodske izkaze.

Intervjuvanec, manager v podjetju Ernst & Young, je izpostavil, da je bil v negotovih časih temeljni cilj, da revizijo in njene postopke s pomočjo manjših sprememb pri planiranju revizije izvedejo učinkovito ter kakovostno. To pomeni, da so se revizorji uskladili s podjetjem glede načina dela in obojestransko upoštevali morebitne ukrepe za zajezitev koronavirusa. Intervjuvanec je nato poudaril problematično izvedbo inventur. Nekatere revidirane družbe so želele inventurne popise izpustiti, druge izvesti v manjšem obsegu ali pa so izvedbo inventure dovoljevale ob upoštevanju preventivnih ukrepov. V redkih primerih so podjetja inventurne postopke izvedla virtualno.

Intervjuvanec je v zvezi z izzivi pri opravljanju dela na daljavo izpostavil:

- neupoštevanje zastavljenih rokov v podjetjih, ki niso subjekti javnega interesa,
- zaključenost projektov v kasnejših rokih kot v preteklih letih,
- alternativno preveritev pridobljene dokumentacije za potrditev verodostojnosti,
- otežen prenos znanja med člani revizijske ekipe,
- pomanjkanje komunikacije med člani revizijske ekipe,
- zabrisane meje med poklicnim in zasebnim življenjem,
- preobremenjenost z delom v začetni fazi pandemije.

Največja področja tveganja, ki jih je intervjuvanec izpostavil, so razmejitev odgovornosti, oslabitve sredstev in terjatev ter potencialne obveznosti do zaposlenih zaradi prekinitev pogodb. Intervjuvanec se je pri svojem delu srečal s podjetjem, v katerem je imela predpostavka delujočega podjetja pomembno vlogo. Šlo je za primer hotelske dejavnosti, kjer je šlo za dolgoročni problem rentabilnosti podjetja, ki pa ni v celoti vezan na pandemijo in njene posledice. Prav tako intervjuvanec, v nasprotju s pričakovanji, ni zaznal podjetij, ki bi prikrivala svoje finančne težave ali imela likvidnostne probleme. Eden glavnih razlogov za plačilno sposobnost in likvidnost podjetij so zagotovo subvencije iz državnih pomoči. Drugi pomemben razlog so predstavljale finančne institucije, ki so omogočile dodatne vire financiranja. Kontrolno okolje podjetij ni predstavljalo večjih tveganj za revizijske postopke, prav tako pri svojem delu intervjuvanec ni opazil nobenih težav v zvezi s kontrolnim okoljem. Povečanje tveganj na področju oslabitev sredstev zaradi pandemije ni bilo opaziti. Izpostaviti velja podjetja hotelirske in turistične dejavnosti, pri preostalih pa vpliva pandemije na oslabitve niso opazili. V primeru državnih pomoči ni bilo zaznani problematičnih situacij. Zgolj v enem primeru je prišlo do neizpolnjevanja kriterijev sedemdesetodstotnega znižanja prihodkov, zato je moralo podjetje državno pomoč vrniti.

V zvezi z dogodki po datumih bilance podjetja večinoma niso vedela, kaj je potrebno razkriti, zato so revizorji oblikovali smernice in opozorila za dodajanje pomembnih razkritij. Še posebej je bilo nujno razkriti, kakšni so bili ukrepi podjetja v času pandemije, kakšna so pričakovanja za prihodnost, posebno pozornost pa je bilo treba nameniti tudi predpostavki delujočega podjetja.

Kakovost revizije je bila v končni fazi enaka kot v preteklosti. Glavni problem je bil, da je bilo za enako kakovost kot v preteklih letih, potrebnega veliko več časa pa tudi več zaposlenih. Zaradi pandemije ni prihajalo do vključevanja dodatnih strokovnjakov. Za tista podjetja, ki so imela vnaprej določena tveganja, so bili vključeni enaki strokovnjaki kot v preteklih letih. Produktivnost dela na daljavo je bila bistveno manjša, prinašala je dodatne korespondence, dogovarjanja in dodatna usklajevanja. Na drugi strani pa je delo na daljavo zmanjšalo stroške prevoza, omogočalo lažjo organiziranost revizorjev in prihranilo čas. Delo na daljavo je v revizijo prineslo zahteve po novem znanju na področju računalniške pismenosti in dela s podatki. Revizija je, podobno kot mnoga druga področja, postala del vsesplošne digitalizacije. Intervjuvanec je nazadnje poudaril, da je izrednega pomena predvsem stik s stranko, saj na tem temelji dolgotrajni odnos. Z delom na daljavo se prav tako zmanjšuje pripadnost revidirani družbi, manjša je povezanost med zaposlenimi, manj pa je tudi učinkovite komunikacije.

Intervjuvanec je pri svojem delu opazil spremembe, ki so bile posledica dela na daljavo. Prav tako je prepoznal glavne izzive, ki jih je povzročila pandemija. Na podlagi lastnih izkušenj je opredelil glavna področja tveganja in predstavil lastna opažanja pri revidiranju posameznih strank v času pandemije covida-19. Predstavil je svoje opažanje v primeru dela na daljavo in podal svoje mnenje v zvezi s hibridnim načinom izvajanja revizije. Zaključujem, da je pandemija povzročila povečanje revizorjeve pozornosti na nekaterih področjih, kjer pa je bil končni vpliv pandemije majhen oziroma neizrazit in ni vplival na revizorjevo oceno ali na uporabnike računovodskih izkazov.

4.3.6 Revizor M2

Šesti intervjuvanec v podjetju Ernst & Young opravlja vlogo managerja. Glede na večletne izkušnje z delom v reviziji sem pričakoval večje razumevanje glavnih izzivov revizije na daljavo in tudi opredelitev največjih področij tveganja, na katera so bili revizorji še posebej pozorni pri revidiranju podjetij v času pandemije covida-19.

Intervjuvanec je v zvezi z izzivi pri opravljanju dela na daljavo izpostavil:

- zamudno planiranje in načrtovanje revizije v zvezi z delom na daljavo in morebitno fizično prisotnostjo,
- večjo potrebo po fleksibilnosti revizorjev,
- spremembe pri planiranju inventurnih popisov,
- podaljševanje rokov izdaje računovodskih izkazov,

- nedostopnost in zamujevanje stranke pri posredovanju dokumentacije,
- dodatno preveritev elektronsko pridobljene dokumentacije,
- otežen prenos znanja,
- zabrisane meje med poklicnim in zasebnim življenjem.

Predpostavka delujočega podjetja, računovodska obravnava državnih pomoči in oslabitve sredstev so po mnenju intervjuvanca največja revizijska tveganja v času obstoja covid-19. Podjetja zaradi pandemije niso imela izrazitih likvidnostnih težav. Le redko je prihajalo do kratkoročnih likvidnostnih težav, zato so revizorji dodatno pozornost posvečali predpostavki delujočega podjetja. Revizorji so v primerih zmanjšanja poslovanja podjetij in v primeru zmanjšanja naložb naredili dodatne cenoitve, v katere je bila kot indikator vključena tudi pandemija covid-19. Po potrebi je bila nato opravljena oslabitev sredstev.

Pripoznavna subvencij iz državnih pomoči je bila pomembno področje revizijskega dela. Revizorji so bili pozorni na izpolnjevanje kriterijev oziroma pogojev za prejetje pomoči, kar so nekatera podjetja poskušala manipulirati, spet druga pogojev niso izpolnila in so morala državne pomoči vračati. V primeru dogodkov po datumu bilance so podjetja morala po opozorilu revizorjev dodati vsa razkritja, zato do tveganj za uporabnike računovodskih izkazov ni prihajalo.

Kakovost revizije na daljavo je bila v primerjavi s kakovostjo revizije s fizično prisotnostjo na sedežu stranke enaka, vendar je bilo zaradi manjše učinkovitosti dela za doseganje enake kakovosti revizije potrebnega veliko več časa v primerjavi s preteklimi leti. Intervjuvanec je zaradi vsesplošne digitalizacije in trendov na področju informacijske tehnologije poudaril neodvisnost revizorjev od dela na daljavo oziroma dela s fizično prisotnostjo pri revidirani stranki.

Hibridni način dela je po mnenju intervjuvanca učinkovit, saj omogoča prihranek časa in stroškov, fleksibilnost ter nemoteno delo zaposlenih v revidiranem podjetju, saj revizorji niso prisotni ves čas izvajanja revizije. Slabosti hibridnega načina dela so: več časa, porabljenega za pridobitev enako kakovostnih informacij (sestanki na daljavo, ni osebne stika), omejenost podatkov, poslabšan odnos s stranko pa tudi med člani revizijske ekipe, saj so odnosi pri delu na daljavo bolj krhki, komunikacija pa je zaradi tega manj učinkovita.

Ocenjujem, da je intervjuvanec opazil spremembe pri izvajanju revizije na daljavo in prepoznal največje izzive, ki jih je takšna oblika dela prinesla. Ugotavljam, da je revizija brez fizične prisotnosti povzročila dodatna usklajevanja in zmanjšala komunikacijo med revizorji ter revidiranim podjetjem. Hkrati ugotavljam, da je intervjuvanec prepoznal prednosti dela na daljavo, ki je lahko enako učinkovito kot revizija brez fizične prisotnosti. Intervjuvanec je izpostavil pomembnost obravnave državnih pomoči in upoštevanje pogojev za pridobitev subvencij. Ocenjujem, da je intervjuvanec prepoznal učinkovitost

hibridnega načina dela in izpostavil glavna področja tveganja pri revizijskih postopkih, na katera je vplivala pandemija.

4.3.7 Revizor P1

Zadnji intervju sem opravil s partnerjem revizijskega podjetja Ernst & Young. Ključne odgovornosti partnerja so načrtovanje in upravljanje revizijskih postopkov, ohranjanje najnovejšega znanja o standardih in predpisih ter spremljanje in pregledovanje revizij podjetij. Revizijski partnerji tesno sodelujejo z vsemi vodilnimi v revidirani družbi pa tudi z vsemi managerji v revizijskem podjetju. Prav zaradi širokega, celostnega pogleda partnerja na izvajanje revizije v času pandemije covid-19 in dolgoletnih izkušenj sem pri opravljanju delno strukturiranega intervjuja pričakoval najbolj relevantno opredelitev ključnih izzivov izvajanja revizije na daljavo ter glavnih področij tveganja, s katerimi so se srečevali revizorji v revizijskem podjetju Ernst & Young.

Pri začetnem planiranju revizije je bilo treba presoditi, v kateri industriji podjetje posluje in s kakšnimi problemi se sooča. Avtomobilska industrija, gostinstvo in turizem so bile gospodarske panoge, ki so vzbujale največ pozornosti, vezane na predpostavko delujočega podjetja, oslabitve ter vključevanje dodatnih strokovnjakov oziroma neodvisnih pregledovalcev.

V zvezi z opravljanjem dela na daljavo je intervjuvanec izpostavil naslednje izzive:

- potreba po vključitvi strokovnjakov, specialistov in drugih neodvisnih pregledovalcev,
- nova osnova za izračun oziroma planiranje materialnosti,
- večja pozornost preveritvi kakovosti revizijskih dokazil,
- dodatni postopki presoje verodostojnosti prejete dokumentacije,
- zamujanje pri zaključevanju revizij,
- preveritev ustreznih avtoriziranih podpisnikov,
- otežen prenos znanja,
- nepravilno razmerje med poklicnim in zasebnim življenjem.

V industrijah oziroma gospodarskih panogah, na katere je imel covid-19 velik vpliv, so bila tveganja pri revizijskih postopkih posledično večja. Največja tveganja so bila:

- tveganje predpostavke delujočega podjetja,
- tveganje oslabitve sredstev in
- tveganje poplačil terjatev.

Revizorji so se na področju gostinstva in turizma srečevali z likvidnostnimi težavami nekaterih podjetij. Problematična je bila predvsem predpostavka delujočega podjetja, saj je bilo treba kljub subvencijam opredeliti vzdržnost dane situacije za naslednjih dvanajst

mesecev. Zato so bile izredno pomembne natančno pregledane projekcije prihodnjih denarnih tokov in diskusije glede predpostavke delujočega podjetja.

Tveganje notranjih kontrol velja izpostaviti pri podjetjih z manjšo mero digitalizacije, v katerih se odobritve računov in denimo plačila izvajajo ročno oziroma s fizično prisotnostjo zaposlenih. Pri podjetjih z visoko mero digitalizacije se kontrole izvajajo na daljavo, zato fizična prisotnost ni nujna, tveganja pa so z vidika revizijskih postopkov manjša.

Državne pomoči so v času pandemije predstavljale dodatna revizijska tveganja. Podjetja so poskušala manipulirati predvsem s prihodki in si te pripoznati v različnih obdobjih. Na drugi strani so bila podjetja, v katerih so se fiksni stroški v primerjavi s preteklim letom bistveno povečali predvsem zaradi nakupa zaščitne opreme za preprečitev širjenja covid-19. Revizorjeva pozornost je bila namenjena pregledu pripoznanih stroškov. V primeru dogodkov po datumu bilance intervjuvanec izpostavi zaskrbljenost nad kadrom revidiranih podjetij, ki pomembnim dogodkom po datumu bilance, ki bi lahko pomembno vplivali na poslovanje ali celo preživetje podjetij, pripisujejo premalo pozornosti.

Neučinkovitost, ki jo je prinesla pandemija, je posledica neustrezne komunikacije na daljavo in zamudnega usklajevanja z revidiranim podjetjem ter tudi znotraj revizijske ekipe. Velik poudarek pri delu na daljavo je namenjen opredelitvi tveganj in prevar. Intervjuvanec je prav tako izpostavil, da bo, ne glede na to, da se rutinske postopke poskuša čim bolj avtomatizirati, potreba po usposobljenosti revizorjev za strokovno presojo ostala ključnega pomena. Hibridna oblika dela in delo od doma omogočata prihranek časa in stroškov, učinkovito dogovarjanje preko video klicev ter spodbujata fleksibilnost. Slabosti in pomanjkljivost so večinoma vezane na pomanjkanje osebnega stika, ki je ključen za dolgoročen odnos s stranko oziroma z revidiranim podjetjem. Osebni stik je pomemben, saj lahko revizorji preko neformalnega pogovora zaznajo relevantna področja za svoje razumevanje ključnih informacij in podatkov o revidiranem podjetju. Negativno pa pomanjkanje osebnega stika vpliva tudi na člane revizijske ekipe, ki se počutijo manj povezane, manjša pa je tudi pripadnost podjetju. Kot zadnjo slabost je intervjuvanec izpostavil dodatna tveganja pri zanesljivosti revizijskih dokazil.

Intervjuvanec je pri svojem delu prepoznal glavne izzive, ki jih je prinesla pandemija in na katere je bilo treba revizorje še dodatno pripraviti. Izpostavil je glavne gospodarske panoge, na katere je imel izbruh koronavirusa največji vpliv, in opredelil največja tveganja, ki so jih revizorji prepoznali pri opravljanju revizijskih postopkov. Največjo pozornost je pripisal predpostavki o delujočem podjetju, ki je bila izredno negotova predvsem zaradi nejasne prihodnosti glede covid-19. Izpostavil je podjetja, pri katerih ni bilo dodatnih tveganj notranjega okolja, so se situaciji hitro prilagodila in procese digitalizirala. Ključna ugotovitev o delu na daljavo je pomanjkanje osebnega stika in s tem tveganje slabšega dolgoročnega odnosa s stranko. Zaključujem, da je pandemija vplivala na nekatere revizijske postopke.

4.4 Glavne ugotovitve analize

Pridobljeni rezultati delno strukturiranih intervjujev s posamezniki po različnih ravneh karierne lestvice na področju revizije so v skladu s pričakovanji. Intervjuvanci so izpostavili glavne izzive in glavna področja povečanega revizijskega tveganja v času pandemije covida-19. V skladu s pričakovanji ugotavljam, da je delo na daljavo različno vplivalo na revizorje. Mlajšim revizorjem virtualna revizija ni predstavljala bistvenih težav, saj so se hitro prilagodili danim okoliščinam in novemu delovnemu okolju. Prav tako je bilo njihovo delo manj odvisno od osebnega stika s stranko, zato večjih sprememb manj izkušeni revizorji niso čutili. Na drugi strani so imeli večje težave pri prilagajanju izkušeni zaposleni v reviziji, ki si revizije brez fizične prisotnosti na sedežu revidiranega podjetja pred pričetkom pandemije covida-19 niso mogli predstavljali.

Na podlagi zbranih rezultatov in mnenj intervjuvancev so glavni izzivi revizije na daljavo naslednji:

- otežena komunikacija s stranko in med člani revizijske ekipe,
- zamude pri pridobivanju dokumentacije,
- težje planiranje in načrtovanje inventurnih popisov,
- dodatni postopki in alternative pri preverjanju verodostojnosti elektronskih dokumentov,
- več časa, porabljenega za usklajevanje s stranko, in več časa, porabljenega za usklajevanje s člani revizijske ekipe,
- slabši in hkrati otežen prenos znanja med člani revizijske ekipe,
- pomanjkanje poklicnega skepticizma,
- zamudno prilagajanje na nova računalniška orodja in tehnologije,
- neupoštevanje zastavljenih rokov nekaterih podjetij,
- preobremenjenost z delom,
- podaljševanje rokov za izdajo računovodskih izkazov,
- potreba po vključitvi strokovnjakov in drugih neodvisnih pregledovalcev,
- nova osnova pri izračunu materialnosti,
- večja pozornost, namenjena preveritvi kakovosti revizijskih dokazil,
- zabrisane meje med poklicnim in zasebnim življenjem.

V skladu s pričakovanji so intervjuvanci prepoznali različna področja, na katerih so zaradi posledic pandemije covida-19 revizijska tveganja večja. Povečanih tveganj niso prepoznali asistenti, kar je glede na funkcijo v podjetju smiselno, saj se z revizijskimi postopki, povezanimi z oslavitvami sredstev, dogodki po datumu bilance, s pripoznavo subvencij in predpostavko delujočega podjetja ukvarjajo predvsem bolj izkušeni revizorji. Intervjuvanci so svoje izkušnje in glavna opažanja v povezavi s povečanimi tveganji predstavili na podlagi revizij različnih podjetij, ki delujejo v različnih gospodarskih panogah. Ugotavljam, da so povečana tveganja opazili predvsem v panogah turizma, hotelirstva in gostinstva. Prav v teh panogah so največ revizorjeve pozornosti vzbujale ocena

predpostavke delujočega podjetja, pripoznavanje subvencij in oslabitev sredstev. V primeru podjetij v omenjenih panogah lahko govorimo o manjših, predvsem kratkoročnih likvidnostnih težavah, pri čemer pa so vsi intervjuvanci poudarili pomemben vpliv bank in drugih finančnih institucij, ki so z odobritvijo posojil ter likvidnih sredstev omogočale normalno delovanje podjetij.

Ugotavljam tudi, da intervjuvanci niso zaznali nobenih težav oziroma povečanih tveganj na področju notranjih kontrol, prav tako ne v zvezi z dogodki po datumu bilance. Povečanega tveganja na področju notranjih kontrol ni bilo zaznati, saj:

- so podjetja v veliki meri digitalizirana,
- so notranje kontrole v večini systemske in se izvajajo preko aplikacij,
- pri testiranju revizorji niso zaznali pomanjkljivosti ali napak.

Na podlagi pridobljenih odgovorov prav tako ugotavljam, da dogodki po datumu bilance stanja zaradi pandemije covid-19 ne predstavljajo večjih tveganj in zato nimajo bistvenega vpliva na odločitve uporabnikov računovodskih izkazov. Izpostaviti velja le zaskrbljenost intervjuvancev nad kadrom v revidiranih podjetjih, ki pomembnim dogodkom po datumu bilance pripisujejo premalo pozornosti. Dogodki po datumu bilance lahko namreč pomembno vplivajo na poslovanje in celo na preživetje podjetja. Kljub temu so revizorji revidirane družbe dosledno opozarjali na vključitev podrobnejših razkritij v računovodske izkaze.

V tabeli 3 lahko vidimo, katera so po mnenju intervjuvancev področja povečanega tveganja in koliko intervjuvancev je izpostavilo posamezna področja povečanega tveganja. Glede na pridobljene odgovore so oslabitve osnovnih sredstev najpomembnejše področje povečanega tveganja zaradi pandemije covid-19. Revizorji so v primeru upada poslovanja in v primeru zmanjšanja naložb naredili dodatne cenitve ter kot pomemben indikator pri vrednotenju vključili vpliv pandemije covid-19. Do večjih oslabitev sicer v praksi ni prihajalo, še posebej ne pri tistih podjetjih, ki so svoje poslovanje pravočasno prilagodila danim razmeram, so pa revizorji v nekaterih primerih oblikovali nove projekcije za prihodnje delovanje podjetij.

Kot je predstavljeno v tabeli 3, so glede na pridobljene odgovore, za revizorje pomembne tudi subvencije iz državnih pomoči. Revizorji pri podjetjih, ki so predmet revizije, niso zaznali bistvenih manipulacij pri pripoznavanju subvencij, so pa morali biti pozorni pri pregledu ustreznosti izpolnjevanja kriterijev oziroma pogojev za njihov prejem. V redkih primerih je prišlo do napačnega pripoznavanja subvencij in kasnejšega vračila, sicer pa večjih tveganj intervjuvanci niso prepoznali.

V nadaljevanju lahko izpostavimo še poplačila terjatev, oslabitve zalog in predpostavko delujočega podjetja, kjer so intervjuvanci opazili področje povečanega tveganja. Še posebej slednja je vzbudila posebno pozornost najbolj izkušenim revizorjem.

Tabela 3: Rezultati intervjujev – povečana področja tveganja v času covida-19

Povečana področja tveganj v času covida-19	A1	S1	S2	S3	M1	M2	P1	Število intervjuvancev, ki so prepoznali tveganje
Pripoznavanje subvencij iz državnih pomoči	✓	✓	✓	✓		✓		5
Oslabitev osnovnih sredstev		✓	✓	✓	✓	✓	✓	6
Oslabitev zalog			✓	✓				2
Poplačilo terjatev				✓	✓		✓	3
Kibernetska varnost		✓						1
Razmejitev odgovornosti					✓			1
Potencialne obveznosti do zaposlenih					✓			1
Predpostavka delujočega podjetja						✓	✓	2
Število prepoznanih tveganj v času epidemije covida-19	1	3	3	4	4	3	3	

Vir: lastno delo.

Glede na podane odgovore ugotavljam, da se kakovost revizijskega dela, glede na pretekla leta, ni pomembneje spremenila oziroma ni upadla, so pa revizorji za enako kakovost porabili več delovnega časa. Intervjuvanci so prav tako poudarili, da je bila učinkovitost na začetku pandemije bistveno manjša, saj revizorji niso bili prilagojeni na delo na daljavo, opazna je bila neučinkovita komunikacija med člani revizijske ekipe in tudi s stranko. Ocenjujem, da je delo na daljavo izrazito zmanjšalo poklicni skepticizem, ki je bil premalo izrazit predvsem pri neizkušenih in mlajših revizorjih.

Čeprav je delo na daljavo povečalo razvoj tehnologije in novih podatkovnih analitičnih programov ter vsesplošno digitalizacijo, revizorjem prihranilo čas, zmanjšalo stroške in omogočilo večjo delovno fleksibilnost, bo revizija morala tudi v prihodnosti vsaj delno ostati revizija s fizično prisotnostjo pri stranki. Prav zato se večina intervjuvancev strinja, da bo hibridni način dela v prihodnosti prevladoval, revizorji pa bodo delovno okolje menjavali po potrebi in dogovoru z revidiranim podjetjem. Delo na daljavo ni prineslo samo pozitivnih spoznanj, saj ima številne slabosti, povezane z dodatno korespondenco, dodatnim usklajevanjem s stranko in člani revizijske ekipe, s slabšim prenosom znanja, z manjšim občutkom pripadnosti revizijskemu podjetju ter s povečano tveganostjo revizijskih dokazov. Ne glede na vse omenjeno, je osrednjega pomena osebni stik in tudi neformalna komunikacija s stranko, ki omogoča zaznavo relevantnih področij, poveča zaupanje in je ne nazadnje ključna za dolgoročni odnos s stranko.

5 PRIHODNOST IZVAJANJA REVIZIJE PO COVIDU-19

5.1 Virtualna revizija in prehod na hibridno obliko revidiranja

Pandemija covida-19 je podjetja in tudi revizorje prisilila, da delo izvajajo na daljavo ter sprejemajo nove tehnologije, ne glede na to, ali so na to pripravljeni ali ne. Namen revidiranja je vse do danes ostal enak, postopki se namreč skozi zgodovino kratkoročno niso bistveno spreminjali. Prav pandemija covida-19 pa je močno vplivala na hitro spremembo izvajanja revizije in kar je še bolj pomembno, na njeno hitro prilagoditev novim razmeram. Lahko bi rekli, da je covid-19 znatno pospešil razvoj k virtualni reviziji. Gre namreč za digitalno preobrazbo, ki je revizijski proces preoblikovala v povsem novo revizijsko izkušnjo. KPMG v Kanadi je bil eden prvih, ki je v svoje revizije vključeval digitalne inovacije s pomočjo analitik in podatkov naprednih tehnologij, ki so omogočale odkrivanje nepravilnosti ter vsebovale orodja za oceno tveganj. Prav tako so nekaterim revizijam dodajali pravo umetno inteligenco. Ne glede na nove tehnologije in pridobivanje podatkov na daljavo, je revizije treba izvesti na način, da so v skladu z uveljavljenimi standardi ter tudi razumljive in koristne za vse uporabnike računovodskih izkazov (Kalia, 2020).

Številna vodilna revizijska podjetja so se na pandemijo odzvala z vlaganjem v napredne analitične tehnike. Kot navaja Kristensen (2021), so nove tehnike analize revizijskim skupinam omogočile izvajanje širšega spektra dejavnosti z večjo natančnostjo pri oceni tveganja, načrtovanju revizije in njenem izvajanju. Cilj revizijske analitike pa ne bi smel biti samo »avtomatizacija« revizijskih procesov. Namesto tega bi morala podjetja na novo premisliti tudi koncepte testiranja, da bi dosegla višjo raven učinkovitosti in uspešnosti ter poostrila prepoznavanje nastajajočih tveganj, ki se pojavljajo pri delu na daljavo oziroma hibridni obliki revidiranja (Kristensen, 2021).

Virtualna revizija se sooča s številnimi tveganji. Ta se nanašajo na digitalno poslovanje v razpršenem okolju, pospešeno in hitro spreminjanje poslovnih modelov, prisotnost negotovosti na številnih trgih in podobno. Revizorjem se zato pojavljajo izzivi na dveh ključnih področjih (Kristensen, 2021):

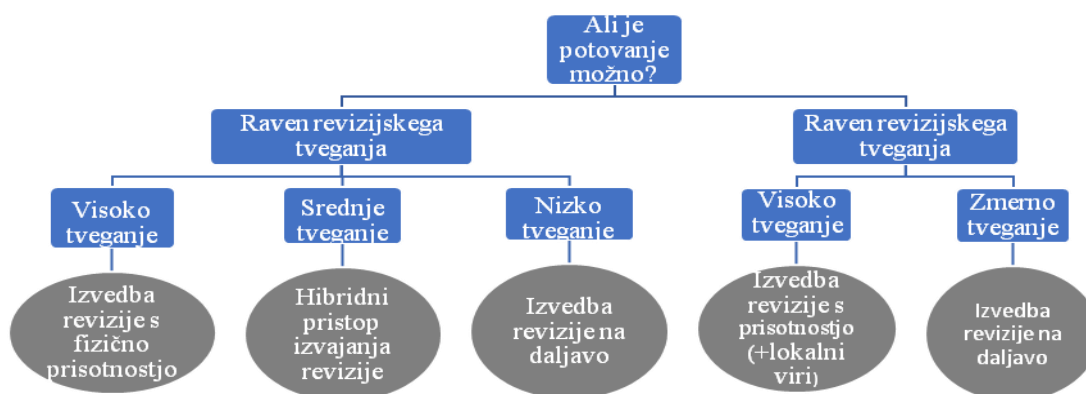
- nastanek potencialnih novih tveganj, povezanih z varnostjo informacij,
- potreba po novih strategijah in procesih, vključno z novimi inovativnimi orodji.

Ker podjetja spreminjajo način zbiranja in obdelave podatkov ter svoje poslovanje prilagajajo danim razmeram, je za revizorje ključno, da ves čas sledijo spremembam in novim trendom. Pandemija covida-19 je sprožila veliko vlaganj v nove tehnologije, da bi družbam in tudi revizorjem omogočila lažji vpogled v poslovanje ter lažji dostop do podatkov ob zagotavljanju visoke varnosti tudi v primeru virtualne revizije. Naveen (2020) poudarja, da je izjemnega pomena, da se revizorji hitro prilagajajo novim pristopom in

nadgrajujejo svoje sposobnosti. Ne glede na to, kako dobro so in bodo programirani stroji, ti ne morejo nadomestiti ljudi (Kalia, 2020).

Številna revizijska podjetja so se odločila za hibridni pristop izvajanja revizijskih postopkov. To je delo, ko zaposleni dela od doma, na »staro, redno delovno mesto« pa pride enkrat ali dvakrat tedensko, odvisno od potreb in organiziranosti delovnega procesa. Mnogim, zlasti mlajšim kreativnim in proaktivnim delavcem, tak način zelo ustreza. Glede na dosedanje izkušnje v času pandemije covida-19 se je ravno ta oblika dela pokazala za najbolj učinkovito. Če gre za razpršene zaposlene na različnih lokacijah, je hibridna oblika najboljša izbira. Tudi z vidika revidirane stranke je priporočljiva, saj je v nekaterih primerih fizična prisotnost revizorja nujna, spet v drugih pa je možna komunikacija in izvedba postopkov na daljavo. Tak način izvajanja revizije razbremeni revidirano stranko, saj so revizorji zgolj delno fizično prisotni. Prav tako pa razbremeni tudi revizorja, ki si lahko lažje organizira svoj delovni čas in je veliko bolj fleksibilen. Hibridna oblika revizije, ko revizorji prakticirajo delo na daljavo in hkrati fizično prisotnost pri stranki, bo v prihodnosti zagotovo postala primarna oblika izvajanja revizije. Na odločitev o tem, kako izvajati revizijo, so v času pandemije vplivali: omejitve potovanj, ukrepi države, politika podjetja, nepripravljenost revidirane stranke in podobno. Zaradi vseh teh razlogov je zelo pomembno, da se za večjo učinkovitost določi revizijski obseg dela na daljavo in dela pri stranki. Slika 3 prikazuje, kako so se revizorji na podlagi tveganj, povezanih z omejitvijo potovanj, odločili za fizično prisotnost pri stranki, hibridno revizijo ali revizijo na daljavo. Pomembna indikatorja pri odločitvi o izvajanju revizije sta bila: možnost potovanja in raven revizijskega tveganja (Rissmiller, 2021).

Slika 3: Drevo odločanja o pristopu k izvedbi in vrsti revizije



Prirejeno po Rissmiller (2021).

Pogosto pomeni prehod na hibridno revizijo tveganja predvsem z vidika varnosti. Omrežja, ki jih podjetja in revizijske hiše zagotavljajo zaposlenim na sedežu družbe, so običajno veliko bolj varna in manj ogrožena z vidika vdorov ali kibernetских napadov. Prav zato je revizija na daljavo z vidika delitve zaupnih informacij pod vprašajem. Hibridno revidiranje, ki torej vključuje fizično prisotnost pri stranki in tudi delo na daljavo, lahko v času prisotnosti pri stranki opravlja s ključnimi zaupnimi informacijami ter tako zmanjša zunanje učinke (Pwc, 2020b).

Najpomembnejša za ohranitev učinkovitosti revizije je ustrezna in jasna komunikacija. To pomeni, da ne gre zgolj za virtualni sestanek, pač pa gre za vzpostavitev transparentnosti in povezanosti, ko revizorji z zaposlenimi v revidirani družbi nimajo fizičnega stika, ampak z njimi sodelujejo zgolj preko video konferenc ali klicev. Ne gre pa zgolj za komunikacijo s stranko, izrednega pomena je tudi komunikacija z drugimi člani revizijske ekipe in ostalimi deležniki, ne nazadnje tudi z uporabniki računovodskih izkazov (Pwc, 2020b).

Prehod na hibridne oblike dela v času pandemije covid-19 je povzročil prožnejši oziroma fleksibilnejši način dela. Novo okolje je poudarilo potrebo revizorjev, da izkoristijo vso razpoložljivo tehnologijo in učinkovito izvedejo revizijske postopke (Çilingir Kostem, 2021). Dane okoliščine so revizorjem ponudile veliko priložnost za ustvarjanje učinkovite in kakovostne revizije.

5.2 Nova zahtevana znanja in izzivi v času po pandemiji covid-19

Povečan obseg dela na daljavo povečuje pomen oblikovanja močnih in trdnih revizijskih ekip. Revizijske ekipe v prihodnosti ne bodo potrebovale zgolj ljudi s širokim naborom tehničnih znanj, ampak tudi ljudi s širokim naborom osebnih mnenj in stališč. Za nove oziroma potencialne revizijske strokovnjake bodo morala revizijska podjetja ustvariti bolj raznolik in prilagodljiv poklic, ki bo ustrezal različnim interesom ter željam posameznikov. Revizijske družbe bodo uspele vzpostaviti kakovostno okolje le, če bodo njihovi zaposleni imeli občutek, da pripadajo podjetju in s svojim delom prispevajo dodano vrednost. Ne glede na vse, bosta pri iskanju novih revizorjev ostala ključna osebna integriteta in poklicni skepticizem (Çilingir Kostem, 2021).

V prihodnosti bodo podjetja postajala vse bolj inovativna, zato bo ključno, da v okviru svojega multidisciplinarnega modela dostopajo do številnih virov znanj. Multidisciplinarna oblika timskega dela predstavlja več različnih ljudi z različnimi poklicnimi profili, ki izvajajo bolj zapleteno oziroma obširnejšo nalogo. Revizijske ekipe bodo tako postale veliko bolj raznolike, z večjim tehničnim in tudi poslovnim znanjem. Ta povezava do številnih virov znanja, ki vključuje visokotehnološko računovodstvo, kibernetisko varnost, preprečevanje goljufij, trajnost, davčno in finančno znanje, je namreč izrednega pomena pri zagotavljanju visokokakovostnih revizijskih storitev (Illuzzi, Landes, Durak & Thomas, 2020).

Ker postajajo digitalne tehnologije in analiza podatkov čedalje bolj pomemben del revizijskega procesa in tudi poslovnih modelov podjetij, bodo revizijska podjetja zahtevala bolj raznolik nabor spretnosti. Tradicionalno so revizijska podjetja zaposlovala ljudi s poslovnim ozadjem, vendar bodo v prihodnosti vsi revizorji zagotovo potrebovali višjo raven predvsem tehnološkega znanja in razumevanja (PwC, 2020b). Poleg tega bodo revizijska podjetja zahtevala več ljudi z znanjem na področju znanosti, tehnologije, inženiringa in matematike, ki jim bodo omogočila učinkovito uporabo tehnologije za revizijske namene. Vsi ti potencialni novo zaposleni ne bodo postali usposobljeni pooblaščen revizorji, nekateri pa nedvomno bodo in njihov prihod na področje revizije bo njeno raznolikost bistveno povečal (Çilingir Kostem, 2021).

V prihodnosti bo treba spremeniti tudi shemo napredovanja zaposlenih v reviziji. Napredovanje osebja oziroma zaposlenih se bo moralo v prihodnosti osredotočiti na sposobnost ljudi in ne na število let, ki jih zaposleni preživijo v revizijskem podjetju. Prav zato je denimo revizijsko podjetje Ernst & Young začelo uvajati prožnejši sistem napredovanja, pri katerem pride do kariernega napredovanja takrat, ko je posameznik na to pripravljen oziroma dovolj usposobljen in ne ob določenem času v letu, kot je v navadi pri tradicionalnem sistemu napredovanja (Çilingir Kostem, 2021).

Ne glede na izrazito digitalizacijo, vpeljavo in uporabo novih tehnologij in analitičnih orodij, bo potreba po usposobljenosti revizorjev za strokovno presojo ostala ključnega pomena. Nenaden prehod revizije na delo na daljavo je pokazal, kako pomembna je hitra prilagoditev dela na hitro razvijajočo se tehnologijo. Poslovni modeli podjetij postajajo v času digitalizacije vse bolj zapleteni, kar povzroča nove in nove zahteve revizijskih strokovnjakov.

SKLEP

Pandemija covid-19 je revizorje postavila pred velik izziv. V razmerah negotovosti je bila ključna prilagoditev revizorjev novemu načinu dela in hkrati jasna opredelitev novih področij povečanih revizijskih tveganj. Na začetku magistrska dela sem si zadal tri ključne cilje. Želel sem predstaviti glavne izzive revizorjevega dela na daljavo, izpostaviti potencialno povečana revizijska tveganja in ugotoviti, kakšne bodo smernice in način dela revizorjev v prihodnosti. Tradicionalna revizija s fizično prisotnostjo revizorjev na sedežu revidiranih družb se je morala čez noč prilagoditi delu na daljavo. Delo na daljavo je revizorjem povzročalo obilo težav in jih vsakodnevno postavljalo pred mnoge izzive. Otežena komunikacija s stranko in med člani revizijske ekipe, sprememba delovnega okolja, zamude pri dostavi dokumentacije, zamudno prilagajanje na nova tehnološka orodja, neupoštevanje zastavljenih rokov, večja pozornost preveritvi kakovosti revizijskih dokazil ter otežen prenos znanja med člani revizijske ekipe so zgolj nekateri izzivi, ki jih je v začetni fazi povzročila pandemija covid-19. Sčasoma so se revizorji in gospodarske družbe prilagodili in sprejeli nov način dela, s čimer so zmanjšali omenjene probleme.

V raziskavi, opravljeni na vzorcu sedmih intervjuvancev iz podjetja Ernst & Young, sem s kvalitativno analizo ugotovil, da je imela pandemija covid-19 določen vpliv na način dela revizorjev in tudi na povečana tveganja pri revizijskih postopkih. Ugotovil sem tudi, da so revizorji največjo pozornost namenili podjetjem, ki delujejo v panogah hotelirstva, gostinstva in turizma. Področja povečanega revizijskega tveganja, ki sem jih v svojem magistrskem delu izpostavil kot pomembna, so najbolj izrazita ravno pri podjetjih v omenjenih panogah. Čeprav sem pričakoval večji vpliv pandemije na posamezna revizijska tveganja, sem v veliko primerih dobil nasprotno odgovore in pojasnila. Pričakoval sem, da bodo podjetja imela večje likvidnostne težave in večjo potrebo po oslabitvi sredstev. Pričakoval sem tudi, da bo predpostavka delujočega podjetja bistveno pomembnejša pri obravnavi podjetij in da bodo revizorji prepoznali večja tveganja v primeru državnih pomoči. Revizorji so pandemijo covid-19 v večini primerov obravnavali kot dodaten indikator pri ocenjevanju tveganj in ne kot samostojen pojav. Predpostavka delujočega podjetja je vzbudila dodatno pozornost revizorjevega ocenjevanja, a večjih težav pri večini podjetij, izključujoč podjetja iz panog gostinstva in turizma, ni prinašala, saj so podjetja zaradi ustreznih pomoči bank in finančnih inštitucij svoje predvsem kratkoročne likvidnostne težave ustrezno rešila. Do pomembnih oslabitev sredstev je zgolj zaradi pandemije covid-19 prihajalo le redko. Večinoma so bile pripravljene le nove projekcije prihodnjih denarnih tokov, pri katerih so pandemijo upoštevali kot pomemben dejavnik in je pri nekaterih podjetjih dodatno prispevala k oslabitvam sredstev. Revizorji so skrbno pregledovali pripoznavanje subvencij iz državnih pomoči in ustrezno pregledali izpolnjevanje glavnih kriterijev za njihovo prejetje. V primeru dogodkov po datumu bilance stanja so revizorji podjetja opozarjali na pomembna razkritja, ki lahko morebiti vplivajo na njihovo poslovanje in celo preživetje. Revidirana podjetja so pomembnim razkritjem namenjala premalo pozornosti.

Delo na daljavo revizorjev v času pandemije covid-19 je zmanjšalo poklicni skepticizem in zbrisalo meje med poklicnim ter zasebnim življenjem. Četudi je delo na daljavo prispevalo k razvoju digitalizacije, investiranju v umetno inteligenco, razvoju novih analitičnih in podatkovnih programov, omogočilo večjo fleksibilnost ter lažjo organizacijo delovnega časa, bo za dolgotrajen odnos revizorjev z revidiranim podjetjem ključna fizična prisotnost. Ne glede na številne avtomatizirane revizijske postopke, bosta potrebi po visokem poklicnem skepticizmu in usposobljenosti revizorjev za strokovno presojo ostali osrednjega pomena.

LITERATURA IN VIRI

1. ACCA. (2020, 24. junij). *The road to recovery - How are organisations around the world responding to the Covid-19 crisis and what are ACCA's recommendations for charting a path to recovery* (interno gradivo). London: ACCA.
2. ACCA. (2020). *Audit senior (Overview)*. Pridobljeno 5. septembra 2021 iz <https://www.accaglobal.com/gb/en/qualifications/why-acca/competency-framework/job-profiles/advisory-audit-risk-and-assurance/audit-senior.html>
3. Accountancy Europe. (2020, 20. marec). *Coronavirus crisis: Implications on reporting and auditing* [objava na blogu]. Pridobljeno 9. avgusta 2021 iz <https://www.accountancyeurope.eu/publications/coronavirus-crisis-implications-on-reporting-and-auditing/>
4. Accountancy Europe. (2021, 3. februar). *Going concern: recommendations to strengthen the financial reporting ecosystem* [objava na blogu]. Pridobljeno 12. septembra 2021 iz <https://www.accountancyeurope.eu/publications/going-concern-recommendations-to-strengthen-the-financial-reporting-ecosystem/>
5. Albitar, K., Gerged, A., Kikhia, H. & Hussainey, K. (2020). Auditing in times of social distancing: The effect of COVID-19 on auditing quality, *International Journal of Accounting & Information Management*, 29(1), 169–178.
6. Arnold, C. (2020, 3. junij). *Summary of Covid-19 Audit Considerations*. Pridobljeno 15. maj 2021 iz <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-audit-considerations>
7. Bajuk Mušič, A. (2020a, 28. april). Vpliv epidemije novega koronavirusa na razkritja dogodkov po datumu bilance stanja. V M. Prusnik (ur.), *Digitalna revija za računovodstvo, davščine in finance*, 21(4).
8. Bajuk Mušič, A. (2020b, 22. maj). Državna pomoč. V M. Prusnik (ur.), *Digitalna revija za računovodstvo, davščine in finance*, 21(4).
9. Bajuk Mušič, A. (2020c, 29. maj). Knjiženje prejete državne pomoči po interventnem megazakonu. V M. Prusnik (ur.), *Digitalna revija za računovodstvo, davščine in finance*, 21(4).
10. Basnayake, H., Mack, C. & Tong, I. (2020, 18.marec). Ernst & Young. *Novi koronavirus: pet nasvetov za nemoteno poslovanje*. Pridobljeno 13. avgusta 2021 iz https://www.ey.com/sl_si/strategy-transactions/companies-can-reshape-results-and-plan-for-covid-19-recovery
11. BDO. (2020). *Impairment implications of Covid-19 (IAS 36- Impairment of assets)*. Pridobljeno 9. septembra 2021 iz [https://www.bdo.global/getmedia/5f0d9621-8c56-493a-b4bc-72c03ba2c122/IFRB-2020-07-Impairment-implications-of-COVID-19-\(IAS-36\).aspx](https://www.bdo.global/getmedia/5f0d9621-8c56-493a-b4bc-72c03ba2c122/IFRB-2020-07-Impairment-implications-of-COVID-19-(IAS-36).aspx)
12. Birmingham, P. & Wilkinson, D. (2013). *Using Research Instruments - A guide for Researches* (1. izd.). New York: RoutledgeFalmer.
13. Blomme, H. (2020 avgust). Coronacrisis' impact on reporting and auditing and further developments on EU level. V M. Odar (ur.), *Revija za teorijo in prakso revizije*,

- računovodstva, davkov, financ, ocenjevanja vrednosti in drugih sorodnih področij*, 20(4), 6–18.
14. CEAOB. (2020, 24. marec). *CEAOB emphasises the following areas that are of high importance in view of Covid-19 impact on audits of financial statements* (interno gradivo). Bruselj: Committee of European Auditing Oversight Bodies.
 15. Çilingir Kostem, D. (2021, 2. avgust). Ernst & Young. *How the auditing profession is transforming to meet future challenges*. Pridobljeno 11. septembra 2021 iz https://www.ey.com/en_gl/assurance/how-the-auditing-profession-is-transforming-to-meet-future-challenges
 16. Corporate Finance Institute. (2018). *An objective examination and evaluation of a company's financial statements*. Pridobljeno 10. avgusta 2021 iz <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/accounting/what-is-an-audit/>
 17. CPAB. (2020). *COVID-19 Insights: Understanding internal control in the audit* (interno gradivo). Toronto: Canadian Public Accountability Board.
 18. Cvjetović, S. (2021, 9. januar). Epidemija je zdesetkala slovenska mala in srednje velika podjetja. *Siol.net*. Pridobljeno 10. avgusta 2021 iz <https://siol.net/digisvet/novice/epidemija-je-zdesetkala-slovenska-mala-in-srednje-velika-podjetja-543018>
 19. Dassen, R., Hayes, R., Schilder, A. & Wallage, P. (2005). *Principles of Auditing* (2. izd.). Edinburgh: Pearson Education Limited.
 20. Deloitte. (brez datuma). *What is Audit & Assurance?* Pridobljeno 8. avgusta 2021 iz <https://www2.deloitte.com/tr/en/pages/audit/solutions/what-is-audit.html>
 21. Dohrer, B. (2020, 15. maj). Auditing during COVID-19: 6 areas to focus on. *Journal of Accountancy*, 20(5), 14–18.
 22. ECA. (2017). *Performance Audit Manual* (interni priročnik). Luxemburg: ECA.
 23. Ernst & Young. (2020a). *IFRS accounting considerations of the Coronavirus outbreak* (interno gradivo). London: Ernst & Young.
 24. Ernst & Young. (avgust 2020b). *IFRS accounting considerations of the Coronavirus pandemic* (interno gradivo). London: Ernst & Young.
 25. ESMA. (2020a). *OUR response to Covid-19*. Pridobljeno 6. avgusta 2021 iz <https://www.esma.europa.eu/about-esma/our-response-covid-19>
 26. ESMA. (2020b). *European Accounting enforces to enhance transparency on Covid-19 impact*. Pridobljeno 15. junija 2021 iz <https://www.esma.europa.eu/press-news/esma-news/european-accounting-enforcers-enhance-transparency-covid-19-impact>
 27. Filipič, M. (2020, 17. april). Vpliv virusa COVID-19 na vrednost družb. *Svet kapitala*. Pridobljeno 6. avgusta 2021 iz <https://svetkapitala.delo.si/finance/vpliv-virusa-covid-19-na-vrednost-druzib/>
 28. Hadfield, J. (2021). *What is an audit?* Pridobljeno 20. julija 2021 iz <https://www.menzies.co.uk/helping-you/audit-compliance/what-is-an-audit/>
 29. IAASB. (2013). *Razlagalni slovar* (interno gradivo). New York: The International Auditing and Assurance Standards Board.

30. IAASB. (2020a, marec). *Highlighting Areas of Focus in an Evolving Audit Environment Due to the impact of Covid-19*. Pridobljeno 19. maja 2021 iz <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Staff-Alert-Highlighting-Areas-of-Focus-in-an-Evolving-Audit>
31. IAASB. (2020b, april). *Delujoče podjetje v sedanjih spreminjajočih se okoliščinah – revizijski premisleki v zvezi z vplivom virusa Covid-19*. Pridobljeno 20. maja 2021 iz <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Slovenian-Delujoce-podjetje-v-sedanjih-spreminjajocih-se-okoliscinah-revizijski-premisleki-glede-vpliva-virusa-COVID-19>
32. IAASB. (2020c, maj). *Revizorjevo poročanje v sedanjih spreminjajočih se okoliščinah zaradi COVID-19*. Pridobljeno 20. maja 2021 iz <https://www.iaasb.org/publications/revizorjevo-poro-anje-v-sedanjih-spreminjajo-ih-se-okoli-inah-zaradi-covid-19>
33. IAASB. (2020d, oktober). *Kasnejši dogodki v sedanjih spreminjajočih se okoliščinah - Revizijski premisleki glede vpliva Covid-19*. Pridobljeno 9. septembra 2021 iz <https://www.iaasb.org/publications/kasnej-i-dogodki-v-sedanjih-spreminjajo-ih-se-okoli-inah-revizijski-premisleki-glede-vpliva-covid-19?show-related-log=true>
34. ICAEW. (2020a, 27. marec). *Coronavirus, stocktake attendance and the auditor's report*. Pridobljeno 10. septembra 2021 iz <https://www.icaew.com/insights/viewpoints-on-the-news/2020/mar-2020/coronavirus-stocktake-attendance-and-the-auditors-report>
35. ICAEW. (2020b, 5. november). *2020/21 Reporting Season: impairment of assets and asset valuations in the COVID-19 era*. Pridobljeno 7. septembra 2021 iz <https://www.icaew.com/insights/viewpoints-on-the-news/2020/nov-2020/202021-reporting-season-impairment-of-assets-and-asset-valuations-in-the-covid19-era>
36. IFAC. (2009). *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja* (2. izd.). New York: International Federation of Accountants.
37. Illuzzi , K., Landes, C., Durak, R. & Thomas, G. (2020, 1. april). *Consequences of COVID-19*. V *MGI Worldwide* (str. 1–10). Durham: Association of International Certified Professional Accountants.
38. Kalia, N. (2020, 19. oktober). *How the pandemic is accelerating the future of audit. The Magazine for Financial Professionals*, 20(6), 11–18.
39. Kordeš, U. & Smrdu, M. (2015). *Osnove kvalitativnega raziskovanja* (1. izd.). Koper: Založba Univerze na Primorskem.
40. KPMG. (2020). *Vpliv COVID-19 na poslovanje*. Pridobljeno 8. avgusta 2021 iz <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/si/pdf/VplivCOVID19naposlovanjeterkontrolnisznamzaposlovodstvo>
41. Kristensen, I., Manocaran M., Sannini E. & Usman H. (2021, 18. februar). *McKinsey & Company. Building the internal-audit function of the future* (str. 2–4). New York: McKinsey Global Publishing.

42. Litzenberg, R. & Ramirez, C. (2020). *Notranje revidiranje na daljavo za Covid-19 in dalje*. Lake Mary: The Institute of Internal Auditors.
43. Ministrstvo za finance. (2020, 7. maj). *Revidiranje*. Pridobljeno 6. maja 2021 iz <https://www.gov.si teme/revidiranje/>
44. Nag, S. (2021, 2. julij). *Work From Home Benefits and Challenges* [objava na blogu]. Pridobljeno 10. avgusta 2021 iz <https://www.naukri.com/>
45. NLB. (2020). *Dogodki po izdaji revizijskega poročila* (interno gradivo). Ljubljana: NLB d.d.
46. Pwc. (2020a). *COVID-19 impact on accounting and valuation for impairments*. Pridobljeno 9. junija 2021 iz <https://www.pwc.com/us/en/services/audit-assurance/accounting-advisory/COVID-19-impact-on-accounting-and-valuation-for-impairments.html>
47. Pwc. (2020b, 11. junij). *Four lessons for working remotely in finance*. Pridobljeno september 2021 iz <https://www.pwc.com/us/en/services/audit-assurance/library/4-lessons-working-remotely-finance.html>
48. Radigan, J. (2020, 10. marec). How the coronavirus may affect financial reporting and auditing. *Journal of Accountancy*, 20(4), 16–21.
49. Rissmiller, M. (2021, 17. junij). *Five Tips for a Successful Transition to Hybrid Auditing* [objava na blogu]. Pridobljeno 21. septembra 2021 iz <https://www.auditboard.com/blog/5-tips-hybrid-auditing/>
50. Slovenski inštitut za revizijo. (2016). *Slovenski računovodski standardi 2016* (1. izd.). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
51. Slovenski inštitut za revizijo. (2020a, februar). Določanje podlag vrednosti pri ocenjevanju vrednosti za namene računovodskega poročanja. *Revija za teorijo in prakso revizije, računovodstva, davkov, financ, ocenjevanja vrednosti in drugih sorodnih področij*, 20(2), 133–136.
52. Slovenski inštitut za revizijo. (2020b, maj). Vpliv Covid-19 na revidiranje. *Revija za teorijo in prakso revizije, računovodstva, davkov, financ, ocenjevanja vrednosti in drugih sorodnih področij*, 20(2), 128–129.

PRILOGE

Priloga 1: Vprašalnik o vplivu pandemije covida-19 na revidiranje

Izzivi pri izvajanju revizije na daljavo in največje težave pri opravljanju revizorjevega dela.

1. Kakšne so spremembe pri planiranju revizije?
2. Kako je z upoštevanjem zastavljenih rokov (Ajpes, skupščina, reportingi)?
3. Kakšni so izzivi pri pridobivanju dokumentacije (verodostojnost)?
4. Izzivi pri komunikaciji s stranko in komunikaciji znotraj revizijske ekipe?
5. Kakšne težave se pojavijo pri prenosu znanja in razdelitvi delovnih obveznosti med člane revizijske ekipe?
6. Kakšni so vplivi spremembe delovnega okolja in revizije na daljavo?
7. Menite, da drži, da je zaradi dela od doma težko določiti mejo med zasebnim in poklicnim življenjem?

Največja tveganja, ki nastajajo zaradi posledic pandemije covida-19, spreminjajočega se gospodarskega okolja in sprejetih gospodarskih ukrepov.

1. Katera so po vašem mnenju tri največja področja tveganja, ki jih je povzročila pandemija covida-19 pri revizijskih postopkih?
2. Ali je veliko podjetij imelo likvidnostne probleme zaradi gospodarskih ukrepov in ali so jih ustrezno predstavili revizorjem? Ste imeli problem podjetij z likvidnostnimi težavami kot posledico gospodarskih ukrepov in pandemije? Je to imelo vpliv na predpostavko delujočega podjetja?
3. Delo na daljavo in vpliv na kontrolno okolje (pomisleki)? Ali se izvajajo? Kako je z varnostjo – tveganja vdora? Kako je z izvajanjem fizičnih kontrol?
4. Kakšen je po vašem mnenju vpliv covida-19 na potrebo po oslabitvi sredstev oziroma na vrednotenje sredstev?
5. Kako ocenjujete vpliv na pripoznavanje prihodkov? Ali so podjetja poskušala izkoriščati državne pomoči?
6. Ali po vašem mnenju podjetja zadostno razkrivajo dogodke po datumu bilance?

Učinkovitost revizije v času dela na daljavo v primerjavi s tradicionalnim pristopom in smernice za prihodnost virtualne revizije.

1. Ali je učinkovitost revizije enaka kot v preteklosti (časovni okvir, več osebja in vključevanje zunanjih strokovnjakov)? Kako je s produktivnostjo dela zaposlenih?
2. Kaj menite o kakovosti revizijskih dokazov?
3. katerim smernicam naj bi revizorji sledili v prihodnje?
4. Ali je virtualna revizija prinesla kakšna pozitivna nova spoznanja?
5. Katera so nova zahtevana znanja, ki jih mora imeti sodoben revizor (disciplina, uporaba sodobnih informacijskih tehnologij ...)?
6. Ali menite, da delo od doma in preobremenjenost vplivajo na kakovost revizije?
7. Kakšen je po vašem mnenju učinkovit nadzor nad delom v revizijski ekipi?
8. Kako revizorje v prihodnje motivirati?
9. Ali menite, da se bo opravljanje revizije za vedno spremenilo in prešlo na hibridno obliko? Kakšne so prednosti/slabosti?

Priloga 2: Rezultati opravljenih intervjujev z zaposlenimi v podjetju Ernst & Young

Intervjuvani revizor A1

a) Izzivi pri izvajanju revizije na daljavo in največje težave pri opravljanju revizorjevega dela

S prihodom covid-19 se je način dela spremenil. Pred pandemijo je delo potekalo pri stranki in občasno tudi v pisarni. Ko je nastopila pandemija, pa je delo potekalo na daljavo in v manjši meri tudi v pisarni. Intervjuvanec, ki je v podjetju zaposlen kot asistent, drastičnih sprememb pri planiranju revizije ni opazil. Na njegovo delo je v času predrevizije vplivalo predvsem to, da je sestanke o različnih procesih v podjetju opravljal preko Microsoft Teamsov in ne s fizično prisotnostjo pri stranki. To pomeni, da se je komunikacija s stranko občutno spremenila. Ker v primeru revizijske ekipe revizorji niso bili fizično prisotni pri stranki, je prihajalo do zamud pri dostavi dokumentacije za opravljanje revizijskih postopkov. Ker pa pri »reportingih« ne sme prihajati do zamud, intervjuvanec izpostavi, da so morali delati veliko več nadur kot v času pred pandemijo.

Kot revizijska ekipa so se zaposleni soočali z različnimi izzivi pri pridobivanju dokumentacije, vendar bolj v časovnem smislu, glede verodostojnosti so namreč v podjetju vzpostavljeni različni informacijsko-tehnološki sistemi, preko katerih revizorji prejmejo dokumentacijo od stranke, ti pa zagotavljajo zelo visoko raven varnosti podatkov in verodostojnosti.

Komunikacija s stranko je bila občasno otežena, saj je v primeru fizične prisotnosti pri stranki morebitna vprašanja v zvezi z revizijskimi postopki veliko lažje nasloviti v živo kot pa preko e-pošte oziroma telefonskega klica. Intervjuvanec izpostavi, da velik del poklica predstavlja tudi delo z revizijsko ekipo, kar v času pandemije pomeni opravljanje sestankov in naslavljanje vprašanj v veliki večini preko telefona oziroma Microsoft Teamsov. Prav to je negativno vplivalo na prenos znanja, splošno vzdušje in delovno motivacijo. Občasno je prihajalo do nesporazumov, ker revizorji niso bili fizično prisotni v pisarni oziroma pri stranki.

Intervjuvani revizor je v prvem valu pandemije delal od doma, junija 2020 pa je zaradi splošnega padca delovne motivacije in boljšega delovnega okolja pričel z delom v pisarni. Delo v pisarni mu v primerjavi z delom od doma omogoča boljši »work-life« balance, saj meni, da je v pisarni, delo veliko učinkovitejše in bolj produktivno, obenem pa omogoča v popoldanskih urah čas za sprostitev, kar na dolgi rok privede do bolj kakovostnega dela.

b) Največja tveganja, ki nastajajo zaradi posledic pandemije covid-19, spreminjajočega se gospodarskega okolja in sprejetih gospodarskih ukrepov

Največja tveganja je zaznal pri tistih podjetjih, ki so prejela državne pomoči oziroma subvencije zaradi epidemije covid-19, kar je povzročilo dodatne revizijske postopke, saj

je revizor moral preveriti ustreznost pomoči, izpolnjene kriterije za subvencije in preučiti okoliščine morebitne vrnitve državne pomoči glede na poslovanje podjetja. Pri revizijskih postopkih sogovornik ni zaznal nepravilnosti, prav tako ni zaznal, da bi podjetja poskušala izkoriščati državne pomoči.

Pri podjetjih ni zaznal posebnih likvidnostnih problemov zaradi gospodarskih ukrepov, saj je bila večinoma narava posla, s katerim se podjetje ukvarja, v veliki meri neodvisna od ukrepov oziroma so ti celo pozitivno vplivali na poslovanje, predvsem pa je bil to velik plus za transportna in logistična podjetja. Intervjuvanec se ni srečal s problemom oslabitve sredstev, ki bi bil posledica pandemije covida-19.

Čeprav je pandemija covida-19 in s tem delo na daljavo prineslo pomisleke glede delovanja podjetja in njegovega kontrolnega okolja ter s tem povečanega tveganja vdora v informacijske sisteme, pa pri revizijskih postopkih sogovornik ni zaznal nepravilnosti. Intervjuvanec se prav tako ni srečal s pregledom dogodkov po datumu bilance.

c) Učinkovitost revizije v času dela na daljavo v primerjavi s tradicionalnim pristopom in smernice za prihodnost virtualne revizije

Prihodnost v reviziji zagotovo ne bo popolnoma virtualna, saj se je v zadnjem letu dela na daljavo kot najboljša praksa izkazal predvsem hibridni način dela. Sogovornik meni, da je delo na daljavo na posameznike vplivalo različno, saj so bili nekateri bolj produktivni kot ostali. Poudarja pa, da je za sodelavce, ki so v podjetju manj časa, velika težava predvsem pridobivanje znanja in tudi komunikacija z izkušenim delom revizijske ekipe.

Delo na daljavo je prineslo spoznanje, da pri poklicu revizorja in revizijskih postopkih ni obvezna vsakodnevna prisotnost revizorja pri stranki, ampak je lahko prisoten zgolj nekajkrat tedensko, odvisno od dogovora.

Intervjuvanec meni, da potrebuje revizor poleg dobrega računovodskega znanja revizijskih postopkov in tudi računovodskih standardov v prihodnosti večjo organiziranost, večjo sposobnost dela pod pritiskom ter učinkovitost pri izbiri prednostnih nalog.

Intervjuvani revizor S1

a) Izzivi pri izvajanju revizije na daljavo in največje težave pri opravljanju revizorjevega dela

Ko je nastopil covid-19, so se revizijska podjetja glede načrtovanja revizije dogovorila s stranko. Najprej so se uskladili s stranko in njenimi ukrepi v zvezi z pandemijo covida-19. Stranke so povprašali, ali želijo, da revizijo v celoti izvedejo na daljavo, da uporabijo hibridno obliko ali pa da jo v celoti opravijo s fizično prisotnostjo. Zaradi prepovedi vstopa zunanjih uporabnikov v mnogih podjetjih je večinoma revizijsko delo potekalo na daljavo. Nekatere revizijske stranke pa so zaradi dostopa do informacij in fizičnih dokumentov

želele fizično prisotnost revizijske ekipe na sedežu podjetja. Intervjuvanec kot glavno težavo na začetku pandemije izpostavi neizkušenost nekaterih računovodij in zaposlenih v revidiranih podjetjih, ki so imeli težave predvsem z deljenjem dokumentacije preko spleta, s pripravo elektronskih dokumentov in podobno. Sčasoma se je to izboljšalo. V zvezi s planiranjem sogovornik prav tako izpostavi inventure. Določene inventure so bile izvedene na daljavo, pri nekaterih niso šteli celotne populacije, ampak so se šteli zgolj najvrednejše predmete. Razlog je bil v tem, da si revizijske stranke niso želele, da se njihovi zaposleni mešajo med seboj na delovni mestih, kar je bilo v skladu s takratnimi preventivnimi ukrepi.

V zvezi s podaljševanjem rokov so bile skupščine minimalno predstavljene, tudi AJPEs je podaljšal rok za oddajo izkazov borznih družb. Vse se je časovno zamaknilo zaradi težjega pridobivanja dokumentacije, usklajevanja in nasploh pandemije covida-19 (preventivi ukrepi, delo od doma ...). Podaljševanje časovnih rokov je bilo prisotno, a ni predstavljajo večjih težav oziroma prinašalo tveganj.

Ker je bila praktično vsa dokumentacija dostavljena v elektronski obliki, so bili opravljeni dodatni postopki. Intervjuvanec izpostavi izpise odprtih postavk (v nadaljevanju IOP), ki se pri revizijskih postopkih pošiljajo ob koncu leta, da se uskladijo odprte postavke s kupci in z dobavitelji. V preteklosti so IOP-je pošiljali preko navadne pošte, v času pandemije pa se pošiljajo preko e-pošte, zato je revizor v času pandemije covida-19 dodatno preverjal e-pošto, domene pošiljateljev in elektronski podpis.

Sestanki in komunikacija s stranko so večinoma potekali preko Microsoft Teamsov. Na začetku so se pojavljali predvsem tehnični izzivi, saj nekatere stranke niso bile vešče uporabe novih tehnologij, deljenja zaslona in podobno. Na splošno je bila komunikacija težje izvedljiva, stranka je bila zaradi covida-19 veliko bolj zasedena, več je bilo usklajevanja. Intervjuvanec izpostavi predvsem težji nadzor nad revizijsko ekipo. V primeru fizične prisotnosti lahko zaposlenim in podrejenim pomagaš, hitreje najdeš rešitev, zato je nujno, da si vsak revizor najde svoj način dela ter komunikacije s člani revizijske ekipe. Intervjuvanec poudarja, da je težko določiti mejo med zasebnim in poklicnim življenjem. S tega vidika je problematično predvsem to, da lahko v primeru dela pri stranki delo ob določeni uri zaključiš, v primeru dela od doma pa se to velikokrat prestavi tudi v popoldanski in večerni čas.

b) Največja tveganja, ki nastajajo zaradi posledic pandemije covida-19, spreminjajočega se gospodarskega okolja in sprejetih gospodarskih ukrepov

Glavna tveganja, ki jih sogovornik najprej izpostavi, so pripoznavanje subvencij v primeru državnih pomoči, oslabitve sredstev in varnost pri revizijskih postopkih. Intervjuvanec na podlagi lastnih izkušenj pove, da podjetja, ki jih je revidiral, niso imela likvidnostnih težav zaradi pandemije covida-19. Kot razlog navaja veliko asistenco, predvsem države, preko državnih pomoči in finančnih institucij. Prav tako sogovornik izpostavi, da pandemija covida-19 ni imela bistvenega vpliva na predpostavko delujočega podjetja. Kot najbolj

kritične izpostavi turistične dejavnosti in pa manjša podjetja (večinoma gostinski lokali), pri katerih je bilo veliko zaprtij, predvsem med samostojnimi podjetniki. V primeru velikih podjetij o likvidnostnih težavah ne moremo govoriti, saj so banke dajale moratorije, podjetja niso imela velikega upada prihodkov, država pa je s subvencijami omogočila skoraj nemoteno poslovanje.

Podjetja so v zadnjih letih digitalno zelo dobro ozaveščena, zato je večina kontrol avtomatskih, sistemskih, fizične kontrole pa pri tem predstavljajo le manjši del kontrolnega okolja, kar pomeni, da covid-19 v primeru notranjih kontrol ni imel bistvenega vpliva.

Intervjuvanec vidi v primeru oslabitev sredstev največje težave in vpliv pandemije v primeru terjatev, kjer bi morebiti lahko propadli manjši kupci. Izpostavi tudi naložbe podjetij, katerih oslabitev se pojavi v primeru, da imajo podjetja v tujini podružnico, ki slabše posluje. Kar se tiče nepremičnin, sogovornik meni, da nanje pandemija ni vplivala, prav tako ni bilo zaznati nobenih bistvenih materialnih nepravilnosti.

V primeru državnih pomoči velika podjetja zagotovo niso manipulirala z izkazi. Veliko je bilo celo takih podjetij, ki so bila izredno previdna in so prihodke pripoznala šele takrat, ko so videla rezultate na koncu poslovnega leta.

Intervjuvanec meni, da so podjetja zadostno razkrivala dogodke po datumu bilance stanja. Pove tudi, da so bile ključne predpostavke skoraj v celoti razkrite. Podjetja so velikokrat pozabila na okoliščine in dogodke, ki so nastali po datumu bilance. Veliko podjetij je letna poročila pripravilo brez razkritij o dogodkih po datumu bilance, po revizorjevem opozorilu so dodali vsa pomembna razkritja. Prav zato ni bilo nepravilnosti oziroma večjih tveganj, saj so bile vse pomembne informacije razkrite. Pomembnejših vplivov na odločitve primarnih uporabnikov računovodskih izkazov tako ni bilo.

c) Učinkovitost revizije v času dela na daljavo v primerjavi s tradicionalnim pristopom in smernice za prihodnost virtualne revizije.

Učinkovitost revizije je bila na začetku pandemije zagotovo manjša, saj pandemije nihče ni pričakoval. Pripravljenost na delo od doma je bila s tehničnega vidika prisotna, problem je bilo predvsem delo od doma, zato je bila na začetku revizija zagotovo manj učinkovita, porabljenega je bilo več časa za komunikacijo s stranko in pridobivanje dokumentacije. Sčasoma so se revizorji na to navadili in učinkovitost je postala primerljiva z učinkovitostjo v primeru fizične prisotnosti pri stranki. Sogovornik pove, da je hibridna oblika dela v reviziji zagotovo najbolj optimalna tudi za prihodnost.

Nova zahtevana znanja, ki jih morajo imeti revizorji v prihodnje, so: discipliniranost, proaktivnost, veščine digitalne tehnologije in podobno. Intervjuvanec izpostavi poklicni skepticizem oziroma pomembnost sposobnosti kritičnega razmišljanja. Meni, da lahko v primeru elektronske dokumentacije pride do večjih goljufij in prilagajanja, zato je treba biti veliko bolj pozoren na pridobivanje elektronskih dokumentov.

Revizorji so bili na začetku pandemije veliko bolj delovno obremenjeni, saj niso bili prilagojeni na delo od doma, zato je bilo težko ločiti poklicno življenje od zasebnega. Sčasoma so se zaradi fleksibilnosti dela pričeli prilagajati delu od doma in si sami organizirali svoj delovni čas ter opredelili prioritete naloge. Intervjuvanec pove, da kakovost revizije zaradi dela od doma ni upadla, a hkrati poudarja, da so bili revizorji veliko bolj obremenjeni kot v preteklih letih. Da so lahko revizorji izvedli kakovostno revizijo, ki je bila primerljiva s kakovostjo v preteklih letih, je bilo treba vložiti veliko več časa in truda za opravljanje dodatnih revizijskih postopkov.

Glede komunikacije z revizijsko ekipo sogovornik omeni, da je treba v času dela od doma veliko časa posvečati tudi članom revizijske ekipe. Pomembno je, da se pred pričetkom revizije revizor pogovori s svojo ekipo, z vsakim članom ekipe predela glavne naloge in preleti delovne papirje. Najučinkovitejša je sprotna vsakodnevna komunikacija in ob koncu tedna pregled končanega dela. Pomembno se je zavedati, da vodja projekta porabi več časa za nadzor in pregled dokumentov kot bi ga v primeru fizične prisotnosti revizorjev pri revidirani stranki. Intervjuvanec meni, da je treba vzpostaviti dober sistem nadzora nad podrejenimi člani ekipe in ga izvajati skozi celotno obdobje projekta.

Za dodatno motivacijo novo zaposlenih in tudi bolj izkušenih sodelavcev je zelo pomembno, da zaposleni čutijo pripadnost podjetju. Pomembno je, da ko dogodki v živo v času dela od doma niso dovoljeni, oblikovati različne online oziroma virtualne »team buildinge« in na splošno različne delavnice, ki bodo dodatno povezale zaposlene.

Hibridna oblika dela je zagotovo najučinkovitejša. Intervjuvanec meni, da je pandemija za vedno spremenila revizorjevo delo. Izpostavi, da revizorjeva pretekla vsakdanja fizična prisotnost na sedežu stranke ni najbolj učinkovita in da sploh ni potrebna v tolikšni meri. Določene stvari je lažje komunicirati v živo, vsakdanja prisotnost pa ni smiselna. Ohranjanje osebnega stika je nujno, zato je hibridna oblika zagotovo najbolj učinkovita, saj omogoča rešitev za izvedbo določenih revizijskih postopkov na terenu, s prisotnostjo na sedežu revidiranega podjetja, v drugih primerih pa omogoča delo od doma, kjer si lahko revizor poljubno organizira svoj delovni čas. Edina slabost dela od doma, ki jo sogovornik omeni, je prenos znanja na nove sodelavce.

Intervjuvani revizor S2

a) Izzivi pri izvajanju revizije na daljavo in največje težave pri opravljanju revizorjevega dela

V času covida-19 je bilo potrebnega veliko več usklajevanja s stranko glede izvajanja revizije v smislu fizične prisotnosti pri stranki oziroma dela na daljavo. Prav tako je bilo več usklajevanja med člani revizijske ekipe, ki večino časa niso fizično prisotni pri stranki. Prav to je razlog, da so veliko več časa porabili za komunikacijo in pripravo oziroma razdelitev dela med člane revizijske ekipe. Intervjuvanec poudari, da je bilo v času

pandemije covida-19 nekaj strank oziroma revidiranih podjetij, ki se niso dobro pripravila in odzvala na delo na daljavo v času pandemije. Ker je v mnogih podjetjih prihajalo do večjega števila odpuščanj in tudi čakanja na delo, je v primeru manjkajočih ključnih zaposlenih na področju računovodstva prihajalo do manjših zamud. Načeloma so se stranke čez čas prilagodile in se učinkoviteje spopadle z okoliščinami dela v času pandemije. Vsa dokumentacija, ki je bila prejeta na daljavo, je morala biti dodatno pregledana in preverjena. Potrebno se je bilo prilagoditi novi obliki pridobivanja podatkov.

Intervjuvanec je poudaril, da je prenos znanja v času revizije na daljavo med člani revizijske ekipe zagotovo težje izvajati kot v primeru revizije s fizično prisotnostjo na sedežu revidiranega podjetja. Izpostavil je tudi, da je sicer to odvisno od vsakega posameznika, njegove angažiranosti in njegovih osebnih karakteristik. Zelo pomembno je, da novi sodelavci v reviziji zastavljajo ključna vprašanja revizijskim vodjem na projektih, so samoiniciativni in izpostavijo vse težave, s katerimi se soočajo pri revizijskih postopkih. Intervjuvanec izpostavi, da je bilo veliko več časa namenjenega komunikaciji s člani revizijske ekipe, ki so potrebovali pomoč, in posledično več časa, potrebnega za zaključek revizijskih postopkov.

Pandemija covida-19 je povzročila, da so revizorji svoje dele opravljali doma. Intervjuvanec je na začetku pandemije težko ločil med zasebnim in poklicnim življenjem. Poudaril je, da je težko popolnoma zaključiti z delom, saj domači prostor hkrati predstavlja tudi delovno okolje.

b) Največja tveganja, ki nastajajo zaradi posledic pandemije covida-19, spreminjajočega se gospodarskega okolja in sprejetih gospodarskih ukrepov

Pandemija covida-19 je po mnenju in lastnih izkušnjah intervjuvanca, ki v podjetju Ernst & Young opravlja funkcijo seniorja v reviziji, najbolj vplivala na oslabitve osnovnih sredstev, oslabitev zalog in na pripoznavanje državnih pomoči. Poudaril je tudi, da so bili revizorji še posebej pozorni na pogoje in kriterije v primeru upravičenosti prejema državne pomoči. Intervjuvanec je izpostavil, da je bilo izredno pomembno, da revizorji razumejo, kako stranka pripoznava prihodke. Manjše družbe, ki niso zavezane k reviziji, so bile tiste, ki bi morebiti lahko izigravale državne pomoči. V primeru velikih družb pa meni, da podjetja, ki bi morebiti izigravala državne pomoči, niso obstajala oziroma se v primeru večjih družb, ki so predmet revizije, to ni dogajalo. Podjetja so ustrezno izkazala svoja stanja in izpolnila pogoje. Prav tako intervjuvanec ni opazil, da bi podjetja namerno izigravala državne pomoči.

Predpostavka delujočega podjetja je bila izrazito pomembna v panogah, kot so hotelirstvo, turizem in tudi prevoznštvo. Intervjuvanec je povedal, da se ta odraža predvsem pri padcu oziroma upadu prihodkov in denimo pri oslabitvi osnovnih sredstev. Sam ni zaznal bistvenih tveganj, povezanih s predpostavko delujočega podjetja.

V primeru oslabitev ni bilo večjih tveganj, še posebej ne v primeru podjetij, ki so se hitro prilagodila danim razmeram. Tveganje oslabitev se lahko po mnenju intervjuvanca v večini primerov pojavi kot odraz preteklega poslovanja. Na podjetja, ki imajo samo eno dejavnost (na primer prevozništvo), bi lahko pandemija vplivala bistveno bolj kot na podjetja, ki imajo bolj raznolike dejavnosti. Intervjuvanec prav tako pove, da so podjetja učinkovito finančno podprle banke, ki so izdajale moratorije. Predvsem je bilo to ključno za podjetja v najbolj prizadetih panogah, ki so jim banke omogočale preživetje na trgu.

Revizorji so vsako revidirano podjetje opozorili v primeru pomembnejših zadev, ki jih je bilo treba razkriti v računovodskih izkazih. Po revizorjevem priporočilu oziroma usmeritvah so revidirana podjetja v računovodske izkaze dodala vsa pomembna razkritja. Velikokrat je intervjuvanec pri svojem revizijskem delu opazil, da so se podjetja podrobnejšim razkritjem izognila tako, da je poslovodstvo podjetja zapisalo, da učinka covida-19 v tej fazi še ne morejo oceniti. Ne glede na to, so vse stranke po pogovoru z revizorji vsa pomembna področja vključila in razkrila v svojih računovodskih izkazih.

c) Učinkovitost revizije v času dela na daljavo v primerjavi s tradicionalnim pristopom in smernice za prihodnost virtualne revizije.

Ko se je začela pandemija, je produktivnost revizorjev zelo močno upadla. Zaradi prilagajanja revizorjev novim razmeram in tudi prilagajanja zaposlenih v revidiranih podjetjih na virtualno revizijo je bilo moč opaziti ponovno povečanje produktivnosti. Poklic revizorja je zelo fleksibilen, zato je pomembno in hkrati nujno, da se posamezniki hitro prilagodijo danim razmeram. Učinkovitost revizije na daljavo je primerljiva učinkovitosti v primeru fizične prisotnosti revizorjev pri stranki, saj prinaša veliko prednosti predvsem pri prihranku časa. Nova spoznanja, ki jih je prinesla revizija na daljavo, so po mnenju intervjuvanca povezana predvsem z delom na daljavo, ko več ni potrebna vsakodnevna prisotnost revizorjev pri stranki. Kljub vsemu pa intervjuvanec poudarja, da je fizična prisotnost izrednega pomena in jo je treba ohraniti tudi v prihodnosti, saj je ključna za ohranitev dobrega odnosa s stranko.

Intervjuvanec je prav tako izpostavil, da so prednosti hibridne oblike dela povezane s prihrankom časa, predvsem zaradi prevoza, saj si lahko revizorji delo organizirajo sami. Hkrati je povedal, da lahko lastno organiziranje delovnega časa v domačem okolju hitro povzroči zmanjšanje motivacije in manjšo produktivnost dela. Ključna je, ne glede na vse, fizična prisotnost pri stranki, saj se na ta način ohranja dober odnos z zaposlenimi v revidiranem podjetju, več je tudi zaupanja med revizorji in zaposlenimi.

Nova znanja, ki jih mora imeti sodoben revizor, so zagotovo povezana s tehnološkimi znanji. Revizor mora biti izredno komunikativen, biti mora samouk in več retorike. Intervjuvanec je poudaril izreden pomen poklicnega skepticizma zaposlenih, pri čemer je ključno, da se kljub delu na daljavo revizorji osredotočijo na celovitost revizijskih postopkov, so samostojni in s pomočjo stranke sami najdejo odgovore v primeru težav,

tveganj ali nepravilnosti. V prihodnje lahko revizorje motiviramo z možnostjo izbire med delom od doma in delom na sedežu revidiranega podjetja. Ključne so tudi dodatne aktivnosti in druženja, ki povečujejo pripadnost revizorjev revizijskemu podjetju.

Intervjuvani revizor S3

a) Izzivi pri izvajanju revizije na daljavo in največje težave pri opravljanju revizorjevega dela

S stranko se je najprej potrebno dogovoriti o načinu dela. Glavni problem je izguba časa pri organizaciji revizijskega projekta. Glavni dejavniki izbire načina dela so bili povezani z upoštevanjem razmer in pogojev, ki jih imajo posamezna podjetja v zvezi s preventivnimi ukrepi za zaježitev koronavirusa. Pred pričetkom pandemije covida-19 ni bilo vprašanj v zvezi z izbiro načina revidiranja, saj je bila revizijska ekipa vedno prisotna na terenu oziroma na sedežu revidiranega podjetja. Intervjuvanec je poudaril, da je delo na daljavo prineslo slabosti in tudi prednosti v smislu sinergij. Glede upoštevanja zastavljenih rokov je intervjuvanec izpostavil podjetja, v katerih je bilo veliko zaposlenih na čakanju, kar je povzročilo zamudo pri prejemu dokumentacije. Hkrati je povedal, da to ni bistveno vplivalo na izdajo revizijskih mnenj.

Glede verodostojnosti dokumentacije ni bilo zaznati posebnih težav. Intervjuvanec je izpostavil, da so bili revizorji še posebej pozorni in dajali velik poudarek zajemu zaslonske slike oziroma tako imenovanemu print-screenu informacijskih sistemov revidiranega podjetja. Na zajemu zaslonske slike, ki jo zaposleni pri revidiranem podjetju opravijo pred revizorji, so vidni glavni parametri, vsote in končna stanja. Prav zato je ključno, da revizorji pridobijo te print-screene in jih uskladijo s pridobljenimi podpornimi analitikami. To je bistveno, saj se na ta način potrdi verodostojnost podpornih analitik.

Največji problem pri delu na daljavo je zagotovo prenos znanja in komunikacija znotraj revizijske ekipe. Na začetku so se velike težave pojavljale predvsem pri vpeljavi novih sodelavcev v revizijo. Zelo težko je bilo namreč zaznati, ali sogovornik preko klica resnično razume, kaj mu želi nadrejeni povedati. Sčasoma so se stari in tudi novi zaposleni prilagodili danim razmeram, glavni razlog za to pa je bila tehnologija, ki je omogočala lažjo komunikacijo. Intervjuvanec je poudaril, da si je v domačem okolju sam uredil pisarno, kjer ima praktično boljše pogoje, kot bi jih imel pri delu na sedežu podjetja.

Intervjuvanec je pri svojem delu na začetku pandemije covida-19 opazil, da je težko ločil svoje zasebno življenje od poklicnega. Računalnik je bil namreč vedno prisoten v njegovem domačem okolju, zato je kdaj tudi popoldan in zvečer opravljal svoje delovne obveznosti. Sčasoma si je v domačem okolju uredil tudi delovni prostor. Pomembno pri tem je razumeti, da vsak revizor zagotovo nima pogojev za delo od doma.

b) Največja tveganja, ki nastajajo zaradi posledic pandemije covida-19, spreminjajočega se gospodarskega okolja in sprejetih gospodarskih ukrepov

Tri največja področja tveganja, ki jih je prepoznal intervjuvanec, so vezana na pripoznavanje subvencij in izpolnjevanje pogojev za prejetje državnih pomoči, oslabitve sredstev ter vrednotenje terjatev in zalog. V primeru oslabitev sredstev se je tveganje zaradi pandemije in zaprtja gospodarstva še dodatno povečalo. Veliko je bilo podjetij, ki jim je padel promet, potrebno je bilo opraviti nove projekcije in plane za prihodnje delovanje podjetij. Veliko tveganje so predstavljale tudi oslabitve terjatev, ko so lahko obstajali kupci, ki niso bili sposobni odplačati svojih obveznosti.

Revizorji so pričakovali, da bo pandemija covida-19 povzročila povečano nelikvidnost podjetij, zato so bili na predpostavko delujočega podjetja in vrednotenje terjatev še posebej pozorni. Pri svojih projektih intervjuvanec ni opazil, da bi podjetja imela likvidnostne težave. Izpostavil je upad prihodkov pri nekaterih večjih podjetjih, kar je bila posledica omejitve gibanja, gospodarskih ukrepov in tudi globalnega učinka spremembe cene. Intervjuvanec je povedal, da je revizijski posel večinoma opravljal s podjetji, ki so se jim prihodki in promet v primerjavi s preteklimi leti celo povečali. Pandemija covida-19 je povzročila veliko rast prihodkov predvsem na področju tehnologije in farmacije.

Podjetja, ki jih je revidiral intervjuvanec, niso imela likvidnostnih problemov, zato je bilo izredno malo koriščenja državnih pomoči. Izpostavil je tudi, da je v času pandemije ugotovil, da so bile družbe v tem času veliko bolj likvidne, kot bi si sicer mislili, saj so svoje obveznosti poplačevale pred dogovorjenimi plačilnimi roki. To je izredno zanimivo, saj v času negotovosti tega ne bi pričakovali. K temu so pozitivno prispevale tudi banke, ki so finančno podpirale vsa najbolj prizadeta podjetja.

Kar se tiče tveganja na področju kontrolnega okolja, intervjuvanec ni opazil večjih težav. Izpostavil je napad na kibernetiko varnost, ki se je zgodil v primeru enega revidiranega podjetja, sicer pa drugih tveganj ali posebnosti ni opazil.

Podjetja so bila v primeru pripoznavanja subvencij iz državnih pomoči izredno konservativna. V primeru, da pogojev niso dosegli, pomoči subvencij niso pripoznali oziroma niso koristili državnih pomoči. V enem primeru se je zgodilo, da si je podjetje pripoznalo subvencije, a so revizorji po skrbnem pregledu ugotovili, da pogoj v resnici ni bil izpolnjen. Znesek subvencije so revizorji dodali na listo napak, podjetje pa je to napako naknadno popravilo. Večji problem so bile predvsem nejasnosti pri pripoznavanju prihodkov oziroma pri pogojih, ki so jih morala podjetja izpolniti za prejetje pomoči.

Dogodki po datumu bilance so bili v času pandemije pomembno področje revizijskega dela. Podjetja so velikokrat v letnem poročilu dodala isti odstavek kot v preteklih letih, a so revizorji opozorili na podrobnejša razkritja, ki so jih revidirana podjetja morala dodati k svojim računovodskim izkazom.

c) Učinkovitost revizije v času dela na daljavo v primerjavi s tradicionalnim pristopom in smernice za prihodnost virtualne revizije

Učinkovitost revizije v primeru dela na daljavo je težko zares oceniti. Odvisna je od vsakega posameznika in njegovih karakteristik, ne glede na to, ali posameznik deluje na daljavo ali je morebiti fizično prisoten pri stranki. V času pandemije covida-19 se je velikokrat dogajalo, da so revizijske ekipe sestanke izvedle pomanjkljivo, predvsem so bila vprašanja vezana na spremembe in na vpliv covida-19, preostalih področij pa niso tako natančno preverjali. Kakovost revizije je prav tako odvisna od izkušenj, ki jih ima posameznik v reviziji. Zagotovo je v primeru novih zaposlenih veliko lažje, če revizijo izvajajo fizično na sedežu revidiranega podjetja, kjer je revizijska ekipa skupaj prisotna. Prav tako na ta način prihranijo veliko časa, predvsem pri komuniciranju in razdeljevanju nalog podrejenim.

Prednosti hibridne oblike dela so: napredek v uporabi tehnoloških orodij, prihranek časa, digitalizacija procesov in večja fleksibilnost revizorjev. Na drugi strani je potrebno izpostaviti študente in nove zaposlene v reviziji, ki jim primanjkuje izkušenj, zato je revizija na daljavo v takem primeru vse prej kot enostavna. Intervjuvanec je povedal, da bo v prihodnosti revizijska ekipa manj številčna, veliko več bo digitalizacije in avtomatskih postopkov, povpraševanje po novih revizorjih pa se bo po njegovem mnenju zmanjšalo. V prihodnosti bo ključno, da bodo revizorji večji uporabe sodobnih informacijskih tehnologij, predvsem pa da bodo sledili trendom novih tehnologij in se prilagajali danim razmeram. Ne glede na vse, pa je intervjuvanec poudaril, da je najpomembnejše znanje osnov računovodstva. Pri novih zaposlenih je bilo v času dela na daljavo preveč časa porabljenega za napredne tehnike analiziranja, medtem pa je pomanjkanje osnovnega računovodskega znanja občutno večje.

Intervjuvani revizor M1

a) Izzivi pri izvajanju revizije na daljavo in največje težave pri opravljanju revizorjevega dela

Spremembe pri planiranju revizije so bile v največji meri povezane z organiziranjem revizije. Potrebna je bilo veliko več usmerjanja in razmišljanja pri revidiranju, da so bili postopki razumno izvedeni. Intervjuvanec je izpostavil tudi inventure, ko so stranke oziroma revidirana podjetja želela inventuro celo izpustiti oziroma inventurni popis izvesti v manjšem obsegu. Problematična je bila tudi prisotnost revizorjev, saj so imela revidirana podjetja svoja pravila in omejitve zaradi ukrepov za zaježitev pandemije covida-19. Nekatera podjetja so zahtevala, da so revizorji opravili testiranje na covid-19 pred prihodom na inventuro, spet druga so prepovedovala vstop in želela inventurne postopke izvesti virtualno.

Upoštevanje zastavljenih rokov je bilo problematično področje, saj roki niso bili doseženi v vseh primerih. V primeru subjektov javnega interesa so bili zastavljeni roki spoštovani, pri ostalih podjetjih pa je prihajalo tudi do zamikov. Veliko projektov je bilo končanih kasneje kot v predhodnem letu.

Verodostojnost in ustreznost dokumentacije se je v primeru dela na daljavo še dodatno preverjala. Potrebna je bila alternativna preveritev pridobljene dokumentacije, zato so revizorji preverjali naslov pošiljateljev, podpise, preverjali pa so tudi domene. V nekaterih primerih je bilo še vedno nujno, da so originalno dokumentacijo pregledali fizično, na sedežu revidiranega podjetja. Ena izmed večjih težav dela na daljavo je prenos znanja in veliko manj komunikacije med člani revizijske ekipe. Pomanjkanje komunikacije znotraj revizijske ekipe je najbolj opazno predvsem med začetniki v reviziji, ki so manj izkušeni. V primeru fizičnega stika med revizorji se vprašanja in problemi rešujejo sproti, v primeru dela na daljavo pa se izgubi veliko časa z dajanjem napotkov, reševanjem problemov, ne nazadnje pa je zmanjšana tudi produktivnost.

Intervjuvanec izpostavi, da so meje med poklicnim in zasebnim življenjem v času pandemije popolnoma izbrisane. Ko je revizor fizično v službi, ima določen delovni čas. Kadar pa dela na daljavo, v domačem okolju, je predvsem pri tistih revizorjih, ki imajo družine, opaziti številne motnje, ki jih povzroča domače okolje. Prav zato je čas, ki bi ga za delo porabil v primeru fizične prisotnosti pri stranki v primerjavi z delom od doma, veliko manj produktiven. Ker sta kakovost in učinkovitost dela v primeru dela od doma manjši, so morali številni revizorji svoje delovne obveznosti opravljati tudi popoldan, zvečer oziroma med vikendi.

b) Največja tveganja, ki nastajajo zaradi posledic pandemije covid-19, spreminjajočega se gospodarskega okolja in sprejetih gospodarskih ukrepov

Intervjuvanec je izpostavil, da je eno izmed večjih tveganj, ki jih je prinesla pandemija, razmejitev odgovornosti. Poudaril je tudi oslabitev sredstev in terjatev, kjer bi lahko v danih okoliščinah prišlo do sprememb, ki bi oslabile kupce in s tem njihovo plačilno sposobnost. Kot zadnje tveganje je intervjuvanec izpostavil še potencialne obveznosti do zaposlenih zaradi prekinitve pogodb.

Intervjuvanec se je pri svojem delu srečal s podjetjem, v katerem je imela predpostavka delujočega podjetja pomembno vlogo. Gre za primer iz hotelske dejavnosti, kjer gre za dolgoročni problem rentabilnosti podjetja, ki ni v celoti vezan na pandemijo covid-19. Po drugi strani je intervjuvanec izpostavil še eno podjetje iz hotelske dejavnosti, kjer pa razen upada prihodkov ni bilo zaznati drugih problemov. V drugih primerih ni bilo nobene situacije, da bi podjetja prikrivala svoje finančne težave, v nasprotju s pričakovanji likvidnostnih problemov podjetja v veliki večini sploh niso imela. Pozitivno je na delovanje in plačilno sposobnost ter likvidnost podjetij vplivala tudi državna pomoč. Brez nje bi imela podjetja bistveno več težav.

Intervjuvanec pri svojem delu ni prepoznal nobenih težav v zvezi s kontrolnim okoljem. Podjetja so zatrjevala, da zaradi dela na daljavo ni bilo bistvenih učinkov na kontrolno okolje, čeprav je intervjuvanec izrazil določene pomisleke glede dejanske izvedbe kontrol. Ne glede na vse, pa so bili kontrolni postopki izvedeni, zato do težav ni prihajalo.

Intervjuvanec je prav tako izpostavil povečano možnost vdora v sisteme revidiranih strank, kar je posledica večjega števila uporabnikov zaradi dela od doma, kar povzroča manjši nadzor nad sistemom in njegovimi uporabniki.

Vpliv pandemije covid-19 na potrebo po oslabitvi sredstev je bila zaznan pri manjšem številu podjetij, večinoma takih, ki so delovala v turistični oziroma hotelirski dejavnosti. Pri preostalih podjetjih oslabitve niso bile posledica pandemije, zato dodatnih tveganj na tem področju niso opazali. Eden izmed razlogov so zagotovo kupci, ki so bili v časih covid-19 likvidni in so v ustreznih rokih izpolnjevali svoje finančne obveznosti.

V primeru subvencij ni prihajalo do problematičnih situacij. Podjetja je intervjuvanec razdelil na dve skupini. Prva so tista, ki so točno vedela, da dobiček oziroma dividende morajo izplačati, zato subvencij iz državnih pomoči niso izkoristila. Druga podjetja so bila tista, v katerih je covid-19 vplival na zmanjšanje prihodkov, in so ocenjevala, da bo zmanjšanje takšno, da lahko izkoristijo subvencije ter jih pripoznajo kot prihodke. Intervjuvanec se je ukvarjal tudi s podjetjem, ki je moralo državno pomoč vrniti, saj niso izpolnjevali kriterija 70-odstotnega znižanja prihodkov. Omenil je tudi, da bi se v manjših podjetjih, ki niso zavezana k reviziji, izigravanje državnih pomoči lahko zgodilo.

V primeru dogodkov po datumu bilance stanja so večinoma bili revizorji tisti, ki so podjetja opozorili, da je treba določena razkritja dodati računovodskim izkazom. Pogosto podjetja niso vedela, kaj razkriti, zato so revizorji dali smernice in opozorila, katera dejstva glede pandemije je treba dodati. Še posebej je bilo nujno izpostaviti, kakšni so bili ukrepi zaradi pandemije in predvsem epidemije, kakšna so pričakovanja, posebno pozornost pa je bilo treba nameniti tudi ustreznosti predpostavke delujočega podjetja. Podjetja so praviloma brez pripomb dodala vse relevantne dogodke.

c) Učinkovitost revizije v času dela na daljavo v primerjavi s tradicionalnim pristopom in smernice za prihodnost virtualne revizije

Kakovost revizije je bila v končni fazi enaka kot v preteklosti. Glavni problem je bil, da je bilo za enako kakovost kot v preteklih letih potrebnega veliko več časa in več zaposlenih oziroma več revizorjev. Do vključevanja zunanjih strokovnjakov zaradi pandemije ni prihajalo. Za vsa tista podjetja, ki imajo določene vnaprej znane težave, ki so več ali manj vedno prisotne, so bili določeni strokovnjaki prisotni že pred začetkom pandemije, zato ta na vključitev ni vplivala.

Produktivnost dela zaposlenih je v času dela na daljavo bistveno manjša. Tako delo na daljavo prinaša veliko dodatne korespondence, dogovorov in dodatnih usklajevanj z revidiranim podjetjem ter tudi znotraj revizijske ekipe. Virtualna revizija pa po mnenju intervjuvanca prinaša nekatera pozitivna spoznanja, ki so vezana predvsem na prihranek časa, zmanjšanje stroškov prevoza in lažjo organiziranost dela od doma.

Bolj kot se postopki digitalizirajo, vedno bolj sta pomembna računalniška pismenost in delo s podatki ter različnimi drugimi naprednimi programi. Vse skupaj vodi v večjo digitalizacijo, ki jo je pandemija covida-19 še dodatno pospešila. Z vidika revizijske družbe Ernst & Young je zaradi dela na daljavo prišlo do veliko novosti glede novih orodij, kot je denimo »Client portal«. Portal služi za oddajanje zahtevkov revizorjev, kamor revidirano podjetje odlaga podporno dokumentacijo. Prednosti hibridnega dela so: prihranek časa zaradi prevoza, uporaba novih orodij, digitalizacija revizijskega procesa in prihranek stroškov. Po drugi strani hibridna oblika dela prinaša tudi slabosti. Osebni stik s stranko je izrednega pomena, saj na tem temelji dolgotrajen odnos. Z delom od doma se zmanjšuje tudi pripadnost posameznikov revidirani družbi, zaposleni so med seboj manj povezani, največji problem pa je zagotovo prenos znanja med zaposlenimi.

Intervjuvani revizor M2

a) Izzivi pri izvajanju revizije na daljavo in največje težave pri opravljanju revizorjevega dela

Prvi vidik spremembe planiranja revizije je vezan na logistiko in operativno izvajanje revizije. Načrtovanje revizije je bilo odvisno od dogovora s stranko, saj je bilo potrebno vedeti, ali je prostor, ki ga je zagotovila stranka oziroma revidirano podjetje, v okoliščinah pandemije primeren za izvajanje revizije z veččlansko ekipo ob upoštevanju vseh preventivnih ukrepov. Pomembno je bilo, da se revizorji s stranko dogovorijo o tem, kaj bodo delali na daljavo in kaj bodo opravljali fizično, s prisotnostjo na sedežu revidiranega podjetja. Ponekod je bila kombinacija, ponekod so revizijo popolnoma izvedli na daljavo, spet drugje so jo izvedli s fizično prisotnostjo revizorjev na sedežu podjetja. Predvsem v prvi fazi revizije, ko se večinoma izvajajo sestanki, vezani na poslovne procese podjetja, je bilo treba spoštovati željo stranke glede izvajanja in opravljanja revizijskega dela. S stranko se je bilo treba prav tako dogovoriti glede pridobivanja dokumentacije in informacij, pri čemer je bilo ključno, da so bili revizorji pri svojem delu fleksibilni. Intervjuvanec je prav tako izpostavil spremembe pri planiranju inventure. Veliko je bilo podjetij, ki so imela velike zaloge manj vrednih artiklov. To je pomenilo, da bi bilo v primeru manjših razlik to z vidika revizijskih postopkov popolnoma nepomembno, saj je šlo večinoma za podjetja z izredno velikim številom artiklov. Prav zato se je intervjuvancu zdelo pametno, da je inventura prilagojena na način, da se štejejo samo artikli največji vrednosti. Na ta način so prihranili čas, prav tako pa ni bilo povečanega revizijskega tveganja.

Revizija je bila v samem začetku planirana v rokih, ob predpostavki, da bo revizijska ekipa pravočasno prejela vso želeno podporno dokumentacijo in revizijske dokaze. Intervjuvanec je poudaril, da se je večina rokov podaljševala prav zaradi neupoštevanja rokov pri pridobivanju dokumentacije, saj je veliko zaposlenih delalo od doma, to pa je povzročilo nedostopnost in zamujanje pri pošiljanju dokumentacije. Prav tako je pomembno izpostaviti AJ PES, ki je podaljšal roke za pripravo računovodskih poročil. To je še dodatno

podaljšalo izdajo revizorjevega mnenja, saj so podjetja izkoristila podaljšanje rokov AJPES-a, zato niso pravočasno zaključila svojih izkazov.

Pri pridobivanju revizijske dokumentacije je intervjuvanec izpostavil, da je bilo treba elektronsko pridobljeno dokumentacijo še dodatno preveriti z dodatnimi postopki, vendar je bilo treba pri tem ločiti oziroma segmentirati revidirana podjetja. Pri novih oziroma bolj »problematičnih« podjetjih, pri katerih je revizijsko tveganje večje, je bilo treba biti veliko bolj pozoren in pazljivejši kot v primeru podjetij, v katerih družba Ernst & Young že vrsto let izvaja revizijo.

Prenos znanja se je v času dela na daljavo opazno zmanjšal. Velika je namreč razlika, če je revizijska ekipa prisotna na enem mestu, kjer poteka posredna in neposredna komunikacija med zaposlenimi, ali pa izvajajo revizijske postopke brez osebnega stika z manjšo mero komunikacije. V primeru fizične prisotnosti revizijske ekipe lahko pride do veliko diskusij in informacij, ki jih sicer pri delu na daljavo ni. Prenos znanja in tudi informacij je bil pri delu na daljavo otežen ter omejen zgolj na čas, ko so člani revizijske ekipe komunicirali preko klicev.

Intervjuvanec, ki v podjetju opravlja funkcijo senior managerja, je izpostavil, da je določanje meje med poklicnim in zasebnim življenjem v začetku pandemije zagotovo predstavljalo manjši problem. Pomembna je bila predvsem samodisciplina.

b) Največja tveganja, ki nastajajo zaradi posledic pandemije covid-19, spreminjajočega se gospodarskega okolja in sprejetih gospodarskih ukrepov

Največja tveganja, ki jih je povzročila pandemija covid-19, so po mnenju intervjuvanca predpostavka delujočega podjetja (predvsem v najbolj prizadetih panogah), računovodska obravnava državnih pomoči, povezana s pregledom izpolnjevanja kriterijev, in oslabitve sredstev, povezane z upadom poslovanja.

Intervjuvanec v času opravljanja revizije ni opazil, da bi imela podjetja likvidnostne težave in da bi to ogrozilo predpostavko delujočega podjetja. Razlog, da podjetja niso imela likvidnostnih težav, je vezan na državno pomoč in tudi ostale vire financiranja, saj so denimo banke sprostile posojilne sheme, dajale posojila in izdajale moratorije. Nekatera podjetja so imela v času pandemije covid-19 celo več likvidnih sredstev kot kadar koli prej. Le redko je prišlo do kratkoročnih likvidnostnih težav, kar pa na dolgi rok ni predstavljalo večjega problema oziroma vplivalo na predpostavko delujočega podjetja in tako povečevalo revizijska tveganja.

Intervjuvanec je glede tveganj notranjega okolja in notranjih kontrol v revidiranih podjetjih povedal, da so bili revizorji pozorni na različne vdore v sisteme ter tveganja, povezana s kibernetiko varnostjo. V povezavi s kontrolnim okoljem pri opravljanju revizijskih postopkov niso opažali večjih težav ali povečanih tveganj pri izvajanju kontrol, čeprav je

glavnina zaposlenih v številnih podjetjih svoje delo opravljala od doma in so revizorji tveganje v kontrolnem okolju pričakovali.

V zvezi z oslabitvami sredstev ni bilo drastičnih povečanj tvegaj zaradi pandemije covid-19. Pandemija je bila indikator, ki so ga upoštevali pri oslabitvah in prihodnjih projekcijah. Če so opazili slabše poslovanje odvisnih podjetij ali denimo zmanjšanje naložb odvisnih oziroma pridruženih podjetij, so revizorji naredili dodatne cenoitve, v katere so kot indikator vključili tudi pandemijo covid-19 in po potrebi opravili oslabitev sredstev. Načeloma večjih problemov na tem področju ni bilo. Intervjuvanec je izpostavil še manjše tveganje v primeru kratkoročnih terjatev. V zvezi z oslabitvami sredstev je intervjuvanec zaključil, da ni prišlo do nobene pomembne oslabitve zaradi situacije, povezane z pandemijo covid-19.

Pripoznavanje subvencij iz državnih pomoči je bilo področje, ki je bilo pri izvajanju revizijskih postopkov v času pandemije izredno pomembno, predvsem z vidika upoštevanja pogojev za pridobitev subvencij. Intervjuvanec je izpostavil primer podjetja, ki je ponudilo svoje kapacitete za covidne bolnike in zato dobilo plačilo za najem prostora. Prav zaradi tega niso izpolnili pogoja zmanjšanja prihodkov in bi v primeru napačne interpretacije morali državno pomoč vrniti.

Dogodki po datumu bilance stanja na večino podjetij niso imeli nobenega negativnega vpliva. V računovodske izkaze je bilo treba vključiti razkritja, čeprav denimo niso imela dejanskega vpliva na računovodske izkaze, ki bi izhajala iz pandemije covid-19. Kot tipičen primer dogodka po datumu bilance je intervjuvanec izpostavil tožbe in popravke terjatev, ki sicer niso bili posledice pandemije.

c) Učinkovitost revizije v času dela na daljavo v primerjavi s tradicionalnim pristopom in smernice za prihodnost virtualne revizije

Kakovost revizije je bila v primeru dela na daljavo enaka, vendar je bilo zaradi manjše učinkovitosti dela za doseganje enake kakovosti potrebnega veliko več časa v primerjavi s preteklimi leti. Na začetku pandemije sta neprilagojenost in preobremenjenost z delom zagotovo vplivali na kakovost revizije.

Intervjuvanec je prav tako izpostavil, da imajo revizorji pri svojem delu veliko prednost zaradi številnih računalniških orodij, ki omogočajo številne analitične postopke in analizo podatkov. V primerjavi z revizijskimi družbami, ki opravljajo večino postopkov na podlagi testiranja podatkov, ima Ernst & Young številne konkurenčne prednosti. Prav zato je informacijska tehnologija in vsesplošna digitalizacija glavno področje vlaganja, saj so na ta način revizorji popolnoma neodvisni od tega, ali delajo na daljavo ali so fizično prisotni pri stranki.

Intervjuvanec meni, da bo hibridni model opravljanja dela glavni način dela v prihodnosti. Prednosti hibridnega načina dela so povezane s prihrankom časa, prihrankom stroškov (z

vidika revizijske družbe in tudi revidiranega podjetja). Prav tako je pri delu na daljavo delo pri revidiranem podjetju nemoteno, saj za revizijsko družbo ni treba priskrbeti prostora, prav tako ni treba organizirati sestankov. Slabosti dela na daljavo so v veliki meri povezane z iznajdljivostjo načina pridobitve enakih informacij od stranke, saj je opravljanje sestankov na daljavo veliko manj osebno in je zato težje pridobiti širše ter globlje informacije. Večinoma so revizorji omejeni na podatke in informacije, ki jih stranka želi posredovati. Gre na nek način za večje filtriranje informacij, zato je pri delu na daljavo pomembno obsežnejše poizvedovanje revizorja. Največja slabost pa je zagotovo povezana z odnosi s stranko oziroma revidiranim podjetjem in tudi med člani revizijske ekipe, ki so v primeru dela na daljavo veliko bolj krhki, komunikacija pa je zaradi tega manj učinkovita.

Intervjuvani revizor P1

a) Izzivi pri izvajanju revizije na daljavo in največje težave pri opravljanju revizorjevega dela

Pri planiranju je bilo treba presoditi, v kateri panogi industrije družba posluje in s kakšnimi problemi se podjetje sooča, saj so bili prisotni različni vplivi na različne panoge. Največ škode so utrpela podjetja, delujoča v avtomobilski industriji, gostinstvu in turizmu. Prav ta so vzbujala največ pozornosti revizorjev glede predpostavke delujočega podjetja in oslabitev, posledično so revizorji v svoje postopke začeli vključevati tudi strokovnjake, v nekaterih primerih pa je bila pri večjih revizijskih tveganjih potrebna tudi vključitev neodvisnega pregledovalca. Drugi premisleki so bili vezani na tehnično izvedbo revizije. Ta je bila odvisna od možnosti izvedbe dela na daljavo, pridobivanja dokumentacije in tudi od sprememb poslovnih procesov ter njihovega pomena za revizorje. Pomembno področje je bilo vezano tudi na izračun materialnosti, saj so lahko imela podjetja glede na pretekla obdobja popolnoma drugačne rezultate, zato je bilo treba presoditi osnove in indikatorje za planiranje materialnosti.

Pri večini podjetij je prišlo v času pandemije do kasnejšega zaključevanja revizij. Intervjuvanec meni, da podjetja pri oddaji računovodskih izkazov niso zamujala zaradi covida-19, ampak so imela druge težave, povezane predvsem z interno organizacijo.

V času dela na daljavo so večjo pozornost namenjali kakovosti revizijski dokazov. Revizorji so bili vse do začetka pandemije vajeni opravljati revizijske postopke s pregledom originalnih listin. Prav tako so pridobivali originalne dokumente, potrditev stanj in druge potrditve. Vse to je zahtevalo dodatne postopke presoje verodostojnosti, pri katerih so preverjali predvsem to, ali so ustrezne avtorizirane osebe podpisniki in pošiljatelji dokumentov. V primeru pogodb je bilo treba preveriti, ali so revizorji pridobili celovito pogodbo, ali je bila morda pri skeniranju kakšna stran izpuščena, prav tako pa so se morali prepričati o relevantnosti in ustreznosti podpisnikov pogodbe. Ena večjih težav v času dela na daljavo je zagotovo prenos znanja. Najbolj se je otežen prenos znanja odražal

pri novih sodelavcih v reviziji. Komunikacija na daljavo je namreč premalo učinkovita, saj ni neformalne komunikacije, pri kateri bi se posredno prenašali znanje ali določene izkušnje.

Celotna situacija dela na daljavo je zameglila mejo med poklicnim in zasebnim življenjem, urnik dela se je podaljšal, kar je po mnenju intervjuvanca posledica manj učinkovite komunikacije. V prihodnosti bodo revizorji morali določiti pravilno razmerje med poklicnim in zasebnim življenjem.

b) Največja tveganja, ki nastajajo zaradi posledic pandemije covid-19, spreminjajočega se gospodarskega okolja in sprejetih gospodarskih ukrepov

V panogah industrije, na katere je imel covid-19 velik vpliv, so bila tveganja pri revizijskih postopkih večja. Pojavljala so se večja tveganja predpostavke delujočega podjetja, oslabitev sredstev in poplačil terjatev. Država je z dodatno likvidnostjo ustrezno intervenirala na finančnih trgih, vendar so bila, ne glede na to, ključna revizijska področja prav omenjena tveganja.

Revizorji so se na področju gostinstva in turizma srečevali z likvidnostnimi težavami nekaterih podjetij, ki so se v času pandemije soočala s popolnim zaprtjem. Čeprav je država subvencionirala stroške dela za čakanje na delo, je treba opredeliti vzdržnost take situacije za naslednjih dvanajst mesecev. Prav zato so revizorji natančno pregledovali projekcije denarnih tokov in imeli pomembne diskusije, vezane na predpostavko delujočega podjetja.

V primeru težav kontrolnega okolja je intervjuvanec izpostavil dve vrsti podjetij. Treba je ločiti podjetja, ki so že pred pričetkom pandemije v veliki meri prevzela digitalizacijo. To pomeni, da so njihove kontrole izvedljive tudi na daljavo in zato ni potrebna fizična prisotnost oziroma ročno podpisovanje dokumentov. Taka podjetja so imela vse dokumente skenirane, odobritve in plačila pa so potekala preko aplikacij. Druga podjetja so tista, v katerih digitalizacija ni prisotna v tolikšni meri in so zato imela več težav v primeru izvajanja kontrol. Pomembno področje tveganja so tudi oslabitve. Kljub covidu-19 so cene nepremičnin izrazito rastle, prav tako ni bilo veliko primerov večjih oslabitev izključno zaradi pandemije.

Državne pomoči in pripoznava subvencij so bila področja tveganja, ki so jim revizorji namenili še dodatno pozornost. Intervjuvanec je izpostavil, da je bilo nekaj primerov podjetij, ki so poskušala manipulirati predvsem s prihodki. Po drugi strani je treba izpostaviti velike družbe, ki so imela zaradi pandemije covid-19 številne druge oziroma dodatne stroške, vezane predvsem na zaščitno opremo za preprečitev širjenja koronavirusa. Največ pozornosti je bilo namenjene podjetjem, ki so poskušala manipulirati subvencije za kritje fiksnih stroškov. Revizorji so morali biti pozorni, kako so ta podjetja pripoznala stroške.

Podjetja so večinoma spregledala pomembnost dogodkov po datumu bilance in z njimi povezana razkritja. Intervjuvanec je na tem mestu izpostavil zaskrbljenost nad zaposlenimi, ki pomembnejšim dogodkom po datumu bilance, ki lahko pomembno vplivajo na poslovanje ali pa celo preživetje podjetij, posvečajo premalo pozornosti. Intervjuvanec je izpostavil predvsem veliko pomanjkljivost v prvi fazi pregledovanja računovodskih izkazov.

c) Učinkovitost revizije v času dela na daljavo v primerjavi s tradicionalnim pristopom in smernice za prihodnost virtualne revizije

Pandemija covid-19 je povzročila velik šok v reviziji. Neučinkovitost, ki jo je prinesla, je posledica neustrezne komunikacije na daljavo, zamudnih klicev in usklajevanja z revidiranim podjetjem in tudi z revizijsko ekipo. Sčasoma je tudi revizija na daljavo postala učinkovitejša, velik poudarek je bil na opredelitvi tveganj in prevar, povezanih z izvajanjem revizije na daljavo. Delo na daljavo je z vidika revizorjev prineslo nova pozitivna spoznanja. Velik je predvsem prihranek časa in stroškov revizorjev ter tudi revidiranega podjetja. Revizorji so prav tako ugotovili, da je video konferenca lahko izredno učinkovit način dogovarjanja. Velika pomanjkljivost je predvsem pomanjkanje osebnega stika, ki je ključen za dolgoročen odnos s stranko. Osebni stik s stranko je izredno pomemben, saj lahko preko neformalnega pogovora revizorji hitro zaznajo relevantna področja, ki so ključna z vidika razumevanja in postopkov. Z dobrim odnosom je povezano tudi zaupanje, ki ga preko dela na daljavo težko dosežemo. Na drugi strani je pomemben osebni stik tudi med člani revizijske ekipe.

Trend digitalizacije po mnenju intervjuvanca v reviziji ni tako izrazit, saj revizija še vedno poteka izredno tradicionalno, brez velikih podatkovnih analitik. Za uporabo takih orodij je namreč potrebna velika investicija. Intervjuvanec je prav tako izpostavil, da bo potreba po usposobljenosti revizorjev za strokovno presojo ostala ključnega pomena, čeprav poskušajo rutinske postopke avtomatizirati.

Hibridna oblika dela omogoča prihranek časa in stroškov, boljše razmerje med zasebnim ter poklicnim življenjem, spodbuja pa tudi delovno fleksibilnost. Največje slabosti, ki jih hibridni način dela prinaša, so slabši odnos s stranko, pomanjkljiv odnos znotraj revizijske ekipe in dodatna tveganja zanesljivosti revizijskih dokazov.