

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

TAJA TEKALEC

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**DEJAVNIKI OBLIKOVANJA CEN REVIZIJSKIH
STORITEV**

Ljubljana, september 2010

TAJA TEKALEC

IZJAVA

Študent/ka Taja Tekalec izjavljam, da sem avtor/ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisal/a pod mentorstvom dr. Maje Zaman Groff, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 DELO REVIZORJA IN CENE REVIZIJSKIH STORITEV	2
2 GLAVNI DEJAVNIKI OBLIKOVANJA CEN REVIZIJSKIH STORITEV	3
2.1 Dejavniki, na katere vpliva revizijska družba	3
2.1.1 Kakovost storitve	3
2.1.2 Velikost revizijske družbe.....	5
2.2 Dejavniki, na katere vpliva naročnik storitve	6
2.2.1 Obseg storitve	7
2.2.2 Velikost naročnika	7
2.2.3 Kompleksnost naročnika.....	8
2.2.4 Namen revizije	8
2.2.5 Panoga naročnika storitve	8
2.2.6 Drugi naročnikovi dejavniki	9
2.2.7 Naročnikovo sodelovanje.....	10
2.3 Drugi dejavniki	10
2.3.1 Revizijsko tveganje.....	10
2.3.2 Koncentracija na revizijskem trgu	11
2.3.3 Specializacija na revizijskem trgu	12
3 CENE IN RAZMERJE REVIZOR – NAROČNIK	13
3.1 Cene v začetnem letu razmerja revizor – naročnik.....	14
3.2 Povezava med plačilom menedžmentu in revizorju	15
4 ZUNANJI DEJAVNIKI	15
4.1 Pravno okolje.....	16
4.2 Determinante cen, ki se razlikujejo preko mednarodnih meja	16
4.2.1 Mikroekonomske spremenljivke.....	17
4.2.2 Makroekonomske spremenljivke	17
4.3 Posebnosti oblikovanja cen v državah v razvoju.....	18
4.4 Razlogi za padec cen revizijskih storitev	19
5 CENE REVIZIJSKIH STORITEV V SLOVENIJI	21
5.1 Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev	21
5.2 Cene revizijskih storitev v slovenskih družbah	22
SKLEP.....	24

LITERATURA IN VIRI	25
--------------------------	----

KAZALO TABEL

Tabela 1: Cene revizijskih delavcev pri opravljanju revizijskih storitev v Sloveniji v letu 2003	21
Tabela 2: Cene revizijskih storitev slovenskih družb v prvi kotaciji Ljubljanske borze v letu 2010	22

UVOD

Beseda revizija prihaja iz latinske besede *audire*, ki pomeni slišati. Tako revizor pomeni poslušalec. Na začetku je bila njegova funkcija usmerjena predvsem v odkrivanje in preprečevanje prevar. Nato se je revizor preusmeril v preverjanje računovodskih izkazov (Salehi & Monsoury, 2009, str. 1). Glavna revizorjeva naloga je preveriti točnost, zanesljivost in poštenost računovodskih izkazov ter na podlagi le-teh izdati mnenje o računovodskih izkazih.

Glede na revizijske organe, ki revizijo izvajajo, ločimo zunanje revidiranje, notranje revidiranje ter državno revidiranje. Pri zunanjem revidiranju se izvaja revizija računovodskih izkazov. Revizor pregleda, ali so računovodski izkazi resnični in pošteni, v skladu z ustreznim okvirom računovodskega poročanja.

V Sloveniji področje revidiranja ureja Zakon o revidiranju 2, ki je bil sprejet leta 2008. Nastal je na podlagi 8. direktive EU o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze. Novosti sprejetega zakona so strožje zahteve glede revizorjeve neodvisnosti, obvezne revizijske komisije v okviru nadzornih organov, podrobnejša navodila glede izvajanja obveznih revizij, večji poudarek namenjen notranjim kontrolam, večje obveze na področju razkritij ter javni nadzor nad revizijskimi družbami.

Cilj diplomske naloge je predstaviti področje oblikovanja cen revizijskih storitev in poiskati glavne dejavnike, ki vplivajo na cene. Izbor revizijske družbe v veliki meri vpliva na ceno storitve, saj je pomembno, ali gre za družbo iz skupine »Big 4« oziroma Velikih štirih, velikost revizijske družbe in kakovost storitve. Cena pa je odvisna tudi od naročnika storitve, ki določi obseg storitve in revizijsko tveganje, od naročnikove velikosti in kompleksnosti, panoge naročnika, od naročnikove dobičkonosnosti ter datuma konca obračunskega leta, števila jezikov v letnem poročilu, multinacionalnosti družbe in ali gre za finančno ali nefinančno družbo. Cena revizijskih storitev oblikuje tudi razmerje med naročnikom storitve in revizorjem. Drugi dejavniki, ki vplivajo na ceno revizijskih storitev, so revizijsko tveganje ter koncentracija in specializacija na revizijskem trgu. Pomembno vlogo pri oblikovanju cene pa imajo tudi zunanji dejavniki, kot so pravno okolje, determinante cen, ki se razlikujejo preko mednarodnih meja, in gospodarske razmere.

Namen diplomske naloge je predstaviti dejavnike, ki vplivajo na oblikovanje cen revizijskih storitev. Predvsem, kaj vpliva na cene in na kaj morajo biti naročniki pozorni, ko naročajo revizijsko storitev. Namen je opisati, zakaj se cene revizijskih storitev lahko tako razlikujejo za različne družbe, ki delujejo v različnih okoljih in času.

Diplomska naloga je sestavljena tako, da v prvem delu opiše delo revizorja. Nato so predstavljeni glavni dejavniki oblikovanja cen revizijskih storitev, med katere spadajo

predvsem značilnosti revizijske družbe in naročnika. V nadaljevanju je opisano razmerje med naročnikom in revizorjem, ki vpliva na ceno. Predstavljeni so še zunanji dejavniki, predvsem, kako različno okolje vpliva na cene. Na koncu je naveden pomen smernic za oblikovanje cen revizijskih storitev v Sloveniji ter prikaz cen revizijskih storitev v slovenskih podjetjih v prvi kotaciji na Ljubljanski borzi. Nalogo zaključujem s sklepom, v katerem podajam glavne ugotovitve.

1 DELO REVIZORJA IN CENE REVIZIJSKIH STORITEV

Revidiranje pomeni revidiranje računovodskih izkazov, druge posle dajanja zagotovil in posle opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na podlagi pravil Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (v nadaljevanju MZRS) s področij revidiranja, dajanja zagotovil in etike Zakon o revidiranju (Ur.l. RS, št. 32/1993, 65/1993, 11/2001, 65/2008, v nadaljevanju ZRev-2).

Revizor mora tako revidirati **računovodsko poročilo** poslovnega leta, ki ga sestavljajo računovodski izkazi s pojasnili in poslovno poročilo. Poslovno poročilo pregleda v obsegu, potrebnem, da preveri, ali je njegova vsebina v skladu z drugimi sestavinami letnega poročila Zakon o gospodarskih družbah (Ur.l. RS, št. 65/2009-UPB3, v nadaljevanju ZGD-1). Med revidiranje računovodskih izkazov spada revidiranje bilance stanja, izkaza poslovnega izida, izkaza denarnih tokov, izkaza gibanja kapitala in izkaza vseobsegajočega donosa. Revidiranje računovodskih izkazov je preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja (ZRev-2, 2008).

Revizor opravi tudi revidiranje **skladnosti s predpisi**. Preveri morebitno kršenje predpisov, delovanje odvisne družbe v skladu s predpisi matične družbe, upoštevanje statuta družbe, upoštevanje zakonov, kot so delovno pravo, davčno pravo. Ugotavlja tudi, če družba deluje s soglasjem nadzornega sveta. Ta vrsta revizijske storitve ni obvezna in tudi ni zakonsko regulirana (ZRev-2, 2008).

Naslednje je revidiranje **smotrnosti poslovanja**, kjer revizor ugotavlja, kje so možnosti za izboljšave. Ugotavlja, kako bi poslovanje družbe postalo bolj racionalno in učinkovito. Tudi ta storitev ni zakonsko obvezna in regulirana. Posli opravljanja dogovorjenih postopkov so storitve revizijske narave, opravljene na podlagi dogovora med revizijsko družbo in podjetjem ali kako tretjo stranko, kot so opredeljene v pravilih MZRS (ZRev-2, 2008).

Revizijske družbe lahko opravljajo tudi kakršnekoli **računovodske oziroma knjigovodske storitve**, storitve ocenjevanja vrednosti za namene računovodskega poročanja, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov, storitve davčnega svetovanja, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov, storitve zastopanja v davčnih in sodnih postopkih v

davčnih zadevah, storitve notranjega revidiranja, storitve vzpostavljanja oziroma uvajanja informacijskega sistema, ki sega na področje računovodenja oziroma oblikovanja informacij, ki so vsebovane v računovodskih izkazih pravne osebe; storitve poslovno-finančnega svetovanja, ki vplivajo na postavke računovodskih izkazov, in storitve poslovno-finančnega svetovanja, ki vključujejo oglaševanje, trgovanje ali jamstvo za lastniške deleže in dolžniške vrednostne papirje pravne osebe. Toda če opravljajo te storitve, ne smejo sodelovati pri reviziji računovodskih izkazov (ZRev-2, 2008).

Drugi posli dajanja zagotovil so revidiranje razen revidiranja računovodskih izkazov, posli preiskovanja in drugi posli dajanja zagotovil, kot so opredeljeni v pravilih MZRS (ZRev-2, 2008).

Revizija računovodskega poročila z računovodskimi izkazi je zakonsko določena. Na ceno revizijskih storitev pa močno vplivajo dodatne, zakonsko neobvezne storitve. Tako revizija skladnosti s predpisi, smotrnosti poslovanja, kakršnekoli računovodske oziroma knjigovodske storitve in drugi posli dajanja zagotovil povišajo ceno. Podjetja s temi dodatnimi storitvami izboljšajo in racionalizirajo svoje poslovanje, za kar tudi plačajo. Za take storitve je potreben izkušen revizor s potrebnim znanjem. Revizor, ki je dalj časa prisoten v podjetju, zelo dobro pozna poslovanje in lahko zagotavlja kakovostne revizijske storitve, saj se spozna na poslovanje podjetja. S tem pa se močno poviša cena revizijskih storitev.

2 GLAVNI DEJAVNIKI OBLIKOVANJA CEN REVIZIJSKIH STORITEV

Cena revizijske storitve je običajno določena glede na obseg in kakovost opravljenega dela (ZRev-2, 2008). Nekateri pa kot dejavnike oblikovanja cen revizijskih storitev navajajo tudi velikost revizijske družbe in kakovost storitve, velikost in kompleksnost naročnika revizije, namen revizije, dejavnost, v kateri se naročnik nahaja, in druge naročnikove dejavnike, kot so naročnikova dobičkonosnost, lastništvo in multinacionalnost družbe, datum konca obračunskega leta, število jezikov v letnem poročilu ter ali gre za finančno ali nefinančno družbo. Drugi dejavniki, ki vplivajo na ceno, so revizijsko tveganje in koncentracija in specializacija na revizijskem trgu.

2.1 Dejavniki, na katere vpliva revizijska družba

Revizijska družba vpliva na cene revizijskih storitev s svojo velikostjo in kakovostjo storitve. Cene so višje za bolj kakovostno opravljene storitve, in če storitev opravi katera izmed velikih revizijskih družb, kot so Velike štiri.

2.1.1 Kakovost storitve

Ureditev obvladovanja kakovosti, usmeritve in postopki so odgovornost revizijske družbe. Po Mednarodnem standardu obvladovanja kakovosti (v nadaljevanju MSOK 1) je družba dolžna vzpostaviti in vzdrževati ureditev obvladovanja kakovosti, ki daje sprejemljivo zagotovilo, da

družba in njeno osebje izpolnjujeta strokovne standarde ter ustrezne zakonske in regulativne zahteve ter da so poročila, ki jih izdaja podjetje ali partnerji, zadolženi za posel, okoliščinam primerna. MSR 220-Oblikovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov je zasnovan na predpostavki, da je podjetje dolžno upoštevati MSOK 1 ali zahteve v državi, ki so vsaj tako stroge. V povezavi z ureditvijo obvladovanja kakovosti v družbi so delovne skupine za posel dolžne izvajati postopke obvladovanja kakovosti, ki ustrezajo revizijskemu poslu, in zagotavljati družbi ustrezne informacije, ki omogočajo delovanje tistega dela njegove ureditve obvladovanja kakovosti, ki se nanaša na neodvisnost. Delovne skupine se upravičeno zanašajo na ureditev obvladovanja kakovosti v podjetju, razen če informacije, ki jih je priskrbelo podjetje ali druge stranke, ne nakazujejo drugače. Revizorjev cilj je, da izvaja postopke za obvladovanje kakovosti, ki mu dajo sprejemljivo zagotovilo, da je revizija skladna s strokovnimi standardi in ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami, ter da je poročilo, ki ga je revizor izdal, okoliščinam primerno.

Revizor vključi v revizijsko dokumentacijo prepoznane sporne zadeve v zvezi z upoštevanjem ustreznih etičnih zahtev in načine njihove razrešitve, ugotovitve skladnosti z zahtevami po neodvisnosti v zvezi z revizijskim poslom ter morebitne pomembne razprave v podjetju, ki podpirajo te ugotovitve, sprejete sklepe glede sprejema in ohranjanja razmerij z naročniki in revizijskih poslov, vrsto in področje posvetovanj ter sklepe teh posvetovanj, opravljenih v času revizijskega posla (MSR 220-Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov, 2009).

Ko pride do razlikovanja cen revizijskih storitev, je dejavnik kakovosti povezan s tem, koliko postopkov revizor izvede. Revizija poteka na osnovi vzorčenja in revizor presodi, kako podrobno pregleda neko zadevo. Na tem mestu pridejo prav revizorjeve izkušnje, saj hitro ugotovi, katere postavke ali predmeti obravnave bodo zahtevali več časa, in tako bo večje število izvedenih postopkov. Izkušnje pomagajo revizorjem pri odkrivanju napak ali prevar. Ponekod prosijo za pomoč veščaka. Veščak je oseba s posebnimi veščinami, znanjem in izkušnjami na nekem področju, ki ni ne računovodenje ne revidiranje (MSR 620-Uporaba veščakovih storitev, 2009). Ta jim lahko svetuje pri pravnih zadevah, ko ne vemo točno, ali bodo tožbe uspešne ali ne, na primer za oblikovanje rezervacij, pri ocenjevanju vrednosti nepremičnin, strojev in opreme ali podjetij. Kakovost se odraža tudi pri pismu poslovodstvu. V njem opiše, kje ima podjetje še neizkoriščene priložnosti in možnosti za izboljšave, kaj lahko naredi podjetje za optimizacijo poslovanja, in predvsem, kako lahko poveča svojo učinkovitost. Poda svoja opazovanja in tako opozori na morebitne pomanjkljivosti, ki jih bodo v podjetju zaradi pisma poslovodstvu opazili in odpravili. Treba je upoštevati Kodeks etike MZRS, kjer morajo revizorji upoštevati temeljna načela, kot so neoporečnost, nepristranskost, strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost, zaupnost ter poklicu primerno vedenje (Kodeks etike MZRS za računovodske strokovnjake, 2008).

Razlike v cenah med revizijskimi družbami na konkurenčnem revizijskem trgu privedejo do višje kakovosti. Višja kakovost opravljene storitve je povezana z višjimi cenami. Revizor, ki

podrobneje pregleda posle in napiše obsežnejše pismo poslovodstvu, zaračunava višje cene. Storitve veščaka se zaračunajo naročniku revizijske storitve, saj veščak pomaga revizorju kakovostno opraviti svoje delo.

2.1.2 Velikost revizijske družbe

Na cene revizijskih storitev vpliva velikost revizijske družbe zaradi treh vzrokov. Ti so raznolikost ponudbe, možnosti za nekonkurenčne cene ter ekonomije obsega.

Raznolikost ponudbe se kaže na trgu revizijskih storitev kot razlika v kakovosti med revizijskimi družbami. V literaturi obstajata dve teoriji o kakovosti storitev. Prva je delo DeAngela (v Anderson & Zeghal, 1994, str. 196), ki trdi, da je kvaliteta storitve skupek sposobnosti revizijske družbe (sposobni so odkriti kršitev v naročnikovem računovodskem sistemu, če le-ta obstaja) ter neodvisnost od naročnika (poročali bodo o vsaki kršitvi, ki jo odkrijejo). Druga je delo Kleina in Lefflerja (v Anderson & Zeghal, 1994, str. 196), ki govori o imenu blagovne znamke, kjer družbe razvijejo svoj ugled s posredovanjem kakovostnih storitev. V tej teoriji je na prvem mestu ime blagovne znamke revizijske družbe, kar pripelje do cene revizijskih storitev, ki zagotavljajo kakovost. Te cene pa so zato višje od ostalih. V današnjem času so velika imena revizijskih družb na primer Deloitte, PricewaterhouseCoopers, KPMG in Ernst&Young.

Trg malih naročnikov je zelo **konkurenčen**. To pa ne velja za trg velikih naročnikov, saj velika večina uporablja storitve revizijskih družb zvenečih imen. Visoke cene revizijskih storitev na trgu velikih naročnikov kažejo na **nekonkurenčnost** pri cenah revizijskih storitev (Anderson & Zeghal, 1994, str. 196).

Revizijske družbe, ki se specializirajo za določeno panogo, lahko dosegajo **ekonomije obsega**. Stroški za specializirane revizije sestavljajo obsežni stalni stroški zaradi zahtevanih posebnih sredstev (podružnice, statistična programska oprema, pomoč pri odločanju in usposabljanje zaposlenih). Ta sredstva so potrebna za revizijsko družbo, ki deluje v določenem tržnem segmentu. Čeprav se za specializacijo odločijo tudi srednje velike revizijske družbe, pa v ekonomijah obsega uživajo predvsem velike revizijske družbe. To naredijo z razširjenjem stalnih stroškov na veliko število naročnikov. Tako lahko velike revizijske družbe zaračunavajo nižje cene revizijskih storitev zaradi ekonomij obsega (Anderson & Zeghal, 1994, str. 196). A to pomeni le, da imajo nižje stroške z opravljanjem revizijskih storitev. Vseeno pa zaračunavajo višje cene zaradi svojega ugleda.

DeAngelo (v Chang, Gyax, Oon, & Zhang, 2008, str. 393) trdi, da je kakovost revizije opredeljena kot verjetnost, ali bo revizor našel in poročal o kršitvi v naročnikovem računovodskem sistemu. Veliko je teoretičnih in empiričnih dokazov, ki dokazujejo večjo kakovost storitev večjih revizijskih družb. Teoretične raziskave kažejo, da imajo večje oziroma prestižnejše revizijske družbe večjo motivacijo, da ne opravijo slabo kakovostnih storitev pri visoko zaračunanih cenah, saj si nočejo uničiti dobrega ugleda. Empirične

raziskave nakazujejo, da večje revizijske družbe dosledno opravljajo kakovostne storitve, imajo manj sporov, naredijo manj računovodskih napak, dosegajo višje zaslužke in dosegajo nižje število nenormalnih poslovnih dogodkov. Velike revizijske družbe, ki lahko dosegajo ekonomije obsega, poskrbijo za kakovostno opravljene storitve. Lahko pa se tudi združijo v kartel in zaračunavajo monopolne cene za visoko kakovostne storitve (Chang et al., 2008, str. 393).

Wallman in Francis (v Choi, Kim, Kim, & Zang, 2010, str. 76) sta ugotovila, da je velikost lokalne podružnice revizijske družbe ključna determinanta pri določanju kakovosti revizijskih storitev, s tem pa tudi pri oblikovanju cen revizijskih storitev. Velikost lokalne podružnice revizijske družbe je lahko celo bolj pomembna kot velikost revizijske družbe na nacionalni ravni, saj je lokalna podružnica delno avtonomna enota znotraj družbe s svojo bazo naročnikov. Ocena revizorjeve neodvisnosti temelji na ravni individualne lokalne podružnice revizijske družbe, ne pa na ravni celotne družbe. Večina revizijskih odločitev je sprejeta znotraj individualne lokalne podružnice revizijske družbe.

Velike revizijske družbe z mednarodnimi zvenečimi imeni (t.i. »Big 4« oziroma Veliki štirje) ali panožnimi strokovnjaki zagotavljajo višjo kakovost kot manjše revizijske družbe brez zvenečih imen in brez panožnih strokovnjakov. Kakovost revizijske storitve naj bi bila enaka v vseh lokalnih podružnicah znotraj revizijske družbe ne glede na njihovo velikost in lokacijo, a ni tako. Velikost lokalne podružnice revizijske družbe lahko vpliva tako na kakovost kot na ceno, izmeri pa se na dva načina. Prvi temelji na številu naročnikov, drugi pa na zasluških od revizijskih storitev vsake lokalne podružnice. Kakovost storitve se razlikuje po lokalnih podružnicah znotraj revizijske družbe. Velike lokalne podružnice imajo stroškovne prednosti pri izvajanju storitev podobne kakovosti zaradi ekonomij obsega. To jim omogoča zaračunavanje nižjih cen v primerjavi z manjšimi lokalnimi podružnicami. Po drugi strani večje lokalne podružnice zaradi višje kakovosti storitev zaračunavajo višje cene. Velike lokalne podružnice imajo višje cene, saj z večjo bazo strank niso toliko odvisne od posamezne stranke, sposobne so se bolje upreti pritiskom, da bi izdajala pristranska poročila, ter zaradi storitev višje kakovosti. Slaba kakovost v majhnih lokalnih podružnicah lahko celo ogrozi ugled celotne družbe. Zaradi vse večje globalizacije se lahko pojavijo problemi pri vzdrževanju kakovosti glede na različne pristojnosti po svetu (Choi et al., 2010, str. 94).

2.2 Dejavniki, na katere vpliva naročnik storitve

Naročnik storitve vpliva na ceno revizijskih storitev z obsegom naročila, svojo velikostjo in kompleksnostjo. Cena je odvisna tudi od namena revizije in panoge, v kateri deluje naročnik storitve, ter od naročnikovega sodelovanja pri opravljanju revizijskih storitev. Vpliv na ceno imajo tudi drugi naročnikovi dejavniki, kot so naročnikova dobičkonosnost, lastniška struktura družbe, datum konca obračunskega leta, multinacionalnost družbe, ali gre za finančno ali nefinančno družbo, in število jezikov, uporabljenih v letnem poročilu.

2.2.1 Obseg storitve

Pri sprejemu revizijskega posla se uporablja listina o revizijskem poslu, ki ni zavezujoča. Njeni sestavni deli so namen revizije računovodskih izkazov, odgovornost posloводства za računovodske izkaze, področje revizije, poleg tega pa tudi sklicevanje na zakone, predpise in stališča, ki so podlaga revizorjevega dela, oblika vseh poročil, ki bodo oddana kot izsledki opravljenega dela, in dejstvo, da se ni mogoče izogniti tveganju, da ne bodo odkrite celo nekatere pomembno napačne navedbe (to se lahko dogodi zaradi revizorjevega vzorčenja, ko posloводство pri pripravi računovodskih izkazov uporablja ocene za npr. dobo koristnosti pri amortizaciji, ali pa, ko revizor ne dobi vseh dokumentov, saj ni detektiv), neomejen dostop do vseh evidenc, dokumentacije in drugih informacij, povezanih z revizijo. V interesu obeh strank, revizorja in naročnika, je, da revizor pošlje listino o revizijskem poslu, še preden začne delati, da bi se izognili nesporazumom v zvezi s poslom. Listine ni treba vsako leto spreminjati (MSR 210-Določbe o revizijskih poslih, 2009).

Za vsak posel je sklenjena pogodba. Pogodba o revidiranju računovodskih izkazov je zavezujoča in tam so navedene medsebojne pravice in obveznosti revizijske družbe in pravne osebe, pri kateri se opravlja revidiranje. Pogodba je pisna in se sklene za vsak revizijski posel posebej. Obvezne sestavine pogodbe o revidiranju so predvidena sestava revizijske delovne skupine z navedbo strokovne usposobljenosti članov skupine, podatki o skupno načrtovanem času revidiranja, medsebojne pravice in obveznosti ter cena revizijske storitve. Revizijska družba mora pri revidiranju računovodskih izkazov zagotoviti določen delež delovnih ur posameznih članov skupine. Pooblaščen revizor, ki podpiše revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih, mora biti udeležen pri revidiranju z najmanj 15 odstotki delovnega časa, skupno število ur pomočnikov pooblaščenega revizorja z več kot dvema letoma delovnih izkušenj obsega najmanj 60 odstotkov delovnega časa, skupno število delovnih ur ostalega osebja v revizijski skupini pa je omejeno z največ 25 odstotki delovnega časa (ZRev-2, 2008).

Obseg revizijske storitve vpliva na ceno, saj je za vsak revizijski posel sklenjena pogodba. Z večjim številom poslov se viša tudi cena. Pri večjem obsegu se zahteva tudi večje število zaposlenih, ki bodo opravili revizijsko storitev. Poveča pa se tudi revizorjeva prisotnost v podjetju naročnika storitve. Na ta način se poveča tudi cena revizijske storitve.

2.2.2 Velikost naročnika

Ta dejavnik povezujem z dejavnikom obsega. Večji kot je naročnik revizije, večje bo zahtevano število osebja v delovni skupini, ki bo opravljala revizijsko storitev. Večje družbe imajo več poslov, le-te morajo pregledati revizorji in o njih podati svoje mnenje. Tako se cena revizijske storitve poviša z velikostjo naročnika.

Kot merilo za velikost naročnika se uporabijo celotna sredstva. Chan (v Karim & Moizer, 1996, str. 499) pravi, da se uporabi pristop na podlagi bilance stanja. Verjetnost, da imajo večja podjetja boljše notranje kontrole, nakazujejo, da velikost naročnika vpliva na ceno revizijske storitve (Karim et al., 1996, str. 499). Boljše notranje kontrole odkrijejo več nepravilnosti, kar povzroči manj dela revizorju. V podjetju se seznanijo z napakami še pred prihodom revizorja in imajo tako možnost za njihovo odpravo.

2.2.3 Kompleksnost naročnika

Bolj kompleksna podjetja zahtevajo večjo pozornost revizorja ali večjo vključenost višjega revizorja. Lahko pa potrebujejo tudi oboje, saj je družbe z bolj raznolikimi transakcijami in organizacijsko strukturo težje ustrezno pregledati. Dodatno pa določene postavke v bilanci stanja zahtevajo več časa za revidiranje. Običajni dejavniki kompleksnosti vključujejo število panog, kjer je podjetje prisotno, število podružnic, sestavo sredstev (razmerje med zalogami in celotnimi sredstvi, razmerje med terjatvami in celotnimi sredstvi) ter obseg delovanja v tujini (Anderson et al., 1994, str. 196).

Količina revizorjevega napora se poveča s povečanjem kompleksnosti revizorjeve naloge. To pa vodi v višje cene. Stroški kompleksnosti so odsev narave posla naročnika revizijskih storitev, njegove lokacije, kakovosti notranjih kontrol in deleža neobičajnih transakcij. Večje kot je število podružnic, panog, v katerih naročnik deluje, in poslov s tujino, višja bo cena revizijske storitve.

2.2.4 Namen revizije

Glede na predmet oziroma namen revizije ločimo revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti s predpisi in revidiranje poslovanja oziroma revidiranje smotrnosti delovanja. Revidiranje računovodskih izkazov je delovanje v korist javnosti. Tako države poskušajo poskrbeti, da na tem področju ne pride do konkurence v cenah. Revizija računovodskih izkazov je obvezna za velike in srednje kapitalske družbe, dvojne družbe in majhne kapitalske družbe, z vrednostnimi papirji katerih se trguje na organiziranem trgu. Revidiranje skladnosti s predpisi in revidiranje poslovanja ni zakonsko določeno. Podjetja se sama odločijo za tako vrsto revizije. Sama jo naročijo in se dogovorijo glede cene revizijske storitve (ZRev-2, 2008).

2.2.5 Panoga naročnika storitve

Cena revizijske storitve je močno odvisna tudi od panoge/dejavnosti, v kateri se naročnik revizije nahaja. Pri reviziji družbe, ki se nahaja v dokaj zahtevni panogi, kot je na primer gradbeništvo, je potrebno veliko več zapletenih postopkov in tudi posebnega znanja. Revizijska družba potrebuje strokovnjaka na tem področju, nekoga s potrebnim znanjem in izkušnjami. Za revizijo družbe, ki ne deluje v zahtevni panogi, kot je na primer pekarstvo, pa niso potrebni strokovnjaki s točno določenimi znanji.

Simunic in Palmrose (v Butterworth & Houghton, 1995, str. 325) pravita, da panoga, v kateri naročnik deluje, vpliva tudi na tveganje. Različne panoge imajo različne stopnje revizijskega tveganja, zato se tudi cene revizijskih storitev po panogah razlikujejo.

2.2.6 Drugi naročnikovi dejavniki

Na ceno revizijskih storitev vpliva naročnikova dobičkonosnost. Učinek naročnikove dobičkonosnosti je težko oceniti zaradi dveh nasprotnih učinkov. Večja dobičkonosnost bi lahko pomenila, da je družba manj zaskrbljena nad individualnimi režijskimi stroški. Zato bi cene revizijskih storitev lahko bile višje. Po drugi strani je nizka dobičkonosnost lahko povezana s finančnim pritiskom, ki zahteva več revizorjevega dela, da preveri vrednost sredstev in potrdi, da je družba delujoče podjetje. Zato je nizka dobičkonosnost prav tako lahko povezana z višjimi cenami revizijskih storitev (Karim et al., 1996, str. 500).

Determinanta cen je tudi, do katere mere zasebni lastniki obvladujejo podjetje. Pomembno je, ali gre za vladno lastnino ali ne. Zasebni investitorji zahtevajo pravočasne in neodvisne revizijske storitve. Tako bodo družbe z raznoliko lastniško strukturo zahtevale obsežnejše in kakovostnejše revizijske storitve, ki bodo presegale minimalne standarde. V podjetjih, ki so popolnoma v lasti države, večinoma niso opravljene poglobljene revizijske storitve. Prav tako ni zunanjih pritiskov po poglobljenih storitvah, saj ta podjetja nimajo zunanjih delničarjev. Podjetja, v katerih ima država večji delež, bodo plačale nižje cene revizijskih storitev v primerjavi z družbami v zasebnem sektorju (Karim et al., 1996, str. 500).

Datum konca obračunskega leta vpliva na ceno revizijskih storitev tako, da določi, v kateri del sezone spada družba. Chan (v Karim et al., 1996, str. 500) razlikuje med revizijskim delom med visoko in nizko sezono. Revizijske družbe hočejo izravnati vrhove in doline v svojih delovnih obremenitvah z zaračunavanjem premijskih cen v visoki sezoni. V nekaterih državah se visoka sezona začne po juniju, ker se ravno takrat zaključijo poslovno leto. Posledično podjetja, ki se jim obračunsko obdobje konča junija, spadajo med naročnike v visoki sezoni. Tako plačajo premijo.

Ahmed in Nicholls (v Karim et al., 1996, str. 502) pravita, da imajo hčerinske družbe večnacionalnih družb višje računovodske standarde ter razkrijejo več informacij kot domača podjetja. To vodi do kakovostnejšega revizijskega dela, kar zahteva višje cene revizijskih storitev. Tako multinacionalnost družb poveča ceno revizijskih storitev.

Determinanta cene revizijskih storitev je tudi, ali je naročnik finančna ali nefinančna družba. Revizije finančnih družb (banke, zavarovalnice, investicijske družbe) se razlikujejo od revizij nefinančnih družb, predvsem ker predstavljajo različne revizijske izzive. Finančne družbe imajo preprostejšo strukturo sredstev, saj nimajo zalog ter posedujejo veliko manj naprav in opreme kot proizvodna podjetja. Po drugi strani imajo finančne družbe več pisarn in

transakcij, ki zahtevajo revizorjev pregled. Zaradi tega je težko napovedati, ali bo imela finančna družba višje ali nižje cene revizijskih storitev (Karim et al., 1996, str. 502).

Število jezikov, uporabljenih v letnem poročilu, vpliva na ceno revizijske storitve, saj vedno poveča revizijsko delo. Uporaba angleškega in drugega jezika v letnem poročilu lahko poveča revizijske stroške in nato vodi revizijske družbe k zaračunavanju višjih cen revizijske storitve. Podjetja, ki uporabljajo dva jezika v kateremkoli delu letnega poročila, so kategorizirana kot podjetja, ki uporabljajo več jezikov. Podjetja, ki uporabljajo le angleški ali le svoj jezik, pa obravnavajo kot podjetja, ki uporabljajo en jezik (Karim et al., 1996, str. 503).

2.2.7 Naročnikovo sodelovanje

Notranji revizijski oddelki sodelujejo v veliko aktivnostih, vendar imajo samo nekateri možnost, da nadomestijo zunanje revizijske naloge. V določenih podjetjih imajo večje notranje revizijske oddelke zaradi določenih značilnosti podjetja ali panoge, v kateri delujejo. V bankah (zelo ranljiva sredstva in velika odgovornost do javnosti) se zahteva veliko zunanjih, prav tako pa tudi notranjih revizijskih dejavnosti (Anderson et al., 1994, str. 197-198).

Večje naročnikovo sodelovanje pomeni manjši obseg dela za revizorja. Naročnik že sam zazna napake in jih lahko odpravi pred prihodom revizorja. To pa zmanjša ceno revizijskih storitev.

2.3 Drugi dejavniki

Ostali dejavniki, ki vplivajo na ceno revizijskih storitev, so predvsem revizijsko tveganje, koncentracija na revizijskem trgu in specializacija na revizijskem trgu. Večje je revizijsko tveganje ter koncentracija in specializacija na revizijskem trgu, višja bo cena.

2.3.1 Revizijsko tveganje

Revizijske družbe se ukvarjajo s tveganjem na dva načina. Simunic in Wallace (v Anderson et al., 1994, str. 196) pravita, da pri prvem načinu povečajo čas, namenjen reviziji, kot zagotovilo preprečitve napačnih navedb. S tem zmanjšajo revizijsko tveganje. Pri drugem načinu pa zaračunajo premijo kot nadomestilo za tveganje. Pri obeh dejanjih je posledica višja cena revizijske storitve.

Revizijsko tveganje je tveganje, da revizor izrazi neprimerno revizijsko mnenje, kadar so računovodski izkazi prikazani pomembno napačno. Obstajata dve vrsti revizijskega tveganja. Prvo je tveganje pomembno napačne navedbe (tveganje, da so računovodski izkazi prikazani pomembno napačno). To tveganje je sestavljeno iz tveganja pri delovanju (dovzetnost podjetja za napačne navedbe, zahtevnost panoge, v kateri deluje) ter tveganja pri kontroliranju (tveganje, da notranje kontrole ne bodo pravočasno preprečile, odkrile ali popravile napačne

navedbe, revizor lahko tveganje pri kontroliranju zmanjša s pismom poslovodstvu, lahko pa že sproti obvešča o napakah). Naslednje je tveganje pri odkrivanju (tveganje, da revizor med revizijo ne bo odkril pomembno napačne navedbe). Tega tveganja se ne da odpraviti v celoti, saj revizor ne pregleda vseh poslov, zneskov na kontih in razkritij. A na to tveganje ima revizor vpliv, saj sam izvaja potrebne postopke in na podlagi izkušenj pregleda pomembne zadeve (ZRev-2).

O'Keefe, Felix, Johnstone in Bedard (v Hoitisah, Hoitisah & Bedard, 2008, str. 106) trdijo, da je povezava cen revizijskih storitev in kakovosti notranjih kontrol z računovodskim poročanjem pomembna z vidika izjemnih prevar. Pri tem imajo vodilno vlogo kontrole v podjetju, ki preprečujejo investicijske izgube. Medtem ko so notranje kontrole prva obramba v podjetju pred napačnimi navedbami pri računovodskem poročanju, revizor zmanjšuje tveganje pred napačnimi navedbami. Da bi učinkovito razdelil sredstva pri opravljanju poslov, uporablja metodo prilagajanja tveganju. Več svojega truda usmerja na področja, kjer je več možnosti tveganja napačnih navedb. Stroški zaradi večjega napora se prenesejo na naročnika. S tem bi se morale cene revizijskih storitev zvišati, če se poveča tveganje notranjih kontrol. Revizijske družbe lahko obvladujejo tveganje s povišanjem cen zaradi višje stopnje tveganja poslov. Z revizijo revizorji ne morejo odkriti popolnoma vseh napačnih navedb. Tako zaračunajo višje cene pri opravljanju tveganih poslov kot nadomestilo za povečanje sodnih stroškov in zavarovanja. Cene se tako zvišajo kot odgovor na obvladovanje tveganja.

Veliko revizijskih družb v razvitem svetu sprejema revizijske posle glede na model tveganja, kjer sta načrtovan obseg in področje revizijskega testiranja določena z zaznanim tveganjem in revizijskim neuspehom. Chan (v Karim et al., 1996, str. 500) pravi, da revizijsko tveganje predstavlja pomemben faktor v določanju obsega potrebnega revizijskega dela. Določa pa tudi višino cene za revizijsko storitev. Družbe, ki ustvarjajo računovodske izgube, predstavljajo večje tveganje zaradi pomanjkanja denarnega toka.

2.3.2 Koncentracija na revizijskem trgu

Pomisleki o konkurenčnosti na revizijskem trgu so se pojavili, ko se je ustanovila majhna skupina revizijskih družb (Velike družbe) in dominirala na revizijskem trgu. V naslednjih letih je prišlo do serij združitvev med velikimi družbami. Po padcu Arthurja Andersena so od osmih revizijskih družb (Arthur Andersen, Arthur Young, Coopers&Lybrand, Deloitte, Haskins&Sells, Ernst&Whinney, Peat Marwick, Price Waterhouse in Touche Ross) ostale le štiri (Deloitte, Ernst&Young, KPMG in PricewaterhouseCoopers). Te združitve so povzročile nove pomisleke o možni izbiri revizorjev ter konkurenci. Razne agencije so odkrile, da trg je konkurenčen. Izrazile pa so možnost omejitve izbire revizorjev. Pojavi se vprašanje, kako koncentracija družb na revizijskem trgu vpliva na oblikovanje cen revizijskih storitev (McMeeking, 2007, str. 198).

Število konkurentov na trgu je odvisno od cen v panogi. Farrell in Shapiro (v McMeeking, 2007, str. 198) pravita, da so cene prav tako odvisne od ovir vstopa na trg in strategije prevladujočega podjetja na trgu. Naslednjih šest tržnih struktur določa stopnjo koncentracije. Po Beatie (v McMeeking, 2007, str. 198) je *monopol* tržna struktura, kjer eno podjetje obvladuje 100 odstotkov vse tržne aktivnosti. *Prevladujoč tržni delež* je struktura, kjer ima eno podjetje od 40 do 99 odstotkov tržne aktivnosti. V *strogem oligopolu* imajo štiri družbe do 60 odstotkov celotne aktivnosti. Pri *ohlapnem oligopolu* gre za strukturo, kjer imajo štiri družbe manj kot 40 odstotkov vse tržne aktivnosti. Pri *monopolistični konkurenci* je veliko konkurentov, ki pa imajo vsi zelo majhno tržno moč. *Čista konkurenca* pa je trg, ki vsebuje veliko konkurentov brez tržne moči. Revizijski trg ima tržno strukturo strogega oligopola.

Koncentracija naročnikov in cene revizijskih storitev so se povečale skozi čas. Koncentracija se je povečala med leti 1985 in 2002, ko se je zmanjšalo število velikih revizijskih družb z osem na šest. Po Oxei (v McMeeking, 2007, str. 199) se je še bolj povečala z združitvijo PricewaterhouseCoopers in padcem Arthurja Andersena. Stopnja koncentracije se spremeni, ko naročnik prostovoljno zamenja revizorja, ali pa se spremeni število ponudnikov/naročnikov. Usklajevanje revizorjev poveča koncentracijo na trgu, če se pojavijo preference naročnikov po kakovostnih ponudnikih. Zmanjša pa jo, če regulatorji vsilijo spremembe ali pa se pojavijo želje po revizorjih z nižjimi cenami. Manjše in srednje velike revizijske družbe dobijo priložnost na trgu. Naročniki raje izberejo eno od Velikih štirih revizijskih družb, saj so mnenja, da zagotavljajo višjo kakovost, boljše svetovalne storitve in večje zavarovanje pred možnimi katastrofami kot pa manjše ali pa srednje velike družbe. Hiter porast koncentracije se dogodi, ko neka velika družba izgine zaradi združitve. Združitve velikih družb so pod podrobnim pregledom, saj imajo velik vpliv na koncentracijo na trgu. Posledično pa lahko uničujoče vplivajo na oblikovanje cen revizijskih storitev. Regulatorji določajo, ali bo združitev velikih družb povečala svojo moč na trgu. Združitev zmanjša izbiro revizorjev na trgu. Kwon, Shepherd in Beatie (v McMeeking, 2007, str. 201) pravijo, da naročniki hočejo najeti revizijsko družbo, ki ni povezana z njihovimi konkurenti, da ne bi prišlo do pretoka informacij. Financial reporting council in Oxera (v McMeeking, 2007, str. 201) pravijo, da morajo biti omogočene zadostne alternative za najem visoko kakovostnih, neodvisnih revizorjev po konkurenčnih cenah.

2.3.3 Specializacija na revizijskem trgu

Specializacija na revizijskem trgu je ključna za preživetje revizijskih družb. Revizijski trg je doživel velike spremembe v zadnjem času. Gramling in Stone (v Eu-Jin & Houghton, 2000, str. 6) pravita, da so velike revizijske družbe povečale pomembnost vloge panožne specializacije na revizijskem trgu. Te spremembe so vplivale na cene revizijskih storitev. Regulatorji morajo biti pozorni na obstoj konkurence na revizijskem trgu, saj lahko pride do monopolističnega položaja revizijske družbe in tako do tržne moči pri oblikovanju cen revizijskih storitev.

Poznavanje obnašanja cen revizijskih storitev je pomembno tako za revizijske družbe kot za njihove naročnike. Revizijskim družbam bo poznavanje učinkov specializacije v različno reguliranih okoljih pomagalo oceniti tržne strategije in določiti cene storitev za naročnike v različnih panogah. Poznavanje obnašanja cen bo naročnikom omogočilo poiskati najbolj optimalnega revizorja, ker obstaja menjava med višjo kakovostjo in nižjimi stroški revizijskih storitev (Eu-Jin et al., 2000, str. 6).

Obstajata dve teoriji, ki opisujeta povezavo med panožno specializacijo in cenami revizijskih storitev. Prva je povezana s kakovostjo storitev, saj razlaga obstoj premij, ki temeljijo na kakovostno diferenciranih storitvah, katere opravljajo revizorji. DeAngelo (v Eu-Jin et al., 2000, str. 6) pravi, da je kakovost revizije povezana z velikostjo revizijske družbe, in trdi, da so velike revizijske družbe bolj samostojne, ker prejema manjši odstotek vseh naročnikovih prihodkov. To lahko nakazuje, da velike revizijske družbe opravljajo kakovostno diferencirane storitve. V nasprotju s tem pa Titman in Treuman (v Eu-Jin et al., 2000, str. 6) trdita, da velikost revizijske družbe ni povezana s kakovostjo storitev. Pravita, da revizorji z izkušnjami pri obdelavi podatkov in s poznavanjem pogojev panog lažje omogočajo kakovostno diferencirane storitve in zmanjšajo tveganje pri pridobivanju podatkov. To kaže na to, da specialisti zaračunavajo premije. Druga teorija pa temelji na ekonomijah obsega, ki razlaga obstoj popustov pri cenah revizijskih storitev zaradi revizorjeve učinkovitosti. Prevladujoči vir ekonomije obsega so stalni stroški (Chen & Elder, 2001, str. 1–4).

Revizorji, ki posedujejo znanje za opravljanje storitev v določeni panogi, računajo višje cene prav zaradi teh svojih sposobnosti. Od revizorja z revizijskim znanjem v določeni panogi bo pričakovano, da bo opravljal svoje storitve na višjem nivoju, kot bi jih opravljali revizorji brez tega znanja (Eu-Jin et al., 2000, str. 6).

3 CENE IN RAZMERJE REVIZOR – NAROČNIK

Na spremembe v odnosu med revizorjem in naročnikom vplivata predvsem velikost družbe in panoga, v kateri se nahaja. Večja podjetja so nekatere značilnosti revizijskih družb (tehnične sposobnosti, vprašanje kakovosti in posebno panožno znanje) ocenile za pomembnejše kot manjša podjetja. Večja podjetja so manj zaskrbljena nad celotno ceno revizijske storitve, ker predstavlja manjši delež operativnih stroškov kot v manjših podjetjih (Choi, Kim, Kim, & Zang, 2010, str. 74).

Pomemben je mandat revizorja, ki deluje v podjetju naročnika. V začetnem letu ali letih je cena za opravljanje revizijskih storitev nižja. Revizijske družbe tako pridobijo naročilo, nato pa se cena poviša na normalno raven. Dalj časa je isti revizor prisoten v istem podjetju, višja je cena (Geiger & Raghunandan, 2002, str. 67).

Plačilo revizorjem vpliva na kakovost revizijske storitve na dva načina. Pri višjih cenah revizorji vložijo več truda, kar poveča kakovost storitev. Po drugi strani pa lahko visoko

plačilo povzroči ekonomsko odvisnost revizorja od naročnika. To še posebej velja pri nerevizijskih storitvah. Tako razmerje lahko povzroči neprimerne odločitve revizorja zaradi strahu pred izgubo naročnika (Choi et al., 2010, str. 74).

3.1 Cene v začetnem letu razmerja revizor – naročnik

Pri reviziji, ki jo revizor prvič opravlja pri novem naročniku, je po navadi vključen dodaten revizorjev napor. Obseg dodatnih začetnih stroškov ni prenesen na naročnika v obliki višje cene. Po Geiger in Raghunandan (v Huang, Raghunandan, & Rama 2009, str. 172) so ti dodatni stroški gledani kot revizorjeva investicija, ki pričakuje prihodnje donose na to investicijo. To lahko izpodbija revizorjevo neodvisnost, saj bo zaradi teh donosov sledil naročniku zaradi ohranitve razmerja revizor – naročnik.

Dogaja se, da revizor zniža ceno v začetnem letu razmerja revizor – naročnik, da pridobi naročilo. A to ima lahko negativne posledice na kakovost revizije v prvem letu. Če začetni dodatni stroški niso zaračunani naročniku, bo mogoče revizor porabil manj časa na tem primeru, kar lahko vodi v nižjo kakovost v začetnem letu (Huang et al., 2009, str. 172). Revizija je velik strošek za podjetje. V časih, ko podjetja nimajo denarja, pazijo, kako porabijo denar. Pridobitev zamenjave revizorja je ta, da novi revizor zmanjša ceno svoje storitve glede na predhodnikovo ceno. Vendar zmanjševanje cene vpliva na revizorjevo neodvisnost in konkurenčnost na revizijskem trgu (Butterworth & Houghton, 1995, str. 323).

Naročniki plačajo veliko premijo pri ponovnih revizijskih storitvah zaradi koncentracije trga. Vendar če zamenjajo revizorja, dobijo popust. Koncentracija povečuje ceno revizijskih storitev. Glavni razlog za zamenjavo revizorja sovpada s povečanjem koncentracije na revizijskem trgu, ki je združitev revizijskih družb. Revizijski trg je konkurenčen le na ravni prvotnih ponudb. Cene pa se povečajo zaradi združitvev, ki povzročajo povečanje koncentracije ponudnikov na revizijskem trgu. Velike revizijske družbe so ponudile svoje storitve majhnim in srednje velikim naročnikom zaradi zasičenosti na trgu velikih naročnikov. Cenovna konkurenca je velika pri začetnih ponudbah, a cene revizijskih storitev naraščajo kot rezultat povečane koncentracije ponudnikov na trgu. Podjetja so mnenja, da velike revizijske družbe nudijo večji ugled, posedujejo več sredstev, imajo večji geografski doseg, imajo najboljše tehnične sposobnosti za opravljanje storitev ter ponujajo dodatne svetovalne storitve. Družbe, ki niso zadovoljne s sedanjim revizorjem, lahko naletijo na težave pri zamenjavi revizorja, predvsem če neka velika revizijska družba opravlja storitev za konkurenta, druge pa niso specializirane za določeno panogo. Potrebna bo vladna intervencija, saj so vstopne ovire na trg revizijskih storitev visoke, pa tudi srednje velike družbe ne morejo dohiteti mednarodnih revizijskih družb (McMeeking, 2007, str. 212).

Za konkurenčni trg revizijskih storitev bi lahko opravičili znižanje cene za pridobitve posla. Vendar profesionalna revizijska literatura navaja, da je zniževanje cen neracionalno in škodljivo za revizijski poklic (Butterworth et al., 1995, str. 323).

Zakonodajalci in mediji izražajo skrb nad znižanjem cene v začetnem letu razmerja med revizorjem in naročnikom. Menijo, da ima to negativen učinek na kakovost revizije. Raziskave so pokazale, da je bilo to prisotno v obdobju pred obdobjem Sarbanes-Oxleyevega zakona (v nadaljevanju SOX zakon) v ZDA in v EU pred 8. direktivo o obveznih revizijah letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov. A zaradi različnih razlogov (kot so spremembe v revizorjevem poslovnem modelu in bolj konservativno obnašanje Velikih štirih v obdobju po SOX zakonu, preprečitev menedžmentu, da bi se pogajali o cenah revizijskih storitev, spremembe na revizijskem trgu po propadu revizijske družbe Arthur Andersen) je možno, da ne pride do znižanja cen v začetnem letu v obdobju po SOX zakonu (Huang et al., 2009, str. 172).

3.2 Povezava med plačilom menedžmentu in revizorju

Na plačilo revizorju vplivajo tudi plačila menedžmentu in direktorjem. V nadaljevanju je opisana povezava med plačilom revizorju in plačilom menedžmentu, ki deluje v podjetju s strogim upravljanjem ter imajo opravka s kompleksnimi in tveganimi posli.

Kompleksna podjetja plačajo višje plače menedžerjem, prav tako pa se poviša plačilo revizorju. Podjetja s kompleksnimi posli izplačujejo višje plače menedžerjem za opravljanje teh zapletenih operacij. Potreba po nadzoru računovodskega poročanja je visoka, kadar se podjetje ukvarja z zapletenimi posli. Kompleksna podjetja so tista, ki zahtevajo večji obseg revizijskih storitev ter morda tudi višje cene revizijskih storitev. Ta podjetja imajo večjo potrebo po usposobljenih direktorjih, ki jih primanjkuje, za nadziranje računovodskega procesa. To se kaže v večjih direktorjevih nadomestilih v revizijskem odboru (Wysocki, 2009, str. 156).

Podjetja z visokim in neukrotljivim tveganjem imajo nadomestila za menedžerje, ki se izogibajo tveganjem, da prenesejo to dodatno tveganje. Simunic in Palmrose (v Wysocki, 2009, str. 156–157) pravita, da imajo visoko tvegana podjetja višjo nagnjenost k tožbam, kar povzroči višje cene revizijskih storitev.

Strožje upravljanje podjetja pomeni verjetnost umika izvršilnih oseb, ko bo uspešnost slaba. S tem bodo menedžerji, ki se izogibajo tveganju, zahtevali višje plačilo kot nadomestilo zaradi večje možnosti njihove odpustitve. Za strožje upravljanje je značilna zaposlitev visoko kakovostnih revizorjev in izvajanje zelo izčrpnih revizijskih storitev. Te razširjene storitve posledično vodijo v višje cene (Wysocki, 2009, str. 157).

4 ZUNANJI DEJAVNIKI

Pod zunanje dejavnike, ki vplivajo na cene revizijskih storitev, spadajo pravno okolje in determinante cen, ki se razlikujejo preko mednarodnih meja (mikroekonomske in makroekonomske spremenljivke). Opisane so tudi posebnosti oblikovanja cene revizijskih storitev v državah v razvoju ter kaj je vplivalo na padec cen v zadnjem času.

4.1 Pravno okolje

Pravno okolje države poganja revizorjev trud znotraj revizijske družbe, in s tem tudi cene, ki jih zaračunajo svojim strankam. Na določitev cene vpliva tudi, kje ima podjetje sedež. Cene revizijskih storitev so večje v državah s strožjimi pravnimi ureditvami. Ta trditev upošteva razširjenost tožb ter velikost podjetij (Magnan, 2008, str. 103). To se dogodi, ker v državah s strožjim pravnim sistemom revizor nosi večjo pravno odgovornost v zvezi z revizijskimi napakami. To vodi revizorja v zaračunavanje višjih cen, da s tem nadomesti pričakovane stroške, povezane z njegovo pravno odgovornostjo (Choi, Kim, Kim, & Zang, 2010, str. 74). Podjetja bodo prav tako plačala višje cene, če bodo revizijske storitve opravile revizijske družbe iz Velikih štirih. Razlikovanje v cenah med Velikimi štirimi in ostalimi se odraža v revizorjevemu naporu, ki ga vloži v delo. Veliki štirje računajo višje cene, saj so tudi njihovi delavci bolje plačani zaradi obstoja večje verjetnosti tožb ter zaradi nadomestitve povečanja stroškov za vloženi napor. Medtem ko se pravne ureditve zaostrijo, se razlika v revizijskemu delu in cenami revizijskih storitev med Velikimi štirimi in ne-Velikimi štirimi zmanjša. To ni presenetljivo, saj revizijske družbe v strogih pravnih državah ali v državah z močno zaščito vlagateljv zahtevajo strožje minimalne revizijske standarde, prav tako pa ne-Veliki štirje zaradi strožjih standardov veliko bolj povišajo svoje cene kot pa Veliki štirje nadomestijo morebitne stroške pravne odgovornosti. Računovodska profesionalna združenja so v strožjih pravnih sistemih bolje organizirana in močnejša ter sposobnejša lobiranja pri vladi. Bolj natančni standardi povečajo njihov ugled, tržno vrednost in kredibilnost. Uporaba MSR pomeni opravljanje obsežnih revizij in je tudi močno povezana z državnimi pravnimi ureditvami. Tako lahko pravimo, da so v državah, ki so prevzela MSR ter imajo strožji pravni režim, večja tveganja v povezavi z revizijo in prav tako tudi višje cene revizijskih storitev (Magnan, 2008, str. 103).

4.2 Determinante cen, ki se razlikujejo preko mednarodnih meja

Ugotavlja se, kakšni so učinki sprememb v makroekonomskem/političnem okolju na trgu cen revizijskih storitev. Opisane so determinante cen, ki se razlikujejo preko (vendar ne znotraj) mednarodnih meja. Makroekonomske determinante cen so teoretično zelo pomembne, vendar slabo raziskane. Veliko prejšnjih raziskav je analiziralo cene revizijskih storitev znotraj meja določene države. Opuščale so možnosti determinant cen, ki se razlikujejo po različnih državah. V raziskavi lahko vidimo posledice javnih ureditev. Znano je, da pretirana ureditev poveča cene dobrin in storitev (Tylor & Simon, 1999, str. 377).

Prejšnje raziskave so poudarjale kot glavne spremenljivke cen revizijskih storitev naročnikovo velikost, tveganje ter kompleksnost storitve. Niso pa še upoštevali, v kakšnem obsegu vplivajo spremembe v političnem / ekonomskem okolju, v katerem so bili sklenjeni posli, na oblikovanje cen revizijskih storitev. V raziskavi je bilo raziskanih 20 držav, ki so heterogene v ekonomskem, političnem ter kulturnem smislu (Tylor et al., 1999, str. 377).

Po Simunicu (v Tylor et al., 1999, str. 377) se je oblikovanje cen revizijskih storitev osredotočalo na naročnikovo potrebo po storitvi neodvisnega revizorja in predvidevanja, da je revizorjevo tveganje opredeljeno s stroški njegovega dela ter revizorjeve pričakovane izgube ob strankinem neuspehu. Te cene pa predvidevajo, da revizor ne določa količine revizijskega dela, ampak je količina revizijskega dela določena s procesom oblikovanja cen revizijskih storitev. Naročniku je ljubša kombinacija revizorjevega truda in tveganja. Na konkurenčnem revizijskem trgu se revizor na povečanje tveganja odzove z dodatnim trudom ali s povečanjem cene za svojo storitev. Cene so določene z dvema tipoma spremenljivk. To so mikroekonomske spremenljivke (opišejo naročnika / revizorja) in makroekonomske spremenljivke (opišejo politično/ekonomsko okolje) (Tylor et al., 1999, str. 378).

4.2.1 Mikroekonomske spremenljivke

Te spremenljivke opisujejo karakteristike naročnika revizije. Vključujejo faktorje, kot so velikost, terjatve in zaloge, tveganje, kompleksnost in panoga, v kateri se naročnik nahaja. Za velikost naročnika revizijske storitve se uporabi velikost njegovih sredstev, za kompleksnost delež njegovih celotnih sredstev v zalogah in terjatvah ter tudi število hčerinskih družb, tveganje je opredeljeno z naročnikovim dolgoročnim dolgom, deljenim s celotnimi sredstvi, pri panogi pa je pomembno, ali gre za finančno institucijo, storitveno dejavnost ali rudarstvo. Bistven dejavnik je tudi, ali storitev opravi ena izmed velikih revizijskih družb (Tylor et al., 1999, str. 378).

Pri velikih naročnikih (merjenih po celotnih sredstvih) je pričakovati več revizijskega dela, s tem pa tudi višjo ceno. Naročniki, ki imajo izgube, so bolj nagnjeni k neuspehu. Revizorja tako izpostavijo tveganju sodnih stroškov, kar poviša ceno revizijskih storitev. Nekatera sredstva pa tudi zahtevajo večjo revizorjevo pozornost. Tipičen primer so zaloge in terjatve. Družbam z več hčerinskimi družbami po navadi zaračunavajo višje cene (Tylor et al., 1999, str. 378). Velike revizijske družbe zaračunavajo še premije za opravljanje svojih storitev.

4.2.2 Makroekonomske spremenljivke

Te spremenljivke predstavljajo učinke ekonomskih in političnih faktorjev, ki se razlikujejo v okoljih, kjer se opravljajo revizijske storitve. Učinkujejo lahko na proces oblikovanja cen revizijskih storitev.

Revizijske družbe namenjajo veliko svojih zaslužkov za morebitne tožbe. Reševanje sporov s tožbami se razlikuje od države do države. Izpostavljenost k izgubi se poveča v tisti državi, kjer je večja verjetnost reševanja zadev s tožbami. Večja verjetnost tožbe povečuje cene revizijskih storitev. Zavarovalnice namreč zaračunavajo posebne premije mednarodnim revizijskim družbam. Te premije so odvisne od različnih okoljskih in političnih faktorjev, ki vplivajo na verjetnost tožb proti revizijskim družbam (Tylor et al., 1999, str. 379).

Obseg razkritij v računovodskih izkazih se razlikuje med različnimi računovodskimi sistemi. Revizorji veliko časa porabijo za revizijo računovodskih izkazov, prav tako pa tudi za obravnavo razkritij v njih. Pričakovano je, da v okoljih, kjer finančno poročanje zahteva obsežnejša razkritja, zaračunavajo višje cene (Tylor et al., 1999, str 379).

Zakonodaja lahko vpliva na splošni obseg uredb v sistemu računovodskega poročanja ter na revizijske storitve. Uredbe, ki jih vsiljujejo vladni organi, zvišujejo stroške kontrolirane aktivnosti. Jakost uredb se razlikuje glede na politično in ekonomsko okolje, v katerem se izvaja storitev. Pri revizijskih storitvah uredbe povečujejo stroške (Tylor et al., 1999, str. 379). S tem pa se povečujejo cene revizijskih storitev.

4.3 Posebnosti oblikovanja cen v državah v razvoju

Glede zadev kot so revizorjeva neodvisnost, kakovost revizije, revizijske zamude ter determinante cen revizijskih storitev, so države v razvoju malo storile. Zato bom v nadaljevanju predstavila analizo determinant cen revizijskih storitev v Bangladešu.

Povpraševanje po revizijskih storitvah je hitro naraslo kot rezultat oblikovanja na tisoče zasebnih družb v proizvodnem in storitvenem sektorju. Denacionalizacija je prav tako povzročila, da veliko več podjetij potrebuje revizijske storitve, še posebej v bančništvu in zavarovalništvu. Trg revizijskih storitev ni več rezerviran za nacionalna podjetja in panoge, saj je potreba po revizijskih storitvah tudi v nevladnih podjetjih. Dokazi kažejo, da na trgu revizijskih storitev menedžment družb uživa visoko pogajalsko moč nad revizorjem. Tako so revizijske družbe podrejene željam menedžmenta različnih družb. Na takem trgu so cene revizijskih storitev nizke. Vendar so nekatere družbe priznale, da bi plačale višje cene za bolj kredibilno revizijsko delo, ki bi ga opravila ena izmed velikih revizijskih družb. Po njihovem mnenju bi to dalo dodatno vrednost njihovim računovodskim izkazom, s tem pa bi si tudi kupili prestiž. Zaradi velikega števila tujih investitorjev, ki so začeli investirati v vrednostne papirje bangladeških družb, se je pojavila potreba po zaposlitvi revizorjev z mednarodnim ugledom in kredibilnostjo (Karim et al., 1996, str. 383).

Izdelana sta bila dva modela determinant cen revizijskih storitev. V prvem vzorcu so upoštevane vse vrste družb, v drugem pa so upoštevane le nefinančne družbe.

Analiza pokaže, da je najpomembnejša determinanta cen revizijskih storitev velikost naročnika revizijske storitve. Cene so pozitivno povezane z velikostjo družbe naročnika, ki je merjena s sredstvi. Več sredstev pomeni več preveritev in tako večji obseg revizijskega dela. Učinek velike revizijske družbe je bil prav tako opažen. Ugotovljeno je bilo, da revizijske družbe z zaposlenimi štirimi ali več pooblaščenimi računovodji ter z mednarodno povezavo zahtevajo višje cene revizijskih storitev. Ali to povzroči vpliv mednarodne povezave ali prednost v velikosti, je nemogoče določiti, saj sta večja velikost in mednarodna pripadnost močno povezani. Družbam, ki so hčerinske družbe večnacionalnih družb, so zaračunane višje

cene revizijskih storitev. To je pričakovano, saj večnacionalne družbe redno razkrijejo več informacij v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi standardi, ki prevladujejo v državi domačega podjetja. Determinanta dobičkonosnosti je bila nepomembna v vzorcu nefinančnih družb, v skupnem vzorcu pa je bila pomembna. Razlog leži v naravi finančnega sektorja, kjer bolj dobičkonosne družbe plačajo višje cene revizijskih storitev. To je najverjetneje posledica narave njihovih poslov. Spremenljivka finančnih / nefinančnih družb namiguje, da banke in zavarovalnice plačajo višje cene revizijskih storitev kot pa nefinančne družbe. To je verjetno zaradi dodatnega obsega revizijskega dela, saj morajo pregledati tudi podružnice. Ugotovljeno je bilo, da spremenljivke, kot so lastniška struktura, število jezikov v letnem poročilu ter datum konca obračunskega leta, niso bistveno pomembne. Multinacionalnost družbe je pomembna spremenljivka. Predvsem je bolj primerna v državah v razvoju, kjer je bistvena vrzel med zahtevami računovodskih standardov v razvitih državah ter tistimi v razvijajočih državah (Karim et al., 1996, str. 384–385).

Rezultati kažejo, da so velikost revizijske družbe in mednarodna povezava, velikost naročnika revizijske storitve ter hčerinske družbe multinacionalne bistveno povezane s ceno revizijske storitve. Bangladeški trg ima nekaj posebnih karakteristik, saj mednarodne velike revizijske družbe ne dominirajo na trgu. Prisotne pa so večje bangladeške revizijske družbe z mednarodno povezavo. Vendar kompleksnost in tveganje revizijske storitve nimata bistvenega vpliva na ceno. Razlog za to je mogoče iskati v zelo nizki ravni cen na bangladeškem trgu v primerjavi s cenami v razvitih državah. Dokazi kažejo na potrebo po višji kakovosti revizijskih storitev, kar bi lahko ponudile velike mednarodne revizijske družbe (Karim et al., 1996, str. 385).

4.4 Razlogi za padec cen revizijskih storitev

Cene revizijskih storitev so se močno spreminjale skozi zadnja leta. Ko se je industrija zmanjšala iz Velikih osem na Velike štiri (PriceWaterhouseCoopers, Deloitte, KPMG, Ernst&Young), se je ustvarilo manjše področje glavnih ponudnikov revizijskih storitev, kar je vodilo do višjih cen. Sčasoma so cene revizij padle, saj so revizije postale drugorazredne, prav tako pa so bile tudi združene s cenami za svetovanje. Po raznih škandalih na prelomu tisočletja in po uveljavitvi SOX zakona v ZDA in spremenjene 8. direktive v Evropi ter v Sloveniji Zakon o revidiranju 2 so cene revizijskih storitev drastično poskočile. A vseeno so cene v zadnjem času upadale. Cene revizijskih storitev so se zmanjšale v takem odstotku, kot so se zmanjšali prihodki naročnikov revizije ter tudi kot so se zmanjšali prihodki vseh podjetij v zadnji recesiji. Padec cen je posledica treh dejavnikov. Prvi je naraščajoči trend iskanja ponudnika revizijskih storitev, ki gleda le na ceno. Naslednji je, da podjetja primerjajo ceno revizijske storitve glede na povprečno ceno, ki jo plačajo njihovi konkurenti. Zadnji pa je potreba po notranjih kontrolah zaradi novo-sprejete zakonodaje (Albrecht, 2010).

A to niso vsi razlogi za spreminjanje cen. Revizijsko področje je še vedno oligopol. V oligopolu nekaj večjih ponudnikov ponuja svoje storitve tistim, ki največ plačajo. Tako se

tržni delež Velikih štirih dejansko večja. Nekateri so mnenja, da obstajajo trije razlogi, ki so povzročili ta novonastali trend, ki je povzročil padec cen revizijskih storitev (Albrecht, 2010).

Prvi razlog je ekonomija. Nezaposlenost se je samo v ZDA kar podvojila, iz petih odstotkov je narasla na deset odstotkov. Zgodovina kaže, da lahko traja tudi do dve leti, da se nezaposlenost zmanjša za en odstotek. Vendar je malo verjetno, da bi trajalo deset let, da si gospodarstvo opomore. A vseeno bo trajalo nekaj časa. Podjetja se borijo proti krizi, a vseeno jim zmanjkuje denarja. Posledično ne zmorejo več finančno podpirati Velikih štirih na način, ki so ga bili vajeni (Albrecht, 2010).

Nadaljnji razlog je, da so revizijske družbe pripravljene sprejeti nižje cene revizijskih storitev. Veliki štirje skupno dominirajo na skoraj vsakem trgu na svetu. Zato obstaja močna konkurenca za pridobitev in ohranitev stranke. Čeprav revizijske firme niso obubožane, jim vsak naročnik veliko pomeni. Izguba stranke, ki odide k drugi revizijski družbi, se zdi tako pogubna, da se raje odločijo za znižanje cen, kot pa da bi ostali brez prihodka (Albrecht, 2010).

Pri zadnjem razlogu vidimo, kdaj v zgodovini so revizijske družbe nehale delati v korist javnosti in se spustile v posel prodajanja revizijskih mnenj. Takrat so revizije postale drugorazredne. Področje revizije je bilo v času škandalov med leti 2000 in 2002 v velikih težavah. Nekateri menijo, da se Veliki štirje niso naučili ničesar iz tega obdobja. Največji pokazatelj tega je, da revizijske družbe v zadnji krizi med letoma 2008 in 2009 niso naredile nič ali le malo, da bi omejile različne manipulacije podjetij pri izdaji računovodskih izkazov. Veliki štirje tako ne morejo ravno zahtevati visokih cen revizijskih storitev pri taki kakovosti. Seveda pa so v teh revizijskih družbah zaposleni tudi delavci, ki dobro opravljajo svoje delo. Vprašanje je v spremembi revizorjeve učinkovitosti. V naravi Velikih štirih je, da držijo skupaj. Prav tako pa so tudi menedžerji podjetij navajeni uveljaviti svoje koristi. Tako padec cen revizijskih storitev ni presenečenje (Albrecht, 2010).

Prav zaradi močne cenovne konkurence bo trpela revizorjeva kakovost. Sprva bo revizor preživel manj časa v podjetju naročnika. Manj bo preverjanj in zbiranja dokazov. Zmanjšal se bo čas opravljanja revizije, kar se bo pokazalo v manjši revizorjevi kakovosti. S tem bo njegova moč upadla. Nato se bodo revizijske družbe zanašale predvsem na novo zaposlene, ki bodo opravljali delo. Profesionalni in izkušeni kader pa bo v bližini predvsem za pomoč in podajanje mnenj, saj ga je premalo. Cenovna konkurenca bo revizijske družbe prisilila v sporazum z menedžerji glede cene, kajti drugače bi izgubili naročilo in tako tudi prihodke (Albrecht, 2010).

Če hočejo revizijske družbe resnično služiti v korist javnosti, se mora cenovna konkurenca končati. Revizijske družbe so tako prisiljene najprej delovati v svojem interesu in šele nato v interesu javnosti (Albrecht, 2010).

5 CENE REVIZIJSKIH STORITEV V SLOVENIJI

V Sloveniji je Slovenski inštitut za revizijo izdal Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev. Uporaba smernic je za revizijske družbe, ki delujejo v Sloveniji, priporočena, ni pa zakonsko obvezna.

Tabela 1: Cene revizijskih delavcev pri opravljanju revizijskih storitev v Sloveniji v letu 2003

Revizor sme naročniku ovrednotiti ocenjeno ali zaračunati opravljeno uro dela takole:	
Za sodelavca pri nalogi	med 34,92 in 43,65 €
Za revizorja pri nalogi	med 56,74 in 69,84 €
Za vodjo revizijske skupine	med 78,57 in 104,76 €
Za vodjo revizijskega področja	med 104,76 in 126,58 €
Za strokovnega direktorja družbe	med 135,31 in 161,50 €

Vir: Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev

Iz Tabele 1 vidimo, da se cena za opravljene ure dela spreminja glede na nazive revizijskih delavcev.

5.1 Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev

Revizijska družba sme od naročnika revizijskih storitev zahtevati takšno denarno plačilo, za kakršno meni, da je primerno vsebini, obsegu in kakovosti opravljenega dela.

O tem se izvajalec in naročnik dogovorita v pogodbi oziroma v listini o sprejemu revizijske naloge, da bi se izognila nejasnostim glede velikosti plačila za opravljeno delo. Dogovorjeno vrednost storitve je mogoče opredeliti šele po nedvoumnem dogovoru med naročnikom in izvajalcem, ki opredeljuje predmet, namen in čas revidiranja; delovni čas in znanje, ki sta potrebna za storitev; stopnjo tveganja in odgovornosti, ki sta povezana z naročilom; prednost in pomembnost storitve za naročnika; stroške, ki bodo nastali pri izvedbi naloge, ter davke in druge morebitne dajatve od prometa tovrstnih storitev (Smernice cen storitev, 2003).

Revizor in naročnik se morata dogovoriti, ali se storitev zaračuna po vnaprej opredeljeni stalni ali spremenljivi vrednosti. Če se dogovorita za stalno vrednost, jo je revizor dolžan opredeliti na podlagi ocenjenih potroškov dela, pavšalne vrednosti dela ter ocenjenih neposrednih dodatnih stroškov in pripadajočega davka ali druge dajatve. Pri spremenljivi vrednosti se dogovorita, da bo naročnik plačeval izvajalcu dejanske potroške dela, pavšalno vrednost dela ter dejanske neposredne dodatne stroške in pripadajoče dajatve (Smernice cen storitev, 2003).

Vrednost ocenjenega ali opravljenega dela se določi na podlagi ocenjenih ur dela pri stalni vrednosti del oziroma opravljenih ur dela pri spremenljivi vrednosti del in dogovorjene cene

za uro dela. Pri nadpovprečno zahtevnih storitvah se lahko izhodiščna urna cena dela revizorja in/ali vodje revizijske skupine poveča za največ 50 odstotkov. Zmanjšanje vrednosti storitev pod navedene cene je dopustno samo v izjemnih in upravičenih primerih, predvsem ob neugodnem gospodarskem položaju naročnika. O sklenitvi dogovora po manjši vrednosti od običajne je treba obvestiti Slovenski inštitut za revizijo. Če se zaradi pozneje nastalih razmer ali naročnikovih zahtev izkaže, da je prvotno dogovorjena vrednost storitve premajhna, lahko revizor od naročnika zahteva plačilo dodatnih del. Pavšalna vrednost dela se ugotovi na podlagi deleža vrednosti sredstev in prihodkov, izkazanih v bilanci stanja in izkazu uspeha, ki sta predmet revidiranja. Pri določanju tega dela vrednosti storitve se ne smejo upoštevati morebitni revizorjevi popravki bilančnih podatkov. Revizor ima pravico do povračila dodatnih neposrednih stroškov. K tem stroškom štejemo dokumentirane ali dogovorjene gotovinske izdatke, zlasti potne stroške, dnevnice, stroške uporabe računalniške opreme in druge neposredne stroške, ki jih ima revizor pri prevzeti nalogi. Revizor od naročnika zahteva tudi povračilo obračunanih davkov in drugih dajatev, ki bremenijo naročnika storitve (Smernice cen storitev, 2003).

5.2 Cene revizijskih storitev v slovenskih družbah

V tem poglavju so predstavljene cene revizijskih storitev slovenskih družb v prvi kotaciji Ljubljanske borze leta 2010. Te družbe so Petrol, d.d., Intereuropa, d.d., Gorenje, d.d., Nova KBM, d.d., Krka, d.d., Luka Koper, d.d., Mercator, d.d. in Skupina Telekom Slovenije, d.d.

Pregledala bom cene revizijskih storitev za te družbe za leta 2006, 2007 in 2008. Tako naj bi ugotovila, kako so se cene gibale, kateri dejavniki so vplivali na cene revizijskih storitev, kako je recesija vplivala na cene revizijskih storitev ter kakšen je trend cen v prihodnje. Cene naj bi se povečale, ko se gospodarstvo stabilizira.

Tabela 2: Cene revizijskih storitev slovenskih družb v prvi kotaciji Ljubljanske borze v letu 2010

Družba	Cene revizijskih storitev			Cene nerevizijskih storitev		
	2006	2007	2008	2006	2007	2008
Petrol d.d	179 437 €	195 259 €	239 188 €	17 172 €	29 945 €	38 373 €
Intereuropa d.d	103 000 €	93 000 €	87 000 €	0 €	0 €	0 €
Gorenje d.d	121 000 €	140 000 €	140 000 €	41 000 €	38 000 €	7 000 €
Nova KBM d.d	276 000 €	346 000 €	196 000 €	2 000 €	80 000 €	29 000 €
Krka d.d	100 000 €	326 000 €	411 000 €	13 290 €	58 000 €	0 €
Luka Koper d.d	35 420 €	24 000 €	146 780 €	0 €	12 000 €	16 000 €
Mercator d.d	317 050 €	262 000 €	296 000 €	0 €	0 €	0 €

»se nadaljuje«

»nadaljevanje«

Družba	Cene revizijskih storitev			Cene nerevizijskih storitev		
	2006	2007	2008	2006	2007	2008
Telekom Slovenije d.d.	65 000 €	123 000 €	109 000 €	9 000 €	15 000 €	23 000 €

Iz Tabele 2 vidimo, kako so se spreminjale cene revizijskih in nerevizijskih storitev Petrola, d.d., Intereurope, d.d., Gorenja, d.d., Nove KBM, d.d., Krke, d.d., Luke Koper, d.d., Mercatorja, d.d. in Skupine Telekom Slovenije, d.d. med leti 2006 in 2008.

Vse družbe so uporabljale storitve ene izmed Velikih štirih revizijskih družb. Kakovost storitev je bila tako v vseh družbah podobna, cene revizijskih storitev pa se tako niso razlikovale zaradi velikosti in kakovosti revizijske družbe. Vse te družbe so velike slovenske družbe, ki imajo velik vpliv na slovensko gospodarstvo. A vseeno se cene med njimi razlikujejo. V letu 2008 je tako naša največja družba, Krka, d.d., plačala največ za revizorjeve storitve. Družbe so največ plačale za revidiranje letnega poročila, za ostale storitve pa se je vsaka družba odločila sama zase. Zaradi teh dodatnih storitev se cena revizijskih storitev poveča. Te družbe delujejo v različnih panogah, z različnimi tveganji, kar povzroči razlike v cenah. Opazimo lahko, da je finančna družba Nova KBM, d.d., plačala največ za nerevizijske storitve. Prav tako imajo vse sedež v Sloveniji, s tem pa morajo upoštevati iste zakonske zahteve. Delujejo v istem okolju, pravno ter gospodarsko okolje je tako za vse enako. Vse se srečujejo z isto koncentracijo ponudnikov na revizijskem trgu. Gre za kompleksne družbe, ki sodelujejo tudi s tujino, kar poveča njihovo ceno. Vse družbe v prvi kotaciji Ljubljanske borze so zelo razvejane in imajo veliko odvisnih družb. Za cene revizijskih storitev plačajo več kot pa ostale manjše družbe. Pričakovali bi, da se cene v času recesije znižajo, a v vseh družbah ni tako. Možen vzrok je lahko, da že dalj časa sodelujejo z isto revizijsko družbo.

Na razlike v cenah revizijskih storitev družb v prvi kotaciji Ljubljanske borze vplivajo predvsem dejavniki naročnika storitve (velikost naročnika, panoga, v kateri deluje, namen revizije). Dejavniki revizijske družbe (velikost revizijske družbe, kakovost storitve) bistveno ne vplivajo na razlike v cenah, saj vse te družbe uporabljajo storitve velikih revizijskih družb (Veliki štirje). Vsi ostali dejavniki (pravno in gospodarsko okolje, koncentracija na revizijskem trgu), ki vplivajo na ceno, so vsem tem družbam precej podobni in naj ne bi predstavljali pomembnih vzrokov zaradi razlik v cenah.

Cene revizijskih storitev naj bi se v prihodnje povečevale. Družbe rastejo, s tem pa tudi obseg revizorjevega dela. Recesija je v nekaterih družbah nekoliko povzročila padec cen. Padec cen je mogoče opaziti v Intereuropi, d.d., Novi KBM, d.d. ter Telekomu Sloveniji, d.d. Pričakovati pa je, da se bodo cene povečale tudi v teh družbah, ko se bo gospodarstvo stabiliziralo.

SKLEP

Revizijske storitve redno uporabljajo velike in srednje velike kapitalske družbe, dvojne družbe, majhne kapitalske družbe, z vrednostnimi papirji katerih se trguje na organiziranem trgu, ter finančne institucije, saj so po zakonu vezane k reviziji računovodskih izkazov. Tako je glavna naloga revizorja preveriti resničnost in poštenost računovodskih izkazov ter na podlagi tega izdati strokovno in neodvisno mnenje o le-teh. Revizorji opravljajo mnoge druge revizijske storitve, kot so svetovalne storitve, finančne, davčne storitve in mnoge druge. Vendar če revizor v družbi opravlja revizijo, ne more izvajati drugih storitev, saj bi to pomenilo, da preverja samega sebe.

Področje revidiranja ureja v Sloveniji Zakon o revidiranju 2. Nastal je na podlagi 8. direktive Evropske unije o obveznih revizijah letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov. Zajema strožja pravila glede področja revidiranja in revizorjevega dela. Povečale so se zahteve glede revizorjeve neodvisnosti, postavljena so strožja merila na področju upravljanja družb, večji poudarek je namenjen notranjim kontrolam, pojavile so se večje obveze na področju razkritij ter javni nadzor nad revizijskimi družbami.

Glavni dejavniki oblikovanja cen revizijskih storitev so dejavniki, na katere vpliva revizijska družba, dejavniki, na katere vpliva naročnik storitve, in drugi dejavniki (revizijsko tveganje ter specializacija in koncentracija na revizijskem trgu). Višja cena revizijskih storitev je povezana z večjimi revizijskimi družbami in kakovostnejšimi storitvami. Cena je prav tako višja za velike naročnike storitve, za naročnike s kompleksnimi posli ter za tiste, ki delujejo v težavnih panogah. Večje kot je revizijsko tveganje ter koncentracija in specializacija na revizijskem trgu, višja bo cena revizijske storitve. Pomemben vpliv na cene predstavljajo tudi zunanji dejavniki, saj so cene v strožjih pravnih okoljih višje.

V zadnjem času je na cene revizijskih storitev vplivala tudi recesija. Podjetja vedno bolj pazijo, kako porabijo svoj denar. Tako so se cene zmanjšale približno za toliko, kolikor so se zmanjšali prihodki naročnikov. To je posledica dogajanja na globalnem trgu. Na cene vpliva tudi zamenjava revizorja, saj v začetnem letu revizorji postavijo naročniku nižjo ceno. Revizor na ta način pridobi posel, cena pa se z leti poveča na normalno raven.

V Sloveniji je Slovenski inštitut za revizijo oblikoval Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev, ki so priporočene, niso pa zakonsko obvezne. Cena se določi na podlagi potroškov dela, pavšalne vrednosti ter drugih neposrednih stroškov in davkov. Lahko se dogovori vnaprej po stalni ali po spremenljivi vrednosti. V Sloveniji vplivajo na cene isti dejavniki kot drugod po svetu. Ponekod opazimo padec cen v zadnjih letih, kar je mogoče posledica recesije.

Družbe v prvi kotaciji Ljubljanske borze so Petrol, d.d., Intereuropa, d.d., Gorenje, d.d., Nova KBM, d.d., Krka, d.d., Luka Koper, d.d., Mercator, d.d. in Skupina Telekom Slovenije, d.d.

Njihove cene se razlikujejo predvsem zaradi dejavnikov na katere vplivajo družbe same. Vse družbe so revidirale revizijske družbe izmed Velikih štirih, ki zagotavljajo kakovost. Prav tako pa vse delujejo v istem pravnem in gospodarskem okolju. S tem so soočene z istimi pravnimi zahtevami. Recesija je v nekaterih družbah znižala cene revizijskih storitev, vendar je v prihodnje pričakovati njihovo rast.

LITERATURA IN VIRI

1. Albrecht, D. (2010, 2. april). Audit Fee competition Threatens Financial Reporting. *The Suma*. Najdeno 20. aprila 2010 na spletnem naslovu <http://profalbrecht.wordpress.com/2010/04/02/audit-fee-competition-threatens-financial-reporting/>
2. Anderson, T. & Zeghal, D. (1994). The Pricing of Audit Services: Further Evidence from the Canadian Market. *Accounting and Business Research*, 24(95), 195-207.
3. Butterworth, S. in Houghton, K. (1995). Auditor switching: The pricing of audit services. *Journal of Business Finance & Accounting*, 22(3), 323-344.
4. Chang, X., Gygax, A., Oon, E., & Zhang, H. (2008). Audit quality, auditor compensation and initial public offering underpricing. *Accounting and Finance*, 391-416.
5. Chen, K. & Elder, R. (2001). Industry specialization and audit fees: the effect of industry type and market definition. 1-40.
6. Choi, J., Kim, J., Lui, X., & Simunic, D. (2008). Audit Pricing, Legal Liability Regimes, and Big 4 Premiums: theory and Cross-country Evidence*. *Contemporary Accounting Research*, 25(1), 55-99.
7. Choi, J., Kim, C., Kim, J., & Zang, Y. (2010). Audit Office Size, audit Quality, and audit Pricing. *A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 73-97.
8. Eu-Jin, T. & Houghton, K. (2000). Audit litigation and the pricing audit services. The University of Melbourne. 1-44.
9. Geiger, M. & Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 67-78.
10. Gorenje d.d. (2008). Letno poročilo podjetja Gorenje d.d. Velenje: Gorenje d.d.
11. Gorenje d.d. (2009). Letno poročilo podjetja Gorenje d.d. Velenje: Gorenje d.d.
12. Hoitash, R., Markeleich, A., & Barragato, C. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 761-786.
13. Hoitash, R., Hoitash, U., & Bedard, J. (2008). Internal Control Quality and Audit Pricing under the Sarbanes-Oxley Act. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(1), 105-126.
14. Huang, H., Raghunandan, K., & Rama, D. (2009). Audit Fees for Initial Audit Engagements Before and After SOX. *A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 171-190.
15. Intereuropa d.d. (2008). Letno poročilo koncerna Intereuropa d.d. Koper: Intereuropa d.d.

16. Intereuropa d.d. (2009). Letno poročilo koncerna Intereuropa d.d. Koper: Intereuropa d.d.
17. Karim, A. & Moizer, P. (1996). Determinants of Audit Fees in Bangladesh. *The International Journal of Accounting*, 31(4), 497-509.
18. Kodeks etike za računovodske strokovnjake 2008. Najdeno 20. aprila 2010 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/slov/sjr/Kodeks_etike_rac_strokovnjaki.pdf
19. Krka d.d. (2007). Letno poročilo skupine Krka d.d. Novo mesto: Krka d.d.
20. Krka d.d. (2008). Letno poročilo skupine Krka d.d. Novo mesto: Krka d.d.
21. Krka d.d. (2009). Letno poročilo skupine Krka d.d. Novo mesto: Krka d.d.
22. Luka Koper d.d. (2007). Letno poročilo skupine Luka Koper d.d. Koper: Luka Koper d.d.
23. Luka Koper d.d. (2008). Letno poročilo skupine Luka Koper d.d. Koper: Luka Koper d.d.
24. Luka Koper d.d. (2009). Letno poročilo skupine Luka Koper d.d. Koper: Luka Koper d.d.
25. Magnan, M. (2008). Discussion of "Audit Pricing, Legal Liability Regimes, and Big 4 Premiums: Theory and Cross-country Evidence"*. *Contemporary Accounting Research*, 25(1), 101-108.
26. McMeeking, K. (2007). Competition in the UK accounting services market. *Managerial Auditing Journal*, 22(2), 197-217.
27. Mednarodni standardi revidiranja 2009. Najdeno 20. aprila 2010 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/revizorji/msr-2009.php>
28. Mercator d.d. (2007). Letno poročilo skupine Mercator d.d. Ljubljana: Mercator d.d.
29. Mercator d.d. (2008). Letno poročilo skupine Mercator d.d. Ljubljana: Mercator d.d.
30. Mercator d.d. (2009). Letno poročilo skupine Mercator d.d. Ljubljana: Mercator d.d.
31. Nova KBM d.d. (2008). Letno poročilo skupine Nova KBM d.d. Maribor: Nova KBM d.d.
32. Nova KBM d.d. (2009). Letno poročilo skupine Nova KBM d.d. Maribor: Nova KBM d.d.
33. Petrol d.d. (2008). Letno poročilo skupine Petrol d.d. Ljubljana: Petrol d.d.
34. Petrol d.d. (2009). Letno poročilo skupine Petrol d.d. Ljubljana: Petrol d.d.
35. Salehi, M. & Mansoury, A. (2009). Firm Size, Audit Regulation and Fraud Detection: Empirical Evidence from Iran. *Management*, 4(1), 1-15.
36. Skupina Telekom d.d. (2007). Letno poročilo Skupine Telekom d.d. Ljubljana: Skupina Telekom d.d.
37. Skupina Telekom d.d. (2008). Letno poročilo Skupine Telekom d.d. Ljubljana: Skupina Telekom d.d.
38. Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev. Najdeno 20. aprila 2010 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/smernice_cen.php

39. Taylor, M. & Simon, D. (1999). Determinants of Audit Fees: The Importance of Litigation, Disclosure, and Regulatory Burdens in Audit Engagements in 20 Countries. *The International journal of Accounting*, 34(3), 375-388.
40. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS* št. 32/1993, 65/1993, 11/2001, 65/2008.
41. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 65/2009-UPB3.
42. Wysocki, P. (2009). Corporate compensation policies and audit fees. *Journal of Accounting and economics*, 155-160.