

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**VPLIV MENJAVE REVIZIJSKE DRUŽBE IN REVIZIJSKEGA
PARTNERJA NA NEODVISNOST IN KAKOVOST REVIDIRANJA**

Ljubljana, september 2017

ANITA KOSMAČ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Anita Kosmač, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Vpliv menjave revizijske družbe in revizijskega partnerja na neodvisnost in kakovost revidiranja, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem doc. dr. Marjanom Odarjem

IZJAVLJAM

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

V Ljubljani, dne 20.9.2017

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 POVEZAVA MED NEODVISNOSTJO IN KAKOVOSTJO REVIDIRANJA	4
1.1 Opredelitev temeljnih pojmov revidiranja.....	4
1.2 Neodvisnost revidiranja.....	6
1.2.1 Opredelitev neodvisnosti revidiranja	6
1.2.2 Zagotavljanje neodvisnosti revidiranja	7
1.2.3 Vpliv neodvisnosti revidiranja na njegovo kakovost.....	11
2 TEORETIČNA IZHODIŠČA VPLIVA MENJAVE POOBLAŠČENEGA REVIZORJA IN REVIZIJSKE DRUŽBE NA NEODVISNOST IN KAKOVOST REVIZIJSKIH POSTOPKOV.....	18
2.1 Vpliv menjave pooblaščenega revizorja – partnerja, zadolženega za posel.....	19
2.2 Vpliv menjave revizijske družbe	25
2.3 Različnost vpliva na neodvisnost in kakovost revidiranja pri menjavi partnerja zadolženega za posel in menjavi revizijske družbe	29
2.4 Zaključki o vplivih menjave na neodvisnost in kakovost revidiranja	30
3 VPLIV MENJAVE POOBLAŠČENEGA REVIZORJA IN REVIZIJSKE DRUŽBE V SLOVENIJI	30
3.1 Predstavitev anketnega vprašalnika in vzorca anketiranih revizijskih družb	31
3.2 Analiza anketnih odgovorov.....	36
3.3 Primerjava ugotovitev analiziranih tujih raziskav z ugotovitvami izvedene ankete.....	46
3.4 Zaključne ugotovitve	47
SKLEP	48
LITERATURA IN VIRI	51

KAZALO TABEL

Tabela 1: Register revizijskih družb.....	31
Tabela 2: Celotni prihodki revizijskih družb po poslovnih letih.....	33
Tabela 3: Analiza anketnih vprašanj, ki se nanašajo na dobo revidiranja naročnika	37
Tabela 4: Analiza anketnih vprašanj, ki se nanašajo na neodvisnost	40
Tabela 5: Analiza anketnih vprašanj, ki se nanašajo na kakovost revizijskih postopkov ...	41
Tabela 6: Analiza anketnih vprašanj, ki se nanašajo na druge vplive, ki jih prinaša menjava revizijske družbe in partnerja, zadolženega za posel	45
Tabela 7: Rezultati analiziranih člankov	46

Tabela 8: Povzetek rezultatov izvedene ankete v Sloveniji	47
---	----

KAZALO SLIK

Slika 1: Hierarhija pravil revidiranja	5
Slika 2: Temeljna načela revidiranja	6
Slika 3: Uveljavitev Direktive in Uredbe v EU	11
Slika 4: Ureditev menjave revizijskega partnerja v državah EU.....	18
Slika 5: Prednosti in slabosti dolgega mandata revizijskega partnerja.....	20
Slika 6: Model posrednega in neposrednega vpliva med menjavo revizijskega partnerja in kvaliteto revidiranja	22
Slika 7: Prihodki revizijskih družb v letu 2015	34
Slika 8: Gibanje prihodkov revizijskih družb.....	35
Slika 9: Prejeti anketni odgovori	36

UVOD

Z nastopom splošne gospodarske krize po svetu se v ospredje postavlja odgovornost revizorjev, ki s svojim delom zagotavljajo, da so računovodski izkazi pošteni in resničen prikaz stanja revidiranih družb. Odpira se vprašanje, ali so revizijska mnenja res dokaz, da je revizor deloval v skladu z revizijskimi načeli, predvsem pa, ali je pri svojem odločanju ravnal neodvisno, nepristransko in je revizijske postopke opravil v skladu z normami in računovodskimi standardi, ki zagotavljajo potrebno raven kakovosti revidiranja.

Revizor mora v skladu z etičnimi načeli iz Kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev (Slovenski inštitut za revizijo, 1994) in pravili stroke zapisanimi v Hierarhiji pravil revidiranja (Ur.l. RS, št. 86/2009) delovati na način, da pred sprejetjem revizijskega posla oceni, da ni pomembnih vplivov revidirane družbe, ki bi lahko ogrožali njegovo strokovno presojo in s tem vplivali na njegovo neodvisnost in nepristranskost. Pomemben poudarek pri delu revizorja je, da ohranja poklicno nezaupljivost in da se pri opravljanju svojega dela ne sme zadovoljiti z manj kot s prepričljivimi dokazi o poštenosti posloводства revidirane družbe in pravilnosti računovodskih izkazov. Revizorjeve napake in druge pomanjkljivosti, ki se pojavijo pri delu, pa niso nujno odraz revizorjeve nepristranskosti, temveč lahko pomenijo tudi pomanjkanje izkušenj in usposobljenosti revizorja, da se upre pritiskom posloводства in ohrani neodvisno delovanje, ki je tesno povezano s kakovostno opravljenimi revizijskimi postopki.

Kakovostno opravljena revizija daje lastnikom in potencialnim vlagateljem zaupanje v finančni položaj revidirane družbe. Naloga revizorja je tudi, da oceni prihodnji položaj družbe, le-to pa stori s temeljitim pregledom poslovnih dogodkov, ki so se že zgodili. Nepopolno opravljeni postopki lahko imajo finančne posledice za položaj revidirane družbe in tudi za morebitne vlagatelje. Predvidevanja revizorja so pomembna, saj lahko s svojim strokovnim znanjem in celovitim vedenjem o poslovanju revidirane družbe napovejo dogodke, ki jih poslovne knjige nakazujejo.

Menjava revizijske družbe in menjava revizijskega partnerja – partnerja zadolženega za posel – je vprašanje, s katerim se srečujejo revizijske družbe, gospodarske družbe kot tudi zakonodajalec. Glavni namen izvedene menjave revizijske družbe bi moral biti povečevanje neodvisnosti in zagotavljanje kakovostno opravljenih revizij. Predpostavljam, da z menjavo revizijske družbe in partnerja zadolženega za posel, povečamo potrebno neodvisnost tako revizijske družbe kot tudi revizijskega partnerja, vendar pa zaradi nepoznavanja poslovanja revidirane družbe obstaja tveganje nižje kakovosti revizijskih postopkov. Poznavanje postopkov in procesov poslovanja pri revidirani družbi je ključno za opredelitev tveganj in za doseganje ustrezne kakovosti revizijskih postopkov. Osnovne informacije o delovanju gospodarske družbe je potrebno pridobiti od predhodnega revizorja, kljub temu za revizijsko družbo revidiranje novega naročnika pomeni povečan obseg porabljenega časa in posledično višjo ceno revizijskih storitev, če želimo, da je

revizija kakovostno opravljena. Kljub temu pa naročniki revizijskih storitev večinoma izberejo najcenejšega ponudnika, čeprav to lahko pomeni nižjo kakovost in lahko zmanjša zaupanje v resničnost in poštenost računovodskih izkazov.

Ugled revizorjev in zaupanje javnosti v njihovo delo je temelj za opravljanje revizijskega poklica. S propadom velikih gospodarskih družb v preteklosti se je pojavil dvom v pravilnost, neodvisnost in nepristranskost revizorjev, saj javnost ni razumela, kako lahko revizor izda mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov, kasneje pa gospodarska družba napove stečaj, likvidacijo oziroma se izkaže, da izraženo mnenje ni pravilno. Zaradi vseh teh dogodkov se daje v revizijski stroki vedno večji poudarek na upoštevanju etičnih norm revizorja in zagotavljanju visokega nivoja kakovosti opravljenih revizijskih postopkov.

Namen magistrskega dela je obravnavati in predstaviti, kako menjava revizijske družbe in partnerja zadolženega za posel poveča revizorjevo neodvisnost in kakovost revizijskih postopkov. Menjava ključnega revizijskega partnerja je predpisana v 45. členu Zakona o revidiranju (Ur.l. RS, št. 65/2008), in sicer 7 let z dvoletnim premorom sodelovanja, medtem ko predpisane menjave revizijske družbe ni. Na ravni Evropske Unije sta bili 27. aprila 2014 objavljeni 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 (v nadaljevanju Direktiva) (Evropski parlament in Svet, 2014b) in 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 (v nadaljevanju Uredba) (Evropski parlament in Svet, 2014a). Slednja predpisuje menjavo revizijske družbe za subjekte javnega interesa na 10 let s štiriletnim premorom sodelovanja in revizijskega partnerja na 7 let s triletnim premorom sodelovanja. Posamezne članice Evropske Unije so morale Direktivo uskladiti z nacionalno zakonodajo do 17. junija 2016, ko je začela veljati tudi Uredba. V Sloveniji je pripravljen predlog Zakona o revidiranju, ki bo vključeval spremembe iz Direktive in Uredbe.

Z izvedenim anketnim vprašalnikom sem pridobila stališče o menjavi partnerja zadolženega za posel in menjavi revizijske družbe med slovenskimi revizijskimi družbami, ki so vpisane v register pri Slovenskem inštitutu za revizijo, ter vplivu slednjih na neodvisnost in kakovost.

Temeljna hipoteza magistrskega dela je, da menjava revizijske družbe in menjava revizijskega partnerja vpliva na neodvisno izražanje mnenja revizorja in kakovostno izvedene postopke revidiranja. Revizorji so pri opravljanju poklica izpostavljeni pritiskom, ki jih izvajajo tako naročniki revizijskih storitev kot tudi revizijske družbe, v katerih so zaposleni. Za neodvisno delo je potrebno vsakršno vplivanje na odločitve revizorja izključiti, ker pa je neodvisnost tudi osebna lastnost revizorja, jo je težko meriti, še

težje pa kontrolirati. Neodvisnost je temelj za kakovostno opravljene postopke in zaradi tega je poudarek na ureditvi in smernicah zagotavljanja kakovosti revidiranja, ki jih morajo pri svojem delu upoštevati revizorji. Magistrsko delo zasleduje več ciljev:

- ugotoviti, ali je kakovost revizijskih postopkov višja, če se revizijska družba in revizijski partner zamenjata;
- ugotoviti, ali menjava revizijske družbe in revizijskega partnerja pomeni povečanje neodvisnosti;
- predstaviti ugotovitve strokovnih raziskav o obravnavani temi, ki so bile izvedene v tujini, osredotočila sem se predvsem na članke, ki se nanašajo na analizo trga v Evropski Uniji;
- predstaviti stališča slovenskih revizijskih družb o menjavi revizijskih družb in revizijskega partnerja z vidika zagotavljanja neodvisnosti in kakovosti postopkov in jih primerjati z rezultati tujih raziskav na proučevanem področju.

Za izdelavo magistrskega dela sem uporabila pridobljeno znanje na dodiplomskem in podiplomskem študiju na Ekonomski fakulteti ter praktično znanje, ki ga pridobivam pri svojem poklicu v reviziji. Uporabila sem domačo in tujo literaturo s področja revidiranja in strokovne članke, ki obravnavajo menjavo revizijske družbe in revizijskega partnerja ter njen vpliv na neodvisnost in kakovost revizijskih postopkov. Pri izdelavi magistrskega dela sem uporabila različne metode dela:

- metodo analiziranja, s katero proučujem osnove teorije in zakonske podlage povezane z obravnavano temo;
- metodo kompilacije, s katero proučujem strokovno literaturo tujih in domačih avtorjev ter združim njihova spoznanja, dodala pa sem tudi svoje mnenje, ki temelji na izkušnjah iz revizije, kar predstavlja izkustveno metodo;
- metodo primerjave, s katero povezujem teoretična spoznanja z izvedeno anketo;
- metodo sinteze, kjer v zaključnem delu povzemam ugotovitve magistrske naloge.

Magistrsko delo je razdeljeno na tri glavna poglavja, ki so nadalje razdeljena na podpoglavja. Prvi dve poglavji sta teoretično analitični. Prvo poglavje je namenjeno predstavitvi literature zakonodajnega okvira in računovodskih standardov, ki zajemajo neodvisnosti in njen vpliv na kakovost opravljenih revizijskih postopkov, kar je osnova za nadaljnjo raziskavo. V drugem poglavju se osredotočam na analizo izvedenih raziskav, objavljenih v tujih strokovnih člankih. Z njimi analiziram vpliv menjave revizijskega partnerja in revizijske družbe na neodvisnost in kakovost v svetu.

Tretje poglavje je empirični del magistrskega dela, kjer predstavljam ugotovitve iz lastne raziskave med revizijskimi družbami v Sloveniji in predstavljam stališče revizijske stroke o vplivu menjave revizijske družbe in revizijskega partnerja na neodvisnost in kakovost

revizijskih postopkov pri revidiranju računovodskih izkazov. V sklepnem delu povzemam ugotovitve, ki sem jih pridobila pri pripravi magistrskega dela.

1 POVEZAVA MED NEODVISNOSTJO IN KAKOVOSTJO REVIDIRANJA

Neodvisnost partnerja zadolženega za posel in revizijske skupine je temelj, da so revizijski postopki opravljeni na način, ki zagotavlja potrebno raven kakovosti.

1.1 Opredelitev temeljnih pojmov revidiranja

Revidiranje se je razvilo kot odziv na vse zahtevnejše tržne razmere in poslovne procese v gospodarskih družbah. Od samega začetka svojega delovanja do danes predstavlja revizijska družba neodvisni zunanji nadzorni organ. S svojo strokovno in neodvisno presojo pooblaščen revizorji z izraženim mnenjem potrjujejo pravilnost in resničnost računovodskih izkazov, s katerimi se gospodarske družbe predstavljajo javnosti in bodočim investitorjem.

Z razvojem revizije skozi čas so se razvijale tudi opredelitve revidiranja. Taylor in Glezen (1996, str. 33–35) revidiranje opredeljujeta glede na cilje njegovega delovanja:

- revidiranje računovodskih izkazov – kot neodvisno zbiranje dokazov o poštenu predstavitvi računovodskih izkazov posamezne družbe, preverjanju njihove skladnosti z računovodskimi načeli in drugimi računovodskimi pravili, na podlagi katerih neodvisna oseba izda mnenje, da računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih ustrezajo uveljavljenim načelom;
- revidiranje v skladnosti s predpisi – ugotavljanje ali družba upošteva usmeritve, zakone in druge predpise pri svojem delovanju;
- revidiranje poslovanja – kot preiskovanje določenega dela poslovanja, z namenom da se ugotovijo možnosti izboljšav in da se oblikujejo priporočila za nadaljnje delovanje.

V Sloveniji je revidiranje opredeljeno z Zakonom o revidiranju (v nadaljevanju ZRev – 2) (Ur.l. RS, št. 65/2008) kot revidiranje računovodskih izkazov, poslov, dajanja zagotovil in poslov opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se opravljajo na podlagi mednarodno sprejetih pravil revidiranja, dajanja zagotovil in etike. Revidiranje računovodskih izkazov pomeni strokovni in neodvisno pregled računovodskih izkazov z namenom, da pooblaščen revizor izrazi mnenje, da so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih resničen in pošten prikaz finančnega stanja revidirane družbe.

Dejavnost revizije opravljajo revizijske družbe, ki so vpisane v register revizijskih družb in imajo dovoljenje za opravljanje dejavnosti pri Slovenskem inštitutu za revizijo. Slednji izobražuje in podeljuje licence pooblaščenim revizorjem, ki s svojo neodvisno, strokovno

presojo o pravilnosti in resničnosti računovodskih izkazov podpisujejo revizorjeva mnenja revidiranim družbam.

Pooblaščen revizor izraža svoje neodvisno mnenje na podlagi opravljenih postopkov in pridobljenih dokazil o poslovanju revidirane družbe. Ločimo več vrst mnenj:

- neprilagojeno mnenje – pritrdilno mnenje obravnava MSR 700 (Slovenski inštitut za revizijo, 2009a);
- prilagojeno mnenje obravnava MSR 705 (Slovenski inštitut za revizijo, 2009b);
 - mnenje s pridržki;
 - odklonilno mnenje in
 - zavrnitev mnenja.

Pri opravljanju revizije računovodskih izkazov morajo pooblaščen revizorji in člani revizijskih skupin upoštevati pravila, ki so zapisana v Hierarhiji pravil revidiranja (Ur.l. RS, št. 86/2009), kot prikazuje Slika 1. Pravila, ki so navedena na prvi ravni, so pri izvajanju revizije obvezna, druga in tretja raven pa predstavljata pomoč pri uporabi standardov in zakonskih okvirov. Četrta raven se uporabi, če na prejšnjih ravneh nismo pridobili potrebnih odgovorov in rešitev.

Slika 1: Hierarhija pravil revidiranja



Povzeto in prirejeno po Hierarhija pravil revidiranja, Ur.l. RS 86/2009, str. 3.

1.2 Neodvisnost revidiranja

V skladu s Kodeksom etike za računovodske strokovnjake (angl. *International Federation of Accountants*, v nadaljevanju IFAC, 2015) se morajo pooblašteni revizorji in člani revizijskih skupin ravnati po naslednjih temeljnih revizijskih načelih:

Slika 2: Temeljna načela revidiranja



Povzeto in prirejeno po International Federation of Accountants, Code of Ethics for Professional Accountant, 2015, str. 12.

- načelo neoporečnosti, ki pomeni poštenost in odkritost pri poklicnih in poslovnih odnosih do naročnika revizijske storitve;
- načelo nepristranskosti revizorja zavezuje, da mora biti strokovna presoja nepristranska, brez navzkrižja interesov in vplivanja drugih na odločitve o postopkih in vrsto mnenja;
- načelo strokovne usposobljenosti in potrebne skrbnosti predstavlja odgovornost za vzdrževanje in nadgrajevanje potrebnega strokovnega znanja, ki daje utež sprejetim odločitvam;
- načelo zaupnosti je zaveza revizorja, da zaupnih informacij, s katerimi pri svojem delu razpolaga, ne bo razkrival oziroma jih uporabil v svojo korist ali korist tretjih oseb;
- načelo poklicu primerne obnašanja predstavlja spoštovanje zakonov in drugih predpisov ter izogibanje okoliščinam in dejanjem, ki bi lahko škodili ugledu poklica v javnosti.

1.2.1 Opredelitev neodvisnosti revidiranja

Natančna opredelitev neodvisnosti je zelo zahtevna, saj gre za pojem, ki se navezuje na osebnostne lastnosti revizorjev, ki pa jih je težko zagotavljati, še težje pa nadzirati. Za zagotavljanje čim višje stopnje neodvisnosti je potrebno vzpostaviti mehanizme in pravila, s katerimi zmanjšamo morebitno odvisnost delovanja na sprejemljivo raven.

Kodeks etike za računovodske strokovnjake (IFAC, 2015) deli neodvisnost na:

- neodvisnost mišljenja, ki predstavlja oblikovanje sklepov na način, ki ne vplivajo na strokovno presojo in s tem zagotavljajo, da pooblaščen revizor deluje neoporečno, nepristransko in s potrebno poklicno nezaupljivostjo;
- zaznana neodvisnost, pri kateri se izognemo vsem dejavnikom in okoliščinam, ki so očitni in na podlagi katerih bi lahko sklepali, da so bile ogrožene neoporečnost, nepristranskost in poklicna nezaupljivost revizijske družbe ali člana revizijske skupine.

1.2.2 Zagotavljanje neodvisnosti revidiranja

Vzpostavitev potrebne ravni neodvisnosti v revizijskih družbah in njihovih zaposlenih se izvaja na več načinov:

- z vzpostavljanjem internih pravil v posameznih revizijskih družbah;
- z upoštevanjem zakonskih določb o zagotavljanju neodvisnosti;
- s preverjanjem revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev s strani nadzornih organov;
- z upoštevanjem mednarodno sprejetih etičnih standardov, ki opredeljujejo povezave z možnostjo ogrožanja neodvisnega delovanja revizijskih družb in njihovih zaposlenih z naročnikom revizijske storitve.

Za zagotavljanje neodvisnosti revidiranja v posameznih revizijskih družbah mora vsaka revizijska družba sprejeti ustrezne usmeritve in postopke, s katerimi zagotavljajo potrebno raven neodvisnosti pooblaščenih revizorjev in članov revizijskih skupin in le-to potrditi vsako leto na ustreznih obrazcih za vsakega naročnika revizijske storitve. Za zagotavljanje neodvisnosti mora vsaka revizijska družba v skladu z Zakonom o revidiranju (Ur.l. RS, št. 65/2008) vsako leto potrditi svojo neodvisnost in neodvisnost pooblaščenih revizorjev, ki sodelujejo pri revizijah. Razkriti pa morajo tudi vse dodatne storitve in okoliščine, ki so jih opravili za naročnika revizije in bi lahko zmanjšale neodvisnost pooblaščenega revizorja ali člana revizijske skupine.

V skladu z Zakonom o revidiranju (Ur.l. RS, št. 65/2008) nadzorna organa revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev v Sloveniji predstavljata Slovenski inštitut za revizijo (v nadaljevanju Inštitut) in Agencija za nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija).

Skitek (2010, str. 11) navaja, da odgovornost revizijskih družb in revizorjev za zagotavljanje neodvisnosti sestavljata dve odgovornosti:

- prepoznati okoliščine, ki lahko pomenijo nevarnost etičnim načelom in
- oceniti njihovo moč in pomembnost vpliva.

Za zagotavljanje neodvisnosti revidiranja je potrebno pri sklepanju pogodb o revidiranju upoštevati vsa dejstva, ki bi lahko ogrožala neodvisnost revizijske družbe in pooblaščenega

revizorja, zato so v Kodeksu etike za računovodske strokovnjake (IFAC, 2015) natančno opredeljena razmerja, ki jih je potrebno pred sklenitvijo pogodbe preveriti. Če obstajajo naslednje prepoznane okoliščine in razmerja, jih mora revizijska družba zmanjšati na sprejemljivo raven oziroma posel zavrniti ali pa ga prekiniti:

- finančni deleži pri naročniku revizije. Finančna vključenost v poslovanje naročnika revizije je lahko vzrok za nevarnost koristoljubja pooblaščenih revizorjev kot tudi članov revizijskih skupin;
- posojila in jamstva prejeta od naročnika revizije, ki niso prejeta po običajnih posojilnih in jamstvenih postopkih;
- poslovna razmerja z naročnikom, ki so sklenjena pod pogoji, ki niso del ustaljene poslovne prakse;
- družinska in osebna razmerja z naročnikom;
- zaposlitev pri naročniku revizije na položaju, ki lahko pomeni preverjanje lastnega dela oziroma vplivanje na pripravo računovodskih evidenc;
- vključenost v izvršilne in odločilne funkcije pri naročniku;
- dolgotrajna povezanost pooblaščenega revizorja in naročnika revizije, le- ta ne sme biti daljša od sedmih let;
- opravljanje storitev, ki ne dajejo zagotovil za naročnike, lahko pomeni grožnjo preverjanja lastnega dela in koristoljubja;
- višina prejetih honorarjev s strani enega naročnika ne sme presegati 15 % vseh prejetih honorarjev, ker to pomeni odvisnost od naročnika.

Omenjene okoliščine in razmerja med revizijskimi družbami, pooblaščenimi revizorji, člani revizijskih skupin ter naročniki revizijskih storitev lahko pomenijo zmanjšanje neodvisnosti in s tem tudi zmanjšanje kakovosti opravljenih postopkov revidiranja. Obstoj ustreznih varoval v posameznih družbah, ki opravljajo dejavnost revidiranja, lahko tveganja zmanjšuje. Če pa tveganj ni mogoče zmanjšati na ustrezno raven, je potrebno revizijski posel prekiniti oziroma pri sklepanju novega posla le-tega ne smemo sprejeti. V kolikor je ogrožena neodvisnost posameznega člana revizijske skupine, moramo tega izključiti iz opravljanja revizijskih postopkov pri naročniku, saj s tem zagotovimo neodvisnost revizijske skupine.

Sprejeti Uredba (Evropski parlament in Svet, 2014a) in Direktiva (Evropski parlament in Svet, 2014b) na ravni Evropske Unije podrobneje urejata in predpisujeta tudi področje neodvisnosti in kakovosti.

Direktiva (Evropski parlament in Svet, 2014b) podrobneje določa pogoje za podelitev dovoljenj, ki izvajajo obvezne revizije, pravila o neodvisnosti, nepristranskosti in poklicni etiki ter okvir za javni nadzor nad njimi. Neodvisnost opredeljuje kot temeljni element izvajanja obveznih revizij. Za njeno okrepitev bi moral biti vsak zakoniti revizor oziroma revizijsko podjetje, ki je v položaju, da lahko posredno ali neposredno vpliva na rezultat

obvezne revizije, izključen iz postopka odločanja o revidirani družbi. V revizijskih družbah morajo natančno voditi evidence o vseh nevarnostih, ki bi lahko vplivale na neodvisnost, in zaščitne ukrepe, ki jih izvajajo za ublažitev nevarnosti za njihovo neodvisnost. Če so slednje prevelike, morajo od revizijskega posla odstopiti oziroma ga zavrniti. Zakoniti revizorji se morajo izogibati nasprotjem interesov. Zahteva za neodvisnost mora biti izpolnjena vsaj v obdobju, ki ga zajema revizijsko mnenje, vključno z obdobjem, ki ga zajemajo računovodski izkazi, ki se revidirajo, in obdobjem, v katerem se izvaja obvezna revizija.

Partnerji zadolženi za posel, revizijska podjetja in njihovi zaposleni ne smejo izvajati obveznih revizij v družbah, v katerih imajo poslovni in finančni interes. Revizijska družba mora imeti ustrezno notranjo organizacijo v skladu, s katero upravljalci revizijske družbe ne smejo posegati v izvajanje obveznih revizij na način, ki bi lahko ogrozil neodvisnost in nepristranskost pooblaščenega revizorja, ki izvaja obvezno revizijo v imenu revizijske družbe. V revizijskih družbah morajo biti oblikovane ustrezne notranje politike in postopki za zaposlene, ki preprečujejo odpravljanje vseh nevarnosti za neodvisnost in zagotavljanje kakovosti. Direktiva (Evropski parlament in Svet, 2014b) se usmerja tudi v zagotavljanje visoke kakovosti obveznih revizij. Okrepiti je potrebno strokovno skrbnost partnerjev, zadolženih za posel in revizijskih družb, glede na pretekle izkušnje v zvezi s poštenostjo vodstva revidirane družbe morajo upoštevati možnost obstoja napačnih navedb zaradi prevar ali napak. Za zagotavljanje kakovosti, večje verodostojnosti, preglednosti revizijskih pregledov in možnih pomanjkljivosti pri načinu izvajanja obveznih revizij so revizijske družbe in partnerji zadolženi za posel nadzirani s strani zunanjega javnega nadzornega organa.

V skladu z Načrtom Agencije za javni nadzor nad revidiranjem (2017b) se najpomembnejše spremembe Direktive (Evropski parlament in Svet, 2014b) nanašajo na:

- opredelitve pojmov, vključno z opredelitvijo subjektov javnega interesa, ki so družbe, ki lahko trgujejo z vrednostnimi papirji, kreditne institucije, zavarovalnice ali družbe, ki jih države članice imenujejo za subjekte javnega interesa (družbe, ki imajo zaradi narave svojega poslovanja velik javni pomen);
- določbe o neodvisnosti in nepristranskosti revizorja, pri čemer se zahteva po neodvisnosti nanaša poleg zakonitih revizorjev ali revizijskih družb tudi na vse fizične osebe, ki lahko posredno ali neposredno vplivajo na rezultat obvezne revizije;
- notranjo organizacijo zakonitih revizorjev in revizijskih družb glede zagotavljanja obvladovanja kakovosti in organizacije dela ter imenovanjem ključnega revizijskega partnerja, ki mora aktivno sodelovati pri izvedbi obvezne revizije;
- dodatne zahteve glede neodvisnosti sistema zagotavljanja kakovosti in dodatne zahteve, ki se nanašajo na preiskave in sankcije;
- sprejetje in uporaba mednarodnih standardov revidiranja na ravni Evropske unije;
- vsebino revizijskega poročila in

- dodatne zahteve za revizijsko komisijo subjektov javnega interesa.

Uredba (Evropski parlament in Svet, 2014a) se nanaša na pooblaščen revizorje in revizijske družbe, ki izvajajo obvezne revizije družb javnega interesa, kar pomeni da se na njihovo mnenje zanaša široka skupnost oseb in ustanov, zato kakovostno opravljena revizija prispeva k pravilnemu delovanju trgov z izboljšanjem verodostojnosti in učinkovitosti računovodskih izkazov. Kot grožnjo za neodvisnost Uredba navaja višino plačil, prejetih od ene revidirane družbe, zato je izpostavljen pomen revizijske komisije, ki presoja, če je revizijska družba preveč odvisna od enega naročnika, ali lahko še naprej izvaja obvezno revizijo računovodskih izkazov ali je ogrožena neodvisnost in kakovost revizijskih postopkov. Kot grožnjo za revizijsko neodvisnost predstavljajo tudi nerevizijske storitve, zato je opravljanje le-teh omejeno oziroma prepovedano. Za zmanjšanje domačnosti med pooblaščenim revizorjem in revidirano družbo je najdaljše trajanje omejeno na 10 let z možnostjo podaljšanja ob izpolnjevanju vnaprej določenih pogojev. Za zagotavljanje visoke ravni zaupanja vlagateljev in potrošnikov v računovodske izkaze družb javnega interesa mora neodvisni organ s strokovnim znanjem in viri nadzirati pooblaščen revizorje in revizijske družbe. Z nadzori vsaj vsaka tri oziroma šest let se preverijo sistem notranjega obvladovanja kakovosti pooblaščenega revizorja in revizijske družbe, preskušanje skladnosti postopkov in pregled spisov družbe javnega interesa z namenom preveritve notranjega obvladovanja kakovosti.

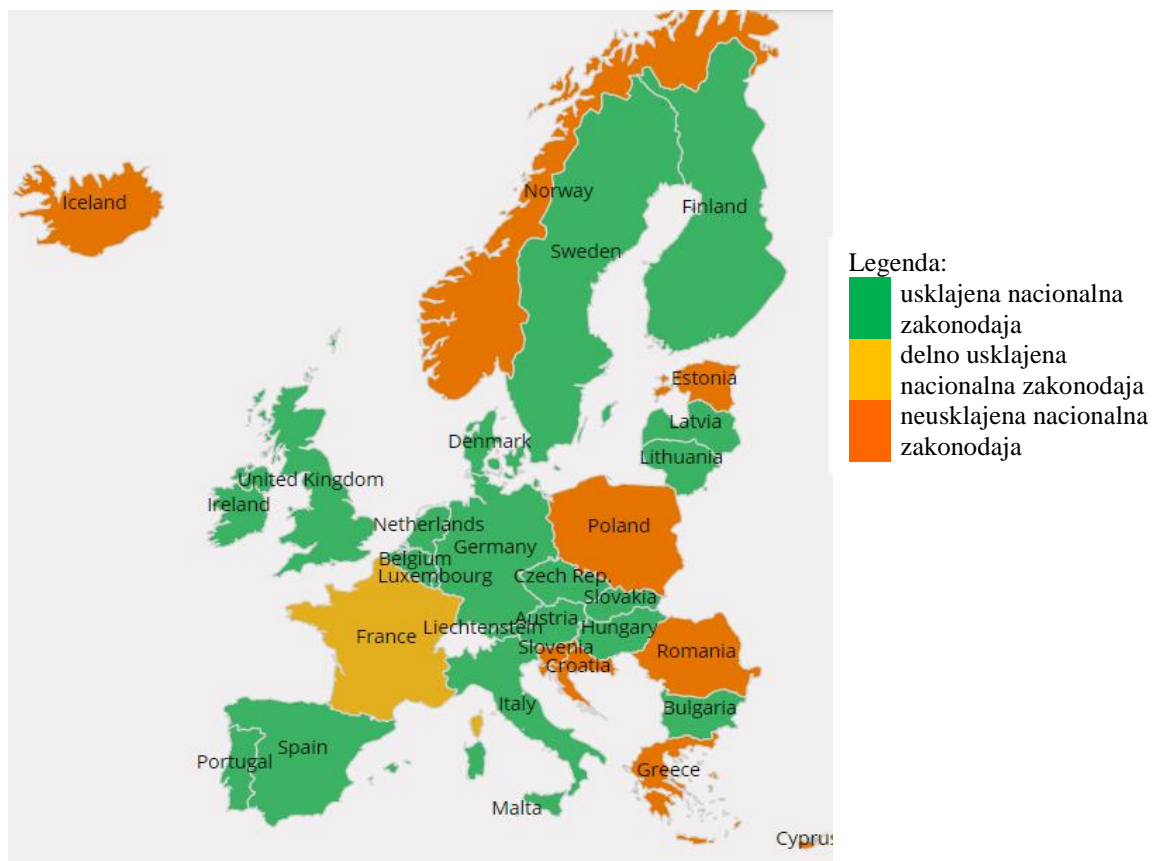
V skladu z Načrtom dela Agencije za javni nadzor nad revidiranjem (2017b) se glavna področja Uredbe nanašajo na:

- omejitve opravljanja nerevizijskih storitev s strani revizijskih družb in družb v mreži za revidirani subjekt, njegovo nadrejeno družbo ali odvisna podjetja v Evropski uniji in omejitve pri opravljanju dovoljenih nerevizijskih storitev;
- obvezno menjava revizijskih družb in 10-letno najdaljše trajanje revizijskega posla;
- zunanjo in notranjo komunikacijo revizorja glede subjektov javnega interesa v zvezi z vsebino revizijskega poročila, namenjenega javnosti in dodatnega poročanja revizijski komisiji;
- nadzor revizorjev in revizijskih družb na ravni Evropske unije, pri čemer naloge v zvezi s sistemom zagotavljanja kakovosti, preiskavami in sankcijami lahko izvaja izključno javni nadzornik;
- uredba pa zasleduje tudi naslednje cilje: opredelitev vloge obvezne revizije subjektov javnega interesa; izboljšanje informacij, ki jih zakoniti revizor ali revizijska družba zagotavlja revidiranemu subjektu, vlagateljem in drugim zainteresiranim stranem; izboljšanje komunikacijskih poti med revizorji in nadzorniki; preprečitev vsakršnega nasprotja interesov zaradi opravljanja nerevizijskih storitev; ublažiti tveganja za morebitno nasprotje interesov zaradi obstoječega sistema, v katerem naročnik revizijske storitve izbere in plača revizorja, ali zaradi tveganja domačnosti; olajšati zamenjavo in izbiro zakonitega revizorja ali revizijske družbe; povečati izbiro

zakonitih revizorjev ali revizijskih družb in izboljšati učinkovitost, neodvisnost in doslednost ureditve in nadzora zakonitih revizorjev in revizijskih družb.

Spremembe na revizijskem trgu Evropske Unije, ki jih prinašata Direktiva in Uredba, so morale vse države članice uskladiti z nacionalnimi zakonodajami do 17. junija 2016. Slika 3 prikazuje uveljavitev Direktive in Uredbe po posameznih Evropskih državah do marca 2017.

Slika 3: Uveljavitev Direktive in Uredbe v EU



Vir: European contact group, EU audit Legislation, b.l.

Zelena barva prikazuje države, ki so nacionalno zakonodajo uskladile z zahtevami Evropske unije. Z rumeno barvo so označene države, ki so nacionalno zakonodajo uskladile delno in oranžna barva prikazuje države, ki še niso prevzele zahtev, ki jih posamezni članici Evropske unije nalagata Direktiva in Uredba.

1.2.3 Vpliv neodvisnosti revidiranja na njegovo kakovost

Neodvisnost revidiranja je tesno povezana tudi s kakovostno opravljenimi revizijskimi postopki. Kakovost revizijskih postopkov Mednarodni standard revidiranja 220 (v

nadaljevanju MSR 220) in Mednarodni standard obvladovanja kakovosti (v nadaljevanju MSOK).

- MSOK 1 (Slovenski inštitut za revizijo, 2009d) določa odgovornost družbe, da oblikuje usmeritve in postopke, ki zagotavljajo, da družba deluje v skladu z ustreznimi zakonskimi zahtevami in etičnimi načeli, kar pa vključuje tudi neodvisnost ter izdajanje revizijskih poročil na temelju sprejemljivega zagotovila;
- MSR 220 (Slovenski inštitut za revizijo, 2009c) pa določa odgovornost pooblaščenega revizorja, da so revizijski posli kakovostno opravljeni.

Iz opredelitve je razvidno, da se prva alineja nanaša na ureditev revizijskih družb, medtem ko se druga nanaša na postopke, ki jih opravljajo pooblašчени revizorji in člani revizijskih skupin. Po mnenju Mihičeve (2012, str. 22) je potrebno kakovost zunanjsega revidiranja obravnavati iz treh vidikov:

- skladnost z veljavnimi standardi zunanjsega revidiranja. Ta vidik je posebej pomemben za nadzor in kontrolo pooblaščenih revizorjev. Pri nadzoru in kontroli pa se nadzorni organ znajde tudi v situaciji, ko pooblaščen revizor izda zagotovilo o skladnosti računovodskih izkazov z računovodskimi standardi, čeprav le-ti niso povsem poštena predstavitev stanja gospodarske družbe;
- merjenje diskrecijskih razmejitev, ki jih poslovodstvo družbe izvaja z namenom, da vpliva na rezultat opravljene revizije. Merjenje nam pove, katera družba je bila uspešnejša pri odpravljanju le-teh. Meritev še ni povsem uporabna, ker nanjo vpliva preveč odstopanj;
- vidik posameznih udeležencev v procesu (vlagatelji, finančni direktorji, revizorji). Uporabniki in pripravljavci računovodskih izkazov lahko posredujejo pomembne informacije o strokovnosti in uspešnosti zunanjsega revizorja.

MSOK 1 (Slovenski inštitut za revizijo, 2009d) predpisuje, da revizijska družba vzpostavi in vzdržuje smernice in postopke za obvladovanje kakovosti, ki zajemajo:

- odgovornost vodstva za kakovost v družbi, tako da:
 - vzpodbujajo notranjo kulturo kakovosti in
 - delijo operativno odgovornost za ureditev obvladovanja kakovosti.

Vodstvo posamezne revizijske družbe je zadolženo, da v revizijski družbi vzpostavi notranjo kulturo kakovosti, vrednote in pravilnike, ki temeljijo na prepričanju, da je kakovost nujna za izvajanje revidiranja računovodskih izkazov. Zavezanost revizijske družbe k visoki kakovosti je najpomembnejša, kar se mora odražati tudi skozi vrednotenje dela revizijskih skupin, nagrajevanja in napredovanja ter da poslovni interesi nimajo prednosti pred kakovostno opravljanimi revizijskimi postopki.

- ustrezne etične zahteve;

temeljna načela strokovne etike, kot prikazuje Slika 2, se v revizijskih družbah uveljavljajo zlasti skozi vodstvo družbe, izobraževanja in usposabljanja zaposlenih, spremljanja in obravnavanja kršitev. Revizijska družba od članov revizijskih skupin najmanj enkrat letno pridobi pisno izjavo, s katero potrjujejo, da upoštevajo usmeritve in postopke, ki se nanašajo na neodvisnost. Za zmanjšanje domačnosti med naročnikom revizijske storitve je predpisana obvezna menjava pooblaščenega revizorja najmanj na vsakih sedem let z dvoletnim premorom sodelovanja.

- sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki revizijskih storitev in posebni posli, da zagotovijo;
 - sposobnost, zmožnosti in vire,
 - neoporečnost naročnika,
 - nadaljevanje razmerja z naročnikom in
 - umik.

Revizijska družba mora proučiti, če ima ustrezne sposobnosti, zmožnosti in vire, da lahko kakovostno opravi revizijske postopke v predpisanih okvirih in časovnih rokih. Za izogibanje konfliktu interesov med obstoječimi in novimi naročniki revizijskega posla je pred sprejetjem novega oziroma nadaljevanju že obstoječega posla potrebno proučiti neoporečnost naročnika. Le-ta zajema istovetnost in poslovni ugled lastnikov naročnika, naravo poslovanja, odnose med lastniki družbe in poslovodstvom, vztrajanje pri nizkem honorarju, omejevanje dela revizijski skupini, razloge za menjavo prejšnje revizijske družbe in ugled povezanih družb. Na podlagi usmeritev in postopkov, ki jih ima revizijska družba vzpostavljene, se odloči ali bo novega naročnika sprejela oziroma nadaljevala sodelovanje z že obstoječim naročnikom ali pa se bo umaknila in prekinila sodelovanje.

- človeške vire;

za zagotavljanje kakovostno opravljenih revizijskih postopkov mora imeti revizijska družba dovolj osebja s sposobnostjo, zmožnostjo in zavezanostjo k etičnim načelom, da pridobi sprejemljivo zagotovilo o pravilnosti in resničnosti računovodskih izkazov. Usposobljenost osebja revizijska družba zagotavlja z nenehnim strokovnim izobraževanjem in izpopolnjevanjem, z osebjem ki ima ustrezne delovne izkušnje, z uvajanjem novega osebja pri izkušenejšem osebju ter izobraževanjem o neodvisnosti.

- izvedba posla mora zasledovati naslednje cilje:
 - doslednost glede kakovosti pri opravljanju poslov;
 - nadziranje;
 - pregledovanje;
 - posvetovanje;

- ocenjevanje kakovosti posla;
- vzpostavljena sodila za primernost ocenjevalcev;
- razlike v mnenjih in
- dokumentiranje posla.

Izvedba revizijskih poslov mora biti v skladu z ustreznimi strokovnimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami, pooblaščen revizor pa mora izdajati okoliščinam primerja revizijska mnenja. Da so postopki, ki se nanašajo na dosledno opravljeno delo kakovostno narejeni, je potrebno zagotoviti, da revizijske skupine pridobijo zadostne informacije o revizijskem poslu in da so naloge ustrezno razporejene. Potek revidiranja mora biti nadzorovan s strani strokovno usposobljene osebe, da se pridobi ustrezna in zadostna dokumentacija ter da je opravljeno delo pregledano s strani odgovorne osebe. Pri postopkih revidiranja je potrebno posvetovanje med člani revizijske skupine in poslovodstvom, v primeru zelo težavnih oziroma spornih zadevah pa posvetovanje tudi z zunanjimi strokovnjaki. Za skladnost izdanega revizijskega mnenja se oceni in ovrednoti sklepe, ki so bili sprejeti tekom opravljanja revizije. Za zagotavljanje izdaje ustreznega mnenja se razpravlja o bistvenih zadevah s pooblaščenim revizorjem, pregleda se revizijska dokumentacija in dodatna revizijska dokumentacija, ki se nanaša na bistvene presoje in sklepe, ki jih je oblikovala revizijska skupina. Zbrano dokumentacijo se hrani v skladu z zakonskimi predpisi.

- spremljanje kakovosti opravljene revizije se kaže v:
 - spremljanju usmeritev in postopkov za obvladovanje kakovosti,
 - obveščanju o pomanjkljivostih in
 - pritožbah ter očitkih.

Revizijska družba mora oblikovane postopke in usmeritve, ki se nanašajo na obvladovanje kakovosti v družbi, nenehno spremljati in preverjati učinkovitost njihovega delovanja. Namen spremljanja je, da revizijska družba pridobi oceno, da se spoštujejo standardi in zakonske podlage, da je ureditev kakovosti v družbi ustrezno zasnovana in deluje ter da se usmeritve in postopki v družbi izvajajo tako, da so izdana revizijska mnenja primerna glede na okoliščine.

V poročilu Public company Accounting Oversight Board (2004) so natančno opredelili najpomembnejše elemente sistema za nadzor kakovosti revizije:

- zagotavljanje strokovnih standardov in vrednot ter zaščita vlagateljev, kar pomeni, da morajo revizijske družbe sprejeti notranji sistem obvladovanja tveganj in prevzeti odgovornost do javnosti. Vsebovati morajo temelje za zagotavljanje neodvisnosti, nepristranskosti in celovitosti kot temelj strokovne usposobljenosti;
- kultura v revizijski družbi, vrednote in kodeks obnašanja. Kultura in vrednote so bistvenega pomena za učinkovito delovanje sistema za nadzor nad kakovostjo, kot je

tudi strokovna usposobljenost pomemben dejavnik v kulturi družbe. Zapisani kodeksi obnašanja v družbi so pomemben dejavnik kulture in vrednot, ki jih zasleduje revizijska družba, ki morajo biti posredovani revizijskim partnerjem, zaposlenim v revizijski družbi;

- moč, pooblastila in odgovornost se v revizijsko družbo prenesejo z zaupanjem javnosti, da izpolnjujejo družbeno odgovornost celovitega finančnega poročanja, ki je ključno za delovanje gospodarstva in kapitalskih trgov. Upravljanje družb morajo izvajati osebe z visoko strokovno usposobljenostjo;
- politike in postopki ocenjevanja, nagrajevanja revizijskih partnerjev in ostalih udeležencev pri reviziji mora biti osnovana na temelju kakovosti revizije, z dokazovanjem neodvisnosti, nepristranskosti in strokovne skrbnosti pri izvajanju revizij;
- stalno ali periodično ocenjevanje omogoča ustrezen nadzor pri prepoznavanju pomembnih tveganj in strokovnih vrednot;
- revizijska družba mora zagotavljati, da ima v svojih vrstah dovolj strokovno usposobljenih zaposlenih, s katerimi zagotavlja, da so revizije opravljene v skladu s strokovnimi standardi;
- kontrole pri sprejemanju in ohranjanju razmerij z naročniki, pri katerih je potrebno upoštevati, da ima družba kompetence in vire za izvedbo revizije;
- za zagotavljanje učinkovitosti in uspešnosti izvedbe revizije morajo revizijske družbe zagotoviti, da vsi člani revizijske skupine razumejo cilje dela, ki ga opravljajo in da se nad njimi tudi izvajajo ustrezni pregledi, s strani posloводства;
- posvetovanje in pregled nad kakovostjo posla pomeni posvetovanje o težavnih ali spornih zadevah, da so posvetovanja ustrezno dokumentirana in da se rezultati posvetovanj dejansko tudi izvajajo v praksi. Revizijska družba mora zagotoviti, da partner, zadolžen za kakovost v revizijski družbi, pregleda dokumentacijo o posameznem poslu;
- spremljanje in izvedba notranjih nadzorov v revizijskih družbah pomagajo zagotavljati, da so politika, usmeritve in postopki, ki se nanašajo na sistem obvladovanja kakovosti v revizijski družbi, primerni, ustrezni in učinkovito delujejo.

Nadzor nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev v skladu z Zakonom o revidiranju (Ur.l. RS, št. 65/2008) opravljata Inštitut in Agencija. Nadzor s strani Inštituta poteka v rednih časovnih intervalih. Uredba (Evropski parlament in Svet, 2014a) za revizijske družbe, ki revidirajo subjekte javnega interesa, določa, da se pregledi za zagotavljanje kakovosti zakonitih revizorjev in revizijskih družb izvedejo vsaj vsaka tri leta, Agencija pa je edini pristojni organ za nadzor nad njimi. Direktiva (Evropski parlament in Svet, 2014b) za vse revizijske družbe, ki opravljajo obvezne revizije letnih in konsolidiranih izkazov, predpisuje, da se na podlagi analize tveganja pregled za zagotavljanje kakovosti opravi vsaj vsakih šest let. Obseg pregleda za zagotavljanje kakovosti pa mora biti ustrezen in sorazmeren glede na obseg in kompleksnost dejavnosti pregledanega zakonitega revizorja ali revizijske družbe.

V Načrtu dela Agencije za javni nadzor nad revidiranjem (2017b) je osnovno poslanstvo agencije opravljanje javnega nadzora nad kakovostjo revidiranja. Agencija odloča o postopkih nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb, pooblaščenih revizorjev in pooblaščenih ocenjevalcev ter izreka ukrepe nadzora, odloča o prekrških in izreka globe. V skladu z Zakonom o revidiranju (Ur.l. RS, št. 65/2008) ima Agencija v uresničevanju javnega nadzora in v javnem interesu pristojnosti in odgovornost za nadzor nad:

- sprejemanjem pravil revidiranja in ocenjevanja vrednosti ter določanjem hierarhije pravil revidiranja in ocenjevanja vrednosti, ki niso predpisi, to pa uresničuje z dajanjem soglasij k pravilom, ki jih sprejema Inštitut za revizijo;
- izobraževanjem za pridobitev nazivov pooblaščenih revizorjev, pooblaščenih ocenjevalcev vrednosti podjetij, nepremičnin in strojev ter opreme; to uresničuje z dajanjem soglasij k programom izobraževanja, ki jih sprejema Inštitut za revizijo;
- izdajo dovoljenj za opravljanje dejavnosti revidiranja, izdajo dovoljenj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in pooblaščenega ocenjevalca ter registracijo zakonitih revizorjev in revizijskih družb tretjih držav, kar uresničuje z dajanjem soglasij k pravilom, ki jih sprejema Inštitut za revizijo;
- stalnim izobraževanjem pooblaščenih revizorjev in pooblaščenih ocenjevalcev - to uresničuje z dajanjem soglasja na program stalnega izobraževanja, ki ga sprejeme Inštitut za revizijo in preverjanje izvedbe;
- zagotavljanjem kakovosti dela revizijskih družb, pooblaščenih revizorjev in pooblaščenih ocenjevalcev.

V Letnem poročilu Agencije za leto 2016 (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2017a) je opredeljen splošni pregled dejavnosti, zato v nadaljevanju navajam, kaj vse zajema nadzor nad revizijsko družbo in pooblaščenim revizorjem. Agencija nadzor nad zagotavljanjem kakovosti dela revizijskih družb zagotavlja s preverjanjem sistema obvladovanja kakovosti znotraj revizijske družbe, preverjanjem neodvisnosti pooblaščenega revizorja s strani naročnika revizije, preverjanje skladnosti postopkov s pravili revidiranja, ocene kakovosti in količine porabljenih dejavnikov (sestava revizijske skupine in delovne ure), pregled zaračunanih revizijskih storitev in neposredni nadzor nad delom pooblaščenih revizorjev. Neposredni nadzor nad pooblaščenimi revizorji opravi tako, da pregleda celotno revizijsko dokumentacijo, ki se nanaša na opravljeno revizijo najmanj enega naročnika in preveri kakovost njegovega dela.

Direktorica Agencije za javni nadzor nad revidiranjem in pomočnica direktorice za javni nadzor nad revidiranjem (Majič & Relić, 2014) sta predstavili najpogostejše kršitve hierarhije pravil revidiranja revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev. Agencija za nadzor nad revidiranjem je od leta 2009 do 2014 opravila nadzor nad revizijskimi družbami 66-krat, pri čemer je bil nadzor nad 20 revizijskimi družbami opravljen vsaj dvakrat. V zvezi z odgovornostjo vodstva za kakovost so pri nekaterih revizijskih družbah ugotovili, da končna odgovornost vodstva revizijske družbe ni jasno opredeljena, kot tudi

da niso vzpostavljeni zadostni postopki za razvijanje notranje kulture v družbi. Pri usmeritvah ustreznih etičnih zahtev se nepravilnosti nanašajo predvsem na pomanjkljive postopke za zmanjšanje domačnosti in menjave partnerja zadolženega za posel, ugotovili pa so tudi, da nekatere revizijske družbe od zaposlenih nimajo podpisane pisne izjave o neodvisnosti. Pomanjkljive usmeritve in postopke so ugotovili tudi pri sprejemu in ohranjanju razmerij z naročniki, predvsem pri proučevanju sposobnosti, zmožnosti in virih, neoporečnosti naročnika, nadaljevanjem razmerja z naročnikom in umikom iz posla. V revizijskih družbah, kjer je zaposlenih več pooblaščenih revizorjev, pri človeških virih le-te niso imele vzpostavljenih postopkov pri ocenjevanju dosežkov in nagrajevanju ter usposabljanju zaposlenih. Pomanjkljivosti pri izvajanju poslov so se nanašale na nadzor nad posli, posvetovanja, ocenjevanja kakovosti posla za družbe, ki ne kotirajo na borzi, dokumentiranje poslov, hranjenje, zaupnost, popolnost in obnovljivost dokumentacije posla. Pri spremljanju usmeritev in postopkov za obvladovanje kakovosti so se nanašale na obravnavanje pritožb, spremljanje, vrednotenje, sporočanje in odpravljanje ugotovljenih nepravilnosti, tako na ravni revizijskega posla kot tudi na ravni družbe. Pri nadzoru glede zakonskih zahtev zagotavljanja neodvisnosti sta ugotovili nepravilnosti pri prepovedi revidiranja v družbah, kjer je bil ključni revizijski partner lastnik in prokurist revizijske družbe, hkrati pa tudi član nadzornega sveta revidirane družbe. Revizijske družbe niso spoštovale prepovedi revidiranja, čeprav so v zadnjih dveh letih pred sklenitvijo pogodbe o revidiranju opravljale druge nerevizijske storitve. Za pooblaščenega revizorja, ki je predmet pregleda, pa se kakovost opravljenega dela preveri s pregledom revizijske dokumentacije, za vsaj enega naročnika revizijske storitve.

V Poročilu o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2016 (Slovenski inštitut za revizijo, 2017) je bil s strani Slovenskega inštituta za revizijo opravljen postopkovni in vsebinski nadzor nad 8 revizijskimi družbami in 16 pooblaščenimi revizorji. Ugotovljene pomembnejše nepravilnosti Inštitut v skladu z ZRev-2 posreduje Agenciji, ki je pristojna za izrekanje sankcij, se pa Inštitut nedvoumno opredeli v strokovnih mnenjih o ugotovitvah, ki bi pomenila začetek postopka za izrek opomina ali odvzema dovoljenja za opravljanje revidiranja. Ugotovljene pomanjkljivosti pri revizijskih postopkih so bile pomanjkljiva revizijska dokumentacija, pomanjkljiva preveritev namena opravljenih preveritev, pomanjkljiv opis izidov opravljenih revizijskih postopkov, pomanjkljiva opredelitev bistvenih zadev in sprejetih sklepov na njihovi osnovi, pomanjkljiva dokazila o izvajalcih in času izvedbe revizijskih postopkov in pomanjkljivo dokumentiranje razprav o bistvenih zadevah s poslovodstvom.

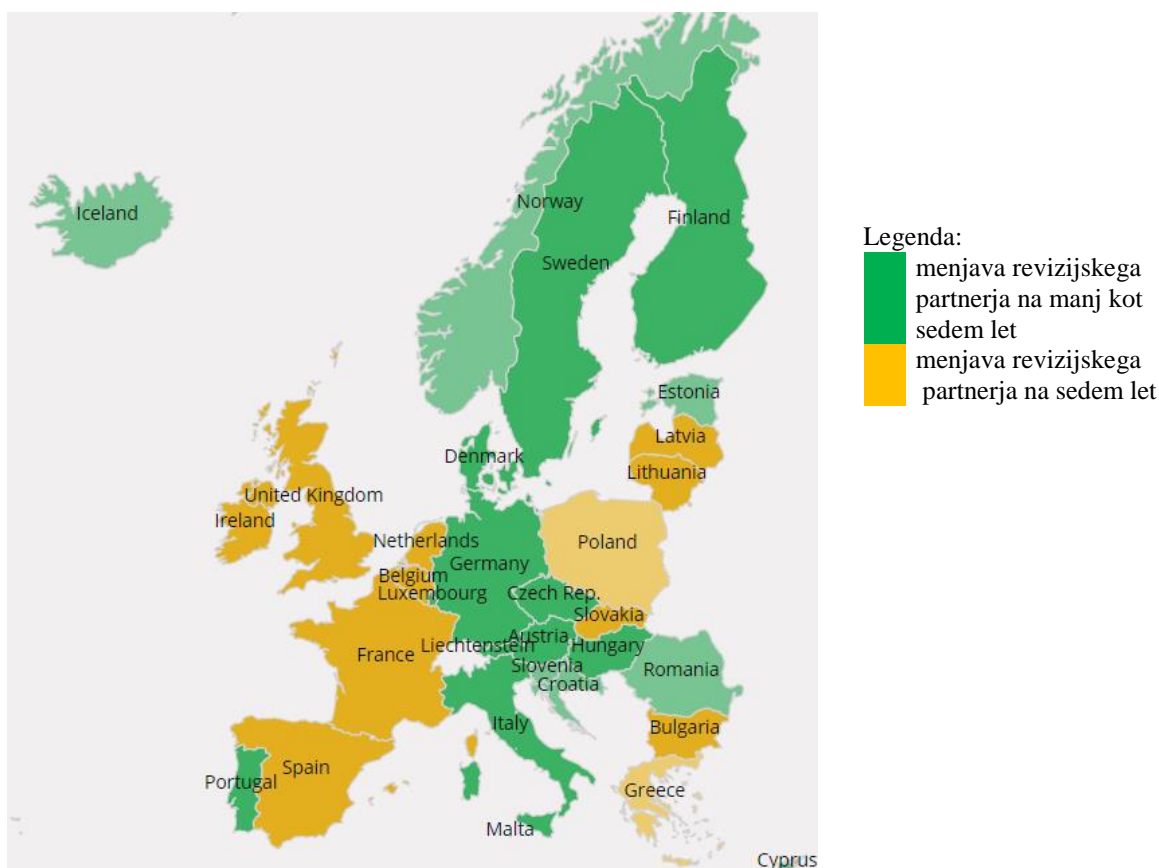
Ugled revizijske stroke v javnosti je pokazatelj strokovnega znanja, kakovostno izvedenih revizijskih postopkov in neodvisnega delovanja, vendar je zaradi izdanih neprilagojenih mnenj družbam, kljub opozarjanju na problem delujočega podjetja, z uvedenimi stečajnimi ali likvidacijskimi postopki v očeh javnosti omajan in lahko vzbuja dvom v neodvisnost in kakovost revizijskih postopkov. S strani naročnikov revizije se na pooblašcene revizorje izvajajo pritiski s strani poslovodstev družb, ker se s prejetim mnenjem želijo javno

prikazati kot zanimivo in uspešno za vlagatelje. Kot odgovor na ta dejanja pa se v revizijski stroki vedno večji poudarek namenja prav povečevanju in zagotavljanju neodvisnosti ter kakovostno opravljenim postopkom. Navedena pravila in zakonski okvirji, ki sem jih predstavila v tem poglavju, predstavljajo izhodišče za nadaljnjo raziskavo javno objavljenih strokovnih člankov s področja menjave revizijskega partnerja in revizijske družbe.

2 TEORETIČNA IZHODIŠČA VPLIVA MENJAVE POOBLAŠČENEGA REVIZORJA IN REVIZIJSKE DRUŽBE NA NEODVISNOST IN KAKOVOST REVIZIJSKIH POSTOPKOV

Izhodišča za anketo, katere ugotovitve predstavljam v tretjem poglavju, se opirajo na tuje raziskave, ki so bile objavljene v strokovni literaturi in jih navajam v drugem poglavju. Zakonska ureditev menjave revizijskega partnerja je predpisana v večini držav in je bila sprejeta predvsem zaradi zagotavljanja in povečevanja neodvisnosti in kakovosti pri opravljanju revizijskih postopkov. Slika 4 prikazuje trenutno ureditev menjave partnerja, zadolženega za posel po državah Evropske Unije (v nadaljevanju EU).

Slika 4: Ureditev menjave revizijskega partnerja v državah EU



Vir: European contact group, EU audit Legislation, b.l.

Oranžna barva ponazarja države, v katerih je predpisana obvezna menjava revizijskega partnerja v manj kot sedmih letih, in ki so: Združeno kraljestvo (menjava ključnega revizijskega partnerja je predpisana na pet let), Irska (pet let), Nizozemska (pet let), Belgija, Luksemburg, Francija (predpisana menjava je na šest poslovnih let, vendar omejena na sedem koledarskih let), Španija (pet let), Poljska (menjava na pet let za družbe javnega interesa, za ostale družbe pa je menjava predpisana na sedem let), Slovaška (pet let), Latvija (menjava revizijskega partnerja pri družbah javnega interesa na sedem let, za občine in družbe v državni lasti šest let), Litva (pet let), Bolgarija (štiri leta) in Grčija (pet let). Zelena barva pa predstavlja države z menjavo revizijskega partnerja na sedem let.

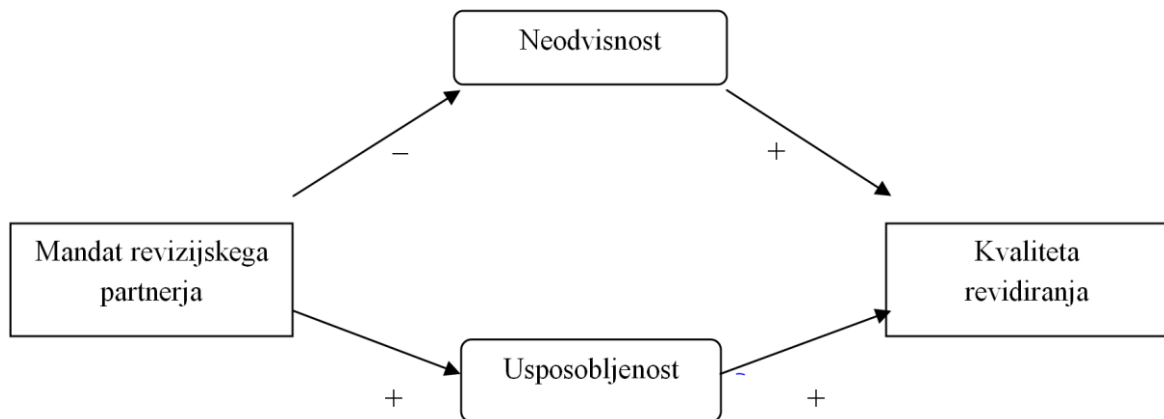
2.1 Vpliv menjave pooblaščenega revizorja – partnerja, zadolženega za posel

Prva obsežnejša raziskava, na katero se sklicujejo tudi vsi avtorji, ki so navedeni v nadaljevanju, je raziskava, ki jo je izvedel Arruñada (1997). Proučeval je takratni zakonodajni okvir in ga povezal z empiričnimi študijami, ki so bile do takrat narejene v državah s predpisano menjavo revizijskega partnerja (Italija, Grčija, Španija). Vpliv menjave revizijskega partnerja je analiziral iz vidika višjih stroškov revizije, neugodnega vpliva na konkurenčnost med revizijskimi družbami pri obvezni menjavi revizijskega partnerja in negativnega vpliva na kvaliteto revizijskih postopkov zaradi izgube specifičnih znanj ter iz vidika neodvisnosti. Ugotovitve njegove raziskave so:

- obvezna menjava revizijskega partnerja je povezana z višjimi stroški revizij in s tem vpliva na konkurenčnost na trgu;
- višji stroški revizij so povezani z dejstvom, da je zaradi menjave revizijskega partnerja prišlo do izgube specifičnih znanj o naročniku storitve in je pri revizijskem delu potrebno opravljati dodatne postopke, da si ta vedenja pridobi tudi novi revizor;
- povečano je število nepravilnosti v računovodskih izkazih, ki jih zamenjani revizor ni odkril v prvem letu revidiranja;
- po njegovem mnenju pa obvezna menjava revizijskega partnerja zmanjšuje neodvisnost, kar pojasnjuje z zmanjšano pripravljenostjo poročanja odkritja morebitnih napak.

Offermanns (2007) v svoji raziskavi proučuje vpliv dolžine obdobja revidiranja in menjave revizijskega partnerja na kvaliteto opravljenih revizij, ki naj bi bila zagotovljena z neodvisnostjo in strokovno usposobljenostjo. Pri raziskavi je uporabila predpostavko, ki je razvidna s Slike 5, in predpostavlja, da dolga doba revidiranja vpliva na tveganje za zmanjšanje neodvisnosti, povečuje pa usposobljenost revizijskega partnerja, kar pa povečuje kakovost opravljenih revizijskih postopkov.

Slika 5: Prednosti in slabosti dolgega mandata revizijskega partnerja



Vir: Povzeto in prirejeno po M. Offermanns, *Audit partner tenure and rotation in Germany – does rotation improve audit quality?*, 2007, str. 62.

Raziskava temelji na izdelavi statistične analize, izvedene na 682 manjših javnih družbah v Nemčiji od leta 1998 do 2005, kjer velja posebna praksa, ki se jo revizijske družbe poslužujejo, da je revizorjevo mnenje podpisano z dvema različnima partnerjema. Prvi podpis je podpis partnerja, ki je zadolžen za posel in izraža revizijsko mnenje. Drugi podpis v mnenju pa ni zakonsko predpisan, ampak daje videz večje zanesljivosti in verodostojnosti za izvedeno revizijo računovodskih izkazov in izraženo mnenje.

Sklepne ugotovitve njene raziskave so, da je menjava revizijskega partnerja povečala kakovost revizijskih postopkov in s tem podpira menjavo revizijskega partnerja, ki je po njenem mnenju tudi instrument za zagotavljanje neodvisnosti. V sklepu pojasnjuje, da so rezultati te analize temeljili predvsem na prostovoljni menjavi revizijskega partnerja v povprečju po dveh letih revidiranja naročnika. Razlogi za hitrejšo menjavo revizijskega partnerja od zakonsko predpisane so lahko lastne ambicije po nadgradnji znanja in ohranjanju zanimivosti poklica. Zanimiv poudarek je, da Big4 družbe dlje časa sodelujejo z naročniki revizijskih storitev kot pa ostale revizijske družbe. Njihovi naročniki so večje in zahtevnejše družbe za kakovostno opravljene revizijske postopke, kjer so velikokrat potrebna zelo specifična znanja, ki pa se z menjavo revizijskega partnerja lahko izgubijo. Posledica tega je manjša kakovost opravljenega dela navkljub povečani neodvisnosti.

Cameran, Francis, Marra in Pettinicchio (2015) so raziskovali škodljiv vpliv obvezne menjave revizijskega partnerja na italijanskem trgu. V raziskavo so vključili 204 družbe, ki kotirajo na Milanski borzi, revidirane s strani Big4 v letih med 2006 in 2009. Za raziskavo so uporabili naslednja raziskovalna vprašanja:

- Ali menjava revizijskega partnerja povzroča zmanjšanje truda in kvalitete opravljene revizije zaradi vedenja, da ponovnega imenovanja ne bo, ali je obnašanje neodvisno od obvezne menjave revizijskega partnerja?
- Ali menjava povzroči, da imajo novi revizorji večji obseg porabljenega časa in zaračunajo višji honorar¹ zaradi višjih začetnih stroškov?
- Ali menjava povzroči, da postopki pri novih revizorjih v prvih letih niso tako kvalitetno opravljeni, ali lahko novi revizorji vzdržujejo ali celo izboljšajo kvaliteto opravljenih postopkov? Predpostavka izboljšanja kvalitete je svež pogled na poslovanje naročnika in večja objektivnost, kar lahko vodi do višje kvalitete.

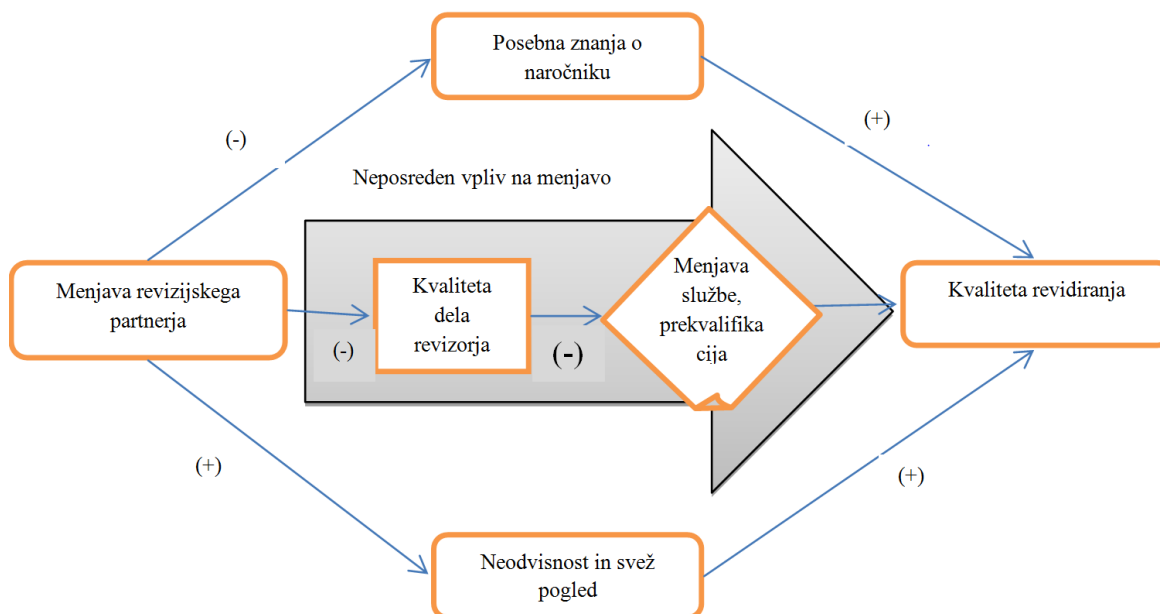
Z raziskavo so ugotovili, da so revizijski honorarji v zadnjem letu revidiranja višji, prav tako pa so honorarji višji po prvem letu revidiranja, ko v ceni ni več začetnih popustov, kar pomeni da menjava revizijskega partnerja povzroča višje stroške naročnikom storitve, zaradi večjega obsega zahtevanih podatkov in informacij pri sodelovanju z novim revizorjem. Višji stroški za naročnika bi bili po njihovem sprejemljivi, če bi se povečevala kvaliteta, vendar se kljub novemu pogledu in večji objektivnosti zamenjanih revizorjev zaradi nepoznavanja poslovnih procesov kvaliteta opravljenih postopkov zmanjša ne glede na vrsto menjave in se z daljšanjem obdobja revidiranja povečuje.

Quick in Wiemann (2011) sta opravila raziskavo na 1.013 gospodarskih družbah v Nemčiji med leti 2005 do 2007, da bi ugotovila, kako dolžina dobe revidiranja vpliva na menjavo revizijskega partnerja. Raziskavo sta opravila s pregledom javno dostopnih oddanih letnih računovodskih izkazov, s preverjanjem podpisanih revizijskih mnenj v povezavi z višino bilančne vsote in dobička v proučevanih letih. Primerjalna študija je pokazala, da je povprečna doba revidiranja naročnika sedem let. Ugotovila sta, da je kvaliteta opravljenih revizijskih postopkov v prvih treh letih nižja predvsem zaradi izgube specifičnih znanj o naročniku.

Daugherty, Dickins, Hatfield in Higgs (2012) so v izvedeno raziskavo o dojemanju menjave revizijskega partnerja na kakovost izvedene revizije vključili 370 revizijskih partnerjev iz 14 različnih revizijskih družb. Z izvedeno anketo so želeli proučiti posredni in neposredni vpliv menjave revizijskega partnerja na kakovost revizijskih postopkov, ki je predstavljen na Sliki 6. Neposredni vplivi menjave revizijskega partnerja se odražajo na kakovosti, zaradi krajšega obdobja revidiranja in večji neodvisnosti in hkrati možnega posrednega vpliva na kakovost, ki se odrazi v kvaliteti opravljenega dela. To predstavlja pripravljenost zamenjanega revizijskega partnerja, da pridobiva specifična vedenja o novem naročniku, oziroma se odloči, da bo zamenjal delodajalca, to pa lahko posredno vpliva na kakovost opravljene revizije. Zastavljeni hipotezi pa temeljita na neposrednem vplivu na kakovost.

¹ Honorar je prejeto plačilo za opravljeno revizijsko storitev v skladu s sklenjeno pogodbo o revidiranju računovodskih izkazov.

Slika 6: Model posrednega in neposrednega vpliva med menjavo revizijskega partnerja in kvaliteto revidiranja



Povzeto in prirejeno po B. E. Daugherty et al., *An examination of partner perceptions of partner rotation: direct and indirect consequences to audit quality*, 2012, str. 102.

Posredni vpliv so želeli potrditi z dvema hipotezama:

- menjava revizijskega partnerja pomeni izgubo specifičnih znanj,
- menjava revizijskega partnerja povečuje neodvisnost.

Za potrditev neposrednega vpliva so v raziskavo vključili stališče, kako menjava revizijskega partnerja vpliva na kvaliteto dela in kariero revizijskih partnerjev.

Z izvedeno anketo so ugotovili, da se z menjavo revizijskega partnerja poveča neodvisnost, kar posledično vpliva tudi na kakovost opravljene revizije. Hkrati pa obstaja nevarnost izgube potrebnih znanj o naročniku, ki jih mora novi revizijski partner še pridobiti, kar pa zmanjšuje kakovost opravljenih revizijskih postopkov. Z menjavo naročnika storitve morajo preteči dve do tri leta, da revizijski partner spozna postopke in poslovanje naročnika in zagotovi optimalno kakovost opravljenih postopkov. Mnenje anketirancev iz velikih revizijskih družb je, da je izguba znanj pri njih manjša kot v manjših revizijskih družbah, kar pojasnjujejo z večjim naborom naročnikov iz različnih branž, za katere veljajo podobne značilnosti poslovanja in obnašanja na trgu.

Gold, Molls, Pott in Watrin (2010) so v raziskavi na nemškem trgu proučevali dva vidika menjave revizijskega partnerja:

- povezavo med časovnim obdobjem revidiranja revizijskega partnerja, njegovo menjavo in kvaliteto revidiranja. Za prvi vidik so si postavili hipotezo, da je doba revidiranja pooblaščenega revizorja povezana s kvaliteto opravljene revizije oziroma, da ta povezava ne obstaja;
- povezavo med partnerjem, ki je zadolžen za kvaliteto v revizijski družbi (angl. *review partnerjem*), le-ta ni direktno udeležen pri izvajanju revizije, ampak predstavlja organ nadzora nad pooblaščenim revizorjem v revizijski družbi, njegovo rotacijo in kvaliteto revidiranja. Iz tega stališča so postavili hipotezo, da je doba revizijskega partnerja v revizijski družbi povezana s kakovostjo revizijskih postopkov oziroma da ta povezava ne obstaja.

V statistično raziskavo so zajeli 2.636 nemških družb (vzorec po izločitvi družb, ki niso imela dovolj podatkov za raziskavo), ki kotirajo na borzi z izjemo finančnih institucij in zavarovalnic, v obdobju 1995–2010, v raziskavi so se pri določanju statističnih metod opirali na že izvedene raziskave, ki so bile objavljene v strokovnih revijah.

V sklepu so poudarili, da je učinkovitost menjave revizijskega partnerja še vedno nerešeno vprašanje na svetovni ravni. Z opravljeno raziskavo niso potrdili hipoteze, da menjava pooblaščenega revizorja vpliva na kakovost opravljene revizije. Prav tako pa niso potrdili, da menjava drugega podpisnika v mnenju (angl. *review partnerja*) vpliva na kakovost opravljene revizije. Pri raziskavi pa opozarjajo, da je bila narejena na podlagi poslovnih dogodkov v izkazih, ki pa so le posredni pokazatelj kvalitete revizijskega dela. Doba revidiranja revizijskega partnerja v proučevanih družbah je bila krajša od sedmih let, ki je določena z zakonom. Prostovoljna menjava pa vpliva na izvedeno analizo in pridobljene rezultate študije.

Lennox, Wu in Zhang (2014) so raziskali in statistično obdelali 6.341 izvedenih revizij v letih od 2006 do 2010 z namenom, da bi proučili, kako menjava revizijskega partnerja vpliva na izraženo mnenje o računovodskih izkazih in v povezavi s kvaliteto revizijskega posla. Postavili so si dve raziskovalni vprašanji:

- prilagoditve revizijskega mnenja so pogostejše v letu pred obvezno menjavo revizijskega partnerja kot pa v preostalih letih;
- prilagoditve revizijskega mnenja so pogostejše v prvem letu po menjavi revizijskega partnerja kot pa v preostalih letih.

Rezultati raziskave so potrdili višjo kvaliteto opravljenih revizijskih postopkov pri obvezni menjavi revizijskega partnerja. Ugotovili so, da revizijski partner lažje prilagodi revizijsko mnenje v zadnjem letu pred obvezno menjavo. Slednje nakazuje, da le-ta želi v zadnjem letu očistiti računovodske izkaze z bolj kvalitetno opravljeno revizijo, z namenom zaščititi svoj ugled pred predajo naročnika novemu revizijskemu partnerju. Novi revizijski partner lažje prilagodi revizijsko mnenje v prvem letu revizije, saj v družbo prinese svež pogled in

s tem lažje identificira tveganja in težave pri računovodskem poročanju. Izpostavili so, da obdobje revidiranja revizijskega partnerja velikokrat ne doseže zakonsko predpisane maksimalne dobe in je menjava pooblaščenega revizorja prostovoljna, študija prostovoljne menjave ni proučevala, zato ne morejo trditi, da potrjene hipoteze, ki veljajo za obvezno menjavo, veljajo tudi za prostovoljno menjavo revizijskega partnerja.

Firth, Rui in Wu (2012) so na kitajskem trgu raziskovali vpliv različnih oblik menjave revizijskega partnerja (zakonsko predpisano, prostovoljno) na kvaliteto opravljene revizije. Poudarili so dve najpomembnejši sestavini za kvalitetno opravljene revizije, ki sta sposobnost oziroma znanje revizijskega partnerja in njegova neodvisnost. Pri raziskavi so si postavili naslednje hipoteze:

- menjava revizijskega partnerja na različnih ravneh (revizijski partner proti revizijski družbi) in v različnih okoliščinah (prostovoljna proti predpisani menjavi) vpliva na kvaliteto opravljene revizije;
- menjava revizijskega partnerja na različnih ravneh (revizijski partner proti revizijski družbi) in v različnih okoliščinah (prostovoljna proti predpisani menjavi) vpliva na višjo kvaliteto revizije v manj razvitih regijah kot v zelo razvitih regijah.

Vključenih je bilo 8.560 gospodarskih družb v letih od 1997 do 2005, v katerih so preverjali podpisana mnenja revizijskih partnerjev in na podlagi tega določili, ali je bila menjava obvezna ali prostovoljna oziroma ali je bila zamenjana revizijska družba.

Z raziskavo so ugotovili, da menjava revizijskega partnerja vpliva na višjo kvaliteto revizije in s tem povečuje neodvisnost revizijskega partnerja, saj je bila menjava uvedena z namenom povečati revizorjevo neodvisnost. V družbah, kjer je bila obvezna menjava revizijskega partnerja, so dokazali, da je veliko večja verjetnost, da naročnik prejme prilagojeno revizijsko mnenje kot pa v družbah, ki niso imele obvezne menjave. Pri ostalih oblikah menjave (prostovoljna menjava revizijskega partnerja, menjava revizijske družbe) niso našli dokazov, da bi menjava vplivala na izdano revizijsko mnenje. Raziskava je potrdila pozitiven vpliv na kakovost opravljenih revizij pri obvezni menjavi, za druge oblike menjave pa niso potrdili, da so učinkovitejše od obvezne menjave revizijskega partnerja.

Robu, Grosu in Istrate (2016) so v študiji izvedeni med 64 romunskimi družbami, ki kotirajo na borzi, v letih med 2006 in 2014, proučevali vpliv menjave revizijskega partnerja na kakovost finančnih podatkov. Revizijsko mnenje izraža resničnost finančnega položaja revidirane družbe na trgu in je izdano na podlagi preverjenih podatkov strokovno usposobljenih, neodvisnih in nepristranskih pooblaščenih revizorjev. Neodvisnost in nepristranskost je zagotovljena z obvezno menjavo revizijskih partnerjev, ki pa ima neposreden vpliv na kakovost opravljenih postopkov za izdajo mnenja o računovodskih izkazih. Z opravljeno raziskavo so želeli potrditi zastavljeno hipotezo:

- da ima menjava revizijskega partnerja pomemben vpliv na verodostojnost računovodskih izkazov iz vidika potencialnih investitorjev.

Analiza je bila opravljena po vrstah menjave revizijskega partnerjev proučevanih družb. Vrsto menjave so opredelili kot menjavo iz Big4 v Big4, iz Big4 v NonBig4, iz NonBig4 v Big4 in iz NonBig4 v NonBig4. V proučevanih letih je bilo največ menjav opravljenih v skupini iz NonBig4 v NonBig4. Rezultati raziskave so potrdili zastavljeno hipotezo, da menjava revizijskega partnerja pomembno vpliva na verodostojnost računovodskih izkazov pri investitorjih, predvsem iz vidika presojanja nepristranskosti, neodvisnosti in strokovne usposobljenosti revizijskega partnerja.

2.2 Vpliv menjave revizijske družbe

Menjava revizijske družbe v Španiji je bila zakonsko predpisana na vsakih 9 let, obvezna menjava je veljala od leta 1988 do 1995, ko so predpis umaknili. Ruiz-Barbadillo, Gómez-Aguilar in Carrera (2009) so v raziskavo vključili 3.119 revidiranih družb v Španiji, v obdobju od 1991 do 2000 z namenom proučiti vpliv menjave revizijske družbe na neodvisnost revizijskega partnerja pri izdaji revizijskih mnenj v obeh referenčnih obdobjih, ko je bila menjava obvezna in po njej. Pri raziskovanju so si zastavili naslednji hipotezi:

- revizorjeva nagnjenost izdaje prilagojenega mnenja s pojasnjevalnim odstavkom, ki izraža dvom v obstoj družbe v prihodnosti je nižja v obdobju, ko je menjava revizijske družbe obvezna zaradi ekonomskega vpliva na revizijsko družbo in
- revizorjeva nagnjenost izdaje prilagojenega mnenja s pojasnjevalnim odstavkom, ki izraža dvom v obstoj družbe v prihodnosti je nižja v obdobju, ko je menjava revizijske družbe obvezna zaradi zaščite ugleda revizijske družbe.

Rezultati statističnih analiz revizijskih mnenj v proučevanih družbah niso potrdili zastavljenih hipotez. Z raziskavo so potrdili, da obvezna menjava revizijske družbe ne povečuje revizorjeve neodvisnosti in da so drugi ukrepi na revizijskem trgu bolj učinkoviti in varujejo revizorjevo neodvisnost bolj kot pa zakonski ukrepi, kot je obvezna menjava. Revizorjevo neodvisnost pri izraženih mnenjih o računovodski izkazih povečuje predvsem skrb za ugled revizijskega partnerja kot tudi družbe, kar pa je bilo bolj izraženo v proučevanem obdobju, ko menjava revizijske družbe ni bila zakonsko predpisana. Po njihovem mnenju obvezna menjava revizijske družbe ne povečuje neodvisnosti, ampak ji celo škodi.

Postma (2016) si je v svoji raziskavi zastavila raziskovalno vprašanje: »Kakšni so vplivi na kakovost revizije v podjetjih javnega interesa pri menjavi revizijske družbe?« Pri raziskavi se je odločila, da bo glavni poudarek na vplivu nepravilnih obratnih sredstev pri družbah javnega interesa, ki so imele menjavo revizijske družbe v primerjavah z družbami, ki menjave niso imele, saj je pravilnost obratnih sredstev merilo kakovosti opravljene revizije

in pokaže stopnjo, do katere lahko uprava manipulira računovodske izkaze. Pri določanju reprezentativnega vzorca, se je odločila za državo, ki ima že uvedeno obvezno menjavo revizijske družbe, saj navaja, da v državah, kjer je prostovoljna menjava, ni pravilni pokazatelj kakovosti revizije, ampak lahko revidirane družbe zamenjajo revizorja zaradi revizijskih honorarjev, vedenjskih vplivov ali pa zaradi kakovosti. Zadnja predvsem zaradi zmanjšanja v prvih letih revidiranja. Za vzorec je izbrala 122 italijanskih podjetij, ki kotirajo na borzi, za obdobje 2013 in 2014, izključila je vse finančne institucije, vsa podjetja, pri katerih iz letnega poročila ni mogla določiti revizorja. Ugotovila je, da je od izbranih podjetij v proučevanem obdobju menjavo revizijske družbe izvedlo le 11, kar predstavlja veliko omejitev pri interpretaciji rezultatov. Rezultati regresijske analize niso ne potrdili ne ovrgli zastavljenega raziskovalnega vprašanja, ker so omejitve pri raziskavi prevelike in lahko izkrivljajo rezultate analize. Je pa analiza dober model za nadaljnje raziskave, ker je v Evropi z Uredbo sedaj v veljavi obvezna menjava revizijske družbe za družbe javnega interesa.

Coyle (2010) v svoji objavljeni disertaciji predstavlja vpliv menjave revizijske družbe na neodvisnost iz vidika irske perspektive. V disertaciji si je zastavila navedeno raziskovalno vprašanje.

- Ali bi menjava revizijske družbe povečala revizorjevo neodvisnost, če bi jo uvedli na irskem trgu?

V raziskovalni vzorec je izbrala šest strokovnih nadzornih revizijskih organov in z njimi opravila intervju, poleg tega je izvedla anketo med 20 najuspešnejšimi računovodskimi družbami na Irskem. Z raziskavo je potrdila raziskovalno vprašanje, da bi se z uvedbo obvezne menjave revizijske družbe povečala neodvisnost. Rezultati raziskave pa so dokazali tudi, da bi obvezna menjava revizijske družbe pomenila povečano porabo časa in stroškov, tako za revizijsko družbo kot za naročnika revizije, predvsem zaradi izgube specifičnih vedenj o naročniku in njegovem poslovnem okolju.

Corbella, Florio, Gotti in Mastrolia (2015) so v raziskavi dokazovali povezavo med menjavo revizijske družbe, kvaliteto opravljene revizije in revizijskim honorarjem. V vzorec so zajeli 1.583 nefinančnih italijanskih družb, ki kotirajo na milanski borzi med leti 1998 in 2011 in niso revidirani s strani Big4 družb. Podatke za izvedeno raziskavo so zbrali iz javno dostopnih baz. Zastavljeni ničelni hipotezi sta bili:

- povezava med menjavo revizijske družbe in kvaliteto opravljene revizije ne obstaja in
- povezava med menjavo revizijske družbe in plačanim honorarjem revizijski družbi ne obstaja.

Študija proučuje specifično okolje v Italiji, ki ima dolgo zgodovino menjave revizijske družbe z namenom predstaviti vplive za raziskovanje drugod po svetu. S študijo so empirično dokazali, da menjava revizijske družbe izboljša kvaliteto opravljene revizije,

vendar le v družbah, ki jih revidirajo NonBig4 družbe. Potrdili so drugo hipotezo, in sicer se revizijski honorarji z menjavo revizijske družbe niso spremenili.

Daniels in Booker (2011) sta v svoji raziskavi proučevala učinek menjave revizijske družbe iz vidika neodvisnosti revizijskega partnerja in kvalitete opravljene revizije. Izvedla sta eksperimentalno študijo sestavljeno iz treh scenarijev. V prvem naročniki niso opravili menjave revizijske družbe, v drugem so opravili menjavo vsako leto, v tretjem pa so naročniki zamenjali revizijsko družbo vsakih šest let. V raziskavo je bilo vključenih 1.000 bančnih uradnikov (angl. *bank officers*). Gre za strokovno usposobljene vodje bank ali vodje določenih zahtevnih resorjev, ki so pravno odgovorni, da delujejo v imenu banke, naključno izbranih iz javno dostopnih baz. Prejela sta 207 povratnih odgovorov, kar predstavlja vzorec za analizo. Postavila sta si štiri raziskovalna vprašanja, prvi dve se nanašata na neodvisnost revizorjev, drugi dve pa na kvaliteto revizijskih postopkov.

- Ali menjava revizijske družbe vpliva na dojetanje bančnih uslužbencev o neodvisnosti revizijskih družb?
- Kakšen vpliv in če sploh ima dolžina dobe revidiranja na dojetanje bančnih uslužbencev o neodvisnosti revizijskih družb?
- Ali menjava revizijske družbe vpliva na dojetanje bančnih uslužbencev o kvaliteti revizijskih storitev?
- Kakšen vpliv in če sploh ima dolžina dobe revidiranja na dojetanje bančnih uslužbencev o kvaliteti revizijskih storitev?

Na podlagi statistične analize podatkov sta ugotovila, da menjava revizijske družbe povečuje neodvisnost, ne povečuje pa kvalitete opravljenih revizijskih postopkov. Menjava revizijske družbe po enem letu oziroma po šestih letih pa po njunem mnenju ne vpliva pomembno na neodvisnost.

Revizorjevo stališče o obvezni menjavi revizijske družbe in vpliv na neodvisnost revizijskih partnerjev v Bahrajnu sta raziskovala Said in Khasharmeh (2014). Proučevala sta vpliv dolgotrajnega razmerja z naročnikom revizije, finančno odvisnost od naročnika in opravljene nerevizijske storitve na neodvisnost revizijskega partnerja. Njuni raziskovalni vprašanji sta bili:

- Ali menjava revizijske družbe povečuje neodvisnost?
- V kakšnem obsegu vplivajo položaj delovnega mesta v revizijski družbi, izkušnje v reviziji in poklicna izobrazba na dojetanje menjave revizijske družbe in s tem na neodvisnost?

Raziskava je bila sestavljena iz dveh delov, v prvem delu sta izvedla anketo med 24 revizijskimi družbami, vprašalniki so bili posredovani revizijskim partnerjem v družbah (angl. *audit manager*), pooblaščenim revizorjem (angl. *audit partner*) in tudi starejšim

asistentom v revizijskih družbah (angl. *senior assistant*). Drugi del raziskave je bil izveden na podlagi javno dostopnih podatkov v strokovni literaturi, člankih, časopisih in na internetu. Z raziskavo so potrdili, da obstaja statistično pomembna povezava med menjavo revizijske družbe in neodvisnostjo revizorjev. Z izvedeno anketo so potrdili, da menjava revizijske družbe povečuje neodvisnost (45,5 %). 36,4 % anketirancev se je strinjalo, da menjava povečuje neodvisnost, vendar le v primeru, da je obdobje menjave dovolj dolgo. Pri drugem raziskovalnem primeru pa so ugotovili, da položaj zaposlenega v revizijski družbi, poklicna usposobljenost in velikost revizijske družbe nima statistično pomembnega vpliva na neodvisnost. Imajo pa izkušnje v reviziji pomemben vpliv na dojetje menjave revizijske družbe in razumevanje neodvisnosti.

Kim, Lee in Lee (2015) so raziskovali razlike med prostovoljno in obvezno menjavo revizijske družbe in vpliv na kvaliteto izdanih revizijskih mnenj in računovodskega poročanja. Po njihovem mnenju obstajata dva nasprotujoča vidika obvezne menjave revizijske družbe. Prvi je, da novi revizor lahko z vso strokovno skrbnostjo pregleda računovodske izkaze in je pri tem neodvisen in nepristranski, kar odraža visoko kvaliteto opravljene revizije in računovodskega poročanja. V drugem pa novi revizor nima zadostnega znanja o poslovanju naročnika revizije, zato je težko učinkovito načrtovati revizijo, kar pomeni, da novi revizor ne more natančno opredeliti revizijskih tveganj in posledica je nižja kvaliteta opravljene revizije in računovodskega poročanja. Na podlagi omenjenega so opredelili dve hipotezi:

- V prvem letu revidiranja naročnika ne obstajajo bistvene razlike v revizijskem poročanju - ob predpostavki delujoče družbe v družbah s finančnimi težavami - med zamenjanim revizorjem pri obvezni v primerjavi s prostovoljno menjavo revizijske družbe.
- V prvem letu revidiranja naročnika ne obstajajo bistvene razlike v kakovosti poslovnega izida, ob predpostavki delujoče družbe, med zamenjanim revizorjem pri obvezni menjavi v primerjavi s prostovoljno menjavo revizijske družbe.

Raziskavo so razdelili v dva dela, vzorec za prvi del predstavlja 8.898 nefinančnih družb z neprilagojenim revizijskim mnenjem na korejski borzi v letih 2006–2010 (finančne družbe so izključili zaradi drugačnih zakonskih zahtev poročanja in posebnega poslovnega okolja). Za drugi del raziskave so vzorec razporedili glede na menjavo revizijske družbe. Ugotovitve so dokazale, da bistvenih razlik v kvaliteti revizijskih mnenj in kvaliteti računovodskega poročanja med obvezno in prostovoljno menjavo revizijske družbe ni. Raziskava je potrdila, da zamenjani revizor pri obvezni menjavi revizijske družbe z večjo verjetnostjo pravočasno izda mnenje o predpostavki delujoče družbe kot pa pri prostovoljni menjavi revizijske družbe. Raziskava podpira menjavo revizijske družbe s svežim pogledom na naročnika revizije in večjo neodvisnostjo.

2.3 Različnost vpliva na neodvisnost in kakovost revidiranja pri menjavi partnerja zadolženega za posel in menjavi revizijske družbe

V obravnavanih raziskavah o menjavi partnerja zadolženega za posel se zagovorniki menjave postavljajo na stališče, da dolga doba revidiranja naročnika vpliva na revizorjevo neodvisnost in s tem tudi zmanjšuje kakovost opravljenih revizijskih postopkov. Nasprotniki menjave poudarjajo veliko izgubo znanja, ki po njihovem mnenju bistveno zmanjšuje kvaliteto izvedene revizije. V raziskavah je večkrat poudarjeno, da se kvaliteta revizijskega dela in odpravljanje pomanjkljivosti v računovodskih izkazih poveča v letu pred menjavo revizijskega partnerja, predvsem iz vidika ugleda revizijskega partnerja, da zamenjani revizijski partner ne bi odkril pomanjkljivosti v izvedenih postopkih.

Ewelt-Knauer, Gold in Pott (2012, str. 6–7) navajajo prednosti in slabosti menjave revizijske družbe, te pa so:

- Prvi in najpomembnejši pozitivni argument menjave revizijske družbe je povečanje revizorjeve neodvisnosti, kar vodi do povečanja kakovosti revizijskih postopkov, drugače rečeno dolgo obdobje revidiranja lahko vodi do prevelike domačnosti med revizorjem in naročnikom revizije, kar lahko vodi do nezanesljivih revizijskih postopkov in zanašanje na revizijski program preteklega revidiranega leta. Če bi določili najdaljše možno obdobje revidiranja, bi bili revizorji bolj pozorni na detajle in bi revizijsko načrtovanje izvedli s predpostavko dvoma o pravilnosti računovodskih izkazov.
- V povezavi s prvim argumentom navajajo, da menjava revizijske družbe poveča neodvisnost po videzu, kar pomeni da uporabniki računovodskih izkazov menijo, da so pooblaščen revizorji bolj neodvisni po menjavi revizijske družbe, kar pa vpliva na zaupanje v objavljene izkaze in zaupanje v delo revizorja na celotnem gospodarskem trgu.
- Tretjo pozitivno stran menjave revizijske družbe pa izpostavljajo s tem, da imajo manjše revizijske družbe na trgu priložnost in možnost, da se med seboj povezujejo in na trgu nastopajo skupaj zaradi boljšega konkurenčnega položaja.
- Prvi argument proti menjavi revizijske družbe je opredeljen s kratkim obdobjem sodelovanja z naročnikom, kar vpliva na poslovni odnos med pooblaščenim revizorjem in vodstvom v revidirani družbi. Z interesom, da si povrnejo večje začetne stroške, so lahko s postopki prizanesljivejši do vodstva in se premalo osredotočajo na kritično presojo pravilnosti poslovnih procesov v družbi.
- Drugi argument proti obvezni menjavi revizijske družbe je skrb, da povečuje možnost izdanega nepravilnega mnenja, saj pooblaščen revizor ne more razviti poglobljenega vedenja o poslovnih procesih v revidirani družbi, kar zahteva daljše obdobje.
- Tretji argument proti menjavi se nanaša na povečane stroške, tako v revizijskih družbah kot tudi večjo porabo na naročnikovi strani in

- četrti argument predstavlja možnost, da z obvezno menjavo manjše revizijske družbe dobijo priložnost lažjega vstopa na trg, vendar pa obstaja tudi možnost večje koncentracije revizijskega trga, saj večje družbe velikokrat izberejo revizorja iz skupine Big4 in posledično bi se menjava izvedla tudi med Big4, saj lahko revizijska komisija meni, da male revizijske družbe nimajo potrebnih sredstev in ustreznega strokovnega znanja iz različnih vrst in zahtevnosti poslovanja za ustrezno izvedbo revizij pri pogostih menjavah revizijskih družb. Zaradi teh dejavnikov pa menjava revizijske družbe lahko negativno vpliva na položaj malih revizijskih družb.

Pri menjavi revizijske družbe so v večini obravnavanih člankov dokazali, da se z obvezno menjavo revizijske družbe povečuje neodvisnost, ker je tveganje domačnosti v daljšem obdobju revidiranja veliko. Dokazali so, da se zmanjšuje kvaliteta opravljenih revizij zaradi izgube znanj o poslovnih procesih pri naročniku in oteženega načrtovanja prve revizije z opredelitvijo najpomembnejših tveganj.

2.4 Zaključki o vplivih menjave na neodvisnost in kakovost revidiranja

Povsod po svetu se opravljajo raziskave o menjavi partnerja zadolženega za posel in menjavi revizijske družbe. Glavni namen teh raziskav je ugotoviti, ali so prednosti menjave revizijske družbe večje kot pa nastali stroški in ali menjava revizijske družbe bolj povečuje kvaliteto in neodvisnost kot pa samo menjava partnerja zadolženega za posel.

Menjava partnerja zadolženega za posel povečuje neodvisnost, vendar po mojem mnenju le v primeru menjave celotne revizijske skupine. Menjava je v velikih revizijskih družbah lažja, ker se znanje lahko prenaša znotraj revizijske družbe, kjer partnerji sodelujejo med seboj. Prav tako pa imajo velika revizijske družbe dolgo listo strank, ki delujejo v podobnem poslovnem okolju in se z menjavo znanja ne izgubijo oziroma se jih da hitreje nadomestiti. Z menjavo revizijske družbe se zagotovo poveča neodvisnost, vendar pa kot kažejo raziskave se povečanje odraža v zmanjšani kakovosti revizijskih postopkov. Opredeljevanje tveganj in načrtovanje revizijskih postopkov je proces učenja o naročniku in terja od revizorja čas in doslednost, da spozna okolje, v katerem naročnik posluje, in s tem opredeli pomembna področja revizije.

Obravnavani članki iz tujih poslovnih praks so bili osnova za pripravo in izvedbo ankete in predstavljajo izhodišče za analizo stališča revizijske stroke v Sloveniji.

3 VPLIV MENJAVE POOBLAŠČENEGA REVIZORJA IN REVIZIJSKE DRUŽBE V SLOVENIJI

Spremembe na revizijskem trgu, ki jih prinašata Direktiva in Uredba in bodo z novim Zakonom o revidiranju implementirane na slovenski revizijski trg, se bodo odražale predvsem v nadzoru nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji, ki ga v

Predlogu zakona v celoti prevzema Agencija za nadzor nad revidiranjem, na druge organe pa bo lahko prenesla podeljevanje dovoljenj, registracijo pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb in izobraževanje (Ministrstvo za finance, 2016b).

Register revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev vodi Slovenski inštitut za revizijo, pri katerem potekajo tudi ustrezna usposabljanja za pooblašcene revizorje in zaposlene v revizijskih družbah. Po podatkih iz Letnega poročila Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za poslovno leto 2016 (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2017a) v številu revizijskih družb ni velikih nihanj, medtem ko je pri pridobivanju naziva pooblaščen revizor zanimanje za poklic revizorja upadlo. V letu 2015 sta se na izobraževanje vpisala le dva kandidata, v letu 2016 pa osem kandidatov, kar kaže nižji interes za pridobitev naziva pooblaščen revizor, medtem ko podatki kažejo, da se jih vedno več odloča za mednarodno priznan naziv pooblaščen revizor v tujini, saj je kar polovica kandidatov, ki so v zadnjih sedmih letih zaključili izobraževanje, nostrificiralo pridobljeno licenco v tujini.

3.1 Predstavitev anketnega vprašalnika in vzorca anketiranih revizijskih družb

Za primerjalno analizo izsledkov obravnavanih tujih strokovnih člankov sem na slovenskem trgu izvedla anketo med vsemi revizijskimi družbami v Sloveniji, registriranimi za opravljanje dejavnosti revizije. Register družb vodi Slovenski inštitut za revizijo in je objavljen na njihovih spletnih straneh. Anketa je bila posredovana vsem revizijskim družbam po elektronski pošti. V register revizijskih družb je na 30. 11. 2016 vpisanih 56 revizijskih družb, ki opravljajo tako obvezne revizije družb v javnem interesu, kot tudi preostalih gospodarskih družb, kar prikazuje Tabela 1.

Tabela 1: Revizijske družbe

Št	Revizijska družba	Big4	Ostale revizijske družbe
1	AB AKTIVA d.o.o.		x
2	ABC revizija d.o.o.		x
3	ABECEDA d.o.o.		x
4	ACAM d.o.o.		x
5	ADAKTA d.o.o.		x
6	AGC Consultatio, d.o.o.		x
7	AUDIT & CO d.o.o.		x
8	AUDIT-I.N.G., revizijske storitve, d.o.o.		x
9	AUDITOR REVIZIJSKA DRUŽBA d.o.o. Ptuj		x
10	BAKER TILLY EVIDAS d.o.o.		x
11	BDO REVIZIJA d.o.o.		x
12	BM VERITAS REVIZIJA d.o.o.		x
13	BO CONSULTING d. o. o.		x

se nadaljuje

Tabela 1: Revizijske družbe (nad)

14	CONSTANTIA PLUS svetovanje, d.o.o.		x
15	DELOITTE REVIZIJA d.o.o.	x	
16	DINAMIC d.o.o.		x
17	ECUM REVIZIJA d. o. o.		x
18	ELSTAR CONSULTING d.o.o.		x
19	ERNST & YOUNG d. o. o.	x	
20	FAZA.S, finančne in revizijske storitve, d.o.o.		x
21	FIRES d.o.o.		x
22	GM REVIZIJA PLUS, d.o.o.		x
23	Grant Thornton Audit revizijska družba, d.o.o.		x
24	IN REVIZIJA d.o.o.		x
25	KAMARO d.o.o.		x
26	KPMG SLOVENIJA, d.o.o.	x	
27	PKF d.o.o.		x
28	PLUS REVIZIJA d.o.o.		x
29	PROBITAS ALPEN - ADRIA AUDIT d.o.o.		x
30	PROSPERUS d.o.o.		x
31	PRICEWATERHOUSECOOPERS d.o.o.	x	
32	PIT REVIZIJA d.o.o.		x
33	PRO REVIZIJA d.o.o.		x
34	GSS revizijska družba d.o.o.		x
35	MASICOM d.o.o.		x
36	FIRES d.o.o.		x
37	PIT REVIZIJA d.o.o.		x
38	PKF d.o.o.		x
39	RATING d.o.o.		x
40	REALINEA d.o.o.		x
41	REFIKO d.o.o.		x
42	REMARS d.o.o.		x
43	RESNI revizija in svetovanje d.o.o.		x
44	REVIDERA d.o.o.		x
45	REVIDICOM revizijska družba d. o. o.		x
46	REVIDISLEITNER d.o.o.		x
47	REVISTO d.o.o.		x
48	REVIZIJA d. o. o.		x
49	REVIZIJSKA HIŠA SIMONČIČ d.o.o.		x
50	REVIZIJSKI CENTER d.o.o.		x
51	RIPRO d. o. o., Velenje		x
52	RODL & PARTNER d. o. o.		x
53	S&S REVIZIJSKA DRUŽBA d.o.o.		x
54	STONIK, družba za revizijo, d.o.o.		x
55	UHY Revizija in svetovanje d.o.o.		x
56	VALUTA, družba za revizijo d.o.o.		x
	Skupaj	4	52

Povzeto in prirejeno po Slovenski institut za revizijo, Revizijske družbe, b.l.

Revizijske družbe sem za potrebe analize anketnih odgovorov razdelila na Big4 družbe (Ernst & Young d.o.o., KPMG Slovenija d.o.o., Deloitte revizija d.o.o. in PwC d.o.o.) ter ostale revizijske družbe. Za delitev sem se odločila na podlagi spodnje analize revizijskega trga. Celotni prihodki, objavljeni na spletnih straneh Gvin v Tabeli 2 sem razdelila na dve skupini in s tem predstavljam gibanje celotnih prihodkov revizijskih družb po letih. Rezultati primerjave so pokazali, da družbe Big4 (KPMG Slovenija d.o.o., Ernst & Young d.o.o., Deloitte revizija d.o.o. in PwC d.o.o.) v letu 2015 po kriteriju celotnih prihodkov obvladujejo 63 % celotnega revizijskega trga v Sloveniji. Na podlagi doseženega tržnega deleža je delitev na ta dva segmenta primerna in bo pokazala, kako menjavo revizijske družbe in revizijskega partnerja razumejo štiri največje revizijske družbe v Sloveniji v primerjavi z ostalimi manjšimi revizijskimi družbami.

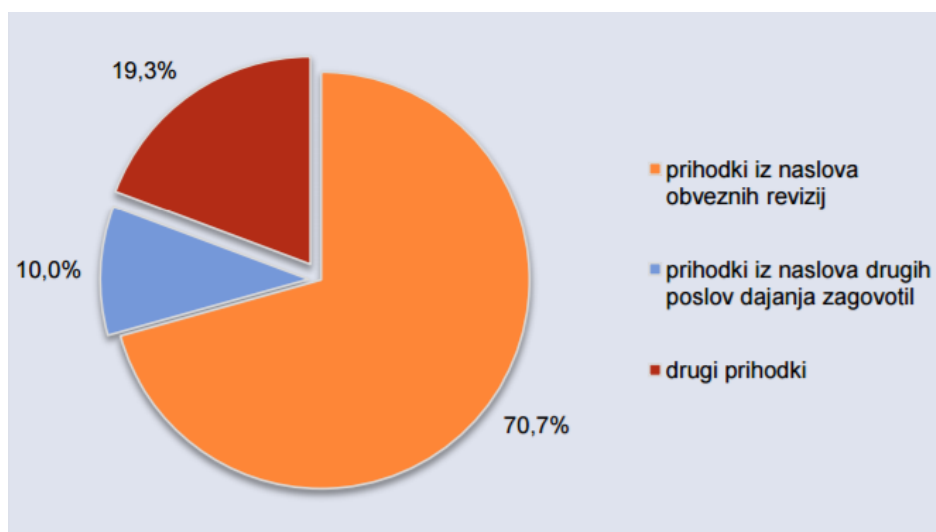
Tabela 2: Celotni prihodki revizijskih družb po poslovnih letih

Leto/Revizijska družba	Big4	Ostale revizijske družbe
Poslovno leto 2011	20.590.805	14.221.209
Poslovno leto 2012	21.664.826	13.260.554
Poslovno leto 2013	25.735.994	12.256.043
Poslovno leto 2014	22.236.844	11.643.489
Poslovno leto 2015	18.689.130	11.204.233
Skupaj prihodki v vseh letih	108.917.599	62.585.528

Vir podatkov: Revizija, b.l.; lastni izračuni.

Iz letnega poročila Agencije za poslovno leto 2016 (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2017a) je razvidno, da so revizijske družbe največ prihodkov dosegle iz naslova obveznih revizij, in sicer kar 70,7 % vseh realiziranih prihodkov revizijskih družb. Poleg tega so revizijske družbe dosegle 19,3 % delež prihodkov v celotnih prihodkih iz naslova drugih prihodkov in 10 % iz naslova poslov dajanja posebnih zagotovil, kar prikazuje tudi Slika 7.

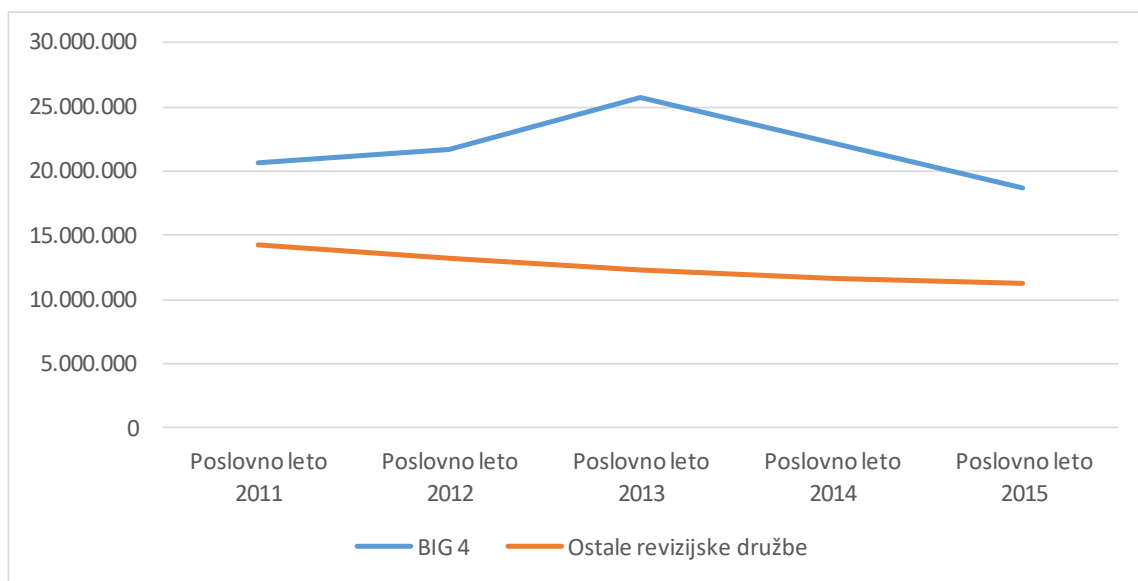
Slika 7: Prihodki revizijskih družb v letu 2015



Vir: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, Letno poročilo Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2016, 2017a, str. 89, Slika 4.

S prikazanih krivulj na Sliki 8 je razvidno, da prihodki revizijskih družb od leta 2013 padajo, kar je posledica zniževanja cen revidiranja zaradi finančne krize in manjšega števila naročnikov revizij. Manjše število opravljenih revizij je posledica stečajev večjih gospodarskih družb, ki so se zgodili v času gospodarske krize, to se na revizijskem trgu odraža v nižjih prihodkih revizijskih družb in nižjih cenah revizijskih storitev. Konkurenca na majhnem revizijskem trgu v Sloveniji je zelo močna, zaradi zmanjšanja poslovanja v času krize pri pomembnih velikih in srednjih gospodarskih družbah, so se na revizijske družbe vršili pritiski za zniževanje cen, zaradi splošne klime varčevanja na slovenskem trgu. Revizijske družbe so se na razmere odzvale z zniževanjem cen, z željo da zadržijo naročnike in si zagotovijo delo in obstoj na trgu. Na Sliki 8 predstavljam na podlagi zbranih podatkov o prihodkih revizijskih družbah, gibanje prihodkov po letih, kjer se nazorno vidi padanje prihodkov pri manjših revizijskih družbah, pri družbah Big4 pa iz gibanja lahko razberemo, da so jim prihodki do poslovnega leta 2013 rasli, vendar to gibanje ne kaže realne slike na revizijskem trgu, Pri analizi prihodkov revizijskih družb sem upoštevala gibanje celotnih prihodkov, ti pa zajemajo tudi druge prihodke in prihodke iz naslova dajanja posebnih zagotovil. Rast prihodkov pri Big4 družbah do poslovnega leta 2013 je odraz posebnih bančnih pregledov zaradi prestrukturiranja bank in prenosov slabih posojil in terjatev na slabo banko, ki je bila ustanovljena v tem poslovnem letu.

Slika 8: Gibanje prihodkov revizijskih družb



Vir podatkov: Revizija, b.l.; lastni izračuni.

Zaradi ugotovitve o padanju cen revizijskih storitev, v tem delu predstavljam analizo cen revizijskih storitev v Sloveniji. Opravljena raziskava cen revizijskih storitev v letih od 2008–2014, ki sta jo izvedla Čokelc in Štager (2016) raziskovala sta ali se cene revizijskih storitev statistično pomembno razlikujejo med družbami glede na priporočene normativne cene. Raziskovalno vprašanje sta želela utemeljiti z naslednjimi hipotezami:

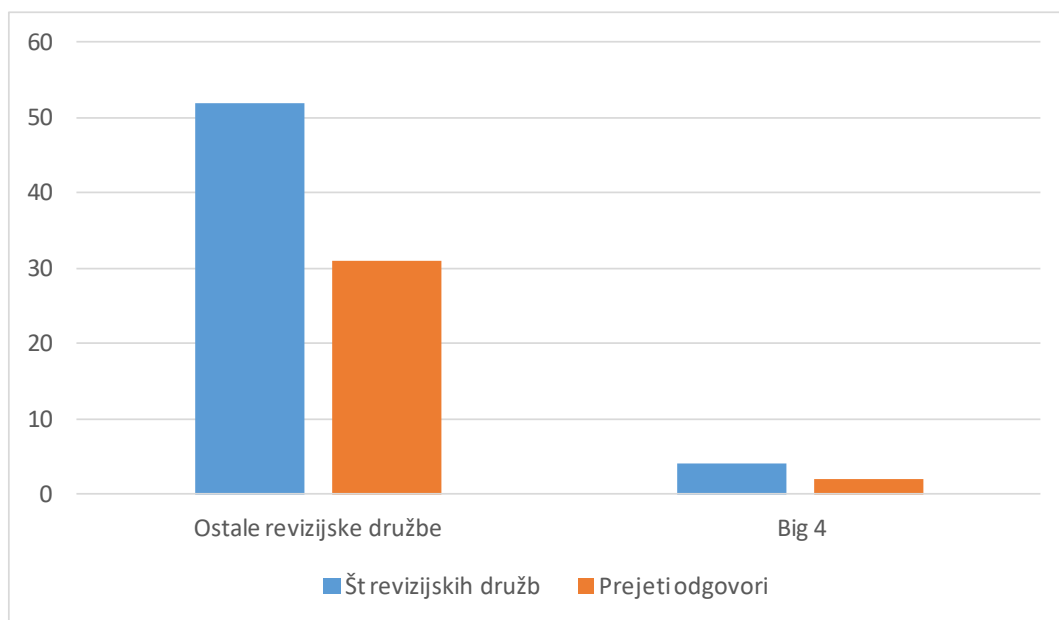
- Povprečne cene revizijskih storitev v Sloveniji se statistično pomembno razlikujejo od normativnih glede na velikost naročnika.
- Velike revizijske družbe (Big4: KPMG, E & Y, Deloitte in PwC) statistično pomembno pogosteje zaračunavajo normativno priporočene cene revizijskih storitev, kot jih zaračunavajo majhne revizijske družbe.
- Naročniki revizijskih storitev dosegajo nižje cene revizijskih storitev pri zamenjavi revizijske družbe.

Na podlagi opravljene raziskave sta potrdila prvo hipotezo s pojasnilom, da se povprečne cene revizijskih storitev statistično pomembno razlikujejo od normativnih, če srednje velike naročnike revidirajo revizijska družba KPMG in majhne revizijske družbe ter če velike naročnike revidirajo majhne revizijske družbe. Potrdila sta tudi drugo hipotezo, da velike revizijske družbe skupine Big4 statistično pomembno pogosteje zaračunavajo normativne cene revizijskih storitev, kot jih zaračunavajo majhne revizijske družbe. Tretja hipoteza pa ni potrjena v celoti, saj majhni naročniki revizijskih storitev pri zamenjavi revizijske družbe dosegajo nižje cene, čeprav statistično zanemarljivo, srednje veliki in veliki naročniki revizijskih storitev pa so imeli ob menjavi revizijske družbe v povprečju višje cene, vendar statistično nepomembno.

Oblikovanje cen revizijskih storitev je pogosto razlog za zamenjavo revizorja, navajata Vertačnik in Zaman Groff (2016). V analizi na področju nižanja začetnih cen revizijskih poslov sta želeli glede na vrsto menjave revizijske družbe (menjava med Big4 podjetji, prehod iz Big4 na manjšo družbo in obratno) potrditi hipotezo, da so cene revizijskih storitev pri začetnih revizijskih poslih nižje kot pri ponavljajočih se revizijah. V analizo sta zajeli 272 gospodarskih družb (po izločitvi družb, ki opravljajo finančno dejavnost, in družb, ki so razvile ceno revizije le na ravni skupine), od teh jih je v letih 2011–2013 88 zamenjalo revizorja. Analiza ni potrdila zastavljene hipoteze, torej revizorji ob pridobitvi novega revizijskega posla ne ponujajo začetnih popustov, vendar hkrati poudarjata dejstvo, da je vzrok za njihovo odsotnost v cenah, ki jih dosegajo revizijske družbe, le-te so med najnižjimi v Evropi.

Od poslanih 56 anketnih vprašalnikov, toliko revizijskih družb je bilo vpisanih v register pri Slovenskem inštitutu za revizijo, sem prejela 50 % izpolnjenih anketnih vprašalnikov s strani Big4 družb in 60 % izpolnjenih anketnih vprašalnikov s strani preostalih revizijskih družb, kar prikazuje Slika 9 in skupaj predstavlja 59 % celotnega revizijskega trga v Sloveniji. Število prejetih anketnih vprašalnikov je dovolj veliko, da lahko stališče o menjavi revizijske družbe in revizijskega partnerja zagovarjam kot stališče na celotnem revizijskem trgu v Sloveniji.

Slika 9: Prejeti anketni odgovori



3.2 Analiza anketnih odgovorov

Z analizo anketnega vprašalnika predstavljam stališče slovenske revizijske stroke o menjavi revizijske družbe in menjavi revizijskega partnerja ter njun vpliv na kakovost revizijskih postopkov, povečevanje neodvisnosti in druge vplive, ki jih prinaša omenjena

menjava. Za analizo ankete sem uporabila programsko orodje SPSS, s katerim sem proučevani vzorec razdelila v analizirani skupini na Big4 družb in ostale revizijske družbe, anketna vprašanja pa sem razdelila na štiri ravni:

- 1. raven: vprašanja, ki se nanašajo na dobo revidiranja;
- 2. raven: vprašanja, ki se nanašajo na neodvisnost;
- 3. raven: vprašanja, ki se nanašajo na kakovost revizijskih postopkov in
- 4. raven: vprašanja, ki se nanašajo na druge vplive, ki jih prinaša menjava revizijske družbe.

Razlogi za menjavo revizijske družbe in menjavo revizijskega partnerja naj bi bili povečanje kakovosti revizijskih postopkov in povečanje neodvisnosti, nepristranskosti do naročnikov revizijskih storitev. Interesi naročnikov revizijskih storitev pa v veliko primerih niso povezani z navedenimi razlogi, ampak je odločitev za menjavo velikokrat povezana s ceno revizije, na odločitev s strani naročnika pa lahko vpliva tudi izraženo mnenje o revidiranih računovodskih izkazih. Obravnavana menjava pa s seboj prinaša tudi vpliv na stroške, ki jih ima revizijsko podjetje z menjavo in na cene revizijskih storitev na trgu.

Zastavljena vprašanja na prvi ravni, prikazana v Tabeli 3, se nanašajo na predstavitev dejanskega stanja o dobi revidiranja posameznega naročnika na revizijskem trgu v Sloveniji. Z zastavljenimi vprašanji sem poleg povprečne dobe revidiranja posameznega naročnika v anketiranih revizijskih družbah pridobila tudi mnenje, kako bi na sodelovanje z naročnikom vplivala menjava revizijske družbe in mnenje slovenskih revizijskih družb o primerni predpisani dolžini revizijskega posla.

Tabela 3: Analiza anketnih vprašanj, ki se nanašajo na dobo revidiranja naročnika

Anketno vprašanje	Družbe	Možni odgovori	Frekvenca	%	Veljaven %	Skupni %
Opreделите povprečno dobo trajanja revidiranja strank?	Big4	6–10 let	1	50,0	50,0	50,0
		11–15 let	1	50,0	50,0	100,0
		Total	2	100,0	100,0	
	Ostale revizijske družbe	1–5 let	6	19,4	19,4	19,4
		6–10 let	20	64,5	64,5	83,9
		11–15 let	5	16,1	16,1	100,0
		Total	31	100,0	100,0	

se nadaljuje

Tabela 3: Analiza anketnih vprašanj, ki se nanašajo na dobo revidiranja naročnika (nad.)

Kako menite, da bi obvezna menjava revizijske družbe v povprečju vplivala na sodelovanje s strankami?	Big4	Povprečna doba bi se podaljšala	0	0,0	0,0	0,0
		Povprečna doba bi ostala enaka	0	0,0	0,0	0,0
		Povprečna doba bi se zmanjšala	2	100,0	100,0	100,0
		Total	2	100,0	100,0	
	Ostale revizijske družbe	Povprečna doba bi se podaljšala	1	3,2	3,2	3,2
		Povprečna doba bi ostala enaka	8	25,8	25,8	29,0
		Povprečna doba bi se zmanjšala	22	71,0	71,0	100,0
		Total	31	100,0	100,0	
Kakšna bi bila pri zakonski ureditvi menjave revizorja po vaši oceni priporočljiva doba trajanja razmerja z naročnikom, če bi bila predpisana obvezna menjava revizijske družbe?	Big4	8–10 let	1	50,0	50,0	50,0
		Več kot 10 let	1	50,0	50,0	100,0
		Total	2	100,0	100,0	
	Ostale revizijske družbe	3 - 4 leta	1	3,2	3,2	3,2
		5–7 let	21	67,7	67,7	71,0
		8–10 let	5	16,1	16,1	87,1
		Več kot 10 let	4	12,9	12,9	100,0
		Total	31	100,0	100,0	

Povprečna doba revidiranja naročnika v Big4 družbah je 6–10 let pri enem prejetem anketnem vprašalniku oziroma 10–15 let pri drugem. Pri ostalih revizijskih družbah je šest anketiranih družb odgovorilo, da je povprečna doba naročniškega razmerja 1–5 let, dvajset revizijskih družb je odgovorilo, da je povprečna doba trajanja 6–10 let, pri petih revizijskih družbah pa je povprečna doba 10–15 let.

Rezultati ankete so pokazali, da je kljub obvezni menjavi revizijskega partnerja, ki je določena v Zakonu o revidiranju (Ur.l. RS, št. 65/2008) na sedem let, doba revidiranja naročnikov revizijskih storitev daljša in pomeni, da naročniki želijo ohraniti sodelovanje z revizijsko družbo daljše časovno obdobje. Za naročnika revizijskih storitev je sodelovanje z eno revizijsko družbo v primerjavi z menjavo le-te lažje, saj pooblaščen revizor in revizijska skupina že pozna poslovne procese v podjetju, ki jih pri opravljeni reviziji vsako poslovno leto le obnovijo in zapišejo vse novosti, ki jih je podjetje v poslovnem letu uvedlo v svoje poslovanje.

Dodaten razlog, da naročniki ne želijo prepogosto menjati revizijske družbe je tudi v tem, da so termini izvedbe revizije proti koncu poslovnega leta, ko potekajo predrevizijski postopki, takrat se v podjetjih pripravljajo načrti za naslednje poslovno leto, realizacija

tekočega poslovnega leta in zaključevanje poslovnega leta, v katere so vključeni vsi oddelki v podjetjih. V času predrevizijskih postopkov se v družbah izvajajo postopki preveritve notranjih kontrol. V postopkih notranjih kontrol se preverjajo vzpostavljene notranje kontrole v poslovnih procesih revidiranega podjetja, za prepoznavanje le-teh mora pooblaščen revizor in revizijska ekipa spoznati procese v revidirani družbi, kar se opravi s preverjanjem notranjih pravilnikov, aktov, z opravljanjem razgovorov z odgovornimi osebami oddelkov v podjetju in posnetkom stanja posameznih poslovnih procesov. Na osnovi prejetih podatkov se opredelijo tvegana področja, ki zahtevajo posebno pozornost pri reviziji računovodskih izkazov in dodatno dokumentacijo za potrditev pravilnosti delovanja notranjih kontrol, kar pa zahteva čas in pripravo podatkov in dokumentacije za zaposlene v revidiranem podjetju.

Z uvedbo obvezne menjave revizijske družbe menijo Big4 revizijske družbe, da bi se povprečna doba revidiranja enega naročnika zmanjšala. Ostale revizijske družbe pa v svojem mnenju niso enotne, saj z odgovori ena revizijska družba meni, da bi se povprečna doba povečala, osem jih je mnenja, da bi povprečna doba ostala enaka, 22 revizijskih družb pa je odgovorilo, da bi se povprečna doba revidiranja naročnika pri obvezni menjavi revizijske družbe zmanjšala. Odgovori revizijskih družb potrjujejo prvo zastavljeno vprašanje, iz katerega smo razbrali, da je povprečna doba revidiranja naročnika pri večini anketiranih revizijskih družb 6–10 let in bi se z obvezno menjavo revizijske družbe zmanjšala.

Glede na spremembo nacionalne zakonodaje, ki se bo zgodila s prevzemom sprememb, ki jih na revizijski trg uvajata Uredba (Evropski parlament in Svet, 2014a) in Direktiva (Evropski parlament in Svet, 2014b), me je zanimalo, kakšna bi bila po mnenju anketiranih revizijskih družb priporočljiva najdaljša doba revidiranja naročnika, če bi bila uvedena obvezna menjava revizijske družbe. Prejeti odgovori so bili naslednji: ena od Big4 družb meni, da bi bila najprimernejša doba 8–10 let, druga pa meni, da bi morala biti doba menjave revizijske družbe daljša od 10 let. Večina ostalih revizijskih družb, in sicer 67, 7 % jih meni, da bi morala biti doba 5–7 let, 16, 1 % jih meni, da bi naj ta doba trajala 8–10 let, 12, 9 % jih meni, da bi morala biti doba daljša od 10 let, in 3, 2 % jih je mnenja, da bi ta doba morala biti 3–4 leta. Odgovori revizijskih družb so povezani z dolžino trajanja pogodbenih razmerij, ki so v posameznih podjetjih prisotni sedaj, moje mnenje pa je, da bi se pogodbeni razmerja z naročniki morala sklepati vsaj za obdobje treh let, saj bi s tem zagotovili potrebno kakovost revizijskih postopkov in bi preprečili vsakoletno menjavo, ki jo izvajajo naročniki revizijskih storitev, ki želijo v svojih računovodskih izkazih prikriti morebitne nepravilnosti.

Drugi sklop vprašanj, ki jih predstavljam, se nanaša na analizo vprašanj v povezavi z neodvisnostjo, prikazano v Tabeli 4. Revizijska neodvisnost je po mojem mnenju najpomembnejše temeljno načelo, z neodvisnostjo od naročnikov pooblaščen revizorji zagotavljajo, da so postopki opravljeni brez zunanjega vplivanja na izraženo mnenje, ki jih

partnerji zadolženi za posel sprejemajo. Z zastavljenima vprašanjema sem želela pridobiti smernice, ali po mnenju revizijskih družb v Sloveniji doba revidiranja vpliva na neodvisnost in ali neodvisno izraženo mnenje vpliva na menjavo revizijske družbe.

Tabela 4: Analiza anketnih vprašanj, ki se nanašajo na neodvisnost

Anketno vprašanje	Družbe	Možni odgovori	Frekvenca	%	Veljaven %	Skupni %
Menite, da dolgoletno sodelovanje s stranko lahko vpliva na neodvisnost, nepristranskost in druge etične norme revidiranja?	Big4	Da	0	0,0	0,0	0,0
		Ne	2	100,0	100,0	100,0
		Total	2	100,0	100,0	
	Ostale revizijske družbe	Da	17	54,8	54,8	54,8
		Ne	14	45,2	45,2	100,0
		Total	31	100,0	100,0	
Menite, da mnenje, ki ni brez pridržkov, vpliva na menjavo revizijskih družb pri naročnikih?	Big4	Da	1	50,0	50,0	50,0
		Ne	1	50,0	50,0	100,0
		Total	2	100,0	100,0	
	Ostale revizijske družbe	Da	22	71,0	71,0	71,0
		Ne	9	29,0	29,0	100,0
		Total	31	100,0	100,0	

Z vprašanjem o vplivu dolgoletnega sodelovanja z naročnikom revizijskih storitev na neodvisnost, nepristranskost in ostale etične norme Big4 družbi menita, da dolžina revidiranja enega naročnika ne vpliva na neodvisnost, medtem ko 54 % preostalih revizijskih družb meni, da ta vpliv obstaja, 45 % pa jih meni, da teh vplivov ni. Pri opravljanju revizijskega poklica je za zagotavljanje neodvisnosti od naročnika potrebna posebna pozornost in previdnost vsakega udeleženega člana pri opravljanju revizije. Z daljšim časovnim obdobjem revidiranja se med pooblaščenim revizorjem, revizijsko skupino in zaposlenimi osebami pri naročniku lahko stkejo vezi, ki lahko ogrožajo neodvisnost. Neodvisnost je povezana s čustvenim odzivom na situacije, s katerimi se revizorji srečujemo pri svojem delu. Zaradi tega je potrebno postopke pri opravljanju revizije opraviti s skrbnostjo in domnevo, da je pri opravljenih kontrolah in testiranjih možna napaka. Taka domneva zagotavlja revizorjevo previdnost in izvedene postopke v skladu s pravili stroke.

Neodvisno izraženo revizorjevo mnenje je pokazatelj kakovosti izvedenih revizijskih postopkov v revidirani družbi. Izraženo mnenje na odločitve naročnikov o izbiri revizijske družbe ne bi smelo vplivati, saj je presoja pooblaščenega revizorja o vrsti izdanega mnenja njegova obveznost do naročnika in tudi obveznost do potencialnih vlagateljev, da je revizija opravljena na podlagi pridobljenih verodostojnih listin in izvedenih postopkov, ki jih je pooblaščen revizor opravil v skladu s svojo strokovno usposobljenostjo in nepristranskostjo do naročnika revizije. Revizijske družbe želijo v svojem portfelju strank zadržati naročnike, pri katerih se revizija izvaja, s tem ko naročniki izvajajo pritiske na

pooblaščenec revizorje in želijo z grožnjami vplivati na mnenje, pa neposredno vplivajo na neodvisnost in nepristranskost pooblaščenega revizorja. Z anketnim vprašanjem, ki se nanaša na mnenje, ki ni brez pridržkov in njegovo vplivanje na izbiro revizijske družbe, je 50 % prejetih odgovorov Big4 družb menilo, da mnenje vpliva na izbiro revizijske družbe, 50 % pa, da tega vpliva ni. Ostale revizijske družbe (tj. 71 %) pa menijo, da izraženo mnenje vpliva na izbiro revizijske družbe, medtem ko jih 29 % meni, da mnenje brez pridržkov ne vpliva na izbiro.

Iz prejetih anketnih odgovorov lahko povzamemo, da vrsta izraženega mnenja velikokrat vpliva na izbiro revizijske družbe. Pri manjših revizijskih družbah je to še posebej izrazito, saj jim razmere na revizijskem trgu v tem času niso najbolj naklonjene. Revizijski trg v Sloveniji obvladujejo Big4 podjetja, katerim male revizijske družbe ne morejo konkurirati, saj po večini nimajo dovolj resursov za kakovostno izvedbo obsežnejših revizij, kot so velika finančna podjetja, zavarovalnice pa tudi veliki mednarodni koncerni. Slednji se velikokrat odločijo in izberejo revizijsko družbo, ki je prisotna v vseh državah, kjer mednarodna družba posluje, s tem pa družbam v posamezni državi ne omogočijo samostojne izbire revizijske družbe, ampak se morajo podrediti zahtevam koncerna in na lokalni ravni izbrati enako revizijsko družbo kot v preostalih državah. Male revizijske družbe težje pridobijo nove naročnike, ker jih javnost zaradi majhnega obsega in medijske neizpostavljenosti ne prepozna kot zanesljivega ponudnika revizijskih storitev, zato je še toliko bolj pomembno, da ohranjajo naročnike, s katerimi že sodelujejo. Po mojem mnenju je lahko revizija, opravljena s strani manjših revizijskih družb, kakovostno izvedena, saj lahko le-te svojim naročnikom ponudijo večjo fleksibilnost glede terminov, kdaj bo revizija izvedena, ponujajo pa jim tudi strokovno podporo pri pravilnosti računovodskih izkazov.

V tretjem sklopu vprašanj, kot je razvidno iz Tabele 5, predstavljam vprašanja, ki se nanašajo na zaupanje v delo revizorjev in kakovost izvedenih revizijskih postopkov.

Tabela 5: Analiza anketnih vprašanj, ki se nanašajo na kakovost revizijskih postopkov

Anketno vprašanje	Družbe	Možni odgovori	Frekvenca	%	Veljaven %	Skupni %
Ali menite, da bi z obvezno menjavo revizijske družbe po določenem številu let povečali zaupanje v delo revizorjev?	Big4	Da	0	0,0	0,0	0,0
		Ne	2	100,0	100,0	100,0
		Total	2	100,0	100,0	
	Ostale revizijske družbe	Da	19	61,3	61,3	61,3
		Ne	12	38,7	38,7	100,0
		Total	31	100,0	100,0	

se nadaljuje

Tabela 5: Analiza anketnih vprašanj, ki se nanašajo na kakovost revizijskih postopkov
(nad.)

Ali menite, da bi zgolj z menjavo revizijskega partnerja lahko dosegli enak učinek kot z menjavo revizijske družbe?	Big4	Da	2	100,0	100,0	100,0
		Ne	0	0,0	0,0	0,0
		Total	2	100,0	100,0	
	Ostale revizijske družbe	Da	6	19,4	19,4	19,4
		Ne	25	80,6	80,6	100,0
		Total	31	100,0	100,0	
Ali menite, da je v prvih dveh letih revidiranja večja verjetnost napak zaradi nepoznavanja procesov revidiranega podjetja?	Big4	Velika verjetnost	2	100,0	100,0	100,0
		Majhna verjetnost	0	0,0	0,0	0,0
		Total	2	100,0	100,0	
	Ostale revizijske družbe	Velika verjetnost	19	61,3	61,3	61,3
		Majhna verjetnost	12	38,7	38,7	100,0
		Total	31	100,0	100,0	
Menite, da bi z menjavo revizijske družbe lahko povečali kakovost revizijskih postopkov?	Big4	Da	0	0,0	0,0	0,0
		Ne	2	100,0	100,0	100,0
		Total	2	100,0	100,0	
	Ostale revizijske družbe	Da	10	32,3	32,3	32,3
		Ne	21	67,7	67,7	100,0
		Total	31	100,0	100,0	
Menite, da bi z menjavo revizijskega partnerja lahko povečali kakovost revizijskih postopkov do enake mere kot z menjavo revizijske družbe?	Big4	Da	2	100,0	100,0	100,0
		Ne	0	0,0	0,0	0,0
		Total	2	100,0	100,0	
	Ostale revizijske družbe	Da	8	25,8	25,8	25,8
		Ne	23	74,2	74,2	100,0
		Total	31	100,0	100,0	

Zaupanje potencialnih investitorjev in javnosti v izvedene revizijske postopke je temelj za pridobivanje in ohranjanje naročnikov. Poudarjena je družbena odgovornost pooblaščenih revizorjev, ki se odraža tudi v večji verodostojnosti računovodskih izkazov revidiranih družb. Na podlagi stečajev nekdanjih uspešnih gospodarskih družb, ki so v času gospodarske rasti v Sloveniji najemala posojila brez zavarovanj in so imela potrjene računovodske izkaze s strani revizijskih družb, se je v javnosti pojavil dvom v delo revizorjev in dvom, da izražena mnenja, ki so bila v nekaj primerih osnovana na nepravilnih računovodskih izkazih, res prikazujejo resnično in pošteno sliko revidirane družbe. Recesija je v Slovenijo in tudi v širši evropski prostor vnesla težnjo, da je potrebno revizijsko področje zakonsko na novo urediti oziroma je potrebno poudariti in podrobno zapisati pravila, ki se nanašajo predvsem na kakovost, neodvisnost in izvedbo nadzorov nad revizijskimi družbami. Poseben poudarek so snovalci zakonov namenili urejanju pravil in usmeritev, ki se nanašajo na kakovost izvedbe revizijskih procesov. Z Direktivo in Uredbo, ki sta stopili v veljavo junija 2016, in novim Zakonom o revidiranju, ki je v Sloveniji še v pripravi, se bo tudi na revizijskem trgu v Sloveniji poostrel nadzor nad revizijskimi družbami v smislu

zagotavljanja kakovosti in neodvisnega ter nepristranskega delovanja partnerjev zadolženih za posel, njihovi revizijskih skupin in tudi revizijskih družb.

Z izvedeno anketo sem ugotovila, da mnenja med Big4 družbami in ostalimi revizijskimi družbami niso enotna. Po stališču Big4 družb se z menjavo revizijske družbe zaupanje v kakovostno izvedbo revizij ne povečuje, medtem ko 19 ostalih revizijskih družb meni, da bi se zaupanje povečalo, čeprav se tudi 12 ostalih revizijskih družb pridružuje mnenju Big4. Na podlagi analize anketnega vprašalnika povzemam, da Big4 revizijske družbe menijo tudi, da se z menjavo partnerja zadolženega za posel doseže potreben nivo zagotavljanja kvalitete in neodvisnosti. Preostale revizijske družbe pa se s tem ne strinjajo, saj jih 25 meni, da učinek menjave revizijskega partnerja ni zadosten, in se jih je le 6 postavilo na stališče Big4. Iz prejetih odgovorov ugotavljam, da manjše revizijske družbe menijo, da bi menjava revizijske družbe ponovno vzpostavila klimo zaupanja v revizorje. Z menjavo revizijske družbe dosežemo bolj poglobljen pregled novega naročnika. S poglobljenim pristopom se partner, zadolžen za posel, ne glede na izdano revizijsko mnenje v preteklem letu želi prepričati, da so računovodski izkazi pravilni tako na otvoritveni strani bilance stanja kot tudi v stanju na bilančni dan revidiranega leta.

Vprašanje, ki se nanaša na začetno obdobje revidiranja zaradi nepoznavanja naročnika, njegovega poslovnega okolja in pomembnosti poslovnih procesov ter hkrati na znižanje kvalitete opravljenih revizijskih postopkov, saj obstaja večja verjetnost napak pri sami izvedbi revizije, kar so potrdile tako Big4 družbe kot tudi preostale revizijske družbe (19 jih meni, da ta nevarnost obstaja, 12 revizijskih družb pa te nevarnosti ni prepoznalo). Po mojem mnenju je v prvem letu revizije pri velikih podjetjih težko prepoznati vsa tveganja in spoznati računovodsko okolje na način, da lahko s stoodstotno gotovostjo trdimo, da napak v računovodskih razvidih ni. Postopki, ki jih izvajamo, so v skladu s predpisi in normami, vendar je časovna omejenost, ki je pri izvajanju revizije vedno prisotna, lahko razlog, da se kateremu od poslovnih področij v družbi nameni premalo časa.

Da bi pri pridobitvi novega naročnika zmanjšali možnost napak v procesu revizije, postopki od pooblaščenega revizorja in revizijske skupine zahtevajo dodatno načrtovanje in pregled dodatne dokumentacije. S sklenitvijo pogodbe za izvedbo revizije pooblaščen revizor v primeru, da je bila družba že revidirana, od predhodnika pridobi pisno opredelitev tveganj, ki jih je dosedanji revizor zaznal pri svojem delu. Da je bila revizija opravljena v skladu z zakonskimi predpisi in usmeritvami, se lahko pooblaščen revizor prepriča tudi s pregledom dokumentacije iz preteklega revidiranega poslovnega leta, kar pomeni, da pregleda dokumentacijo, ki jo je predhodni revizor pridobil.

Če gospodarska družba ni bila revidirana, je potrebno preveriti tudi začetno stanje v bilanci stanja in pridobiti dokumentacijo, ki potrjuje računovodske izkaze za preteklo leto. Pri načrtovanju revizije je v predrevizijskih postopkih potrebno dovolj časa, da se za vsa pomembna poslovna področja v revidiranem podjetju preverijo interni akti in pravilniki,

veljavni v družbi, in opravijo razgovori z zaposlenimi, ki izvajajo posamezen poslovni proces v družbi. S tem postopkom opredelimo tvegana področja, kontrole, ki jih revidirana družba izvaja v teku poslovnih procesov, in določimo obseg revidiranja. Če je področje kompleksno, z veliko postavkami, v družbi pa se na posameznih ravneh izvajajo preverjanja pravilnosti, opredelimo notranje kontrole, kar pomeni, da se za izbrani vzorec zahteva vsa dokumentacija, vključno z identificiranimi notranjimi kontrolami (likvidirani računi, potrjene dobavnice, potrjeni prevzemi, odobrena naročila, preverjanje vnosa cen v sistem ...).

Pri manj zahtevnih področjih se postavke v računovodskih izkazih potrjujejo s testom podatkov. Obseg opravljenega dela za pooblaščenega revizorja in revizijsko skupino je v prvem in drugem letu veliko večji, kot če revizija v družbi poteka že dlje časa. Večji obseg dela pomeni večjo porabo ur in višji strošek revizije, ki pa se glede na razmere na slovenskem revizijskem trgu ne odraža v cenah revizijskih storitev. Vsaka revizijska družba s sprejemom novega naročnika prevzema tudi višje stroške v prvih letih revizije, ki naj bi jih z revidiranjem v daljšem časovnem obdobju pokrila v prihodnjih letih. Tveganje za nižjo kakovost revizijskih postopkov vidim v tem, da je nepoznavanje okolja delovanja naročnika, poslovnih procesov, konkurence na trgu in cenovne politike v novi revidirani družbi lahko razlog, da v prvih letih katerega od področij ne prepoznamo kot tvegano področje in mu zato namenimo premalo pozornosti, kar pa posledično vpliva na kakovost izvedene revizije.

Anketni odgovori o menjavi revizijske družbe v povezavi s kvaliteto opravljenih revizijskih postopkov kažejo, da le 10 družb od anketirancev meni, da bi se kvaliteta povečala, medtem ko so ostale vključno z Big4 družbami mnenja, da menjava revizijskih družbe ne povečuje kvalitete opravljenih revizijskih postopkov. Z menjavo partnerja zadolženega za posel znotraj posamezne revizijske družbe se znanja pridobljena tekom izkušenj z naročnikom v preteklih letih lažje prenesejo na novega revizijskega partnerja in iz anketnih odgovorov je razvidno, da stališča Big4 družb potrjujejo, da menjava partnerja zadolženega za posel povečuje kakovost do enake mere kot menjava revizijske družbe, medtem ko se 23 ostalih revizijskih družb z navedenim ne strinja, le osem pa se jih strinja z mnenjem Big4.

Rezultat anketnih vprašanj, povezanih z menjavo revizijske družbe in revizijskega partnerja, je pričakovan. Big4 družbe imajo med svojimi zaposlenimi večje število pooblaščenih revizorjev, na dan 15. 5. 2015 je bilo v Big4 namreč zaposlenih kar 45 pooblaščenih revizorjev, kar predstavlja 24 % vseh pooblaščenih revizorjev (Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, 2016), poleg tega imajo v portfelju naročnikov revizijskih storitev gospodarske družbe z vseh področij poslovanja. Menjava pooblaščenega revizorja v družbi je zaradi prenosa pridobljenih izkušenj, opredeljenih tveganj in posebnosti v poslovanju posamezne revidirane družbe lažja kot pa pri zamenjavi revizijske družbe. Ostaja pa tveganje, da se kljub menjavi pooblaščenega revizorja, revizijska skupina, ki

izvaja postopke pri naročniku, ne zamenja. S tem pa nismo dosegli namena menjave pooblaščenega revizorja, ki naj bi bila ravno v tem, da nov, svež pogled na revidirano družbo in novo zastavljeni postopki povečujejo kvaliteto izvedbe revizijskih postopkov. V nasprotju z Big4 družbami imajo ostale revizijske družbe zaposlenih manj pooblaščenih revizorjev, v veliko primerih je to en sam, in obvezno menjavo revizijskega partnerja izvedejo preko sklenjene pogodbe o sodelovanju z drugo revizijsko družbo. Male revizijske družbe nimajo tako širokega nabora naročnikov revizijskih storitev kot Big4 družbe, ne pokrivajo vseh vrst gospodarskih dejavnosti, zato je pričakovani odgovor, da je iz njihovega stališča menjava revizijske družbe boljša za povečanje verodostojnosti revizijskih poročil. Kakovost opravljenih revizijskih postopkov se po mnenju obeh analiziranih skupin tako z menjavo revizijske družbe kot z menjavo revizijskega partnerja ne bi povečala, se pa vsi strinjajo, da je verjetno napak v začetnem obdobju pri revidiranju novega naročnika večja kot pa v nadaljnjih letih, saj so tveganja že opredeljena in procesi v revidiranih družbah že poznani.

Četrty sklop vprašanj je povezan z analizo anketnih odgovorov, ki se nanašajo na druge vplive, ki jih prinaša menjava revizijske družbe oziroma partnerja zadolženega za posel in so prikazani v Tabeli 6.

Tabela 6: Analiza anketnih vprašanj, ki se nanašajo na druge vplive, ki jih prinaša menjava revizijske družbe in partnerja, zadolženega za posel

Anketno vprašanje	Družbe	Možni odgovori	Frekvenca	%	Veljaven %	Skupni %
Menite, da se z menjavo revizijske družbe povečajo stroški revidiranja?	Big4	da	2	100,0	100,0	100,0
		ne	0	0,0	0,0	0,0
		Total	2	100,0	100,0	
	Ostale revizijske družbe	da	17	54,8	54,8	54,8
		ne	14	45,2	45,2	100,0
		Total	31	100,0	100,0	
Menite, da bi se cene revizijskih storitev z menjavo revizijske družbe povečale?	Big4	da	0	0,0	0,0	0,0
		ne	2	100,0	100,0	100,0
		Total	2	100,0	100,0	
	Ostale revizijske družbe	da	7	22,6	22,6	22,6
		ne	24	77,4	77,4	100,0
		Total	31	100,0	100,0	

Tako menjava partnerja, zadolženega za posel, kot tudi menjava revizijske družbe prinese druge vplive na delovanje revizijskih družb in izvedbo revizijskih postopkov. Povečani stroški se izkazujejo v večji porabi ur, ki jih revizorji porabijo za načrtovanje revizije in izvedbo samih postopkov revidiranja v družbah. Večja poraba ur bi morala vplivati tudi na ceno revizijskih storitev, koncentracija revizijskih družb na trgu in težnja po pridobivanju novih naročnikov pa tega ne odražata. Big4 družbi menita, da bi se stroški revidiranja z menjavo revizijske družbe povečali, takšno mnenje deli tudi 17 ostalih revizijskih družb.

Preostalih 14 pa meni, da se stroški revidiranja ne bi povečali. Cene revizijskih storitev na trgu se po mnenju Big4 ne bi povečale, prav tako meni 24 ostalih revizijskih družb, le 7 ostalih revizijskih družb je potrdilo, da bi se cene revizijskih storitev povečale.

3.3 Primerjava ugotovitev analiziranih tujih raziskav z ugotovitvami izvedene ankete

Tabela 7 prikazuje kratek povzetek analiziranih člankov menjave revizijskega partnerja in revizijske družbe, ki sem jih predstavila v drugem poglavju.

Tabela 7: Rezultati analiziranih člankov

Avtor	Menjava revizijske družbe/ revizijskega partnerja	Razlog strinjanja/nestrinjanja
Benito Arruñada	Menjava revizijskega partnerja	Višji stroški revizije, izguba znanja, povečanje nepravilnosti v računovodskih izkazih, zmanjšanje neodvisnosti.
Mona Offermanns	Menjava revizijskega partnerja	Povečanje kakovosti opravljenih postopkov in povečanje neodvisnosti.
Mara Cameran, Jere R. Francis, Antonio Marra in Angela Pettinicchio	Menjava revizijskega partnerja	Višji honorarji v zadnjem letu revizije in višji honorarji po prvem letu revizije, nižja kakovost.
Reiner Quick in Daniela Wiemann	Menjava revizijskega partnerja	Nižja kvaliteta zaradi izgube znanj.
Daugherty, Dickins, Hatfield in Higgs	Menjava revizijskega partnerja	Povečanje neodvisnosti in zmanjšanje kvalitete zaradi izgube znanj.
Anna Gold, Friederike Molls, Christiane Pott in Christoph Watri	Menjava revizijskega partnerja	Hipoteza o vplivu na kakovost ni bila potrjena.
Clive S. Lennox, Xi Wu in Tianyu Zhang	Menjava revizijskega partnerja	Povečanje kakovosti pri obvezni menjavi revizijskega partnerja.
Michael Firth, Oliver M. Rui in Xi Wu	Menjava revizijskega partnerja	Povečanje kakovosti in neodvisnosti.
Ioan B. Robu, Maria Grosu in Costel Istrate	Menjava revizijskega partnerja	Povečanje verodostojnosti računovodskih izkazov.
Emiliano Ruiz – Barbadillo, Nives Gómez – Aguilar in Nives Carrera	Menjava revizijske družbe	Ne povečuje revizijske neodvisnosti ampak ji celo škodi.
Eelke Postma	Menjava revizijske družbe	Ni potrdila vplivov na kakovost.
Deirdre Coyle	Menjava revizijske družbe	Potrdila povečanje neodvisnosti.
Silvano Corbella, Cristina Florio, Giorgio Gotti in Stacy A. Mastrolia	Menjava revizijske družbe	Povečanje kvalitete pri NonBig4 družbah in povečanje stroškov.
Bobbie W. Daniels in Quinton Booker	Menjava revizijske družbe	Povečanje neodvisnosti, napa tudi kvalitete.

se nadaljuje

Tabela 7: Rezultati analiziranih člankov (nad.)

Kousay Said in Hzssein Kharshaemh	Menjava revizijske družbe	Povečanje neodvisnosti.
Hakwon Kim, Hyoik Lee in Jong Eun Lee	Menjava revizijske družbe	Vpliva na kakovost niso potrdili podpirajo pa menjavo zaradi povečane neodvisnosti.

Tabela 8 prikazuje povzetek ugotovitev izvedene ankete med revizijskimi družbami v Sloveniji

Tabela 8: Povzetek rezultatov izvedene ankete v Sloveniji

Revizijske družbe	Menjava revizijske družbe/ revizijskega partnerja	Razlog strinjanja/ nestrinjanja
Big4	Menjava revizijskega partnerja	Povečanje neodvisnosti in povečanje kvalitete
Ostale revizijske družbe	Menjava revizijskega partnerja	Povečanje neodvisnosti in zmanjšanje kvalitete
Big4	Menjava revizijske družbe	Zmanjšanje kvalitete, povečanje možnosti napak, povečanje neodvisnosti, vpliv na menjavo ima izraženo mnenje, povečanje stroškov
Ostale revizijske družbe	Menjava revizijske družbe	Povečanje možnosti napak, vpliv na menjavo ima izraženo mnenje, povečanje stroškov

3.4 Zaključne ugotovitve

V analizi člankov objavljenih v strokovnih revijah sem ugotovila, da menjava revizijske družbe in partnerja zadolženega za posel lahko na revizijski trg prinese prednosti, ki se odražajo v povečanju neodvisnosti pooblaščenega revizorja, saj pri svojem delu ni obremenjen z ohranitvijo naročnika, ampak svoje delo opravi strokovno in neodvisno. Želja po ohranjanju ugleda pooblaščenega revizorja je v tem, da novi revizor ne bi podvomil v strokovnost opravljenega dela, kar poveča tudi kakovost revizijskih postopkov. Kot prednost pa bi izpostavila tudi večjo moč pooblaščenega revizorja, da se upre pritiskom, ki jih izvaja poslovodstvo z željo, da bi vplivali na izraženo mnenje. Menjava pa ima tudi slabosti, predvsem zaradi možnosti napak v prvih letih revidiranja, kar bi lahko povzročilo dvom v računovodske izkaze s strani potencialnih investitorjev, kar pa vpliva na zmanjšanje kakovosti opravljenih revizijskih postopkov. V revizijskih družbah pa bi se zaradi večjega obsega porabljenih ur povečali stroški revizije. Analiza člankov je pokazala, da večina raziskav ne podpira menjave revizijske družbe, da pa lahko z menjavo revizijskega partnerja dosežemo potrebno raven neodvisnosti in kakovosti revizijskih postopkov.

V raziskavi na slovenskem trgu so ugotovitve pokazale enake rezultate. Tudi revizijske družbe v Sloveniji ne podpirajo menjave revizijske družbe, ker menijo, da menjava revizijskega partnerja v zadostni meri povečuje neodvisnost in nepristranskost. Po mnenju

večine družb mnenje, ki ni brez pridržkov, vpliva na sodelovanje z naročnikom, to pa pomeni, da naročniki z vplivanjem na vrsto mnenja zmanjšujejo neodvisnost. Ugotovila sem, da večina anketiranih družb meni, da se kakovost opravljene revizije poveča že z menjavo revizijskega partnerja, k temu pa dodajam, da mora biti upoštevana tudi menjava revizijske skupine.

Raziskava je pokazala, da je razmišljanje anketiranih pooblaščenih revizorjev, zaposlenih v revizijskih družbah na slovenskem revizijskem trgu in v preostalih državah, glede na ugotovitve analiziranih člankov o menjavi revizijske družbe in revizijskega partnerja podobno. Različne države imajo v svojem gospodarskem prostoru različno kulturo in gospodarsko okolje, v katerem delujejo. Pri zagotavljanju kakovostno opravljenih revizijskih postopkov in zagotavljanju neodvisnega in nepristranskega delovanja vseh vpletenih v revizijski proces je potrebno upoštevati primere dobrih praks in na njihovi osnovi določiti smernice za izvedbo revizij. Kakovost revizijskih postopkov se z dolžino razmerja z naročnikom spreminja, zato je potrebno vzpostaviti vzvode, ki okrepijo sposobnosti in pripravljenost pooblaščenih revizorjev, da se uprejo vsem morebitnim vplivom, ki bi lahko zmanjševali neodvisnost pri odločitvi o vrsti izdanega revizijskega mnenja. Poleg tega je potrebno poudariti, da je kakovost pri izvedbi revizije zagotovljena s smernicami in pravili, ki jih pri svojem delu uporablja vsaka revizijska družba.

SKLEP

Razmere na gospodarskih trgih v Evropi in po svetu ter rast poslovanja oziroma upad poslovanja revidiranih družb vpliva na revizijski trg. V času konjunktura gospodarstva v preteklih letih so revidirane družbe dosegale visoke dobičke in širile obseg poslovanja na vseh področjih. Vsako leto se je povečevalo število družb, ki so zavezane k reviziji, po Zakonu o gospodarskih družbah (Ur.l. RS, št. 65/2009) so to srednja in velika podjetja, omenjeni zakon pa določa tudi kriterije o velikosti podjetja. Srednja družba mora izpolnjevati dva od treh kriterijev, ki pa so: povprečno število zaposlenih je večje od 50, čisti prihodki od prodaje so večji od 8 milijonov evrov in vrednost aktive presega 4 milijone evrov. Z začetkom krize so se na gospodarskih trgih začela krčenja pri stroških, s propadom velikih podjetij se je zmanjšalo tudi število revidiranih družb, preostale gospodarske družbe pa so zaradi upada poslovanja in racionalizacije stroškov začela izvajati pritiske na cene revizijskih storitev.

Pomembna prelomnica iz vidika neodvisnosti, nepristranskosti in poudarka na kakovosti izvedbe revizijskih postopkov se je zgodila s propadom revidiranih podjetij, ki so za svoje poslovanje in prikazane računovodske izkaze prejele mnenje brez pridržkov in so potencialnim investitorjem in ostali širši javnosti prikazovale po mnenju revizorja resnične in poštene računovodske izkaze, ampak se je izkazalo, da podpisana mnenja niso bila izdana na podlagi neodvisnega poročanja revizorjev, kakovostno opravljenih revizijskih postopkov in da se revizor ni prepričal v verodostojnost prejetih in revidiranih

dokumentov. Ti dogodki so na revizijski trg vplivali na vrsto zakonskih dopolnitev, ki se odvijajo na ravni Evropske Unije. Sprejeta Direktiva (Evropski parlament in Svet, 2014b) in Uredba (Evropski parlament in Svet, 2014a) v Evropski Uniji poudarjata in predpisujeta pomen neodvisnosti in kakovosti izvedbe revizij, hkrati pa nadzornim organom nalagata dodatne pristojnosti pri nadzoru nad revizijskimi družbami in revizijskimi partnerji zadolženimi za posel. Posamezne članice pa so morale nacionalno zakonodajo uskladiti z novimi predpisi. V Sloveniji je v postopku sprejemanja nov Zakon o revidiranju 3, ki pa ga pripravljavci še niso uskladili s stroko, zato tudi še ni bil sprejet. Revizijski svet Slovenskega Inštituta za revizijo in revizijske družbe so na Ministrstvo za finance (2016) naslovili dokument Pripombe na predlog Zakona o revidiranju in ocenjevanju vrednosti (Ministrstvo za finance, 2016a), objavljen na spletnih straneh ministrstva, ki se nanaša predvsem na:

- področje sprememb, ki naj bi jih implementirali v zakonodajo - razširitev zahtev iz Direktive (Evropski parlament in Svet, 2014b) in Uredbe (Evropski parlament in Svet, 2014a) pomeni za revizijske družbe dodatno administrativno breme, zmanjšuje konkurenčnost in povzroča dodatne stroške;
- stroškovno obremenitev revizijskih družb se zaradi prenosa nadzora iz Slovenskega Inštituta za revizijo na Agencijo za nadzor nad revidiranjem ne sme povečati, ker bi to povzročilo povečanje stroškov revidiranja, posledično pa zmanjšanje konkurenčnosti revidiranih družb;
- položaj stanovske organizacije - poudarja se vloga Slovenskega Inštituta za revizijo kot stanovske organizacije pri razvoju revizije in strokovno svetovanje in podpora revizijskim družbam in pooblaščenim revizorjem ter drugih z revidiranjem povezanih področij. V predlogu Zakona o revidiranju 3 pa Slovenski Inštitut za revizijo ne bi imel nobene vloge več.

Učinki menjave revizijskega partnerja zadolženega za posel in menjave revizijske družbe naj bi povečevali neodvisnost od naročnikov revizijskih storitev in hkrati povečevali kakovost izvedbe revizijskih postopkov. Izvedena anketa in pregled člankov obravnavane tematike so potrdili, da se neodvisnost povečuje tako pri menjavi partnerja zadolženega za posel kot tudi pri menjavi revizijske družbe. Izraženo revizorjevo mnenje je dejavnik neodvisnosti revizijskega partnerja, da se pri svojem odločanju upre vsem zunanjim pritiskom in izrazi svoje mnenje, na podlagi prejetih dokumentov in lastne strokovne presoje. Izvedena analiza pa je potrdila, da vrsta mnenja vpliva na odločitve gospodarskih družb o menjavi revizijske družbe, kar po mojem mnenju zmanjšuje neodvisnost revizijskega partnerja, ker družbe z grožnjami o zamenjavi revizijske družbe lahko vplivajo na vrsto izdanega mnenja.

Kakovost izvedbe revizijskih postopkov se, sklicujoč na analizo anketnih vprašalnikov in izsledkov preučevanih strokovnih člankov, bistveno bolj zmanjša, če se zamenja revizijska družba, kot pa če se zamenja revizijski partner. Učinek na kakovost pri menjavi revizijske

družbe je povezan predvsem z nepoznavanjem naročnika in omejenim časom izvedbe prve revizije, pri kateri se lahko spregledajo pomembne postavke, ki jih podjetje prikazuje v svojih računovodskih izkazih. Rezultati so pokazali, da je možnost napak v prvih letih revizije večja, kot pa če sodelovanje z naročnikom poteka dlje časa. Kakovost pri menjavi revizijskega partnerja znotraj revizijske družbe pa ostane na enaki ravni, saj je prenos znanj veliko lažji, če sta partnerja zaposlena v isti revizijski družbi in ostane metodologija dela ostane. Novi revizijski partner je tako prej opozorjen na pomembne postavke v računovodskih izkazih revidirane družbe.

Pomemben dejavnik pri menjavi revizijske družbe pa je zagotovo tudi strošek izvedbe revizije in njegov vpliv na ceno revizijske storitve. Menjava revizijske družbe pomeni povečan obseg dela za revizijsko skupino in revizijskega partnerja, prav tako pa pomeni tudi povečan obseg dela za naročnika. Posledično bi se strošek moral odraziti tudi v ceni izvedbe revizije, česar pa razmere na slovenskem revizijskem trgu ne dopuščajo in cene revizijskih storitev konstantno padajo.

Konkurenčnost na revizijskem trgu, vpliv na cene revizijskih storitev in vsakoletna pogajanja z naročniki za sklepanje pogodb vplivajo na neodvisnost pooblaščenih revizorjev pri izražanju mnenj in tudi na kakovost izvedbe revizij. Z zavedanjem o gospodarski pomembnosti izdanega revizorjevega mnenja, zavedanjem o pomembnosti notranjih usmeritev in njihovem upoštevanju v revizijskih družbah in nenazadnje kakovostno opravljenimi nadzori nad pooblaščenimi revizorji in revizijskimi družbami se lahko poveča neodvisnost in kakovost revizijskih postopkov.

LITERATURA IN VIRI

1. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2016). *Letno poročilo Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2015*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
2. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2017a). *Letno poročilo Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2016*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
3. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2017b). *Načrt dela Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2017 s finančnim načrtom 2017*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
4. Arruñada, B. (1997). Mandatory rotation of company auditors: a critical examination. *International review of law and economics*, 17(1), 31–61.
5. Cameran, M., Francis, J. R., Marra, A., & Pettinicchio, A. (2015). Are there adverse consequences of mandatory auditor rotation? Evidence from the Italian experience. *A journal of practise & theory*, 34(1), 1–35.
6. Corbella, S., Florio, C., Gotti, G., & Mastrolia, S. A. (2015). Audit firm rotation, audit fees and audit quality: the experience of Italian public companies. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 25, 46–66.
7. Coyle, D. (2010). Audit firm rotation – its impact on auditor independence: an Irish perspective. *CUAL Repository*. Najdeno 13. julija 2016 na spletnem naslovu <http://hdl.handle.net/10759/323579>
8. Čokelc, S., & Štager, V. (2016). Cene revizijskih storitev. *Sirius*, 2016(2), 40–77.
9. Daniels, B. W., & Booker, Q. (2011). The effects of audit firm rotation on perceived external auditor independence and audit quality. *Research in accounting regulation*, 23(1), 78–82.
10. Daugherty, B. E., Dickins, D., Hatfield, R. C., & Higgs, J. L. (2012). An examination of partner perceptions of partner rotation: direct and indirect consequences to audit quality. *A journal of practice & theory*, 31(1), 97–114.
11. European contact group. (b.1.). *EU audit Legislation*. Najdeno 15. maja 2016 na spletnem naslovu <http://www.8cld.eu/Pages/Index.aspx>
12. Evropski parlament in Svet. (2014a). *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*. Uradni list EU št. I. 158/77.
13. Evropski parlament in Svet. (2014b). *Direktiva 2014/56/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila o spremembi Direktive 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane izkaze*. Uradni list EU št. L 158/196.
14. Ewelt-Knauer, C., Gold, A., & Pott, C. (2012, 1. januar). What do we know about mandatory audit firm rotation? *ICAS*. Najdeno 15. marca 2017 na spletnem naslovu <https://www.icas.com/technical-resources/what-do-we-know-about-mandatory-audit-firm-rotation>

15. Firth, M., Rui, O. M., & Wu, X. (2012). How do various forms of auditor rotation affect audit quality? Evidence from China. *The international journal of accounting*, 47(1), 109–138.
16. Gold, A., Molls, F., Pott, C., & Watrin, C. (2010, 22. julij). The effect of engagement and review partner tenure and rotation on audit quality: evidence from Germany. *Science Research Network No. 1631947*. Najdeno 4. julija 2015 na spletnem naslovu <http://ssrn.com/abstract=1631947>
17. Hierarhija pravil revidiranja. *Uradni list RS* št. 86/2009.
18. IFAC – International Federation of Accountants. (2015). *Code of Ethics for Professional Accountant*. Najdeno 31. maja 2016 na spletnem naslovu <https://www.ethicsboard.org/system/files/publications/files/2015-iesba-handbook.pdf>
19. Kim, H., Lee, H., & Lee, J. E. (2015). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *The journal of applied business research*, 31(3), 1089–1106.
20. Lennox, C. S., Wu, X., & Zhang, T. (2014). Does mandatory rotation of audit partners improve audit quality? *The Accounting review*, 89(5), 1775–1803.
21. Majič, M., & Relić, S. (2014). Pregled kršitev Hierarhije pravil revidiranja. *Sirius* 4, 54–68.
22. Mihič, M. (2012). Kakovost zunanjšega revidiranja. *Revizor*, 1(1), 7–24.
23. Ministrstvo za finance. (2016a, 25. maj). *Pripombe na predlog Zakona o revidiranju in ocenjevanju vrednosti (ZRev-3)*. Najdeno 12. decembra 2016 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/sites/default/files/aktualno/pripombe_revizijskega_sveta_in_revizijskih_druz.pdf
24. Ministrstvo za finance (2016b, 26. April). *Predlog Zakona o revidiranju*. Najdeno 25. junija 2016 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Finan%C4%8Dni_sistem/2016-04-26_predlog_javna_obravnav.pdf
25. Offermanns, M. (2007). *Audit partner tenure and rotation in Germany – does rotation improve audit quality?* Maastricht: University Maastricht.
26. PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board. (2004, november). *Standing Advisory Group Meeting: Potential Standard – Elements of Quality Control*. Washington D.C.: Public Company Accounting Oversight Board.
27. Postma, E. (2016). *The effects of audit firm rotation on audit quality: does audit firm rotation improve audit quality?* Najdeno 25. novembra 2016 na spletnem naslovu http://essay.utwente.nl/69681/1/Postma_MA_BMS.pdf
28. Quick, R., & Wiemann, D. (2011). Zum Einfluss der Mandatsdauer des Abschlussprüfers auf die Prüfungsqualität. *Z Betriebswirtsch*, 81, 915–943.
29. Revizija. (b.l.). V *Gvin*. Najdeno 10. februarja 2016 na spletni strani <http://www.gvin.com/IskalnikCE/Pages/SearchResult.aspx?Mode=GvinSI&App=GvinIskalnikSI&Kontekst=1&QueryVsebina=revizija&Lang=sl-SI>
30. Robu, I. B., Grosu, M., & Istrate, C. (2016). The effect of the auditors' rotation on the accounting quality. *Audit financiar*, 1(133), 65–77.

31. Ruiz–Barbadillo, E., Gómez–Aguilar, N., & Carrera, N. (2009). Does mandatory audit firm rotation enhance auditor independence? Evidence from Spain. *A journal of practice & theory*, 28(1), 113–135.
32. Said, K., & Khasharmeh, H. (2014). Auditors' perceptions on impact of mandatory audit firm rotation on auditor independence – Evidence from Bahrein. *Journal of accounting and taxation*, 6(1), 1–18.
33. Skitek, M. (2010). Finančna neodvisnost kot ključna sestavina neodvisnosti revizijske družbe. *Revizor*, 6(1), 7–31.
34. Slovenski inštitut za revizijo. (1994). *Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
35. Slovenski inštitut za revizijo. (2009a). *MSR 700 – Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
36. Slovenski inštitut za revizijo. (2009b). *MSR 705 – Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
37. Slovenski inštitut za revizijo. (2009c). *MSR 220 – Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
38. Slovenski inštitut za revizijo. (2009d). *MSOK 1 – mednarodni standard obvladovanja kakovosti*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
39. Slovenski inštitut za revizijo. (2017). *Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo za leto 2016*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
40. Slovenski inštitut za revizijo. (b.l.). *Revizijske družbe*. Najdeno 30. novembra 2016 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizijske_druzbe/index.php
41. Taylor, S., & Glazen, W. (1996). *Revidiranje zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
42. Vertačnik, E., & Zaman Groff, M. (2016). Analiza cen začetnih revizijskih poslov v Sloveniji. *Sirius*, 4(4), 70–86.
43. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 65/2009.
44. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS* št. 65/2008.