

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

ZAKLJUČNA STROKOVNA NALOGA VISOKE POSLOVNE ŠOLE
NADZOR NAD REVIZORJI IN SODNA PRAKSA V SLOVENIJI

Ljubljana, 23. julij 2018

EVA ZUPANČIČ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Eva Zupančič, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Nadzor nad revizorji in sodna praksa v Sloveniji, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem/svetovalko prof. Slapničar Sergejo

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravil/-a 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/-a, 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/-a vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označil/-a;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnal/-a v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobil/-a 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(-ke): _____

KAZALO

UVOD	3
OPREDLITEV PROBLEMA.....	4
1 PREGLED ZAKONODAJE, KI UREJA KAKOVOST DELA REVIZORJEV... 	5
2 ODGOVORNOST REVIZORJEV.....	9
3 NADZORNE INŠTITUCIJE	11
3.1 Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.....	11
3.2 Izobraževanja in usposabljanja revizorjev.....	14
3.3 Slovenski Inštitut za revizijo.....	15
4 PODROČJE DELOVANJA IN UKREPANJA AGENCIJE	17
4.1 Opravljeni nadzori in ukrepi agencije od ustanovitve do danes	19
4.1.1 Opravljeni nadzori v letih 2009 in 2010	19
4.1.2 Opravljeni nadzori v letu 2011	20
4.1.3 Opravljeni nadzori v letu 2012	20
4.1.4 Opravljeni nadzori v letu 2013	21
4.1.5 Opravljeni nadzori v letu 2014	21
4.1.6 Opravljeni nadzori v letu 2015	22
4.1.7 Opravljeni nadzori v letu 2016	23
4.1.8 Opravljeni nadzori v letu 2017	24
4.1.9 (Pogojni) Odvzemi dovoljenj pooblaščenim revizorjem.....	25
5 SODNA PRAKSA IN SODNI POSTOPKI.....	27
5.1 Najpogostejše kršitve pravil revidiranja	28
5.1.1 Kršitve zaradi napačne uporabe Slovenskih računovodskih standardov, spregledanih s strani revizorja.	28
5.1.2 Kršitve MRS	28
5.1.3 Kršitve ostalih standardov in zakonov.....	32
5.2 Očitki agenciji s strani pooblaščenih revizorjev v postopku nadzora.....	32
SKLEP	35
LITERATURA IN VIRI	35
PRILOGE.....	41

KAZALO TABEL

Tabela 1: Pomembnejše nepravilnosti, ugotovljene pred veljavo ZRev-2 (2003–2008)....	16
Tabela 2: Pomembnejše nepravilnosti, ugotovljene pri opravljanju nadzora v letih 2009–2017	17
Tabela 3: Skupno število pravnomočnih ukrepov Agencije vsem nadzorovanim subjektom od ustanovitve do 31. 12. 2017 – po letih pravnomočnosti	24
Priloga 1: Število opravljenih nadzorov v posameznih revizijskih družbah 2009–2017.....	1
Priloga 2: Tabela izdanih ukrepov pooblaščenim revizorjem, pooblaščenim ocenjevalcem in revizijskim družbam v letu 2014–2017.	4

UVOD

Zunanja revizija upraviči svoj obstoj z verodostojnim delom in polnim zaupanjem naročnikov, da bodo od izvajalca revizije (revizorja) dobili strokovno, neodvisno in nepristransko mnenje (Koletnik, 2008, str. 11).

V zadnjem desetletju se je v javnosti zaradi afer in slabih finančnih položajev podjetij, za katera se je v javnosti ustvarjal vtis, da so stabilna, pojavilo nezaupanje v strokovnost in nepristranskost revizijskih postopkov. Podjetja (npr. Mercator, Luka Koper, Istrabenz, NLB) so za revidiranje svojih letnih poročil več let najemala iste revizijske družbe, kar pa lahko privede do konflikta interesov med eno in drugo stranko ter v najslabšem primeru neustrezne oziroma napačne revizijske ocene. Meje dovoljenega sodelovanja so opredeljene v zakonu o reviziji ter mednarodnih računovodskih standardih. S sprejetjem novega zakona o reviziji (ZRev-2), Ur. l. RS, št. 65/08, 63/13-ZS-K, pa se je z delovanjem Agencije za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija) poostрил tudi nadzor nad delovanjem revizorjev in revizijskih hiš. Agencija je kot prekrškovni organ prav tako pristojna za izrekanje ukrepov zoper revizorje in sprožanje sodnih postopkov. Kakovost revizijskega postopka je z zakonom in standardi opredeljena kot postopek, izveden v skladu z zakonom, mednarodnimi standardi, etičnim kodeksom ter vsemi relevantnimi pravnimi akti.

Namen moje diplomske naloge je preučiti nadzor nad revizorji v Sloveniji in opredeliti relevantno zakonodajo. Odkriti želim, kakšne prekrške so storili pooblaščenih revizorji v Sloveniji, da jim je Agencija izrekla ukrep nadzora oziroma so bili vpleteni v sodni proces. Zato bom opisala pravno podlago izvajanja revizije ter revizorjeve odgovornosti, kot jo predvidevajo zakon, standardi in drugi pravni akti, ter proučila nadzorniško delovanje Agencije in ukrepe, ki jih je izdala v času delovanja.

V prvem delu naloge navajam dejavnike kakovostnega revizijskega postopka ter opredelim zakon o reviziji in mednarodne standarde revidiranja, z namenom, da bi izluščila možnosti oziroma področja, na katerih revizorji lahko zaidejo stran od objektivne presoje zaključnih poročil oziroma postane njihovo mnenje neobjektivno. V nadaljevanju naloge se bom osredotočila na delovanje Agencije od njene ustanovitve do danes. Predstavila bom njene poglobitve naloge in ugotovila, proti čemu točno ukrepa, ter analizirala ukrepe z namenom ugotovitve, katere prekrške največkrat očita nadzorovanim revizorjem in revizijskim hišam, ter opredelila vlogo Slovenskega inštituta za revizijo (v nadaljevanju Inštitut), ki sodeluje z Agencijo na področju revizije in izvajanja nadzora. Osrednji del naloge se torej nanaša na analizo pravnomočnih ukrepov, ki so bili izdani revizorjem. Na podlagi analize sodne prakse, tj. 24 sodb, sem opisala kršitve, zaradi katerih so bili revizorjem izrečeni ukrepi nadzora. V sklopu analize sodne prakse sem ugotavljala tudi, kako je sodišče razsodilo v primerih, ko so pooblaščenih revizorji začeli upravni spor proti Agenciji zoper izrečene ukrepe.

Cilj moje naloge je vsebinsko predstaviti kakovostno izvajanje revizije in ugotoviti, kakšni so najpogostejši prekrški pri opravljanju nalog pooblaščenega revizorja, na podlagi katerih je Agencija izrekla ukrepe nadzora. Skladno s tem bom predstavila tudi ukrepe, ki jih je izdala Agencija v celotnem času delovanja, pri čemer bom več pozornosti posvetila ukrepoma pogojnega odvzema dovoljenja in (trajnega) odvzema dovoljenja opravljanja storitve pooblaščenemu revizorju.

OPREDLITEV PROBLEMA

Revizija je gospodarska dejavnost, kjer zunanji revizor skladno z Zakonom o reviziji, natančneje 3. 4. in 5. člen ZRev-2, v javnem interesu ocenjuje resničnost in poštenost informacij izkazanih v letnih poročilih in računovodskih izkazih.

Revizor je pri zakonsko predpisanem revidiranju na podlagi mednarodnih standardov revidiranja (MSR 200: Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvaja revizije v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja in MSR 240: Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov) dolžan predvidevati predvsem možnost, da obstaja v računovodskih izkazih pomembna napačna informacija, ki je posledica prevare, ne pa tudi vseh nepomembnih napak. Svoje mnenje postavi na osnovi zagotovil, za katera je odgovorno poslovodstvo, zato ne jamči, da bodo odkrite vse pomembne napačne navedbe. Pri opravljanju poklica mora ohranjati ustrezno stopnjo poklicne nezaupljivosti, neodvisnosti in delovati v širšem družbenem interesu s spoštovanjem zaupanja javnosti (tj. naročniki, investitorji, finančne inštitucije in drugi, ki se opirajo na njihovo nepristranskost in neoporečnost).

V splošnem je revizija opravljena kakovostno, če je izvedena v skladu z zavezujočimi zakoni, tj. Zakon o reviziji, Zakon o računovodstvu (ZR), Ur. l. RS, št. 23/1999, Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), Ur. l. RS, št. 65/2009, Mednarodni standardi revidiranja (v nadaljevanju MSR), Mednarodni standardi obvladovanja kakovosti (v nadaljevanju MSKOK-1) ter direktive in uredbe Evropske Unije (Direktiva 2006/43/ES, Direktiva 2008/30/ES, Direktiva 2014/56/EU, Uredba (EU) št. 537/2014). Pri svojem delu so dolžni upoštevati pravila stroke, ki obsegajo temeljna revizijska načela, kodeks etike za računovodske strokovnjake (v nadaljevanju IFAC), kodeks etike zunanjih revizorjev in druge relevantne predpise in navodila (Navodila revizijskega sveta Inštituta, metodološka gradiva in priročniki in drugi), ki so revizorjem lahko v pomoč pri opravljanju poklica. Zaradi možnosti koristoljubja, dejavnikov konflikta interesa, korupcije, nespoštovanja poklicne nezaupnosti, ostalih načel poklicne etike in drugih dejavnikov lahko revizor poda neobjektivno oziroma napačno revizijsko mnenje.

Zakonodaja, ki ureja področje revidiranja na Slovenskem, je v zadnjih desetih letih predvsem po večjih krizah doživela nekaj sprememb. Trenutno morajo revizorji pri svojem delu upoštevati zakon o gospodarskih družbah, zakon o revidiranju, mednarodne standarde

revidiranja, kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev, kodeks poklicne etike notranjih revizorjev in temeljna revizijska načela. V Sloveniji nadzor nad kakovostjo in pravilnostjo opravljene revizije opravljata dva organa, in sicer Slovenski inštitut za revizijo (v nadaljevanju Inštitut) in Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija).

Revizor je pri svojem delu zavezan podati svoje končno mnenje, ki je lahko zaradi različnih okoliščin napačno, in nosi pravne posledice, čeprav je vpletenost v konflikt interesov lahko nezavedna. V tem primeru je revizor lahko tožen s strani naročnika ali mu je izdan ukrep s strani Agencije ali tretje osebe.

1 PREGLED ZAKONODAJE, KI UREJA KAKOVOST DELA REVIZORJEV

Kakovost revizijskega postopka je težko natančno opredeliti, še težje pa natančno izmeriti. V postopku preverjanja kakovosti lahko na eni strani preverjamo kakovost izvedbe posameznih faz in postopkov revidiranja in njihovo skladnost s standardi, na drugi strani pa lastnike podjetij zanima predvsem kakovost računovodskega poročanja in pravilnost mnenja zunanjega revizorja, na osnovi katerih sprejemajo investicijske odločitve (Mihič, 2012, str. 8).

Kljub problematiki definiranja kakovosti revidiranja Mihič v svojem prispevku opredeljuje nekaj glavnih faz procesa, v okviru katerih je smiselno proučevati kakovost postopka. Te faze so (Mihič, 2012, str. 11):

- osnove za revidiranje (izbor zunanje-revizijskih preizkusov, izbor članov ekipe),
- proces revidiranja (izvajanje zunanje-revizijskih preizkusov),
- revizijske družbe (delo ekip v družbah, kadriranje, usposabljanje, izobraževanje, interna navodila in priprava mnenj),
- trg storitve revidiranja in panoga,
- inštitucije (Agencija za nadzor nad revidiranjem, Slovenski inštitut za revizijo in druge),
- ekonomske posledice ugotovitev.

Razdelitev prikaže kompleksnost dejavnikov, ki vplivajo na kakovost dela zunanje revizije (Mihič, 2012, str. 11). Kakovost izvajanja revizije lahko proučujemo že z nadzorom posameznega pooblaščenega revizorja, članov ekipe ter skladno s tem faktorje, ki vplivajo na njihovo delovanje, kot so na primer izobraževanje, usposabljanje, in druge, ki jih za namen zagotavljanja kakovostnega kadra na področju revidiranja določata Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija) in Slovenski inštitut za revizijo (v nadaljevanju Inštitut). Kakovost revizije lahko preverjamo preko delovanja revizijskih hiš ter preko ugotavljanja kakovosti delovanja nadzornih inštitucij, ki na podlagi opravljenih

nadzorov izdaja ukrepe nadzora (sklepamo lahko na primer, da revizor in/ali revizijska hiša z več izrečenimi ukrepi svojega dela ne opravlja dovolj kakovostno). Skupaj njihovo delo vpliva na kakovost celotne panoge revidiranja v Sloveniji.

V Sloveniji imamo dva temeljna predpisa, ki ju je za kakovostno opravljeno revizijo izvajalec poleg ostalih pravnih aktov dolžan upoštevati. To sta Zakon o gospodarskih družbah in Zakon o revidiranju, ki je temeljni področni zakon, ureja dejavnost revizije in strokovna področja, povezana z revidiranjem, ter določa ustrezen nadzor nad revidiranjem ter ocenjevanjem vrednosti (Sodba G 50/2011). Skupaj urejata področje, vrste, načine in izvajalce obvezne revizije letnih poročil (Koletnik, 2009, str. 26).

Kakovostno izvajanje revizijskega postopka je neposredno določeno v Mednarodnih računovodskih standardih, Mednarodnih standardih obvladovanja kakovosti (v nadaljevanju MSKOK-1) ter posredno s posameznimi členi v ZRev-2, Hierarhijo pravil revidiranja in drugimi zakonskimi akti. Za zagotavljanje ustrezne kakovosti poročanja je odgovorno vodstvo podjetja, ki mora zagotoviti ustrezno kontrolno okolje v podjetju in z vzpostavitvijo ustreznih usmeritev in postopkov (temelječih na spoznanju, da je kakovost nujna za izvajanje poslov) z zgledi pomembno vpliva tudi na notranjo kulturo podjetja (MSKOK-1, odstavek 18). Na drugi strani lahko poslovodstvo s prikrievanjem namerno poda napačne navedbe, ki posledično vplivajo na kakovost izvedene revizije.

Ustrezne etične zahteve na področju revidiranja opredeljuje MSKOK-1, tj. Kodeks etike IFAC, ki predstavlja temeljna etična načela stroke in obsegajo neoporečnost, nepristranskost, strokovno usposobljenost in potrebno skrbnost, zaupnost in poklicu primerno obnašanje. Hkrati Kodeks ponuja tudi primere varoval pri obvladovanju nevarnosti za ravnanje v skladu z načeli ter ponuja primere, kjer teh varoval ni. Definira tudi razmerja z naročniki, posebne posle, (tj. z vidika doslednost opravljanja poslov), odgovornost za nadziranje in pregledovanje izvedbe posla, delovnih skupin ter spremljanje oziroma stalno proučevanje in vrednotenje obvladovanja kakovosti delovanja podjetja (npr. obveščanje o pomanjkljivostih, pritožbe in očitki) (MSKOK-1).

Poleg splošnih in temeljnih načel so v Kodeksu med drugim določeni tudi honorarji in darila oziroma nagrajevanje in gostoljubje. Višina honorarja lahko sproži nevarnosti, ki lahko ogrožajo ravnanje v skladu z načeli oziroma lahko povzročijo nevarnost koristoljubja. Obseg takih nevarnosti je odvisen od dejavnikov, kot so na primer višina honorarja in storitev, ki se nanašajo na honorar. Za razreševanje teh možnih nevarnosti Kodeks predvideva različna varovala, ki se lahko sprejmejo na področju ozaveščanja naročnika glede pogojev za prevzem posla, podlage za izračun honorarja, določanje rokov in usposobljenega osebja za prevzem posla (Kodeks, odstavek 240.1). Prav tako lahko ponujanje daril in gostoljubja sproži nevarnosti, ki lahko ogrozijo ravnanje skladno z načeli, in se lahko pojavijo, če revizor na primer sprejme darilo naročnika. (Kodeks, odstavek 260.1). Revizor torej lahko sprejme le posel, ki obsega tiste storitve, ki jih je sposoben opravljati. Preden posel sprejme, mora ugotoviti, ali lahko sprejetje posla povzroči kakršnokoli nevarnost, ki bi ogrozila spoštovanje

temeljnih načel kodeksa. Nevarnost koristoljubja, ki bi ogrozila strokovno usposobljenost in potrebno skrbnost, na primer nastane, če delovna skupina za posel nima ali ne more pridobiti strokovnega znanja in sposobnosti za dobro izvedbo prevzetega posla. Revizor torej posla ne sme sprejeti, če oceni, da ga ne bo mogel opraviti objektivno ter s skladu z MSR in kodeksom (Odar, 2013).

MSR 220 (Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov) še podrobneje določa obravnavanje kakovosti računovodskih izkazov, tj. odgovornost vodstva in etične zahteve, ohranjanje razmerij z naročniki in revizijskimi posli, definira tudi izvajanje posla, natančnejše usmerjanje, nadziranje in izvajanje, pregled in posvetovanje. Ocenjevanje kakovosti posla je po tem standardu definirano kot postopek, ki je na datum poročila ali pred njim namenjen nepristranskemu vrednotenju bistvenih presoj in sklepov delovne skupine za posel, sprejetih pri oblikovanju poročila. Poznavanje okoliščin in morebitnih sprememb lahko partnerju, zadolženemu za posel, omogoča, da prepozna razmere, kjer je potrebno ocenjevanje kakovosti posla, čeprav tako ocenjevanje na začetku posla ni bilo zahtevano. V procesu ocenjevanja kakovosti posla partner, zadolžen za posel (revizor), ugotovi, da je bil imenovan poseben ocenjevalec kakovosti posla, ki je nepristranska oseba in ni član skupine, ki opravlja posel, in opravi nepristransko ovrednotenje bistvenih presoj in sprejetih sklepov pri oblikovanju revizorjevega poročila ter preuči, ali je predlagano revizorjevo poročilo primerno. Potrebo po ocenjevanje kakovosti posla ugotovi podjetje in vzpostavi ustrezne usmeritve in postopke, ki za določene posle zahtevajo ocenjevanje kakovosti (MSKOK-1, odstavek 35). Podjetje v postopku določanja posebnega ocenjevalca kakovosti posla vzpostavi sodila, na podlagi katerih ugotovi, da ima izbrana oseba ustrezno strokovno usposobljenost (vključno z izkušnjami in ugledom). Vzpostavi tudi stopnje, do katere lahko ocenjevalec kakovosti posla opravlja svetovalno delo, povezano s poslom, ne da bi bila ogrožena njegova nepristranskost (MSKOK-1, odstavek 37). Njegova naloga je, da razpravlja o pomembnih zadevah, ki se pojavijo med revizijskih poslom in tistimi zadevami, ki so bile ugotovljene pri ocenjevanju posla. Obseg ocenjevanja kakovosti posla se lahko razlikuje in je odvisen od zapletenosti revizijskega posla, od možnosti obstoja tveganja, da je revizorjevo poročilo glede na okoliščine lahko neprimerno, ter od tega, da organizacija kotira na borzi. Šele ko je ocenjevanje kakovosti posla dokončano, lahko datira revizorjevo poročilo, vendar pa izvedba postopka ocenjevanja kakovosti posla ne zmanjša odgovornosti revizorja za revizijski posel in njegovo izvedbo (MSR 220, odstavek 19–22).

K področju kakovosti opravljanja revizije lahko vključimo tudi MSR 240: Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov, ki natančno opredeljuje revizorjeve naloge in njegovo odgovornost, poklicno nezaupljivost, postopke ocenjevanja tveganj, povezanih z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov in odkrivanjem pomembne napačne navedbe. Kakovost je namreč vezana tudi na ustrezno revizorjevo odgovornost, natančneje pridobitve ustreznega zagotovila, da so računovodske informacije brez pomembno napačne navedbe ali napake. Zato standard določa tudi presojanje revizijskih dokazov, kjer revizor prepozna znak za prevaro in ovrednoti njene

posledice, ter hkrati omogoča revizorju, da izrazi nezmožnost za nadaljevanje posla, če se zaradi napačne navedbe ali prevare srečuje z izjemnimi okoliščinami, ki vzbujajo dvom. Revizor se lahko v tem primeru umakne iz posla, saj je umik možen v skladu z zakonom. ZRev-2 v peti alineji 41. člena (mnenje pooblaščenega revizorja o računovodskih izkazih) navaja, da mora pooblaščen revizor »zavrnil izdelavo mnenja, če pravna oseba pooblaščenim osebam revizijske družbe ne omogoči izvajanja revizije v skladu s prvim in tretjim odstavkom 37. člena ZRev-2 oziroma če pravna oseba vodi poslovne knjige, spise in računalniške zapise v nasprotju z računovodskimi standardi in zaradi tega ali kateregakoli drugega razloga ni dovolj podlag, da bi pooblaščen revizor lahko zanesljivo ocenil resničnost in poštenost računovodskih izkazov.« Če se revizor umakne iz posla, opravi razgovor s pristojnimi za upravljanje in ustrezno ravno posloводства ter poda razloge za umik. Hkrati mora ugotoviti, ali obstaja zakonska zahteva za poročanje osebi ali osebam, ki so ga izbrale za revizorja, o tem, da se je umaknil iz posla ter razlogih za umik (MSR 240, odstavek 38: Revizorjeva nezmožnost za nadaljevanje posla). V Sloveniji je na podlagi šestega odstavka 41. člena ZRev-2 revizor dolžan v revizorjevem poročilu o računovodskih izkazih utemeljiti razloge, na podlagi katerih je zavrnil izdelavo mnenja. V pojasnjevalnem delu standard MSR 240 kot primere izjemnih okoliščin, ki lahko povzročijo dvom v revizorjevo zmožnost nadaljnega izvajanja revizije, našteva razloge (MSR 240, odstavek A.54):

- nesprejetja primernih ukrepov v zvezi s prevaro s strani organizacije, ki so po revizorjevem mnenju v danih okoliščinah nujni, četudi prevara ni pomembna za računovodske izkaze,
- revizorjevo proučevanje tveganj pomembne napačne navedbe zaradi prevare in rezultati revizijskih preizkusov kažejo na bistveno tveganje pomembne prevare in/ali
- resni pomisleki revizorja o sposobnosti in neoporečnosti posloводства ali pristojnih za upravljanje.

Med drugim je revizor dolžan obveščati posloводство in nadzorni svet ter tudi regulativne organe in organe pregona o sumu prevare (MSR 240).

MSR 700 obsega oblikovanje revizorjevega mnenja in njegovo poročanje. Revizor na podlagi ugotovitev iz pridobljenih revizijskih dokazov oblikuje mnenje in ga izrazi v pisnem poročilu, kjer je opisana tudi osnova za to mnenje (MSR 700, odstavek 6). Revizor mora biti zato prepričan, da je pridobil ustrezno zagotovilo, da je celota računovodskih izkazov brez pomembne napačne navedbe ali napake.

Pri tej ugotovitvi se upošteva (MSR 700, odstavek 11):

- revizorjeva ugotovitev v skladu z MSR 300 (ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni računovodski dokazi),
- revizorjeva ugotovitev v skladu z MSR 450 (ali so nepopravljene napačne navedbe posamično ali skupaj pomembne) in

- vrednotenja, ki jih zahtevajo odstavki MSR 700 od 12 do 15.

Revizor ovrednoti, ali so računovodski izkazi pripravljani v skladu z zahtevami primerne okvira računovodskega poročanja. To vrednotenje vključuje tudi proučitev kakovostnih vidikov računovodskih postopkov, vključno z možnostjo pristranskosti posloводства, tj. ustrezna razkritost izbranih in bistvenih računovodskih usmeritev, sprejemljivost ocen posloводства, ustreznost, zanesljivost, primerljivost in razumljivost računovodskih informacij. Računovodski izkazi morajo zagotavljati tudi ustrezna razkritja, ki omogočajo uporabniku razumeti vpliv pomembnih poslov in dogodkov na informacije, ki jih poročajo izkazi. Revizor mora med drugim ugotoviti tudi, ali so računovodski izkazi pošteno predstavljeni – tj. celovito in z vključevanjem ustreznih pojasnil. Revizor na podlagi teh ugotovitev ustvari svoje mnenje in napiše revizorjevo poročilo (MSR 700, odstavek 12). Revizor lahko v določenih okoliščinah svoje mnenje prilagodi, kadar ugotovi, da celota računovodskih izkazov ni brez pomembne napačne navedbe ali ne more pridobiti zadostnih dokazov za sklep, da je celota računovodskih izkazov brez pomembne napačne navedbe. V tem primeru poda mnenje s pridržki. Odklonilno mnenje revizor izrazi, ko pridobi zadostne in ustrezne dokaze, da so napačne navedbe vsaka zase ali vse skupaj za računovodske izkaze pomembne in vseobsegajoče. Revizor lahko mnenje tudi zavrne, kadar ne more pridobiti ustreznih in zadostnih revizijskih dokazov, na katerih bi utemeljil svoje mnenje, in sklepa, da bili učinki možnih neodkritih napačnih navedb na računovodske izkaze pomembni in vseobsegajoči (MSR 705, odstavek 10).

2 ODGOVORNOST REVIZORJEV

Glavni cilj dela pooblaščenega revizorja pri revidiranju računovodskih izkazov je, da pridobi ustrezno zagotovilo, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo pomembne napačne navedbe ali napake, kar hkrati revizorju tudi omogoča, da lahko oblikuje mnenje o tem, ali so računovodski izkazi pripravljani skladno z ustreznim okvirom poročanja (MSR 200, odstavek 11). Pri zakonsko predpisanem revidiranju je revizor tako na podlagi mednarodnih standardov dolžan predvidevati tudi možnost, da obstaja v računovodskih izkazih pomembna napačna informacija, ki je posledica prevare. Pri načrtovanju revizije mora oceniti velikost pomembne napačne navedbe in na podlagi te ocene določiti vrsto, čas in obseg postopkov za oceno tveganj in nadaljnjih revizijskih postopkov (MSR 320, odstavek 6). Ker pa je napaka pogosto namerna in vključuje dobro organizirane načine prekrivanja, lahko revizor za odkrivanje napak v računovodskih izkazih poda samo sprejemljivo zagotovilo, ne pa absolutnega (MSR 240, odstavek 5).

ZRev-2 in MSR za namen revizije opredeljujeta izražanje revizorjevega mnenja o tem, ali so računovodski izkazi sestavljeni v okviru primerne računovodskega poročanja, in predvsem, da računovodski izkazi izkazujejo pošten prikaz finančnega stanja podjetja (40. in 41. člen ZRev-2). Naloga revizorja je torej, da pridobi zadostne in ustrezne dokaze, da možnost napake zmanjša na sprejemljivo nizko raven. Hkrati revizor ne more biti odgovoren

za preprečevanje napak (saj lahko dobi napačne dokaze in informacije s strani posloводства in drugih).

Ko revizor oceni tveganje pomembne napačne navedbe (če tega ni storil že prej), oceni tudi delovanje povezanih kontrol postopkov podjetja (MSR 315, odstavek 13). Tveganja na ravni računovodskih izkazov so močno povezana z računovodskimi izkazi kot celoto in vplivajo na številne uradne trditve. Predstavljajo razmere, ki lahko povečujejo tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev, ker se je posloводство izognilo notranji kontroli. Ta tveganja so še posebej pomembna za revizorjevo presojo tveganj pomembne napačne navedbe (MSR 315, odstavek A.105). Nastanejo lahko zlasti zaradi pomanjkljivega kontroliranja, čeprav so lahko povezana tudi z drugimi dejavniki, recimo slabše gospodarske razmere. Pomembno vlogo ima tudi posloводство, ki lahko s svojimi napačnimi odločitvami močno vpliva na računovodske izkaze. Revizor lahko na podlagi poznavanja notranjega kontroliranja odloči, da zaradi napačne predstavitve računovodskih izkazov revizije ne more opraviti, oziroma sklepa, da ni na voljo dovolj zanesljivih revizijskih dokazov, na podlagi katerih bi lahko izrazil neprilagojeno mnenje o računovodskih izkazih (MSR 315, odstavek A.106–A.107).

Trenutno revizorjevo odgovornost neposredno opredeljuje MSR 240 (Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov). Standard jasno določa revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar v računovodskih izkazih. Poleg tega je pomemben tudi MSR 260 (Obveščanje pristojnih za upravljanje), ki revizorje zavezuje k poročanju pristojnim za upravljanje pri reviziji računovodskih izkazov (ne postavlja pa zahtev o poročanju lastnikom ali poslovodu, če niso pristojni tudi za upravljanje). Po MSR 240 sta za revizorjevo obravnavanje pomembni dve vrsti napak, in sicer napačne navedbe zaradi prevarantskega računovodskega poročanja in zaradi poneverbe sredstev (odstavek 3). Čeprav lahko sumi ali v redkih primerih prepozna pojav prevare, revizor pravno ne opredeljuje, ali je dejansko prišlo do prevare. Hkrati standard določa tudi, da glavno odgovornost za preprečevanje in odkrivanje prevar nosita nadzorni svet in posloводство.

Prevarantsko računovodsko poročanje vključuje namerne napačne navedbe ali opustitev zneskov ali razkritij v računovodskih izkazih z namenom zavesti uporabnike računovodskih izkazov. Obsega lahko namerno prirejanje računovodskih listin in posledično evidenc, na podlagi katerih je sestavljen računovodski izkaz, napačno prikazovanje ali opustitev poročanja o poslih ali drugih informacijah, ki lahko pomembno vplivajo na poslovanje subjekta in namerno napačno uporabo računovodskih načel, ki se nanašajo na merjenje, razvrščanje, predstavljanje ali razkrivanje postavk v računovodskih izkazih (MSR 240 A.2 in A.3).

Prevare v računovodstvu lahko zagreši tudi posloводство, in sicer z namenom izogiba kontrolam, ki bi se sicer izkazale za uspešne, ali zaradi prikazovanja boljšega poslovnega izida oziroma čistega dobička podjetja. Prevare so lahko v manjših dejanjih, npr. z

vnašanjem izmišljenih vpisov v dnevnik, prirejanjem računovodskih listin, ali večje, kot je na primer z prilagajanje predpostavk in spreminjanje presoje, uporabljenih pri oceni saldov na kontih, s prikrivanjem ali opustitvijo razkrivanja dejstev, ki bi lahko vplivala na zneske v računovodskih izkazih, z vključevanjem v posle, ki so organizirani z namenom prikrivanja, in podobne (MSR 240, A.4).

Na ravni računovodskih izkazov lahko revizor kot odgovor na ocenjeno tveganje dodeljuje naloge ustrezno usposobljenemu osebju in poskrbi za nadzor na njimi, presoja uporabljene računovodske usmeritve, zlasti tiste, ki so povezane s subjektivno presojo in sestavljenimi posli, in upošteva element nepredvidljivosti pri oblikovanju vrste, časa in obsega revizijskih postopkov z odstopanjem od običajnega obsega in vrste preveritev (Duhovnik, 2005, str. 51). Revizor svoje mnenje postavi na osnovi pridobljenih zagotovil, zato ne jamči, da bodo odkrite vse pomembne napake. Kasnejše odkrite pomembne napačne navedbe torej same po sebi ne kažejo, da revizor ni pridobil zanesljivega zagotovila, da ni ustrezno načrtoval, izvajal in presojal oziroma ni bil dovolj strokovno sposoben in skrben in da ni deloval v skladu z MSR (Duhovnik, 2005, str. 45).

3 NADZORNE INŠTITUCIJE

Nadzor nad kakovostjo revidiranja po Zakonu o revidiranju opravljata Agencija za javni nadzor nad revidiranjem in Slovenski inštitut za revizijo (v nadaljevanju Inštitut) v skladu s svojimi pristojnostmi, opredeljenimi v zakonu (6. člen ZRev – 2).

3.1 Agencija za javni nadzor nad revidiranjem

Vrhovna inštitucija za izvajanje nadzora nad delovanjem revizorjev v Sloveniji je Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija).

Agencija je neodvisen in samostojen pravni organ, oblikovan leta 2009 z Zakonom o revidiranju in izvaja nadzor nad zagotavljanjem kakovosti dela revizijskih družb, pooblaščenih revizorjev in pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti (Spletno mesto Agencije, predstavitev Agencije).

Pri svojem delu Agencija deluje v korist javnega interesa, tj. skrbi za kakovost javnega nadzora nad revidiranjem, transparentno in učinkovito delovanje ob upoštevanju etičnih načel (Letno poročilo Agencije, 2017, str. 8). Njena osnovna naloga je opravljanje učinkovitega javnega nadzora nad kakovostjo in izvrševanjem drugih nalog in pristojnosti, pri čemer mora upoštevati naslednjo trenutno relevantno zakonsko podlago (Letno poročilo Agencije, 2017, str. 10):

- ZRev-2;

- Uredba (EU) št. 537/2014 Evropskega parlamenta in sveta, z dne 16. 4. 2014, ki se nanaša na posebne zahteve v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa in na razveljavitev Sklepa Komisije 2005/909/ES (Ul. EU, št. 158/77);
- Uredba o izvajanju Uredbe (EU) iz prejšnje alineje.

Poleg osnovne pravne podlage mora Agencija pri izvrševanju svojih nalog upoštevati tudi (Letno poročilo Agencije, 2017, str. 11):

- Zakon o izvrševanju proračunov RS za leti 2018 in 2019 (ZIPRS1819), Ur. l. RS, št. 71/2017;
- Zakon o javnih agencijah (ZJA), Ur. l. RS, št. 52/02, 51/04-EZ-A, 33/11-ZEKom-C;
- Zakon o javnih finančah (ZJF-UPB4), Ur. l. RS, št. 11/1-UPB4, 14/13 popr., 101/13, 55/15-ZfisP, 96/15-ZIPRS1617, 13/18;
- Zakon o splošnem upravnem postopku (ZUP), Ur. l. RS, št.24/06-UPB, 105/06-ZUS-1, 126-07, 65/08, 8/10, 82/13;
- Zakon o uravnoteženju javnih financ (ZUJF), Ur. l. RS, št. 40/12, 96/12-ZPIZ-2, 104/12-ZIPRS1314, 105/12, Odl. US: 25/13, 46/13-ZIPRS1314-A, 56/13-Zštip-1, 63/13-Zosn-I, 63/13-ZJAKRS-A, 99/13-ZUPJS-C, 99/13-ZSVarPre-C, 101/13-ZIPRS1415, 101/13-ZDavNepr, Odl. US: 107/13, 85/14, 95/14, Odl. US: 24/15, 90/15, 102/15 in 63/16-ZDoh-2R);
- Zakon o ukrepih na področju plač in drugih stroškov dela za leto 2017 in drugih ukrepih v javnem sektorju (ZUPPJS17) Ur. l. RS, št. 88/16, Zakon o prekrških (ZP-1), Ur. l. RS, št. 29/11-UPB, 21/13, 111/13, Odl. US: 74/1, Odl. US: 92/14, 32/16, Odl. US: 15/17).

Agencija ima pristojnost in odgovornost nad (Letno poročilo Agencije, 2017, str. 9):

- sprejemanjem pravil revidiranja in določanjem hierarhije pravil, ki niso predpisi,
- izobraževanjem za pridobitev naziva pooblaščen revizor,
- izdajo dovoljenj za opravljanje dejavnosti revidiranja in nalog pooblaščenega revizorja ter registracijo zakonitih revizorjev in revizijskih družb tretjih držav,
- stalnim izobraževanjem pooblaščenih revizorjev,
- zagotavljanjem kakovosti revizijskega dela pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb.

Agencija lahko tudi sama izvaja nadzor nad kakovostjo revidiranja, pri čemer ima enake pristojnosti kot Inštitut. V nadzor vključi tudi pregled obvladovanja kakovosti znotraj revizijske družbe, preverja neodvisnost pooblaščenega revizorja od naročnika revizije ter skladnost postopkov revidiranja s pravili revidiranja. Ocenjuje kakovost in količino porabljenih dejavnikov, zaračunanih revizijskih storitev ter izvaja neposreden nadzor nad delom pooblaščenih revizorjev. Na podlagi ZRev-2 je Agencija pristojna, da v postopku nadzora izreka ukrepe nadzora ter odloča o prekrških in izreka globe. Ukrepi, ki jih izreka

Agencija v primeru odkritja nepravilnosti, so odreditev odprave kršitev, odreditev dodatnih ukrepov ter odvzem dovoljenja (Spletno mesto Agencije, Naloge in pristojnosti).

Slovenski inštitut za revizijo (v nadaljevanju Inštitut) opravlja nadzore, ki so obvezni po zakonu (74. člen ZRev-2). Agencija opravlja »izredne nadzore« na podlagi utemeljenih prijav s strani tretjih oseb oziroma na osnovi sprejetih »Meril za sestavljanje strateškega in letnega načrta preverjanja kakovosti revidiranja pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb (iz leta 2009)«, kjer so opredeljeni pomembni indikatorji tveganja kakovosti opravljenih revizij in so osnova za pregled opravljanja revizijskega posla. Poleg različnih tveganj, ki izhajajo iz sestave revizijske ekipe, porabljenega časa pri izvedbi revizije, odmevnosti revizije v javnosti, kršenja neodvisnosti revizije in dejavnosti revidirane družbe, so tukaj opredeljeni tudi ugled revizijske družbe v javnosti, pomembnost revidiranih subjektov ter nadpovprečno nizke cene storitve revidiranja (Poročilo o ukrepih Agencije, 2009 in 2010, str. 4).

Agencija vsako leto pripravi načrt dela s finančnim načrtom in cilji za tekoče leto. Te cilji za leto 2017 denimo vsebujejo (Letno poročilo Agencije, 2017, str. 15–24):

- opravljanje nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb, pooblaščenih revizorjev ter pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti:
 - spremljanje letnih in mesečnih poročil (revizijskih družb),
 - samostojne preglede Agencije nad kakovostjo dela subjektov nadzora,
 - obravnavo prijav – zahteve Inštitutu na podlagi prijav, samostojne preglede Agencije;
- nadzor nad Inštitutom pri izvajanju nadzora kakovosti revidiranja subjektov:
 - proučevanje nadzorne dokumentacije – pregled poslovanja revizijskih družb, kakovost revidiranja pooblaščenih revizorjev in ocenjevalcev vrednosti,
 - podajanje soglasij na načrte nadzorov s strani Inštituta – preverjanje podlage za izdajo soglasij, utemeljenosti in vsebine,
 - spremljanje realizacije načrta nadzorov Inštituta;
- preverjanje pravilnosti izdaje oziroma podaljšanj dovoljenj za opravljanje dejavnosti revidiranja;
- zagotavljanje kakovosti izobraževanja za pridobitev strokovnega naziva pooblaščenih revizor in pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti, ter dodatnih izobraževanj.

Agencija v okviru pregledovanja kakovosti izvaja različne oblike nadzora (Letno poročilo Agencije, 2017, str. 24–36):

- nadzor nad kakovostjo dela revizijskih družb, pooblaščenih revizorjev in ocenjevalcev vrednosti:
 - neposredni nadzor nad kakovostjo dela – predvsem na podlagi Načrta opravljanja nadzorov nad delom za določeno leto,

- posredni nadzor nad kakovostjo dela: obsega obvezno letno in mesečno poročanje revizijskih družb, objave pregledanega poročila (na podlagi 79. člena ZRev-2), obvestila o razrešitvah revizijskih družb;
- postopki za izrek ukrepov nadzora nadzorovanim subjektom,
 - postopki za izrek ukrepov nadzora;
- postopki o prekršku zoper druge osebe:
 - sodni postopki pred upravnim in vrhovnim sodiščem Republike Slovenije, naznanitve suma kaznivega dejanja, ki se preganja po uradni dolžnosti;
- soglasja Agencije k aktom Inštituta in
- aktivnosti agencije v zvezi s prevodi MRS.

3.2 Izobraževanja in usposabljanja revizorjev

V okviru izvajanja nadzora kakovosti revidiranja Agencija, Inštitut in druge organizacije vsako leto pripravljajo izobraževanja in dodatna izobraževanja za pooblašcene revizorje in ocenjevalce vrednosti.

Revizijo računovodskih izkazov smejo opravljati revizijske družbe, pooblašceni revizorji, ki svoje delo opravljajo samostojno, in združena zveza za storitve revidiranja zadrug. Vsi ti morajo pri Inštitutu, ki skrbi za strokovno usposabljanje in vodi register pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb, pridobiti ustrezno delovno dovoljenje (Koletnik, 2009, str. 36–37).

Za pridobitev naziva pooblašceni revizor izvaja Inštitut skladno z ZRev-2 izobraževanje od leta 2009 naprej. V letih od 2009 do vključno leta 2016 je izobraževanje za naziv pooblašceni revizor uspešno opravilo 75 od 87 vpisanih kandidatov, od tega jih je 44 (56 %) opravilo izobraževanje v Sloveniji, 38 (54 %) kandidatov pa je v tem času opravilo izobraževanje in ga nostrificiralo v tujini. Izobraževanje za naziv pooblašceni ocenjevalec vrednosti je v letih 2010–2016 uspešno opravilo skupaj 57 (29 %) od 232 vpisanih kandidatov, in sicer s področja ocenjevanja vrednosti podjetij 22 (30 %) od 74 vpisanih kandidatov, ocenjevanja vrednosti strojev in opreme 3 (19 %) kandidati od 23 vpisanih in ocenjevanja vrednosti nepremičnin 32 (30 %) od 135 vpisanih kandidatov (Letno poročilo Agencije, 2016, priloga 3, str. 106–107).

V okviru Inštituta je bilo od leta 2009 do 2016 izvedeno 341 izobraževanj, ki se jih je udeležilo skupno 9.263 udeležencev. Izobraževanja lahko izvedejo tudi druge institucije oziroma pravne osebe, ki so skladno s Pravilnikom o priznanju dodatnega izobraževanja za podaljšanje veljavnosti dovoljenja pridobile potrditev njihovega izobraževanja kot dodatnega izobraževanja (oznaka D). V letih 2009 do 2016 so taka izobraževanja izvajale revizijske hiše (BIG 4 in nekatere druge večje revizijske družbe), strokovna združenja (Slovenski odsek IIA, Slovenski odsek ISACA, ASA, IFAC in Chambers of Auditors PAO) ter druga združenja in institucije (Združenje nadzornikov Slovenije, Planet GV, Združenje

bank Slovenije, različne zbornice, Akademija časnika Finance itd.). Skupno so v omenjenem obdobju druge institucije izvedle 757 izobraževanj (Letno poročilo Agencije, 2016, priloga 3, str. 109).

3.3 Slovenski Inštitut za revizijo

Slovenski inštitut za revizijo (v nadaljevanju Inštitut) je pravna oseba zasebnega prava, katere ustanovitelj je Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. Ustanovitelji inštituta so lahko tudi pooblašчени revizorji, če statut Inštituta tako določa (8. člen ZRev-2).

Inštitut opravlja naslednje naloge in pristojnosti na področju revidiranja, opredeljen z 9. členom ZRev-2 (naloge in pristojnosti inštituta):

- sprejema in objavlja strokovna pravila (računovodske standarde, pravila revidiranja, pravila ocenjevanja vrednosti, poslovno finančne standarde in pravila, pravila revidiranja informacijskih sistemov),
- določa hierarhijo pravil,
- določa strokovna znanja in izkušnje, pomembne za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in pooblaščenega ocenjevalca,
- organizira strokovna izobraževanja, preizkuse strokovnih znanj in izdaja potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog,
- opravlja nadzor nad kakovostjo revizijskega dela (družb, revizorjev in ocenjevalcev) in vodi registre revizijskih družb (in subjektov tretjih držav), pooblaščenih revizorjev in ocenjevalcev,
- odloča o izdaji dovoljenj za opravljanje storitve revidiranja, nalog pooblaščenega revizorja in pooblaščenega ocenjevalca,
- določa strokovna znanja in izkušnje, potrebne za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni notranji revizor, preizkušeni računovodja, preizkušeni poslovni finančnik, preizkušeni revizor informacijskih sistemov in preizkušeni davčnik,
- organizira strokovna izobraževanja, izvaja preizkuse strokovnih znanj in izdaja potrdila za pridobitev strokovnih nazivov,
- opravlja tudi druge naloge, določene z zakonom oziroma statutom – med drugim lahko določa tudi oblikovanje cen revizijskih storitev.

Inštitut opravlja nadzor na podlagi Načrta opravljanja nadzorov, ki ga pripravijo strokovne službe Inštituta skupaj s strokovnimi službami Agencije. Z opravljanjem nadzorov po načrtu začne, ko načrt potrdi Revizijski svet, Agencija pa nanj poda soglasje. Načrt opravljanja nadzorov se pripravi vsako leto za prihodnje leto. Inštitut opravlja nadzor skladno z ZRev-2 in več ne izreka sankcij pooblaščenim revizorjem in revizijskih družbam. Revizijski svet Inštituta za Agencijo pripravi strokovno mnenje, kjer se nedvoumno opredeli o pomembnejših nepravilnostih, ugotovljenih v postopku, ki bi povzročale začetek za izrek ukrepa opomina ali drugega ukrepa, če bi Inštitut sankcije še vedno izrekal. Inštitut po

zaključenem nadzoru na podlagi 9. odstavka 32. člena ZRev-2, izroči Agenciji vso dokumentacijo skupaj s strokovnim mnenjem Revizijskega sveta Inštituta, na osnovi katerih Agencija odloča o morebitnih ugotovljenih kršitvah in sankcijah (Poročilo o delu Inštituta, 2016, str. 6).

Inštitut v postopku nadzora vseh revizijskih družb (tudi tistih, ki revidirajo subjekte javnega interesa) najmanj enkrat na vsakih šest let opravi neposredni nadzor nad vsemi pooblaščenimi revizorji v revizijski družbi. Pregleda celotno revizijsko dokumentacijo v zvezi z opravljeno revizijo, ki se nanaša na opravljeno revizijo najmanj enega naročnika v enem preteklem obračunskem obdobju od zadnjega opravljenega nadzora in preveri kakovost dela vsakega posameznega pooblaščenega revizorja, ki je bil odgovoren za izdano poročilo o računovodskih izkazih (Letno poročilo Inštituta, 2016, str. 7).

Pred veljavo ZRev-2 je funkcijo izreka ukrepa opravljal Slovenski inštitut za revizijo. V tabeli 1 so prikazane ugotovljene pomembnejše nepravilnosti in število ukrepov, ki jih je v letih od 2003 do sprejetja ZRev-2 izrekel Inštitut pooblaščenim revizorjem in revizijskim družbam.

Tabela 1: Pomembnejše nepravilnosti, ugotovljene pred veljavo ZRev-2 (2003–2008)

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	
Pooblašчени revizorji							
Pomembnejše nepravilnosti	10	6	2	3	4	2	27
• opomin	9	6	2	3	4	2	26
• odvzem	1	-	-	-	-	-	1
Revizijske družbe							
Pomembnejše nepravilnosti	4	3	10	7	3	3	30
Odredbe o odpravi kršitev	4	3	10	7	3	3	30

Vir: Slovenski inštitut za revizijo (2017).

Inštitut je skupno od leta 2003 do 2008, ko je to vlogo prevzela Agencija, izdal 26 opominov in 1 odvzem dovoljenja pooblaščenim revizorjem ter 30 odredb o odpravi kršitev revizijskim družbam.

Od začetka veljavnosti ZRev-2 naprej Inštitut ne izreka več ukrepov, zato v tabeli 2 predstavljam pomembnejše nepravilnosti, ki jih je Slovenski inštitut za revizijo ugotovil in posredoval Agenciji v obdobju od leta 2009 do 2017.

Tabela 2: Pomembnejše nepravilnosti, ugotovljene pri opravljanju nadzora v letih 2009–2017

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Skupaj
Strokovna mnenja Agenciji – Pooblašчени revizorji	9	7	11	9	3	8	5	1	1	54
Strokovna mnenja Agenciji – Revizijske družbe	4	3	5	5	7	8	5	1	3	41

Vir: Slovenski inštitut za revizijo (2017).

V omenjenem obdobju je Inštitut Agenciji posredoval 95 strokovnih mnenj o ugotovljenih pomembnejših nepravilnostih, ki bi predstavljale podlago za začetek izreka ukrepa, če bi Inštitut še vedno opravljal to vlogo, in sicer 54 s področja nadzora pooblaščenih revizorjev in 41 s področja nadzora revizijskih družb.

Pomembnejše nepravilnosti, ki jih je pri pregledu revizijske dokumentacije za leto 2017 ugotovil Inštitut in so predstavljale kršitev MSR, so bile pomanjkljiva revizijska dokumentacija za potrditev obstoja in višine dolgoročnih finančnih naložb v odvisno družbo ter opustitev presoje kršitve zakonodaje naročnika revizije na revidirane računovodske izkaze (Poročilo o delu Inštituta, 2017, str. 9).

4 PODROČJE DELOVANJA IN UKREPANJA AGENCIJE

Neposredni nadzor nad pooblaščenimi revizorji se opravi tako, da se s pregledom celotne revizijske dokumentacije, ki se nanaša na opravljeno revizijo najmanj enega naročnika, v obdobju od zadnjega opravljenega nadzora preveri kakovost njihovega dela (Letno poročilo Agencije 2017, str. 13).

Namen ukrepov nadzora je tudi preprečevalne narave. Agencija skladno s svojimi pristojnostmi nadzira kakovostno opravljanje revizij ter v primeru kršitev pravil revidiranja ustrezno ukrepa, tudi z namenom preprečevanja nadaljnjih kršitev (Sodba I G 2/2013, odstavek 15). V postopku nadzora lahko pooblaščenim revizorjem izreče ukrepe odreditve odprave kršitve, opomin, pogojni odvzem dovoljenja in (nepogojni) odvzem dovoljenja (Letno poročilo Agencije 2017, str. 13).

Ob preverjanje revizijskih družb Agencija preverja, če le-te opravljajo svoje delo v skladu s pravili revidiranja. Nadzor se izvaja s preverjanjem ali posamezni subjekti (tj. pooblašчени revizor, revizijske družbe) izpolnjujejo pogoje za pridobitev dovoljenja za opravljanje revidiranja in sprotim preverjanjem izpolnjevanja pogojev za vpis v register, preverjanjem poročil in obvestil subjektov, ki so po določbah zakona o revidiranju dolžni poročati Inštitutu. Opravljajo preglede poslovanja revizijskih družb in izrekajo ukrepe nadzora.

Revizijskim hišam v postopku nadzora lahko odredi odpravo kršitve, odredi dodatne ukrepe ali odvzame dovoljenje (Spletno mesto Agencije, Postopki odločanja v posameznih nadzornih zadevah).

54. člen ZRev-2 navaja, da se pooblaščenemu revizorju lahko odvzame dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, če:

- je bilo dovoljenje pridobljeno z navajanjem neresničnih podatkov ali ob pridobitvi dovoljenja niso bili izpolnjeni zakonski pogoji,
- je oseba pravnomočno obsojena za kaznivo dejanje zoper premoženje oziroma gospodarstvo in kazen še ni bila izbrisana iz kazenske evidence,
- pooblaščen revizor pri izvajanju nalog revizije krši prepoved, ki je določena v drugem odstavku 45. in 46. člena zakona (glede neprekinjenosti opravljanja revizije računovodskih izkazov kot ključnega partnerja, naložb v tej pravni osebi, povezanosti s pravno osebo in bi lahko obstajal dvom o neodvisnosti in nepristranskosti revidiranja),
- pooblaščen revizor krši pravila revidiranja in je zaradi te kršitve poročilo o revidiranju, ki ga je podpisal, pomanjkljivo oziroma zavajajoče,
- krši dolžnost varovanja podatkov,
- ponavljajoče krši druge določbe zakona o revidiranju oziroma drugih zakonov in predpisov in mu je zaradi tovrstnih kršitev bil že dvakrat izrečen opomin.

Agencija lahko izreče pogojni odvzem dovoljenja, če pooblaščen revizor v času, ki ga določi Agencija (ki pa ne sme biti krajši od šestih mesecev in ne daljši od dveh let), ne bo storil nove kršitve, zaradi katere je mogoče izreči ukrep. Če pogoji za pogojni odvzem ali odvzem dovoljenja še niso nastali in pooblaščen revizor krši pravila revidiranja Agencija izreče opomin (55. in 56. člen ZRev-2).

Postopek izreka ukrepa poteka tako, da ob obstoju utemeljenega suma, tj. da so podani razlogi za izrek ukrepa, Agencija z odredbo subjektu nadzora naloži odpravo kršitev (130. člen ZRev-2). Ob začetku postopka Agencija seznaní revizorja z obrazložitvijo postopka, dejstvi in dokazi, na podlagi katerih Agencija utemeljuje začetek postopka (138. člen ZRev-2), upoštevajoč tudi Zakon o upravnem postopku (v nadaljevanju ZUP-UPB2, Ul. RS, št. 24/2006). Pooblaščen revizor v prekršku ima skladno z zakonom možnost izjave in navajanja dejstev, na podlagi katerih izrek ukrepa ni utemeljen in predlaga dokaze. Po izteku roka za izjavo pa pooblaščen revizor nima pravice navajati novih dejstev in novih dokazov (139. člen ZRev-2). Agencija nato izda odločbo o ukrepu, vendar samo na podlagi dejanj, ravnanj, okoliščin in dokazov, na podlagi katerih je izdala odločbo o začetku postopka (drugi odstavek 140. člena ZRev-2).

Na podlagi sodnih praks, javno objavljenih na spletni strani Sodstva Republike Slovenije sem preučevala sodne postopke med Agencijo in nadzorovanimi revizorji, pri katerih so bile odkrite nepravilnosti.

4.1 Opravljeni nadzori in ukrepi agencije od ustanovitve do danes

Neposredni nadzor nad kakovostjo subjektov, kot je opredeljeno v ZRev-2, kot omenjeno opravljata Agencija in Inštitut, medtem ko ukrepe izreka samo Agencija. Nadzor vsake revizijske družbe, ki revidira podjetja, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organiziran trg vrednostnih papirjev katere koli države članice, se zgodi najmanj enkrat v treh letih, pri vseh drugih revizijskih družbah pa najmanj enkrat na šest let (Letno poročilo Agencije, 2014, str. 19).

Postopek izreka opomina poteka v dveh stopnjah. V prvi stopnji Agencija ob nastanku vzrokov za začetek postopka za izrek opomina izda odločbo za začetek postopka. V drugi stopnji (po prejemu izjave subjekta nadzora o razlogih za začetek postopka oziroma po izteku roka za takojšnjo izjavo) o izreku opomina tudi odloči. Za izdajo odločbe o začetku postopka je dovolj, da Agencija razpolaga s podatki, iz katerih izhaja utemeljen sum, da obstaja razlog za izrek ukrepa (opomin). Podatke lahko pridobi Agencija sama ali s strani Slovenskega inštituta za revizijo (Sodba IV U 188/2015).

Proti odločbi, s katero Agencija začne postopek, ni posebnega sodnega varstva in se lahko izpodbija s tožbo le v postopku sodnega varstva proti odločbi o izreku ukrepa. Postopek je dvofazen, kar pomeni, da se kršitve določb postopka, storjene do vključno izdaje prve odločbe, lahko uveljavlja samo v okviru izpodbijanja te odločbe, medtem ko kasneje storjene kršitve določb postopka le v okviru izpodbijanja odločbe o izreku opomina (Sodba G 43/2010).

4.1.1 Opravljeni nadzori v letih 2009 in 2010

Agencija je v letu 2009 opravila pregled nad kakovostjo poslovanja petih revizijskih družb in začela 4 nadzorne postopke, v katerih je izdala odredbe o odpravi kršitev. V letu 2010 je izvedla nadzor desetih revizijskih družb in začela 20 nadzornih postopkov, kjer je izdala 17 pravnomočnih odredb o odpravi kršitev. V letih 2009 in 2010 je torej opravila nadzor nad 48 pooblaščenimi revizorji, ki so opravljali obvezne revizije računovodskih izkazov gospodarskih družb (pregledane revizijske družbe so zbrane v prilogi 1). Vse ugotovljene kršitve so revizijske družbe v določenem roku odpravile. Na podlagi tega je Agencija izdala odločbo o ugotovitvi odprave kršitve (Poročilo o ukrepih Agencije, 2009 in 2010, str. 6 in 11).

Pooblaščenim revizorjem je Agencija v letu 2009 izdala en nadzorni postopek, in sicer izrek opomina. V letu 2010 je agencija začela 15 nadzornih postopkov in v trinajstih primerih izrekla ukrep, tj. ena odločba o pogojnem odvzemu dovoljenja, deset odločb o izreku opomina in dve odločbi o odpravi kršitev. Vseh 14 izrečenih ukrepov je postalo pravnomočnih. V treh primerih je bila vložena tožba na Vrhovno sodišče Republike Slovenije. Do datuma izdaje letnega poročila je sodišče dve tožbi zavrnilo, o eni pa se še ni izreklo (Poročilo o ukrepih Agencije, 2009 in 2010, str. 17).

4.1.2 Opravljeni nadzori v letu 2011

Inštitut je v letu 2011 podlagi Načrta opravljanja nadzorov nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizirji s soglasjem Agencije opravil nadzor nad kakovostjo opravljanja nalog 27 pooblaščenih revizorjev v šestih revizijskih družbah (prikazanih v prilogi 1), Agencija je samostojno opravila nadzor enega pooblaščenega revizorja v zvezi z revizijo računovodskih izkazov zavoda za leti 2008 in 2009 (Poročilo o ukrepih Agencije, 2011, str. 9).

Agencija je v letu 2011 začela 31 nadzornih postopkov, v katerih je izdala 29 odredb o odpravi kršitev ter 2 odredbi za odpravo kršitev z dodatnimi ukrepi revizijskim družbam. Na podlagi prejetih poročil družb v postopku nadzora je Agencija izdala 27 odločb o odpravi kršitev, v 4 primerih pa je Agencija na podlagi ugovora odredbe odpravila. Vse odločbe so postale pravnomočne. Zoper njih ni bilo vložene izpodbijalne tožbe na Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Poročilo o ukrepih Agencije, 2011, str. 10).

Zoper pooblaščenega revizorja je Agencija začela 12 nadzornih postopkov, pri čemer je bil en postopek na podlagi pritožbene izjave pooblaščenega revizorja ustavljen. V ostalih postopkih je bil pooblaščenemu revizorju izrečen pravnomočen ukrep, in sicer 1 odločba o odvzemu dovoljenja, 5 odločb o izreku opomina in 5 odredb o odpravi kršitev. Zoper 4 ukrepe so pooblaščenih revizorji vložili tožbe na Vrhovno sodišče Republike Slovenije. V vseh primerih je sodišče tožbe zavrnilo (Poročilo o ukrepih Agencije, 2011, str. 11).

4.1.3 Opravljeni nadzori v letu 2012

Revizijski svet Inštituta je v letu 2012 na podlagi prejetega soglasja s strani Agencije izvedel nadzor nad kakovostjo opravljanja nalog pooblaščenih revizorjev v trinajstih revizijskih družbah. Skupaj je opravila nadzor nad štiriindvajsetimi pooblaščenimi revizorji. Podatki o nadzorovanih revizijskih družbah so prikazani v prilogi 1 (Poročilo o ukrepih Agencije, 2012, str. 9).

Agencija je v tem letu izdala tri odredbe za odpravo kršitev in eno odredbo z dodatnimi ukrepi revizijski družbi, ki je huje kršila pravila revidiranja – kršitev kodeksa poklicne etike in 45. člena ZRev-2 (Letno poročilo Agencije, 2012, str. 9–11). Pooblaščenim revizorjem je bila izdana ena odredba za odpravo kršitev in 3 odločbe o izreku opomina (Poročilo o ukrepih Agencije, 2012, str. 13–15) zaradi:

- prevzema vodstvenega položaja prej kot po poteku dveh let od sodelovanja pri revizijskem poslu (kršitev 46. člena ZRev-2),
- kršitev MSR 230,
- kršitev MSR 500 – neustrezno dokazovanje, da so računovodske ocene (vključno z ocenami poštene vrednosti finančnih naložb) ustrezne kontekstu primernega okvira računovodskega poročanja, pomanjkanje zadostnih in ustreznih dokazov na merjenje izvedenih finančnih instrumentov, namenjenih varovanju pred tveganji.

4.1.4 Opravljeni nadzori v letu 2013

Revizijski svet Inštituta je v letu 2013 na podlagi prejetega soglasja s strani Agencije v letu 2013 izvedel nadzor nad kakovostjo opravljanja nalog pooblaščenih revizorjev v trinajstih revizijskih družbah. Skupaj je preveril delovanje petindvajsetih pooblaščenih revizorjev. Podatki o preverjenih revizijskih družbah so prikazani v prilogi 1 (Poročilo o ukrepih Agencije, 2013, str. 8).

V sklopu ukrepov, ki jih je izdala Agencija, je pri revizijskih družbah začela tri nadzorne postopke, v katerih je izdala eno odredbo o odpravi kršitev z dodatnimi ukrepi ter dve odredbi o odpravi kršitev (Poročilo o ukrepih Agencije, 2013, str. 8) zaradi:

- neustreznega obvladovanja tveganja pri zagotavljanju kakovosti izvajanja poslov skladno s pravili revidiranja.
- neobjave pregledanega poročila za leto 2012.
- Obrazložitev pogodbe ni vsebovala podatkov o predvideni sestavi revizijske delovne skupine z navedbo strokovne usposobljenosti članov in njihovega delovanja.

V naštetih primerih je Agencija izrekla odredbo za odpravo kršitev (Poročilo o ukrepih Agencije, 2013, str. 13).

V zvezi s pooblaščenimi revizorji je Agencija začela tri nadzorne postopke. V dveh je bil izrečen ukrep izdaje opomina, v enem primeru pa odredba za odpravo kršitev. Zoper enega je bila vložena tožba na Upravno sodišče Republike Slovenije (Poročilo o ukrepih Agencije, 2013, str. 14).

Ukrepi so bili izrečeni iz razlogov (Poročilo o ukrepih Agencije, 2013, str. 18–21):

- nezadostnih in neustreznih revizijskih dokazov o danih kratkoročnih posojilih,
- nezadostnih in neustreznih revizijskih dokazov, da je revizor opravil postopke v zvezi s presojo dela veččaka pooblaščenega revizorja pri ocenah vrednosti finančnih naložb (MRS 540 in MSR 620) ter o opozorilu posloводства na neustrezna razkritja (MRS 540).

4.1.5 Opravljeni nadzori v letu 2014

Agencija je v letu 2014 preverila 16 izobraževanj, ki so priznana kot dodatna izobraževanja za podaljšanje delovnega dovoljenja pooblaščenega revizorja ali pooblaščenega ocenjevalca. Agencija v tem primeru preverja ustreznost tematike in vsebine predavatelja, vključno z gradivom, ustreznostjo podajanja informacij ter prisotnost pooblaščenih revizorjev na seminarju (Letno poročilo Agencije, 2014, str. 19).

Poleg ostalih ciljev Agencije je ta v letu 2014 opravila pregled poslovanja glede kakovosti dela 24 pooblaščenih revizorjev v okviru nadzora poslovanja osemnajstih revizijskih družb, ki so prikazane v prilogi 1 (Letno poročilo Agencije, 2014, str. 20).

V letu 2014 je Inštitut na podlagi Načrta opravljanja nadzora nad delom pooblaščenih revizorjev za leto 2014 od 17 načrtovanih opravil 15 rednih nadzorov ter 6 nenačrtovanih.

V treh primerih sta bila v pregled istega poročila vključena dva pooblaščenca ocenjevalca (Letno poročilo Agencije, 2014, str. 20). Agencija je izdala 83 upravnih aktov nadziranim osebam. Od tega je pooblaščenim revizorjem izdala naslednje (Letno poročilo Agencije, 2014, str. 23):

- 4 odločbe o začetku postopka za izrek opomina,
- 2 odločbi o začetku postopka za odvzem dovoljenja,
- 4 odločbe o izreku opomina,
- 3 odredbe o odpravi kršitev,
- 1 odločbo o zavrnitvi ugovora pooblaščenega revizorja zoper odredbo o odpravi kršitev,
- 2 odločbi o ugotovitvi odprave kršitve.

Od vseh izrečenih ukrepov revizijskim družbam je postalo v letu 2014 12 pravnomočnih, pooblaščenim revizorjem 6 in pooblaščenim ocenjevalcem 3 pravnomočni ukrepi. Podatki so natančneje predstavljeni v tabeli priloga 2 (Letno poročilo Agencije, 2014, str. 24).

Pooblaščenim revizorjem so bili izdani ukrepi predvsem zaradi kršitev (Letno poročilo Agencije, 2014, str. 26):

- pravil revidiranja, povezanih z revidiranjem računovodskih ocen, vključno z ocenami poštene vrednosti (MSR 540),
- pravil pri uporabi dela revizorjevega veččaka (MSR 620),
- pri revizijskih postopkih glede preveritve upoštevanja zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov (MSR 250),
- ustreznega načrtovanja in izvedbe revizije računovodskih izkazov (MSR 300),
- pridobivanja zadostnih in ustreznih računovodskih izkazov (MSR 500),
- ustreznih zakonskih in regulativnih zahtev, iz katerih bi bil razviden izid opravljenih revizijskih postopkov in pridobljenih dokazov; na tej podlagi je pooblaščen revizor oblikoval sklep (MSR 230).

4.1.6 Opravljeni nadzori v letu 2015

Na podlagi Načrta opravljanja nadzora nad delom pooblaščenih revizorjev za leto 2015 je Inštitut v soglasju z Agencijo (pridobljeno dne 17. 11. 2014) izvedel pregled poslovanja 28 pooblaščenih revizorjev v okviru 9 revizijskih družb (prikazanih v prilogi 1). Inštitut je opravil vse načrtovane nadzore poslovanja revizijskih družb in 22 od 27 načrtovanih nadzorov nad delom pooblaščenih revizorjev (Letno poročilo Agencije 2015, str. 22).

V letu 2015 je Agencija nadzorovanim subjektom skupaj izdala 152 ukrepov. Od vseh ukrepov, izrečenih v letu 2015, izdanih revizijskim družbam, je bilo do 31. 12. 2015 27 pravnomočnih z dvema pritožbama revizijskih družb, kjer je sodišče eno tožbo zavrnilo. V enem primeru se o njej do izdaje letnega poročila še ni izreklo. Od ukrepov izrečenih

pooblaščenim ocenjevalcem sta v letu 2015 postala pravnomočna 2 ukrepa. Pooblaščenim revizorjem je bilo izrečenih pravnomočnih 9 ukrepov (Letno poročilo Agencije, 2015, str. 26–28).

Pooblaščenim revizorjem so bili izdani naslednji ukrepi (Letno poročilo Agencije, 2015, str. 26):

- 8 odločb o začetku postopka izreka opomina,
- 10 odločb o izreku opomina,
- 6 odločb o začetku postopka za odvzem dovoljenja,
- 2 odločbi o izreku pogojnega odvzema dovoljenja,
- 3 odredbe za odpravo kršitev,
- 5 odločb o ugotovitvi odprave kršitve,
- 1 odločba o ustavitvi postopka izreka ukrepa nadzora,
- 1 sklep o ustavitvi postopka.

4.1.7 Opravljeni nadzori v letu 2016

V letu 2016 je Inštitut na podlagi Načrta opravljanja nadzorov nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji v letu 2016, na katerega je strokovni svet Agencije dal soglasje dne 14. 12. 2016, opravil nadzor nad kakovostjo dela 18 pooblaščenih revizorjev v okviru osmih revizijskih družb, predstavljenih v prilogi 1 (Letno poročilo Agencije, 2016, str. 22).

Skupno sta Agencija in Inštitut neposredno opravila 29 nadzorov pooblaščenih aktivnosti, tj. 22 % vseh aktivnih pooblaščenih revizorjev, ki opravljajo revizije računovodskih izkazov. Nadzor so izvedli v 13 revizijskih družba, tj. 25 % vseh revizijskih družb z dovoljenjem za opravljanje storitve revidiranja v Sloveniji in 16 pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti – oziroma 12 % vseh aktivnih pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti (Letno poročilo Agencije, 2016, str. 23).

Skupno je Agencija v letu 2016 vsem nadzorovanim subjektom izdala 100 upravnih aktov; natančneje so bili pooblaščenim revizorjem izdani (Letno poročilo Agencije, 2016, str. 25–26):

- 1 odločba o začetku postopka izreka opomina,
- 2 odločbi o izreku opomina,
- 4 odločbe o začetku postopka za odvzem dovoljenja,
- 2 odločbi o izreku pogojnega odvzema dovoljenja,
- 2 odločbi o izreku odvzema dovoljenja,
- 1 odločba o ugotovitvi odprave kršitve,
- 2 odločbi o ustavitvi postopka izreka ukrepa nadzora.

Od vseh izrečenih ukrepov je bilo v letu 2016 pravnomočnih 10 ukrepov pooblaščenim revizorjem, pooblaščenim ocenjevalcem – en pravnomočen ukrep in revizijskim družbam 42 pravnomočnih ukrepov (Letno poročilo Agencije 2016, str. 26).

4.1.8 Opravljeni nadzori v letu 2017

Na podlagi Načrta opravljanja nadzora nad delom pooblaščenih revizorjev za leto 2017 je Inštitut v soglasju z Agencijo (pridobljeno dne 4. 7. 2017) izvedel pregled poslovanja 11 pooblaščenih revizorjev v okviru 7 revizijskih družb, prikazanih v Prilogi 1 (Letno poročilo Agencije, 2017, str. 25).

V letu 2017 je Agencija izdala 29 upravnih aktov nadziranim osebam. Od teh so bili pooblaščenim revizorjem izdani naslednji ukrepi (Letno poročilo Agencije, 2017, str. 31):

- 3 odločbe o izreku pogojnega odvzema dovoljenja,
- 1 odločba o začetku postopka za preklic pogojnega odvzema dovoljenja,
- 1 odločba o preklicu pogojnega odvzema dovoljenja,
- 1 sklep o ustavitvi postopka izreka ukrepa nadzora.

Od vseh izrečenih ukrepov pooblaščenim revizorjem je bil 1 pravnomočen. Pooblaščenim ocenjevalcem so bili skupno izdani trije pravnomočni ukrepi. Prav tako so bili od vseh izdanih ukrepov revizijskim družbam trije pravnomočni (Letno poročilo Agencije, 2017, str. 30–31).

Od vseh izrečenih ukrepov vsem nadzorovanim subjektom je od ustanovitve do 31. 12. 2017 Agencija skupaj izdala 242 pravnomočnih ukrepov, in sicer 140 ukrepov revizijskim družbam, 64 ukrepov pooblaščenim revizorjem in 38 ukrepov pooblaščenim ocenjevalcem. Pravnomočni ukrepi so prikazani v tabeli 3, in sicer po letih, v katerih so postali pravnomočni od leta 2009 do ustanovitve Agencije za javni nadzor nad revidiranjem leta 2009 (Letno poročilo Agencije, 2017, str. 30–31).

Tabela 3: Skupno število pravnomočnih ukrepov Agencije vsem nadzorovanim subjektom od ustanovitve do 31. 12. 2017 – po letih pravnomočnosti

Leto	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	
Revizijske družbe	3	9	25	11	6	14	34	35	3	140
Pooblaščeni revizorji	1	8	2	8	6	9	13	6	1	64
Pooblaščeni ocenjevalci	-	2	10	4	8	5	2	4	3	38
Skupaj	4	19	47	23	20	28	49	45	7	242

Vir: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2017).

4.1.9 (Pogojni) Odvzemi dovoljenj pooblaščenim revizorjem

Ob ugotovitvi pomembnejših nepravilnosti v revizijskem postopku Agencija na podlagi 54. člena ZRev-2 revizorju odvzame dovoljenje za opravljanje storitve pooblaščenega revizorja. Preden Agencija pooblaščenemu revizorju odvzame dovoljenje, izreče ukrep nadzora pogojnega odvzema dovoljenja s poskusno dobo dveh let, med katero lahko revizorju zaradi ponovno ugotovljene kršitve trajno odvzame dovoljenje. Agencija je v času svojega delovanja (2010–2017) opravila 76 nadzornih postopkov zoper pooblaščenega revizorja, pri katerih se je pojavil sum kršitve pravil revidiranja pri opravljanju revizijske dejavnosti. V tem času so izdali 10 odločb o pogojnem odvzemu dovoljenja in 4 odločbe o odvzemu dovoljenja za opravljanje dejavnosti pooblaščenega revizorja (ki so do izdaje letnega poročila Agencije postali pravnomočni). Število opravljenih nadzorov in predvsem izdaje odločb o pogojnem in trajnem odvzemu dovoljenja pooblaščenega revizorja natančneje predstavljam v nadaljevanju.

Leta 2010 je Agencija je začela petnajst nadzornih postopkov, od katerih sta bila dva na podlagi predložene izjave pooblaščenega revizorja ustavljena. V trinajstih primerih je Agencija izrekla ukrepe, od katerih so vsi postali pravnomočni. V zvezi s tremi izrečenimi ukrepi so pooblaščenim revizorji vložili tožbe. Vrhovno sodišče RS je dve tožbi zavrnilo, o eni pa se v letu 2010 še ni izreklo (Poročilo o ukrepih Agencije, 2009 in 2010, str. 17).

Agencija je v tem letu izdala eno odločbo o pogojnem odvzemu dovoljenja (št. 10.00-1/2010-2) zaradi kršenja pravil revidiranja, natančneje standardov MSR 230, 330 in 500. Kršena sta bila tudi zahteva po neodvisnosti in Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev (načelo nepristranskosti in neodvisnosti), saj je pri izdelavi poročila sodelovala z družbo, ki je v konkretnem primer s pooblaščenim revizorjem povezana oseba (Poročilo o ukrepih Agencije, 2009 in 2010, str. 18).

Agencija je v letu 2011 začela dvanajst nadzornih postopkov. Od teh je bil en postopek na podlagi predložene izjave pooblaščenega revizorja ustavljen. V enajstih primerih je Agencija izrekla ukrepe, od katerih so vsi postali pravnomočni. V štirih primerih ukrepa nadzora so pooblaščenim revizorji vložili tožbo na Vrhovno sodišče RS. Sodišče je vse štiri tožbe zavrnilo (Poročilo o ukrepih Agencije, 2011, str. 18).

Agencija je v tem letu izdala tudi eno odločbo o odvzemu dovoljenja pooblaščenega revizorja (št. 10.00-5/2011-2) zaradi ugotovitve kršitev MSR 230, 240, 315, 500 in 720 (Poročilo o ukrepih Agencije, 2011, str. 19).

Agencija je v letu 2012 začela dvanajst nadzornih postopkov. Od teh je bil en postopek s sklepom o prekinitvi postopka izreka opomina prekinjen. V ostalih, enajstih primerih je bil pooblaščenemu revizorju izrečen ukrep. V povezavi z izrekom ukrepa so pooblaščenim revizorji v sedmih primerih vložili tožbo na Vrhovno sodišče RS (Poročilo o ukrepih Agencije, 2012, str. 13). V letu 2012 je bila izdana tudi ena odločba o pogojnem odvzemu

dovoljenja (št. 10.00-15/2012-2), ki do leta 2013 še ni postala pravnomočna (Poročilo o ukrepih Agencije, 2013, str. 19).

V letu 2013 je Agencija začela tri nadzorne postopke, pri katerih je bil v dveh primerih izrečen ukrep izdaje opomina ter v enem primeru izdaja odredbe za odpravo kršitev. Od treh nadzornih postopkov je en v letu 2013 postal pravnomočen, zoper enega pa je bila vložena tožba na Upravno sodišče Republike Slovenije. V letu 2013 sta postali pravnomočni tudi dve odločbi o izreku opomina iz leta 2012 (Poročilo o ukrepih Agencije, 2013, str. 14).

Agencija je v letu 2014 izvedla enajst nadzornih postopkov zoper pooblaščenega revizorja, za katere je obstajal utemeljen sum, da so pri revidiranju kršili pravila revidiranja. V postopku nadzora je bil v dveh primerih pooblaščenima revizorjema izrečen opomin, v enem primeru pa odredba o odpravi kršitev. Osem postopkov zoper pooblaščenega revizorja v letu 2014 še ni bilo zaključenih (Letno poročilo Agencije, 2014, str. 26).

V letu 2014 je Agencija zaključila pet začetih postopkov za izrek ukrepa nadzora v letu 2013, pri čemer je v treh primerih izdala odločbe o izreku opomina in dve odločbi o odpravi kršitev po izdani odredbi za odpravo kršitev (Letno poročilo Agencije, 2014, str. 27).

V letu 2015 je Agencija izvedla šestnajst nadzornih postopkov zoper pooblaščenega revizorja ter nadaljevala tri nadzorne postopke iz leta 2014. Od tega je bil dvema pooblaščenima revizorjema izrečen pogojni odvzem dovoljenja (odločbi št. 10.00-22/2015-2 in 10.00-32/2015-2). Oba postopka sta bila v letu 2015 pravnomočno zaključena (Letno poročilo Agencije, 2015, priloga 1, str. 84–88). V ostalih nadzornih postopkih je Agencija izdala desetim pooblaščenim revizorjem opomin, enemu pooblaščenemu revizorju odredbo o odpravi kršitev in en postopek je bil na podlagi prejete izjave pooblaščenega revizorja ustavljen. Pet postopkov zoper pooblaščenega revizorja v letu 2015 še ni bilo zaključenih.

Agencija je v letu 2015 zaključila tudi tri postopke, ki so bili zoper pooblaščenega revizorja uvedeni v letu 2014 in v vseh treh primerih pooblaščenim revizorjem izdala ukrep opomina (Letno poročilo Agencije, 2015 str. 29).

Agencija je v letu 2016 izvedla šest nadzornih postopkov zoper pooblaščenega revizorja ter nadaljevala pet nadzornih postopkov iz leta 2015. Od tega je bil dvema pooblaščenima revizorjema izrečen ukrep odvzem dovoljenja, trem pooblaščenim revizorjem pogojni odvzem dovoljenja, enemu pooblaščenemu revizorju opomin, enemu pooblaščenemu revizorju odredba o odpravi kršitev in dva postopka sta bila na podlagi prejete izjave pooblaščenih revizorjev ustavljena. Dva postopka zoper pooblaščenega revizorja v letu 2016 še nista bila zaključena, v obeh primerih je Agencija začela postopek za odvzem dovoljenja (Letno poročilo Agencije, 2016, str. 28).

V letu 2016 sta postali pravnomočni dve odločbi iz leta 2015: ena o pogojnem odvzemu dovoljenja (št. 10.00-39/2015-2) in ena odločba o odvzemu dovoljenja (št. 10.00-47/2015-2). En postopek v zvezi z odločbo o odvzemu dovoljenja pooblaščenega revizorja (10.00-

40/2015-2) iz leta 2015 v letu 2016 še ni bil pravnomočno zaključen (Letno poročilo Agencije, 2016, Priloga 1, str. 47–80).

Agencija je v letu 2017 izvedla en nadzorni postopek zoper pooblaščenega revizorja, pri katerem se je pojavil sum kršitve pravil revidiranja pri opravljanju revizijskega postopka. Agencije je hkrati nadaljevala tri nadzorne postopke iz leta 2016 in v teh postopkih izdala en preklic pogojnega odvzema dovoljenja (odločba št. 10.00-22/2015-4); trem revizorjem je izrekla ukrep pogojnega odvzema dovoljenja. Pogojni preklic dovoljenja se je nanašal na odločbo, ki je postala pravnomočna leta 2015, kjer je Agencija izrekla ukrep pooblaščenemu revizorju zaradi kršitev pravil revidiranja in določila preizkusno dobo dveh let. Zaradi ugotovljenih ponovnih kršitev v času preizkusne dobe je Agencija preklicala pogojni odvzem dovoljenja in pooblaščenemu revizorju odvzela dovoljenje. Postopek do izdaje letnega poročila Agencije za leto 2017 še ni postal pravnomočen. (Letno poročilo Agencije, 2017, str. 74–75).

Med drugim je tudi ustavila en postopek izreka ukrepa iz leta 2012, saj je pooblaščenemu revizorju potekla veljavnost dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja (Letno poročilo Agencije, 2017, str. 33).

5 SODNA PRAKSA IN SODNI POSTOPKI

Problematiko kakovosti izvajanja revizije v praksi sem preučila tudi na podlagi sodnih praks, javno objavljenih na spletni strani Sodstva Republike Slovenije.

Postopek sodnega varstva v zvezi s pravilnostjo izdanega ukrepa Agencije je po ZRev-2 spor o zakonitosti odločbe Agencije. Zanj se uporabljajo določbe zakona, ki ureja upravni spor (drugi odstavek 109. člena ZRev-2), če ni z zakonom določeno drugače, torej Zakon o splošnem upravnem postopku. Vrhovno sodišče v postopku upravnega spora preizkusi izpodbijalno odločbo v mejah tožbenega zahtevka in v mejah razlogov navedenih v tožbi in pri tem po uradni dolžnosti pazi na bistvene kršitve določb postopka iz zakona, ki ureja upravni spor (114. člen ZRev-2).

Pooblašчени revizorji so do izdaje letnega poročila Agencije za leto 2017 vložili sedemindvajset (27) tožb na Vrhovno sodišče Republike Slovenije oziroma na Upravno sodišče Republike Slovenije. Sodišči sta v 21 primerih podprli izrek Agencije oziroma odločili v njeno korist; v enem primeru je tožbi ugodilo; ena tožba je bila vrnjena v ponovni postopek; eno tožbo je sodišče zavrglo; v treh primerih se sodišče v zvezi z vloženo tožbo še ni izreklo. (Letno poročilo Agencije, 2017, str. 32).

5.1 Najpogostejše kršitve pravil revidiranja

5.1.1 Kršitve zaradi napačne uporabe Slovenskih računovodskih standardov, spregledanih s strani revizorja.

V primerih kršitev SRS pooblaščen revizor v svojem poročilu ni opozoril na napako pri uporabi SRS; hkrati to predstavlja tudi kršitev MRS 240 (na primer pripis sorazmernega dela letnega dobička odvisnih podjetij k vrednosti dolgoročnih naložb, dodatne krepitve dolgoročnih finančnih naložb na višjo vrednost – Sodba G11/2007; Sodba I G 2/2013). Revizor tudi ni preveril, ali so razkritja skladna z zahtevami SRS oziroma ni izvedel ustrezne preveritve (rezervacije in garancije, predstavitev izkaza denarnih tokov) (Sodba IV U 188/2015, Sodba G 35/2011).

V zvezi z pomanjkljivim pregledom pooblaščenega revizorja glede pravilnosti razkritij izkaza denarnih tokov je Agencija (konkretno v primeru Sodbe Vrhovnega sodišče RS, št. G 35/2011) ugotovila predvsem nepravilnosti pri preverjanju vrednotenja dolgoročnih (in kratkoročnih) finančnih naložb, na podlagi katerih je postavil oceno prihodnih denarnih tokov iz naložbe. S področja preveritve pravilnosti izkaza poslovnih terjatev Agencija ugotavlja nepravilnosti pri presoji izterljivosti kratkoročnih terjatev (iz dokumentacije ni razvidno, da bi pooblaščen revizor preverjal plačilno sposobnosti kupcev, pri katerih je bil oblikovan popravek vrednosti terjatev oziroma odpis). V zvezi s postavko zalog iz revizijske dokumentacije ni razvidno, da bi se pooblaščen revizor prepričal, da na bilančni dan v vrednosti zaloge ni bilo zastarane oziroma neuporabljene zaloge materiala nedokončane proizvodnje. Pri sredstvih za prodajo Agencija ugotavlja, da revizor ni ustrezno opravil preveritve vrednosti cene sredstva, izkazane v poslovnih knjigah. Med drugim ugotavlja tudi nepravilnosti pri ocenjevanju točnosti in popolnosti kratkoročnih aktivnih in pasivnih časovnih razmejitev, rezervacij, dolgoročnih in kratkoročnih finančnih obveznosti, davka od dobička (ki je bil izkazan prenizko) in finančnih prihodkov (preverjanje posojilnih pogodb, oziroma posojilnih pogojev v zvezi z obrestmi). Na podlagi kršitev Agencija v nadaljevanju ugotavlja, da ni razvidno, kako se je pooblaščen revizor prepričal o pravilnosti in skladnosti izkaza denarnih tokov s SRS do te mere, da bi lahko o njem pripravil sklep, ki ga je potrdil v revizorjevem poročilu. V konkretnem postopku je bil pooblaščenemu revizorju izrečen pravnomočen ukrep pogojnega odvzema dovoljenja.

5.1.2 Kršitve MRS

Kršitve MRS 220 (Obvladovanje kakovosti računovodskih informacij)

Iz računovodske dokumentacije ni razvidno, kako je revizor opravil in dokumentiral:

- pregled kratkoročnih poslovnih terjatev (nastanek, obstoj, točnost, popolnost, vrednotenje) (Sodba G 54/2011),

- kratkoročnih finančnih naložb (nastanek, točnost, popolnost) (Sodba G 54/2011),
- pasivnih časovnih razmejitev (točnost in popolnost) (Sodba G 54/2011),
- popolnost in točnost prihodkov in odhodkov (Sodba G 54/2011),
- pravilnost in skladnost poslovanja organizacije z zakonskimi in drugimi zavezujočimi akti (Sodba G 54/2011).

Sodišče v teh primerih opredeljuje, da je pooblaščen revizor ne glede na obseg opravljenih preveritev dolžan pripraviti zadostno in ustrezno revizijsko dokumentacijo. Hkrati mora ustrezno dokumentirati vrsto in obseg opravljenih preveritev (prepoznavanja in ocenjevanja tveganja). Revizor ne sme datirati revizorjevega poročila, dokler ni dokončano ocenjevanje kakovosti posla (Sodba G 54/2011, UPRS Sodba I U 607/2016-9).

Kršitve MRS 230 (Revizijska dokumentacija)

Pri tem je Agencija ugotovila, da pooblaščen revizor ni pridobil ustreznih in zadostnih revizijskih dokazov in dokumentiral opravljenih revizijskih postopkov ob preveritvi računovodskega obravnavanja. Posledično iz revizijske dokumentacije niso razvidni dokazi o načinu preveritve razlike med pošteno in davčno vrednostjo, pridobljenih sredstev (prevzetih družb) ter ocene zneska obveznosti iz naslova odloženih davkov in tudi ne opredelitve pomembnosti le-te (Sodba G2272011, točka 14). Agencija med drugim v sklopu kršitev MRS 230 ugotavlja tudi kršitve na področju pridobivanja zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov na področju prevrednotenja naložbenih nepremičnin, vrednotenja (opredmetenih) osnovnih sredstev (Sodba I G 6/2013, Sodba I G 2/2013, Sodba II U 444/2014, Sodba II U 399/2015-19), danih kratkoročnih posojil (UPRS Sodba I U 1642/2013, VSRS Sodba I G 1/2013), vrednotenja dobrega imena (Sodba G 35/2011) in navaja, da mora biti revizijska dokumentacija ustrezna glede na namen konkretnega revizijskega postopka.

Med drugim iz revizijske dokumentacije ni razvidno, kako je pooblaščen revizor pridobil:

- zadostne in ustrezne revizijske dokaze v zvezi z oblikovanjem rezervacij (za garancije) (Sodba IV U 188/2015),
- zadostne in ustrezne revizijske dokaze v zvezi z vrednostjo zalog nedokončane proizvodnje in naložbenih nepremičnin ter (dolgoročnih) finančnih naložb odvisnih družb (UPRS sodba I U 1423/2015),
- zadostne in ustrezne revizijske dokaze v zvezi s preveritvijo zakonskih in drugih regulativnih okvirov s strani naročnika revizije (UPRS I U 631/2015),
- zadostne in ustrezne dokaze v zvezi z vrednotenjem dolgoročnih finančnih naložb (v odvisno družbo) (UPRS Sodba I U 607/2016-9),
- zadostne in ustrezne dokaze v zvezi z prevrednotenimi poslovnimi prihodki, vezanimi na naložbeno nepremičnino (VSRS Sodba I G 1/2013).

Kršitve MSR 250 (Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov), pri čemer ni razvidno, kako je revizor uporabil predpise, ki so na kakršen koli način

povezani z revidiranimi računovodskimi izkazi ter na kakšen način se je pooblaščen revizor prepričal o njihovi pravilnosti ali nepravilnosti. Konkretno bi zaradi vpliva infrastrukture (kot predmet poslovnega najema) oziroma njenega obravnavanja v računovodskih izkazih pooblaščen revizor moral preveriti skladnost ravnanja revidirane družbe z relevantnim pravilom (Sodba I G 2/2013, Sodba G 19/2009).

Kršitve MRS 315 (Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačnih navedb)

Revizorjem je bilo v povezavi s tem standardom očitano nerazvidno dokazovanje v revizijski dokumentaciji (Sodba G 54/2011, UPRS Sodba I U 1642/2013),

- da so v tolikšni meri spoznali okolje organizacije (vključno z notranjim kontroliranjem), da bi na podlagi tega lahko prepoznali in ocenili tveganje pomembne napačne navedbe;
- da so dokumentirali zaključke v zvezi s spoznavanjem področja dejavnosti in drugih zunanjih dejavnikov, primerne okvira računovodskega poročanja, usmeritev in drugih zakonskih in regulatornih okvirov;
- glede informacijske ureditve in odziva organizacije na zunanja tveganja.

Kršitve MRS 500 (Revizijski dokazi)

Pri konkretnih kršitvah Agencija ugotavlja neustrezno razpolaganje z revizijskimi dokazi oziroma njihovo pomanjkljivost. Glede na proučevane sodbe sem ugotovila, da pooblaščen revizor ni ustrezno ovrednotil in preveril informacij, ki so bile uporabljene kot revizijski dokazi in/ali ni ustrezno preveril in ovrednotil:

- primernosti dela veščaka posloводства, ki je te informacije pripravil (Sodba I G 6/2013, Sodba G 5/2012),
- analitičnih evidenc (npr. vezanih na osnovna sredstva – npr. precenjenost osnovnih sredstev) (Sodba G 43/2010, Sodba G 5/2012, Sodba I G 2/2013),
- neustreznosti dokazil, da je naročnik revizije odpravil nepravilnosti (ter objava letnega poročila, sestavljenega na podlagi nerevidiranih računovodskih izkazov z napačnimi razkritji) (Sodba G 11/2007),
- naložbenih nepremičnin (Sodba G 5/2012, UPRS sodba I U 1423/2015, VSRS Sodba I G 1/2013, Sodba G 35/2011),
- dokazov v povezavi z presežkom iz prevrednotenja (Sodba G 5/2012),
- poslovnih terjatev (Sodba G 35/2011),
- kratkoročnih finančnih naložb (Sodba G 35/2011),
- dolgoročnih finančnih naložb (npr. v delnice banke – kupnina za delnice; v odvisne družbe, pravilnost izkazovanja denarnih tokov) (Sodba G 5/2012, UPRS sodba I U 1640/2014, UPRS sodba I U 1423/2015, UPRS Sodba I U 607/2016-9, Sodba G 33/2011, Sodba G 35/2011),

- aktivnih in pasivnih časovnih razmejitev (Sodba G 35/2011),
- najemov (Sodba I G 2/2013),
- ustreznosti zneskov oblikovanih rezervacij (Sodba IV U 188/2015, Sodba G 35/2011),
- vrednotenja posojil (Sodba II U 444/2014, UPRS Sodba I U 1642/2013),
- vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev – nepremičnin (Sodba II U 399/2015-19),
- vrednotenja zalog (popis zalog, analitična evidenca zalog in vrednotenje zalog) (Sodba G 35/2011),
- vrednosti zalog nedokončane proizvodnje (UPRS sodba I U 1423/2015),
- ocenjevanja vrednosti dobrega imena (UPRS Sodba I U 720/2016-19, Sodba G 35/2011),
- skladnosti z zakonskimi in regulativnimi okvirji (UPRS Sodba I U 631/2015),
- izkazom gibanja kapitala (izplačilo dividend) (UPRS sodba I U 392/2016).

Kršitve MRS 540 (Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti in z njimi povezanimi razkritji)

Na podlagi kršitve tega standarda se revizorjem očita:

- neupoštevanje celotne dokumentacije v zvezi z oceno notranjih kontrol in oceno tveganja (Sodba IV U 188/2015),
- neustrezno dokazovanje revizijske dokumentacije v zvezi z ovrednotenjem tveganja negotovosti pri vrednotenju posojil (UPRS Sodba I U 1642/2013),
- neustrezna dokazovalna dokumentacija v zvezi v izkazano vrednostjo kapitalskih rezerv revidirane družbe (UPRS Sodba I U 607/2016-9),
- neustrezno dokazovanje točnosti in popolnosti kratkoročnih aktivnih in pasivnih časovnih razmejitev, dolgoročnih in kratkoročnih finančnih obveznosti, kratkoročnih in dolgoročnih poslovnih obveznosti, prihodkov in stroškov poslovanja kot postavk izkaza poslovnega izida (Sodba G 35/2011),

ki lahko pomembno vplivajo pri odkrivanju tveganja pomembne napačne navedbe.

Kršitve MSR 550 (Povezane stranke)

Pooblaščen revizor je kršil standard, ker v posebnem pojasnjevalnem odstavku ob reviziji računovodskih izkazov naročnika ni opozoril na to, da naročnik ni predložil Poročila o razmerjih z obvladujočo družbo. (Sodba G 19/2009)

Kršitve MSR 550 (Povezane stranke)

Pooblaščen revizor kljub napačnim razkritjem objave letnega poročila na podlagi nerevidiranih računovodskih izkazov poda pozitivno revizijsko mnenje. (Sodba G 11/2007)

Kršitve v zvezi s tem standardom se nanašajo na ne vključevanje vseh sestavin (npr. Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah, Posebno poročilo neodvisnega revizorja), ki so

pogoj, da se lahko revizor v svoje poročilu sklicuje na MSR. Tako revizorjevo poročilo je pomanjkljivo in zavajajoče (UPRS sodba I U 631/2015, UPRS Sodba I U 607/2016-9).

5.1.3 Kršitve ostalih standardov in zakonov

Kršitve Mednarodnega standarda obvladovanja kakovosti (MSKOK-1) v zvezi z neizdelano prilagoditvijo računovodskih izkazov za izredne in enkratne računovodske izkaze ter neuporabe na sredstvih zasnovanega načina ocenjevanja vrednosti (Sodba I G 3/2012).

Kršitve Slovenskih poslovno finančnih standardov za ocenjevanje vrednosti in sicer, ker pooblaščen revizor ni opravil analize preteklih rezultatov poslovanja ter analize preteklih investicij (Sodba I G 3/2012).

Prevzem položaja člana ali svetovalca v revidirani družbi

Med drugim se revizorjem očita tudi kršitev ZRev-2 zaradi zaposlovanja v družbi, ki so jo predhodno revidirali. Po 46. členu ZRev-2 se revizor namreč ne sme zaposliti na delovnem mestu, za katerega po omenjenem členu velja prepoved. Hkrati ZRev-2 določa tudi, da pooblaščenemu revizorju (ali ključnemu revizijskemu partnerju), ki izvaja revizijo računovodskih izkazov, ni dovoljeno prevzeti položaja člana ali svetovalca poslovnega organa v revidirani družbi prej kot po poteku najmanj dveh let od prenehanja sodelovanja v revizijskem poslu (Sodba I G 6/2012).

5.2 Očitki agenciji s strani pooblaščenih revizorjev v postopku nadzora

Revizorji se glede na podlago proučevanih sodb in sklepov pri odzivu na opomin oziroma ukrep pri tožbi za izpodbijanje ukrepa največkrat sklicujejo na:

Kršitve (določb) postopka

V tem primeru se revizorji sklicujejo na nezakonnost odločbe (za izdajo ukrepa), saj naj izrek ne bi vseboval vseh točk obrazložitve (Sodba G 11/2007), kar pa Vrhovno sodišče razreši kot neutemeljen očitek. Hkrati revizor tudi navaja, da je odločba neobrazložena in ne izhaja iz konkretnih razpoložljivih dokazov in dejstev, a Inštitut/Agencija mora pripraviti zgolj vsebino obrazložitve, iz katere je razvidno, na katerih dejstvih in dokazih je Inštitut/Agencija utemeljil/a svojo odločitev in jo je mogoče v zadostni meri preizkusiti. Navajajo tudi nevsebovanje zakonitih razlogov za začetek postopka, pomanjkanje opredelitve kriterija za izrek ukrepa (opomina), neurejenost postopka, »nesmiselnost in/ali preširoke očitke, a po presoji Vrhovnega sodišča ti ugovori niso bili utemeljeni (Sodba G 11/2007, Sodba G 5/2012, Sodba I G 2/2013, Sodba G 54/2011, UPRS sodba I U 1640/2014, UPRS Sodba I U 720/2016-19, Sodba G 33/2011).

Revizorji se v nekaterih primerih sklicujejo tudi na to, da revizorjevega poročila niso podpisali kot pooblaščenih revizorji, temveč kot direktorji revizijske družbe ali strokovno osebe in da zato posledično ne prevzemajo odgovornosti za opravljeno revizijo, vendar pa tako sklicevanje nima pravne podlage, saj skladno z ZRev-2 vsi podpisi s strani pooblaščenih revizorjev na revizorjevem poročilu veljajo kot podpisi ključnih oziroma odgovornih pooblaščenih revizorjev. Če revizorjevo poročilo torej podpiše več revizorjev, vsi odgovarjajo za opravljeno revizijo in je tak očitke neutemeljen (Sodba II U 399/2015-19, UPRS sodba I U 392/2016).

Nepopolna (zmotna) ugotovitev dejanskega stanja

Revizorji Agenciji očitajo nepopolno ugotovitev dejanskega stanja, kar posledično lahko pomeni nepravilno uporabo materialnega prava. Sodišče je v teh primerih preverilo očitke in razišlo, da je Agencija pravno podlago uporabila pravilno in zato posledično zavrnilo očitke napačne uporabe materialnega prava (Sodba IV U 188/2015) (Sodba I G 3/2012).

Kršitev pravice do izjave in načela kontradiktornosti

Revizorji (kot tožeča stranka) se v tožbah proti Agenciji (v zvezi z izdajo odločb ukrepa) sklicujejo tudi na kršitve v zvezi s pravico do izjave in kršitve kontradiktornosti postopka, ker naj jim ne bi bila dana možnost sodelovanja pri izdaji izpodbijalne odločbe. Vrhovno sodišče te očitke presodi kot neutemeljene, saj Agencija ob izdaji odločbe o začetku postopka pooblaščenega revizorja seznanila z dejstvi in dokazi, na podlagi katerih je Agencija utemeljila začetek postopka. Hkrati ima pooblaščenih revizor v tej fazi možnost navajanja dejstev in predlaga dokaze ter ima možnost podati izjavo (Sodba G 50/2011, Sodba II U 444/2014, Sodba II U 399/2015-19, UPRS Sodba I U 1642/2013, UPRS Sodba I U 1642/2013, UPRS sodba I U 1423/2015, UPRS sodba I U 392/2016).

V primeru sodbe Vrhovnega sodišča I G 1/2013 sodišče zoper odločbo o izreku opomina ugotovi tožbi pooblaščenega revizorja in zaradi kršitev možnosti izjave pooblaščenega revizorja o dejstvih in okoliščinah, pomembnih za izdajo odločbe, odločbo odpravi ter vrne toženi stranki (Agenciji) v ponoven postopek. Tožbo je kot neutemeljeno zavrnilo, ker ni bilo podanih izpodbijalnih razlogov, določenih po 27. členu ZUS-1.

Zmotna uporaba materialnih predpisov

V konkretnem primeru izpodbijanja odločbe z materialne plati sodišče preizkuša, ali je bilo v izpodbijalni tožbi dejansko stanje pravilno ugotovljeno in ali izpodbijalna odločba temelji na ustreznem materialnem predpisu. Pri tem se sklicuje, da so revizijska pravila pravila stroke, ki jih je treba upoštevati kot celoto. Sodišče je v primerih, kjer se je pooblaščenih revizor skliceval na očitke, odločilo, da je neutemeljen, saj je mnenja, da je Agencija dovolj prepričljivo obrazložila in utemeljila svoje ugotovitve (Sodba G 11/2007, Sodba I UU 444/2014, Sodba II U 399/2015-19, UPRS sodba I U 1423/2015).

Kršitve pravil postopka zaradi nepristranskosti

Revizorji se na ukrepe, izdane s strani agencije, sklicujejo tudi na nepristranskost člana (ali več članov) strokovnega sveta zaradi (domnevno) utemeljenega suma o nepristranskosti; konkretno na primer v primeru, kjer so bili člani sveta predhodno zaposleni pri revidirani revizijski družbi. Za ustrezno obravnavo take revizorjeve zahteve je pomembno, da le-ta tovrstno izločitev (domnevno) nepristranskih članov zahteva takoj, ko izve za izločitveni razlog. V primeru Sodbe G 22/2011 tožeča stranka (revizor) izločitvenih razlogov ni uveljavljala že v teku postopka nadzora, zato pristojno sodišče očitane kršitve postopkov ni razumelo kod podane.

Revizorji sicer Agenciji v več tožbah očitajo sodelovanje osebe, ki bi po zakonu morala biti izločena ter nezmožnost podajanja njihove (revizorjeve) učinkovite izjave, vendar pa sodišče ta očitki na podlagi strokovne presoje razglasi kot neutemeljen (Sodba G 43/2010, Sodba G 54/2011, Sodba IV U 188/2015, Sodba II U 399/2015-19,). Agenciji očitajo tudi, drugačno, tj. pristransko obravnavo različnih revizorjev v primerljivih kršitvah in prekomernost ukrepa. Sodišče je presodilo, da je ukrep Agencije v teh primerih utemeljen (UPRS Sodba I U 607/2016-9).

Napačna presoja Agencije

V tožbah zoper izdajo opomina ali drugega ukrepa Agencije le-tega izpodbijajo tudi zaradi domnevne napačne presoje (tolmačenja zakonske podlage) Agencije in sicer, da pomanjkljivosti razkritij niso pomanjkljive do te mere, da bi opravičevale izrek opomina. Sodišče v tem primeru poudarja, da revizijska pravila (69. člen ZGD-1 namreč obsega razkritij ne določa) predstavljajo zapisana pravila stroke, ki jih je treba razlagati kot celoto.

Revizor kot tožeča stranka bi v takem primeru (tj. drugačno tolmačenje standardov revidiranja) uspel le, če bi dokazal, da je Agencija tolmačila posamezna pravila v nasprotju z besedilom pravil ali njenim lastnim tolmačenjem v drugih primerih, ki bi bili v bistvenih elementih enaki predmetnemu, oziroma če bi njeno (drugačno) tolmačenje pravil revidiranja zagovarjala v strokovni javnosti uveljavljena literatura o revidiranju (Sodbe G 22/2011, točka 16., Sodba G 50/2011, UPRS sodba I U 1640/2014, UPRS sodba I U 631/2015).

Revizorji se med drugim sklicujejo tudi na razloge v odločbah za izrek opomina, ki naj bi bili (po njihovem mnenju) sami s seboj v nasprotju (Sodba G 54/2011, Sodba G 50/2011, UPRS sodba I U 1640/2014), neustrezno pojasnjevanje ugotovitev oziroma obrazložitvev, zaradi česar naj se odločitve ne bi moglo preizkusiti (tj. zakaj dokazi niso bili zadostni in ustrezni), oziroma da Agencija svoje odločitve ni ustrezno oprla (Sodba G 54/2011, Sodba II U 444/2014, UPRS Sodba I U 1642/2013, UPRS sodba I U 1640/2014, UPRS Sodba I U 720/2016-19, UPRS sodba I U 631/2015, UPRS Sodba I U 607/2016-9) ter tudi da Agencija za specifičen problem ni pristojna za izrekanje ukrepa (Sodba I G 3/2012) oziroma je nezakonit organ (Sodba G 35/2011).

Ugovor zastaranja in prekluzije

Te očitke je sodišče presodilo kot neutemeljene, saj ZRev-2 ne določa nobenega zastaralnega roka, v katerem je potrebno začeti postopek in izreči ukrep, niti ne določa drugih rokov s podobnim učnikom (Sodba G 50/2011).

SKLEP

V svoji nalogi sem preučila 24 tožb, ki so jih revizorji podali zoper ukrepe, ki jim jih je izrekla Agencija za javni nadzor nad revidiranjem in prišla do zaključka, da je Agencija največkrat izrekla ukrep nadzora, ker so pooblaščen revizorji kršili MSR 220 (Obvladovanje kakovosti računovodskih informacij), MSR 230 (Revizijska dokumentacija), MSR 500 (Revizijski dokazi), ki so povezani z nepopolno in neustrezno revizijsko dokumentacijo v postopku, MSR 540 (Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanimi razkritji) ter tudi MSR 315 (Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačnih navedb), MSR 540 (Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanimi razkritji), MSR 550 (Povezane stranke) in MSR 550 (Povezane stranke). V nekaterih primerih so se pojavile tudi kršitve Mednarodnega standarda obvladovanja kakovosti (MSKOK-1) ter kršitve zaradi napačne uporabe Slovenskih računovodskih standardov.

Revizorji se pri izreku tožbe zoper izreka ukrepa največkrat sklicujejo na neveljavnost ukrepa, ker naj bi Agencija v postopku izreka opomina kršila zakonsko podlago zaradi kršenja pravil postopka, napačne interpretacije materialnega prava, kršitve pravice do izjave in načela kontradiktornosti, nestrokovnosti in nepristranskosti. Vendar sodišče samo v enem primeru sodbo zaradi kršenja pravil postopka (izjave in vročitve) izrek ukrepa vrne v ponoven postopek; v ostalih primerih sodišče tožbo kot neutemeljeno zavrne.

Pooblaščen revizorji so pri svojem delu dolžni upoštevati zakonsko določene podlage ter etične in strokovne standarde, saj se na njihovo delo zanaša poleg naročnika revizije tudi širša družbena javnost, zato mislim, da je visoka kakovost revizije izrednega pomena. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem je izvedla veliko število nadzorov, ki so hkrati preventivne narave, saj imajo vlogo opozorila, da naj bo prihodnje delo pooblaščenega revizorja bolj kakovostno. Kljub temu pa je v času delovanja izrekla nekaj najstrožjih ukrepov nadzora, tj. odvzem dovoljenja, ki ima za pooblaščenega revizorja trajne posledice.

LITERATURA IN VIRI

1. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2018). *Letno poročilo Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2017*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.

2. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2017). *Letno poročilo Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2016*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
3. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2016). *Letno poročilo Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2015*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
4. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2015). *Letno poročilo Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2014*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
5. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2014). *Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2013*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
6. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2013). *Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2012*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
7. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2012). *Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2011*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
8. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2011). *Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leti 2009 in 2010*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
9. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. *Predstavitev Agencije*. Pridobljeno 3. marca 2018 na spletnem naslovu http://www.anr.si/Predstavitev_Agencije/
10. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. *Postopki odločanja v posameznih nadzornih zadevah*. Pridobljeno 3. marca 2018 na spletnem naslovu http://www.anr.si/Postopki_odlocanja_v_posamicnih_nadzornih_zadevah/
11. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. *Naloge in pristojnosti*. Pridobljeno 3. marca 2018 na spletnem naslovu http://www.anr.si/Naloge_in_pristojnosti_2/
12. Duhovnik M. (2005). Revizorjeva odgovornost za odkrivanje prevar pri reviziji računovodskih izkazov. V Dvoršek A. & Selinšek L. (ur.), *Problematika finančnega kriminala v Sloveniji* (str. 39–54). Maribor: Univerza v Mariboru, Fakulteta za policijsko-varnostne vede in Pravna fakulteta.
13. Hierarhija pravil revidiranja. *Uradni list RS* št. 89/2009 popr. 14/2013.
14. Koletnik, F. (2008). *Zunanje revidiranje*. Maribor: Univerza v Mariboru, Ekonomsko-poslovna fakulteta, Inštitut za računovodstvo, revizijo in davčno svetovanje.
15. Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov IFAC (2009a). *Mednarodni standardi revidiranja MSR 200: Glavni cilji in izvajanje revizije v skladu z MSR*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
16. Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov IFAC (2009b). *Mednarodni standardi revidiranja MSR 220: Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

17. Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov IFAC (2009c). *Mednarodni standardi revidiranja MSR 240: Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
18. Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov IFAC (2009d). *Mednarodni standardi revidiranja MSR 260: Obveščanje pristojnih za upravljanje*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
19. Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov IFAC (2009e). *Mednarodni standardi revidiranja MSR 315: Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
20. Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov IFAC (2009f). *Mednarodni standardi revidiranja MSR 320: Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
21. Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov IFAC (2009g). *Mednarodni standardi revidiranja MSR 700: Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
22. Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov IFAC (2009h). *Mednarodni standardi revidiranja MSR 705: Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
23. Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov IFAC (2009i). *Mednarodni standardi obvladovanja kakovosti (MSKOK-1): Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
24. Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov IFAC (2010). *Kodeks etike za računovodske strokovnjake*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
25. Mihič M. (2012). Kakovost zunanjega revidiranja. *Revizor* 23 (1), 7–12.
26. Odar M. (2013, 27. junij). Revidiranje ter posebna in izredna revizija. *Iks*. Pridobljeno 20. januarja 2018 na spletnem naslovu <https://www.revijaiks.si/2013/07/Racunovodstvo/clanek/381176/revidiranje-ter-osebna-in-izredna-revizija?h=revidiranje>
27. Slovenski inštitut za revizijo (2017). *Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2017*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
28. Slovenski inštitut za revizijo (2016). *Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2016*. Ljubljana: Slovenski inštitut za Revizijo.
29. Upravno sodišče Republike Slovenije (2017a, 17. januar). *UPRS Sodba I U 720/2016-19*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz http://www.sodnapraksa.si/?q=UPRS%20Sodba%20I%20U%20720/2016-19&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111409404
30. Upravno sodišče Republike Slovenije (2017b, 15. november). *UPRS Sodba II U 399/2015-19*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz

- [http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database\[UPRS\]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111414742](http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database[UPRS]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111414742)
31. Upravno sodišče Republike Slovenije (2016a, 4. oktober). *UPRS Sodba I U 392/2016*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz http://www.sodnapraksa.si/?q=UPRS%20sodba%20I%20U%20392/2016%20&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111403621
32. Upravno sodišče Republike Slovenije (2016b, 24. oktober). *UPRS Sodba I U 607/2016*-9. Pridobljeno 9. maja 2018 iz http://www.sodnapraksa.si/?q=UPRS%20Sodba%20I%20U%20607/2016-9&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111414515
33. Upravno sodišče Republike Slovenije (2016c, 12. april). *UPRS Sodba I U 1423/2015*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database\[UPRS\]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111398492](http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database[UPRS]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111398492)
34. Upravno sodišče Republike Slovenije (2016d, 26. oktober). *UPRS Sodba IV U 188/2015*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database\[UPRS\]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111403083](http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database[UPRS]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111403083)
35. Upravno sodišče Republike Slovenije (2016e, 27. januar). *UPRS Sodba II U 444/2014*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database\[UPRS\]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111391830](http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database[UPRS]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111391830)
36. Upravno sodišče Republike Slovenije (2016f, 10. februar). *UPRS Sodba I U 1640/2014*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database\[UPRS\]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111398433](http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database[UPRS]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111398433)
37. Upravno sodišče Republike Slovenije (2015, 10. november). *UPRS Sodba I U 631/2015*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database\[UPRS\]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111389235](http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database[UPRS]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2015081111389235)
38. Upravno sodišče Republike Slovenije (2014a, 19. avgust). *UPRS Sodba I U 1642/2013*. Pridobljeno 9. maja 2018, na spletnem naslovu [http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database\[UPRS\]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2012032113073425](http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database[UPRS]=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2012032113073425)
39. Vrhovno sodišče Republike Slovenije (2014b, 3. julij). *VS Sodba I G 1/2013*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database\[SOVS\]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&moreLikeThis=1&id=doc_2012032113072237](http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database[SOVS]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&moreLikeThis=1&id=doc_2012032113072237)
40. Vrhovno sodišče Republike Slovenije (2014c, 16. maj). *VS Sodba I G 2/2013*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz

- [http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database\[SOVS\]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2012032113068220](http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database[SOVS]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2012032113068220)
41. Vrhovno sodišče Republike Slovenije (2013a, 11. december). *VS Sodba I G 6/2013*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database\[SOVS\]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2012032113061793](http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database[SOVS]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2012032113061793)
42. Vrhovno sodišče Republike Slovenije (2013b, 18. december). *VS Sodba I G 5/2012*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database\[SOVS\]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2012032113064553](http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database[SOVS]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2012032113064553)
43. Vrhovno sodišče Republike Slovenije (2013c, 12. december). *VS Sodba I G 6/2012*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database\[SOVS\]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2012032113061794](http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database[SOVS]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2012032113061794)
44. Vrhovno sodišče Republike Slovenije (2013d, 1. januar). *Sodba I G 3/2012*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=revidiranje&database\[SOVS\]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&moreLikeThis=1&id=doc_2012032113052049](http://www.sodnapraksa.si/?q=revidiranje&database[SOVS]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&moreLikeThis=1&id=doc_2012032113052049)
45. Vrhovno sodišče Republike Slovenije (2012a, 10. april). *VS Sodba G 22/2011*. Pridobljeno dne 9. maja 2018 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database\[SOVS\]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=1&id=2012032113043647](http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database[SOVS]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=1&id=2012032113043647)
46. Vrhovno sodišče Republike Slovenije (2012b, 13. marec). *VS Sodba G 33/2011*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=revidiranje&database\[SOVS\]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2012032113047691](http://www.sodnapraksa.si/?q=revidiranje&database[SOVS]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&id=2012032113047691)
47. Vrhovno sodišče Republike Slovenije (2012c, 10. april). *VS Sodba G 54/2011*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=revidiranje&database\[SOVS\]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&moreLikeThis=1&id=doc_2012032113043644](http://www.sodnapraksa.si/?q=revidiranje&database[SOVS]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&moreLikeThis=1&id=doc_2012032113043644)
48. Vrhovno sodišče Republike Slovenije (2012d, 10. julij). *VS Sodba G 50/2011*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=revidiranje&database\[SOVS\]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&moreLikeThis=1&id=doc_2012032113046286](http://www.sodnapraksa.si/?q=revidiranje&database[SOVS]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=0&moreLikeThis=1&id=doc_2012032113046286)
49. Vrhovno sodišče Republike Slovenije (2011a, 22. november). *VS Sodba I G 35/2011*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=revidiranje&database\[SOVS\]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=1&id=2012032113041880](http://www.sodnapraksa.si/?q=revidiranje&database[SOVS]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=1&id=2012032113041880)

50. Vrhovno sodišče Republike Slovenije (2011b, 21. junij). *VS Sodba G 43/2010*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database\[SOVS\]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=1&id=2010040815257461](http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database[SOVS]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=1&id=2010040815257461)
51. Vrhovno sodišče Republike Slovenije (2011c, 21. junij). *VS Sodba G 19/2009*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=revidiranje&database\[SOVS\]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=1&id=2010040815261249](http://www.sodnapraksa.si/?q=revidiranje&database[SOVS]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=1&id=2010040815261249)
52. Vrhovno sodišče Republike Slovenije (2009, 15. september). *VS Sodba G 11/2007*. Pridobljeno 9. maja 2018 iz [http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database\[SOVS\]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=1&id=63203](http://www.sodnapraksa.si/?q=revizor&database[SOVS]=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=1&id=63203)

PRILOGE

Priloga 1: Število opravljenih nadzorov v posameznih revizijskih družbah 2009–2017

Število opravljenih nadzorov nad opravljanjem nalog pooblaščenih revizorjev v letih 2009–2017, razdeljenih po revizijskih družbah, v katerih so bili opravljeni nadzori. V letih 2014–2017 so bile predstavljene samo družbe, ki so bile revidirane ter skupno število opravljenih nadzorov nad kakovostnim opravljanjem nalog pooblaščenih revizorje v letih 2009 in 2010.

Tabela 1: Število opravljenih nadzorov v posameznih revizijskih družbah 2009–2013

Leto	Revizijske družbe	Število opravljenih nadzorov
2009	ABC revizija, d. o. o.	9
	AUDITOR REVIZIJSKA DRUŽBA d. o. o. Ptuj	2
	PLUS REVIZIJA d. o. o.	8
	ECUM REVIZIJA d. o. o.	1
	SN REVIZIJA d. o. o.	1
2010	DELOITTE REVIZIJA	5
	TAKOS REVIZIJA d. o. o.	1
	DINAMIC d. o. o.	3
	ELSTAR d. o. o.	1
	EBIT d. o. o.	1
	IN REVIZIJA d. o. o. Ljubljana	4
	RENOMA d. o. o.	3
	ERNST & YOUNG d. o. o.	6
	RevidisLeitner d. o. o.	1
	RIPRO, d. o. o., Velenje	2
2011	AUDIT & CO, družba za revizijo in svetovanje d. o. o.	2
	CONSTANTIA PLUS svetovanje, d. o. o.	1
	PRICEWATERHOUSECOOPERS d. o. o.	7
	UHY Revizija in svetovanje d. o. o.	2
	VALUTA, družba za revizijo d. o. o.	3
	KPMG Slovenija, podjetje za revidiranje, d. o. o.	12
2012	KPMG Slovenija, podjetje za revidiranje d. o. o.	3
	ABECEDA – revizijska družba d. o. o.	1
	ABC REVIZIJA d. o. o.	6
	AUDITOR d. o. o.	1
	CONTURA d. o. o.	1
	IB INTERBILAND revizijska družba	1
	PLUS REVIZIJA d. o. o.	1
	BO CONSULTING d. o. o.	6
	REVIDCOM revizijska družba d. o. o.	1
	REVIDERA d. o. o.	1
	PRO REVIZIJA d. o. o.	2

Vir podatkov: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2009 in 2010), se nadaljuje.

*Tabela 1: Število opravljenih nadzorov v posameznih revizijskih družbah 2009–2013
(nad.)*

2013	AGC Consultatio, d. o. o.	2
	Deloitte revizija, d. o. o.	3
	Ernst & Joung d. o. o.	6
	Epis d. o. o.	2
	Dinamic d. o. o.	1
	BDO revizija, d. o. o.	4
	Fires, d. o. o.	1
	Pit revizija d. o. o.	1
	Probitas Alpen-Adria audit d. o. o.	1
	Rating d. o. o.	1
	Revizija d. o. o.	1
	Revizijski center d. o. o.	1
	Skupaj	25

Vir podatkov: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2013).

Tabela 2: Revizijske hiše, pri katerih je Agencija opravila nadzor 2014–2017

2014	PRICEWATERHOUSECOOPERS d. o. o.
	AB AKTIA d. o. o.
	ADAKTA d. o. o.
	EBM revizijska družba, d. o. o.
	GM revizija d. o. o.
	GM revizija d. o. o.
	GSS revizijska družba d. o. o.
	KAMARO d. o. o.
	M – REVIZIJA IN SVETOVANJE d. o. o.
	ACAM d. o. o.
	REMARS d. o. o.
	REVISTO d. o. o.
	REVIZIJSKA HIŠA SIMONČIČ d. o. o.
	PKF revizija in svetovanje d. o. o.
	UHY revizija in svetovanje d. o. o.
	DM VERITARAS REVIZIJA d. o. o.

Vir podatkov: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2014), se nadaljuje.

Tabela 2: Revizijske hiše, pri katerih je Agencija opravila nadzor 2014–2017 (nad.)

2015	ABC REVIZIJA d. o. o.
	ABECEDA – REVIZIJSKA DRUŽBA d. o. o.
	AUDITOR REVIZIJSKA DRUŽBA d. o. o. Ptuj
	ECUM REVIZIJA d. o. o.
	EVIDAS, družba za revizijo in svetovanje, d. o. o.
	REVIDICOM revizijska družba d. o. o.
	REVIDERA družba za revizijo, računovodstvo in podjetniško svetovanje d. o. o.
	REALINEA, družba za revizijo in svetovanje d. o. o.
	KPMG Slovenija, podjetje za revidiranje, d. o. o.
2016	KOPMG Slovenija, podjetje za revidiranje, d. o. o.
	PIT REVIZIJA, d. o. o.
	AGC CONSULTATIO d. o. o.
	IN REVIZIJA d. o. o.
	ELSTAR CONSULTING d. o. o.
	S&S REVIZIJSKA DRUŽBA, d. o. o.
	REVIDISLEITNER d. o. o.
	AUDIT & CO. d. o. o.
2017	BO CONSULTING d. o. o.
	PROSPERUS d. o. o.
	CONSTANTIA PLUS svetovanje d. o. o.
	GRANT THORNTON AUDIT d. o. o.
	PRO REVIZIJA d. o. o.
	VALUTA d. o. o.
	RESNI d. o. o.

Vir podatkov: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2015); Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2016), Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2017).

Priloga 2: Tabela izdanih ukrepov pooblaščenim revizorjem, pooblaščenim ocenjevalcem in revizijskim družbam v letu 2014–2017.

V spodnji tabeli so zbrani vsebinski podatki o upravnih aktih, ki jih je Agencija od leta 2014–2017 izdala pooblaščenim revizorje, pooblaščenim ocenjevalcem vrednosti in revizijskim hišam.

Tabela 3: Izdani pravni akti v letu 2014

IZDANI PRAVNI AKTI 2014			
Vrsta izdanega ukrepa	Pooblaščenim revizorjem	Pooblaščenim ocenjevalcem	Revizijskim družbam
Odločba o začetku postopka izreka opomina	4	2	
Odločba o izreku opomina	4	3	
Odločba o začetku postopka za odvzem dovoljenja	2	4	1
Odločba o izreku pogojnega odvzema dovoljenja		2	
Odločba o odvzemu dovoljenja			1
Odredba o odpravi kršitev	3	2	33
Odredba o odpravi kršitev z dodatnimi ukrepi			2
Odločba o zavrnitvi ugovora pooblaščenega revizorja zoper odredbo o odpravi kršitev	1		
Odločba o zavrnitvi ugovora revizijske družbe zoper odredbo o odpravi kršitev			3
Odločba o ugotovitvi odprave kršitve	2		12
Odločba o ustavitvi postopka		2	
Skupaj	16	15	52

Vir podatkov: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2014).

Tabela 4: Izdani pravni akti v letu 2015

IZDANI PRAVNI AKTI 2015			
Vrsta izdanega ukrepa	Pooblaščenim revizorjem	Pooblaščenim ocenjevalcem	Revizijskim družbam
Odločba o začetku postopka izreka opomina	8	4	
Odločba o izreku opomina	10	2	
Odločba o začetku postopka za odvzem dovoljenja	6	1	
Odločba o izreku pogojnega odvzema dovoljenja	2		
Odredba za odpravo kršitve	3		39
Odredba za dopolnitev poročila			9
Odredba za dopolnitev poročila z dodatnim ukrepom			1
Odredba o odpravi kršitev z dodatnimi ukrepi			4
Odločba o ugoditvi ugovoru zoper odredbo za odpravo kršitev in spremembi izreka odredbe			1
Odločba o spremembi izreka odredbe za odpravo kršitev in o odpravi kršitev			1
Odločba o delni ugoditvi ugovoru zoper odredbo za odpravo kršitev			1
Odločba o zavrnitvi ugovora zoper odredbo za odpravo kršitev in odredbo za dopolnitev poročila			1
Odločba o zavrnitvi ugovora pooblaščenega revizorja zoper odredbo o odpravi kršitev			
Odločba o zavrnitvi ugovora revizijske družbe zoper odredbo o odpravi kršitev			13
Odločba o ugotovitvi odprave kršitve	5		33
Odločba o delni odpravi kršitve			1
Odločba o delni odpravi kršitev in odredba za dopolnitev poročila			1
Odločba o ustavitvi postopka			
Odločba o ustavitvi postopka izreka ukrepa nadzora	1	2	
Sklep o ustavitvi postopka	1		2
Skupaj	36	9	107

Vir podatkov: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2015).

Tabela 5: Izdani pravni akti v letu 2016

IZDANI PRAVNI AKTI 2016			
Vrsta izdanega ukrepa	Pooblaščenim revizorjem	Pooblaščenim ocenjevalcem	Revizijskim družbam
Odločba o začetku postopka izreka opomina	1	5	
Odločba o izreku opomina	2	2	
Odločba o začetku postopka za odvzem dovoljenja	4	5	1
Odločba o izreku pogojnega odvzema dovoljenja	2	2	
Odločba o izreku odvzema dovoljenja	2	1	1
Odredba za odpravo kršitve			12
Odredba za dopolnitev poročila			8
Odredba o odpravi kršitev z dodatnim ukrepom			1
Odločba o delni ugoditvi ugovoru zoper odredbo za odpravo kršitev			1
Odločba o zavrnitvi ugovora zoper odredbo za odpravo kršitev			1
Odločba o ugotovitvi odprave kršitve	1		34
Odločba o delni odpravi kršitve			1
Odločba o delni odpravi kršitev in odredbo za dopolnitev poročila			3
Sklep za podaljšanje roka			1
Sklep o odpravi odredbe			1
Sklep o določitvi stroškov postopka			1
Odločba o ustavitvi postopka izreka ukrepa nadzora	2	3	
Sklep o ustavitvi postopka		2	
Skupaj	14	20	66

Vir podatkov: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2016).

Tabela 6: Izdani pravni akti v letu 2017

IZDANI PRAVNI AKTI 2017			
Vrsta izdanega ukrepa	Pooblaščenim revizorjem	Pooblaščenim ocenjevalcem	Revizijskim družbam
Odločba o začetku postopka izreka opomina		2	
Odločba o izreku opomina		4	
Odločba o začetku postopka za odvzem dovoljenja		2	
Odločba o izreku pogojnega odvzema dovoljenja	3		
Odločba o začetku postopka za preklic pogojnega odvzema dovoljenja	1		
Odločba o preklicu pogojnega odvzema dovoljenja	1		
Odredba za odpravo kršitve			3
Odredba za dopolnitev poročila			
Odredba o odpravi kršitev z dodatnim ukrepom			2
Odločba o ugotovitvi odprave kršitve			3
Odločba o delni odpravi kršitve			
Sklep o ustavitvi postopka izreka ukrepa nadzora	1		
Sklep za podaljšanje roka			3
Sklep o zavrnitvi zahteve za izločitev			1
Sklep o določitvi stroškov postopka			1
Odločba o ustavitvi postopka izreka ukrepa nadzora			
Sklep o ustavitvi postopka			2
Skupaj	6	8	15

Vir podatkov: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2017).