

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

KSENIJA FERLETIČ

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**ANALIZA NOTRANJEGA SISTEMA OBVLADOVANJA
KAKOVOSTI REVIZIJSKIH DRUŽB NA PODLAGI LETNIH
PREGLEDNIH POROČIL**

Ljubljana, september 2015

KSENIJA FERLETIČ

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Ksenija Ferletič, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom ANALIZA NOTRANJEGA SISTEMA OBVLADOVANJA KAKOVOSTI REVIZIJSKIH DRUŽB NA PODALGI LETNIH PREGLEDNIH POROČIL, pripravljene v sodelovanju s svetovalko dr. Sergejo Slapničar.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
 - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne 21.9.2015

Podpis avtorice: _____

KAZALO

UVOD.....	1
1 PREGLEDNO POROČILO	2
1.1 ZAKONODAJNI OKVIR	2
1.2 VSEBINA PREGLEDNEGA POROČILA.....	5
1.3 LASTNOSTI DOBRIH PREGLEDNIH POROČIL	6
2 OBVLADOVANJE KAKOVOSTI V REVIZIJSKI DRUŽBI.....	7
2.1 SPLOŠNA OPREDELITEV OBVLADOVANJA KAKOVOSTI.....	7
2.2 STANDARDI OBVLADOVANJA KAKOVOSTI REVIDIRANJA	8
2.2.1 Mednarodni standard obvladovanja kakovosti.....	9
2.2.2 Mednarodni standard revidiranja 220.....	10
2.3 ZAZNAVA KAKOVOSTI REVIDIRANJA	12
2.4 SISTEMI NOTRANJEGA OBVLADOVANJA KAKOVOSTI	14
3 KAZALNIKI NOTRANJEGA SISTEMA KAKOVOSTI REVIDIRANJA V TEORJI IN REGULATIVI.....	20
3.1 ODGOVORNOST VODSTVA PRI ZAGOTAVLJANJU KAKOVOSTI	20
3.2 ETIČNE ZAHTEVE	21
3.2.1 Temeljna načela strokovne etike	22
3.2.2 Neodvisnost.....	24
3.3 SPREJEM IN OHRANJANJE STRANK.....	25
3.4 VODENJE ZAPOSLENIH.....	26
3.5 UČINKOVITOST IZVEDBE REVIZIJSKEGA POSLA.....	27
3.6 SPREMLJANJE.....	29
4 EMPIRIČNA ANALIZA PREGLEDNIH POROČIL	31
4.1 TEORETIČNI MODEL.....	31
4.2 HIPOTEZI.....	32
4.3 OPIS VZORCA IN VIRI PODATKOV	32
4.4 MERJENJE SPREMENLJIVK	35
4.5 METODA	36
4.6 REZULTATI	36
4.6.1 Rezultati za hipotezo 1	37
4.6.1.1 Prvi sklop – odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti.....	37
4.6.1.2 Drugi sklop – etične zahteve	38
4.6.1.3 Tretji sklop – sprejem in ohranjanje strank	39
4.6.1.4 Četrti sklop – vodenje zaposlenih	40
4.6.1.5 Peti sklop – učinkovitost izvedbe revizijskega posla	41

4.6.1.6 Šesti sklop – spremljanje	43
4.6.1.7 Rezultati za vseh šest sklopov kazalnikov.....	44
4.6.2 Rezultati za hipotezo 2	45
4.6.2.1 Prvi sklop – odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti.....	45
4.6.2.2 Drugi sklop – etične zahteve	46
4.6.2.3 Tretji sklop – sprejem in ohranjanje strank	47
4.6.2.4 Četrti sklop – vodenje zaposlenih.....	49
4.6.2.5 Peti sklop – učinkovitost izvedbe revizijskega posla	50
4.6.2.6 Šesti sklop – spremljanje	51
4.6.2.7 Rezultati za vseh šest sklopov kazalnikov.....	52
SKLEP.....	53
LITERATURA IN VIRI.....	55

KAZALO TABEL

TABELA 1: SPREMEMBE IN DODATNE ZAHTEVE NOVE DIREKTIVE 2014/56/EU	4
TABELA 2: SESTAVINE UREDITVE OBVLADOVANJA KAKOVOSTI.....	9
TABELA 3: SEZNAM DRUŽB V VZORCU	33
TABELA 4: REZULTATI KAZALNIKA KAKOVOSTI »ODGOVORNOST VODSTVA PRI ZAGOTAVLJANJU KAKOVOSTI«	37
TABELA 5: REZULTATI KAZALNIKA KAKOVOSTI »ETIČNE ZAHTEVE«.....	38
TABELA 6: REZULTATI KAZALNIKA KAKOVOSTI »SPREJEM IN OHRANJANJE STRANK«.....	39
TABELA 7: REZULTATI KAZALNIKA KAKOVOSTI »VODENJE ZAPOSLENIH«.....	40
TABELA 8: REZULTATI KAZALNIKA KAKOVOSTI »UČINKOVITOST IZVEDBE REVIZIJSKEGA POSLA«	42
TABELA 9: REZULTATI KAZALNIKA KAKOVOSTI »SPREMLJANJE«.....	43
TABELA 10: REZULTATI ZA VSEH ŠEST SKLOPOV KAZALNIKOV – H1.....	44
TABELA 11: REZULTATI KAZALNIKA KAKOVOSTI »ODGOVORNOST VODSTVA PRI ZAGOTAVLJANJU KAKOVOSTI«	45
TABELA 12: REZULTATI KAZALNIKA KAKOVOSTI »ETIČNE ZAHTEVE«.....	46
TABELA 13: REZULTATI KAZALNIKA KAKOVOSTI »SPREJEM IN OHRANJANJE STRANK«.....	48
TABELA 14: REZULTATI KAZALNIKA KAKOVOSTI »VODENJE ZAPOSLENIH«.....	49
TABELA 15: REZULTATI KAZALNIKA KAKOVOSTI »UČINKOVITOST IZVEDBE REVIZIJSKEGA POSLA«	50
TABELA 16: REZULTATI KAZALNIKA KAKOVOSTI »SPREMLJANJE«.....	51
TABELA 17: REZULTATI ZA VSEH ŠEST SKLOPOV KAZALNIKOV – H2.....	52

KAZALO SLIK

SLIKA 1: DVODIMENZIONALNI OKVIR REVIZIJSKE KAKOVOSTI	15
SLIKA 2: SESTAVA REVIZIJSKE KAKOVOSTI.....	18
SLIKA 3: TEMELJNA NAČELA STROKOVNE ETIKE	23
SLIKA 4: KORAKI SPREJETJA OZIROMA OHRANJANJA POSLA	25
SLIKA 5: MODEL NOTRANJEGA OBVLADOVANJA KAKOVOSTI.....	31

UVOD

Visoka kakovost revizije računovodskih izkazov prispeva k zagotavljanju urejenega in stabilnega delovanja finančnih trgov. Vprašanje, ki se postavlja, pa je, kako opredeliti kakovost revidiranja. Ena izmed splošnih opredelitev obvladovanja kakovosti namreč vključuje vse dejavnosti, ki so načrtovane in implementirane v poslovnem procesu. Njihov glavni namen je dajanje primerne zagotovila, da bodo v procesu vzpostavljeni ustrezni nadzorni mehanizmi, ki zagotavljajo delovanje v skladu s standardi in načrti (Sower, 2008, str. 19). Magistrska naloga se osredotoča na sistem notranjega obvladovanja kakovosti v revizijski družbi. Pri tem pa se izpostavlja naslednja težava, in sicer, kako meriti obvladovanje kakovosti.

Namen magistrske naloge je s pomočjo literature ugotoviti, kateri kazalniki vplivajo na notranje obvladovanje kakovosti v slovenskih revizijskih družbah. Literatura namreč poudarja, da so odgovornosti vodstva pri zagotavljanju kakovosti znotraj družbe, etične zahteve, sprejem in ohranjanje strank, vodenje zaposlenih, učinkovitost izvedbe revizijskega posla in spremljanje, ključni za zagotavljanje kakovosti v revizijski družbi. Da bi lahko razumeli kakovost revidiranja z vidika zunanjih uporabnikov, so se številni raziskovalci usmerili tudi v preučevanje zaznave kakovosti revidiranja skozi kazalnike, s katerimi so poskušali dokazati povezavo z dejansko kakovostjo revidiranja. Analiza temelji na podlagi teoretičnih spoznanj, ki sem jih ugotovila pri preučevanju literature kazalnikov notranjega obvladovanja kakovosti revidiranja.

Namen magistrske naloge in obenem tudi cilj empirične raziskave je torej preveriti notranji sistem obvladovanja kakovosti v revizijskih družbah v Sloveniji na podlagi podatkov iz letnih preglednih poročil (v nadaljevanju preglednih poročil). Cilj magistrske naloge pa je preveriti hipotezi z analizo javno objavljenih preglednih poročil. Hipotezi sta:

- Veliki štirje (*angl.* Big four) imajo boljše notranje sisteme obvladovanja kakovosti kot manjše oziroma druge revizijske družbe in
- revizijske družbe, ki revidirajo subjekte javnega interesa, imajo boljše notranje sisteme obvladovanja kakovosti, kot tiste, ki subjektov javnega interesa ne revidirajo.

Magistrska naloga je sestavljena iz štirih delov. Začne se s predstavitvijo preglednega poročila, torej z njegovo vsebino in zakonskim okvirjem. Drugi vsebinski del je namenjen splošni opredelitvi notranjega obvladovanja kakovosti revizijske družbe, standardom obvladovanja kakovosti, zaznavi kakovosti revidiranja in uporabnikom ter raznim notranjim sistemom obvladovanja kakovosti v revizijski družbi, ki se delijo na kazalnike kakovosti. Ta del vsebuje pregled znanstvene literature in posameznih sklopov kazalnikov. V tretjem delu so opisani posamezni kazalniki notranjega sistema obvladovanja kakovosti revidiranja v teoriji in regulativi (odgovornosti vodstva pri zagotavljanju kakovosti znotraj družbe, etične zahteve, sprejem in ohranjanje strank, vodenje zaposlenih, učinkovitost

izvedbe revizijskega posla ter spremljanje). Četrty, zadnji del naloge, je empirična analiza. V tem delu naloge so predstavljeni teoretični model, hipotezi, vzorec, viri podatkov, merjenje spremenljivk, metoda in rezultati raziskave. Magistrsko nalogo končujem s sklepom.

1 PREGLEDNO POROČILO

Pregledno poročilo lahko označimo kot pomembno periodično sporazumevalno orodje revizijskih družb z različnimi interesnimi skupinami. V obliki zbirnih podatkov dobimo pregled nad lastništvom in upravo revizijske družbe, sistemom notranjega obvladovanja kakovosti, politiko družbe glede dodatnega strokovnega izobraževanja, opis morebitnih postopkov glede zagotavljanja neodvisnosti revizijske družbe, razne finančne podatke ipd.

1.1 Zakonodajni okvir

Revizorji s svojim delom izpolnjujejo družbeno vlogo v smislu, da presojujejo o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov revidiranih podjetij. Na podlagi izraženega mnenja vrsta uporabnikov (kupci, dobavitelji, vlagatelji, mogoči vlagatelji, upniki in drugi) sprejema poslovne odločitve, ki bistveno vplivajo na družbene odnose v najširšem pomenu besede. Zato mora revizor delovati v najširšem družbenem interesu, in ne le v interesu posameznikov, na primer lastnikov (Odar, 2003, str. 12).

Po škandalih (Enron, WorldCom in Parmalat, v Sloveniji Merkur, Droga in Istrabenz), ki so se zgodili v začetku 21. stoletja, so investitorji po svetu izgubili zaupanje v kapitalske trge in revizijsko stroko. Močan argument, ki se je takrat pojavil, je bil, da revizorji, ki so bili imenovani, da izrazijo mnenje o računovodskih izkazih, kljub informacijam o njih niso nič ukrepali. Da bi znova vzpostavili zaupanje investitorjev v revizijsko stroko, so regulatorji v Združenih državah Amerike (v nadaljevanju ZDA) leta 2002 sprejeli Sarbanes-Oxley Act, v Evropski uniji (v nadaljevanju EU) pa Direktivo 2006/43/EC Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS ter razveljavitvi Direktive Sveta 84/253/EGS (v nadaljevanju Direktiva 2006/43/EC) (BooLaky, 2012, str. 43).

V EU je zagotavljanje revizijske kakovosti razmeroma nov pojav. Države članice so se lahko pred sprejetjem Direktive 2006/43/ES prostovoljno odločale, ali bodo vzpostavile sistem obvladovanja kakovosti ali ne, in na katerih področjih bi ga lahko vzpostavile (Commission Recommendation on quality assurance for the statutory audit in the European Union: minimum requirements, 2000, str. 1). Vse države članice so morale po sprejetju Direktive 2006/43/ES spoštovati minimalne zahteve glede vzpostavitve in delovanja sistema obvladovanja kakovosti v revizijski družbi. Direktiva je sicer za vsako državo

članico, na katero je naslovljena, zavezujoča glede cilja, ki ga je treba doseči, vendar prepušča državnim organom izbiro oblike in metod (Prečiščeni različici Pogodbe o Evropski Uniji in Pogodbe o delovanju Evropske Unije, 2012, 288. člen).

Na primer: 40. člen Direktive 2006/43/EC zahteva, da revizijske družbe, ki izvajajo obvezno revizijo subjektov, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organiziran trg vrednostnih papirjev, izdajo od junija 2008 pregledno poročilo. Z Zakonom o revidiranju (2008) (v nadaljevanju ZRev-2) se je v pravni red Republike Slovenije prenesla Direktiva 2006/43/ES. V 79. členu Zrev-2 (2008) je navedeno, da morajo revizijske družbe, ki izvajajo obvezno revizijo subjektov, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organiziran trg vrednostnih papirjev katere koli članice, in revizijske družbe v mreži v treh mesecih po koncu vsakega poslovnega leta na svojih spletnih straneh objaviti v slovenskem jeziku pregledno poročilo, ki vsebuje vse elemente, navedene v 40. členu Direktive 2006/43/EC.

V veljavi je sicer že nova direktiva 2014/56/EU (Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o spremembi Direktive 2006/43/ES (v nadaljevanju Direktiva 2014/56/EU), ki spremeni e) točko 5. odstavka 45. člena Direktive 2006/43/ES glede preglednih poročil, ta pa ni še v veljavi v slovenski zakonodaji. E) točka 5. odstavka 45. člena Direktive 2006/43/ES je narekovala, da revizijske družbe na svojih spletnih straneh objavijo pregledno poročilo, ki vključuje podatke iz 40. člena Direktive 2006/43/ES. Nova direktiva, tj. Direktiva 2014/56/EU, ki spreminja e) točko 5. odstavka 45. člena Direktive 2006/43/ES, pa pravi, da revizijske družbe na svojem spletnem mestu objavijo pregledno poročilo, ki vključuje podatke iz 13. člena Uredbe (EU) številka 537/2014 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa in o razveljavitvi Sklepa Komisije 2005/909/ES (v nadaljevanju Uredba (EU) št. 537/2014).

V 13. členu Uredbe (EU) št. 537/2014 so zahteve glede preglednega poročila spremenjene in tudi obširnejše. Pregledno poročilo pred in po spremembi prikazujem v Tabeli 1.

Tabela 1: Pregledno poročilo pred in po spremembi

Pregledno poročilo pred spremembo	Pregledno poročilo po spremembi
Revizijske družbe, ki izvajajo obvezno revizijo subjektov javnega interesa katerekoli države članice, in revizijske družbe v mreži, morajo v treh mesecih po koncu vsakega poslovnega leta na svojih spletnih straneh objaviti v slovenskem jeziku letno pregledno poročilo, ki vsebuje vsaj:	Revizijske družbe, ki izvajajo obvezno revizijo subjektov javnega interesa katerekoli države članice, in revizijske družbe v mreži, morajo v <u>štirih mesecih</u> po koncu vsakega poslovnega leta na svojih spletnih straneh objaviti v slovenskem jeziku letno pregledno poročilo, ki vsebuje vsaj:
a) opis pravne strukture in lastništva;	a) opis pravne strukture in lastništva;
b) kjer revizijska družba pripada mreži, opis mreže ter njene pravne in strukturne ureditve;	b) kadar je zakoniti revizor ali revizijska družba član mreže, opis mreže ter njene pravne in strukturne ureditve, ter: (i) ime vsakegega zakonitega revizorja, ki opravlja samostojni poklic, ali revizijske družbe, ki je član mreže; (ii) države, v katerih posamezni zakoniti revizor, ki opravlja samostojni poklic, ali revizijska družba, ki je član mreže, izpolnjuje pogoje za zakonitega revizorja ali ima svoj sedež, glavno upravo ali glavno poslovno enoto, (iii) skupni promet, ki ga z obveznimi revizijami letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov ustvarijo zakoniti revizorji, ki opravljajo samostojni poklic, ter revizijske družbe, ki so člani mreže;
c) opis upravne strukture revizijske družbe;	c) opis upravne strukture revizijske družbe;
č) opis sistema notranjega obvladovanja kakovosti revizijske družbe in izjavo upravnega ali poslovnega organa o učinkovitosti njegovega delovanja;	č) opis sistema notranjega obvladovanja kakovosti revizijske družbe in izjavo upravnega ali poslovnega organa o učinkovitosti njegovega delovanja;
d) navedbo, kdaj je bil opravljen zadnji pregled zagotavljanja kakovosti;	d) navedbo, kdaj je bil opravljen zadnji pregled zagotavljanja kakovosti;
e) seznam subjektov javnega interesa, za katere je družba v zadnjem poslovnem letu izvedla obvezno revizijo;	e) seznam subjektov javnega interesa, za katere je družba v zadnjem poslovnem letu izvedla obvezno revizijo;
f) izjavo o postopkih zagotavljanja neodvisnosti družbe, ki potrjuje tudi, da je bil opravljen notranji pregled spoštovanja zahtev za neodvisnost;	f) izjavo o postopkih zagotavljanja neodvisnosti družbe, ki potrjuje tudi, da je bil opravljen notranji pregled spoštovanja zahtev za neodvisnost;
g) izjavo o politiki revizijske družbe v zvezi s stalnim izobraževanjem zakonitih;	g) izjavo o politiki revizijske družbe v zvezi s stalnim izobraževanjem zakonitih revizorjev;

se nadaljuje

nadaljevanje

Pregledno poročilo pred spremembo	Pregledno poročilo po spremembi
h) finančni podatki, ki kažejo na pomembnost revizijske družbe, kot so skupni promet, razdeljen na plačila od obveznih revizij letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov ter plačila za druge storitve dajanja zagotovil, svetovalne storitve v zvezi z davki in druge storitve, ki niso povezane z revizijo;	h) kadar niso razkrite v njegovih računovodskih izkazih informacije o skupnem prometu zakonitega revizorja ali revizijske družbe, ki so razdeljene na naslednje kategorije: (i) prihodke od obveznih revizij letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov subjektov javnega interesa in subjektov, ki pripadajo skupini podjetij, katerih nadrejena podjetja so subjekti javnega interesa; (ii) prihodke od obveznih revizij letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov drugih subjektov; (iii) prihodke od dovoljenih nerevizijskih storitev za subjekte, ki jih revidira zakoniti revizor ali revizijska družba; (iv) prihodke od nerevizijskih storitev, opravljene za druge subjekte.
i) podatki o osnovi za prejeme partnerjev;	i) informacije o osnovi za prejeme partnerjev;
j) podpis osebe, ki zastopa revizijsko družbo.	j) podpis osebe, ki zastopa revizijsko družbo;
	k) opis politike zakonitega revizorja ali revizijske družbe glede menjave ključnih partnerjev in osebja v skladu s členom 17(7);
	l) v izrednih okoliščinah se lahko zakoniti revizor ali revizijska družba odloči, da ne bo razkrilo zahtevanih informacij glede seznama subjektov javnega interesa, za katere je izvedlo obvezne revizije v prejšnjem poslovnem letu, v obsegu, potrebnem za ublažitev neizbežne in pomembne nevarnosti za osebno varnost katere koli osebe. Zakoniti revizor ali revizijska družba lahko pristojnemu organu dokaže obstoj takšne nevarnosti.

Vir: Direktiva 2006/43/EC Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS ter razveljavitvi Direktive Sveta 84/253/EGS in Uredba (EU) številka 537/2014 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa in o razveljavitvi Sklepa Komisije 2005/909/ES.

1.2 Vsebina preglednega poročila

Vsebina preglednega poročila je torej določena v 79. členu ZRev-2 (2008). Pregledno poročilo mora vsebovati podatke, kot so (Deumes, Schelleman, Bauwhede & Vanstraelen, 2011, str. 2):

- opis pravne in upravne strukture ter lastništva revizijske družbe,
- opis sistema notranjega obvladovanja kakovosti v revizijski družbi in izjava, upravnega

- ali poslovnega organa o učinkovitosti njegovega delovanja,
- navedba, kdaj je bil opravljen zadnji nadzor prek opravljanja pregledov poslovanja,
 - seznam subjektov, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organiziran trg vrednostnih papirjev, za katere je družba v zadnjem poslovnem letu izvedla obvezno revizijo,
 - izjava o postopkih zagotavljanja neodvisnosti družbe, ki potrjuje tudi, da je bil opravljen notranji pregled spoštovanja zahtev za neodvisnost,
 - izjava o politiki revizijske družbe v zvezi s programom dodatnega strokovnega izobraževanja za podaljšanje dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja,
 - finančni podatki, ki kažejo na pomembnost revizijske družbe, kot so skupni promet, razdeljen na plačila od obveznih revizij letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov ter plačila za druge storitve dajanja zagotovil, svetovalne storitve v zvezi z davki in druge storitve, ki niso povezane z revizijo, podatki o osnovi za prejemke pooblaščenih revizorjev revizijske družbe, ter
 - podpis osebe, ki zastopa revizijsko družbo.

1.3 Lastnosti dobrih preglednih poročil

Transparentnost revizijskih družb ima pomembno vlogo v doseganju višje ravni revizijske kakovosti. Zato regulatorji v različnih državah zahtevajo, da revizijske družbe, ki revidirajo javne družbe, izdajo pregledna poročila, ki vsebujejo podatke o revizijskih družbah.

Vprašanje pa je, ali se revizijske družbe zavedajo, da lahko to pravno zahtevo uporabijo kot priložnost, da se bolje predstavijo javnosti. Podatki, ki morajo biti razkriti v preglednih poročilih, namreč lahko pomembno vplivajo na odločitve revizijskih komisij, investitorjev in drugih deležnikov. Pa tudi revizijske družbe bi se lahko na podlagi preglednih poročil primerjale s konkurenti, kar bi bila lahko spodbuda za izboljšanje njihovega delovanja oziroma sprejetja praks dobrega upravljanja svojih družb (Carcello, Bedard & Hermanson, 2009, str. 4).

Revizijske družbe imajo zakonske in profesionalne predpise oziroma strokovne standarde za vzdrževanje sistemov zagotavljanja kakovosti v svoji družbi. International Organization of Securities Commissions (v nadaljevanju IOSCO) (2009, str. 11) pravi, da so takšni sistemi namenjeni podajanju razumnega jamstva, da se revizijska družba in njeni zaposleni držijo zakonskih in profesionalnih zahtev. Način izvrševanja in nadziranja sistemov zagotavljanja kakovosti revizijskih družb lahko neposredno vpliva na kakovost revizije. Podrobnejša preglednost v preglednih poročilih v prej omenjenih sistemih revizijskih družb in kako družbe izvršujejo ter nadzorujejo te sisteme, namreč lahko podata dodatne podatke zainteresiranim udeležencem, ko ti primerjajo revizijske družbe in obravnavajo osredotočenost družbe na kakovost revizije. Primeri dodatnih elementov v preglednih poročilih lahko vključujejo opis sledečega (IOSCO, 2009, str. 11–12):

- podatkov o notranjem sistemu zagotavljanja kakovosti revizijske družbe in izjav upravnega oziroma poslovnega organa o poslovni učinkovitosti sistema ter skladnosti s profesionalnimi predpisi;
- podatkov o strategiji in rezultatih notranjih obravnav nadzora kakovosti ter kontroliranja teh nadzorov kakovosti od revizijske družbe, vključno z opisom odobritve novih strank in opisom postopka o sprejemljivosti obstoječih;
- strategij in postopkov obvladovanja tveganj z neprestanimi izboljšavami;
- podatkov o morebitnih sodnih postopkih;
- stalnem izobraževanju in usposabljanju;
- zaposlovanju, mentorstvu in povišicah;
- kako so partnerji oziroma pooblaščenici revizorji dodeljeni obveznostim in kako se upravljajo njihove delovne naloge;
- politike neodvisnosti in njenih postopkov znotraj revizijske družbe;
- vzdrževanja virov, ki jih revizijska družba nameni za jamčenje neodvisnosti družbe;
- kodeksa ravnanja za zaposlene in
- disciplinskih ukrepov za kršenje takšnih politik.

Torej bi lahko bila dodatna oziroma čim podrobnejša razkritja v preglednem poročilu revizijske družbe glede notranjega obvladovanja kakovosti dobra naložba za revizijsko družbo, da se bolje predstavi javnosti.

2 OBVLADOVANJE KAKOVOSTI V REVIZIJSKI DRUŽBI

2.1 Splošna opredelitev obvladovanja kakovosti

Standardi obvladovanja kakovosti in pravila revidiranja ne opredeljujejo pojma kakovost revidiranja, ampak predpisujejo usmeritve in postopke, ki jih morajo revizijske družbe oziroma revizorji upoštevati pri svojem delu tako, da zagotavljajo visoko kakovost revidiranja.

Obvladovanje kakovosti pomeni, da dosežemo pri osebah, ki ne sodelujejo v procesu, prepričanje, da proces deluje po njihovih pričakovanjih (Juran, 1999, str. 213), torej odličnost, skladnost s predpisi, odsotnost napak ipd.

Revizijska kakovost je sposobnost revizorja, da zmanjšuje negotovost in pristranskost revidiranih računovodskih izkazov. Lahko bi rekli, da je sposobnost revizorja, da zmanjša razliko med podatki v pripravljenih računovodskih izkazih in resnično sliko revidirane organizacije (Wallace, 2004, str. 273). DeAngelo (1981, str. 185) je kakovost revidiranja opredelila kot v okolju ocenjeno skupno verjetnost, da bo revizor sposoben ugotoviti nepravilnosti v računovodskih izkazih in hkrati o ugotovljenih nepravilnostih tudi pripravljen poročati. Pojem v okolju ocenjene skupne verjetnosti je pomemben, ker

navezuje na dejstvo pričakovane sposobnosti in neodvisnosti. To je tiste neodvisnosti, ki jo deležniki oziroma okolje pričakuje od revizorja. Zanimiva je tudi trditev Francisa (2011, str. 127), ki pravi, da pravni pogled revidiranja omogoča preprosto delitev na dva dela, in sicer revizijski neuspeh ali uspeh. Revizijski neuspeh oziroma napaka se pojavi, če revizor ni neodvisen ali pa neodvisen revizor izda nepravilno revizijsko poročilo o naročnikovih računovodskih izkazih. Nasprotno pa gre za revizijski uspeh takrat, ko revizor ravna v skladu s strokovnimi standardi in izda pravilno poročilo o naročnikovih računovodskih izkazih na ustrezni ravni revizijskega tveganja.

Kakovost revidiranja je eden od najpomembnejših tem v revizijski stroki, saj se, če je revizor sposoben zaznati in poročati o obstoječih pomembno napačnih navedbah v računovodskih izkazih, postopek revizije šteje za kakovostnejšega (Mohamed & Habib, 2013, str. 167). Vprašanje o zagotavljanju kakovosti in zanesljivosti revizije pa je povezano tudi z načeli, kot so revizorjeva neodvisnost, objektivnost in nenehno izboljševanje (Karapetrovic & Willborn, 2000, str. 680).

Vaicekauskas & Mackevičius (2013, str. 177) pravita, da je kakovost revizije večdimenzionalni konstrukt. V poenostavljeni izjavi jo opredeljujeta kot stopnjo potrditve med revizijsko vrednostjo, ki je ustvarjena, in pričakovanji, ki jih imajo tretje osebe oziroma revizijske stranke. Pričakovanja so dosežena ali presežena, če (Vaicekauskas & Mackevičius, 2013, str. 177):

- revizorji izdajajo točna in zanesljiva revizijska poročila,
- revizorji predstavijo koristne ugotovitve in priporočila za naročnika revizije, s čimer se ustvarja dodatna vrednost opravljene storitve,
- revizorji zmanjšajo verjetnost pomembno napačnih navedb zaradi prevare ali napake,
- se revizija izvaja v skladu s strokovnimi standardi, etiko in ustrezno zakonodajo na vseh ravneh revizije,
- revizijo izvajajo kompetentni revizorji, ki so sposobni zaznati pomembno napačne navedbe (spretnosti, izkušnje) in o njih (neodvisno) poročati, ter
- se naročniki revizijskih storitev zavedajo svoje odgovornosti in zagotavljajo kakovosten sistem notranjih nadzorov v podjetju.

Smith, Bedard in Johnstone (2009, str. 65) menijo, da je kakovost revidiranja tista, ki je sprejeta v skladu z revizijskimi standardi, da priskrbi sprejemljivo zagotovilo, da so revidirani računovodski izkazi in druga poročila pripravljena v skladu s sprejetimi računovodskimi standardi in brez pomembno napačnih navedb.

2.2 Standardi obvladovanja kakovosti revidiranja

Obvladovanje kakovosti revidiranja obravnavata dva mednarodna standarda. To sta Mednarodni standard revidiranja 220 – Obvladovanje kakovosti revizij računovodskih

izkazov (v nadaljevanju MSR 220) in Mednarodni standard obvladovanja kakovosti 1 – Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev (v nadaljevanju MSOK 1). Aprila 2009 je standarda v angleščini izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (angl. *International Auditing and Assurance Standards Board*) (v nadaljevanju IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (angl. *International Federation of Accountants*) (v nadaljevanju IFAC). V slovenščino ju je decembra 2009 prevedel Slovenski inštitut za revizijo (v nadaljevanju Inštitut).

Pri MSOK 1 gre za vzpostavljanje sistema obvladovanja kakovosti, pri MSR 220 pa za aplikacijo tega sistema pri revidiranju računovodskih izkazov. MSR 220 je bolj specifičen, saj se uporablja le pri revidiranju računovodskih izkazov, medtem ko MSOK 1 upoštevamo še pri drugih poslih dajanja zagotovil in sorodnih storitvah. Torej MSR 220 pokriva le revizijo računovodskih izkazov, MSOK 1 pa širše področje, saj ga je treba upoštevati pri obvladovanju kakovosti vseh poslov, ki potekajo v revizijski družbi.

2.2.1 Mednarodni standard obvladovanja kakovosti

Ta standard zajema obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev. Zato mora revizijska družba delovati v skladu z vsemi zahtevami, navedenimi v tem standardu. Zahteve standarda pomagajo revizijski družbi, da oblikuje sistem obvladovanja kakovosti zaradi pridobitve sprejemljivega zagotovila, da revizijska družba in njeno osebje ravnajo v skladu s primernimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami ter s strokovnimi standardi. V nadaljevanju v Tabeli 2 prikazujem sestavine ureditve obvladovanja kakovosti in njihov namen po MSOK 1 (2009).

Tabela 2: Sestavine ureditve obvladovanja kakovosti

Zap. št.	Sestavine po MSOK 1	Namen
1	Odgovornost vodstva za kakovost v podjetju	Vzpostavitev usmeritev in postopkov, namenjenih razvijanju notranje kulture, ki pravi, da je kakovost nujna.
2	Ustrezne etične zahteve	Vzpostavitev usmeritev in postopkov, namenjenih izpolnjevanju ustreznih etičnih zahtev v družbi.
3	Sprejetje in ohranjanje razmerij z naročniki ter posebni posli	Vzpostavitev usmeritev in postopkov, katerih upoštevanje vodi do primernih razmerij do naročnikov.
4	Človeški viri	Vzpostavitev usmeritev in postopkov v družbi, da ima dovolj osebja s sposobnostjo, zmožnostjo in zavezanostjo etičnim načelom.

se nadaljuje

nadaljevanje

Zap. št.	Sestavine po MSOK 1	Namen
5	Izvajanje posla	Vzpostavitev usmeritev in postopkov, namenjenih temu, da se posli izvajajo v skladu s strokovnimi standardi, regulativnimi in zakonskimi zahtevami ter da se izdajajo okoliščinam primerna poročila.
6	Spremljanje	Vzpostavitev usmeritev in postopkov, ki zagotavljajo, da so usmeritve in postopki, povezani z ureditvijo obvladovanja kakovosti, ustrezni in zadostni ter da učinkovito delujejo.

Vir: IFAC, Guide to Quality Control for Small-and Medium-Sized Practices, 2009, str. 10-20.

2.2.2 Mednarodni standard revidiranja 220

Standard obravnava posebne revizorjeve obveznosti z namenom zagotavljanja obvladovanja kakovosti revidiranja računovodskih izkazov. Osnovan je na predpostavki, da mora revizijska družba upoštevati zahteve MSOK 1 oziroma vsaj tako stroge zahteve na državni ravni.

Za vzpostavitev in delovanje sistema obvladovanja kakovosti je na ravni revizijske družbe po MSOK 1 odgovoren glavni direktor oziroma upravni odbor partnerjev. To odgovornost pa MSR 220 nalaga pooblaščenemu revizorju. Da se prenos odgovornosti nanaša na pooblaščenega revizorja, je razvidno pri vseh sestavinah obvladovanja kakovosti, ki jih zajema MSOK 1 (odgovornost vodstva za kakovost revizij, ustrezne etične zahteve, sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in revizijski posli, določitev delovnih skupin, izvajanje posla, spremljanje in dokumentacija).

Pooblaščen revizor mora izvajati postopke za obvladovanje kakovosti, da dobi sprejemljivo zagotovilo, da (MSR 220, 6. odstavek):

- je izvedba revizije skladna s strokovnimi standardi in zakonskimi ter regulativnimi zahtevami in
- je poročilo, ki ga revizor izda, okoliščinam primerno.

Pooblaščen revizor je dolžan, da v skladu z usmeritvami revizijske družbe oceni in preverja spoštovanje etičnih zahtev. Če pride do njihovega nespoštovanja, mora ustrezno ukrepati. Med trajanjem revizijskega posla mora biti pozoren na ravnanje članov delovne skupine. Morebitne grožnje po neodvisnosti mora odstraniti oziroma jih z uporabo varoval zmanjšati na sprejemljivo raven. Če revizor ugotovljenih groženj ne zmore obvladati, mora takoj poročati revizijski družbi oziroma njegovemu najvišjemu poslovodstvu, da primerno

ukrepa.

Pooblaščen revizor se mora v zvezi s postopki sprejema in ohranjanja razmerij z naročniki in revizijskimi posli prepričati, da so bili izpeljani vsi postopki glede sprejema in ohranitve razmerij v skladu z usmeritvami in postopki, ki jih je sprejela revizijska družba. Pri določitvi delovnih skupin za posel mora pooblaščen revizor zagotoviti, da je delovna skupina ustrezno usposobljena in sposobna. Delovna skupina mora biti zmožna izvesti revizijski posel v skladu s strokovnimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami. Pooblaščen revizor, zadolžen za posel, prevzame odgovornost za izvedbo posla tako, da prevzame odgovornost za usmerjanje, nadziranje in izvajanje revizijskega posla v skladu z zakonodajo in ustreznimi standardi. S pregledom revizijske dokumentacije in razprave z delovno skupino se mora prepričati, da so bili med izvedbo revizije pridobljeni ustrezni in zadostni revizijski dokazi v podporo oblikovanim sklepom, ki so podlaga za izdajo revizorjevega poročila. Pri revizijah računovodskih izkazov družb, ki kotirajo, ali pri drugih revizijskih poslih, za katere je revizijska družba presodila, da je potrebno ocenjevanje kakovosti posla, mora pooblaščen revizor preveriti imenovanje ocenjevalca kakovosti posla. Z njim mora tudi razpravljati o pomembnih zadevah, ki se pojavljajo med samo izvedbo revizije, in zadevah, ugotovljenih ob ocenjevanju kakovosti. V primeru pojava razlike v mnenjih znotraj delovne skupine za posel ali pri usklajevanju s svetovalci se mora delovna skupina za posel ravnati po usmeritvah in postopkih družbe za obravnavo in razreševanje razlik v mnenjih.

Pooblaščen revizor mora upoštevati izide spremljanja postopkov ureditve obvladovanja kakovosti v družbi, ki izhajajo iz zadnjih razpoložljivih podatkov družbe in, kjer je primerno, tudi iz drugih družb v mreži. Nato mora preučiti, ali lahko ugotovljene pomanjkljivosti, navedene v razpoložljivih podatkih, vplivajo na revizijski posel.

Glede na obravnavan standard mora pooblaščen revizor v revizijsko dokumentacijo vključiti (MSR 230, 8.–11. odstavek, A16. odstavek):

- prepoznane sporne zadeve v zvezi z upoštevanjem ustreznih etičnih zahtev in načine njihovih razreševanj,
- ugotovitve skladnosti z zahtevami po neodvisnosti pri izvedbi revizijskega posla,
- sprejete sklepe glede sprejema in ohranjanja razmerij z naročniki in glede revizijskih poslov ter
- vrsto, področja in sklepe posvetovanj.

Ocenjevalec kakovosti revizijskega posla mora med revizijsko dokumentacijo vključiti zapis o opravljanju postopkov, ki zahtevajo usmeritve revizijske družbe v zvezi z ocenjevanjem. Razvidno pa mora biti, da je bilo ocenjevanje kakovosti končano najpozneje do datuma revizorjevega poročila.

2.3 Zaznava kakovosti revidiranja

Kakovost revidiranja je kompleksen in večdimenzionalen pojem, saj ga opredeljujejo neposredni in posredni dejavniki. Kljub večjemu poudarku na neposrednih dejavnikih kakovosti, med katere spada izpolnjevanje zahtev pravil revidiranja, pa ne velja zanemariti vpliva posrednih dejavnikov, ki jih predstavljajo zaznave javnosti (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011, str. 3).

Medtem ko je dejanska kakovost revidiranja opredeljena z mednarodnimi standardi obvladovanja kakovosti in s pravili revidiranja, je videnje kakovosti revizije z vidika uporabnikov revizijskih storitev povsem drugačno. Ti praviloma niso seznanjeni s pravili in standardi, pa tudi vpogleda v proces revidiranja nimajo, zaradi česar tudi niso zmožni presojati kakovosti po strokovni plati (Skitek, 2009, str. 30).

Pomembno je spoznati videnje kakovosti revidiranja, kot jo zaznajo naročniki revizijskih storitev oziroma zunanji uporabniki. Zaznava kakovosti dela revizorjev je namreč bistvena pri vzpostavitvi zaupanja v objavljena računovodska poročila. Med uporabnike lahko štejemo sedanje in tudi potencialne vlagatelje, zaposlene, posojilodajalce, dobavitelje, kupce, regulatorje in preostalo širšo javnost. Interesi uporabnikov računovodskih izkazov so si različni, saj si včasih lahko tudi nasprotujejo, zato želijo vplivati na sestavljanje računovodskih izkazov. Tveganje prikazovanja »zelenih« in prikrojenih podatkov naj bi zmanjšal revizor s svojim strokovnim mnenjem o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov (Odar, 2010, str. 4). Prej omenjeni uporabniki objavljenih računovodskih izkazov lahko objavljene računovodske izkaze uporabljajo za odločitve o naložbah v podjetjih, ocenjevanje uspešnosti upravljanja podjetja, opredeljevanje finančnih strategij in ocenjevanje finančnega stanja (Brook, 2012, str. 12).

Glasser (1993, str. 19) našteva naslednje skupine uporabnikov računovodskih poročil, in sicer:

- resnični investitorji: obstoječi in bodoči delničarji,
- analitično-svetovalne skupine: finančni analitiki računovodskih podatkov,
- posojilodajalci: obstoječi in mogoči ponudniki kratkoročnih in dolgoročnih posojil,
- zaposleni: obstoječi in bodoči zaposleni ter sindikati, ki uporabljajo računovodske izkaze za določanje denarnih nagrad pri plačah,
- vlada: davčna uprava, ki skrbi za pobiranje davkov,
- javnost: zanima se za varnost prodanih proizvodov, vpliv proizvajalcev na okolje, stalnost števila zaposlenih na področju posameznih podjetij.

Naštete skupine bodo preverile računovodske izkaze, da bi ugotovile, kakšni so preteklo poslovanje podjetja v primerjavi s pričakovanji, sedanja in prihodnja dobičkonosnost ter likvidnost sredstev, možnost razvoja podjetja, višina tekočih in prihodnjih zaslužkov,

dividende in cene delnic na trgu, verjetnost, da bo podjetje postalo predmet prevzema drugega podjetja, vrednost stalnih in likvidnih sredstev ter kreditni rang. Na podlagi tega se lahko odločijo, ali kupiti ali prodati delnice podjetja. (Glasser, 1993, str. 19).

Uporabniki računovodskih poročil lahko verjamejo, da visoka kakovost revizije pomeni odsotnost pomembno napačnih navedb. Revizor lahko meni, da je zanj visoka kakovost revizije, da zadovoljivo opravi vse naloge, ki jih zahteva metodologija revizijske družbe. Revizijske družbe lahko ovrednotijo visoko kakovostno revizijo kot dobro opravljeno delo, za katerega bi se lahko brez težav zagovarjali tudi na inšpekcijskem pregledu ali sodišču. Regulatorji lahko gledajo na kakovostno revizijo kot na nekaj, kar je v skladu s strokovnimi standardi. Gospodarska družba pa lahko obravnava revizijo visoke kakovosti kot enega izmed razlogov, da se izogne gospodarskim težavam ali težavam na trgu. Skratka, različni pogledi kažejo na različne zaznave (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik & Velury, 2013, str. 385–386).

V znanstveni literaturi je preučevanje kakovosti revidiranja predmet številnih raziskav. Da bi lahko razumeli kakovost revidiranja z vidika zunanjih uporabnikov, so se številni raziskovalci usmerili tudi v preučevanje zaznave kakovosti revidiranja prek kazalnikov, s katerimi so poskušali dokazati povezavo z dejansko kakovostjo revidiranja. Najpogosteje obravnavana tema raziskav glede zaznane kakovosti revidiranja je velikost revizijske družbe. To je kazalnik, ki lahko najbolj predstavlja približek dejanski kakovosti revidiranja (DeAngelo, 1981; Craswell, Francis & Taylor, 1995; Hunt & Lulseged, 2004).

Velike revizijske družbe v očeh uporabnikov zagotavljajo višjo raven kakovosti revidiranja, saj menijo, da razpolagajo z višjo ravni strokovnosti in neodvisnosti ter da imajo več razpoložljivih sredstev za izboljšanje tehnologije in strokovno izpopolnjevanje kadra (Craswell et al., 1995, 297–322). Večje revizijske družbe imajo več virov, zato se šteje, da lahko opravljajo zmogljivejše teste. Posledično to pomeni, da imajo natančnejše podatke kot manjše revizijske družbe (Beatty, 1989, str. 696; Titman & Trueman 1986, str. 160).

Z izbruhom finančnih škandalov so se pojavila razna ugibanja, ali kazalnik velikost revizijske družbe dejansko predstavlja merilo kakovostno izvedene revizije. Takrat je namreč propadla revizijska družba Arthur Andersen, ki je veljala za del skupine petih velikih revizijskih družb. Predmet obravnave doslednosti zagotavljanja kakovosti je bila predvsem na ravni podružnic, vključenih v mrežo revizijske družbe. V svoji raziskavi Francis in Yu (2008) pravita, da se ne gre zanašati na miselnost, da imajo vse podružnice velike revizijske družbe tudi enako kakovost revidiranja. Obravnavala sta popravke računovodskih izkazov kar 3.444 podjetij, od katerih so jih 1.726 izvedla podjetja, ki so jih revidirale velike revizijske družbe v obdobju 2003–2005. Ločeno sta preučevala popravke računovodskih izkazov na ravni večjih in manjših lokalnih podružnic posamezne revizijske mreže. Ugotovila sta, da vse podružnice niso zagotavljale iste ravni kakovosti revidiranja.

Čeprav je v revizijskih mrežah vzpostavljen sistem obvladovanja kakovosti v obliki sprejetih priročnikov oziroma metodologije, sta avtorja sklenila, da obstajajo omejene zmožnosti prenosa znanja in izkušenj med podružnicami v mreži (Francis & Yu, 2008, str. 30–31).

2.4 Sistemi notranjega obvladovanja kakovosti

Revizijske družbe morajo vzpostaviti notranji sistem obvladovanja kakovosti revidiranja v skladu z MSOK 1 in MSR 220. V Sloveniji je bila na podlagi ZRev-2 (2008) ustanovljena Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija), ki opravlja javni nadzor nad kakovostjo revidiranja in zastopa javni interes. Glavni namen izvajanja nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev je predvsem izboljšanje kakovosti njihovega dela zaradi večjega zaupanja v računovodsko poročanje in zaradi zaščite vlagateljev. Nadzor nad zagotavljanjem kakovosti dela revizijskih družb Agencija opravlja z namenom preverjanja, ali revizijska družba pri opravljanju revidiranja ravna v skladu s pravili revidiranja, ki so določena zaradi zagotavljanja učinkovitega izvajanja revizijskih in drugih sorodnih storitev na najvišji kakovostni ravni (Majič & Relić, 2014, str. 55).

Agencija pri izvajanju svojih nalog sodeluje z mnogimi domačimi inštitucijami, zlasti z Inštitutom, ki je na podlagi določb ZRev-2 (2008) tudi nadzorni organ nad kakovostjo revidiranja (Načrt dela Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2014 s finančnim načrtom 2014, 2014).

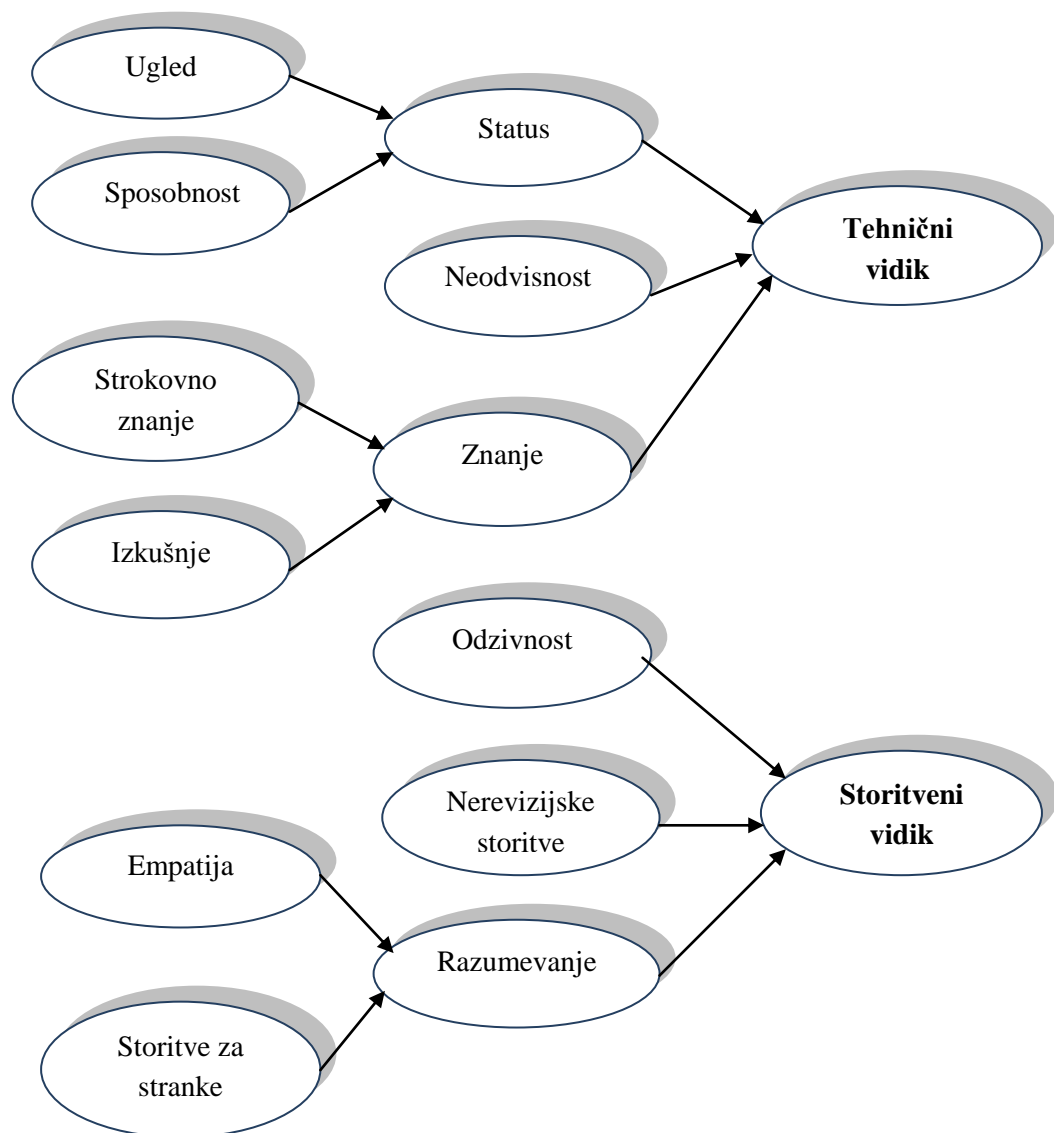
V skladu s tretjim odstavkom 74. člena ZRev-2 (2008) je vsaka revizijska družba, ki izvaja obvezne revizije subjektov, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organiziran trg vrednostnih papirjev katere koli države članice, nadzirana najmanj vsaka tri leta, druge revizijske družbe pa najmanj vsakih šest let. Revizijske družbe, zavezane k oddaji preglednih poročil, morajo o nadzoru Inštituta poročati v svojih preglednih poročilih, te pa pregleduje Agencija.

Pregled sistema obvladovanja kakovosti znotraj revizijske družbe vključuje ugotavljanje, ali ima revizijska družba vzpostavljene postopke in usmeritve, povezane s kakovostjo opravljenega dela. Preverba vzpostavljenih postopkov in usmeritev se nanaša na: spoštovanje etičnih zahtev, sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki, oblikovanje revizijskih skupin, izvajanje poslov v skladu s pravili revidiranja ter zagotavljanje, da so postopki in usmeritve, povezani z ureditvijo obvladovanja kakovosti, ustrezni, primerni in upoštevani v praksi (Majič & Relić, 2014, str. 56).

Duff (2004, str. 15) je v svoji raziskavi razvil dvodimenzionalni okvir revizijske kakovosti, tj. tehnični in storitveni. Oba vidika sta razdeljena na podvidike. Tehnični tako vsebuje: ugled, sposobnost, neodvisnost, strokovno znanje in izkušnje; storitveni pa: odzivnost,

nerevizijske storitve, empatijo in storitve za stranke. Čeprav sta tehnični in storitveni vidik različna konstrukta kakovosti revidiranja, med njima obstajajo relevantne medsebojne relacije, ki vplivajo na končno vrednost kakovosti. Vidika sta pomembni komponenti, saj revizijski družbi omogočata premostitev vrzeli med pričakovanji javnosti in dejanskim stanjem ter obenem obvladovanje kakovosti revidiranja v skladu z zakonodajnim okvirjem. Vidika tehnične in storitvene kakovosti ter pripadajoče podvidike prikazujem v obliki modela na Sliki 1.

Slika 1: Dvodimenzionalni okvir revizijske kakovosti



Vir: A. Duff, Auditqual: Dimensions of Audit Quality 2004, str. 16.

Center for audit quality (v nadaljevanju CAQ) je avtonomna, neprofitna, ameriška organizacija, ki jo vodi uprava. V njej so menedžerji iz javnih revizijskih družb in

Ameriškega inštituta pooblaščenih javnih računovodij (angl. *American Institute of Certified Public Accountants*) (v nadaljevanju AICPA) in trije neodvisni člani, ki niso iz revizijske stroke. CAQ je povezan z organizacijo AICPA in je namenjen krepitvi zaupanja vlagateljev v kapitalske trge, tako da priporoča politike in standarde, ki spodbujajo objektivnost, odzivnost in učinkovitost javnih revizorjev, ter sklicuje druge zainteresirane strani in z njimi sodeluje z namenom pospešitve razprave o ključnih vprašanjih, ki zadevajo ukrepanje in posredovanje. V svoji študiji je CAQ (*Approach to audit quality indicators*, 2014, str. 3) na podlagi preučitve različnih standardov in priporočil o revizijski kakovosti po svetu oblikoval naslednje štiri kazalnike obvladovanja kakovosti revidiranja: vodstvo revizijske družbe in njegove usmeritve, profesionalnost in izkušnost osebja ter delovne obremenitve, spremljanje in revizorjeva poročila.

Vodstvo revizijske družbe in njegove usmeritve

Vodstvo revizijske družbe mora poudarjati kakovost dela in se zavedati svoje odgovornosti za sistem obvladovanja kakovosti revidiranja. Največ podatkov glede implementacij svojih usmeritev o notranjem obvladovanju kakovosti v sistemu v družbi lahko vodstvo pridobi od delovne skupine. Vodstvo lahko meri učinkovitost takšnega sporazumevanja tudi s pomočjo anonimne ankete za zaposlene (*Approach to audit quality indicators*, 2014, str. 8).

Profesionalnost in izkušnost osebja ter delovne obremenitve

Znanje, izkušnje in delovne obremenitve so ključni dejavniki za zaposlene pri izvedbi revizije. Odgovorni revizor za posamezen posel oziroma partner mora določiti, ali ima delovna skupina dovolj izkušenj in kompetenc ter vključitev strokovnjakov, ko je to potrebno. Kolektivno znanje in izkušnje so pomembni za delovno skupino za doseganje revizijske kakovosti. Ti dejavniki so namenjeni tudi za pomoč revizijskim komisijam za razumevanje strukture delovne skupine za določen posel. Z njimi si lahko ilustrirajo oziroma določijo, katero specifično znanje in izkušnje so potrebni za, na primer, revidiranje zapletenih zadev ali podjetij in čas, ki ga delovne skupine potrebujejo. Mere za izkušnje, ki so lahko najpomembnejše v zapletenem poslu, so (*Approach to audit quality indicators*, 2014, str. 9):

- število let delovnih izkušenj,
- število let delovnih izkušenj za določen industrijski sektor,
- število let v revizijski družbi in
- število let opravljanja sedanje stopnje delovnega mesta.

Revizijske komisije lahko smernice v časovnih razporedih merijo (*Approach to audit quality indicators*, 2014, str. 9):

- revizijske ure po različnih ravneh, vključno s partnerjevimi in drugimi zaposlenimi (na primer odstotek dejanskih ur od načrtovanih),

- razlike v opravljenih revizijskih urah med posameznimi leti (na primer primerjava dejanskih in načrtovanih letošnjih ur z dejanskimi in načrtovanimi urami iz preteklega leta) in
- razčlenitev revizijskih ur glede na faze revizijskega procesa, predvsem pa razdelitev med načrtovanjem in izvedbo.

Spremljanje

Spremljanje izvedbe revizije je deloma vodeno s pomočjo procesov, ki jih predpišejo zakonodajalci. Vendar CAQ (Approach to audit quality indicators, 2014, str. 12) pravi, da bi lahko bile del programa spremljanja revizijske kakovosti tudi razprave delovnih skupin o ugotovitvah, ki se pojavijo med revizijami. Te ugotovitve so kazalnik revizijske kakovosti, ki bi lahko zanimale revizijske komisije in lahko služijo kot pomoč za navedbo področij, na katerih bi bilo mogoče izboljšati prakso. Delovna skupina lahko deli svoje mnenje tudi o prizadevanjih revizijske družbe z razumevanjem zmogljivosti, ki jih povzročijo pomanjkljivosti, in z vzpostavitvijo morebitnih rešitev, vključno s spremembami v nadzoru nad kakovostjo revizijskega procesa.

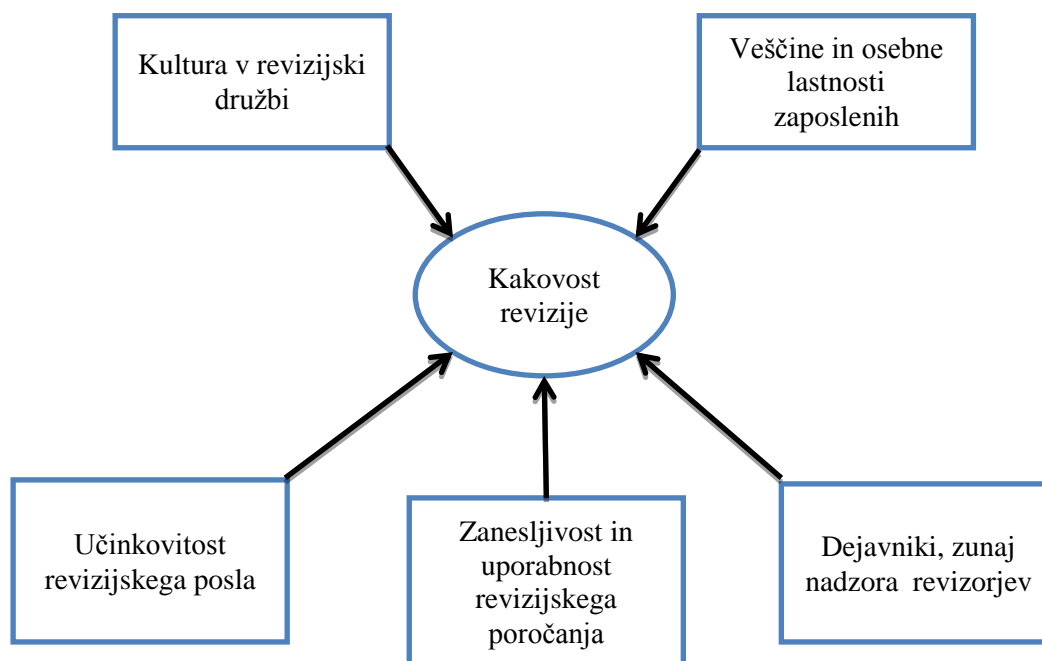
Revizorjeva poročila

Raven izdajanja popravkov vrednosti že izdanih računovodskih izkazov subjektov javnega interesa in primeri, ko revizor umakne svoje predhodno poročilo o notranjem nadzoru nad računovodskim poročanjem, je po mnenju nekaterih mogoč pokazatelj revizijske kakovosti. Revizorjev pogovor z revizijsko komisijo bi se lahko osredotočil na smernice na ravni podjetja o (Approach to audit quality indicators, 2014, str. 13):

- morebitni izdaji popravkov že izdanih računovodskih izkazov in
- umiku že izdanih revizorjevih poročil.

Financial reporting council (v nadaljevanju FRC) je neodvisni regulator v Veliki Britaniji, odgovoren za spodbujanje visoko kakovostnega korporativnega upravljanja tako, da postavlja računovodske in revizijske standarde ter spremlja in nadzoruje njihovo izvrševanje. FRC (2007, str. 1) meni, da je za doseganje čim boljše revizijske kakovosti pomembnih pet kazalnikov, ki jih prikazujem na Sliki 2.

Slika 2: Sestava revizijske kakovosti



Vir: FRC, *Promoting audit quality*, 2007, str. 7.

FRC (2007, str. 7) je v svoji študiji opredelil naslednje kazalnike kulture v revizijski družbi, za katere meni, da izboljšujejo kakovost revizije, in sicer:

- vodstvo, ki poudarja pomen revizorjevih poklicnih odgovornosti,
- spoštovanje revizijske zakonodaje in etičnih standardov,
- sisteme razvoja zaposlenih, ki spodbujajo značilnosti, ki so bistvenega pomena za kakovost revidiranja,
- spodbujanje posvetovanja o zahtevnih vprašanjih in zagotavljanje zadostnih sredstev za ukvarjanje s takšnimi vprašanji ter
- razvoj informacijske infrastrukture za podporo revizijske funkcije.

Ključni kazalniki, ki pri veščinah in osebnih lastnostih nakazujejo na boljšo revizijsko kakovost, so: baza znanja zaposlenih, usposabljanje revizijskega osebja in ustrezen pristop k oceni zaposlenih (FRC, 2007, str. 10).

Za učinkovit revizijski posel so po mnenju FRC (2007, str. 15) bistvene značilnosti, kot so: visoko kakovostna tehnična podpora je na voljo revizijski ekipi, ko naleti na neznano situacijo, revizijska metodologija je dobro strukturirana, saj zagotavlja okvir in postopke za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, ustreznost z revizijskimi standardi ter učinkovit nadzor nad revizijskim delom, etični standardi so doseženi, saj zagotavljajo zaupanje v neoporečnost, objektivnost in neodvisnost revizorja, postopki nadzora kakovosti pa so učinkoviti, razumni in uporabljeni.

Značilnosti zanesljivega in uporabnega revizijskega poročanja sta: revizijsko mnenje, ki zahteva zaupanje, in dobro sporazumevanje z revizijskimi komisijami (FRC, 2007, str. 10).

Dejavniki, ki so zunaj nadzora revizorjev, pa so: pristop upravljanja revizijske družbe, prispevek revizijske komisije, vloga delničarjev, vloga sodnih postopkov, pristop regulatorjev in pritiski, ki jih povzročajo režimi poročanja (FRC, 2007, str. 22).

IAASB (2014, str. 4) je v svoji študiji razvil postopek revizijske kakovosti, ki se nanaša na sistem notranjega in zunanjega obvladovanja kakovosti. Postopek revizijske kakovosti je namenjen ozaveščanju o ključnih elementih kakovosti revizije, s čimer spodbuja revizorje, revizijske družbe in druge zainteresirane, da lahko povečajo kakovost revizije v njihovih procesih. Sestavljen je sicer iz vhodnih in izhodnih dejavnikov, dejavnikov procesa, ključnih interakcij in okoljskih dejavnikov, vendar bom v magistrski nalogi predstavila samo vhodne dejavnike, saj se neposredno navezujejo samo na sistem notranjega obvladovanja kakovosti, preostali deli postopka se nanašajo tudi na zunanje. Vhodni dejavniki so torej razdeljeni v skupine in nato so te razdeljene na elemente revizijske kakovosti na ravni delovne skupine oziroma zaposlenih, na ravni družbe in na državni ravni.

Vhodni dejavniki so torej razdeljeni v dve skupini, in sicer (IAASB, 2014, str. 6) na:

- vrednote, etiko in odnose revizorjev, ki so pod vplivom kulture, ki prevladuje v revizijski družbi, ter
- znanje, spretnosti in izkušnje revizorjev ter čas, ki jim je dodeljen za izvedbo revizij.

Elementi revizijske kakovosti skupine »Vrednote, etika in odnosi revizorjev, ki so pod vplivom kulture, ki prevladuje v revizijski družbi« so (IAASB, 2014 str. 8–9):

- delovna ekipa mora delovati v interesu širše javnosti, izkazovati mora objektivnost, neodvisnost, poklicno zaupljivost in primerno skrbnost ter mora biti strokovno usposobljena;
- revizijska družba mora zagotoviti neodvisnost družbe, potrebne osebne lastnosti mora promovirati prek ocenjevanja in sistemov nagrajevanja, finančni vidiki v družbi ne smejo vplivati na odločitve in dejanja, ki bi oslabili revizijsko kakovost, spodbujati je potrebno kulturo posvetovanja o težkih vprašanjih, v družbi pa morajo biti učinkoviti sistemi za sprejem in ohranjanje strank;
- regulatorji za določanje standardov morajo poskrbeti, da so načela etike razumna in se dosledno uporabljajo, podatke, pomembne za odločitve sprejemanja in ohranjanja strank, pa delijo med revizijskimi družbami.

Skupina »Znanje, spretnosti in izkušnje revizorjev ter čas, ki jim je dodeljen za izvedbo revizij« vsebuje naslednje elemente revizijske kakovosti (IAASB, 2014, str. 10–11):

- zaposleni (vključno s partnerji) razumejo poslovanje revizijske družbe, delajo razumne sodbe, imajo dovolj izkušenj, so ustrezno usmerjeni in nadzirani, revizijski partner je dejavno vključen tudi v oceno tveganja, načrtovanja, nadzora in pregled opravljenega dela, zaposleni (vključno s partnerji) imajo dovolj časa, da opravijo revizijo učinkovito in so vedno dosegljivi poslovodstvu in lastnikom;
- zaposleni imajo dovolj časa, da se ukvarjajo s težkimi vprašanji, ki se pojavijo, delovne skupine so ustrezno strukturirane, partnerji in starejši zaposleni zagotavljajo primerno usposabljanje mlajših zaposlenih in vsi imajo na razpolago dovolj usposabljanja;
- na državni ravni morajo biti zahteve za izobraževanje jasno opredeljene in usposabljanje učinkovito, obstajati morajo ustrezna izobraževanja za izpopolnjevanje v računovodski in revizijski stroki glede novih regulativnih zahtev, revizijska stroka pa je dobro situirana, tako da privabi in zadrži strokovnjake z ustreznimi značilnostmi.

V tem podpoglavju sem prikazala različne sisteme kazalnikov kakovosti revidiranja, ki so jih na podlagi standardov in znanstvene literature pripravili različni raziskovalci oziroma strokovne inštitucije. Kazalnike so avtorji različno poimenovali, sisteme pa različno opredelili, vendar imajo vsi skupen imenovalec, in sicer, da so pokazatelji obvladovanja revizijske kakovosti.

3 KAZALNIKI NOTRANJEGA SISTEMA KAKOVOSTI REVIDIRANJA V TEORIJI IN REGULATIVI

Notranje obvladovanje kakovosti v revizijski družbi je spremenljivka, ki je ni mogoče neposredno meriti, zato so v strokovni literaturi razvili naslednje kazalnike, ki jo posredno merijo: odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti, etične zahteve, sprejem in ohranjanje strank, vodenje zaposlenih, učinkovitost izvedbe revizijskega posla in spremljanje (MSOK 1, 2009). Omenjene kazalnike bom v nadaljevanju tudi podrobneje opisala.

3.1 Odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti

Ureditev obvladovanja kakovosti v revizijski družbi MSOK 1 se nalaga glavnemu direktorju oziroma upravnemu odboru partnerjev. Vodstvo je odgovorno za vzpostavitev usmeritev in postopkov, ki so namenjeni razvijanju notranje kulture, usmerjene v kakovost tako, da komercialni interesi nimajo prednosti pred kakovostjo opravljenega dela. Vodstvo mora jasno opredeliti cilje, poslanstvo in organizacijsko strukturo družbe, hkrati pa biti povsod in pri vseh odločitvah vzor vsem svojim zaposlenim.

Sestavino odgovornost vodstva bi lahko šteli tudi za glavni element obvladovanja kakovosti. Namreč, če se vodstvo ne bi zavedalo pomembnosti ureditve obvladovanja kakovosti, potem bi bilo kakršno koli poskušanje vzpostavitve takšnega sistema brez

pomena.

Glavna področja odgovornosti vodstva, ki vplivajo na obvladovanje kakovosti v revizijskih družbah, so: uveljavitev pogojev za opravljanje revizij v skladu z ZRev-2, sklepanje poslov, pregled nad naložbami v revidiranih družbah, zagotovitev spoštovanja zakonodaje in pravil revidiranja, uvajanje strokovnih teoretičnih rešitev v prakso, nadzor nad osebjem, načrtovanje in potek revidiranja v skladu z načrtom, varovanje zaupnih podatkov, revidiranje družbe, poročanje, skrb za nemoteno delo Inštituta in Agencije, vzpostavitev statuta v skladu z ZRev-2, sprejetje ustrezne lastniške sestave revizijske družbe in sestave uprave ter ustrezno zavarovanje odgovornosti, ki jo revizijska družba lahko povzroči revidirani pravni osebi (Šink, 2005, str. 9).

Odgovornost vodstva za kakovost po MSOK 1 in MSR 220 je lahko precej realizirana le, če daje vodstvo družbe dober zgled svojim zaposlenim. Vodstvo namreč s svojim zgledom zaposlenim direktno poudarja zavedanje o pomembnosti zagotavljanja kakovosti pri revidiranju in tako določa notranjo kulturo revizijske družbe.

Vodstvo je odgovorno tudi za nadzor nad zaposlenimi. Spremljati in nadzirati mora znanja in izkušnje zaposlenih, nadzirati ohranjanje in pridobivanje licenc pooblaščenih revizorjev, vključno z izrečenimi kaznimi ali celo odvzetimi licencami v družbi zaposlenih revizorjev. Odgovornost vodstva se torej kaže v ustrezno organiziranem, načrtovanem in nadziranem izobraževanju zaposlenih. Z ustrezno organizacijo in izvajanjem strokovnega izobraževanja zaposlenih znotraj in tudi zunaj družbe je zagotovljeno obvladovanje kakovosti. Omogočen pa mora biti tudi dostop do strokovnih standardov, zakonov, stališč, smernic in druge literature s področja revidiranja (Zobec, 2012, str. 29).

3.2 Etične zahteve

Hribar (2005, str. 36) pravi, da morajo usmeritve in postopki, ki jih pripravi revizijska družba, podati ustrezno zagotovilo, da revizijska družba in njeno osebje, vključno s strokovnjaki, ki pogodbeno sodelujejo z revizijsko družbo, skrbijo za ustrezne etične zahteve. Usmeritve in postopki pomagajo revizijski družbi in njenemu osebju ustrezno ukrepati ob zaznani kršitvi etičnih zahtev, zato je za revizijsko družbo pomembno, da v družbi vzpostavi visoko raven spoštovanja etičnih zahtev kot sestavine obvladovanja kakovosti.

Krell (2010, str. 49) opisuje šest korakov do visoko učinkovitih etičnih revizij. Prvi korak je primerjava med dejanskim vedenjem zaposlenih in vedenjem, ki je določeno v etičnem priročniku oziroma v usmeritvah in postopkih podjetja. Podrobneje, kot so ti opisani, laže je primerjati. Naslednji korak je razvijanje meritev. Za etično revizijo ni potrebno, da je tako črno-bela, kot je operativna revizija, saj lahko poteka bolj gladko, ko so otipljivi ukrepi za etiko postavljeni. V tem koraku je priporočeno dodajanje etičnih ciljev na letni

pregled uspešnosti. V tretjem koraku avtor predlaga ustvaritev funkcionalne ekipe, ki vključuje strokovnjaka za etiko, morebitnega notranjega revizorja in pravnika. Četrti korak je učinkovita revizija, kar pomeni, da je treba že pred samo izvedbo pripraviti ustrezen načrt, ki vsebuje zaposlene, s katerimi je treba opraviti intervju, podatke, ki jih je treba pregledati, ter procese, ki jih je treba opazovati. Priprava načrta naj bi pomagala, da ne bi prihajalo med izvedbo revizije do nepričakovanih motenj. V petem koraku avtor svetuje neprestano pozornost na druge zadeve, torej na druge priložnosti, ki lahko prinesejo izboljšanje in delitev mnenja s sodelavci. Šesti korak pravi, da je treba za vsako etično kršitev postaviti ustrezen disciplinski ukrep v etičnih postopkih in usmeritvah podjetja.

Torej, vsaka revizijska družba mora določiti usmeritve in postopke, ki dajejo sprejemljivo zagotovilo, da revizijska družba in njeno osebje spoštujeta ustrezne etične zahteve. Te opredeljuje Kodeks etike za računovodske strokovnjake (v nadaljevanju Kodeks), ki ga je sestavil IFAC. Omenjen Kodeks je sestavljen iz treh delov. Prvi del velja za vse računovodske strokovnjake, drugi za samostojne računovodske strokovnjake, tretji pa za računovodske strokovnjake v podjetju in deloma tudi za samostojne računovodske strokovnjake. Gre torej za širše opredeljen poklic računovodskih strokovnjakov in za njihovo etiko (Kodeks etike za računovodske strokovnjake, 2008). Etične zahteve običajno vključujejo zahteve iz prvega (temeljna načela strokovne etike, ki jih v nadaljevanju prikazujem na Sliki 3), in drugega dela (ponazoritev uporabe okvirne zasnove v posebnih primerih) Kodeksa.

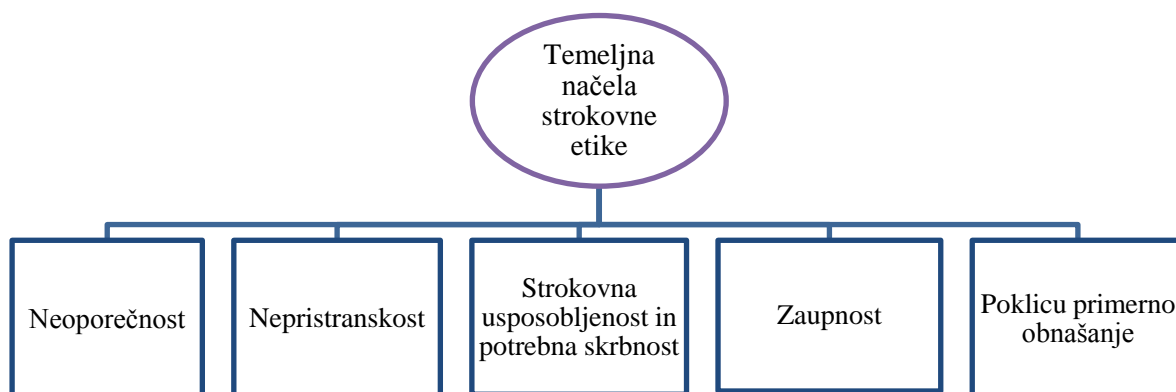
Naslednji pomemben akt v Sloveniji, ki poskuša povečati nepristranskost in neodvisnost, je Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev. Njegov namen se kaže v usmerjanju revizorjev, ko opravljajo svoje poklicne dolžnosti, z določanjem načel in pravil etičnega in poklicnega obnašanja v stroki ter javnosti (Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev, 1994). Omenjen Kodeks vsebuje le pet temeljnih načel (odgovornost, javni interes, neoporečnost, nepristranskost in neodvisnost, ter dolžno poklicno skrbnost) in deset pravil (neodvisnost, neoporečnost in nepristranskost, spoštovanje temeljnih načel in revizijskih standardov, zaupnost, poklicno skrbnost, plačila za storitve in sprejemanje ter plačevanje provizij, reklamo in nabiranje sporočil, nezdržljivost določenih zaposlitev in revizorjeva nečastna dejanja, ime revizijske družbe ter spoštovanje zakonitosti) (SIR, 1994).

V nadaljevanju bom podrobneje opisala temeljna načela strokovne etike in neodvisnost, v katero je usmerjena tudi največja pozornost pri opravljanju revizijskega poklica.

3.2.1 Temeljna načela strokovne etike

Temeljna načela strokovne etike, prikazana na Sliki 3, se v revizijsko družbo implementirajo zlasti s pomočjo vodstva, tj. prek usposabljanj in izobraževanj zaposlenih, vključno s spremljanjem izvajanja pravil etike v praksi.

Slika 3: Temeljna načela strokovne etike



Vir: IFAC, *Guide to Quality Control for Small-and Medium-Sized Practices*, 2009, str. 23.

Neoporečnost

Revizorji morajo biti resnicoljubni in pošteni računovodski strokovnjaki, katerih poslovanje je korektno. Ne smejo biti površni, udeleženi pri poročilih, izkazih ali drugih podatkih, če so prepričani, da podatki vsebujejo napačne ali zavajajoče ugotovitve, in ne smejo izpuščati podatkov, katerih zanemarjenje bi bilo zavajajoče (IFAC, 2013, str. 17). Za poglobljanje in vzdrževanje javnega zaupanja morajo revizorji svoje posle izvajati kar najbolj neoporečno. Nikogar ne smejo namenoma zavajati ali mu napačno tolmačiti dejstev in se morajo v vsakem trenutku zavedati pomembnosti načela neoporečnosti (SIR, 1994, str. 2, 4).

Nepriistranskost

Načelo nepristranskosti nalaga revizorjem obveznost, da svojega strokovnega ali poslovnega mnenja ne smejo diskreditirati zaradi pristranskosti, navzkrižja interesov ali nedovoljenega vplivanja drugih (IFAC, 2013, str. 18). Revizorji ne smejo biti udeleženi v revidiranem podjetju na noben način, ki bi ogrožal njegovo nepristranskost. To morajo dokazati pri vsakem sprejetem poslu, nikakor pa ne smejo podrediti svoje lastne presoje in odločitev interesom naročnika (SIR, 1994, str. 2, 4).

Strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost

Revizor mora spoštovati etične in poklicne standarde, neprestano izpopolnjevati strokovno usposobljenost in kakovost storitev ter opravljati naloge po svojih najboljših močeh (SIR, 1994, str. 2). Glede na Kodeks (IFAC, 2013, str. 19) gre pri strokovni usposobljenosti in dolžni skrbnosti za vzdrževanje strokovnega znanja in veščin na zahtevani ravni ter za vestno delovanje v skladu z veljavnimi poklicnimi standardi. Vestnost vključuje odgovornost, ki deluje v skladu z zahtevami zaupnih nalog, torej skrbno, temeljito in

pravočasno (IFAC, 2013, str. 19).

Zaupnost

Načelo zaupnosti računovodskim strokovnjakom nalaga obveznost, da se vzdržijo kakršnega koli razkritja zaupnih podatkov, ki jih pridobijo v poklicnem ali poslovnem odnosu zunaj podjetja, in uporabe teh podatkov v svojo osebno korist ali korist tretjih oseb (IFAC, 2013, str. 20). Ob zamenjavi delodajalca mora revizor ločevati izkušnje, ki si jih je pridobil na prejšnjem delovnem mestu, od zaupnih podatkov, s katerimi se je seznanil na njem (SIR, 1994, str. 5).

Poklicu primerno obnašanje

Računovodski strokovnjaki morajo spoštovati veljavne predpise in zakone ter se izogibati vsakršnim dejanjem, ki lahko škodujejo ugledu svojega poklica. To vključuje dejanja, o katerih bi razumna in obveščena tretja oseba, ki pozna vse primerne podatke, menila, da bi negativno vplivala na ugled tega poklica. Biti morajo pošteni in resnicoljubni in ne smejo imeti prevelikih zahtev za storitve, ki jih lahko ponujajo, ter podcenjevati dela drugih (IFAC, 2013, str. 22).

3.2.2 Neodvisnost

Revizijska družba mora določiti take usmeritve in postopke, ki dajejo sprejemljivo zagotovilo, da revizijska družba, njeno osebje in po potrebi tudi drugi, od katerih se zahteva neodvisnost (vključno z osebjem revizijske mreže), skrbijo za neodvisnost, če tako zahtevajo ustrezne etične zahteve. Take usmeritve in postopki omogočajo družbi, da (MSOK 1, 2009, str. 11):

- sporoča svoje zahteve, povezane z neodvisnostjo, osebju in drugim, od katerih se to zahteva;
- ugotavlja in vrednoti okoliščine ter povezave, ki pomenijo nevarnost za neodvisnost, ustrezno ukrepa, da bi to nevarnost odpravila ali jo zmanjšala na sprejemljivo raven z uporabo varoval; če oceni, da je ustrezno umakniti se iz posla, to stori.

Neodvisnost lahko opišemo (Kodeks etike za računovodske strokovnjake, 2008, str. 21):

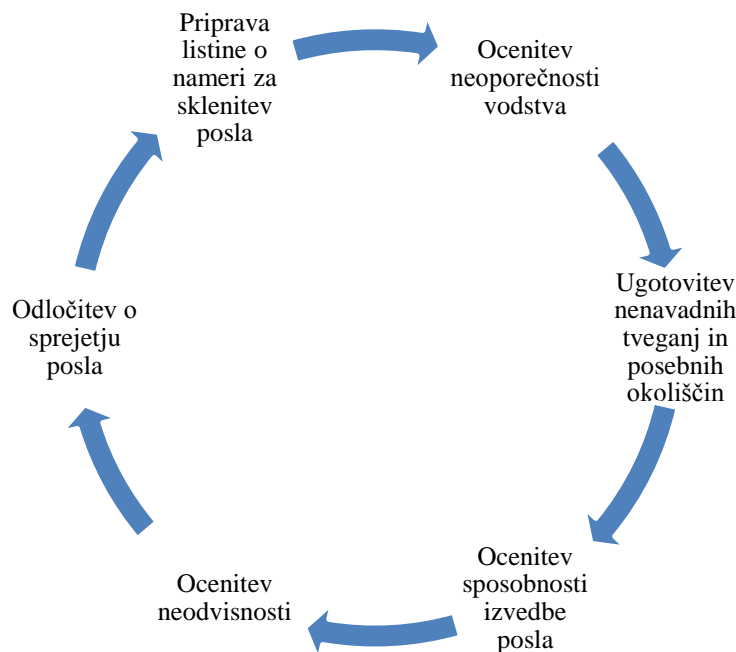
- kot neodvisnost mnenja – torej miselnost, ki dopušča oblikovanje mnenja, ne da bi bilo pod kakšnim vplivom, ki bi ogrožal strokovno presojo, in omogoča posamezniku delovati neoporečno, nepristransko in s strokovnim dvomom; ter
- kot neodvisnost po videzu – izogibanje dejstvom in okoliščinam, ki so tako pomembni, da bi lahko obveščena in razumna tretja stranka, ki pozna vse ustrezne podatke, tudi uporabljena varovala, utemeljeno sklepala, da je neoporečnost, nepristranskost ali

strokovni dvom podjetja računovodskih strokovnjakov ali člana skupine za pridobivanje zagotovil ogrožen.

3.3 Sprejem in ohranjanje strank

Boynton in Johnson (2006, str. 272) opisujeta korake sprejetja oziroma ohranjanja posla, ki jih prikazujem na Sliki 4. Koraki so prikazani kot proces, ki se neprenehoma ponavlja in se lahko konča kadar koli. Namreč, ko revizijska družba sprejme določen posel, mora vedno spremljati in ocenjevati predstavljene korake. Do sprememb lahko vedno pride na strani naročnika ali revizorja, ki lahko pomembno vplivajo na primarno odločitev revizijske družbe o sprejetju določenega posla. To pomeni, da se iz utemeljenih razlogov posel lahko tudi prekine.

Slika 4: Koraki sprejetja oziroma ohranjanja posla



Vir: W. Boynton, & R. Johnson, *Modern Auditing: assurance services and the integrity of financial reporting*, 2006, str. 273.

Kadar naročnikovo poslovanje ni popolnoma neoporečno, obstaja verjetnost prevar, kar je bilo vidno tudi v primerih velikih računovodskih škandalov. Priporočeno je, da se pred sprejetjem posla poizveduje pri predhodnem revizorju in pri tretjih strankah (banke, odvetniki, drugi poslovni objekti), ki so bile v poslovnem odnosu z mogočim naročnikom. Če revizijska družba dvomi o neoporečnosti naročnika, posla ne sme sprejeti (Boynton & Johnson, 2006, str. 273–275).

Naslednji korak predstavlja ugotovitev poslovnih tveganj in tveganj, ki so povezane z

materialno odgovornostjo, katerih obstoj lahko pripelje do raznih groženj, tožb in izgube ugleda. Priporoča se, da revizijska družba pred sprejetjem posla oceni naročnikovo zakonitost poslovanja in finančno stabilnost. Koristno je tudi, če je pozorna na omejitve, ki se lahko pojavijo pri revizorjevem delu (na primer pomanjkljiva potrebna dokumentacija), in ugotovi primernost finančnih poročil (na primer nepopolna poročila). Bolj, kot je naročnik izpostavljen takim tveganjem, večja temeljitost je potrebna pri oceni korakov (Boynton & Johnson, 2006, 275–276).

Po MSOK 1 (IFAC, 2009, str. 26) mora sistem obvladovanja kakovosti omogočati, da se pred sprejemom revizijskega posla ali pri obstoječem naročniku presodi, ali je družba zmožna opraviti posel glede na razpoložljiv čas in vire. Preučiti mora, ali je sposobna opraviti storitve, ki jih zahteva naročnik, ali ima osebje primerne sposobnosti in zmožnosti za opravljanje teh storitev ter ali je mogoče dokončati posel v okviru skrajnega roka.

Lah (2005, str. 10) pravi, da mora revizijska družba preučiti grožnje neodvisnosti. Če jih s pomočjo varoval ni mogoče odpraviti, mora posel odkloniti. Kadar posel sprejme oziroma odkloni, mora preučiti še cenovno učinkovitost. Pri tem mora paziti, da je cena storitve v sorazmerju s pričakovanim obsegom dela in stopnjo tveganja, ki ga revizijska družba s sprejetjem posla sprejme. Obe stranki morata biti z dogovorom o sprejetju posla zadovoljni, kar posledično pomeni učinkovito in dolgotrajno sodelovanje.

3.4 Vodenje zaposlenih

Glede na 1. odstavek 48. člena ZRev-2 (2008) Inštitut izda dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, če oseba izpolnjuje naslednje pogoje: končan najmanj študijski program druge stopnje po zakonu, ki ureja visoko šolstvo, oziroma ima najmanj tej stopnji enakovredno izobrazbo, ima najmanj petletne delovne izkušnje, od tega pa najmanj triletno delovne izkušnje pri opravljanju revidiranja v zadnjem šestletnem obdobju pred oddajo vloge za izdajo dovoljenja, je opravila preizkus strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, določenih s pravilnikom, ki ureja pridobitev potrdil o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenih revizorjev, ji v preteklosti ni bilo odvzeto dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, ni bila pravnomočno obsojena za kaznivo dejanje in kazen še ni bila izbrisana iz kazenske evidence ter ima visoko raven aktivnega znanja slovenščine.

Revizijska družba v skladu z MSOK 1 (2009, str. 13–14) vzpostavi usmeritve in postopke, namenjene pridobivanju sprejemljivih zagotovil, da ima dovolj zaposlenih s sposobnostjo, in zavezanostjo etičnim načelom, ki so potrebni za izvajanje poslov v skladu s strokovnimi standardi, regulativnimi in zakonskimi zahtevami. Hkrati tudi omogoča revizijski družbi ali partnerjem, zadolženim za izvedbo posla, da izdajajo okoliščinam ustrezna poročila.

Arens, Elder in Beasley (2005, str. 275–276) menijo, da so zaposleni v revizijski družbi

najpomembnejši pri zagotavljanju izvajanj poslov na najvišji ravni. Ti morajo biti vredni zaupanja, sposobni in pošteni. Le nekaj nesposobnih in nepoštenih posameznikov lahko privede najmanj do popolnega nereda v revizijski družbi.

Zaposleni morajo neprestano, najbolje samoiniciativno, skrbeti za svoj strokovni razvoj. Izobraževanje mora biti kakovostno in mora voditi k strokovnemu opravljanju dela, torej k večji sposobnosti odkrivanja prevar in napak pri strankah. Zaposleni morajo biti informirani glede možnosti napredovanja, pričakovanj v zvezi z novimi delovnimi mesti, s potrebnimi delovnimi izkušnjami in zahtevano usposobljenostjo. Naslednja oblika motivacije je nagrajevanje, ki spet zahteva izbrano politiko. Pomembno je, da vodstvo revizijske družbe ne pozabi na potrebe svojih zaposlenih, ki so v hitro razvijajočem svetu vse večje. Nezadovoljene potrebe lahko povzročijo nezadovoljstvo med zaposlenimi, to pa nižjo kakovost opravljenih storitev (Žerjal, 2005, str. 10–16).

The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (v nadaljevanju ICAEW) (2002, str. 23) v svojem delu našteva naslednje lastnosti, ki naj bi jih imeli zaposleni v revizijski družbi: razgledanost in inteligentnost, sposobnost delovati v stresnih situacijah in sposobnost hitrega vzpostavljanja ustreznih medčloveških odnosov, zaposleni verjamejo, da je revidiranje dejavnost, ki je v interesu celotne družbe, so motivirani za opravljanje dela v skladu s svojimi sposobnostmi, posredujejo ustrezno tehnično znanje o poslovanju revidiranega subjekta, so sposobni to razumevanje in znanje poslovanja prenesti drugim ter na podlagi tega oblikovati razumne sodbe.

Revizijska družba mora dodeliti odgovornost za vsak posel določenemu partnerju (oziroma posamezniku s pooblastilom, ki zaveže revizijsko družbo k izvedbi posla). Vzpostaviti mora torej take usmeritve in postopke, da ima partner, zadolžen za posel, primerne sposobnosti in pristojnosti za opravljanje svoje vloge, so njegove odgovornosti jasno določene in je njegova vloga sporočena ključnim članom posloводства naročnika in pristojnim za upravljanje (MSOK 1, 2009, str. 14). Torej, partner, ki je zadolžen tudi za razporeditve nalog med člani delovne skupine, mora paziti, da sta vsak član in celotna ekipa sposobna dokončati posel v skladu s strokovnimi standardi in zakonskimi zahtevami.

3.5 Učinkovitost izvedbe revizijskega posla

Revizijska družba mora v skladu z MSOK 1 vzpostaviti takšne usmeritve in postopke, da pridobi sprejemljivo zagotovilo za doslednost pri kakovosti izvajanja revizijskih poslov. To pomeni izvajanje po strokovnih standardih, regulativnih in zakonskih zahtevah ter da revizijska družba ali partner, zadolžen za posel, izda okoliščinam primerna poročila.

Za učinkovito izvedbo revizijskega posla je torej pomembna doslednost v kakovosti izvajanja posla. Ta vključuje seznanitev delovnih skupin s poslom, da bi razumele cilje svojega dela, postopke za izpolnitev primernih standardov posla, postopke nadziranja

posla, uvajanje zaposlenih in dajanje navodil zaposlenim, načine pregledovanja opravljenega dela, ustrezno dokumentiranje opravljenega dela ter časa in obsega pregleda, ter postopke posodabljanja vseh usmeritev in postopkov (MSOK 1, 2009, str. 31).

Nadzor in pregled nad izvedbo posla

Partner, ki je zadolžen za izvedbo posla, mora izvajati primeren nadzor nad preostalo revizijsko skupino, da zagotovi uspešno izvedbo dodeljenih nalog. Če pride pri izvedbi posla do odstopanj od pričakovanj, je zaposleni, ki naleti na težavo, dolžan o njej takoj poročati svojemu nadrejenemu. Ta nato sprejme ustrezne odločitve. Partner mora v skladu z MSOK 1 slediti izvedbi posla, presoјati sposobnosti in zmožnosti posameznih članov delovne skupine ter ugotavljati, ali imajo dovolj časa za izvršitev svojega dela in ali razumejo dobljena navodila. Poleg tega mora partner tudi obravnavati bistvene zadeve, ki se lahko pojavijo med poslom, preučiti njihov pomen in ustrezno prilagajati načrtovani pristop ter prepoznavanje zadev, o katerih bi se bilo treba posvetovati ali jih obravnavati z izkušenejšimi člani delovne skupine.

Naloge pregledovanja nad poslom morajo biti v skladu z MSOK 1 določene tako, da izkušenejši člani delovne skupine, ki vključuje tudi partnerja, zadolženega za posel, pregledujejo opravljeno delo manj izkušenih članov delovne skupine.

Posvetovanje

Posvetovanje vključuje razpravo na primerni strokovni ravni, da lahko posamezniki v okviru revizijske družbe ali zunaj nje, ki imajo specializirano strokovno znanje, lahko razrešijo težavne zadeve (MSOK 1, 2009, str. 32).

Korošec (2005, str. 13) pravi, da je za uspešno posvetovanje s strokovnjaki treba priskrbeti prava dejstva in podatke, na podlagi katerih lahko izdajo mnenja o etičnih, tehničnih in drugih zadevah. Med posvetovanjem je potrebno, da so prisotne osebe, ki imajo dovolj strokovnih sposobnosti, znanja in izkušenj v družbi (kadar je potrebno, tudi zunaj nje) na etičnem, tehničnem in drugih področjih. Posvetovanje mora biti dokumentirano in znanje, pridobljeno na njem, je treba uporabljati pri delu. S posvetovanjem se razvijata strokovno odločanje in kakovost v revizijski družbi, zato si morajo te prizadevati za vzpostavljanje splošne prakse, in sicer, da bi postalo posvetovanje temelj za reševanje težavnih zadev.

Ocenjevanje kakovosti posla

Ocenjevanje kakovosti posla se zahteva pri določenih poslih (razen revizij računovodskih izkazov organizacij, ki kotirajo), in sicer zaradi pridobitve nepristranske ocene pomembnih sklepov in sodb delovne skupine. Merila zajemajo vrsto posla z obsegom javnega interesa, prepoznavanje nenavadnih okoliščin in tveganja ter ugotavljanje, ali kakršen koli zakon

zahteva oceno. Revizijska družba torej skozi usmeritve in postopke določi čas, vrsto in obseg ocenjevanja kakovosti posla (MSOK 1, 2009, str. 33).

Razlike v mnenjih

Učinkoviti postopki zagotovo spodbujajo takojšnje prepoznavanje razlik v mnenjih, ponujajo navodila o tem, kakšno je zaporedje nadaljnjih korakov, in zahtevajo dokumentacijo v zvezi z uskladitvijo razlik ter izvrševanjem sprejetih sklepov. Razlogi za nastanek različnih mnenj so lahko različne interpretacije standardov, etičnih zahtev in zahtev Kodeksa, razlike v mnenjih glede izvedbe posla in njegovega ocenjevanja kakovosti, nestrinjanje glede zapisovanja dokumentacije posla, odpor do sprememb zaradi navad ter različna mnenja glede ustreznosti in sposobnosti tistih, ki opravljajo naloge v zvezi s poslom. Vse razlike v mnenjih (za vsako nestrinjanje oziroma vsak posel) morajo biti dokumentirane (IFAC, 2009, str. 53–54).

Dokumentacija posla

Dokumentacija posla mora biti v skladu z MSOK 1 (2008, str. 37–39) zaupna, varno shranjena, popolna, obnovljiva in dostopna. Pripravljena mora biti tako, da omogoča izkušnemu revizorju, ki ni imel nobene povezave z obravnavanim poslom, razumeti obseg, vrsto in čas revizijskih postopkov, izide postopkov in pridobljene revizijske dokaze. Ustrezna časovna omejitev sklepa končne revizijske dokumentacije je 60 dni po datumu revizorjevega poročila. Rok hrambe revizijskih poslov pa ne sme biti krajši od petih let od datuma revizorjevega poročila. V Sloveniji je treba upoštevati 39. člen ZRev-2 (2008), ki pravi, da mora biti revizijska dokumentacija hranjena šest let po opravljeni reviziji.

3.6 Spremljanje

Spremljanje je stalen proces v družbi, ki ga vzpostavi vodstvo z namenom zagotovitve, da njeni procesi delujejo tako, kot je predvideno. Tipične značilnosti spremljanja so (Ruppert, 2004, str. 4):

- dokumentirani usmeritve in postopki, ki so v skladu z ustreznimi standardi in zakoni;
- stalen nadzor in merjenje procesa ter njegovih postopkov;
- lahko vsebuje periodične preglede (dnevni/tedenski/mesečni testi);
- lahko prepozna potrebo po dodatnih pregledih;
- odgovorni za nadzor so običajno vodje poslovanja;
- po navadi jih sklene oddelčno osebje in ugotovitve sporoči nadrejenim.

Z namenom zagotovitve, da usmeritve vodstva učinkovito delujejo, je potrebno redno spremljanje. To vključuje testiranje sistema za nadzor kakovosti in zagotavljanja možnosti za povratne podatke od vseh posameznikov v revizijski družbi. Poleg tega mora biti sistem

dokumentiran v priročniku s politikami in postopki. Rezultate postopka je treba sporočiti vsem vodjem in strokovnemu osebju. Razvrstitev, dodeljena vsakemu pregledu ali reviziji, je zasnovana tako, da je smiselna in natančno odraža rezultate posameznih revizij. Resne pomanjkljivosti, ki so ugotovljene, je treba takoj sporočiti, da je mogoče pravočasno ukrepati. Nazadnje je proces spremljanja notranjega obvladovanja kakovosti zasnovan za zagotavljanje spodbud za posamezne partnerje in osebe za izboljšanje njihove učinkovitosti (IFAC, 2007, str. 26).

Glede na MSOK 1 (2008, str. 40) je namen spremljanja izpolnjevanja usmeritev in postopkov o obvladovanju kakovosti pridobitev ocene o: spoštovanju strokovnih standardov in ustreznih zakonskih zahtev, primerni zasnovi in uspešnem delovanju ureditev obvladovanja kakovosti ter primernosti o poročilih glede na okoliščine, ki jih izdaja družba ali partnerji. Stalno preučevanje in ocenjevanje ureditev obvladovanja kakovosti mora zajemati analizo o (MSOK 1, 2008, str. 40–41):

- novih rešitvah v strokovnih standardih in zakonskih zahtevah ter načinu implementacije v usmeritvah in postopkih v družbi,
- pisnih izjavah v zvezi z neodvisnostjo zaposlenih in njihovim nenehnim strokovnim razvojem,
- odločitvah, ki se nanašajo na sprejem in nadaljevanje razmerij z naročniki in na posebne posle,
- opredelitvi potrebnih popravkov in izboljšav o obstoječih usmeritvah in postopkih,
- obveščanju ustreznega osebja v družbi o ugotovljenih pomanjkljivostih, ter
- spremljanju ukrepov, ki ga opravlja ustrezno osebje v družbi, tako da so takoj, ko je potrebno, sprejeti ustrezni ukrepi oziroma izboljšave.

Mali (2006, str. 25–26) meni, da revizijska družba v povezavi z morebitnimi ugotovljenimi pomanjkljivostmi oceni, ali gre za posamične primere, ki ne pomenijo nujno, da sistem obvladovanja kakovosti ne daje potrebnih zagotovil, ali pa gre za pomanjkljivosti, ki se nanašajo na sistem in ki vsekakor zahtevajo takojšnje ukrepanje. Priporočila vključujejo ustrezne ukrepe, spremembe usmeritev postopkov, disciplinske ukrepe (zlasti v primeru ponavljajočih se kršitev) in posvetovanje o rezultatih s tistimi, ki so odgovorni za razvoj in izobraževanje.

Vodstvo revizijske družbe mora torej vzpostaviti take usmeritve in postopke, da so doseženi njeni cilji. Za revizijske družbe je ključnega pomena jasna in dosledna zavezanost h kakovosti svojih procesov, ki omogoča svojemu strokovnemu osebju, da svoje delo izvede po najboljših močeh. Ta zaveza h kakovosti je tudi ključnega pomena za vzpostavitev in ohranjanje ugleda revizijskega poklica.

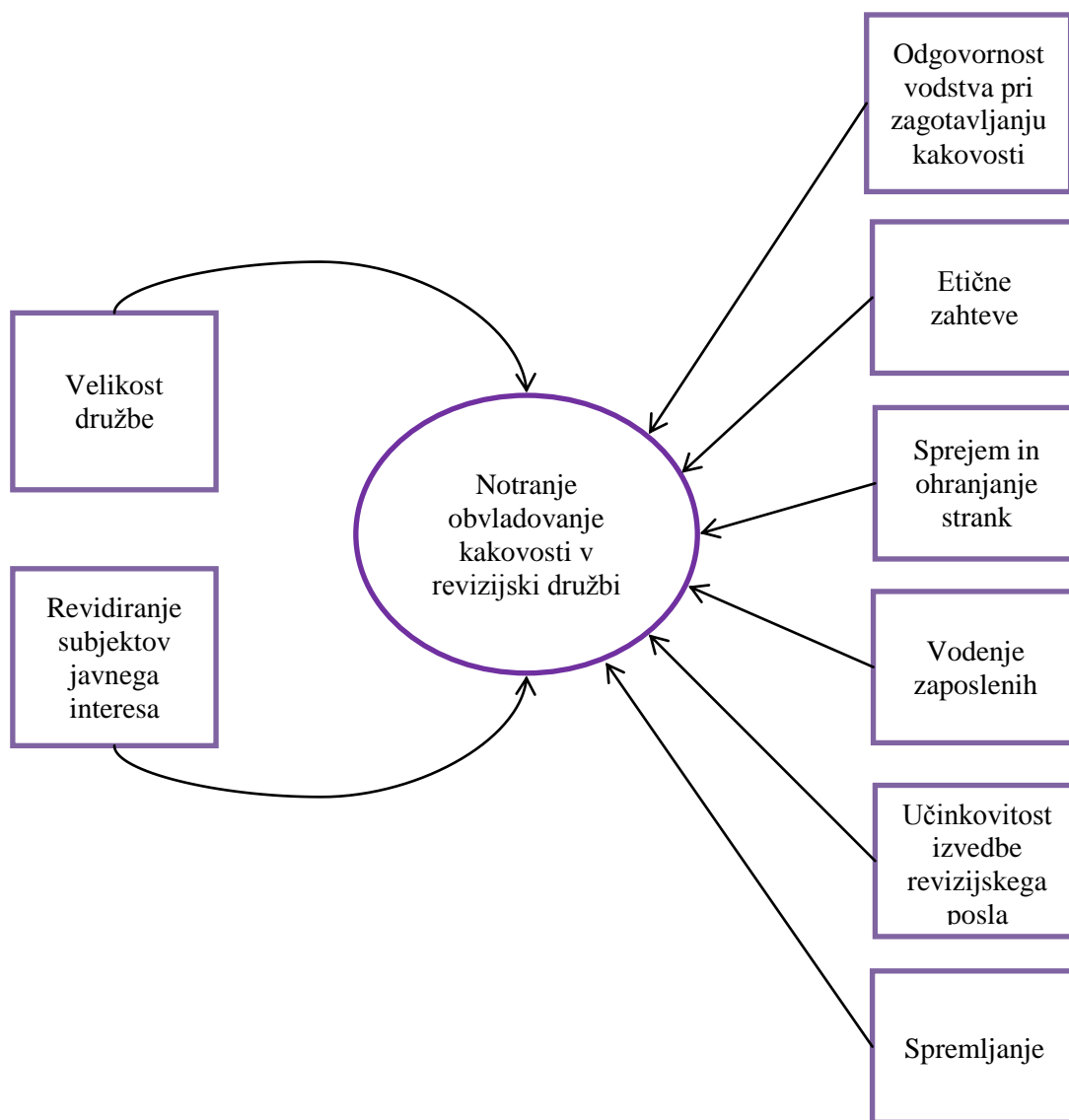
4 EMPIRIČNA ANALIZA PREGLEDNIH POROČIL

V tem poglavju prikazujem teoretični model, hipotezi, opis vzorca in vire podatkov, sestavo modela za merjenje spremenljivk, metodo ter rezultate analize.

4.1 Teoretični model

Po pregledu teorije in zakonodaje o sistemih notranjega obvladovanja kakovosti sem oblikovala kazalnike, ki določajo notranje obvladovanje kakovosti revidiranja, kar prikazujem na Sliki 5.

Slika 5: Model notranjega obvladovanja kakovosti



4.2 Hipotezi

Namen magistrske naloge in obenem tudi cilj empirične raziskave je preveriti notranji sistem obvladovanja kakovosti v revizijskih družbah v Sloveniji na podlagi podatkov iz preglednih poročil. Cilj magistrske naloge je preveriti hipotezi z analizo javno objavljenih preglednih poročil. Analiza temelji na podlagi teoretičnih spoznanj, opisanih v drugem in tretjem poglavju, ki sem jih ugotovila pri preučevanju znanstvene literature in slovenske zakonodaje. Raziskovala sem zaznave kakovosti revidiranja z vidika uporabnikov in različne sisteme notranjega obvladovanja kakovosti. Hipotezi, ki sem jih postavila, sta naslednji:

- H1: Veliki štirje imajo boljše notranje sisteme obvladovanja kakovosti kot manjše oziroma druge revizijske družbe.
- H2: Revizijske družbe, ki revidirajo subjekte javnega interesa, imajo boljše notranje sisteme obvladovanja kakovosti kot tiste, ki subjektov javnega interesa ne revidirajo.

Hipotezo 1 sem postavila predvsem zaradi ugotovitev iz preučevane literature, ki so zapisane v drugem poglavju magistrskega dela (De Angelo, 1981; Titman & Trueman, 1986; Beatty, 1989; Craswell, 1995), saj so Veliki štirje v očeh mnogih uporabnikov boljši oziroma ti menijo, da nekako zagotavljajo višjo raven kakovosti revidiranja. Pri hipotezi 2 me je zanimalo, ali se sistem notranjega obvladovanja kakovosti v revizijskih družbah, ki revidirajo subjekte javnega interesa, razlikuje od tistih družb, ki jih ne revidirajo, in so tudi zajete v vzorcu raziskave, ta je podrobneje opisan v naslednjem podpoglavju, predvsem zaradi interesa uporabnikov (lastniki, mogoči vlagatelji, posojilodajalci ipd.) objavljenih računovodskih izkazov javnih subjektov. Interes različnih uporabnikov objavljenih računovodskih izkazov je predvsem ocenitev finančnega stanja podjetja, višine tekočih in prihodnjih zaslužkov, dividend in cen delnic na trgu, verjetnosti, ali bo podjetje postalo predmet prevzema drugega podjetja, ter kreditnega ranga, ki je podrobneje opisan v drugem poglavju magistrskega dela (Glasser, 1993; Odar, 2010; Brook, 2012; Knechel et al, 2013). Tako so revizijske družbe in njihovo zagotavljanje obvladovanja kakovosti potrebni za vse uporabnike, ki potrebujejo zanesljive in ustrezne računovodske podatke dotičnega podjetja, da so njegovi računovodski izkazi resnični in pošteni.

4.3 Opis vzorca in viri podatkov

V vzorec je zajetih 29 revizijskih družb, ki so v poslovnem letu 2013 opravile revizijo subjektov javnega interesa in/ali so v mreži saj so bile v skladu z 79. členom ZRev-2 (2008) zavezane k oddaji preglednih poročil za leto 2013. Mreža je v skladu s štirinajsto točko 3. člena ZRev-2 (2008) večja organizacijska struktura, ki je namenjena sodelovanju in v katero spada pooblaščen revizor ali revizijska družba. Mreža je jasno usmerjena k skupni delitvi dobička ali stroškov ali ima skupno lastništvo, nadzor ali upravo, skupne

usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti, skupno poslovno strategijo, uporabno blagovno znamko ali pomemben del strokovnih virov. Vse družbe, ki so zajete v vzorcu, prikazujem v Tabeli 3, iz katere lahko razberemo, ali je posamezna revizijska družba umeščena med Velike štiri oziroma med manjše revizorje in ali revidira subjekte javnega interesa ali jih ne.

Tabela 3: Seznam družb v vzorcu

Revizijska družba	Veliki štiri	Manjši revizor	Revidira subjekte javnega interesa	Ne revidira subjektov javnega interesa
ABC revizija		x	x	
Abeceda		x	x	
AGC Consultatio		x		x
Audit & Co		x		x
Auditor		x	x	
BDO Revizija		x	x	
Deloitte revizija	x		x	
Dinamic		x		x
EBM		x		x
ECUM Revizija		x	x	
Ernst & Young	x		x	
Evidas		x	x	
GM revizija		x		x
IB Interbilanz Audit		x		x
Kamaro		x	x	
KPMG	x		x	
M – revizija in svetovanje		x		x
PIT Revizija		x	x	
PKF – revizija in svetovanje		x	x	
PLUS Revizija		x		x
PROBITAS alpen – adria audit		x		x
PWC	x		x	
Rating		x		x
Realinea		x	x	
Revidicom		x	x	
Revidisleitner		x		x
Ripro		x		x
Rödl in partner		x		x
UHY		x	x	

Pri hipotezi 1 primerjam sistem notranjega obvladovanja kakovosti med Velikimi štirimi (Deloitte revizija, d. o. o., Ernst & Young revizija, d. o. o., KPMG, podjetje za revidiranje, d. o. o. ter PricewaterhouseCoopers, d. o. o.) in drugimi petindvajsetimi revizijskimi družbami, ki so zajete v vzorcu (ABC revizija, d. o. o., Abeceda, d. o. o., AGC Consultatio, d. o. o., Audit & Co., d. o. o., Auditor, d. o. o., BDO revizija, d. o. o., Dinamic, d. o. o., EBM, d. o. o., ECUM revizija, d. o. o., Evidas, d. o. o., GM revizija, d. o. o., IB Interbilanz Audit, Kamaro, d. o. o., M – revizija in svetovanje, d. o. o., PKF – revizija in svetovanje, PIT revizija, d. o. o., PLUS Revizija, Probitas alpen – adria audit, Rating, d. o. o., Realinea, d. o. o., Revidicom, d. o. o., Revidisleitner, d. o. o., Ripro, d. o. o., Rödl in partner, d. o. o., ter UHY, d. o. o.). Od celotnega števila revizijskih družb, ki so zajete v vzorcu, so torej štiri družbe majhne glede na izpolnjena vsaj dva pogoja od treh iz 55. člena ZGD-1 (2006), in sicer: (Deloitte, Ernst & Young, KPMG in PWC). Druge so mikro revizijske družbe glede na 55. člen ZGD-1 (2006). Družbe so lahko majhne, vendar imajo prevladujoč tržni delež in so s tega stališča velike (zato Veliki štirje). Osnova za merjenje koncentracije na trgu revizijskih storitev v Sloveniji je tržni delež posameznih podjetij. Vrednosti tržnih deležev so izračunane iz prihodkov od prodaje revizijskih družb, povprečnega števila zaposlenih v revizijskih družbah, celotnega števila naročnikov, števila naročnikov, razdeljenih po kotaciji na Ljubljanski borzi, razdeljenih po dejavnostih SKD 2008 in skupinah dejavnosti SKD 2008 po statističnih regijah, prihodkov od prodaje in sredstev naročnikov revizijskih družb. Glede na izsledke raziskave, ki jo je opravila Salihovičeva (2014, str. 40) za obdobje 2008–2011, se vsota tržnih deležev največjih štirih revizijskih družb iz skupine Veliki štirje v preučevanem obdobju giblje nad 50 odstotki, kar pomeni, da revizijske družbe iz skupine Veliki štirje obvladujejo več kot polovico trga revizijskih družb. Takšno stanje ne preseneča, saj se ravno te štiri revizijske družbe uvrščajo med največje revizijske družbe v svetovnem merilu.

Pri hipotezi 2 primerjam sistem notranjega obvladovanja kakovosti med revizijskimi družbami, ki so revidirale subjekte javnega interesa v letu 2013, teh je šestnajst, in tistimi, ki niso revidirale subjektov javnega interesa v prej omenjenem letu, teh pa je trinajst. Družbe, ki so revidirale subjekte javnega interesa, so: ABC revizija, d. o. o., Abeceda, d. o. o., Auditor, d. o. o., BDO revizija, d. o. o., Deloitte revizija, d. o. o., ECUM revizija, d. o. o., Ernst & Young, d. o. o., Evidas, d. o. o., Kamaro, d. o. o., KPMG, d. o. o., Pit revizija, d. o. o., PKF revizija in svetovanje, d. o. o., PWC, d. o. o., Realinea, d. o. o., Revidicom, d. o. o. ter UHY, d. o. o. Druge družbe pa so: AGC Consultatio, d. o. o., Audit & Co., d. o. o., Dinamic, d. o. o., EBM, d. o. o., GM revizija, d. o. o., IB Interbilanz Audit, d. o. o., M – revizija in svetovanje, d. o. o., Plus revizija, d. o. o., Probitas alpen – adria audit, Rating, d. o. o., Revidisleitner, d. o. o., Ripro, d. o. o., ter Rödl in partner, d. o. o.

Viri podatkov so javno objavljena pregledna poročila, ki sem jih našla na spletnih straneh revizijskih družb. Ker v času zbiranja podatkov teh ni bilo na voljo za leto 2014, je zadnje razpoložljivo leto 2013. Podatke, katere družbe so bile zavezane k oddaji preglednega poročila za prej navedeno poslovno leto, sem pridobila na Agenciji.

4.4 Merjenje spremenljivk

Kot je opisano zgoraj, sem na podlagi teorije postavila merski model za merjenje spremenljivk, ki je sestavljen iz šestih sklopov. Sestava sklopov temelji na šestih kazalnikih notranjega obvladovanja kakovosti, to so: odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti, etične zahteve, sprejem in ohranjanje strank, vodenje zaposlenih, učinkovitost izvedbe revizijskega posla in spremljanje. Vsak sklop ima določeno število trditev zaprtega tipa. S trditvami sem pregledna poročila ocenjevala s pomočjo dihotomne merske lestvice (da, ne) z oceno ena oziroma nič. Merski model za merjenje spremenljivk je priložen v Prilogi 1. V nadaljevanju bom vsak posamezen sklop merskega modela za merjenje spremenljivk tudi predstavila.

Prvi sklop »Odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti« vsebuje največ pet točk. V tem sklopu sem preverjala, ali pregledna poročila vsebujejo trditev, da so cilji revizijske družbe v skladu z MSOK 1; ali imajo opisan obseg sistema notranjega obvladovanja kakovosti; ali vsebujejo izjavo v smislu »sistem notranjega obvladovanja kakovosti učinkovito deluje«; ali vodstvo izjavlja, da prevzame največjo odgovornost za sistem notranjega obvladovanja kakovosti v družbi, in kratek opis o tem, kako dosega notranjo kulturo, ki se zavzema za kakovost na podlagi uveljavljenih usmeritev in postopkov.

V drugem sklopu »Etične zahteve« je največje število mogočih točk štiri. Pri tem sem ugotavljala, ali pregledna poročila vsebujejo prikaz vzpostavljenih usmeritev in postopkov za spodbujanje upoštevanja temeljnih načel strokovne etike (neoporečnost, nepristranskost, strokovna usposobljenost in primerna skrbnost, zaupnost ter poklicno obnašanje) ali vsaj trditev, da jih imajo vzpostavljene; prikaz ali trditev, da so v družbi vzpostavljeni usmeritve in postopki, ki ji dajejo razumno zagotovilo, da osebje ohranja neodvisnost v vseh potrebnih okoliščinah; prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da so v družbi vzpostavljeni usmeritve in postopki, ki družbi dajejo razumno zagotovilo, da je osebje seznanjeno s kršitvami zahtev po neodvisnosti, kar jim narekuje, kako naj v takšnih razmerah ukrepajo, ter izjavo, da družba najmanj enkrat letno pridobi od svojega osebja pisno izjavo o neodvisnosti.

Tretji sklop »Sprejem in ohranjanje strank« vsebuje največ štiri točke. V tem sklopu sem preverjala, ali pregledna poročila vsebujejo trditev ali prikaz usmeritev in postopkov, ki pomagajo družbi zagotavljati razpoložljivost potrebnih sposobnosti, zmožnosti in časa za izvedbo posla; prikaz usmeritev in postopkov ali trditev glede zagotavljanja neoporečnosti strank; trditev ali prikaz usmeritev in postopkov glede preveritve podatkov o novih strankah ter prikaz ali trditev, da so v družbi vzpostavljeni usmeritve in postopki, ki zadevajo dolgotrajnost poslovanja s strankami in morebiten preklic delovanja.

V četrtem sklopu »Vodenje zaposlenih« je največje število mogočih točk pet. Pri tem sem ugotavljala, ali pregledna poročila vsebujejo prikaz usmeritev in postopkov o

vzpostavljenosti zadev o kadrovanju; ocenitvi poslovanja zaposlenih; napredovanju zaposlenih; nalogah poslovnih in vodilnih partnerjev revizije ter o nalogah drugih članov delovne skupine za posel.

Peti sklop »Učinkovitost izvedbe revizijskega posla« vsebuje največ deset točk. V tem sklopu sem preverjala, ali pregledna poročila vsebujejo prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo nadziranje posla; pregledovanje posla; posvetovanje; prikaz meril, ki se zahtevajo pri določenih poslih, ki nakazujejo, kdaj naj se izvaja ocenjevanje posla; navedbo števila objektivnih ocenjevanj za zagotavljanje kakovosti revizije, ki so bila opravljena v obravnavanem obdobju (leto 2013); prikaz meril, ki jih mora imeti ocenjevalec poslov; prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo razlikovanje mnenj; navedbo časovne omejitve dokončanja poslovne dokumentacije in hranjenja poslovne dokumentacije ter trditev ali prikaz usmeritev in postopkov, ki se nanašajo specifično na zagotavljanje tajnosti podatkov.

V šestem sklopu »Spremljanje« je največje število mogočih točk štiri. Pri tem sem ugotavljala, ali pregledna poročila vsebujejo prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo cikle nadzora; trditev ali prikaz usmeritev in postopkov, da imajo v družbi urejene zadeve glede vrednotenja, posredovanja in izboljšanja prepoznanih pomanjkljivosti; prikaz usmeritev in postopkov, ki se nanašajo na ureditev potrebnih izboljšav sistema notranjega nadziranja kakovosti zaradi novega razvoja pri profesionalnih standardih ter primernih pravnih in nadzornih ureditvah ter prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo pritožbe in obtožbe.

4.5 Metoda

V analizi je bila uporabljena bivariatna statistika, tj. primerjava povprečij med skupinami in preverba enakosti povprečne vrednosti z ANOVO, kar sem preverila z analizo variance (ANOVA) v statističnem paketu SPSS (Rovan & Turk, 2008, str. 172). Z raziskavo sem hotela preveriti, ali obstajajo statistično značilne razlike med notranjim obvladovanjem kakovosti v revizijskih družbah glede na velikost družbe in revidiranje subjektov javnega interesa.

4.6 Rezultati

V nadaljevanju so prikazani rezultati raziskave za vseh šest sklopov kazalnikov notranjega obvladovanja kakovosti za obe hipotezi posamezno. Zaradi velikih standardnih odklonov in majhnega števila družb v vzorcu večina rezultatov ni statistično značilnih. Posebej pri preverjanju prve hipoteze je problematično z ANOVO primerjati povprečji obeh skupin, ker ima ena skupina le štiri revizijske družbe.

4.6.1 Rezultati za hipotezo 1

4.6.1.1 Prvi sklop – odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti

V nadaljevanju prikazujem rezultate za kazalnik »Odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti«.

Tabela 4: Rezultati kazalnika kakovosti »Odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti«

	Velikost družbe	Število družb	Aritmetična sredina	Standardni odklon	T Test	Stopnja značilnosti
Skupaj odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti	Manjši revizor	25	3,080	0,954	-1,254	0,221
	Veliki štirje	4	3,750	1,258		
a) Cilji sistema notranjega obvladovanja kakovosti glede na MSOK 1 (Mednarodni standard obvladovanja kakovosti)	Manjši revizor	25	0,440	0,507	-0,216	0,830
	Veliki štirje	4	0,500	0,577		
b) Opis obsega sistema notranjega obvladovanja kakovosti	Manjši revizor	25	0,680	0,476	-3,361	0,003
	Veliki štirje	4	1,000	0,000		
c) Razločen naziv »učinkovitega delovanja« sistema notranjega obvladovanja kakovosti brez vsakršnega pomisleka	Manjši revizor	25	0,360	0,490	-0,520	0,608
	Veliki štirje	4	0,500	0,577		
č) Izjava, da vodstvo (ali enakovredni organ) kot celota prevzame največjo odgovornost za sistem notranjega obvladovanja kakovosti v družbi	Manjši revizor	25	0,840	0,374	-2,138	0,043
	Veliki štirje	4	1,000	0,000		
d) Podatki o tem, kako se doseže notranja kultura, ki se zavzema za kakovost, na podlagi uveljavljenih usmeritev in postopkov	Manjši revizor	25	0,760	0,436	0,042	0,967
	Veliki štirje	4	0,750	0,500		

V Tabeli 4 so prikazani rezultati za kazalnik »Odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti«. Največja vrednost prej omenjenega kazalnika je pet (vsota vseh vprašanj). Pri vsakem posamičnem vprašanju pa ena. Pri nekaterih vprašanjih (opis obsega sistema notranjega obvladovanja kakovosti in izjavi, da vodstvo kot celota prevzame največjo odgovornost za sistem notranjega obvladovanja kakovosti v družbi) so razlike značilne. To pomeni, da imajo Veliki štirje za ta kazalnik v preglednih poročilih boljše opise obsega sistema notranjega obvladovanja kakovosti, kot jih imajo manjši revizorji, in vsebujejo več izjav, da vodstvo prevzame največjo odgovornost za sistem notranjega obvladovanja kot pregledna poročila manjših revizorjev. Pri tistih vprašanjih, kjer razlike niso značilne (cilji sistema notranjega obvladovanja kakovosti glede na MSOK 1 v družbi, razločen naziv

»učinkovitega delovanja« sistema notranjega obvladovanja kakovosti in podatkov o tem, kako se doseže notranja kultura, ki se zavzema za kakovost na podlagi uveljavljenih usmeritev in postopkov), ne morem trditi, da imajo Veliki štirje za ta kazalnik bolje opisane odgovore na prej našeta vprašanja v preglednih poročilih kot manjši revizorji. V skupnem sklopu kazalnika odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti razlika ni značilna, zato lahko sklepam, da Veliki štirje nimajo bolje opisanih odgovorov na vprašanja v preglednih poročilih iz merskega modela pri tem kazalniku, kot jih imajo manjši revizorji.

4.6.1.2 Drugi sklop – etične zahteve

V tem podpoglavju prikazujem rezultate za kazalnik »Etične zahteve«.

Tabela 5: Rezultati kazalnika kakovosti »Etične zahteve«

	Velikost družbe	Število družb	Aritmetična sredina	Standardni odklon	T Test	Stopnja značilnosti
Skupaj etične zahteve	Manjši revizor	25	1,640	0,810	-5,011	0,000
	Veliki štirje	4	3,750	0,500		
a) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da ima družba vzpostavljene usmeritve in postopke, ki so sprejeti za spodbujanje upoštevanja temeljnih načel strokovne etike (tj. neoporečnost, nepristranskost, strokovna usposobljenost in primerna skrbnost, zaupnost ter poklicno obnašanje)	Manjši revizor	25	0,120	0,332	-3,302	0,003
	Veliki štirje	4	0,750	0,500		
b) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da so v družbi vzpostavljeni usmeritve in postopki, ki ji dajejo razumno zagotovilo, da osebje ohranja neodvisnost v vseh potrebnih okoliščinah	Manjši revizor	25	1,000	0,000	0,000	0,000
	Veliki štirje	4	1,000	0,000		
c) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da so v družbi vzpostavljeni usmeritve in postopki, ki ji dajejo razumno zagotovilo, da je osebje seznanjeno s kršitvami zahtev po neodvisnosti, ki jim narekujejo, kako naj v takšnih razmerah ukrepajo	Manjši revizor	25	0,280	0,458	-7,856	0,000
	Veliki štirje	4	1,000	0,000		
č) Izjava, da družba najmanj enkrat letno pridobi od svojega osebja pisno izjavo o neodvisnosti	Manjši revizor	25	0,240	0,436	-8,718	0,000
	Veliki štirje	4	1,000	0,000		

V Tabeli 5 so prikazani rezultati za kazalnik »Etične zahteve«. Največja vrednost tega kazalnika je štiri (vsota vseh vprašanj). Za vsako posamično vprašanje pa ena. V tem sklopu je pri vseh vprašanjih razlika značilna, kar pomeni, da imajo Veliki štirje pri tem kazalniku v preglednih poročilih bolj prikazane usmeritve in postopke glede spodbujanja upoštevanja temeljnih načel strokovne etike, ohranjanja neodvisnosti osebja v vseh potrebnih okoliščinah in glede seznanitve osebja o kršitvah zahtev po neodvisnosti ter izjavo, da družba najmanj enkrat letno pridobi od svojega osebja pisno izjavo o neodvisnosti. V skupnem sklopu kazalnika etične zahteve je razlika značilna, zato lahko sklepam, da imajo Veliki štirje pri tem kazalniku bolj opisane odgovore na vprašanja v preglednih poročilih iz merskega modela, kot jih imajo manjši revizorji.

4.6.1.3 Tretji sklop – sprejem in ohranjanje strank

V nadaljevanju prikazujem rezultate za kazalnik »Sprejem in ohranjanje strank«.

Tabela 6: Rezultati kazalnika kakovosti »Sprejem in ohranjanje strank«

	Velikost družbe	Število družb	Aritmetična sredina	Standardni odklon	T Test	Stopnja značilnosti
Skupaj sprejem in ohranjanje strank	Veliki štirje	4	0,200	0,500	-2,786	0,067
	Manjši revizor	25	3,000	2,000		
a) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da ima družba vzpostavljene usmeritve in postopke, ki pomagajo zagotavljati razpoložljivost potrebnih sposobnosti, zmožnosti in časa za izvedbo posla	Veliki štirje	4	0,160	0,374	-2,808	0,009
	Manjši revizor	25	0,750	0,500		
b) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da ima družba vzpostavljene usmeritve in postopke, ki pomagajo zagotavljati neoporečnost strank	Veliki štirje	4	0,000	0,000	-3,000	0,058
	Manjši revizor	25	0,750	0,500		
c) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da ima družba vzpostavljene usmeritve in postopke, ki zadevajo preveritev drugih podatkov glede novih strank	Veliki štirje	4	0,040	0,200	-2,804	0,064
	Manjši revizor	25	0,750	0,500		

se nadaljuje

nadaljevanje

	Velikost družbe	Število družb	Aritmetična sredina	Standardni odklon	T Test	Stopnja značilnosti
č) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da ima družba vzpostavljene usmeritve in postopke, ki zadevajo dolgotrajnost poslovanja s strankami ter morebiten preklic delovanja	Veliki štirje	4	0,000	0,000	-3,000	0,058
	Manjši revizor	25	0,750	0,500		

V Tabeli 6 so prikazani rezultati za kazalnik »Sprejem in ohranjanje strank«. Največja vrednost prej omenjenega kazalnika je štiri (vsota vseh vprašanj). Pri vsakem posamičnem vprašanju pa ena. Pri vprašanju, ali ima družba vzpostavljene usmeritve in postopke, ki pomagajo zagotavljati razpoložljivost, potrebne sposobnosti, zmožnosti in čas za izvedbo posla, so razlike značilne. To pomeni, da imajo Veliki štirje pri tem kazalniku v preglednih poročilih boljše opise prej omenjenih usmeritev in postopkov, kot jih imajo manjši revizorji. Pri drugih vprašanjih (ali ima družba vzpostavljene usmeritve in postopke glede zagotavljanja neoporečnosti strank, preveritve drugih podatkov o novih strankah in glede dolgotrajnosti poslovanja s strankami ter morebiten preklic delovanja) razlike niso značilne, zato ne morem trditi, da imajo Veliki štirje pri tem kazalniku boljše opisane odgovore na prej naštetih vprašanja v preglednih poročilih kot manjši revizorji. V skupnem sklopu kazalnika sprejem in ohranjanje strank razlika ni značilna, zato lahko sklepam, da Veliki štirje pri tem kazalniku nimajo boljše opisanih odgovorov na vprašanja v preglednih poročilih iz merskega modela, kot jih imajo manjši revizorji.

4.6.1.4 Četrti sklop – vodenje zaposlenih

V tem podpoglavju prikazujem rezultate za kazalnik »Vodenje zaposlenih«.

Tabela 7: Rezultati kazalnika kakovosti »Vodenje zaposlenih«

	Velikost družbe	Število družb	Aritmetična sredina	Standardni odklon	T Test	Stopnja značilnosti
Skupaj vodenje zaposlenih	Manjši revizor	25	0,040	0,200	-6,843	0,006
	Veliki štirje	4	4,000	1,155		
a) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo kadrovanje	Manjši revizor	25	0,000	0,000	-3,000	0,058
	Veliki štirje	4	0,750	0,500		

se nadaljuje

nadaljevanje

	Velikost družbe	Število družb	Aritmetična sredina	Standardni odklon	T Test	Stopnja značilnosti
b) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo ocenitev poslovanja zaposlenih	Manjši revizor	25	0,000	0,000	0,000	0,000
	Veliki štirje	4	1,000	0,000		
c) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo napredovanje zaposlenih	Manjši revizor	25	0,000	0,000	0,000	0,000
	Veliki štirje	4	1,000	0,000		
č) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo naloge poslovnih in vodilnih partnerjev revizije	Manjši revizor	25	0,040	0,200	-2,804	0,064
	Veliki štirje	4	0,750	0,500		
d) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo naloge drugih članov delovne skupine za posel	Manjši revizor	25	0,000	0,000	0,000	0,000
	Veliki štirje	4	0,500	0,577		

V Tabeli 7 so prikazani rezultati za kazalnik »Vodenje zaposlenih«. Največja vrednost tega kazalnika je pet (vsota vseh vprašanj). Za vsako posamično vprašanje pa ena. Pri vprašanjih, ali ima družba vzpostavljene usmeritve in postopke glede kadrovanja ter nalog poslovnih in vodilnih partnerjev revizije, razlike niso značilne, kar pomeni, da Veliki štirje pri tem kazalniku nimajo bolje opisanih prej omenjenih usmeritev in postopkov v preglednih poročilih, kot jih imajo manjši revizorji. Pri drugih vprašanjih (ali ima družba vzpostavljene usmeritve in postopke glede ocenjevanja poslovanja zaposlenih, napredovanja zaposlenih in glede nalog preostalih članov delovne skupine za posel) pa so značilne razlike. Zato lahko trdim, da imajo Veliki štirje pri tem kazalniku boljše opisane odgovore na prej naštetih vprašanj v preglednih poročilih kot manjši revizorji. V skupnem sklopu kazalnika vodenje zaposlenih je razlika značilna, zato lahko sklepam, da imajo Veliki štirje boljše opisane odgovore na vprašanja iz merskega modela pri tem kazalniku v preglednih poročilih, kot jih imajo manjši revizorji.

4.6.1.5 Peti sklop – učinkovitost izvedbe revizijskega posla

V nadaljevanju prikazujem rezultate za kazalnik »Učinkovitost izvedbe revizijskega posla«.

Tabela 8: Rezultati kazalnika kakovosti »Učinkovitost izvedbe revizijskega posla«

	Velikost družbe	Število družb	Aritmetična sredina	Standardni odklon	T Test	Stopnja značilnosti
Skupaj učinkovitost izvedbe revizijskega posla	Manjši revizor	25	1,040	1,457	-5,220	0,000
	Veliki štirje	4	5,500	2,380		
a) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo nadziranje posla	Manjši revizor	25	0,240	0,436	-8,718	0,000
	Veliki štirje	4	1,000	0,000		
b) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo pregledovanje posla	Manjši revizor	25	0,200	0,408	-3,860	0,001
	Veliki štirje	4	1,000	0,000		
c) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo posvetovanje	Manjši revizor	25	0,080	0,277	-4,017	0,000
	Veliki štirje	4	0,750	0,500		
č) Prikaz meril, ki se zahtevajo pri določenih poslih, ki nakazujejo, kdaj naj se izvaja ocenjevanje posla	Manjši revizor	25	0,120	0,332	-1,922	0,065
	Veliki štirje	4	0,500	0,577		
d) Število objektivnih ocenjevanj za zagotavljanje kakovosti revizije, opravljenih v obdobju obravnavanja (leto 2013)	Manjši revizor	25	0,000	0,000 ^a	0,000	0,000
	Veliki štirje	4	0,000	0,000 ^a		
e) Prikaz meril, ki jih mora imeti ocenjevalec poslov	Manjši revizor	25	0,040	0,200	-1,578	0,209
	Veliki štirje	4	0,500	0,577		
f) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo razlikovanje mnenj	Manjši revizor	25	0,040	0,200	-1,578	0,209
	Veliki štirje	4	0,500	0,577		
g) Navedba časovne omejitve dokončanja poslovne dokumentacije	Manjši revizor	25	0,040	0,200	0,394	0,697
	Veliki štirje	4	0,000	0,000		
h) Navedba hranjenja poslovne dokumentacije	Manjši revizor	25	0,120	0,332	-1,922	0,065
i) Prikaz usmeritev ali postopkov ali trditev, da so sprejeti usmeritve in postopki, ki se nanašajo specifično na zagotavljanje tajnosti podatkov	Manjši revizor	25	0,160	0,374	-2,808	0,009
	Veliki štirje	4	0,750	0,500		

V Tabeli 8 so prikazani rezultati za kazalnik »Učinkovitost izvedbe revizijskega posla«. Največja vrednost prej omenjenega kazalnika je deset (vsota vseh vprašanj). Pri vsakem posamičnem vprašanju pa ena. Pri nekaterih vprašanjih (ali ima družba vzpostavljene

usmeritve in postopke glede nadziranja posla, pregledovanja posla, posvetovanja in glede zagotavljanja tajnosti podatkov) so razlike značilne. To pomeni, da imajo Veliki štirje boljše opisane odgovore na prej naštetih vprašanj pri tem kazalniku v preglednih poročilih kot manjši revizorji. Pri vprašanju, ali so v preglednih poročilih zapisana števila objektivnih ocenjevanj za zagotavljanje kakovosti revizije, opravljenih v obdobju obravnavanja (leto 2013), ni bilo odgovora pri nobenem od obravnavanih preglednih poročil. Pri tistih vprašanjih, kjer razlike niso značilne (ali ima družba prikazana merila, ki se zahtevajo pri določenih poslih, ki nakazujejo, kdaj naj se izvaja ocenjevanje posla, in meril, ki jih mora imeti ocenjevalec, prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo razlikovanje mnenj, navedbo časovne omejitve dokončanja poslovne dokumentacije in navedbo hranjenja), pa ne morem trditi, da imajo Veliki štirje boljše opisane odgovore na prej naštetih vprašanj pri tem kazalniku v preglednih poročilih kot manjši revizorji. V skupnem sklopu kazalnika učinkovitost izvedbe revizijskega posla je razlika značilna, zato lahko sklepam, da imajo Veliki štirje boljše opisane odgovore na vprašanja iz merskega modela pri tem kazalniku v preglednih poročilih, kot jih imajo manjši revizorji.

4.6.1.6 Šesti sklop – spremljanje

V tem podglavju prikazujem rezultate za kazalnik »Spremljanje«.

Tabela 9: Rezultati kazalnika kakovosti »Spremljanje«

	Velikost družbe	Število družb	Aritmetična sredina	Standardni odklon	T Test	Stopnja značilnosti
Skupaj spremljanje	Manjši revizor	25	0,360	0,700	-2,498	0,084
	Veliki štirje	4	2,750	1,893		
a) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo cikle nadzora	Manjši revizor	25	0,240	0,436	-2,136	0,042
	Veliki štirje	4	0,750	0,500		
b) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da imajo v družbi urejene zadeve vrednotenja, posredovanja in izboljšanja prepoznanih pomanjkljivosti	Manjši revizor	25	0,080	0,277	-4,017	0,000
	Veliki štirje	4	0,750	0,500		

se nadaljuje

nadaljevanje

	Velikost družbe	Število družb	Aritmetična sredina	Standardni odklon	T Test	Stopnja značilnosti
c) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, ki se nanaša na ureditev potrebnih izboljšav sistema notranjega nadziranja kakovosti zaradi novega razvoja pri profesionalnih standardih ter primernih pravnih in nadzornih ureditvah	Manjši revizor	25	0,000	0,000	-3,000	0,058
	Veliki štirje	4	0,750	0,500		
č) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo pritožbe in obtožbe	Manjši revizor	25	0,040	0,200	-1,578	0,209
	Veliki štirje	4	0,500	0,577		

V Tabeli 9 so prikazani rezultati za kazalnik »Spremljanje«. Največja vrednost tega kazalnika je štiri (vsota vseh vprašanj). Za vsako posamično vprašanje pa ena. Nekatera vprašanja (ali ima družba vzpostavljene usmeritve in postopke, ki zadevajo cikle nadzora, ter glede zadev vrednotenja, posredovanja in izboljšanja prepoznanih pomanjkljivosti) imajo značilne razlike. To pomeni, da imajo Veliki štirje boljše opisane odgovore na prej naštetih vprašanjih pri tem kazalniku v preglednih poročilih kot manjši revizorji. Pri tistih vprašanjih, kjer razlike niso značilne (ali ima družba prikazane usmeritve in postopke glede ureditev, ki so potrebne za izboljšave sistema notranjega nadziranja kakovosti zaradi novega razvoja pri profesionalnih standardih in primernih pravnih ureditvah, ter usmeritve in postopki glede pritožb in obtožb), ne morem trditi, da imajo Veliki štirje boljše opisane odgovore na prej naštetih vprašanjih pri tem kazalniku v preglednih poročilih kot manjši revizorji. V skupnem sklopu kazalnika spremljanje razlika ni značilna, zato lahko sklepam, da Veliki štirje nimajo boljše opisanih odgovorov na vprašanja v preglednih poročilih iz merskega modela pri tem kazalniku, kot jih imajo manjši revizorji.

4.6.1.7 Rezultati za vseh šest sklopov kazalnikov

V tem podpoglavju prikazujem rezultate za vseh šest sklopov kazalnikov skupaj, in sicer za odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti, etične zahteve, sprejem in ohranjanje strank, vodenje zaposlenih, učinkovitost izvedbe revizijskega posla in spremljanje.

Tabela 10: Rezultati za vseh šest sklopov kazalnikov – hipoteza 1

	Velikost družbe	Število družb	Aritmetična sredina	Standardni odklon	T Test	Stopnja značilnosti
Vseh šest kazalnikov notranjega obvladovanja kakovosti	Manjši revizor	25	6,360	2,914	-3,892	0,028
	Veliki štirje	4	22,750	8,342		

V Tabeli 10 prikazujem rezultate za vseh šest sklopov kazalnikov notranjega obvladovanja kakovosti, in sicer odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti znotraj družbe, etične zahteve, sprejem in ohranjanje strank, vodenje zaposlenih, učinkovitost izvedbe revizijskega posla ter spremljanje. V prvi hipotezi sem postavila trditev, da imajo Veliki štirje boljše notranje sisteme obvladovanja kakovosti kot manjše oziroma preostale revizijske družbe. Rezultati so značilni, kar pomeni, da imajo Veliki štirje boljši sistem notranjega obvladovanja kakovosti glede na podatke o njem v preglednih poročilih kot manjši revizorji.

4.6.2 Rezultati za hipotezo 2

4.6.2.1 Prvi sklop – odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti

V nadaljevanju prikazujem rezultate za kazalnik »Odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti«.

Tabela 11: Rezultati kazalnika kakovosti »Odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti«

	Revidiranec v javnem interesu	Število družb	Aritmetična sredina	Standardni odklon	T Test	Stopnja značilnosti
Skupaj odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti	Ne	13	3,000	0,816	-0,830	0,414
	Da	16	3,313	1,138		
a) Cilji sistema notranjega obvladovanja kakovosti glede na MSOK 1 (Mednarodni standard obvladovanja kakovosti)	Ne	13	0,385	0,506	-0,604	0,551
	Da	16	0,500	0,516		
b) Opis obsega sistema notranjega obvladovanja kakovosti	Ne	13	0,692	0,480	-0,334	0,741
	Da	16	0,750	0,447		
c) Razločen naziv »učinkovitega delovanja« sistema notranjega obvladovanja kakovosti brez vsakršnega pomisleka	Ne	13	0,308	0,480	-0,698	0,491
	Da	16	0,438	0,512		
č) Izjava, da vodstvo (ali enakovredni organ) kot celota prevzame največjo odgovornost za sistem notranjega obvladovanja kakovosti v družbi	Ne	13	0,846	0,376	-0,216	0,830
	Da	16	0,875	0,342		
d) Podatki o tem, kako se doseže notranja kultura, ki se zavzema za kakovost, na podlagi uveljavljenih usmeritev in postopkov	Ne	13	0,769	0,439	0,116	0,908
	Da	16	0,750	0,447		

V Tabeli 11 so prikazani rezultati za kazalnik »Odgovornost vodstva pri zagotavljanju

akovosti«. Največja vrednost prej omenjenega kazalnika je pet (vsota vseh vprašanj). Za vsako posamično vprašanje pa ena. Pri nobenem vprašanju (ali pregledna poročila vsebujejo trditev, da so cilji revizijske družbe v skladu z MSOK 1; ali imajo opisan obseg sistema notranjega obvladovanja kakovosti; ali vsebujejo izjavo v smislu »sistem notranjega obvladovanja kakovosti učinkovito deluje«; ali vodstvo izjavlja, da prevzame največjo odgovornost za sistem notranjega obvladovanja kakovosti v družbi, ter kratek opis o tem, kako dosegajo notranjo kulturo, ki se zavzema za kakovost na podlagi uveljavljenih usmeritev in postopkov) razlike niso značilne. To pomeni, da revizijske družbe, ki revidirajo subjekte javnega interesa, nimajo boljše opisanih odgovorov na zgoraj omenjena vprašanja pri tem kazalniku v preglednih poročilih kot tiste revizijske družbe, ki jih ne revidirajo. Enako velja tudi za skupen sklop kazalnika odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti.

4.6.2.2 Drugi sklop – etične zahteve

V tem podpoglavju prikazujem rezultate za kazalnik »Etične zahteve«.

Tabela 12: Rezultati kazalnika kakovosti »Etične zahteve«

	Revidiranec v javnem interesu	Število družb	Aritmetična sredina	Standardni odklon	T Test	Stopnja značilnosti
Skupaj etične zahteve	Ne	13	1,692	1,032	-1,090	0,285
	Da	16	2,125	1,088		
a) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da ima družba vzpostavljene usmeritve in postopke, ki so sprejeti za spodbujanje upoštevanja temeljnih načel strokovne etike (tj. neoporečnost, nepristranskost, strokovna usposobljenost in primerna skrbnost, zaupnost ter poklicno obnašanje)	Ne	13	0,154	0,376	-0,618	0,542
	Da	16	0,250	0,447		
b) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da so v družbi vzpostavljeni usmeritve in postopki, ki ji dajejo razumno zagotovilo, da osebje ohranja neodvisnost v vseh potrebnih okoliščinah	Ne	13	1,000	0,000	0,000	0,000
	Da	16	1,000	0,000		

se nadaljuje

nadaljevanje

	Revidiranec v javnem interesu	Število družb	Aritmetična sredina	Standardni odklon	T Test	Stopnja značilnosti
c) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da so v družbi vzpostavljeni usmeritve in postopki, ki ji dajejo razumno zagotovilo, da je osebje seznanjeno s kršitvami zahtev po neodvisnosti, ki mu narekujejo, kako naj v takšnih razmerah ukrepa	Ne	13	0,308	0,480	-0,698	0,491
	Da	16	0,438	0,512		
č) Izjava, da družba najmanj enkrat letno pridobi od svojega osebja pisno izjavo o neodvisnosti	Ne	13	0,231	0,439	-1,170	0,252
	Da	16	0,438	0,512		

V Tabeli 12 so prikazani rezultati za kazalnik »Etične zahteve«. Največja vrednost tega kazalnika je štiri (vsota vseh vprašanj). Za vsako posamično vprašanje pa ena. Pri vprašanju, ali so v družbi prikazane usmeritve in postopki, ki ji dajejo razumno zagotovilo, da osebje ohranja neodvisnost v vseh potrebnih okoliščinah, so razlike značilne. To pomeni, da imajo revizijske družbe, ki revidirajo subjekte javnega interesa, bolj opisane zgoraj navedene postopke in usmeritve v preglednih poročilih kot tiste revizijske družbe, ki jih ne. Preostala vprašanja (ali pregledna poročila vsebujejo prikaz vzpostavljenih usmeritev in postopkov za spodbujanje upoštevanja temeljnih načel strokovne etike ali vsaj trditev, da jih imajo vzpostavljene; prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da so v družbi vzpostavljeni usmeritve in postopki, ki družbi dajejo razumno zagotovilo, da je osebje seznanjeno s kršitvami zahtev po neodvisnosti, ki mu narekujejo, kako naj v takšnih razmerah ukrepa, ter izjavo, da družba najmanj enkrat letno pridobi od svojega osebja pisno izjavo o neodvisnosti) pa nimajo značilnih razlik. Zato lahko sklepam, da ni razlik v odgovorih na prej omenjena vprašanja pri tem kazalniku v preglednih poročilih revizijskih družb, ki revidirajo javne subjekte, in tistih, ki jih ne. Enako velja tudi za skupen sklop kazalnika etične zahteve.

4.6.2.3 Tretji sklop – sprejem in ohranjanje strank

V nadaljevanju prikazujem rezultate za kazalnik »Sprejem in ohranjanje strank«.

Tabela 13: Rezultati kazalnika kakovosti »Sprejem in ohranjanje strank«

	Revidirane v javnem interesu	Število družb	Aritmetična sredina	Standardni odklon	T Test	Stopnja značilnosti
Skupaj sprejem in ohranjanje strank	Ne	13	0,231	0,439	-1,517	0,147
	Da	16	0,875	1,628		
a) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da ima družba vzpostavljene usmeritve in postopke, ki pomagajo zagotavljati razpoložljivost potrebnih sposobnosti, zmožnosti in časa za izvedbo posla	Ne	13	0,231	0,439	-0,116	0,908
	Da	16	0,250	0,447		
b) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da ima družba vzpostavljene usmeritve in postopke, ki pomagajo zagotavljati neoporečnost strank	Ne	13	0,000	0,000	-1,861	0,083
	Da	16	0,188	0,403		
c) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da ima družba vzpostavljene usmeritve in postopke, ki zadevajo preveritev drugih podatkov glede novih strank	Ne	13	0,000	0,000	-2,236	0,041
	Da	16	0,250	0,447		
č) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da ima družba vzpostavljene usmeritve in postopke, ki zadevajo dolgotrajnost poslovanja s strankami ter morebiten preklic delovanja	Ne	13	0,000	0,000	-1,861	0,083
	Da	16	0,188	0,403		

V Tabeli 13 so prikazani rezultati za kazalnik »Sprejem in ohranjanje strank«. Največja vrednost prej omenjenega kazalnika je štiri (vsota vseh vprašanj). Za vsako posamično vprašanje pa ena. Pri vprašanju, ali so v družbi prikazani usmeritve in postopki glede preveritve drugih podatkov o novih strankah, so razlike značilne. Zato lahko sklepam, da imajo revizijske družbe, ki revidirajo subjekte javnega interesa, boljše opisane zgoraj navedene postopke in usmeritve v preglednih poročilih pri tem kazalniku kot tiste revizijske družbe, ki jih ne revidirajo. Pri preostalih vprašanjih (ali pregledna poročila vsebujejo trditev ali prikaz usmeritev in postopkov, ki pomagajo družbi zagotavljati razpoložljivost potrebnih sposobnosti, zmožnosti in časa za izvedbo posla; prikaz usmeritev in postopkov ali trditev glede zagotavljanja neoporečnosti strank; ter prikaz ali trditev, da so v družbi vzpostavljeni usmeritve in postopki, ki zadevajo dolgotrajnost poslovanja s strankami in morebiten preklic delovanja) pa ni značilnih razlik. To pomeni, da ni razlik v opisu v zgoraj omenjenih vprašanjih v preglednih poročilih revizijskih družb,

ki revidirajo javne subjekte, in tistih, ki jih ne. Enako velja tudi za skupen sklop kazalnika sprejem in ohranjanje strank.

4.6.2.4 Četrty sklop – vodenje zaposlenih

V tem podpodglavju prikazujem rezultate za kazalnik »Vodenje zaposlenih«.

Tabela 14: Rezultati kazalnika kakovosti »Vodenje zaposlenih«

	Revidiranec v javnem interesu	Število družb	Aritmetična sredina	Standardni odklon	T Test	Stopnja značilnosti
Skupaj vodenje zaposlenih	Ne	13	0,077	0,277	-1,957	0,068
	Da	16	1,000	1,862		
a) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo kadrovanje	Ne	13	0,000	0,000	-1,861	0,083
	Da	16	0,188	0,403		
b) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo ocenitev poslovanja zaposlenih	Ne	13	0,000	0,000	-2,236	0,041
	Da	16	0,250	0,447		
c) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo napredovanje zaposlenih	Ne	13	0,000	0,000	-2,236	0,041
	Da	16	0,250	0,447		
č) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo naloge poslovnih in vodilnih partnerjev revizije	Ne	13	0,077	0,277	-0,839	0,409
	Da	16	0,188	0,403		
d) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo naloge drugih članov delovne skupine za posel	Ne	13	0,000	0,000	-1,464	0,164
	Da	16	0,125	0,342		

V Tabeli 14 so prikazani rezultati za kazalnik »Vodenje zaposlenih«. Največja vrednost tega kazalnika je pet (vsota vseh vprašanj). Za vsako posamično vprašanje pa ena. Pri vprašanjih, ali so v družbi prikazani usmeritve in postopki, ki zadevajo ocenitev poslovanja in napredovanja zaposlenih, so razlike značilne. To pomeni, da imajo revizijske družbe, ki revidirajo subjekte javnega interesa, boljše opisane zgoraj navedene postopke in usmeritve v preglednih poročilih kot tiste revizijske družbe, ki jih ne. Preostala vprašanja (ali pregledna poročila vsebujejo prikaz usmeritev in postopkov o vzpostavljenosti zadev o kadrovanju; o nalogah poslovnih in vodilnih partnerjih revizije ter o nalogah preostalih članov delovne skupine za posel) pa nimajo značilnih razlik. Zato lahko sklepam, da ni razlik v odgovorih na zgoraj omenjena vprašanja v preglednih poročilih revizijskih družb, ki revidirajo javne subjekte, in tistih, ki jih ne. Enako velja tudi za skupen sklop kazalnika vodenje zaposlenih.

4.6.2.5 Peti sklop – učinkovitost izvedbe revizijskega posla

V nadaljevanju prikazujem rezultate za kazalnik »Učinkovitost izvedbe revizijskega posla«.

Tabela 15: Rezultati kazalnika kakovosti »Učinkovitost izvedbe revizijskega posla«

	Revidiranec v javnem interesu	Število družb	Aritmetična sredina	Standardni odklon	T Test	Stopnja značilnosti
Skupaj učinkovitost izvedbe revizijskega posla	Ne	13	0,923	1,605	-1,659	0,109
	Da	16	2,250	2,490		
a) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo nadziranje posla	Ne	13	0,231	0,439	-1,170	0,252
	Da	16	0,438	0,512		
b) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo pregledovanje posla	Ne	13	0,000	0,000	-4,392	0,001
	Da	16	0,563	0,512		
c) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo posvetovanje	Ne	13	0,077	0,277	-1,275	0,214
	Da	16	0,250	0,447		
č) Prikaz meril, ki se zahtevajo pri določenih poslih, ki nakazujejo, kdaj naj se izvaja ocenjevanje posla	Ne	13	0,000	0,000	-2,611	0,020
	Da	16	0,313	0,479		
d) Število objektivnih ocenjevanj za zagotavljanje kakovosti revizije, opravljenih v obdobju obravnavanja (leto 2013)	Ne	13	0,000	0,000 ^a	0,000	0,000
	Da	16	0,000	0,000 ^a		
e) Prikaz meril, ki jih mora imeti ocenjevalec poslov	Ne	13	0,000	0,000	-1,861	0,083
	Da	16	0,188	0,403		
f) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo razlikovanje mnenj	Ne	13	0,077	0,277	-0,409	0,686
	Da	16	0,125	0,342		
g) Navedba časovne omejitve dokončanja poslovne dokumentacije	Ne	13	0,077	0,277	1,000	0,337
	Da	16	0,000	0,000		
h) Navedba hranjenja poslovne dokumentacije	Ne	13	0,231	0,439	0,731	0,471
	Da	16	0,125	0,342		
i) Prikaz usmeritev ali postopkov ali trditev, da so sprejeti usmeritve in postopki, ki se nanašajo specifično na zagotavljanje tajnosti podatkov	Ne	13	0,231	0,439	-0,116	0,908
	Da	16	0,250	0,447		

V Tabeli 15 so prikazani rezultati za kazalnik »Učinkovitost izvedbe revizijskega posla«. Največja vrednost prej omenjenega kazalnika je deset (vsota vseh vprašanj). Za vsako posamično vprašanje pa ena. Vprašanja (ali ima družba prikazane usmeritve in postopke, ki zadevajo pregledovanje posla; prikaz meril, ki se zahtevajo pri določenih poslih, ki nakazujejo, kdaj naj se izvaja ocenjevanje posla, in meril, ki jih mora imeti ocenjevalec poslov) imajo značilne razlike. Zato lahko trdim, da imajo revizijske družbe, ki revidirajo subjekte javnega interesa, boljše opisane zgoraj navedene postopke in usmeritve ter merila v preglednih poročilih kot tiste revizijske družbe, ki jih ne revidirajo. Pri vprašanju, ali so v preglednih poročilih zapisana števila objektivnih ocenjevanj za zagotavljanje kakovosti revizije, opravljenih v obdobju obravnavanja (leto 2013), ni bilo odgovora pri nobenem od obravnavanih preglednih poročil. Za vprašanja (ali pregledna poročila vsebujejo prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo nadziranje posla; posvetovanje; prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo razlikovanje mnenj; navedba časovne omejitve dokončanja poslovne dokumentacije in hranjenja poslovne dokumentacije ter trditev ali prikaz usmeritev in postopkov, ki se nanašajo specifično na tajnost podatkov) ni značilnih razlik. To pomeni, da ni razlik v odgovorih na zgoraj omenjena vprašanja v preglednih poročilih revizijskih družb, ki revidirajo javne subjekte, in tistih, ki jih ne. Enako velja tudi za skupen sklop kazalnika učinkovitost izvedbe revizijskega posla.

4.6.2.6 Šesti sklop – spremljanje

V tem podglavju prikazujem rezultate za kazalnik »Spremljanje«.

Tabela 16: Rezultati kazalnika kakovosti »Spremljanje«

	Revidiranec v javnem interesu	Število družb	Aritmetična sredina	Standardni odklon	T Test	Stopnja značilnosti
Skupaj spremljanje	Ne	13	0,385	0,768	-1,294	0,208
	Da	16	0,938	1,482		
a) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo cikle nadzora	Ne	13	0,231	0,439	-0,815	0,422
	Da	16	0,375	0,500		
b) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da imajo v družbi urejene zadeve vrednotenja, posredovanja in izboljšanja prepoznanih pomanjkljivosti	Ne	13	0,077	0,277	-1,275	0,214
	Da	16	0,250	0,447		

se nadaljuje

nadaljevanje

	Revidiranec v javnem interesu	Število družb	Aritmetična sredina	Standardni odklon	T Test	Stopnja značilnosti
c) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, ki se nanaša na ureditev potrebnih izboljšav sistema notranjega nadziranja kakovosti zaradi novega razvoja pri profesionalnih standardih ter primernih pravnih in nadzornih ureditvah	Ne	13	0,000	0,000	-1,861	0,083
	Da	16	0,188	0,403		
č) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo pritožbe in obtožbe	Ne	13	0,077	0,277	-0,409	0,686
	Da	16	0,125	0,342		

V Tabeli 16 so prikazani rezultati za kazalnik »Spremljanje«. Največja vrednost tega kazalnika je štiri (vsota vseh vprašanj). Za vsako posamično vprašanje pa ena. Nobeno vprašanje (ali pregledna poročila vsebujejo prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo cikle nadzora; trditev ali prikaz usmeritev in postopkov, da imajo v družbi urejene zadeve glede vrednotenja, posredovanja in izboljšanja prepoznanih pomanjkljivosti; prikaz usmeritev in postopkov, ki se nanašajo na ureditev potrebnih izboljšav sistema notranjega nadziranja kakovosti zaradi novega razvoja pri profesionalnih standardih ter primernih pravnih in nadzornih ureditvah, ter prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo pritožbe in obtožbe) nima značilnih razlik. Zato lahko sklepam, da ni razlik v odgovorih na zgoraj omenjena vprašanja v preglednih poročilih revizijskih družb, ki revidirajo javne subjekte, in tistih, ki jih ne. Posledično velja tudi za skupen sklop spremljanje.

4.6.2.7 Rezultati za vseh šest sklopov kazalnikov

V nadaljevanju prikazujem rezultate za vseh šest sklopov kazalnikov skupaj, in sicer za odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti, etične zahteve, sprejem in ohranjanje strank, vodenje zaposlenih, učinkovitost izvedbe revizijskega posla in spremljanje.

Tabela 17: Rezultati za vseh šest sklopov kazalnikov – hipoteza 2

	Revidiranec v javnem interesu	Število družb	Aritmetična sredina	Standardni odklon	T Test	Stopnja značilnosti
Vseh šest kazalnikov notranjega obvladovanja kakovosti	Ne	13	6,308	3,497	-1,807	0,085
	Da	16	10,500	8,430		

V Tabeli 17 prikazujem rezultate za vseh šest sklopov kazalnikov notranjega obvladovanja

kakovosti, in sicer odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti znotraj družbe, etične zahteve, sprejem in ohranjanje strank, vodenje zaposlenih, učinkovitost izvedbe revizijskega posla ter spremljanje. Postavljene hipoteze, da imajo revizijske družbe, ki revidirajo subjekte javnega interesa, boljše notranje sisteme obvladovanja kakovosti kot tiste, ki jih ne revidirajo, ne morem potrditi, saj razlika ni statistično značilna. To pomeni, da revizijske družbe, ki revidirajo subjekte javnega interesa, nimajo boljšega sistema notranjega obvladovanja kakovosti glede na podatke o njem v preglednih poročilih kot tiste družbe, ki jih ne revidirajo.

SKLEP

Z magistrsko nalogo sem si postavila raziskovalno vprašanje, kateri so tisti kazalniki, ki vplivajo na notranje obvladovanje kakovosti v slovenskih revizijskih družbah. Na podlagi teoretičnih spoznanj, tj. znanstvene literature in slovenske zakonodaje, o sistemih notranjega obvladovanja kakovosti, ki sem jih opisala v drugem in tretjem poglavju, sem oblikovala kazalnike, ki določajo notranje obvladovanje kakovosti (odgovornosti vodstva pri zagotavljanju kakovosti znotraj družbe, etične zahteve, sprejem in ohranjanje strank, vodenje zaposlenih, učinkovitost izvedbe revizijskega posla ter spremljanje).

Številni raziskovalci so se usmerili tudi v preučevanje zaznave kakovosti revidiranja prek kazalnikov, s katerimi so poskušali dokazati povezavo z dejansko kakovostjo revidiranja. Najpogosteje preučevani kazalnik je bila velikost revizijske družbe. Zato je bil namen magistrske naloge preveriti, ali imajo večje (t. i. Veliki štirje) revizijske družbe boljše notranje sisteme obvladovanja kakovosti glede na podatke iz njihovih preglednih poročil kot manjše oziroma druge revizijske družbe. Preverila sem tudi, ali imajo revizijske družbe, ki revidirajo subjekte javnega interesa, boljše notranje sisteme obvladovanja kakovosti glede na podatke iz njihovih preglednih poročil kot tiste, ki jih ne revidirajo. Interes različnih uporabnikov objavljenih računovodskih izkazov je namreč predvsem ocenitev finančnega stanja podjetja, višine tekočih in prihodnjih zaslužkov, dividend in cen delnic na trgu ipd. Vloga revizijskih družb in njihovih sistemov obvladovanja kakovosti pa je poskrbeti, da so objavljeni računovodski izkazi resnična in poštena slika podjetij.

Vsebina in zakonodajni okvir preglednih poročil sta podrobneje opisana v prvem poglavju magistrske naloge.

Na podlagi teorije sem torej postavila merski model za merjenje spremenljivk, ki je bil sestavljen iz šestih sklopov. Sestava sklopov je temeljila na šestih kazalnikih notranjega obvladovanja kakovosti, in sicer: odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti, etične zahteve, sprejem in ohranjanje strank, vodenje zaposlenih, učinkovitost izvedbe revizijskega posla in spremljanje. Vsak sklop je imel določeno število trditvev zaprtega tipa. S trditvami sem pregledna poročila ocenila s pomočjo dihonomne merske lestvice (da, ne) z oceno ena oziroma nič. V vzorcu raziskave so bila zajeta pregledna poročila tistih

revizijskih družb, ki so bila v skladu z 79. členom ZRev-2 (2008) zavezana k oddaji preglednih poročil za leto 2013.

Z analizo variance (ANOVA) sem nato preverila, ali obstajajo statistično značilne razlike med notranjim obvladovanjem kakovosti v revizijskih družbah glede na velikost družbe in revidiranje subjektov javnega interesa na podlagi podatkov iz njihovih preglednih poročil. Za postavljeno hipotezo glede velikosti družbe lahko potrdim, da imajo Veliki štirje boljše notranje sisteme obvladovanja kakovosti poročil kot manjše revizijske družbe glede na podatke iz njihovih preglednih poročil. To pomeni, da imajo Veliki štirje boljše predstavljene kazalnike notranjega obvladovanja kakovosti v njihovih preglednih poročilih, ki sem jih preverjala z merskim modelom, kot manjši revizorji, medtem ko za hipotezo glede revidiranja subjektov javnega interesa ne morem potrditi, da imajo revizijske družbe, ki revidirajo subjekte javnega interesa, boljše notranje sisteme obvladovanja kakovosti kot tiste, ki jih ne revidirajo, kar nakazuje, da revizijske družbe, ki revidirajo subjekte javnega interesa, nimajo boljše predstavljenih kazalnikov notranjega obvladovanja kakovosti v njihovih preglednih poročilih, ki sem jih preverjala z merskim modelom.

Visoko kakovostno računovodsko poročanje je torej bistveno za učinkovito delovanje tržnega sistema. Verodostojna in učinkovita revizijska funkcija ima ključno vlogo pri zaupanju vanj. Finančni škandali, ki so zaznamovali začetek novega tisočletja, in nedavna finančna kriza so zelo zamajali zaupanje javnosti v revizijska poročila. To je povzročilo, da so regulatorji podrobneje preučili zanesljivost računovodskih izkazov javnih družb in izboljšanje revizijske kakovosti, ki je glavno orodje revizijske stroke. Njen glavni namen je prepričati javnost, da revizor oziroma revizijska družba deluje na podlagi vzpostavljenih revizijskih standardov in etičnih pravil. Magistrsko nalogo končujem z mislijo, da zagotavljanje revizijske kakovosti ni samo orodje za disciplinske sankcije, ampak pomeni tudi izboljšanje in uveljavljanje revizijske kakovosti.

LITERATURA IN VIRI

1. ABC revizija d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja ABC revizija d.o.o. za leto 2013. Maribor: ABC revizija d.o.o.
2. Abeceda d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja Abeceda d.o.o. za leto 2013. Celje: Abeceda d.o.o.
3. AGC Consultatio d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja AGC Consultatio d.o.o. za leto 2013. Ljubljana: AGC Consultatio d.o.o.
4. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2014). Načrt dela Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2014 s finančnim načrtom 2014. Najdeno 19. junija 2015 na spletnem naslovu http://www.anr.si/f/docs/Porocanje_Agencije/Nacrt_dela_s_financnim_nacrtom_za_leto_2014_21_1_2014.pdf
5. Arens, A., Elder, J., & Beasley, S. (2005). *Auditing and assurance services: an integrated approach* (10thed.). Saddle River (N.J.): Pearson/Prentice Hall.
6. Audit & Co. d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja Audit & Co. d.o.o. za leto 2013. Murska Sobota: Audit & Co. d.o.o.
7. Auditor d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja Auditor d.o.o. za leto 2013. Ptuj: Auditor d.o.o.
8. Beatty, R. P. (1989). Auditor Reputation and the Pricing of Initial Public Offerings. *The Accounting Review* (10), 693-709.
9. BDO revizija d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja BDO revizija d.o.o. za leto 2013. Ljubljana: BDO revizija d.o.o.
10. Boolaky, K. P. (2012). Auditing and reporting in Europe: an analysis using country-level data. *Managerial Auditing Journal*, 27(1), 41-65.
11. Boynton, W. C., & Johnson, R. N. (2006). *Modern auditing: assurance services and the integrity of financial reporting* (8th ed.). Hoboken (N.J.): J. Wiley, cop.
12. Brook, D. A. (2012). Audited financial statements: Identifying uses and users. *The Journal of the American Society of Military Comptrollers*, 57(3), 11-15.
13. Carcello, J., Bedard, J. & D. Hermanson. (2009). Governance and the common good. *Journal of Business Ethics*, (89), 11-18.
14. *About the CAQ*. Najdeno 18. junija 2015 na spletnem naslovu <http://www.thecaq.org/about-us>
15. *Approach to audit quality indicators*. Najdeno 27. januarja 2015 na spletnem naslovu <http://www.thecaq.org/docs/reports-and-publications/caq-approach-to-audit-quality-indicators-april-2014.pdf?sfvrsn=2/caq-approach-to-audit-quality-indicators>
16. Commission Recommendation on quality assurance for the statutory audit in the European Union: minimum requirements. *Official Journal of the European Communities*, L91, p. 91 (2000, 15 November).
17. Craswell, A. T., Francis, J., & Taylor, S. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics*, 3(20), 297-322.
18. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183 – 200.
19. Deloitte d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja Deloitte d.o.o. za leto 2013. Ljubljana: Deloitte d.o.o.
20. Deumes, R., Schelleman, D., Bauwhede, H., & Vanstraelen, A. (2011). Audit firm governance: Do transparency reports reveal audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, (4), 1-36.

21. Dinamic d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja Dinamic d.o.o. za leto 2013. Novo mesto: Dinamic d.o.o.
22. Direktiva 2014/56/EU Evropskega Parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o spremembi Direktive 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze. Najdeno 17. junija 2015 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/revizorji/direktiva-2014-56-eu.pdf>
23. Duff, A. (2004). *Auditqual: Dimensions of Audit Quality*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
24. EBM d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja EBM d.o.o. za leto 2013. Ljubljana: EBM d.o.o.
25. ECUM revizija d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja ECUM revizija d.o.o. za leto 2013. Ljubljana: ECUM revizija d.o.o.
26. Ernst & Young d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja Ernst & Young d.o.o. za leto 2013. Ljubljana: Ernst & Young d.o.o.
27. Evidas d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja Evidas d.o.o. za leto 2013. Šmartno: Evidas d.o.o.
28. Financial Reporting Council. *About the FRC*. Najdeno 15. junija 2015 na spletnem naslovu <https://www.frc.org.uk/About-the-FRC.aspx>
29. Financial Reporting Council. (2007). *Promoting audit quality. Discussion paper*. October. Najdeno 28. januarja 2015 na spletnem naslovu <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/FRC-Board/Feedback-Paper-Promoting-Audit-Quality.pdf>
30. Francis, J. R., & Yu, M. D. (2008). Office Size of Big Four Auditors and Client GAAP Failures. Najdeno 21. decembra 2014 na spletnem naslovu http://somweb.gmu.edu/edgfp2008/Francis-Yu_Restaments_Version_3.6.pdf
31. Francis, J. R. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125-152.
32. Glasser, K. (1993). *Auditing*. (2nd ed.). Oxford: Butterworth-Heinemann Ltd.
33. GM revizija d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja GM revizija d.o.o. za leto 2013. Ljubljana: GM revizija d.o.o.
34. Hribar, V. (2005). Obvladovanje kakovosti dela v revizijski družbi (2. Del). *Revizor* (6), 7-36.
35. Hunt, A. K., & Lulseged, A. (2004). Does Client Size Matter? The Influence of Large Clients on the Office-Level Reporting Decisions of Non-Big 5 Auditors. Najdeno 25. junija 2013 na spletnem naslovu aaahq.org/.../Hunt%20and%20Lulseged%202004.do
36. IB Interbilanz Audit d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja IB Interbilanz Audit d.o.o. za leto 2013. Ljubljana: IB Interbilanz Audit d.o.o.
37. Institute of Chartered Accountants in England and Wales. (2002). *Audit quality*. Najdeno 18. februarja 2015 na spletnem naslovu http://www.icaew.com/index.cfm/route/116564/icaew_ga/pdf
38. International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Audit quality: An IAASB perspective*. New York: International Auditing and Assurance Standards Board.

39. International Auditing and Assurance Standards Board. (2014). A framework for audit quality: Key elements that create an environment for audit quality. Najdeno 2. februarja 2015 na spletnem naslovu <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Crete-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf>
40. International Federation of Accountants. (2007). *Tone at the Top and Audit Quality*. New York: International Federation of Accountants.
41. International Federation of Accountant. (2008). *Kodeks etike za računovodske strokovnjake*. Najdeno 17. marca 2015 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Javno_ra%C4%8Dunovodstvo/Predpisi/Dokumenti_EU/Kodeks_etike_rac_strokovnjaki.pdf
42. International Federation of Accountants. (2009). *Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices*. New York: IFAC.
43. International Federation of Accountants. (2013). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*. New York: IFAC.
44. International Organization of Securities Commissions. (2009). *Transparency of firms that audit public companies*. Consultation Report. September. Najdeno 18. maja 2013 na spletnem naslovu <http://www.iasplus.com/en/binary/iosco/0909/transparency.pdf>
45. Juran, J., & Blanton, G. (1999). *Juran`s quality handbook* (5th ed.). New York: The McGraw-Hill Companies, Inc.
46. Kamaro d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja Kamaro d.o.o. za leto 2013. Ljubljana: Kamaro d.o.o.
47. Karapetrovic, S., & Willborn, W. (2000). Quality assurance and effectiveness of audit systems. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 17(16), 679-703.
48. KPMG d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja KPMG d.o.o. za leto 2013. Ljubljana: KPMG d.o.o.
49. Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 385-421.
50. Korošec, G. (2005). Izvedba posla. *Revizor*, 16(11-12), str. 9-20.
51. Krell, E. (2010). How to Conduct an Ethics Audit. *HR Magazine*, 55(4), 48-51.
52. Lah, N. (2005). Sprejetje naročnika in ohranjanje povezave z njim ter posebni revizijski posli. *Revizor*, (9), 7-18.
53. M - revizija in svetovanje d.o.o. Letno pregledno poročilo podjetja M - revizija in svetovanje d.o.o. za leto 2013. Vojnik: M - revizija in svetovanje d.o.o.
54. Majič, M., & Relić, S. (2014). Pregled kršitev Hierarhije pravil revidiranja. *SIR*IUS*, (4), 54-68.
55. Mali, S. (2006). Nadziranje sistema za obvladovanje kakovosti. *Revizor*, (1), 23-42.
56. Mednarodni standard obvladovanja kakovosti – *Obvladovnanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev*. Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC) in prevod Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2009.

57. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju. *Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC) in prevod*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2009.
58. Mohamed, M. D., & Habib, H. M. (2013). Auditor independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt. *Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues*, 6(2), 166-144.
59. Odar, M. (2003). Revidiranje v javnem interesu in predvidene spremembe 8. Direktive Evropske unije ter potrebne spremembe ureditve revidiranja v Sloveniji. *Revizor*, 14(12), 11-23.
60. Odar, M. (2010). Računovodenje in slovenski računovodski standardi. *Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščen revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
61. PIT revizija d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja PIT revizija d.o.o. za leto 2013. Ljubljana: PIT revizija.
62. PKF d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja PKF d.o.o. za leto 2013. Ljubljana: PKF d.o.o.
63. PLUS revizija d.o.o. Letno pregledno poročilo podjetja PLUS revizija d.o.o. za leto 2013. Trzin: PLUS revizija d.o.o.
64. Pogodbe o Evropski uniji in pogodbe o delovanju Evropske unije 2012 (prečiščeni različici). Najdeno 15. novembra 2014 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:326:FULL:SL:PDF>
65. Probitas d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja Probitas d.o.o. za leto 2013. Maribor: Probitas d.o.o.
66. Pricewaterhousecoopers d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja Pricewaterhousecoopers d.o.o. za leto 2013. Ljubljana: Pricewaterhousecoopers d.o.o.
67. Rating d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja Rating d.o.o. za leto 2013. Celje: Rating d.o.o.
68. Realinea d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja Realinea d.o.o. za leto 2013. Grosuplje: Realinea d.o.o.
69. Revidicom d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja Revidicom d.o.o. za leto 2013. Slovenska Bistrica: Revidicom d.o.o.
70. Revidisleitner d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja Revidisleitner d.o.o. za leto 2013. Ljubljana: Revidisleitner d.o.o.
71. Ripro d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja Ripro d.o.o. za leto 2013. Velenje: Ripro d.o.o.
72. Rovan, J., & Turk, T. (2008). *Analiza podatkov s SPSS za Windows*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
73. Ruppert, P. M. (2004). Defining the Meaning of Auditing and Monitoring & Clarifying the Appropriate Use of the Terms. Najdeno 26. marca 2015 na spletnem naslovu <http://www.ahia.org/news/white-papers/auditing-and-monitoring/>
74. Slovenski inštitut za revizijo (SIR). (1994). *Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev*. Ljubljana: SIR.

75. Skitek, M. (2009). *Kritična obravnava zagotavljanja finančne neodvisnosti revizijskih družb pri revidiranju računovodskih izkazov* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
76. Smith, E., Bedard, J. C., & Johnstone, K. M. (2009). How good is your audit firm? *NACD Directorship*. Zbirka podatkov: MasterFILE Premier. 35(3), 64-67.
77. Sower, V. (2008). *Quality Management text manuscript*. Houston: Sam Houston State University. Najdeno 29. junija 2013 na spletnem naslovu http://shsu.edu/mgt_ves/mgt481/chapter1.pdf.
78. Šink, B. (2005). Odgovornost posloводства za obvladovanje kakovosti. *Revizor*, 5(16), 7-21.
79. Titman, S., & Trueman, B. (1986). Information Quality and the Valuation of New Issues. *Journal of Accounting and Economics*, 8(2), 159-172.
80. Uhy d.o.o. (2014). Letno pregledno poročilo podjetja Uhy d.o.o. za leto 2013. Ljubljana: Uhy d.o.o.
81. Uredba (EU) št. 537/2014 Evropskega Parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa in razveljavitvi Sklepa Komisije 2005/909/ES. Najdeno 17. junija 2015 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/revizorji/uredba-537-2014.pdf>
82. Vaicekauskas, D., & Mackevičius, J. (2014). Developing a framework for audit quality management in audit firms. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci*, 75(131), 171-193.
83. Wallace W. (2004). The economic role of the audit in free and regulated markets: A look back and a look forward. *Research in Accounting Regulation*, 17, 267-298.
84. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS št. 65/2009*.
85. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS. št. 65/2008*.
86. Zobec, I. (2012). *Obvladovanje kakovosti revidiranja v Sloveniji* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
87. Žerjal, I. (2005). Oblikovanje delovne skupine in človeški dejavniki. *Revizor*, (10), 7-17.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

PRILOGA 1: MERSKI MODEL ZA MERJENJE SPREMENLJIVK SISTEMA NOTRANJEGA OBVLADOVANJA KAKOVOSTI.....	1
--	----------

Priloga 1: Merski model za merjenje spremenljivk sistema notranjega obvladovanja kakovosti

Tabela: Merski model za merjenje spremenljivk notanjega obvladovanja kakovosti

Trditve	Dodatna razlaga trditev	DA/NE	Dosežene točke	Skupaj mogoče točke
1) <i>Odgovornost vodstva pri zagotavljanju kakovosti</i>			0	5
a) Cilji sistema notranjega obvladovanja kakovosti glede na MSOK 1 (Mednarodni standard obvladovanja kakovosti)	<i>Sklicevanje glede na MSOK 1 (mora biti obvezno omenjen)</i>			
b) Opis obsega sistema notranjega obvladovanja kakovosti	<i>Kratek opis, kaj vsebuje sistem notranjega obvladovanja kakovosti (vsaj naštetje sestavin/kazalnikov notranjega obvladovanja kakovosti)</i>			
c) Razločen naziv »učinkovitega delovanja« sistema notranjega obvladovanja kakovosti brez vsakršnega pomisleka	<i>Izjava v smislu: »Sistem notranjega obvladovanja kakovosti v družbi »učinkovito deluje.« (Beseda »učinkovit« mora biti obvezno omenjena.)</i>			
č) Izjava, da vodstvo (ali enakovredni organ) kot celota prevzame največjo odgovornost za sistem notranjega obvladovanja kakovosti v družbi	<i>Izjava v smislu: »Vodstvo se zaveda/prevzame odgovornost/... pomembnosti notranjega sistema obvladovanja kakovosti.«</i>			
d) Podatki o tem, kako se doseže notranja kultura, ki se zavzema za kakovost na podlagi uveljavljenih usmeritev in postopkov	<i>Kratek opis (lahko tudi po alinejah) o elementih/kazalnikih kulture v družbi, za katere vodstvo meni, da izboljšujejo kakovost revizije (npr. »Vodstvo poudarja pomen revizorjevih poklicnih odgovornosti, spoštovanje revizijske zakonodaje in preostalih predpisov ...«)</i>			
2) <i>Etične zahteve</i>			0	4
a) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da ima družba vzpostavljene usmeritve in postopke, ki so sprejeti za spodbujanje upoštevanja temeljnih načel strokovne etike (tj. neoporečnost, nepristranskost, strokovna usposobljenost in primerna skrbnost, zaupnost ter poklicno obnašanje)	<i>Vsaj trditev o vzpostavljenosti</i>			
b) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da so v družbi vzpostavljeni usmeritve in postopki, ki ji dajejo razumno zagotovilo, da osebje ohranja neodvisnost v vseh okoliščinah	<i>Vsaj trditev o vzpostavljenosti</i>			
c) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditev, da so v družbi vzpostavljeni usmeritve in postopki, ki ji dajejo razumno zagotovilo, da je osebje seznanjeno s kršitvami zahtev po neodvisnosti, ki mu omogočajo, kako naj v takšnih razmerah ukrepa	<i>Vsaj trditev o izpostavljenosti</i>			

se nadaljuje

nadaljevanje

Trditve	Dodatna razlaga trditve	DA/NE	Dosežene točke	Skupaj mogoče točke
č) Izjava, da družba najmanj enkrat letno pridobi od svojega osebja pisno izjavo o neodvisnosti	<i>Izjava v smislu: »Družba najmanj enkrat letno pridobi od svojega osebja pisno izjavo o neodvisnosti ...«</i>			
<i>3) Sprejem in ohranjanje strank</i>			0	4
a) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditve, da ima družba vzpostavljene usmeritve in postopke, ki pomagajo zagotavljati razpoložljivost potrebnih sposobnosti, zmožnosti in časa za izvedbo posla	<i>Vsaj trditev o vzpostavljenosti</i>			
b) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditve, da ima družba vzpostavljene usmeritve in postopke, ki pomagajo zagotavljati neoporečnost strank	<i>Vsaj trditev, da imajo vzpostavljene ali lahko tudi kratek opis npr. posvetovanje s predhodnim revizorjem ali drugimi poslovnimi partnerji stranke ...</i>			
c) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditve, da ima družba vzpostavljene usmeritve in postopke, ki zadevajo preveritev drugih podatkov glede novih strank	<i>Vsaj trditev, da imajo vzpostavljene ali lahko tudi kratek opis npr. ocenitev strankine zakonitosti poslovanja, finančne stabilnosti ...</i>			
č) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditve, da ima družba vzpostavljene usmeritve in postopke, ki zadevajo dolgotrajnost poslovanja s strankami ter morebiten preklic delovanja	<i>Vsaj trditev, da imajo vzpostavljene ali lahko tudi kratek opis postopka sprejemljivosti obstoječih strank (npr. ali se sploh izvaja letna preverba obstoječih strank in morebitni ukrepi, če se ugotovi pomembno spremembo tveganja ...)</i>			
<i>4) Vodenje zaposlenih</i>			0	5
a) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo kadrovanje	<i>Splošen opis o zaposlovanju (npr. ali se pri zaposlitvi upoštevajo posameznikove izobraževalne oz. akademske reference, opravljena praksa, opravljen strokovni izpit)</i>			
b) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo ocenitev poslovanja zaposlenih	<i>Vsaj opis o: npr. pogostosti ocenjevanja osebja (npr. letno); nagrajevanju skupinskega dela; ali dobijo povratno informacijo o uspešnosti za vsak projekt, kdo poda oceno ...</i>			
c) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo napredovanje zaposlenih	<i>Vsaj naštetje meril za napredovanje npr. dosežena določena delovna doba/izkušnje, število let delovnih izkušenj za določen industrijski sektor; pripravljenost sprejeti višjo raven odgovornosti ...</i>			
č) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo naloge poslovnih in vodilnih partnerjev revizije	<i>Postopki o pravočasni vključitvi partnerja v postopek revizije, kritična ocena revizijskih dokazov, mentorstvo in usposabljanje skozi delo drugih članov revizijske skupine, spremljanje in preverjanje, ustreznost podprtost sklepov z dokumentacijo in revizijskimi postopki, poročanje</i>			

se nadaljuje

nadaljevanje

Trditve	Dodatna razlaga trditev	DA/NE	Dosežene točke	Skupaj mogoče točke
d) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo naloge drugih članov delovne skupine za posel	<i>Poznavanje poslov, izkušnje, razumevanje usmeritev in postopkov obvlad. kakov. v družbi, poročanje nadrejenemu v primeru spornih ali težavnih zadev ...</i>			
5) Učinkovitost izvedbe revizijskega posla			0	10
a) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo nadziranje posla	<i>Opis, kaj vsebuje nadziranje (npr. sledenje napredovanja posla, preučevanje sposobnosti in zmožnosti delovne skupine za posel, obravnavanje bistvenih zadev, ki se lahko pojavijo med poslom ...)</i>			
b) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo pregledovanje posla	<i>Opis, kaj vsebuje pregledovanje (npr. je posel opravljen v skladu z dotičnimi zakoni in standardi, so bile izpostavljene bistvene zadeve, je treba spremeniti vrsto, obseg in čas opravljenih del ...)</i>			
c) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo posvetovanje	<i>Opis, kaj vsebuje posvetovanje (npr. uporaba strokovnjakov s specializiranim znanjem, ki lahko razrešijo težavne ali sporne zadeve, ali so sklepi posvetovanj ustrezno dokumentirani ...)</i>			
č) Prikaz meril, zahtevanih pri določenih poslih, ki nakazujejo, kdaj naj se izvaja ocenjevanje posla	<i>Opis, npr. vrsta posla skupaj z obsegom, prepoznavanje nenavadnih okoliščin ali tveganj pri poslu, ugotavljanje, ali zakoni in drugi predpisi zahtevajo oceno kakovosti posla ...</i>			
d) Število objektivnih ocenjevanj za zagotavljanje kakovosti revizije, opravljenih v obdobju obravnavanja (leto 2013)	<i>Navedba</i>			
e) Prikaz meril, ki jih mora imeti ocenjevalec poslov	<i>Vsaj naštetje meril, npr. zadostno in ustrezno strokovno znanje, izkušnje, ugled, neodvisnost ...</i>			
f) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo razlikovanje mnenj	<i>Opis, npr. ali postopki spodbujajo prepoznavanje razlik v mnenjih, ponujajo navodila, v kakšnem zaporedju je treba storiti nadaljnje korake, dokumentiranje razlik v mnenjih ...</i>			
g) Navedba časovne omejitve dokončanja poslovne dokumentacije	<i>Ustrezna časovna omejitev sklepa končne revizijske dokumentacije je 60 dni po datumu revizorjevega poročila.</i>			
h) Navedba hranjenja poslovne dokumentacije	<i>V Sloveniji je treba upoštevati 39. člen ZRev-2 (2008), ki pravi, da mora biti revizijska dokumentacija hranjena šest let po opravljeni reviziji.</i>			
i) Prikaz usmeritev, postopkov ali trditev, da so sprejeti usmeritve in postopki, ki se nanašajo specifično na zagotavljanje tajnosti podatkov	<i>Vsaj trditev, da je sprejeta politika glede varstva podatkov, ki določa načela glede varstva podatkov, ki se nanašajo na naročnike revizijske družbe</i>			

se nadaljuje

nadaljevanje

Trditve	Dodatna razlaga trditvev	DA/NE	Dosežene točke	Skupaj mogoče točke
<i>6) Spremljanje</i>			0	4
a) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo cikle nadzora	<i>Kratek opis spremljanja (lahko tudi v alinejah) izpolnjevanja vseh prej naštetih kazalnikov notranje kakovosti</i>			
b) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditvev, da imajo v družbi urejene zadeve vrednotenja, posredovanja in izboljšanja prepoznanih pomanjkljivosti	<i>Vsaj trditvev, da imajo urejene; lahko tudi opis, kdo komu poroča, morebitni ukrepi ...</i>			
c) Prikaz usmeritev in postopkov ali trditvev, ki se nanašajo na ureditev potrebnih izboljšav sistema notranjega nadziranja kakovosti zaradi novega razvoja pri profesionalnih standardih ter primernih pravnih in nadzornih ureditvah	<i>Vsaj trditvev; lahko tudi kratek opis, kako se nov razvoj pri profesionalnih standardih in zakonih odraža v usmeritvah in postopkih družbe</i>			
č) Prikaz usmeritev in postopkov, ki zadevajo pritožbe in obtožbe	<i>Vsaj trditvev; lahko tudi kratek opis opredeljene poti za izražanje pritožb...</i>			