

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

Ljubljana, maj 2010

Robert Potočki

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

ZAGOTAVLJANJE KAKOVOSTI DELOVANJA REVIZIJSKIH DRUŽB

Ljubljana, maj 2010

ROBERT POTOČKI

IZJAVA

Študent Robert Potočki izjavljam, da sem avtor tega magistrskega dela, ki sem ga napisal v soglasju s svetovalcem prof. dr. Markom Hočevanjem, in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovoljujem objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 18. 5. 2010

Podpis:

KAZALO

UVOD	1
1 KAKOVOST	4
1.1 Opredelitev pojma kakovosti.....	5
1.2 Zgodovinski vidik kakovosti.....	6
1.3 Razlika med zagotavljanjem kakovosti in kontrolo kakovosti.....	7
1.4 Različni vidiki zagotavljanja kakovosti.....	8
2 REVIDIRANJE	9
2.1 Opredelitev pojma revidiranja.....	10
2.2 Razlogi za revidiranje računovodskih izkazov	12
2.3 Zakonska ureditev revidiranja v Sloveniji.....	13
3 KAKOVOST REVIDIRANJA	16
3.1 Opredeljevanje kakovosti revidiranja.....	16
3.2 Elementi kakovosti revidiranja	17
3.3 Izbira kakovosti revidiranja	19
3.3.1 Dejavniki kakovosti revidiranja na strani povpraševanja.....	20
3.3.2 Dejavniki kakovosti revidiranja na strani ponudbe	21
3.4 Odpoved revidiranja zaradi neustrezne kakovosti	22
3.5 Vrzel v pričakovanjih.....	22
4 ZAGOTAVLJANJE KAKOVOSTI REVIDIRANJA	24
4.1 Notranji sistem obvladovanja kakovosti	25
4.1.1 Odgovornost posloводства za obvladovanje kakovosti revizijske družbe	30
4.1.2 Etične zahteve kot sestavina sistema obvladovanja kakovosti.....	35
4.1.3 Sprejetje naročnika in ohranjanje povezave z njim.....	38
4.1.4 Oblikovanje delovne skupine in človeški dejavniki	40
4.1.5 Izvedba posla	43
4.1.6 Spremljanje sistema za obvladovanje kakovosti	47
4.2 Zunanje zagotavljanje kakovosti	49
4.2.1 Javno nadzorstvo in zunanji sistem zagotavljanja kakovosti	50
4.2.2 Nadzor nad kakovostjo	55
4.2.3 Obvezna menjava revizorja	57
4.2.4 Omejevanje izvajanja nerevizijskih poslov s strani revizijskih družb.....	61
4.2.5 Prepoved opravljanja nerevizijskih storitev	62
4.2.6 Obvezna diverzifikacija poslov	63
4.2.7 Obvezno razkritje nerevizijskih poslov in revizijskih cen	64
4.2.8 Revizijska komisija	66
SKLEP	69
LITERATURA IN VIRI	71

KAZALO SLIK

Slika 1: Primerjava značilnosti kontrole kakovosti in zagotavljanja kakovosti.....	7
Slika 2: Posamezne stopnje zagotavljanja kakovosti v razvoju proizvoda.....	9
Slika 3: Ponazoritev razmerja med revidiranjem računovodskih izkazov, skladnosti s predpisi in poslovanja	11
Slika 4: Glavne lastnosti procesa revidiranja računovodskih izkazov.....	12
Slika 5: Shematični prikaz hierarhije pravil revidiranja.	14
Slika 6: Temeljna revizijska načela	15
Slika 7: Sestava kodeksa etike poklicnih revizorjev	15
Slika 8: Prikaz elementov kakovosti revidiranja.....	18
Slika 9: Dejavniki kakovosti revidiranja.....	20
Slika 10: Komponente vrzeli med pričakovano in dejansko izvedbo posla.	23
Slika 11: Ilustracija sistema obvladovanja kakovosti	29
Slika 12: Sistem obvladovanja kakovosti v revizijski mreži PriceWatehouseCoopers	30
Slika 13: Sestavine kakovosti dela.....	41
Slika 14: Sestavine procesa stalnega proučevanja in ocenjevanja ureditve obvladovanja kakovosti	49

KAZALO TABEL

Tabela 1: Vpliv neodvisnega javnega nadzorstva na revizijsko kakovost.....	53
----------------------------------------------------------------------------	----

UVOD

Poslovodstva gospodarskih družb ob koncu obračunskega obdobja pripravijo poročila, s katerimi lastnike in druge zainteresirane deležnike seznanijo z uspešnostjo poslovanja s sredstvi, ki so jim bila zaupana v poslovanje. Na podlagi poročil lastniki sodijo o uspešnosti delovanja poslovodstva. Problem, s katerim se srečujejo uporabniki informacij, izhaja iz tako imenovanega problema "agent principal" in nastopi zaradi asimetrije informacij. Zaradi dejstva, da poročilo pripravljajo osebe, o katerih uspešnosti se sodi na podlagi teh poročil, je nujno, da finančna poročila pregleda in potrdi neodvisna oseba – revizor. Revidiranje finančnih izkazov je tako nadzorni mehanizem, ki zmanjšuje informacijsko asimetrijo in varuje interese lastnikov, potencialnih lastnikov in drugih deležnikov s podajanjem razumnega zagotovila, da finančne informacije ne vsebujejo pomembnih napačnih navedb (Dang, 2004, str. 12).

Zaradi pomembnosti področja je potrebno, da revizorji opravijo svoje delo kakovostno in v skladu s pričakovanji. Nekakovostno opravljeno delo pomeni velike neugodne finančne posledice tako za uporabnike kot tudi za pripravljavce informacij. Za visoko kakovost revidiranja tako obstaja tudi javni interes, ki je širši od strogo gledanega razmerja med pripravljavci informacij in njihovimi uporabniki.

Ob koncu 20. in začetku 21. stoletja je bil ves svet priča škandalom, ko revizorji dela niso opravili dovolj kakovostno in v skladu s pričakovanji javnosti. Hiter propad Enrona in Worldcoma ob koncu leta 2001 je sprožil krizo zaupanja v vodenje podjetij, v računovodsko poročanje in v dejavnost revidiranja. Čeprav se je večina škandalov zgodila v Združenih državah Amerike, pa tudi primer Parmalata v Italiji opozarja, da pred škandali ni imuno nobeno svetovno gospodarstvo.

Izpostavilo se je, da ni zadovoljivega nadzora znotraj revizijskih družb in da nadzor nad revizijskimi družbami ni ustrezen. Opravljeni postopki revizijskih družb niso dosegali kakovosti, ki jih je pričakovala javnost. Posledice so bile (poleg izgube premoženja lastnikov in drugih deležnikov) tudi v izgubi zaupanja v delo revizorjev, kar je zaradi narave dela revizorjev in nezmožnosti ocenjevanja kakovosti njihovega dela s strani uporabnikov predstavljalo pravo katastrofo. Ugled revizorjev in zaupanje javnosti v njihovo delo je namreč pogoj, brez katerega njihovo delo ni mogoče. Gre za temeljna strokovna vprašanja pa tudi za vprašanja etike, ki so z vso silo privrela na površje po nedavnih računovodskih in revizijskih škandalih, ki so v temeljih zamajali ugled revizijske stroke in zaupanje javnosti v revizorje (Odar, 2003, str. 12).

Za ponoven dvig zaupanja v delo revizorjev je revizijska stroka pričela z ukrepi dviga splošne kakovosti revidiranja. Čeprav je problematika kakovosti revidiranja v revizijski stroki prisotna že dalj časa, pa so prav problemi v zadnjih letih pospešili spremembe na tem področju. Poleg intenzivnega proučevanja tematike sta bistvena rezultata dva nova standarda, ki ju je izdala

Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov in katerih glavna naloga je prav dvig kakovosti delovanja revizijskih družb. S tema standardoma so revizijskim družbam dana prenovljena navodila, kako naj zagotavljajo kakovost pri delovanju.

Poleg ukrepov v revizijski stroki je tudi javnost spoznala, da samoregulacija ni ustrezen način nadzora nad delom revizorjev. Način nadzora nad revizijskimi hišami, ki je bil uveljavljen v preteklosti, ni več zadoščal spremenjenim pogojem vedno bolj kompleksnega poslovanja gospodarskih subjektov. Zakonodajalci so zato pričeli predpisovati ali pa spreminjati način nadzora nad revizorji in revizijskimi hišami. Največje spremembe na tem področju sta prinesla Zakon Sarbanes-Oxley v Združenih državah Amerike in Direktiva 2006/437ES Evropskega parlamenta in Sveta o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, ki predvsem na področju javnega nadzora nad revizijskimi družbami prinaša nekaj inovativnih sprememb (Financial reporting Council (v nadaljevanju FRC), 2006, str. 11).

Spremembe, ki jih v pravni red Evropske unije prinaša prenovljena direktiva, so predvsem boljša razčlenitev nalog zakonskih revizorjev, njihova večja neodvisnost in etičnost, pogostejša izmenjava revizorjev, izboljšanje sistema nadzora nad posameznimi revizorji oziroma revizijskimi družbami, poostren javni nadzor nad revizijsko stroko ter večje sodelovanje med organi nadzora znotraj Evropske unije in državami, ki niso članice Evropske unije. Osmo direktiva tako vsebuje zahtevo, da morajo države članice vzpostaviti ureditev zunanjega nadzora, ki bi izpolnjevala temeljne zahteve iz Priporočila o zagotavljanju kakovosti za zakonskega revizorja. Pregledniki, ki bodo ta nadzor izvajali, bodo morali biti popolnoma neodvisni od družb, ki jih bodo nadzirali (Odar, 2003, str. 18).

Namen magistrskega dela

Namen magistrskega dela je obravnavati in predstaviti zagotavljanje kakovosti delovanja revizijske družbe ter združiti zakonske zahteve, teoretična spoznanja in praktične izkušnje v ugotovitve in predloge, ki bodo lahko poslovodstvu revizijske družbe pomagali do vzpostavitve učinkovitega in uspešnega sistema zagotavljanja kakovosti pri delovanju. Pri zasledovanju namena tega magistrskega dela sem izhajal iz domneve, da večina revizijskih družb še nima vzpostavljenega sistema, ki bi v celoti zadostil vsem predpisom s tega področja. Razlogi pa so po mojem mnenju predvsem v obsežnosti sprememb, ki jih nedavno sprejeti predpisi prinašajo v delovanje revizijskih družb.

Namen magistrskega dela je tudi vplivati na izboljšanje kakovosti revidiranja računovodskih izkazov in s tem dvigniti zaupanje javnosti v delo revizorjev. Revizijske družbe lahko namreč po mojem mnenju dvignejo stopnjo zaupanja v svoje delo s tem, da pokažejo, kako resno so se lotili odprave pomanjkljivosti, ki so v preteklih letih pripeljale do revizijskih škandalov.

Cilj magistrskega dela

Magistrsko delo zasleduje več ciljev. Prvi cilj je obširneje predstaviti problematiko revizijske kakovosti in ugotoviti stanje na področju zagotavljanja kakovosti delovanja revizijskih družb v Sloveniji in širše.

Drugi temeljni cilj je utemeljiti razloge za bistvene spremembe na področju sistema zagotavljanja kakovosti v revizijskih družbah, predstaviti posamezne ukrepe v sistemu zagotavljanja kakovosti revizijskih družb in njihov vpliv na delovanje revizijskih družb ter izpostaviti morebitne pomisleke in dileme, povezane s posameznimi ukrepi na področju zagotavljanja kakovosti pri delovanju revizijskih družb.

Omejitev raziskave

Kot izhaja že iz naslova magistrskega dela, je problematika proučevanja usmerjena na proučevanje zagotavljanja kakovosti pri delovanju revizijskih družb, ki opravljajo zakonsko predpisano revidiranje računovodskih informacij iz preteklosti. Raziskava tako ne proučuje revidiranja poslovanja in revidiranja skladnosti s predpisi, ki jih navadno izvajajo notranji revizorji in državni revizorji.

Temeljne hipoteze raziskovanja

Temeljne hipoteze tega dela so:

- nezadostna revizijska kakovost lahko povzroči veliko škodo uporabnikom računovodskih informacij;
- učinkovit sistem zagotavljanja kakovosti pri delovanju revizijskih družb pripomore h kakovosti revidiranja;
- zagotavljanje kakovosti ne more biti prepuščeno samo revizijskim družbam ali organizacijam, ki jih te družbe obvladujejo;
- revizijske družbe potrebujejo smernice za vzpostavitev učinkovitega sistema zagotavljanja kakovosti pri delovanju revizijske družbe in
- zagotavljanje kakovosti delovanja revizijskih družbe je pomembno orodje za dvig zaupanja javnosti v njihovo delo.

Metode raziskovanja

Pri raziskovanju izhajam iz podrobne proučitve domače in tuje literature, predvsem s področja revidiranja, zakonskih predpisov s proučevanega področja, revizijskih standardov, smernic in stališč, ki jih izdajajo različna strokovna telesa. Pri izdelavi magistrskega dela so uporabljena

teoretična znanja, pridobljena na podiplomskem študiju na Ekonomski fakulteti, ter praktična znanja, pridobljena pri delu v revizijski družbi.

Pri svojem delu uporabljam več metod dela, in sicer:

- metodo deskripcije za podroben in objektivni opis osrednjega predmeta proučevanja, to je zagotavljanja kakovosti pri delovanju revizijskih družb;
- deduktivno metodo, na osnovi katere iz splošnih značilnosti pojmov, kot so kakovost in zagotavljanje kakovosti, izpeljem njihove posamezne sestavne dele;
- metodo analiziranja, s katero podrobneje proučim teoretske osnove obravnavane problematike;
- metodo primerjave, na osnovi katere teoretična spoznanja primerjam s svojimi praktičnimi izkušnjami, ki sem jih pridobil pri svojem delu na področju revidiranja, ter
- metodo sinteze, na osnovi katere povežem zakonske zahteve po zagotavljanju kakovosti z učinki, ki jih imajo na delovanje revizijskih družb.

Predstavitev vsebine poglavij

Magistrsko delo je razdeljeno na več poglavij, s pomočjo katerih skušam postopoma doseči cilj proučevanja. Začetna poglavja namenim predstavljanju posameznih pojmov in področij, ki so potrebna za razumevanje nadaljnjih poglavij. V prvem uvodnem delu magistrske naloge opredelim problem, izhodišča, cilje in namen proučevanja. Drugo poglavje z naslovom Kakovost namenim opredeljevanju kakovosti in drugih pojmov, tesno povezanih s kakovostjo, kot sta kontrola kakovosti in zagotavljanje kakovosti. Tretje poglavje Revidiranje je namenjeno opredeljevanju pojma revidiranja, razlogom za nastanek revidiranja in zakonski ureditvi področja revidiranja v Sloveniji. V četrtem poglavju analiziram pojem kakovosti revidiranja, in sicer opredelim pojem kakovosti revidiranja, ga razčlenim na posamezne sestavine in pojasnim pomembnost kakovosti revidiranja na samo dejavnost revidiranja. V tem poglavju tudi pojasnim, kako udeleženci v procesu revidiranja izbirajo stopnje revizijske kakovosti. Prav tako se v njem ukvarjam s problematiko nezadostne revizijske kakovosti, ki se kaže v odpovedi revidiranja in vrzeli v pričakovanjih med posameznimi udeleženci procesa revidiranja. Peto poglavje namenim zagotavljanju kakovosti revidiranja. Tu predstavim zakonske in druge predpise, ki delujejo s ciljem zagotavljanja revizijske kakovosti revizijskih družb, in pojasnim, kako naj bi posamezni ukrepi zviševali revizijsko kakovost in kakšen vpliv imajo ti ukrepi na delovanje revizijskih družb. Magistrsko delo zaključim s povzetkom bistvenih ugotovitev in spoznanj.

1 KAKOVOST

Večina literature, ki obravnava pojem kakovosti, prične obravnavo z dejstvom, da je sam pojem izmikajoč in težko opredeljiv. Kakovost namreč različnim ljudem pomeni različno.

Tudi Slovar slovenskega knjižnega jezika (1994) v opredeljevanju kakovosti ni preveč ekspliciten. Kakovost je tako nekaj, kar kaže na veliko mero pozitivnih lastnosti. V povezavi s pojmom kakovosti se navadno pojavljajo pojmi kot so odličnost, odsotnost napak, skladnost z načrti, stanje brez napak in podobno.

1.1 Opredelitev pojma kakovosti

Najbolj razširjeno opredeljevanje kakovosti je v zvezi s pričakovanji kupcev. Kakovosten poslovni učinek (proizvod ali storitev) naj bi zadovoljil ali celo presegel zahteve oziroma pričakovanja kupcev. Tudi standardi ISO opredeljujejo kakovost kot doseganje lastnosti izdelka ali storitev, ki jih kupec pričakuje. Ameriško združenje za standarde (ANSI) opredeljuje kakovost kot skupek lastnosti objekta, ki imajo sposobnost zadovoljevati naštete ali predpostavljene potrebe (Juran & Blanton, 1999, str. 1594).

Z opisovanjem posameznih lastnosti objekta, ki jih naj ta poseduje, lahko samo pojmovanje kakovosti z vidika kupca prenesemo tudi na druge vidike. S proizvodnega vidika kot tisto, kar ustreza proizvodnim specifikacijam in je brez napak, z vidika samega proizvoda kot tako lastnost proizvoda, ki mu dodaja neko dodano vrednost, s stališča vrednosti kot najboljše razmerje med ceno in lastnostmi proizvoda, s stališča standardizacije kot odsotnost variacij med posameznimi izdelki (Russell, 2000, str. 177).

Po Juranu in Blantonu. (1999, str. 26) sta za pravilno razumevanje in ravnanje s kakovostjo pomembni dve definiciji pojma kakovosti:

1. Kakovost pomeni tiste lastnosti proizvoda, ki ustrezajo uporabnikovim potrebam in povečujejo njegovo zadovoljstvo. Ta razlaga je usmerjena k prihodkom. Smisel višje kakovosti je v doseganju višje ravni zadovoljstva kupca in s tem povezano z višjimi prihodki. Vendar pa višja kakovost navadno zahteva dodatna vlaganja in s tem vpliva na povišanje stroškov. Višja kakovost nam prinaša višje stroške.
2. Kakovost pomeni odsotnost nepravilnosti in napak, ki bi zahtevale ponovno opravljanje določenih delovnih operacij ali bi imele za posledico nezadovoljstvo kupca. V tem smislu je pojmovanje kakovosti povezano s stroški in višja kakovost pomeni nižje stroške.

Izhajajoč iz obeh definicij pojma deli Rusjan (1999, str. 268) kakovost na dva vidika: zunanji vidik ali vidik kupca in notranji vidik. Pri prvem vidiku kupec določa, kaj je kakovostno na podlagi vrednosti in koristnosti, ki mu jih prinašajo posamezne lastnosti proizvoda ali storitve. Pričakovana raven kakovosti se neprenehoma dviguje, zato podjetja težijo k stalnemu izboljševanju z uvajanjem novih tehnologij in z zmanjševanjem variabilnosti v vseh procesih. Drugi vidik kakovosti je notranji vidik. Z vidika podjetja je kakovost povezana z doseganjem takih lastnosti proizvoda ali storitve in njegove izdelave, da slednji zadovolji opredeljena

pričakovanja kupcev. Z notranjega vidika pomeni kakovosten proizvod izdelak, ki se ujema z zahtevami in standardi na osnovi tržnih zahtev.

Pri kakovosti je potrebno poudariti, da je ta vedno povezana s pričakovanji kupcev, kaj bodo dobili. Kakovosti poslovnim učinkom torej ne predpisujejo tehnična pravila, ampak kupci. V tem kontekstu je smiselno opredeliti merila, s katerimi kupci merijo celotno vrednost poslovnega učinka. Jocou in Lucas (1995, str. 25) kot merila omenjata obseg vseh poslovnih učinkov in njihovo zanesljivost, stroške nakupa in uporabe ter rok, v katerem so bile zadovoljene kupčeve potrebe. To so tri glavne točke, na katere moramo biti pozorni, ko opredeljujemo vrednost poslovnega učinka za kupca, in iz katerih opredeljujeta kakovost v podjetju. Kakovost se bo v očeh kupca povečala, če bomo izdelali poslovni učinek bolje, ceneje in hitreje. V okviru celovitega obvladovanja kakovosti tako zasnujemo, izdelamo in ponudimo kupcu vedno bolj gospodarno narejene poslovne učinke, ki so čedalje več vredni.

1.2 Zgodovinski vidik kakovosti

Kakovost je del človeškega življenja, kulture in zgodovine od najzgodnejših začetkov in je imela vedno dva vidika. Enega lahko opazujemo v Sfinji iz Gize, ko neopisljivo in privlačno dodaja smisel življenju. Drugi vidik pa nam predstavljajo piramide iz Gize, ki stojijo že pet tisoč let in predstavljajo funkcionalni vidik kakovostnega gradbeništva (Kemp, 2006, str. 28).

Pojmovanje kakovosti in vloga kakovosti v človekovem življenju sta se skozi zgodovino spreminjala. V praskupnosti je zaradi enostavnosti proizvodnje in neobstoja menjave bila kakovost v domeni izdelovalca in v večini primerov tudi porabnikov izdelkov. Tako je že tedaj obstajala potreba po kakovosti, vendar pa zaradi neobstoja trgovine ni bilo potrebe po kontroli kakovosti.

S pojavom trgovine se je pojavila tudi potreba po kontroli kakovosti. Dokler je prevladoval obrtniški način in kasneje maloserijska proizvodnja, je kontrolo izvajal sam mojster, s pojavom velikoserijske proizvodnje pa se je oblikovala služba kontrole kakovosti. Razlog za oblikovanje službe kakovosti je bil v standardizaciji posameznih delov, ki v množični proizvodnji niso bili več narejeni posamično, ampak je vsak sestavni del moral ustrezati vsem drugim sestavnim delom, tako v procesu prvotnega sestavljanja kot kasneje v vlogi nadomestnega dela. Največji vpliv na to je imela proizvodnja orožja, saj slaba kakovost v mirnem času pomeni visoke stroške, v času vojne pa je lahko usodna (Kemp, 2006, str. 50).

Dobra stran službe kakovosti je bila predvsem v tem, da se je začela ukvarjati s problematiko kakovosti, da je dosledno upoštevala kriterije kakovosti in da je bila neodvisna od proizvodnje. Slaba stran je bila posledica ločitve službe kontrole kakovosti od proizvodnje, saj se delavci v proizvodnji niso čutili odgovorne za doseganje kakovosti. Vsa odgovornost za kakovost se je tako prenesla na službo kontrole kakovosti.

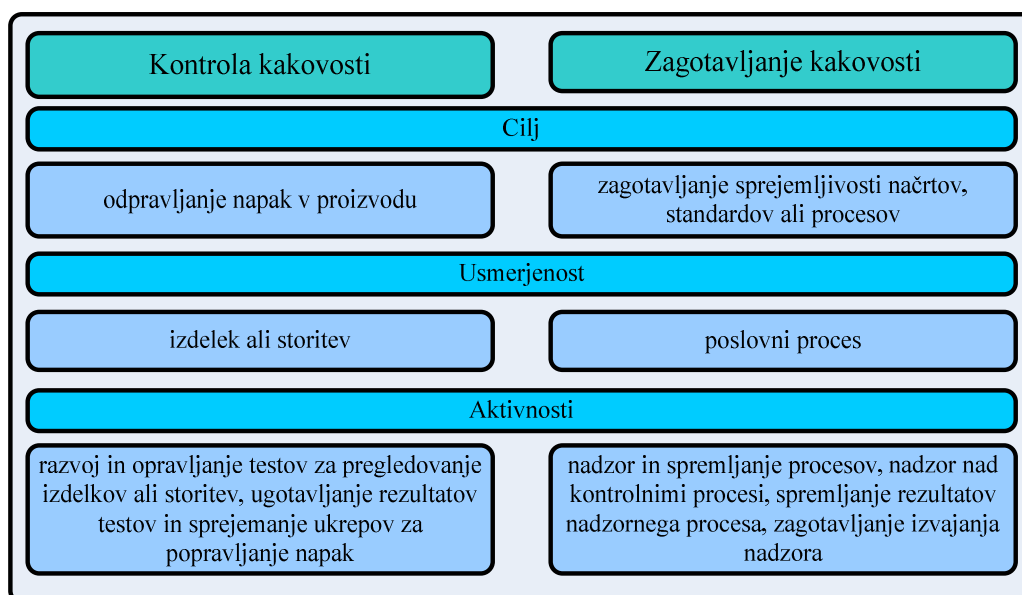
Cilj kontrole kakovosti ne sme biti samo odkrivati napake, ampak predvsem najti vzroke, ki so privedli do napak, ter te vzroke odpraviti, da se enake napake v prihodnje ne bi ponavljale. Zavedati se moramo, da kakovostnega poslovnega učinka ne dobimo s kontrolo kakovosti, ampak z njegovo izdelavo. Vzrokov za napake je lahko več; najpogosteje se pojavljajo na področjih, kot so neustrezni vhodni materiali, pomanjkljiva usposobljenost zaposlenih, nejasni postopki, napake v opremi in podobno. V podjetju je treba redno odkrivati vzroke slabe kakovosti, saj le tako lahko obvladujemo izvajalni sistem. Iz dejavnosti kontroliranja je nastala dejavnost zagotavljanja kakovosti. Na to razširitev so vplivale predvsem panoge, v katerih je bilo zagotavljanje javnega zdravja in varnosti odločilnega pomena (Russell, 2000, str. 177).

V šestdesetih letih preteklega stoletja se je kakovost razširila iz proizvodnje v druge poslovne funkcije podjetja. Zagotavljanje kakovosti je namreč mogoče zagotoviti zgolj z ustreznim sodelovanjem vseh zaposlenih v podjetju. Z vključevanjem vseh zaposlenih oziroma vseh poslovnih funkcij v zagotavljanje kakovosti lahko govorimo o tako imenovanem celovitem obvladovanju kakovosti. Poudarek pri zagotavljanju kakovosti prehaja torej na reševanje problema usklajevanja posameznih delov podjetja (Rusjan, 1999, str. 269).

1.3 Razlika med zagotavljanjem kakovosti in kontrolo kakovosti

Zagotavljanje kakovosti so vse načrtovane aktivnosti, ki so implementirane v poslovnem procesu in katerih glavni namen je podajanje primernega zagotovila, da bodo v samem sistemu vzpostavljeni ustrezni nadzorni mehanizmi, ki zagotavljajo delovanje v skladu s standardi, procesi ali načrti. Posamezne značilnosti kontrole kakovosti in zagotavljanja kakovosti prikazuje Slika 1.

Slika 1: Primerjava značilnosti kontrole kakovosti in zagotavljanja kakovosti



Vir: TeraQuest: Making the QA-QC marriage paid off, 2001, str. 11.

Pojem zagotavljanja kakovosti je zelo podoben pojmu kontrole kakovosti. Oba pojma namreč ocenjujeta dejansko kakovost s primerjavo dejanskega stanja z načrtovanim. Oba v primeru ugotovljenih nepravilnosti vodita k odpravljanju slednjih. Pri kontroli kakovosti je glavni poudarek na izdelku ali storitvi, ki nastaja v kontroliranem procesu. Pri zagotavljanju kakovosti pa je poudarek na procesu. Iz napisanega je razvidno, da je kontrola kakovosti ožji pojem od zagotavljanja kakovosti (Sower, 2008 str. 19).

Razlika med pojmom nastopa pri glavnem namenu, ki ga z uporabo teh pojmov želimo doseči. Pri kontroli kakovosti želimo osebam, ki sodelujejo pri posameznih operacijah, pomagati pri obvladovanju teh operacij. Pri zagotavljanju kakovosti je glavni namen doseči pri osebah, ki ne sodelujejo v procesu, prepričanje, da proces deluje v skladu z njihovimi pričakovanji. V tem smislu lahko zaključimo, da je zagotavljanje kakovost podoben pojem kot zavarovanje. Pri obeh si za razmeroma majhen znesek lahko zagotovimo varovanje pred veliko večjo izgubo. Obstaja pa tudi med tema pojmomoma razlika. Zagotavljanje kakovosti je namreč usmerjeno v preventivno delovanje, saj naj bi nam omogočalo zgodnje javljanje napak, ki bi lahko pomenile veliko izgubo. Pri zavarovanju pa šele po škodnem dogodku dobimo povrnjeno škodo, ki je nastala pri dogodku (Juran, 1999, str. 213).

1.4 Različni vidiki zagotavljanja kakovosti

Zagotavljanje kakovosti deluje na posamezni proizvod s tremi potencialnimi orodji, in sicer s preventivnim preprečevanjem napak, zmanjševanjem napak z njihovim preprečevanjem in zmanjševanjem učinka napak. Tian (2005, str. 27) podrobnejšo razdelitev posameznih ukrepov podaja z razdelitvijo aktivnosti v okviru zagotavljanja kakovosti na tri generične skupine:

1. Odpravljanje napak z odstranjevanjem vzrokov napak

V okviru teh aktivnosti zagotavljanja kakovosti preprečujemo, da bi se določene aktivnosti v poslovnem procesu, ki lahko povzročijo napake, prenesle v sam končni proizvod. Napake so večinoma posledica napačnih aktivnosti ali pa izostanka aktivnosti delavcev v procesu, ki povzročijo nastanek proizvoda z napakami. Ta točka je najbolj skladna s tradicionalnim razmišljanjem o vlogi zagotavljanja kakovosti v poslovnem procesu, kjer naj bi ta deloval predvsem preventivno. Primer teh aktivnosti so osebni testi, ki se opravljajo za posamezne poklice (npr. policist), s katerimi se želi doseči, da poklica ne bi opravljale osebe, za katere obstaja višje tveganje, da bodo pri delu opuščale posamezne aktivnosti ali pa jih opravljale na napačen način.

2. Zmanjševanje napak z odkrivanjem napak in njihovim odstranjevanjem

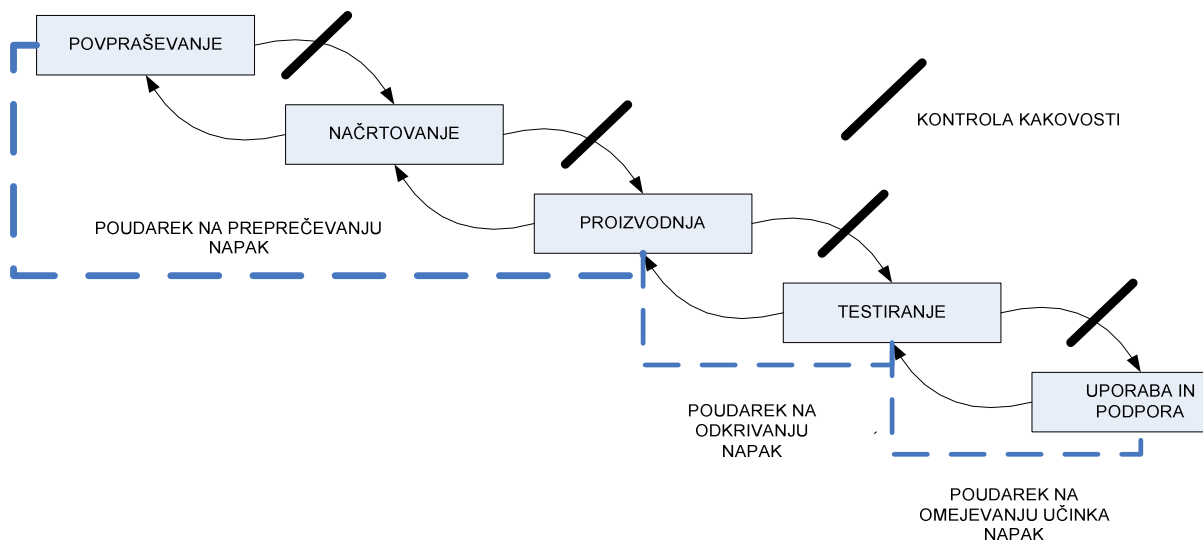
Te aktivnosti v okviru zagotavljanja kakovosti odpravljajo napake, ko so se le-te že pojavile v končnem proizvodu. Druga skupina je najbolj tradicionalna skupina in se najbolj približa aktivnostim, ki jih počnemo v okviru tradicionalnega pojmovanja kontrole kakovosti. Gre

za različne metode testiranja in nadzora, s katerimi želimo izločiti proizvode, ki vsebujejo napake, ali pa odpraviti napake, ki jih vsebujejo.

3. Zmanjševanje napak z omejevanjem njihovega učinka

Tretja skupina aktivnosti v okviru sistema zagotavljanja kakovosti zajema vse tiste aktivnosti, pri katerih želimo omejiti velikost napake potem, ko je ta že nastala. V tej skupini so tiste aktivnosti, ki se v primeru odkrite napake sprožijo zaradi omejevanja škode. V avtomobilski industriji so to primeri, ko se na vseh avtomobilih določenega modela zamenjajo sklopi, za katere je bilo ugotovljeno, da so okvarjeni. Primer je tudi zasilna zaustavitev jedrskega reaktorja v primeru, da pride do okvare na kakšnem sklopu, ki bi lahko potencialno vplival na varnost delovanja jedrske centrale.

Slika 2: Posamezne stopnje zagotavljanja kakovosti v razvoju proizvoda



Vir: J. Tian, *Testing, Quality assurance and quantifiable improvements*, 2006, str. 45.

Slika 2 prikazuje posamezne aktivnosti v slapu. Iz Slike 2 je razvidno, da kontrola kakovosti nastopa v vseh fazah razvoja posameznega proizvoda. Se pa glede na stopnjo, v kateri se nahaja proizvod, spreminjajo cilji, ki jih želimo doseči s kontrolo kakovosti. V okviru proučevanega področja magistrske naloge, to je zagotavljanja kakovosti pri delovanju revizijskih družb, se srečujemo predvsem z ukrepi iz prve in druge skupine.

2 REVIDIRANJE

Potreba po revidiranju se je pričela z dnem, ko je bilo premoženje ene osebe zaupano v poslovanje drugi osebi. S tem dejanjem se je prvič pojavila tudi potreba po poročanju o rezultatih poslovanja s tem premoženjem in posledično tudi zahteva po pregledovanju pravilnosti podatkov, ki so bili posredovani lastnikom premoženja.

Tako lahko neke vrste začetkov revizije najdemo že v starem Egiptu in pozneje v antiki, ko so osebe, katerim sta bila zaupana zbiranje in distribucija javnih sredstev, morale pred pooblaščenim osebo poročati o ravnanju s sredstvi (Porter, Simon & Hatherly, 2003, str. 3). Tudi sam izvor angleškega prevoda besede revidiranje (angl. *audit*) je latinskega izvora,¹ medtem ko izvor slovenske besede revizija najdemo v pojmu revidere ali revisus, ki pomeni re-ponovno + videre-videti.²

Revidiranje kot zahtevnejša oblika nadziranja kot ga poznamo danes se je bolj množično pričelo uporabljati v drugi polovici 18. stoletja in je tesno povezano z industrijsko revolucijo. Nastanek velikih podjetij za množično proizvodnjo je zahteval tudi združevanje kapitala posameznikov ter ločitev funkcije upravljavca in poslovodje.

2.1 Opredelitev pojma revidiranja

Taylor in Glazen (1996, str. 32) v svojem delu revidiranje širše opredeljujeta kot »sistematičen« postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti teh uradnih trditvev z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom. Turk (1995, str. 2) v svojem delu poudarja predvsem dejstvo, da je revidiranje naknadno in pretežno korektno nadziranje, ki temelji na izvedenskem obnavljanju. Neodvisnost je poudarjena v delu definicije, ki govori, da revidiranje opravljajo v predmet nadziranja organizacijsko ne vključeni in tam po načelu nesodelujoči organi. Predmet dela pa obsega oblikovanje in ovrednotenje dokazov o trditvah v zvezi s predmetom nadziranja ter poročanje o ugotovitvah zainteresiranim uporabnikom takšne informacije, da bi na tej podlagi ustrezno ukrepali.

Zakon o revidiranju (Ur. l. RS, št. 65/2008) (v nadaljevanju Zrev-2) v tretjem členu podaja definicijo z delitvijo revidiranja na naslednje posle: revidiranje računovodskih izkazov, druge posle dajanja zagotovil in posle opravljanja dogovorjenih postopkov. Pogoj neodvisnosti izhaja iz določila, da je potrebno dela izvajati na podlagi pravil Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov s področij revidiranja, dajanja zagotovil in etike.

Na podlagi definicij lahko o značilnostih revidiranja povlečemo nekaj skupnih izhodišč:

- revidiranje je proces, ki poteka po vnaprej določenem zaporedju korakov;
- revidiranje je poglavito za proces zbiranja in ovrednotenja dokazov. Pri tem procesu mora revizor ohranjati nepristransko stanje duha;
- revizor kritično presoja dejstva, posredovana s strani oseb ali organizacije o njihovih aktivnostih;

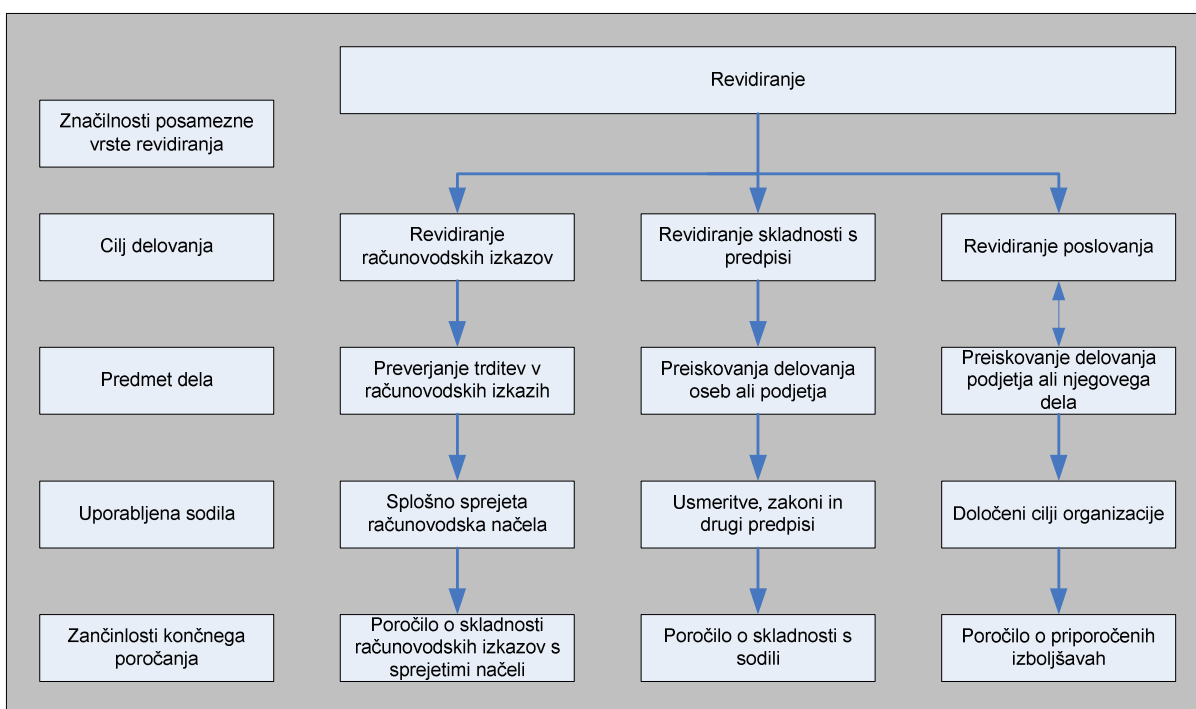
¹ Izvor besede audit najdemo v besedi auditorium, ki je izpeljana iz grške besede akroaterion, ki pomeni mesto, na katerem se opravljajo zaslišanja in sprejemajo odločitve (ForeignWord.com, 2010).

² Online Etymology Dictionary, 2010.

- revizor ocenjuje skladnost presoj z vnaprej znanimi pravili, ki jih morajo pri svojem delovanju ali poročanju spoštovati posamezniki ali organizacije;
- revizor sporoča rezultate presoje v pisnem poročilu, ki je na voljo vsem uporabnikom informacij.

Slika 3 prikazuje značilnosti treh vrst revidiranja. Taylor in Glazen (1996, str. 35) ugotavljata, da stroge ločnice med posameznimi vrstami revidiranja ni mogoče postaviti. Med posameznimi organizacijami, ki izvajajo revidiranje, revizijske hiše večinoma izvajajo revidiranje računovodskih izkazov, notranji revizorji večinoma revizijo skladnosti s predpisi in revidiranje poslovanja, organizacije, zadolžene za državno revidiranje, pa večinoma revidiranje skladnosti s predpisi.

Slika 3: Ponazoritev razmerja med revidiranjem računovodskih izkazov, skladnosti s predpisi in poslovanja

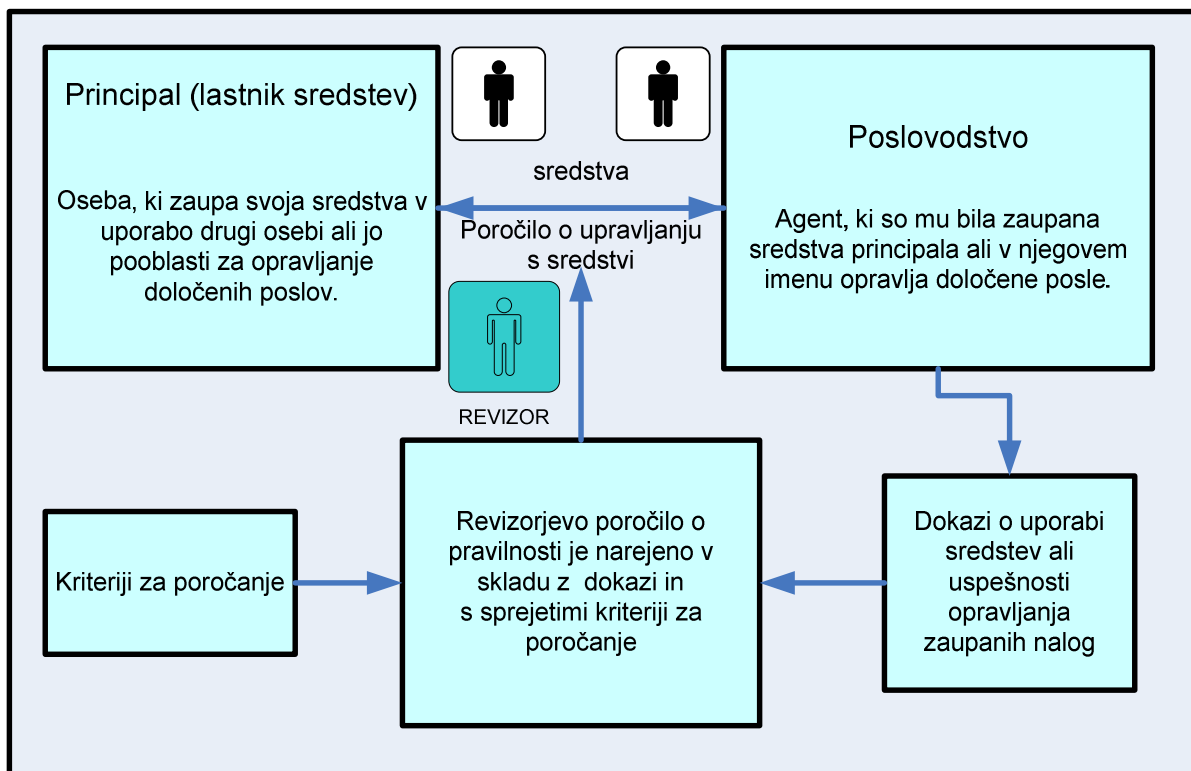


Vir: S. Taylor & W. Glazen, Revidiranje: zasnove in postopki, 1996, str. 35.

Definicija revidiranja računovodskih izkazov, ki jo podaja Zrev-2 (3. člen), temelji na postopkih, ki jih revizor uporablja, na lastnostih, ki jih mora imeti pri delu, in rezultatih njegovega dela. Postopki in rezultati so tako preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Pri tem pa mora biti revizor neodvisen in strokoven.

Iz Slike 4 lahko potegnemo nekaj zaključkov. V procesu revidiranja sodelujejo trije subjekti. Zagotavljanje neodvisnosti je glavni postulat revidiranja. Iz Slike 4 je razvidno, da revizor pri svojem delu sodeluje s poslovodstvom kot osebo, ki pripravlja poročila o poslovođenju s sredstvi lastnika, medtem ko sodelovanja z drugimi deležniki razen sporočanja rezultatov ni.

Slika 4: Glavne lastnosti procesa revidiranja računovodskih izkazov



Vir: B. Porter, J. Simon & S. Hatherly, *Principles of External Auditing*, 2003, str. 4.

2.2 Razlogi za revidiranje računovodskih izkazov

Taylor in Glazen (1996, str. 36) opisujeta štiri okoliščine, ki povzročajo potrebo po revidiranju:

Odnos med poslovodstvom in lastniki, znan tudi pod imenom problem agent-principal ali teorija skrbništva ali zaupanja. Bistvo problema je v dejstvu, da med agentom (poslovodjo) in principalom (lastnikom) prihaja do asimetrije informacij. Posledica asimetrije informacij je moralni hazard oziroma tveganje, da agent ne bo deloval v dobro principala, ampak bo zasledoval svoje cilje.

Če imata agent in principal iste interese, potem problema principal-agent ni. Agenti in principalali povečujejo lastne koristi. Pojav stroškov principal-agent nastane šele v primeru, ko se interes principala razhaja z agentovimi. Če so preference agenta drugačne, bo agent začel delovati v škodo principala. Nasprotovanje izvira iz njihovih vlog, kjer gre za organizacijsko navzkrižje. Verjetnost, da agent ne bo imel enakih interesov kot principal, je namreč zelo

velika. Za zmanjšanje stroškov, ki so bili povzročeni s strani agenta, mora principal sprejeti določeno obliko notranje kontrole, ki bo preverjala agentovo delovanje v podjetju (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 2005, str. 12–13).

Pomembnost informacij

Na podlagi informacij, ki jih dobijo deležniki o podjetjih, ti sprejemajo svoje poslovne odločitve. V primeru napačnih informacij lahko pride do nepravilnih odločitev, kar ima neugodne posledice za deležnike.

Strokovna zahtevnost, priprava in pregled informacij

Z razvojem in rastjo podjetij se večata tudi obseg in število ekonomskih transakcij, ki jih podjetje opravi v okviru svoje dejavnosti. Transakcije in računovodski sistemi pa postajajo vedno bolj kompleksni tako zaradi razvoja novih tehnologij kot tudi globalizacije in splošnega tehnološkega napredka. Kot posledica tega je odkrivanje napak v računovodskih izkazih postalo vedno bolj zahtevno. Zaradi zahtevnosti okolja tako ni moč pričakovati, da bi osebe, ki niso ustrezno strokovne, lahko same nadzirale podjetja. Morajo se zanašati na mnenje strokovnjakov, ki imajo ustrezna znanja za razumevanje informacij in njihovo pravilno ovrednotenje.

Nesposobnost deležnikov presoјati kakovost informacij

Lastniki ne morejo sami vršiti nadzora nad podjetji iz več razlogov. Ti razlogi so lahko pravne narave, povezani so z oddaljenostjo lastnikov od sedeža podjetja ali pa je razlog ekonomske narave, saj bi bilo posamično preverjanje vseh podjetij, ki jih imajo v lasti institucionalni lastniki, preprosto predrago.

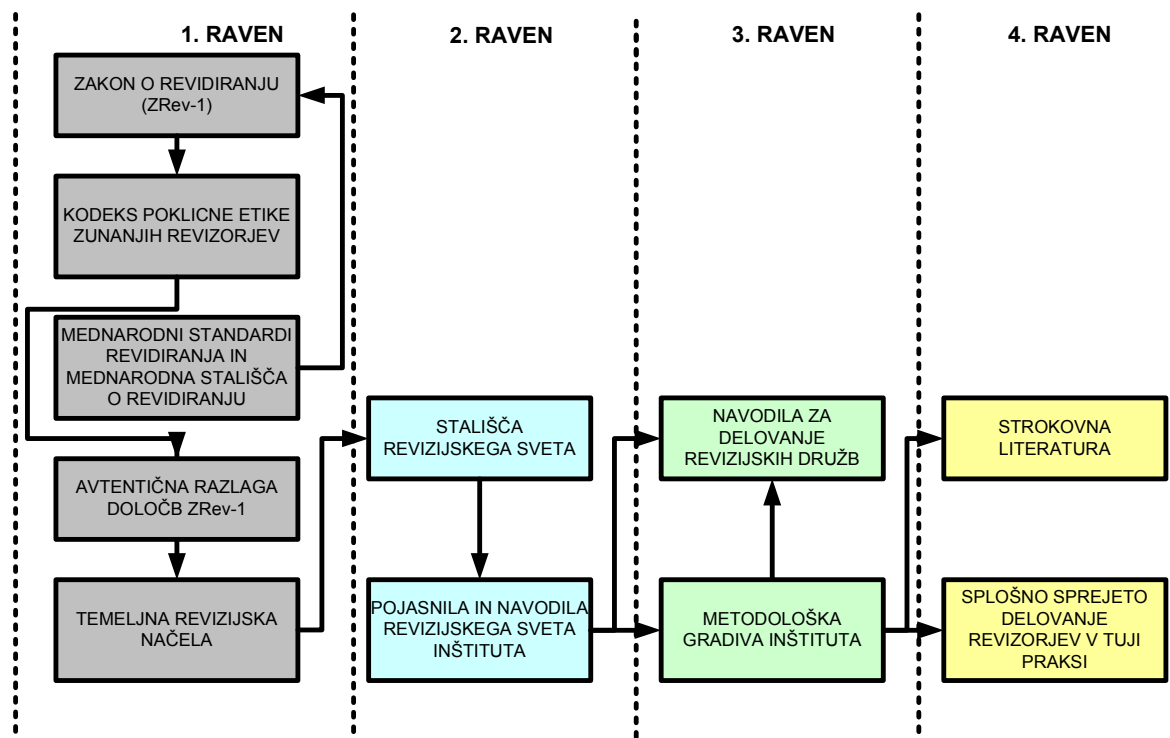
2.3 Zakonska ureditev revidiranja v Sloveniji

Temeljni predpis, ki pri nas ureja področje revidiranja, je Zakon o revidiranju (ZRev-2). Zakon določa, da revidiranje poteka na predpisan način, v skladu s temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja, ki jih sprejme Slovenski inštitut za revizijo, ter v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja in mednarodnimi stališči o revidiranju in drugimi zakoni, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb, oziroma druge oblike revizije in predpisi, izdani na njihovi podlagi.

Z zakonom o gospodarskih družbah, ki je stopil v veljavo 10. julija 1993, je v 53. členu v Republiki Sloveniji prvič opredeljeno obvezno revidiranje računovodskih izkazov gospodarskih družb. S sprejetjem določil o revidiranju računovodskih izkazov je postalo nujno sprejeti tudi določila, ki bi podrobneje urejala področje revidiranja računovodskih izkazov. To je bilo storjeno s sprejetjem in uveljavitvijo Zakona o revidiranju, ki je pričel veljati 2. 7. 1993.

Preostali predpisi, ki urejajo področje revidiranja v Sloveniji, so skladno s hierarhijo pravil razdeljeni na 4 ravni. Namen hierarhije pravil revidiranja je določanje prioritete posameznih pravil. Tako imajo pri uporabi posameznih pravil vedno prednost tista na višji ravni, kar velja tudi v primeru kolizije med posameznimi pravili.

Slika 5: Shematični prikaz hierarhije pravil revidiranja



Vir: Hierarhija pravil revidiranja, 1996, 14. člen.

Hierarhijo pravil revidiranja je potrdil Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji 6. seji 6. 6. 2002. Na najvišji ravni pravil revidiranja je Zakon o revidiranju. Glede na to, da v Sloveniji ni sprejetega kodeksa poklicne etike računovodskih strokovnjakov, ki bi bil zavezujoč za računovodske strokovnjake, ki delujejo znotraj meja Slovenije, je za vse računovodske strokovnjake v Sloveniji neposredno obvezujoč kodeks etike, ki ga je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (Gruber, 2005, str. 3).

Avtentična razlaga določb Zakona o revidiranju so določila in obrazložitve neposredne uporabe, ki jih sprejema Državni zbor Republike Slovenije in so objavljena v Uradnem listu Republike Slovenije.

Slika 6: Temeljna revizijska načela

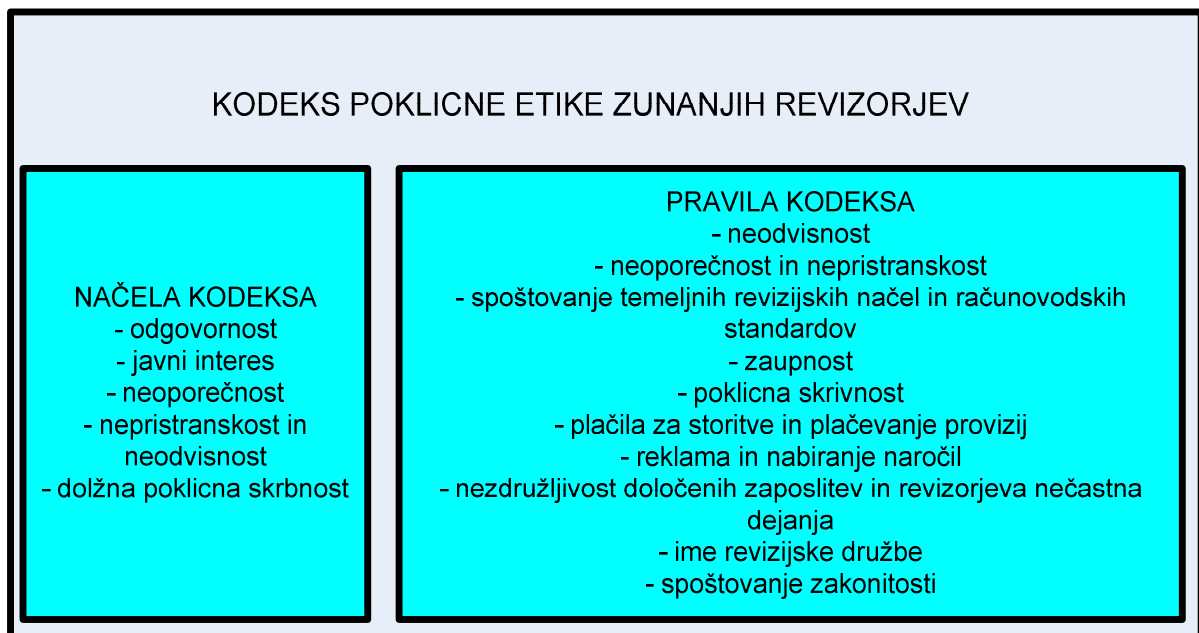


Vir: Svet Slovenskega inštituta za revizijo, 2006, str. 2.

Na Sliki 6 so prikazana temeljna revizijska načela, ki jih je potrebno spoštovati pri opravljanju revizijske dejavnosti. Temeljna revizijska načela obravnavajo najširše splošno priznana pravila za delovanje revizijske stroke. Zaupanje javnosti v delo revizorja je odvisno od prepričanja javnosti, da revizor svoje delo opravlja celovito, objektivno in da pri delu v ospredje postavlja javni interes, tudi nad osebno korist. Ustvarjanje in ohranjanje zaupanja javnosti zahteva, da revizor deluje v skladu z načeli, ki so na splošno pričakovana v tistih poklicih, ki jih ureja država (Porter, Simon & Hartherly, 2003 str. 64).

Pri opravljanju vseh storitev revidiranja je revizor dolžan spoštovati tudi Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev, ki ga je sprejel Svet Slovenskega inštituta za revizijo leta 1994.

Slika 7: Sestava kodeksa etike poklicnih revizorjev



Vir: Slovenski inštitut za revizijo, 1994, str. 3.

Kodeks izraža odgovornost pripadnikov stroke do javnosti, naročnikov in poklicnih kolegov in določa temeljne prvine etičnega in poklicnega obnašanja v stroki in javnosti.

3 KAKOVOST REVIDIRANJA

Problem natančnega opredeljevanja revizijskih kakovosti je povezan z dvema lastnostma revidiranja. Prvič je revizorjevo mnenje vsaj deloma vedno **subjektivna ocena** in drugič zaradi narave dela, ki zahteva tudi veliko zaupnosti, obstaja samo **delna transparentnost** revizorjevega dela, saj revizorjevo delo ne obsega informacij, na podlagi katerih bi lahko sodili o kakovosti opravljenega dela, prav tako pa imajo posamezne skupine deležnikov zelo omejeno moč izbiranja revizorjev (FRC, 2006, str. 16). Revidiranje je kot dejavnost načrtovano z namenom, da deležnikom podaja le razumno zagotovilo (angl. *Reasonable assurance*) in ne absolutnega zagotovila o pravilnosti revidiranih informacij. Razumno zagotovilo pa je povezano z določeno mero subjektivnosti. Priprava absolutnega zagotovila je praktično nemogoča in tudi časovno in stroškovno neučinkovita.

3.1 Opredeljevanje kakovosti revidiranja

Zaradi prej naštetih razlogov ne obstaja ena splošno sprejeta definicija kakovosti revidiranja. Kakovost revidiranja tudi ni opredeljena kot pojem v standardih ali predpisih, ki jih revizor uporablja pri svojem delu. Revizijski standardi samo predpisujejo, katere postopke morajo revizorji opraviti, da bi opravili postopke revidiranja z zadovoljivo kakovostjo (ICAEW, 2002, str 13). Skladnost delovanja s standardi je tako pogoj za kakovostno revidiranje.

Lee, Liu in Wang (1999, str. 203) pojmujejo kakovost revidiranja kot verjetnost, da revizor ne bo izdal napačnega poročila o izkazih, ki vsebujejo pomembne napake³. Drugače povedano, revizor bo najpogosteje podal pritrdilno mnenje o izkazih, ki ne vsebujejo nepravilnih informacij.

Po Wallacovi (1980, str. 5) je revizijska kakovost sposobnost revizorja, da zmanjšuje negotovost in pristranskost revidiranih računovodskih izkazov. Revizijska kakovost je torej sposobnost revizorja, da zmanjša razliko med informacijami v pripravljenih računovodskih izkazih in resnično ekonomsko sliko revidirane družbe. Simunic (2003, str. 2) opisuje revizijsko kakovost kot stopnjo zagotovila ali verjetnost, da finančni izkazi naročnika v primeru izdaje neprilagojenega revizijskega poročila kažejo resnično sliko. Skladno s terminologijo Federation des Experts Comptables Europeans (2003, str. 10) (v nadaljevanju FEE) je revizijska kakovost sposobnost zagotavljanja ustreznega mnenja o računovodskih izkazih, ki so predmet revidiranja.

³ Kot pomembno napako v izkazih lahko opredelimo vsako napačno dejstvo v izkazih, na podlagi katerega se uporabnik odloči drugače kot bi se v primeru pravilne informacije.

Četrta in teoretično najbolj obdelana definicija revizijske kakovosti je tista, ki jo je v svojem delu leta 1981 podala DeAngelo (1981, str. 185). Kakovost revidiranja je pojmovana kot v okolju ocenjena skupna verjetnost, da bo revizor (a) pri svojem delu odkril napako v revidiranih izkazih in (b) poročal o odkriti napaki. Pojem v okolju ocenjene skupne verjetnosti je pomemben, saj nas navezuje na dejstvo pričakovane sposobnosti in neodvisnosti. To je tiste neodvisnosti, ki jo okolje pričakuje od revizorja.

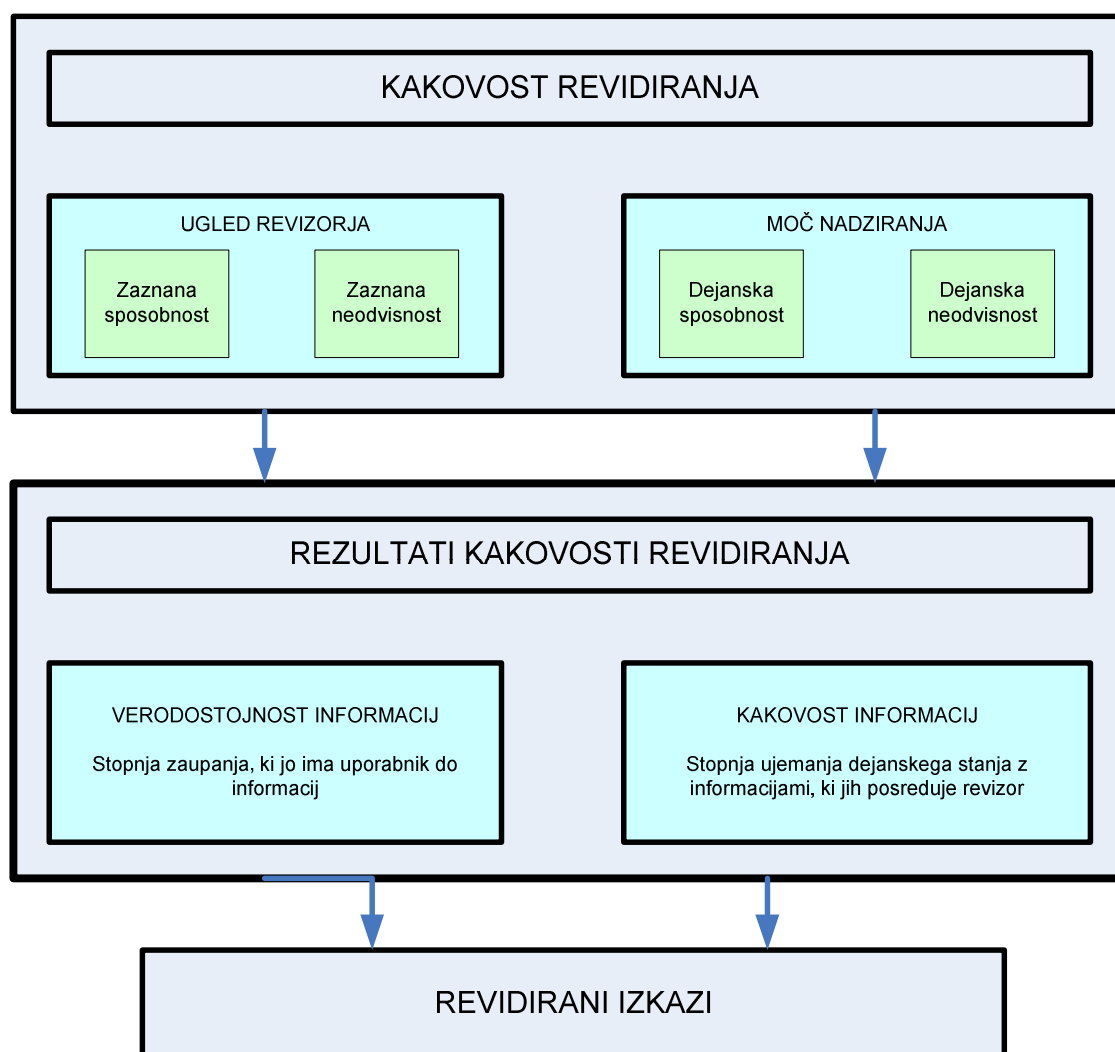
3.2 Elementi kakovosti revidiranja

Vsem definicijam je v svojem jedru skupno, da v revizijski kakovosti zajemajo sposobnost revizorja in njegovo neodvisnost. Verjetnost, da bo revizor pri svojem delu odkril napako v revidiranih izkazih, je odvisna od sposobnosti, ki jih revizor poseduje. Verjetnost, da bo revizor poročal o odkriti napaki, pa je neposredno povezana z njegovo neodvisnostjo. Neodvisnost je najpomembnejša lastnost revidiranja, saj se je potreba po revidiranju razvila iz dejstva, da pripravljavci informacij niso bili neodvisni, medtem ko so uporabniki informacij potrebovali neodvisno informacijo. Skupno stopnjo revizorjeve sposobnosti odkrivanja napak in stopnjo neodvisnosti pri sporočanju slednjih napak imenujemo **nadzorna moč** (angl. *monitoring strength*) (Watkins, Hillison & Morecroft, 2004, str. 156).

Večini raziskav revizijske kakovosti je skupno, da preučujejo revizijsko neodvisnost s preučevanjem dveh komponent, to sta **dejanska neodvisnost** (angl. *actual independence*) in **zaznana neodvisnost** (angl. *perceived independence*). Prva se nanaša na miselne procese pri revizorju, njegov odnos do nepristranskosti in objektivnosti. Zaznana neodvisnost pa izraža priznano neodvisnost revizorja, ki jo ima slednji v očeh lastnikov in drugih deležnikov. Opisovanje revizorjeve neodvisnosti kot neotipljiv miselni proces je težko interpretirati v praktičnem revizorskem delu. Revizorji so namreč kljub svoji neodvisnosti dolžni podajati vidne in eksplicitne signale javnosti (Richard, 2006, str. 4). Dang (2004, str. 15) navaja kot ključno lastnost moči nadziranja dejstvo, da se nadzorne moči ne da izmeriti pred in med izvajanjem revizijskega posla.

Na Sliki 8 so prikazane relacije med različnimi dimenzijami revizijske kakovosti. V njej so ujeta razmerja med posameznimi sestavinami revizijske kakovosti, rezultati revizijske kakovosti in njihovim vplivom na revidirane računovodske izkaze.

Slika 8: Prikaz elementov kakovosti revidiranja



Vir: A. Watkins et al., *Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence*, 2004, str. 155.

Naročniki navadno zahtevajo visoko kakovost revidiranja, vendar pa se te zahteve lahko v določenih situacijah, kot je poslabšanje finančnega položaja naročnika, spremenijo v iskanje nižje kakovosti revidiranja predvsem pri vprašanju neodvisnosti. Naročnik bi si v takem primeru želel odvisnega revizorja, ki pa je s strani ostalih deležnikov v procesu dojet kot neodvisen. Razlog je lahko v tem, da mu taka izvedba revidiranja in poročilo o revidiranju omogočata sklepanje ustrežnejših pogodb z drugimi osebami ali pa za nekaj časa odložijo ukrepe, ki bi sledili iz poslabšanja finančnega stanja (Arrunada, 2000, str. 6).

Sposobnost kot pojem opredeljuje predvsem tehnične lastnosti, kot so znanje, veščine in izkušnje, ki jih poseduje posamezni revizor. Revizor mora posedovati tako stopnjo slednjih lastnosti, ki mu omogočajo ustrezno dokončanje procesa revidiranja. Zanimivo je, da je pojem sposobnosti v javnosti pogosto sinonim za revizijsko kakovost oziroma je to pojem, ki ga javnost prepoznava kot glavni dejavnik revizijske kakovosti (Richard, 2006, str 5).

Zrev-2 (2008, str. 51) v 49. členu opredeljuje naslednja področja, na katerih naj bi revizor imel zadovoljive veščine in znanja, to so: splošna računovodska teorija in načela, pravne zahteve in standardi v zvezi s pripravo letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov; slovenski računovodski standardi, mednarodni računovodski standardi, finančne analize; stroškovno in poslovodno računovodstvo; obvladovanja tveganj, notranje kontroliranje, revidiranje, pravne zahteve in strokovni standardi v zvezi z obvezno revizijo in zakonitimi revizorji, mednarodni revizijski standardi, poklicna etika in neodvisnost, pravo družb in upravljanja podjetij, stečajno pravo in postopki zaradi insolventnosti, davčno pravo, civilno in gospodarsko pravo, delovno-socialno pravo, informacijske tehnologije in računalniški sistemi; poslovne finance; in matematika in statistika.

Ugled revizorja kot ena izmed dveh komponent kakovosti revidiranja izhaja iz zaupanja uporabnika revizijskih informacij v revizorjevo moč revidiranja. Ugled revizorja je odvisen od dveh dejavnikov, to sta zaznana sposobnost in zaznana neodvisnost uporabnikov od revizorja. Pri tem gre za zaznano sposobnost in neodvisnost posameznega revizorja, vendar pa je ocena pridobljena s spoznanji na celotnem trgu. Uporabnik, ki povsem zaupa v ugled revizorja, tako pričakuje, da bo slednji pri svojem delu odkril vse napake in o njih tudi poročal.

Moč nadziranja vpliva na kakovost informacij. Predstavlja sposobnost revizorja, da podaja uporabnikom informacije o revidiranih računovodskih izkazih, ki zmanjšujejo razliko med ekonomskim stanjem revidiranca, predstavljenim v revidiranih izkazih, in resnično ekonomsko sliko revidiranega subjekta. Večja je moč nadziranja, bolj bodo revidirani računovodski izkazi predstavljali resnično sliko. Moč nadziranja je odvisna od dejanske sposobnosti revizorja, da odkrije resnično stanje revidiranega subjekta, in dejanske neodvisnosti revizorja, zaradi katere revizor razkrije resnično stanje revidiranega subjekta.

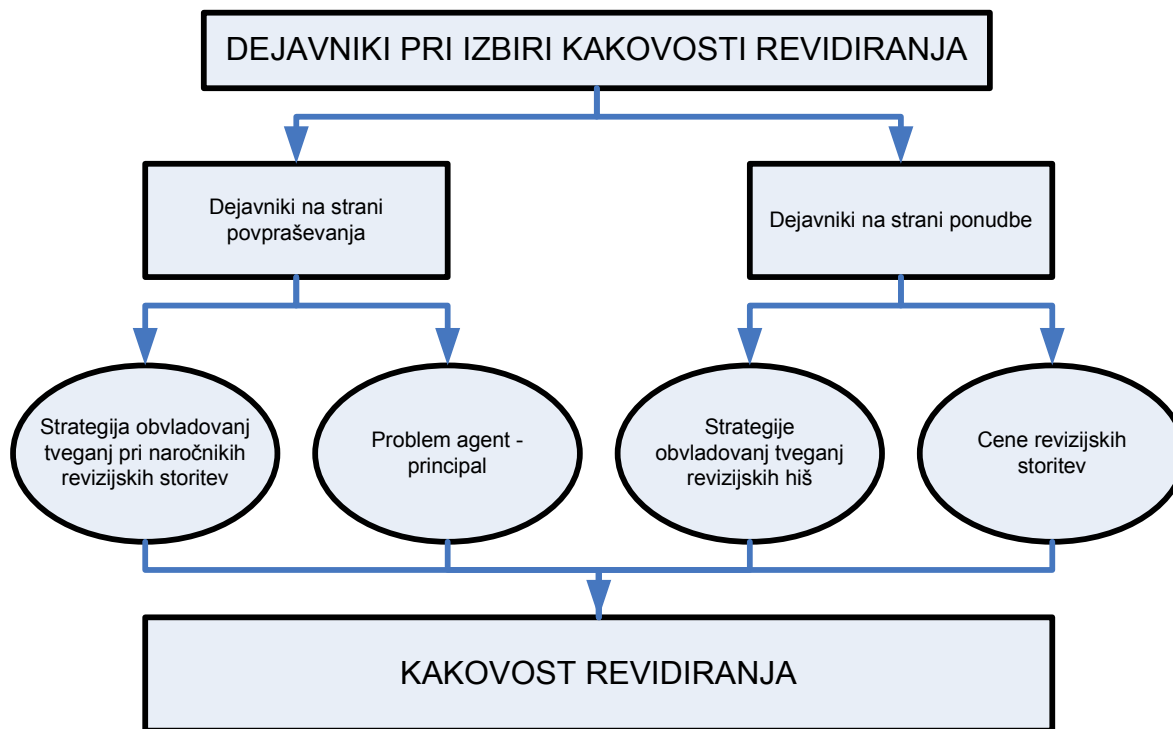
Ugled revizorja ima skladno s Sliko 8 direktni vpliv na verodostojnost informacij. Za pojasnitev Slike je smiselno pogledati si jo na praktičnem primeru. Pretekli revizijski škandali so bili posledica izrazito šibke moči nadziranja, ki so jo imele revizijske hiše, vpletene v te škandale. Pri zmanjšanju nadzorne moči je šlo večinoma za odsotnost neodvisnosti. Vendar pa so imele revizijske hiše visok ugled pri uporabnikih, kar je pomenilo, da so uporabniki visoko zaupali v kredibilnost informacij, čeprav so bile te izrazito slabe dejanske kakovosti.

3.3 Izbira kakovosti revidiranja

Za nadaljevanje proučevanja revizijske kakovosti je potrebno razumeti, kateri dejavniki vplivajo na dejansko kakovost revidiranja, ki jo pričakujejo naročniki in jo na drugi strani ponujajo revizijske družbe. Na Sliki 9 so tako prikazani na eni strani dejavniki, ki nastopajo pri naročniku, in na drugi strani dejavniki, ki nastopajo pri revizijski hiši, ki opravlja revidiranje. Če revizijsko družbo razumemo kot ponudnika revizijskih storitev, lahko te

dejavnike pripišemo strani ponudbe, dejavnike, ki nastopajo pri naročnikih, pa kot dejavnike na strani povpraševanja.

Slika 9: Dejavniki kakovosti revidiranja



Vir: A. Watkins et al., *Audit quality: A synthesis of theory and empirical evidence*, 2004, str. 157.

3.3.1 Dejavniki kakovosti revidiranja na strani povpraševanja

Dejavniki za kakovost revidiranja na strani povpraševanja izhajajo iz informacijske asimetrije med pripravljavci računovodskih informacij in njihovimi uporabniki. V bistvu gre za dve veliki skupini dejavnikov. Prva skupina izhaja iz obvladovanja tveganj na strani povpraševalca po revidiranju, druga pa iz problema med agentom in principalom.

Prvi pogoj za proučevanje dejavnikov na strani povpraševanja je dejstvo, da imamo na trgu revizijske družbe, ki opravljajo revidiranje različnih kakovosti. Če tako povpraševalci priznavajo dejstvo, da na trgu obstajajo revizijske hiše, ki opravljajo revidiranje z višjo kakovostjo, in tiste, ki ga opravljajo z nižjo kakovostjo, potem lahko preučujemo dejavnike, kdaj bi se posamezni naročnik odločil za revizorsko družbo s slabšo kakovostjo in kdaj z višjo kakovostjo.

3.3.1.1 Obvladovanje tveganj kot dejavnik kakovosti revidiranja

Podjetja želijo z najemanjem priznanih revizijskih družb signalizirati uporabnikom revidiranih izkazov, da so revidirane računovodske informacije visoko kakovostne. Vendar jih cene

revizijskih storitev priznanih revizijskih družb še posebej za tvegane revizijske projekte silijo v najemanje manj priznanih revizijskih družb. Ponudniki tako iščejo razmerje med koristmi, ki jih prinaša revidiranje priznane revizijske hiše, in stroški, ki jih pomeni najem bolj priznane revizijske hiše.

3.3.1.2 Teorija agent-principal kot dejavnik kakovosti revidiranja

Pri temeljnih razlogih za potrebo po revidiranju je bil kot prvi in najbolj pomemben razlog naveden problem agent-principal. Bistvo problema je v dejstvu, da med agentom (poslovodjo) in principalom (deležnikom) prihaja do asimetrije informacij. Posledica asimetrije informacij je moralni hazard oziroma tveganje, da agent ne bo deloval v dobro principala, ampak bo zasledoval svoje cilje. Eden izmed načinov odpravljanja tveganja moralnega hazarda je najemanje neodvisnega revizorja, ki služi kot oblika nadziranja nad delovanjem agenta.

Teorija agent-principal predvideva, da tako agent kot principal predvidevata, da bosta oba pridobila koristi z zmanjšanjem asimetrije informacij in moralnega hazarda. Večje je nezaupanje med agentom in principalom, večji je strošek problema in večje je povpraševanje po visoki kakovosti revidiranja (Watkins et al., 2004, str. 160).

Iz prejšnjih spoznanj o komponentah kakovosti revidiranja lahko pridemo do spoznanja, da je revizijska kakovost posamezne revizijske hiše ali revizorja nespremenljiva na kratki rok. DeAngelo (1981, str. 160) v svojem prispevku celo trdi, da se posamezne revizijske hiše specializirajo za posamezno stopnjo kakovosti. Tako je možno spremeniti kakovost revidiranja samo z menjavo revizorja.

3.3.2 Dejavniki kakovosti revidiranja na strani ponudbe

Za razumevanje revizijske kakovosti je potrebno preučiti tudi dejavnike, ki nastopajo na strani ponudbe. Dejstvo je, da določeni revizorji ne bodo opravljali revizije v družbah z višje identificiranim tveganjem, saj bi morali pri opravljanju postopkov dosegati njim nedosegljivo revizijsko kakovost.

Visoko tveganje, povezano z revidiranjem posameznega naročnika, zahteva višjo kakovost revidiranja. Pri zelo visokem tveganju pa nastopi tudi obratna povezava kot posledica dejstva, da revizijske družbe, ki ponujajo visoko kakovost, nočejo sprejeti revizijskega posla, ki bi pomenil nerazumno povečanje obsega dela ali vodil v odškodninske zahtevke. Zaradi nezmožnosti naročnika, da si zagotovi revizijsko družbo, ki jo želi, se odloči za revizijsko družbo, ki ne skrbi pretirano za svoj ugled glede dobre revizijske kakovosti in zato lahko zahteva manjše plačilo.

3.4 Odpoved revidiranja zaradi neustrezne kakovosti

Raziskava, ki jo je za Vlado Združenih držav Amerika izdelal United States General Accounting Office (v nadaljevanju GAO) definira pojem odpovedi revidiranja (angl. *audit failure*) z opravljenimi postopki revidiranja, ko revidirani računovodski izkazi vsebujejo pomembne napačne navedbe, ki so lahko posledica napak ali prevar, revizor pa jih pri svojem delu ni odkril ali pa ni ukrepal v skladu s standardi. Do odpovedi revidiranja ne more priti, če je revizor svoje delo opravljal v skladu z revizijskimi standardi, ne glede na dejstvo, da so revidirani računovodski izkazi vsebovali pomembne nepravilnosti. Revidiranje v skladu s standardi ne zagotavlja, da revidirani računovodski izkazi ne vsebujejo napak, je pa verjetnost, da revizor o njih ni poročal, majhna (GAO, 2004, str. 50).

Nujni razlog za odpoved revidiranja je tako vedno dejstvo, da je revizor pri svojem delu naredil pomembno napako pri revidiranju. Do napak pri revidiranju lahko pride iz štirih razlogov. Prvi razlog je, da revizor pri svojem delu ni upošteval strokovnih standardov, da jih je uporabljal v nasprotju z njihovim namenom ali pa jih je napačno interpretiral. Do teh napak prihaja nenamerno in so posledice neustreznih sposobnosti revizorja, časovnih omejitev ali človeških napak pri delu (Tackett, Wolf & Claypool, 2004, str. 341).

Drugi razlog za odpoved revidiranja nastopi v primeru, ko revizor ne izda revizijskega poročila, kot bi bilo to potrebno, če bi pri delu upošteval revizijske standarde. Do tega pride, če je bil revizor podkupljen ali pa so bili na njega izvršeni pritiski s strani posloводства revidirane družbe.

Tretji razlog je v primeru, če ima revizor posredni ali neposredni finančni interes za izdajo napačnega mnenja. Razlog je lahko v tem, da revizor pri revidiranem podjetju poleg revidiranja izkazov opravlja tudi svetovalno delo, zato v strahu pred izgubo te funkcije ne želi izgubiti stranke.

Četrty razlog nastopi, ko zaradi osebnih povezav med revizorjem in poslovodstvom revidirane družbe, ki presegajo normalne odnose, ki jih lahko pričakujemo pri revidiranju, prihaja revizor v razmerje, ko ne more več opravljati svojega dela v skladu s revizijskimi standardi. Četrty razlog najbolj pogosto nastopi v primeru, ko revizijsko osebje prehaja iz revizijske družbe v službo pri revidiranem podjetju. Tako se revizor ne želi zameriti prejšnjemu ali bodočemu delodajalcu. Pod četrty razlog lahko prištevamo tudi nezavedno pristranskost. V tem primeru revizor informacije, ki jih je prejel od osebja revidirane družbe, jemlje za resnične in jih ne preverja (Tackett et al., 2004, str. 342).

3.5 Vrzel v pričakovanjih

Tudi v primerih, ko revizijske družbe revizijske posle opravljajo z revizijsko kakovostjo, ki jo od njih zahtevajo profesionalni standardi in drugi predpisi, prihaja do primerov, ko javnost

doseženo revizijsko kakovost ocenjuje za neprimerno. Vrzel v pričakovanjih (angl. *expectation gap*) je vrzel med dejansko opravljenimi postopki pri revidiranju in rezultati revidiranja ter pričakovanji javnosti o opravljenih postopkih.

Vrzeli v pričakovanjih med pričakovanji posameznih skupin deležnikov se kažejo predvsem kot nerazumevanje temeljnih vprašanj, kaj je namen revidiranja in kakšno zagotovilo ponujajo revizorji. Raziskava ICAEW navaja predvsem tri področja, na katerih prihaja do večjih vrzeli, in to so: notranje kontrole, poslovne goljufije in delujoče podjetje (ICAEW, 2002, str. 5).

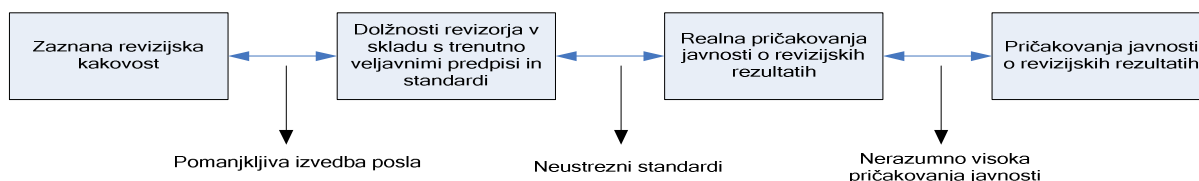
Tako javnost največkrat pričakuje od revizorjev:

- da bodo prevzeli popolno odgovornost za revidirane računovodske izkaze,
- da s svojim mnenjem zagotavljajo popolno pravilnost revidiranih računovodskih izkazov,
- da pri svojem delu izvajajo preveritve na celotni populaciji,
- da so revizorji dolžni podajati zgodnja opozorila o možnosti poslabšanja finančnega položaja revidiranih subjektov in
- da pri svojem delu ugotovijo večino prevar.

V skladu z revizijskimi standardi pa so resnična dejstva, da ravnateljstvo družbe pripravlja revidirane računovodske izkaze in je tako odgovorno za njihovo pravilnost. Revidiranje pa podaja samo razumno zagotovilo o pravilnosti revidiranih računovodskih izkazov. Revidiranje se zaradi obsega in stroškovne neupravičenosti večinoma izvaja samo na vzorcu populacije. Revidiranje navadno zajema pregledovanje informacij iz preteklosti, tako uspešno opravljena revizija ni zagotovilo finančne in poslovne uspešnosti delovanja podjetja. Pri revidiranju revizorji odkrivajo tudi prevare in napake, vendar je poudarek samo na tistih napakah in prevarah, katerih vpliv je pomemben za revidirane računovodske izkaze (Acitivity Based Risk Evaluation Model of Auditing, 2007).

Skladno z razmišljanjem Koha in Wooja (1996, str. 152) je potrebno ob zaznanem povečanju vrzeli v pričakovanjih slednjo analizirati in ugotoviti, katera komponenta narašča. Naloga revizijske stroke je uveljaviti ukrepe, ki zmanjšujejo vrzel med pričakovanji in dejanskim stanjem. Vrzel v pričakovanjih kot izhaja iz Slike 10, lahko razdelimo na tri komponente: vrzel pri izvedbi posla, vrzel zaradi neprimernih standardov in vrzel izvedljivosti.

Slika 10: Komponente vrzeli med pričakovano in dejansko izvedbo posla



Vir: B. Pierce & M. Kilcommins, *The Audit Expectations Gap: The Role of Auditing Education*, 1996, str. 4.

Vrzel pri izvedbi posla (angl. *Performance gap*) nastane, kadar revizor pri svojem delu ne sledi revizijskim standardom in drugim predpisom, ki opredeljuje delo pri revidiranju računovodskih izkazov. Vrzel pri izvedbi posla nastane zaradi nespoštovanja pravil revidiranja. V primeru vrzeli pri izvedbi posla je dejanska revizijska kakovost nižja od zahtevane revizijske kakovosti. To vrzel zmanjšujejo vsi ukrepi, ki povečujejo revizijsko kakovost. Posamezni ukrepi za zmanjševanje vrzeli bodo predstavljeni v naslednjem poglavju o zagotavljanju kakovosti revidiranja.

Vrzel zaradi neprimernih standardov (angl. *Standards gap*) nastane, kadar so revizijski standardi in drugi predpisi, ki opredeljujejo delo pri revidiranju računovodskih predpisov v neskladju s standardi pričakovanja javnosti. To je vrzel med predpisano izvedbo posla, ki jo določajo standardi in drugi predpisi, in med družbeno zahtevano izvedbo posla. Družbene zahteve za izvedbo posla se večinoma oblikujejo na podlagi sodb sodišč, ki razsojajo o posameznih sporih med revizijskimi družbami in deležniki, nezadovoljnimi z revizijsko kakovostjo. Vrzel je možno zmanjšati le s spremembo standardov in drugih predpisov, tako da ti delujejo skladno s sodno prakso in pričakovanimi odločitvami sodišč. Pierce in Kilcommins (1996, str. 4) trdita, da bo zaradi nezmožnosti tako uspešnega predvidevanja, ta vrzel verjetno vedno prisotna.

Vrzel pri izvedljivosti (angl. *Feasibility gap*) je vrzel med splošno zahtevanimi standardi in izvedbo posla ter pričakovanji raznih interesnih skupin. Nastane kot posledica naraščajočih in večkrat tudi neupravičenih zahtev javnosti. Vrzel je povezana z zaznano kakovostjo, ki je pogosto nižja od dejanske kakovosti, ki jo dosegajo revizijske družbe. Pierce in Kilcommins (1996, str. 8) trdita, da je pomembno zoževanje vrzeli pri izvedljivosti možno z ustrezno oblikovanimi revizijskimi poročili. Zoževanja vrzeli se je potrebno lotiti tudi z izobraževanjem javnosti in deležnikov o ustreznosti obstoječih revizijskih standardov in zakonodajnih zahtev. V nasprotnem primeru je zoževanje vrzeli mogoče samo s prilagajanjem pravil revidiranja zahtevam javnosti ali pa izboljšava načina sporočanja rezultatov dela zainteresiranim javnostim. V preteklosti je pogosto prihajalo do sprememb standardov s ciljem boljšega sporočanja rezultatov in omejitve revidiranja uporabnikom poročil. Kot poudarjajo Peecher, Schwartz in Solomon (2007, str. 464), dejavnost revidiranja ne obstaja v vakuumu. Pristop k revidiranju se spreminja endogeno, kot odgovor na spremembe družbenih potreb po informiranju, zakonodajo in razpoložljive tehnološke spremembe. Spremembe v pristopih k revidiranju pa posledično spreminjajo sam koncept revidiranja.

4 ZAGOTAVLJANJE KAKOVOSTI REVIDIRANJA

Izhajajoč iz definicije zagotavljanja kakovosti, ki jo je oblikoval Juran (1999, str. 213), bi glavni namen zagotavljanja kakovosti pri revidiranju lahko opredelili kot poskus doseganja zaupanja uporabnikov revizijskih poročil, da sam proces revidiranja deluje v skladu z njihovimi pričakovanji. Poudarek pri zagotavljanju kakovosti revidiranja je v preventivnem delovanju.

Duhovnik (2005, str. 3) deli sistem zagotavljanja kakovosti revidiranja na dva sistema: notranji nadzor nad kakovostjo revidiranja in zunanji nadzor nad kakovostjo revidiranja. Sam sem preimenoval notranji nadzor nad kakovostjo revidiranja v notranji sistem obvladovanja kakovosti skladno z Mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti 1 (v nadaljevanju MSOK 1) in Mednarodnim revizijskim standardom 220 – obvladovanje kakovosti revizij računovodskih informacij iz preteklosti (v nadaljevanju MRS 220).

Pri opredeljevanju kakovosti revidiranja naletimo na štiri pojme, ki se prepletajo in se včasih uporabljajo kot sinonimi, to so kontrolirati, nadzorovati, obvladovati in zagotavljati.

Skladno s Slovarjem slovenskega knjižnega jezika (1999) ti pojmi pomenijo:

- kontrola je ugotavljanje skladnosti kake dejavnosti z določenimi pravili ali predpisi;
- nadzorovanje pomeni sistematično pregledovanje, spremljanje poteka ali razvoja česa, zlasti določene dejavnosti;
- obvladovati pomeni biti sposoben odločujoče vplivati na pojav, potek, stopnjo česa;
- zagotavljati pa pomeni s svojim obstajanjem, učinkovanjem delati povzročati, da kaj zagotovo obstaja, se uresniči.

Skladno z razlago pojmov sta pojma kontrole in nadzora bolj usmerjena v preteklost in sta primerljiva. Pojma obvladovanja in zagotavljanja pa sta usmerjena bolj v prihodnost. Pojma kontrole in nadzora sta prav tako tudi zamenljiva.

Pri sistemu zagotavljanja kakovosti revidiranja sta v ospredju dve lastnosti revizijskih družb, partnerjev, zadolženih za posel, in ostalega revizijskega osebja. To sta neodvisnost in sposobnost revidiranja (z ustrezno strokovno usposobljenostjo). Kakovost revidiranja se zagotavlja skozi procese zaposlovanja, izobraževanja za pridobitev dovoljenja za delo, stalnega izobraževanja, ocenjevanja, napredovanja, nagrajevanja ipd. Še posebej je izpostavljena potreba po ustrezni sposobnosti revizijskega osebja za uspešno opravljanje del, ki jo je mogoče doseči z ustrezno izobrazbo in s stalnim ustreznim izobraževanjem skozi celoten čas opravljanja poklica. Brez zagotavljanja dovolj usposobljenega, strokovno podkovanega in ustrezno motiviranega revizijskega osebja ni smiselno govoriti o zagotavljanju revizijske kakovosti (FEE, 2006, str. 10).

4.1 Notranji sistem obvladovanja kakovosti

Pri obvladovanju kakovosti dela v revizijski družbi mora imeti poslovodstvo ves čas pred očmi osnovni cilj revidiranja računovodskih izkazov, to je mnenje pooblaščenega revizorja o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov in skladnosti poslovnega poročila s temi izkazi.

Revizijska družba je zato dolžna vzpostaviti sistem obvladovanja kakovosti, ki daje sprejemljivo zagotovilo, da (Bridel & Jeffreys, 2004, str. 39):

- revizijska družba in njeno osebje ohranjajo neodvisnost v vseh okoliščinah in v primerih zaznanih groženj neodvisnosti ustrezno poročajo;
- družba ali njeni zaposleni pred pričetkom revizijskega posla ocenijo vsa možna tveganja, povezana s poslom;
- revizijske posle opravlja revizijsko osebje z ustreznimi sposobnostmi;
- revizijska družba deluje v skladu z zakonodajo in strokovnimi standardi ter po načelih stroke ob upoštevanju hierarhije revidiranja;
- je revizijski posel ustrezno načrtovan in nadziran, sledi o postopkih in ugotovitvah dela pa zabeležene. Ugotovitve je potrebno ustrezno dokumentirati, kar omogoča spremljanje smiselnih sklepov;
- so računovodski izkazi pregledani v zadostnem obsegu, tako da so skupaj z drugimi informacijami primerna podlaga za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih.

Za obvladovanje kakovosti oziroma za doseganje cilja čim višje kakovosti v delovanju in organiziranju revizijske družbe je odgovorno poslovodstvo oziroma uprava družbe. Postopki in usmeritve poslovodstva za zagotavljanje kakovosti se morajo uporabljati in izvajati tako na ravni revizijske družbe kot pri posameznih revizijah (MSR 220, 42. člen). Poslovodstvo mora težiti k enotnemu, strokovnemu in kakovostnemu opravljanju revizij. Poleg tega mora imeti poslovodstvo revizijske družbe dovolj izkušenj, sposobnosti, potreben ugled in etične odlike, na podlagi katerih družba ustvari primerno okolje za kakovostno strokovno delo. Kakovost se kaže v ustrezni organiziranosti revizijske družbe, izdelani metodiki revidiranja, kadrovske sestavi revizijske družbe ter nadziranju, ki ga izvaja poslovodstvo. Poslovodstvo sicer lahko nekatere naloge s tega področja prenese na podrejene v revizijski družbi, vendar mora kljub temu nadzirati izvajanje in obvladovanje kakovosti ter biti obveščeno o vseh odmikih od želenega stanja ter odobravati vse spremembe pri obvladovanju kakovosti.

Okolje, v katerem danes delujejo poslovni subjekti, je omejeno s številnimi predpisi in priporočili. Ti lahko nastopajo v formalni obliki, kot so direktive, standardi ali zakoni, ali pa na neformalne načine, kot so razni institucionalni pritiski ali zahteve po večji transparentnosti delovanja s strani raznih skupin deležnikov. Za uspešno delovanje ni dovolj le sledenje pravilom, kot so zapisana, potrebno je poznati tudi tiha pravila med interesnimi skupinami. Z razvojem globalizacije je tudi dejavnost revidiranja postala globalna dejavnost. Največji izziv, postavljen pred organizacije, ki sestavljajo pravila, je v razvoju pravil, ki se prilagajajo in lahko delujejo v različnih kulturnih in pravnih okoljih.

Za nacionalna telesa, ki sestavljajo pravila, pa je izziv v implementaciji teh globalnih standardov v nacionalne standarde v primeru revizijskih standardov na način, ki izboljšuje kakovost revidiranja (ICAEW, 2006a, str. 4). Na področju revizijskih standardov je prišlo z implementacijo Direktive 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze do največjih sprememb vse od njihovega nastanka. Direktiva o obveznih revizijah je prinesla pomembne spremembe na

področje javnega nadzorstva, zunanjega zagotavljanja kakovosti, revizorjeve neodvisnosti, etike in revizijskih standardov.

Direktiva o obveznih revizijah ne določa posebej notranjega sistema obvladovanja kakovosti, ga pa omenja v dveh členih. V 29. členu Direktive o obveznih revizijah je sistem obvladovanja kakovosti omenjen kot eden izmed elementov sistema zagotavljanja kakovosti. V 40. členu Direktive o obveznih revizijah pa je notranje obvladovanje kakovosti eden izmed elementov preglednega poročila, ki ga morajo objaviti na spletnih straneh zakoniti revizorji ali revizijske družbe, ki opravljajo obvezno revizijo subjektov javnega interesa.

Eden izmed bistvenih ciljev Direktive o obveznih revizijah je v skladu s 26. členom doseči izvajanje obveznih revizij v vseh državah članicah v skladu z Mednarodnimi revizijskimi standardi (odslej MSR) . Direktiva o obveznih revizijah določa, da je pomembno zagotoviti stalno visoko kakovost vseh obveznih revizij, ki jih zahteva zakonodaja Skupnosti, kar je razlog, da bi morale vse obvezne revizije potekati v skladu z MSR.

Pri implementaciji Direktive o obveznih revizijah v nacionalno zakonodajo v Sloveniji nimamo problemov, saj slovenska revizijska stroka pri svojem delu uporablja MSR in nimamo lastnih standardov revidiranja (Predlog zakona o revidiranju 2008, str. 9).

V skladu s 4. členom ZREV-2 mora revidiranje potekati na način, določen s pravili Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov, temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja, ki jih sprejema Inštitut, drugimi zakoni, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb, oziroma z drugimi oblikami revizije in predpisi, izdanimi na njihovi podlagi.

Pravila Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov so MSR in drugi mednarodni standardi, okvirna določila, stališča in kodeks etike, ki jih izdaja Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (angl. *International Federation of Accountants*; odslej MZRS) in so povezani z revidiranjem. Predgovor k mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja drugih poslov dajanja zagotovil in sorodnih storitev določa, da se Mednarodni standardi obvladovanja kakovosti 1 (odslej MSOK 1) uporabljajo za vse storitve, ki sodijo pod standarde Odbora za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (OMSRZ)⁴. MSR se uporabljajo pri revidiranju računovodskih informacij iz preteklosti.

Temeljna akta, ki predpisujeta aktivnosti revizijskih družb na področju notranjega obvladovanja kakovosti sta MSOK 1 in MSR 220. Ker je oba standarda izdala MZRS in sta naslednika predhodnega MSR 220 (Obvladovanje kakovosti revizijskega dela), ju morajo upoštevati tudi slovenske revizijske družbe.

⁴ Kot OMSRZ so skupno označeni naslednji standardi: mednarodni standardi revidiranja (MSR), mednarodni standardi poslov preiskovanja (MSP), mednarodni standardi dajanja zagotovil (MSZ) in mednarodni standardi sorodnih storitev (MSS).

Namen MSOK 1 je postaviti standarde in dati napotke v zvezi z nalogami družb pri ureditvi obvladovanja kakovosti revizij in preiskav računovodskih informacij iz preteklosti ter drugih poslov dajanja zagotovil in sorodnih storitev. V skladu s 1. odstavkom MSOK 1 revizijska družba vzpostavi ureditev obvladovanja kakovosti zaradi pridobivanja sprejemljivega zagotovila, da družba in njeno revizijsko osebje ravna skladno s strokovnimi standardi ter regulativnimi in zakonskimi zahtevami ter da so poročila, ki jih je izdala družba ali partnerji, zadolženi za posel, primerna glede na okoliščine.

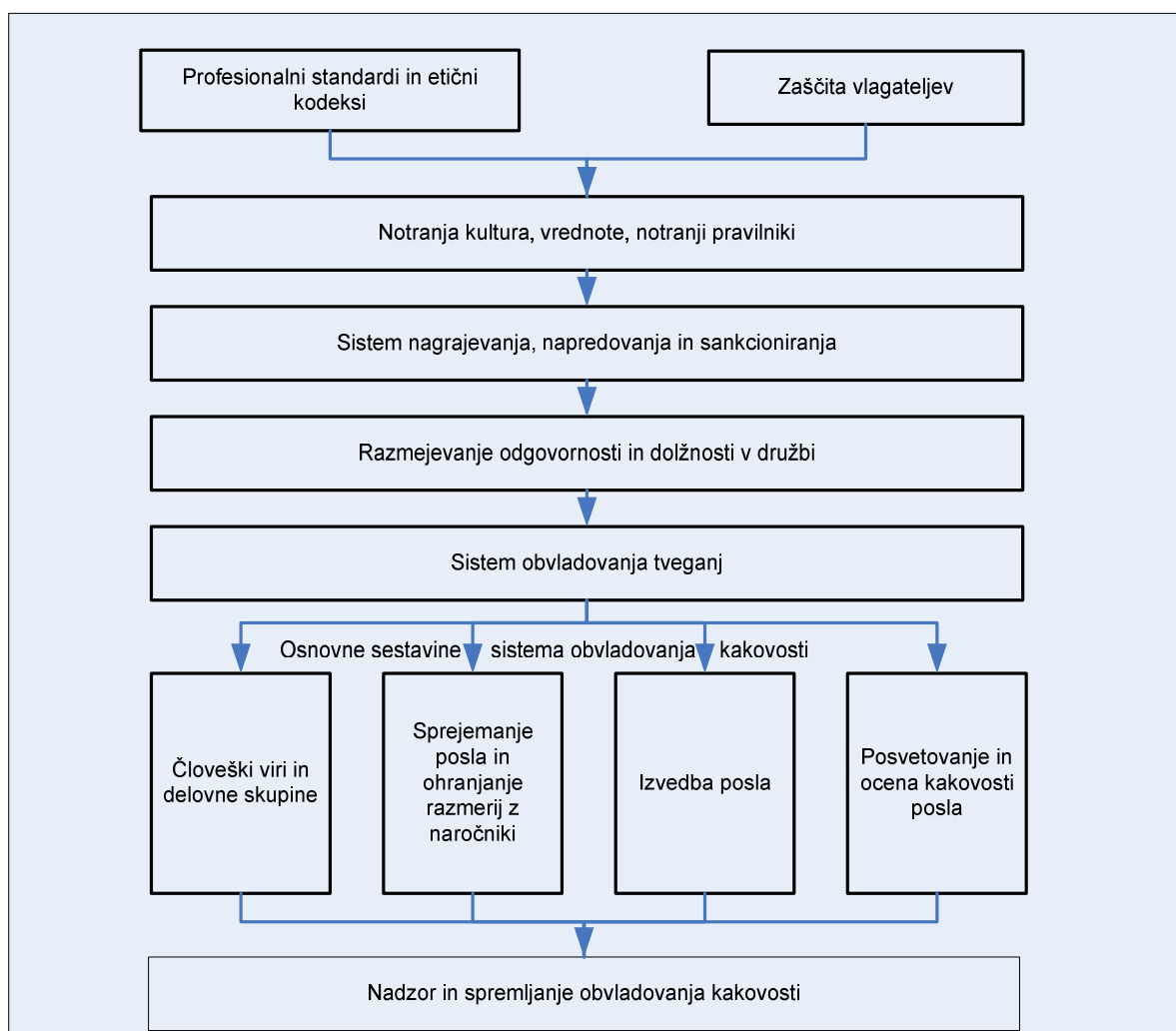
Standard zahteva, da revizijske družbe vzpostavijo sistem notranjih kontrol kakovosti, ki vključuje postopke, ki med drugimi vključujejo tudi elemente obvladovanja človeških virov. Lastnosti revizorjev, kot so usposobljenost za delo in sposobnosti, je potrebno razvijati z uporabo raznih metod, kot so formalno izobraževanje za pridobitev ustrezne izobrazbe, izobraževanje za pridobitev ustreznega naziva, stalno izobraževanje in dopolnjevanje obstoječih znanj s praktičnim delom, dodatnim izobraževanjem in mentorstvom pri delu (Quality assurance arrangements across europe, 2006, str. 11).

Namen standarda MSR 220 je uveljaviti standarde in popraviti napotke za posebne obveznosti osebja družbe, povezane s postopki obvladovanja kakovosti revizij računovodskih informacij iz preteklosti, vključno z revizijami računovodskih izkazov.

Glavne sestavine sistema obvladovanja kakovosti, ki jih poudarjata omenjena standarda in jih prikazujem na Sliki 11, so:

- odgovornost posloводства za obvladovanje kakovosti,
- etične zahteve,
- sprejem naročnika in ohranjanje povezave z naročnikom ter posebni revizijski posli,
- človeški viri in delovne skupine,
- izvedba posla in
- nadziranje.

Slika 11: Ilustracija sistema obvladovanja kakovosti

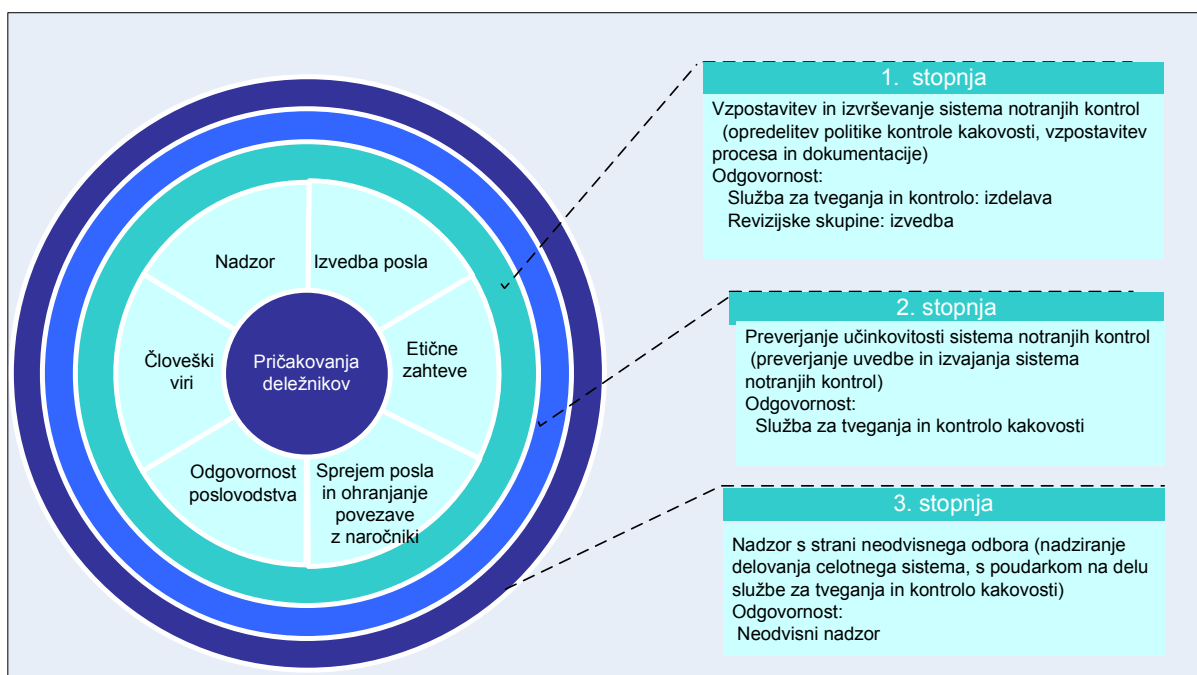


Vir: Public Company Accounting Oversight Board: Potential Standard, 2004, str. 3.

Sistem notranjega zagotavljanja kakovosti, ki ga morajo vzpostaviti revizijske družbe, je odvisen tudi od njihove velikosti. Mednarodne revizijske hiše so vzpostavile sistem notranjega nadzora na mednarodni ravni, vključujoč skupno metodologijo, notranji nadzor nad tveganjem in podobno. Vzpostavitev sistema notranjega nadzora je bila izvedena zaradi samih notranjih potreb družb, saj je samo tako mogoče obvladovati tveganja na globalni ravni.

Na Sliki 12 je prikazan kompleksen sistem zagotavljanja kakovost delovanja revizijske družbe, kot je vzpostavljen v revizijski hiši PriceWaterhouseCoopers.

Slika 12: Sistem obvladovanja kakovosti v revizijski mreži PriceWaterhouseCoopers



Vir: PWC Quality Management System (QMS), 2008.

Revizijska mreža ima oblikovan tristopenjski sistem obvladovanja kakovosti. Iz analize Slike je razvidno, da je prednost velikih revizijskih družb pred ostalimi v tem, da imajo te službe organizirano posebno službo za kontrolo kakovosti in da si zaradi velikosti lažje privoščijo najem zunanjih izvajalcev, ki zagotavljajo neodvisni nadzor.

Choi, Kim, C., Kim, J. in Zang, (2008, str. 27) so s preučevanjem revizijskih poročil, revizijskih cen in velikosti revizijskih družb ugotovili, da je revizijska kakovost pozitivno povezana z velikostjo revizijske družbe. Višjo kakovost lahko poleg manjše odvisnosti od posameznih naročnikov povežemo tudi z boljšim sistemom obvladovanja kakovosti.

Quality Control Manual (2009, str. 15) poleg velikosti revizijske družbe kot enega izmed dejavnikov, ki vplivajo na kompleksnost in formaliziranost sistema notranjega zagotavljanja kakovosti, določa še dva dejavnika, to sta: stopnja neodvisnosti, ki jo imajo pri delu člani revizijskega tima, zadolženega za izvedbo posla, in ocenjene tveganosti projektov, ki jih opravlja revizijska družba.

4.1.1 Odgovornost posloводства za obvladovanje kakovosti revizijske družbe

Za vzpostavitev in delovanje sistema zagotavljanja kakovosti je odgovorno najvišje posloводство revizijske družbe. To posloводство mora določiti ustrezne postopke in usmeritve, s katerimi jim uspe vzpostaviti takšno notranjo kulturo organizacije, ki priznava, da je kakovost nujna za dobro poslovanje (MSOK 1, 9. člen).

Visoka kakovost storitev je glavni dejavnik uspešnosti delovanja vseh storitvenih podjetij. Kakovost je pomembna pri ohranjanju zadovoljstva strank, ustvarjanju pričakovanih rezultatov in vzpostavitvi dobrega poslovnega slovesa. Za revizijske družbe je kakovostna storitev v samem jedru poslovne strategije, saj je nujna za preživetje in rast družbe.

Skladno z MSOK 1 je »odgovornost posloводства za obvladovanje kakovosti« eden od elementov sistema obvladovanja kakovosti v revizijski družbi. Pogosto se uporablja tudi angleški izraz *tone at the top*, ki ga v slovenščini lahko izrazimo kot filozofijo vodenja in način delovanja, ki ga vodstvo družbe projicira v okolje.

Čeprav je zavezanost h kakovosti lahko zapisana v strategiji delovanja družbe, opisih delovnih mest, procesih ocenjevanja uspešnosti dela in drugih notranjih aktih družbe, pa je za njeno uspešno uveljavitev potrebno, da postane normalni način delovanja v revizijskih družbah, v katerih posloводство vodi z osebnim zgledom. Ustrezna filozofija vodenja je v revizijskih družbah pomembnejša kot v drugih panogah zaradi številnih skupin deležnikov, ki svoje odločitve sprejemajo na podlagi del, ki jih opravljajo revizijske družbe. Ustrezna notranja kultura ima tudi sposobnost ustvariti v družbi okolje, v katerem je doseganje visoke kakovosti pri delovanju cenjeno, nagrajevano in spodbujano (FRC, 2006, str. 23).

FRC (2006, str. 22) navaja osnovne kazalce, ki nakazujejo, ali v družbi vlada ustrezna klima, ki vodi k zviševanju kakovosti revidiranja ali vzdrževanju le-te na zadovoljivi stopnji:

- Ali posloводство revizijske družbe na učinkovit način promovira pomembnost odgovornega ravnanja?
- Ali se družba pri spoštovanju etičnih in drugih standardov delovanja drži osnovnih načel teh standardov? Zaradi kompleksnosti poslovanja namreč prihaja do primerov, ko specifični etični standardi, ki jih pri svojem delovanju uporabljajo družbe, ne pokrivajo vseh primerov, v katerih se znajdejo družbe pri opravljanju dela.
- Ali je izobraževanje, svetovanje, ocenjevanje in nagrajevanje zaposlenih zastavljeno na način, ki pri zaposlencih nagrajuje osebne lastnosti, kot so: celovitost, nepristranskost, doslednost, skeptičnost in vztrajnost – ki so bistvene za kakovost pri revidiranju?
- Ali se družba izogiba odločitvam, ki bi jih narekovale kratkoročne finančne prednosti?
- Ali družba pripisuje ustrezno pomembnost tehnični podpori, obvladovanju tveganj in etičnim standardom?
- Ali obstaja ustrezen poudarek na razvoju informacijskih tehnologij v podporo revizijski dejavnosti?

Kot navaja poročilo MZRS (2007, str. 9) se odgovornost posloводства za obvladovanje kakovosti revizijske družbe izkazuje v petih področjih, skozi katere posloводство izkazuje svojo zavezanost k revizijski kakovosti. Ta področja so:

- strateška opredeljenost,

- komuniciranje,
- opredelitev del,
- ocenjevanje uspešnosti in
- nadzor.

4.1.1.1 Strateška opredeljenost

V skladu z 11. členom MSOK 1 je potrebno pri oblikovanju poslovne strategije revizijske družbe upoštevati naslednja dejstva: revizijska kakovost ima prednost pred poslovnimi interesi družbe, pri vrednotenju, nagrajevanju in napredovanju osebja je najpomembnejši kriterij kakovost opravljenega dela, družba namenja zadovoljivo količino sredstev razvijanju, dokumentiranju in podpiranju usmeritev in postopkov obvladovanja kakovosti.

Kot je navedeno v 10. členu MSOK 1, je prepoznavanje kakovosti v poslovni strategiji nujno za sporočanje zavezanosti k revizijski kakovosti partnerjem, zaposlencem, strankam in drugim deležnikom. Kakovost je identificirana kot ključna sestavina dobrega slovesa in predpogoj za preživetje in rast.

Usmerjanje ljudi in sredstev za doseganje ciljev organizacije je glavna naloga posloводства, in če cilji niso jasno zastavljeni, je njihovo doseganje nemogoče. V poslovni strategiji je zato potrebno navesti podrobne cilje, kot so poslovna odličnost, razvoj posameznikov in razvoj sistema, ki naročnikom zagotavlja večje koristi. Brez ustrezno določenega cilja je vsako merjenje uspešnosti delovanja revizijske družbe brezpredmetno (Bristow, 1999, str. 71).

MZRS (2007, str. 10) ugotavlja, da je način, na katerega je revizijska kakovost prepoznana v poslovni strategiji, odvisen od velikosti revizijske družbe. Manjše revizijske družbe z manj izdelano formalno hierarhijo vodenja družbe tako navadno ne dokumentirajo strategije, je pa ta razvidna iz samih postopkov, ki se uporabljajo pri delu. Tako je na primer zavezanost manjše revizijske družbe k doseganju visoke kakovosti razvidna iz postopkov, ki jih družba uporablja pri sprejemanju posla, če slednja sprejema le take posle, katerih tveganja lahko obvladuje. Večje revizijske družbe po drugi strani bolj eksplicitno izražajo svojo zavezanost kakovosti v obliki raznih dokumentov.

Zavezanost h kakovosti je razvidna tudi s postavljanjem izkušenega revizijskega partnerja na vodstveni položaj, katerega glavna odgovornost je obvladovanje tveganj in obvladovanje kakovosti in katerega vloga ni povezana s poslovođenjem družbe. Pri upoštevanju poslovnih politik in postopkov, predpisanih v internih aktih družbe, je pomembno, da zaposleni smiselno uporabljajo te akte. Potrebno je, da jim sledijo tako v vsebini kot tudi v samem duhu (MZRS, 2007, str. 11).

4.1.1.2 Komuniciranje

V skladu z 10. členom MSOK1 vodstvo revizijske družbe in zgledi, ki jih daje, pomembno vplivajo na notranjo kulturo. Razvijanje v kakovost usmerjene notranje kulture je odvisno od jasnih, doslednih in pogostih dejanj in sporočil z vseh ravni posloводства družbe, ki poudarjajo usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti in zahteve, da se izvaja delo skladno s strokovnimi standardi ter regulativnimi in zakonskimi zahtevami ter da se izdajajo priporočila, ki so primerna glede na okoliščine.

Skladno s priporočili MZRS (2007, str. 15) dejanja in sporočila spodbujajo kulturo, ki priznava in nagraduje visoko kakovostno delo. Lahko so posredovana na izobraževalnih seminarjih, sestankih, formalnih in neformalnih pogovorih, z uradnimi stališči, okrožnicami ali zapiski delovnih srečanj. Vključeni so v notranjo dokumentacijo družbe in gradivo za usposabljanje ter v ocenjevalne postopke partnerja in strokovnega osebja, tako da podpirajo in krepijo pogled družbe na pomen kakovosti in na to, kako jo dosegati v praksi.

Za doseganje zadovoljivih učinkov sporočanja svoje zavezanosti k doseganju visoke kakovosti revidiranja mora postati komuniciranje stalno. Prav tako je potrebno z uporabo ustreznih metod komuniciranja doseči čim širši krog zainteresiranih skupin.

Večje družbe za komuniciranje navadno uporabljajo vzpostavljene in formalizirane kanale komuniciranja. V manjših družbah poteka komunikacija navadno manj formalno. Kljub temu pa lahko velja tako, kot je navedeno v 71. odstavku MSR 315 (revizijski dokazi), da kljub dejstvu, da delovanje kontrolnega sistema ni vedno dokumentirano, to še ne pomeni, da komunikacija ni učinkovita. Tako se na primer spoštovanje etičnih zahtev izkazuje skozi njihovo obnašanje in odnos pri vodenju družbe in ne v zapisanih pravilih. Posledično je zato vedenje posloводства še veliko bolj pomembno pri oblikovanju kontrolnega okolja v manjših družbah.

4.1.1.3 Opredelitev del

Pri vzpostavljanju ustrezne notranje kulture je ustrezno elemente kakovosti formalno opredeliti v opisih delovnih mest in nalog. V manjših revizijskih družbah delovna mesta posloводства navadno niso formalno opredeljena, kar pa ne izključuje posloводства iz sistema za obvladovanje kakovosti. Zavezanost družb k doseganju visoke kakovosti se izkazuje z imenovanjem sposobnih in ustreznih zaposlencev na poslovska delovna mesta. Dobro ime družbe je neposredno povezano z delovanjem posloводства na vseh ravneh poslovanja (MZRS, 2007, str. 19).

Kot je zapisano v 12. členu MSOK 1, posamezniki, odgovorni za sistem obvladovanja kakovosti v revizijski družbi, za uspešno uresničevanje nalog potrebujejo zadostne izkušnje in

sposobnosti kot tudi zadostna pooblastila. Prav tako je nujno, da so pri svojem delu, ki obsega tako načrtovanje kot tudi izvedbo posameznih nalog, neodvisni.

Zaradi zagotavljanja ustrezne neodvisnosti je zato smiselno, da so te osebe podrejene neposredno najvišjemu vodstvu revizijske družbe. Smiselnost zagotavljanja neodvisnosti na ta način je še posebej smiselna v velikih revizijskih družbah. V teh revizijskih družbah so podrejeni vodstvu na globalni ali regionalni ravni in ne vodstvu posamezne podružnice (MZRS, 2007, str. 19).

Revizijske družbe pričakujejo od partnerja, zadolženega za posel (angl. *Engagement partner*), da poseduje odlično tehnično znanje in sposobnost prepoznavanja problemov in sprejemanja pravih zaključkov. Drugo revizijsko osebje, ki sestavlja delovno skupino (angl. *Engagement team*) pri posameznem poslu, poseduje sposobnosti primerne vrsti del, ki jih opravljajo v okviru delovne skupine (The Institute of Chartered Accountants 2002, str. 6) (v nadaljevanju ICAEW).

Revizijske družbe lahko gradijo na modelu globalne odličnosti (angl. *global excellence model*). Model določa osnovne sposobnosti, povezane z vlogo in odgovornostmi na vsaki ravni posloводства. Model sestavljajo tehnična znanja, kot so poslovna znanja, usklajenost delovanja z metodologijo, razumevanje strokovnih standardov, obvladovanje tveganj, poznavanje informacijske tehnologije, in splošne sposobnosti, kot so poslovna odličnost, znanja s področja trženja, prodaje in komunikacije in sposobnost vodenja.

4.1.1.4 Ocenjevanje uspešnosti

Kot je navedeno v 40. odstavku MSOK 1, morajo postopki vrednotenja delovanja, nagrajevanja in napredovanja v družbi primerno priznavati in nagrajevati razvoj in ohranjanje sposobnosti ter zavezanosti etičnim načelom. Družba zlasti osvešča osebje o svojih pričakovanjih glede kakovosti delovanja in etičnih načel, nudi osebju ocene in nasvete o delovanju, napredovanju in strokovnem razvoju in pomaga osebju spoznati, da je napredovanje na položaje z večjo odgovornostjo odvisno med drugim od kakovosti dosežkov in zavezanosti etičnim načelom in da ima opustitev izpolnjevanja usmeritev in postopkov lahko disciplinske posledice.

Pozitivna zavezanost k obvladovanju kakovosti je ustrezna in v skladu z MSOK 1, ko sistem nagrajevanja uspešnosti zaposlencev pri delu kaže na jasno povezavo med kakovostjo opravljenega dela in nagrajevanjem. V svojem poročilu je Public Oversight Board (2000, str. 104) priporočil revizijskim družbam, naj ocenjujejo delovno uspešnost (angl. *review performance measures*) na vseh ravneh in zagotovijo, da se visoka kakovost dela pripozna pri nagrajevanju, napredovanju in podaljševanju delovnega razmerja. Merila, ki bi se uporabljala pri tem, so npr.: dobro vsebinsko poznavanje dejavnosti in tveganj pri posameznem poslu, vrsta odziva na nepričakovane in nenačrtovane razmere, na katere naleti pri izvajanju

revizijskega posla, razvoj inovativnih revizijskih postopkov, skepticizem in vztrajnost, poznavanje profesionalnih standardov in pravil.

4.1.1.5 Nadzor

Za zagotavljanje ustrezne notranje kulture, ki pripoznava visoko kakovost kot glavni cilj delovanja revizijske družbe, je potrebno vzpostaviti ustrezen nadzor. Nadzor se vzpostavlja s kontrolo sistema kakovosti in tudi z dajanjem povratnih informacij vsem zaposlencem. Obveščanje ustreznih partnerjev, zadolženih za posel, in drugega ustreznega osebja o pomanjkljivostih, ki so bile ugotovljene v postopku spremljanja, in o priporočilih za primerne popravljale ukrepe, je predpisano v MSOK 1 (82. člen). Družba obvešča najmanj enkrat letno o izidih spremljanja svoje ureditve obvladovanja kakovosti partnerje, zadolžene za posle, in druge primerne osebe v svojem okviru, vključno z glavnim izvršilnim direktorjem, ali če ustreza okoliščinam, upravni odbor partnerjev. Takšno obveščanje omogoča družbi in posameznikom, da po potrebi takoj in ustrezno ukrepajo v skladu s svojo vlogo in odgovornostjo.

Obveščanje vključuje: opis opravljenih postopkov spremljanja, sklepe, sprejete na podlagi postopkov spremljanja, in če ustreza okoliščinam opis sistemskih, ponavljajočih se ali drugih pomembnih pomanjkljivosti in ukrepov, sprejetih za njihovo odpravo ali odstranitev.

Poročanje o ugotovljenih pomanjkljivostih posameznikom, ki niso partnerji, zadolženi za posle, pri katerih so bile ugotovljene nepravilnosti, praviloma ne zajema navedbe posameznih obravnavanih poslov, razen če je to potrebno za pravilno opravljanje nalog.

4.1.2 Etične zahteve kot sestavina sistema obvladovanja kakovosti

V skladu z MSOK 1 (14. člen) mora družba vzpostaviti usmeritve in postopke, namenjene pridobivanju sprejemljivih zagotovil, da družba in njeno osebje izpolnjuje ustrezne etične zahteve. Kot je zapisano v Kodeksu poklicne etike zunanjih revizorjev (odslej Kodeks, 1994, str. 5) se od revizorja pričakuje in zahteva, da v nobenem primeru ne podredi lastne presoje in odločitev interesom in koristim naročnika ter s tem prepreči zunanjemu uporabniku svojega izdelka, da si ustvari nepristransko sodbo o naročniku.

Etične zahteve, ki se nanašajo na revizije in preiskave računovodskih informacij iz preteklosti ter na druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev praviloma zajemajo dela A in B Kodeksa skupaj z zahtevami v državi, ki so bolj omejujoče. Kodeks vzpostavlja temeljna načela strokovne etike, ki zajemajo:

- **neoporečnost:** računovodski strokovnjak mora biti pri opravljanju strokovnih storitev odkrit in pošten;

- **nepriustranskost:** računovodski strokovnjak mora biti pravičen in ne sme dovoliti, da bi predsodki ali pristranskost, nasprotje interesov ali vplivi drugih ogrozili nepristranskost. V skladu s Kodeksom (1994, str. 3) je nepristranskost načelo, ki zahteva miselno poštenost in odsotnost navzkrižij interesov. Nepriustranskost je načelo, ki se uporablja pri poslih, pri katerih revizorji ne dajejo zagotovil. Pri poslih povezanih z dajanjem zagotovil je potrebno uporabljati načelo neodvisnosti;
- **strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost:** računovodski strokovnjak mora opravljati strokovne storitve s potrebno skrbnostjo, strokovnostjo in prizadevnostjo ter ohranjati znanje in strokovnost na ravni, ki zagotavlja, da se naročniku opravi primerna strokovna storitev, temelječa na najnovejšem razvoju prakse, zakonodaje in tehnike;
- **zaupnost:** računovodski strokovnjak mora spoštovati zaupnost informacij, ki jih pridobi pri opravljanju strokovnih storitev, ter jih ne sme uporabiti ali razkriti brez ustreznega izrecnega pooblastila oziroma izjemoma, če obstaja pravna ali poklicna pravica ali dolžnost, da jih razkrije;
- **poklicu primerno vedenje:** računovodski strokovnjak mora delovati v skladu z ugledom stroke in se vzdržati vedenja, ki bi lahko povzročilo nezaupanje vanjo.

Usmeritve in postopki revizijskih družb v skladu z MSOK 1 (17. člen) poudarjajo temeljna načela in jih v svoje poslovanje uvajajo prek vodenja, izobraževanja, spremljanja dela in postopkov, namenjenih odkrivanju nespoštovanja.

Partner, zadolžen za posel, mora oceniti, ali člani delovne skupine izpolnjujejo etične zahteve, zato mora preveriti (ne)spoštovanje etičnih zahtev; med izvajanjem posla mora po potrebi poizvedovati in opazovati, kako člani delovne skupine spoštujejo etične zahteve; skupaj z ostalimi zaposlenci mora v primeru nespoštovanja etičnih zahtev določiti ustrezno ukrepanje ter skupaj in po potrebi z drugimi člani delovne skupine dokumentirati zaznane probleme, povezane z neodvisnostjo, in njihovo reševanje.

Načelo 4 Kodeksa – **nepriustranskost in neodvisnost** – opredeljuje strokovno neodvisnost kot bistveno načelo poklica, ki ga opravlja revizor. Neodvisnost pomeni, da lahko le neodvisen revizor ocenjuje pravilnost delovanja notranjih kontrol, računovodenja in računovodskih izkazov. Hkrati pa nepristranskost povezuje z načelom neodvisnosti in neoporečnosti, saj je lahko le neodvisen in neoporečen revizor nepristranski pri svojih odločitvah, posebej še pri spornih zadevah (Hribar, 2005, str. 12). MSOK1 1 opredeljuje kot najpomembnejšo nalogo revizijske družbe zagotavljanje neodvisnosti pri opravljanju poslov.

Revizijska družba mora določiti usmeritve in postopke, ki dajejo sprejemljivo zagotovilo, da družba in njeno osebje ter po potrebi tudi drugi, od katerih se zahteva neodvisnost (vključno z veščaki, ki pogodbeno sodelujejo z revizijsko družbo, in osebjem revizijske mreže), skrbijo za neodvisnost, če tako zahteva Kodeks oziroma nacionalna (domača) zakonodaja. Takšne usmeritve in postopki omogočajo družbi, da sporoča svoje zahteve, povezane z neodvisnostjo, osebju in drugim, od katerih se neodvisnost zahteva; ugotavlja in vrednoti okoliščine in

povezave, ki pomenijo nevarnost za neodvisnost, ter ustrezno ukrepa, da bi to nevarnost odpravila ali jo zmanjšala na sprejemljivo raven z uporabo varoval; če oceni, da je to ustrezno, pa se umakne iz posla (MSOK 1, 19. in 20. člen).

V skladu z MSR 220 je dolžnost partnerja, da pazi na dokaze neuskklajenosti z etičnimi zahtevami. Zadolžen je tudi za oblikovanje ustreznega sklepa, ki ga oblikuje, ko pridobi ustrezne informacije od revizijske družbe in zaposlencev, da bi lahko ugotovil in ocenil okoliščine in povezave, ki pomenijo nevarnost za neodvisnost. Na podlagi tega ovrednoti informacije o morebitnih kršitvah usmeritev in postopkov za neodvisnost v družbi, ugotovi, ali ogrožajo neodvisnost revizijskega posla, in ustrezno ukrepa, da bi odstranil nevarnosti ali jih zmanjšal na zaželeno raven z uporabo varoval. Partner, zadolžen za posel, takoj poroča o vsaki neuspešno rešeni zadevi zaradi ustreznega ukrepanja in dokumentira odločitve in pomembna dejstva (MSR 220, 12. člen).

V primeru zaznane kršitve neodvisnosti revizijska družba o tem obvesti partnerja, zadolženega za posel, drugo primerno osebo, ter kadar je primerno še pogodbene veččake in zaposlene v družbi v mreži, da ustrezno ukrepajo. Ustrezno ukrepanje revizijske družbe in partnerja, zadolženega za posel, se nanaša na primerno zaščito, ki bo odpravila ali zmanjšala kršitev neodvisnosti na sprejemljivo raven, oziroma v skrajnem primeru odstop od posla. Kot dodaten ukrep v družbi se lahko šteje tudi izobraževanje njenih zaposlenih o zahtevah po njihovi neodvisnosti (MSOK 1, 20. člen).

Revizijska družba mora najmanj enkrat letno pridobiti pisne potrditve o spoštovanju usmeritev in postopkov, povezanih z neodvisnostjo, od osebja, ki je dolžno spoštovati zahteve po neodvisnosti v skladu s Kodeksom in nacionalnimi (domačimi) pravili. Pisne potrditve se lahko pridobijo na papirju ali v elektronski obliki. S pridobitvijo potrdil in s primernim ukrepanjem v primeru kršitev zahtev po neodvisnosti revizijska družba nazorno prikaže pomen neodvisnosti vseh zaposlencev. Kodeks opredeljuje tudi preveliko domačnost pri oblikovanju enakih revizijskih skupin za isti posel v daljšem obdobju, s čimer se lahko zmanjša kakovost opravljenega dela.

Revizijska družba mora zaradi tega sprejeti usmeritve in postopke, ki preprečujejo preveliko domačnost revizijskih skupin (MSOK1, 2004, str. 8 in 9): oblikovati mora sodila, ki določajo varovala za zmanjševanje nevarnosti prevelike domačnosti na sprejemljivo raven, kadar pri poslu več zaporednih obdobj sodelujejo isti nosilni člani delovne skupine; na primer priporoča se menjava vodij delovnih skupin in nadzor nad kakovostjo opravljenega dela; obvezno mora menjavati partnerje, zadolžene za revidiranje računovodskih izkazov organizacij, katerih vrednostnice so uvrščene na organizirane trge, po določenem številu obdobj v skladu s Kodeksom ali nacionalno (domačo) zakonodajo, če je ta strožja; Kodeks zahteva menjavo partnerja, zadolženega za posel, vsakih sedem let, nacionalna (domača) zakonodaja pa lahko določi krajše obdobje.

Revizijske družbe so vpeljale sodila za odkrivanje prevelike domačnosti, pri čemer upoštevajo: naravo posla, vključno z javnim interesom zanj; in obdobje, v katerem nosilni člani delovne skupine opravljajo storitve.

4.1.3 Sprejetje naročnika in ohranjanje povezave z njim

ICAEW (2002, str. 26) našteva dve stopnji, na katerih družbe obvladujejo svoje odnose z naročniki:

- pri obvladovanju celotnega skupka naročnikov revizijskih storitev s sprejemanjem naročil in opravljanjem revizijskih poslov za samo tiste naročnike, ki jim lahko zagotovijo kakovostno raven storitev;
- z obvladovanjem svojih razmerij do posameznih naročnikov na način, ki omogoča izvajanje učinkovite revizije, z doseganjem zadovoljive revizijske kakovosti in ustreznega finančnega rezultata.

Na splošno sta pri sprejetju naročnika oziroma posla pomembni dve odločitvi. Prva je povezana z vprašanjem, ali naj revizijska družba sploh sprejme naročnika (neoporečnost posloводства, navzkrižni interesi), druga pa z vprašanjem pripravljenosti in sposobnosti revizijske družbe prevzeti in izvesti posel za naročnika (število strokovno usposobljenih oseb, časovni okvir) (Lah, 2005, str. 8).

Sprejemljiv naročnik je za družbo tisti, s katerim je možno zgraditi odprto in iskreno razmerje, v katerem vlada obojestransko zaupanje in spoštovanje. Dobra uprava naročnika vidi v procesu revidiranja dobre lastnosti in išče potrditve za določene poslovne odločitve vnaprej, obvešča revizijsko družbo o bistvenih spremembah in je pripravljeno plačati ustrezno plačilo za opravljene postopke. Če revizijska družba in naročnik vzpostavita tako razmerje, se zveča možnost, da bo revidiranje opravljeno visoko kakovostno (ICAEW, 2002, str. 28).

Sprejemljiv naročnik potrebuje revizijsko družbo z ustreznimi izkušnjami, dobrim poznavanjem naročnikove dejavnosti in z ustreznim revizijskim osebjem. Revizijska družba se ne ustraši posredovati slabih novic, se odzivati na nepričakovane okoliščine z vso poklicno skrbnostjo. Naloga revizijskih partnerjev je odločitev, pri katerih izmed naročnikov se lahko visoko tveganje zniža na sprejemljivo raven z namenjanjem več časa, bolj izkušenega revizijskega osebja ali zunanjih veščakov.

V praksi je težko vedno pravilno oceniti, ali je naročnik sprejemljiv za revizijsko družbo, s postopki, ki jih izvede, preden sprejme revizijski posel. Zaradi tega je potrebno ocenjevanje sprejemljivosti naročnika opravljati tudi po sprejetju posla. Ocenjevanje sprejemljivosti naročnika je najbolje opraviti kmalu po zaključku trenutnega revizijskega posla.

Sprejemanje in ohranjanje revizijskih poslov z nizkim tveganjem je najučinkovitejši način za obvladovanje tveganja v revizijski družbi na sprejemljivi ravni. Pri odločitvi o sprejemanju in ohranjanju revizijskega posla si lahko družbe pomagajo z različnimi metodami in različnimi viri. Ti viri so lahko obstoječi dobavitelji ali prejšnji dobavitelji poklicnih računovodskih storitev, druge tretje stranke (kot so bančniki, pravni svetovalci in vrstniki iz panoge) ali pa ustrezne podatkovne zbirke. Pogosti sodni spori, slaba javna podoba naročnika, prilagojena revizijska poročila in pogoste menjave revizijskih družb so lahko indikatorji, ki nakazujejo, da sprejem posla za revizijsko družbo pomeni visoko tveganje (ICAEW, 2002, str. 29).

Vendar pa je odločitev o tem na koncu vedno subjektivna in v rokah enega ali več revizijskih partnerjev. Pri teh odločitvah je nujno upoštevati naslednje okoliščine:

Razpoložljivi viri, znanje in izkušnje revizijske družbe so dejavniki, ki jih revizijska družba mora upoštevati pri sprejetju revizijskega posla. Standard MSOK1 v 31. členu predpisuje zadeve, ki jih družba preuči, to so: revizijsko osebje zna uporabljati ustrezne metode, ki se bodo uporabljale pri izvedbi posla, osebje pozna problematiko revidiranja, osebje ima izkušnje s primernimi regulativnimi ali poročevalskimi zahtevami ali sposobnost uspešno pridobiti potrebne izkušnje in znanje, po potrebi so na voljo veččaki in posamezniki, ki zadovoljujejo zahteve sodil in primernosti za izvajanje pregleda obvladovanja kakovosti, kadar je to potrebno, in družba je sposobna dokončati posel v okviru skrajnega roka za poročanje.

Pri izvedbi je potrebno pretehtati tudi, ali sprejetje posla ne pomeni pretirane specializacije revizijske družbe. Ta lahko po eni strani prinaša koristi, ki jih večja specializacija prinese v obliki večje kakovosti, na drugi strani pa se z večjo specializacijo zožuje trg, na katerem revizijska družba ponuja svoje storitve. Prav tako je ob večji specializaciji družba lahko bolj podvržena posameznim tveganjem, ki lahko prizadenejo posamezni sektor. Takšno tveganje je še posebej prisotno v manjših revizijskih družbah in tudi razlog, zakaj slednje ne ponujajo storitev v specializiranih sektorjih.

Neodvisnost kot eno izmed obveznih okoliščin, ki jih družba mora upoštevati ob sprejetju posla, določa 32. odstavek MSOK 1. Navzkrižje interesov predstavlja problem tako v velikih kot manjših revizijskih družbah. Vsa potencialna navzkrižja interesov je potrebno ugotoviti in oceniti njihov vpliv pred sprejetjem posla. Problemi, povezani z navzkrižji interesov, niso vedno jasni in zahtevajo subjektivne odločitve. Standard zahteva proučevanje tako dejanskih kot tudi zaznanih navzkrižij interesov. Uporaba vprašalnikov je v tem primeru uporabna in priporočljiva, saj z njimi poleg ugotavljanja trenutnega stanja lahko tudi predvidimo morebitne okoliščine, ki bi lahko ogrozile neodvisnost v poznejših obdobjih. Pri sprejemu posla je potrebno upoštevati dejstvo, da kljub nesporno ugotovljeni neodvisnosti lahko sprejem posla negativno vpliva na sloves revizijske družbe ob sprejemu revizijskega posla za naročnika in zmanjšuje zaznano neodvisnost. Zaradi izredne pomembnosti slovesa revizijske

družbe ima lahko že samo sum o zmanjšani neodvisnosti nepopravljive posledice za njeno delovanje.

Iskrenost in osebnostne lastnosti posloводства so izjemnega pomena pri oceni naročnikovega posloводства. Sloves naročnika lahko v posameznih primerih postane ključna stvar ocenjevanja ustreznosti naročnika. Podobno velja tudi v primerih, ko je v poslovodu naročnika dominanten posameznik. Ocena tveganja vsebuje tudi pregled solventnosti naročnika, naravo in zgodovino dejavnosti naročnika (cikličnost dejavnosti, v kateri posluje naročnik), gibanje poslovnega izida, kakovost notranjih kontrol in načrte, ki ih ima posloводство.

Revizijske družbe so dolžne na ustrezen način dokumentirati postopke, ki so jih opravile v postopkih sprejemanja revizijskega posla. Dokumentacija mora pokrivati vsa tveganja, ki so jih revizijske družbe proučevale in uporabljale pri odločanju o sprejetju ali ohranjanju naročnika. Subjektivno ocenjevanje je ključno za sprejetje ali nesprejetje revizijskega posla, vendar pa družbe subjektivne ocene uporabljajo tudi v kasnejših revizijskih postopkih. Zato se bo revizor tudi pri kasnejšem delu pogosto skliceval na tveganja, ki jih je identificiral v postopkih sprejetja posla.

V skladu z MSOK 1 odločanje o tem, ali nadaljevati razmerje z naročnikom, vključuje proučevanje bistvenih zadev, ki so se pojavile pri sedanjem poslu ali pri prejšnjih poslih, ter njihov vpliv na nadaljnje sodelovanje. Na primer, naročnik je lahko začel širiti svoje poslovno delovanje na področje, na katerem revizijska družba nima ustreznega znanja ali izkušenj.

Nesprejetje novega revizijskega posla je navadno lažje dejanje za revizijsko družbo kot je prekinitev poslovanja z večletnim naročnikom. Zato je smiselno, da družba razmisli o ohranjanju posla ob zaključku trenutnega posla kot pa tik pred sprejetjem novega posla, saj si tako olajša načrtovanje, prav tako pa so informacije, pomembne za odločanje o ohranjanju naročnika, sveže.

Kljub vsej skrbnosti, ki jo družba izkaže ob sprejemanju posla, je možno, da se šele ob pričetku posla izkaže, da obstajajo razlogi za zavrnitev posla, zato je potrebno, da družba izvede postopke, ki jih predpisuje MSOK1 v 34. členu. Družba je dolžna na ustrezni ravni razpravljati s poslovodstvom naročnika in pristojnim za uporabo ukrepov, ki bi jih družba lahko sprejela na podlagi ustreznih dejstev in okoliščin. Možni ukrepi so: prekinitev razmerja z naročnikom ali poročanje regulativnim organom o ugotovljenih dejstvih.

4.1.4 Oblikovanje delovne skupine in človeški dejavniki

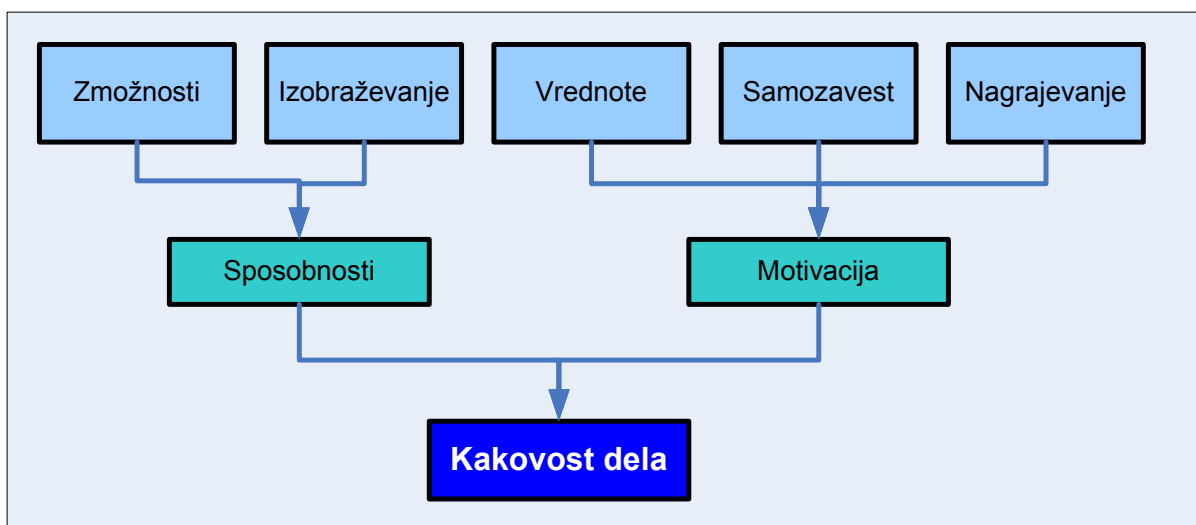
V skladu s 36. členom MSOK 1 družba vzpostavi usmeritve in postopke, namenjene pridobivanju sprejemljivih zagotovil, da ima dovolj osebja s sposobnostjo, zmožnostjo in zavezanostjo etičnim načelom, ki je potrebno za izvajanje poslov v skladu s strokovnimi

standardi, regulativnimi in zakonskimi zahtevami in ki omogoča revizijski družbi ali partnerjem, zadolženim za izvedbo posla, da izdajajo okoliščinam ustrezna poročila.

Zahteve, povezane z izobrazbo in izobraževanjem revizorjev, so del osme direktive Sveta z dne 10. 4. 1984. Večina držav članic EU in tudi drugih evropskih držav je zahteve osme direktive izpolnila z izdajo minimalnih pogojev zahtevane izobrazbe za revizorje, predpisanim izobraževanjem, predpisanimi izkušnjami in preizkusi usposobljenosti.

ICAEW (2002, str. 23) v svojem delu navaja naslednje lastnosti, ki naj bi jih posedovali uslužbenci v revizijski družbi: so razgledani in inteligentni, resnično verjamejo, da je revidiranje dejavnost, ki je v interesu celotne družbe, so motivirani za opravljanje dela v skladu s svojimi sposobnostmi, so sposobni delovati v stresnih razmerah, so sposobni hitro vzpostavljati ustrezne medčloveške odnose, posredujejo ustrezno tehnično znanje o poslovanju revidiranega objekta in so to znanje in razumevanje poslovanja sposobni prenesti drugim in na podlagi tega oblikovati razumne sodbe.

Slika 13: Sestavine kakovosti dela



Vir: ICAEW, *Audit Quality*, 2002, str. 23.

Iz Slike je razvidno, da je za kakovostno delo potrebno izpolnjevati več pogojev. Uslužbenci so lahko za delo motivirani, vendar pa brez posredovanja ustreznih zmožnosti ne bodo dosegali zadovoljivih rezultatov. Po drugi strani tudi uslužbenci z ustreznimi zmožnostmi brez ustreznega motiviranja ne bodo dosegli zahtevane kakovosti dela.

ICAEW (2002, str. 23) navaja posamezne sposobnosti revizijskega osebja:

- celovitost (angl. *integrity*): moč da oseba opravi svoje delo, še posebno pod pritiskom;
- objektivnost: sposobnost izražanja neodvisnega mnenja;

- skeptičnost: revizor naj ne bi sklepal na podlagi informacij, ki niso preverljive oziroma jih ne bi preverjal.

Ustrezne uslužbenke si revizijske družbe zagotavljajo s primernim zaposlovanjem, ocenjevanjem izvajanja nalog, sposobnosti, zmožnosti, s strokovnim razvojem, napredovanjem, nagrajevanjem in ocenjevanjem potreb po osebju (MSOK1, 37. člen).

Revizijska družba mora s politiko zaposlovanja zagotoviti dovolj primernih posameznikov, da bo lahko uspešno in kakovostno opravljala svojo osnovno dejavnost. Delovno skupino, ki izvaja revizijo računovodskih izkazov in druge dejavnosti, mora sestavljati primerno izkušeno osebje. Zaposleni v revizijski družbi to družbo predstavljajo pri naročniku revizijskega posla. Naročnik si na podlagi primernega komuniciranja, strokovne usposobljenosti in medsebojnega sodelovanja ustvari predstavo o revizijski družbi, s katero sodeluje. Ustrezna politika zaposlovanja je torej ključnega pomena za ohranjanje naročnikov ter kakovostno opravljeno delo (Žerjal, 2005, str. 10).

Sposobnosti in zmožnosti se razvijajo z različnimi metodami, ki vključujejo:

- strokovno izobraževanje,
- nenehni strokovni razvoj, vključno z izpopolnjevanjem,
- delovne izkušnje in
- pridobivanje navodil pri bolj izkušenem osebju, na primer drugih članov delovne skupine.

Trajna sposobnost osebja revizijske družbe je v pomembnem obsegu odvisna od ustrezne ravni nenehnega strokovnega razvoja, tako da revizijsko osebje ohranja svoje znanje in sposobnosti. Revizijske družbe v svojih usmeritvah in postopkih poudarjajo potrebo po nenehnem usposabljanju osebja na vseh ravneh v družbi in zagotavljajo potrebna sredstva in pomoč za usposabljanje, ki omogočajo osebju, da razvija in ohranja zahtevane sposobnosti in zmožnosti. Če niso na voljo notranji tehnični dejavniki in dejavniki usposabljanja ali če obstajajo drugi razlogi, lahko revizijske družbe uporabljajo v ta namen primerno usposobljene zunanje osebe (MSOK 1, 39. člen).

Postopki vrednotenja delovanja, nagrajevanja in napredovanja v revizijski družbi primerno priznavajo in nagrajujejo razvoj in ohranjanje sposobnosti ter zavezanost etičnim načelom.

Revizijska družba mora tako v skladu s 40. členom MSOK 1:

- osveščati osebje o svojih pričakovanjih glede kakovosti delovanja in etičnih načel,
- nuditi osebju ocene in nasvete o delovanju, napredovanju in strokovnem razvoju in
- pomagati osebju spoznati, da je napredovanje na položaje z večjo odgovornostjo odvisno med drugim od kakovosti dosežkov in zavezanosti etičnim načelom in da ima opustitev izpolnjevanja usmeritev in postopkov revizijske družbe lahko disciplinske posledice.

Velikost revizijske družbe vpliva na ustroj postopkov vrednotenja delovanja v njem. Zlasti manjše družbe lahko uporabljajo manj formalne metode vrednotenja dosežkov svojega osebja.

Revizijske posle pri večjih naročnikih navadno izvajajo delovne skupine, ki jih sestavljajo posamezniki z različnimi stopnjami izkušenj, ki skupaj pridobivajo revizijske dokaze, potrebne za oblikovanje ustreznega revizijskega mnenja. V večjih revizijskih družbah so lahko v delovne skupine vključeni tudi specialisti s posameznih področij. Delovne skupine so lahko sestavljene trajno ali pa se formirajo za izvedbo določenega posla. V skladu z MSOK 1 (44. člen) je revizijska družba zadolžena za sestavo delovne skupine, tako da to sestavlja ustrezno strokovno osebje s potrebno usposobljenostjo, zmožnostjo in časom, da izvede posle v skladu s strokovnimi standardi ter regulativnimi in zakonskimi zahtevami ter da omogoči revizijski družbi ali partnerjem, zadolženim za posle, da izdajajo okoliščinam ustrezna poročila.

Osebje potrebuje sposobnost za oblikovanje treznih sodb, ki so v skladu z etičnimi načeli in za uporabo ustreznega znanja v raznih situacijah, sposobnost razumevanja in ocenjevanja relevantnosti informacij, pridobljenih s strani posloводства naročnika, in notranjo moč tako posameznikov kot tudi revizijske družbe ne strinjati se z naročnikom tako zasebno kot tudi javno (ICAEW, str. 24).

4.1.5 Izvedba posla

V skladu z MSOK 1 revizijska družba vzpostavi usmeritve in postopke, namenjene pridobivanju sprejemljivih zagotovil, da se posli izvajajo v skladu s strokovnimi standardi ter regulativnimi in zakonskimi zahtevami in da revizijska družba ali partner, zadolžen za posel, izda okoliščinam ustrezna poročila.

4.1.5.1 Planiranje

Pred pričetkom izvajanja posameznega revizijskega posla so mora partner, zadolžen za izvedbo posla (angl. *Engagement partner*), prepričati, da (ICAEW, 2002, str. 35):

- revizijsko osebje razume načrt revidiranja tako v celosti kot tudi posamezne dela, ki so jim bili dodeljeni; pomembno je, da vsi člani delovne skupine razumejo tudi cilje dela, ki naj ga opravijo. Ustrezno skupinsko delovanje in usposabljanje sta potrebna kot pomoč manj izkušenim članom delovne skupine, da jasno razumejo cilje dodeljenega dela (MSOK1 odstavek 48);
- vsak sodelavec, ki bo sodeloval pri posamezni nalogi, poseduje znanja, potrebna za uspešno dokončanje zaupane naloge; in
- ne obstajajo navzkrižja interesov ali druge okoliščine, ki bi posameznemu izvajalcu lahko preprečili ali ogrozili zadovoljivo dokončanja zaupanih nalog.

Revizijski posli naj bi potekali skladno z vnaprej zamišljenim načrtom. Planiranje se ne prične s pričetkom faze izvedbe dela. Tako kot sama izvedba revizijskih poslov sledi nepričakovanim okoliščinam, na katere se naleti pri delu, je potrebno, da se tudi plan ustrezno prilagaja. Te spremembe morajo biti dokumentirane skupaj z razlogi, ki so vodili do njih. Če so spremembe bistvene glede uporabe revizijske metodologije ali sredstev, namenjenih za izvedbo posla, mora spremembe potrditi oseba, ki je potrdila osnovni načrt izvedbe posla.

Pri revidiranju zaradi specifičnosti panog, v katerih deluje naročnik, ali zaradi različnih stopenj tveganja ni možno pri vseh delih ali partnerjih uporabljati enakih revizijskih postopkov. Pomemben del vloge partnerja, zadolženega za izvedbo posla, je uporaba strokovne presoje za ugotavljanje ustreznih revizijskih postopkov glede na vrsto dela, ki se izvaja, in tveganja, povezana z njimi. Zagotavljanje, da se pri delu uporabljajo ustrezni postopki, ni samo odgovornost revizijskega partnerja, zadolženega za izvedbo dela, temveč vseh sodelavcev. S svojimi usmeritvami in postopki si revizijska družba prizadeva za doslednost v kakovosti izvajanja posla. To je pogosto doseženo s pisnimi ali elektronskimi priročniki, programskimi orodji ali drugimi oblikami standardizirane dokumentacije ter gradivom, ki daje posebna navodila glede na panogo ali posamezno zadevo.

Skladno z MSOK1 (49. člen) obravnavane zadeve vključujejo: kratko seznanjanje delovnih skupin s poslom, da bi razumele cilje svojega dela, postopke za izpolnjevanje ustreznih standardov posla, postopke nadziranja posla, usposabljanje strokovnega osebja in dajanje navodil strokovnemu osebju, metode pregledovanja opravljenega dela, oblikovanih pomembnih sodb in oblike poročila, ki naj bi bilo izdano, primerno dokumentiranje opravljenega dela ter časa in obsega pregleda, postopke posodabljanja vseh usmeritev in postopkov.

Ključna dilema, pred katero se znajdejo revizijske družbe, je, ali razvijati postopke dela z bolj generalnim pristopom, ki zahteva razvoj inovativnih procesov za posamezne naročnike, ki jih izvajajo ustrezno motivirani in sposobnosti posamezniki, ali pa izdelati pristop s standardiziranimi postopki in manj fleksibilnosti pri izvajanju. Pristop, ki je zasnovan bolj fleksibilno, zahteva sprotne prilagajanje metod dela razmeram pri naročnikih, zahteva večjo vlogo izkušenega osebja v vseh fazah dela. Standardiziran pristop zahteva večjo začetno investicijo za razvoj metode in usposabljanje, vendar pa omogoča večjo vključitev nižje izkušenega osebja. Uporaba tehnologije lahko podpira revizijski proces, ni pa ustrezno nadomestilo za uporabo ljudi z ustreznim znanjem in izkušnjami (ICAEW, 2002, str. 37).

4.1.5.2 Nadzor

Partner, zadolžen za izvedbo posla, je dolžan izvajati ustrezen nadzor revizijskega osebja s ciljem zagotavljanja uspešnega izpolnjevanja dodeljenih nalog. Če se pri izvedbi pojavijo težave, ki preprečujejo ustrezno izvedbo posla, ali če rezultati dela bistveno odstopajo od

rezultatov, ki so bili pričakovani, je oseba, ki naleti na težavo, dolžna o tem takoj obvestiti neposredno nadrejenega, ki sprejme ustrezne odločitve. Postopki, ki jih partner, zadolžen za izvedbo posla, izvaja skladno z MSOK 1, vključujejo sledenje poteku posla, presojanje sposobnosti in zmožnosti posameznih članov delovne skupine ter ugotavljanje, ali imajo dovolj časa za izvedbo svojega dela, ali razumejo dobljena navodila in ali delo poteka v skladu z načrtovanim pristopom k poslu, obravnavanje pomembnih zadev, ki se pojavijo pri poslu, upoštevanje njihovega pomena in primerno prilagajanje načrtovanega načina dela, prepoznavanje zadev, o katerih bi se bilo treba posvetovati ali jih obravnavati z bolj izkušenimi člani delovne skupine med potekom posla.

Skladno z MSOK 1 (51. člen) morajo biti naloge pregledovanja določene tako, da bolj izkušeni člani delovne skupine, vključno s partnerjem, zadolženim za posel, pregledujejo opravljeno delo manj izkušenih članov delovne skupine.

Isti odstavek MSOK 1 tudi predpisuje presojo o tem, katera vprašanja naj bi zajemal nadzor:

- je delo opravljeno v skladu s strokovnimi standardi ter regulativnimi in zakonskimi zahtevami,
- so bile bistvene zadeve dane v nadaljnje proučevanje,
- so bili opravljeni ustrezni posveti in ali so iz tega izhajajoči sklepi dokumentirani in izpolnjeni,
- obstaja potreba po spremembi vrste, časa in obsega opravljenega dela,
- opravljeno delo podpira sprejete sklepe in je ustrezno dokumentirano,
- so pridobljeni dokazi zadostni in ustrezni za podporo poročilu,
- so bili doseženi cilji postopkov pri poslu.

4.1.5.3 Posvetovanje

Posvetovanje je pomembno za uspešno izvedbo dela in je lahko tako neformalno kot formalno. Posvetovanja znotraj revizijske družbe zagotavljajo poenotenje pristopov pri izvedbah posameznih poslov. Posvetovanje je vedno smiselno tudi, če obstaja dvom v njegovo koristnost. Določene situacije, na katere lahko partner, zadolžen za izvedbo dela, ali delovna skupina naleti pri delu, zahtevajo učinkovit podporni sistem. Taki primeri so lahko nenavadne transakcije, vprašljive računovodske metode in okoliščine, v katerih je potrebna prilagoditev revizijskega poročila (ICAEW, 2005, str. 45). Posvetovanje o posameznem problemu z drugimi revizijskimi partnerji, ki niso neposredno udeleženi pri izvedbi posla, ponuja dragocen način na problem pogledati z drugačne perspektive in preveriti osebne sodbe.

V skladu z MSOK 1 (53. člen) mora poslovodstvo razvijati notranjo kulturo v revizijski družbi, ki posvetovanje z drugimi partnerji prepozna dobro prakso in ne kot znak slabosti. Notranja kultura mora razvijati okolje, ki spodbuja iskanje drugega mnenja v primerih, ko se partner znajde v negotovi situaciji. Posvetovanje, poleg takojšnjega vpliva na oblikovanje

pravih sodb, s prenosom znanja vpliva tudi na razvoj posameznikov in pridobivanje izkušenj. Posvetovanje vključuje razpravo na ustrezni strokovni ravni, da lahko posamezniki v okviru revizijske družbe ali zunaj nje, ki imajo specializirano strokovno znanje, razrešijo težavne ali sporne zadeve.

Da bi bilo posvetovanje s strokovnjaki uspešno, je treba priskrbeti prava dejstva in prave podatke, na podlagi katerih lahko izdajo mnenja o tehničnih, etičnih in drugih zadevah. Pri posvetovanju je potrebna prisotnost oseb, ki imajo dovolj znanja, strokovnih sposobnosti in izkušenj v družbi (kadar je potrebno pa tudi zunaj nje) na tehničnem, etičnem in drugih področjih. Posvetovanje je treba dokumentirati in znanje, pridobljeno na posvetovanju, uporabljati pri delu (Korošec, 2005, str. 13).

Revizijske družbe brez ustreznih notranjih virov lahko izkoristijo svetovalne storitve, ki jih nudijo druge revizijske družbe, strokovni in regulativni organi ali poslovne organizacije, ki nudijo ustrezne storitve za obvladovanje kakovosti. Pred dogovorom za takšne storitve revizijska družba prouči, ali je zunanji izvajalec storitev ustrezno usposobljen za takšen namen. Postopke z drugimi strokovnjaki je potrebno ustrezno dokumentirati predvsem glede zadeve, ki je bila predmet posvetovanja, in sklepov, ki so bil sprejeti (MSOK 1, 55. člen).

4.1.5.4 Zaključek posla

Zaključek posla je pomembno obdobje v času izvedbe revizijskega posla. V tem času poteka pregled opravljenih postopkov, pogovori z osebami, zadolženimi za izvedbo posla, izdelovanje revizijskega mnenja in postopki, ki sledijo tem aktivnostim. Za ustrezno zaključevanje revizijskega dosjeja je potrebno imeti na voljo zadostno število osebja, saj je to pomembno za obvladovanje revizijske kakovosti. Zaključevanje posla je potrebno predvideti v načrtu izvedbe revizijskega posla.

Zaključevanje posla je navadno pod največjim časovnim pritiskom. Pogosto obstajajo časovni roki, ki jih lahko postavlja poslovodstvo, zakonske zahteve ali naročnik. Redki so revizijski posli, kjer ni časovnih pritiskov za dokončanje posla. V praksi pogosto prihaja do primerov, ko naročnik zamuja z dostavo gradiva, potrebnega za izvedbo revizijskega posla, ta okoliščina pa nato na pričakovanje naročnika o roku za dokončanje posla. Revizijski partnerji, zadolženi za izvedbo dela, so pogosto pod velikimi pritiski glede izdaje mnenja ne glede na okoliščine, ki so nastale med izvajanjem revizijskega posla. Kakovost revidiranja se kaže tudi v sposobnosti revizijskega partnerja ne popuščati pod takimi pritiski in ne izdati poročila, dokler niso pridobljeni zadostni dokazi in razčiščene vse nejasnosti. Uporaba relativnih rokov za dokončanje posla je dober način za zmanjšanje takih pritiskov. Prav tako potrebujejo delovne skupine podporo uprave, ko zahtevajo več časa za dokončanje posla.

Pred izdajo revizorjevega poročila se mora partner, zadolžen za posel, s pregledom revizijske dokumentacije in razgovorom s člani delovne skupine prepričati, da so bili pridobljeni

zadostni in ustrezni dokazi, ki podpirajo zaključke v izdanem revizorjevem poročilu. Če pride med izvedbo posla do menjave partnerja, zadolženega za posel, mora novi partner v celoti pregledati delo, opravljeno do dneva menjave, in biti z njim zadovoljen. Če pri poslu sodeluje več partnerjev, mora biti njihova odgovornost jasno določena in pojasnjena članom delovne skupine (Mali, 2005, str. 28).

4.1.6 Spremljanje sistema za obvladovanje kakovosti

V 47. členu MSOK 1 je postavljena zahteva, da revizijska družba vzpostavi usmeritve in postopke, ki so namenjeni zagotavljanju sprejemljivega zagotovila, da so usmeritve in postopki, povezani z ureditvijo obvladovanja kakovosti, ustrezni, primerni, da delujejo uspešno in da so v praksi upoštevani. Vendar pa je potrebno v skladu z MSR 220 (42. člen) upoštevati, da pomanjkljivost v ureditvi obvladovanja kakovosti v revizijski družbi ne nakazuje, da posamezni revizijski posel ni bil opravljen v skladu s strokovnimi standardi ter regulativnimi in zakonskimi zahtevami ali da revizorjevo poročilo ni primerno.

Proces spremljanja obvladovanja kakovosti je potrebno vzpostaviti in uresničevati z namenom pomagati vodstvu revizijske družbe in izvajalcem poslov izboljšati kakovost revidiranja in obvladovanje tveganj. Način, na katerega je zasnovan, mora omogočati, da ga uporabniki sprejemajo kot nekaj konstruktivnega in ne samo kot povečanje obsega dela. Proces spremljanja obvladovanja kakovosti mora biti zasnovan na način, ki kot ključne sestavine pri revizijskem osebju prepoznava kakovost posameznih sodb, ki jih sprejemajo pri delu, in njihov profesionalni razvoj. Take sestavine so težko merljive in poudarjajo potrebo po tem, da je sistem za obvladovanje kakovosti več kot le skupek vprašalnikov, ki se izpolnjujejo s strani izvajalcev revizij.

Predmeti spremljanja sistema za obvladovanje kakovosti so tako končni izdelki (revizijska dokumentacija, revizijska poročila in druga dokumentacija) kot tudi sestavine, ki vstopajo v proces (kot je na primer kakovost izobraževanja revizijskega osebja). Predmet spremljanja sistema obvladovanja kakovosti revidiranja so navadno končni izdelki. Če pa pogosto prihaja do napak pri končnih izdelkih, je potrebno pregledovati tudi vložke. Vložki v proces revidiranja so vsa področja, zajeta v prejšnjih poglavjih: nadzor mora obsegati tudi njihovo učinkovitost.

Ključni nameni, a ne tudi edini, ki jih kot namen spremljanja izpolnjevanja usmeritev in postopkov obvladovanja kakovosti našteva MSOK 1, je pridobiti oceno o spoštovanju strokovnih standardov ter regulativnih in zakonskih zahtev, o učinkovitem in primerno zasnovanem sistemu obvladovanja kakovosti, o ustreznosti uporabljanja usmeritev in postopkov obvladovanja kakovosti v revizijski družbi tako, da so poročila, ki jih izdaja revizijska družba ali partnerji, zadolženi za posel, primerna glede na okoliščine.

Pri vzpostavljanju tako obširnega, vseobsegajočega in ne nazadnje tudi dragega sistema je smiselno, da revizijske družbe vključijo med namene spremljanja tudi spremljanje učinkovitosti in uspešnosti samega poslovanja. Revizijske družbe lahko stroške nadzora učinkovito zmanjšajo, v kolikor količino nadzora posameznega projekta prilagajajo glede na kompleksnost opravljenih postopkov, tveganost posameznega projekta, usposobljenost članov tima, določenega za izvedbo del, količino posvetovanja z drugimi partnerji ali poslovodstvom revizijske družbe med izvajanjem del, stopnjo neodvisnosti pri delu, ki je bil dana posameznim članom revizijskega tima, in ocenami kakovosti, ki so jih člani tima dosegali pri predhodnih nadzorih (Quality Control Manual, 2009 str. 37).

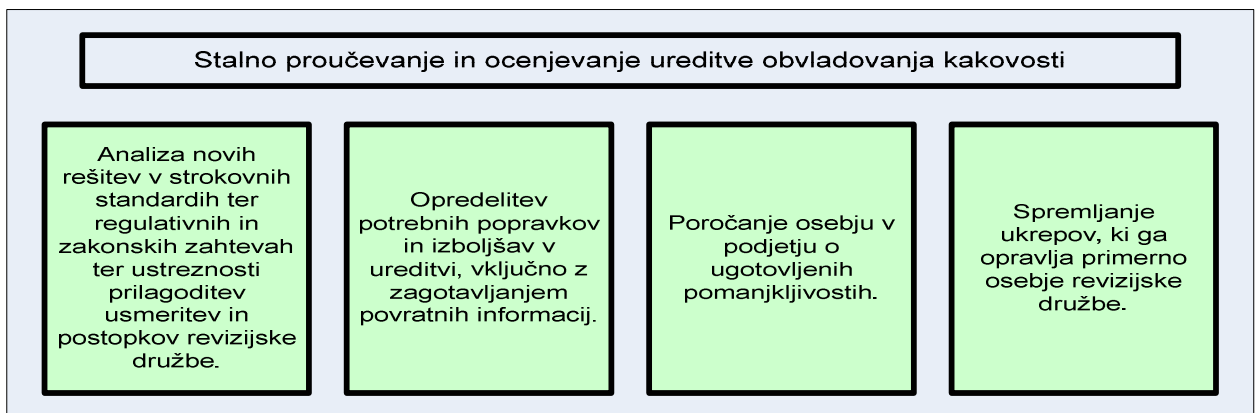
Izbira partnerja ali partnerjev, ki so odgovorni za postopek spremljanja, je ključna za uspešnost sistema spremljanja obvladovanja kakovosti. V skladu s 76. členom MSOK 1 je potrebno, da ima partner zadostne in primerne izkušnje in vpliv v revizijski družbi za prevzem takšne odgovornosti. Spremljanje ureditve obvladovanja kakovosti v revizijski družbi opravljajo pristojni posamezniki in obsega tako primernost zasnove kot tudi učinkovitost delovanja ureditve obvladovanja kakovosti. V skladu z 41. členom MSR 220 partner, zadolžen za posel, proučuje, ali lahko ugotovljene pomanjkljivosti vplivajo na revizijski posel in ali so ukrepi, ki jih revizijska družba sprejme za izboljšanje stanja, zadostni.

Standard neposredno ne omenja neodvisnosti, ki pa je pri delu, ki ga obsega tako načrtovanje kot tudi izvedbo posameznih nalog, nujna. Prav zaradi zagotavljanja ustrezne neodvisnosti je smiselno, da so te osebe podrejene neposredno najvišjemu vodstvu revizijske družbe. Smiselnost zagotavljanja neodvisnosti na ta način je še posebej smiselna v velikih revizijskih družbah. V teh revizijskih družbah so podrejeni vodstvu na globalni ravni ali regionalni ravni in ne vodstvu posamezne podružnice (MZRS, 2007, str. 40).

Pri spremljanju sistema za obvladovanje kakovosti je pri zelo specializiranih revizijah (finančni servisi, borzno-posredniške hiše, banke, določeni deli javnega sektorja) smiselno uporabljati partnerje, ki posedujejo znanja, potrebna za revidiranje takega področja. Če pri tem želimo zagotoviti tudi spoštovanje načela neodvisnosti, lahko verjetno temu ustrezajo le največje revizijske družbe.

Sistem za obvladovanje kakovosti je zasnovan tako na periodičnem pregledu dokončanih poslov (angl. *Cold after the event*) kot tudi na stalnem proučevanju in ocenjevanju ureditve obvladovanja kakovosti. Podvržen mora biti stalnim spremembam in izboljšavam. Elemente sistema stalnega proučevanja in ocenjevanja ureditve obvladovanja kakovosti prikazuje Slika 14.

Slika 14: Sestavine procesa stalnega proučevanja in ocenjevanja ureditve obvladovanja kakovosti



Vir: MSOK 1, 2007, 77. člen.

Dejavnost revizijskih družb poleg strokovnih standardov določajo tudi regulativne in zakonske zahteve, ki regulirajo dejavnost, ki je predmet revizijskega posla. Velik obseg regulacij pomeni tudi, da pogosto prihaja do njihovih sprememb. Za učinkovito obvladovanje kakovosti je potrebno, da revizijska družba stalno spremlja novosti in jih vpeljuje v lastne sisteme, povezane z zagotavljanjem neodvisnosti, nenehen strokovni razvoj, vključno z izobraževanjem, in odločitve, ki se nanašajo na sprejem in nadaljevanje razmerij z naročniki in na posebne posle. Področje opredelitve potrebnih popravkov in izboljšav v ureditvi, vključno z zagotavljanjem povratnih informacij za usmeritve in postopke revizijske družbe, se nanaša predvsem na dodatno izobraževanje in usposabljanje zaposlenih v revizijski družbi, zadolženih za izvedbe poslov.

Pregled izbranih dokončanih poslov je praviloma opravljen v rednih presledkih. Revizijska družba samostojno v notranjih aktih določa dolžine intervala, obseg pregleda in način pregleda. MSOK 1 predpisuje še dopustno mejo časovnega intervala, ki znaša tri leta. Najmanjši predpisani obseg pa je en posel pri vsakem partnerju. Dejavniki, ki jih upoštevajo revizijske družbe pri izbiri načina pregledovanja, so: velikost revizijske družbe, število in zemljepisna razmestitev poslovalnic, izidi prejšnjih postopkov nadzora, stopnja pristojnosti, ki jo imajo tako osebje kot poslovalnice, narava in zapletenost delovanja in organiziranosti revizijske družbe in tveganja, ki so povezana z naročniki revizijskih poslov in posebnimi posli.

4.2 Zunanje zagotavljanje kakovosti

Priporočilo Evropske komisije z dne 6. maja 2008 (2008, str. 20) o zunanjem zagotavljanju kakovosti za zakonite revizorje in revizijske družbe, ki opravljajo revizijske posle pri subjektih javnega interesa (v nadaljevanju Priporočilo), poudarja, da je zunanje zagotavljanje

kakovosti obvezne revizije bistvenega pomena za visoko kakovost revizij. Prispeva k verodostojnosti objavljenih finančnih informacij in zagotavlja boljšo zaščito delničarjev, investitorjev, upnikov in drugih zainteresiranih strani. Vsak sistem zunanjega zagotavljanja kakovosti mora zato biti nepristranski in neodvisen od revizijske stroke.

4.2.1 Javno nadzorstvo in zunanji sistem zagotavljanja kakovosti

Mednarodni razvoj in trendi na področju nadzora nad revizorji in revizijskimi družbami, še posebno nad tistimi, ki izvajajo obvezno revizijo družb, katerih vrednostni papirji kotirajo na organiziranem trgu, so bili zaznamovani z vzpostavitvami sistema javnega nadzorstva. Zaradi ugotovljenih pomanjkljivosti in velikega nezaupanja v delovanje obstoječih sistemov nadzora, ki so bili regulirani znotraj stroke, slednji niso več prepuščeni sami revizijski stroki, ampak neodvisnemu nadzornemu telesu. Sistemi so vzpostavljeni neodvisno od revizijskih družb, izvajalci nadzora pa so pooblaščen revizorji, ki so neodvisni od subjektov, v katerih izvajajo nadzor (Priporočilo, 2008, str. 21).

Javno nadzorstvo je poskus odgovora na dve sporni vprašanji (FEE, 2006, str. 22):

- Ali lahko zasebni subjekt sam sprejema odločitve, ki so v javnem interesu, kot je na primer sprejemanje revizijskih standardov?
- Ali je lahko samouravnava telo verodostojen in učinkovit disciplinski organ brez sodelovanja javnosti?

Pretekli revizijski škandali so pokazali, da je javni interes za ustrezno revizijsko kakovost prevelik, da bi bilo to področje prepuščeno samoregulaciji s strani revizijskih družb. Že leta 2002 je International Organization of Securities Commissions v dokumentu Principles for Auditor Oversight (2002, str. 3) objavila 6 osnovnih načel za nadzor nad revizijskimi družbami in revizorji, ki revidirajo računovodske izkaze družbe, katerih delnice kotirajo na organiziranem trgu. Tretje načelo za nadzor nad revizijskimi družbami navaja, da mora obstajati nadzorni organ, ki zagotavlja javno nadzorstvo nad zagotavljanjem kakovosti in uporabo revizijskih standardov, etičnih načel in drugih predpisov. Delovati mora v javnem interesu in njegovo financiranje mora biti neodvisno od revizijskih družb. Organ javnega nadzorstva mora imeti pooblastila za ustrezno sankcioniranje revizijske družbe ali revizorjev, ki ne delujejo v skladu s predpisi.

V svojem sporočilu leta 2003 je Evropska komisija navedla, da je javno nadzorstvo pomemben element pri ohranjanju zaupanja v revizijsko dejavnost. Padec zaupanja je delno posledica percepcije javnosti, da pri vsaki samoregulirani dejavnosti obstaja možnost navzkrižja interesov. Cilj Evropske komisije je povezava nacionalnih sistemov javnega nadzorstva v učinkovit evropski sistem javnega nadzorstva.

Obveznost za vzpostavitev sistema javnega nadzorstva v državah članicah Evropske unije je predpisana z Direktivo o obveznih revizijah. 29. člen Direktive o obveznih revizijah predpisuje vsaki državi članici vzpostavitev sistema zagotavljanja kakovosti, kateremu so izpostavljeni vsi zakoniti revizorji in revizijske družbe in mora biti organiziran tako, da je neodvisen od pregledovanih zakonitih revizorjev in revizijskih družb ter je predmet **javnega nadzora**.

32. člen Direktive o obveznih revizijah predpisuje načela, na podlagi katerih je organiziran učinkovit sistem javnega nadzorstva:

- vsi zakoniti revizorji in revizijske družbe so predmet javnega nadzora;
- sistem javnega nadzora vodijo neaktivni revizorji, ki imajo ustrezno znanje na področjih, povezanih z obvezno revizijo. Vendar pa lahko države članice dovolijo manjšemu številu aktivnih revizorjev, da sodelujejo pri vodenju sistema javnega nadzora. Osebe, vključene v vodenje sistema javnega nadzora, so izbrane v skladu z neodvisnim in preglednim postopkom imenovanja;
- sistem javnega nadzora ima končno odgovornost za nadzor nad:
 - podelitvijo dovoljenj in registracijo zakonitih revizorjev ter revizijskih družb;
 - sprejemom etičnih poklicnih standardov, standardov obvladovanja kakovosti znotraj revizijskih družb in revizijskih standardov ter
 - stalnim izobraževanjem, zagotavljanjem kakovosti ter preiskovalnimi in disciplinskimi sistemi;
- sistem javnega nadzora ima pravico, da po potrebi opravi preiskave zakonitih revizorjev in revizijskih družb, ter pravico, da ustrezno ukrepa;
- sistem javnega nadzora je pregleden. To vključuje objavo letnih načrtov dela in poročil o delu;
- sistem javnega nadzora je ustrezno financiran. Financiranje sistema javnega nadzora je varno in brez vsakega čezmernega vpliva zakonitih revizorjev ali revizijskih družb.

Namen 32. odstavka Direktive o obveznih revizijah je v vzpostavitvi sistema javnega nadzorstva, ki je popolnoma neodvisen od revizijskih družb. Sistem vodijo visoko usposobljeni strokovnjaki s področja revizije, ki pa v tej panogi niso aktivni (angl. *knowledgeable non-practitioners*). Izraza se ne sme preveč tesno povezovati samo s funkcijo nadzora. Sistem javnega nadzorstva ima visoka pooblastila tudi na področjih sprejemanja etičnih poklicnih standardov, standardov obvladovanja kakovosti in revizijskih standardov, izobraževanja in registracije zakonitih revizorjev in revizijskih družb.

Organ, ki izvaja javno nadzorstvo, deluje kot neodvisni vir informacij, ki obvešča deležnike o glavnih lastnostih posameznega revizijskega posla. Tako lahko organ javnega nadzorstva zahteva preiskavo nad izvedbo posameznega revizijskega posla, za katerega obstaja dvom, ali so bili postopki izvedeni v skladu s predpisi. Ti postopki razkrijejo dejansko revizijsko kakovost posameznega posla. V primeru neprimerne kakovosti organ odredi popravljalne in

disciplinske ukrepe. Na podlagi ugotovljene ocene se tudi deležniki lahko odločijo za tožbo, s katero zahtevajo povrnitev škode zaradi napačnih poslovnih odločitev, ki so jih sprejeli na podlagi neprimerne revizijskega poročila. Vzpostavitev organa tako deluje na zviševanje revizijske kakovosti (London Economics, 2006, str. 148).

V zgoraj navedenem primeru je organ javnega nadzorstva izvedel ali zahteval nadzor šele po pridobitvi informacije o neustrezni revizijski kakovosti. V tej vlogi nastopa kot pomožni organ, ki zagotavlja revizijsko kakovost preko sistema odškodninske odgovornosti revizorjev in revizijskih družb.

Resnično neodvisen organ javnega nadzorstva pa mora poleg pomožne vloge imeti tudi glavno vlogo in nastopati kot telo, ki samostojno zagotavlja ustrezno revizijsko kakovost. Za slednje je potrebno, da ustvari sistem, ki na podlagi izbranih meril sistematično preiskuje posamične revizijske posle in ugotavlja revizijsko kakovost. Če organ ugotovi neprimerno kakovost, odredi popravilne in disciplinske ukrepe. Deležniki pa se v takem lahko zopet odločijo za odškodninsko tožbo. Grožnja disciplinskih ukrepov in odškodninskih tožb tudi v tem primeru deluje kot vzpodbuda za višjo revizijsko kakovost (London Economics, 2006, str. 148).

Poleg samih odškodninskih zahtevkov in disciplinskih ukrepov ima vzpostavitev javnega nadzorstva pomemben vpliv na zviševanje revizijske kakovosti tudi z vplivom na sloves posamezne revizijske družbe. Specifično za revizijsko panogo je, da je pridobivanje ustreznega slovesa zelo težavno, saj je visoka revizijska kakovost težko merljiva in prepoznavna pri posameznem poslu. Glavne informacije, ki jih trg dobiva o revizijski kakovosti, navadno prihajajo v primerih, ko le-ta ni bila zadovoljivo visoka. Nadzori, ki jih izvajajo organi javnega nadzorstva, pa sporočajo tudi informacije, da je revizijska kakovost na zadovoljivi ravni.

Raziskava, prikazana v tabeli 1, je pokazala, da je vzpostavitev organa javnega nadzorstva smiselna, saj vodi k višji revizijski kakovosti. Pri analizi je smiselno predpostaviti, da je dejanska revizijska kakovost znana le revizijskim družbam, medtem ko je pri ostalih naročnikih bolj v ospredju zaznana kakovost. Razvidno je, da ima vzpostavitev javnega nadzorstva pozitiven učinek na zviševanja obeh vrst kakovosti.

Tabela 1: Vpliv neodvisnega javnega nadzorstva na revizijsko kakovost

Velikost in vrsta vpliva na revizijsko kakovost	Revizijske družbe v %		Naročniki v %		Institucionalni vlagatelji v %
	Velika četverica ⁵	Ostale revizijske družbe	Evropska unija	Združene države Amerike	
Bistveno izboljšanje	3	14	9	12	5
Izboljšanje kakovosti	78	48	48	36	50
Brez vpliva na kakovost	20	38	42	42	45
Slabša kakovost	0	0	0	9	0
Bistveno slabša kakovost	0	0	0	0	0

Vir: London Economics: Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes, 2006, str. 110.

Zakon o revidiranju-2 v slovenski pravni red prenaša Direktivo o obveznih revizijah. Ker nova evropska Direktiva o obveznih revizijah določa pravila in delovanje *organa za javni nadzor* kot nadzornega organa nad revizorji in revizijskimi družbami ter uvaja dodatna strokovna merila za nadzor nad kakovostjo dela revizorjev in revizijskih družb, je bilo potrebno obstoječi Zakon o revidiranju posodobiti in ga nadomestiti z novim. Novi zakon o revidiranju odpravlja tudi pomanjkljivosti, ki so se pokazale pri izvajanju prvotnega zakona, predvsem pa zagotavlja več neodvisnega nadzora nad delom revizije (Predlog Zakona o revidiranju, 2008, str. 8).

Z zakonom o revidiranju je bila v Sloveniji ustanovljena Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija). V skladu z 31. členom ZRev-2 ima za uresničevanje javnega nadzora nad revidiranjem pristojnosti in odgovornost za nadzor nad:

- sprejemanjem pravil revidiranja (standardov revidiranja, etičnih poklicnih standardov; standardov obvladovanja kakovosti revidiranja) in določanjem hierarhije pravil revidiranja, ki niso predpisi;
- z dajanjem soglasja;
- izobraževanjem za pridobitev naziva pooblaščen revizor;
- izdajo dovoljenj za opravljanje dejavnosti revidiranja in nalog pooblaščenega revizorja ter registracijo zakonitih revizorjev in revizijskih družb tretjih držav;
- stalnim izobraževanjem pooblaščenih revizorjev;
- zagotavljanjem kakovosti revizijskega dela pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb.

Poleg nalog, povezanih z uresničevanjem javnega nadzora, Agencija odloča v postopkih nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev ter izreka ukrepe

⁵ Veliko četverico sestavljajo naslednja podjetja: PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, Deloitte & Touche in KPMG. Zadnji dve spremembi, ki sta vodili k nastanku velike četverice, sta bili združitev Coopers & Lybrand in Price Waterhouse v letu 1998 ter propad podjetja Artur Andersen v letu 2002.

nadzora in v sodelovanju z Inštitutom na podlagi dobre prakse lahko oblikuje priporočila za zagotovitev kakovosti izvajanja revizij posameznih vrst gospodarskih družb.

Evropska komisija v dokumentu Reinforcing the statutory audit in the EU (2003, str. 4) poudarja, da je pri sestavi organov javnega nadzorstva potrebno vključiti vse skupine deležnikov. Komisija dovoljuje, da lahko posamezna regulacijska telesa (regulacijska telesa organiziranih trgov vrednostnih papirjev, regulacijska telesa posameznih sektorjev) delujejo kot predstavniki zainteresiranih javnosti. Priznava pa tudi, da nobena skupina deležnikov ne more ustrezno zastopati vseh interesnih skupin v učinkovitem nadzoru nad revizijskimi družbami, ki letno opravijo več kot milijon zakonskih revizij v Evropski uniji.

Izbira predstavnikov posameznih interesnih skupin mora biti v pristojnosti posamezne države članice. Proces izbire posameznih kandidatov mora biti neodvisen in transparenten s ciljem vzpostavljanja zaupanja javnosti (FEE, 2006, str. 14).

19. člen ZRev-2 določa dva organa Agencije, to sta strokovni svet in direktor. Člane strokovnega sveta in direktorja Agencije imenuje in razrešuje Vlada Republike Slovenije na predlog ministra, pristojnega za finance.

Strokovni svet Agencije sestavlja devet članov, ki jih predlagajo naslednje organizacije: Agencija za trg vrednostnih papirjev, Banka Slovenije, Agencija za zavarovalni nadzor, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljanska borza, Ministrstvo za gospodarstvo, Ministrstvo za finance, Univerza v Ljubljani ali v Mariboru.

Strokovni svet odloča o soglasjih, ukrepih nadzora in drugih posamičnih zadevah, o katerih v skladu z zakonom odloča Agencija, če v tem ali v drugem zakonu ni določeno drugače. Sprejema predpise, kadar zakon določa, da tak akt sprejme Agencija; sprejema poslovnik Agencije; sprejema strateški in letni načrt dela Agencije; sprejema letno poročilo Agencije; daje načelna mnenja k posameznim zadevam, o katerih odloča direktor; obravnava splošna vprašanja kakovosti revidiranja; proučuje pobude drugih nadzornih organov in zainteresiranih oseb za izboljšanje in razvoj kakovosti računovodskega poročanja in revidiranja; obravnava druga strokovna vprašanja s področja pristojnosti dela Agencije.

Agencija uresničuje javni nadzor nad revidiranjem **z dajanjem soglasij** k pravilom revidiranja, z dajanjem soglasja k pravilom za pridobitev soglasja k programu izobraževanja in pravilom za pridobitev potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje pooblaščenega revizorja, preverja pravilnost izdaje dovoljenj revizijskim družbam, daje soglasje k programu stalnega izobraževanja pooblaščenih revizorjev, **nadzira Inštitut** v načrtovanju in v izvajanju nadzora kakovosti revidiranja pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb.

V skladu s 7. členom Priporočila (2008, str. 21), morajo za izboljšanje kakovosti revidiranja v državah članicah imeti neodvisni nadzorni organi pri inšpekcijah revizijskih družb aktivnejšo

vlogo. Naloge Agencije v načrtovanju in izvajanju nadzora kakovosti revidiranja, ki jih predpisuje ZRev-2, so sestavljanje strateškega in letnega načrta preverjanja kakovosti revidiranja pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb, dajanje soglasja k strateškemu in letnemu načrtu, ki ga skladno z merili določi Inštitut, in dajanje posamičnih zahtevkov Inštitutu za izredne preveritve kakovosti revidiranja.

Agencija lahko tudi sama opravlja nadzor nad kakovostjo revidiranja pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb. Pri opravljanju nadzora ima enake pristojnosti kot Inštitut. Osebe, ki izvajajo nadzor za Agencijo, morajo izpolnjevati iste pogoje kot osebe, ki izvajajo nadzor s strani Inštituta.

4.2.2 Nadzor nad kakovostjo

6. člen ZRev-2 določa dva organa, ki v Sloveniji opravljata nadzor nad kakovostjo revizijskih družb, to sta: Slovenski inštitut za revizijo in Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.

Slovenski inštitut za revizijo v skladu z 9. členom ZRev-2 opravlja nadzor nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev. Ostale naloge in pristojnosti Inštituta na področju revidiranja so: sprejemanje in objavljanje strokovnih pravil, določanje hierarhije strokovnih pravil, določa strokovna znanja in izkušnje, potrebne za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, organizira strokovna izobraževanja, izvaja preizkuse strokovnih znanj in izdaja potrdila o strokovnih znanjih, odloča o izdaji dovoljenj za opravljanje storitev revidiranja in nalog pooblaščenega revizorja, opravlja druge strokovne naloge in storitve, povezane z razvojem revizijske stroke in drugih strokovnih področij, povezanih z revidiranjem, vodi registre revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev in opravlja druge naloge, določene z zakonom oziroma statutom Inštituta.

17. člen Zrev-2 predpisuje, katere pogoje mora imeti izvajalec nadzora, ki izvaja pri Inštitutu nadzor nad revizijskimi družbami in opravljanjem nalog pooblaščenega revizorja. Imeti mora strokovni naziv pooblaščenega revizorja, visoko raven aktivnega znanja slovenščine, ne sme biti pravnomočno obsojen na kaznivo dejanje zoper premoženje oziroma gospodarstvo in kazni še ni bila izbrisana iz kazenske evidence. Oseba, ki vodi postopke izvajanja nadzora in v povezavi s temi postopki izvaja nadzor nad revizijskimi družbami, pooblaščenimi revizorji, mora izpolnjevati naslednje pogoje: zaključila je najmanj študijski program druge stopnje po zakonu, ki ureja visoko šolstvo, oziroma ima najmanj tej stopnji enakovredno izobrazbo na pravnem ali ekonomskem področju, izpolnjuje pogoje za vodenje postopka po zakonu, ki ureja splošni upravni postopek, ima visoko raven aktivnega znanja slovenščine, ni bila pravnomočno obsojena na kaznivo dejanje zoper premoženje oziroma gospodarstvo in kazni še ni bila izbrisana iz kazenske evidence.

Nadzorni organ opravlja nadzor nad zagotavljanjem kakovosti dela revizijskih družb z namenom preverjanja, če revizijska družba pri opravljanju revidiranja ravna v skladu s pravili

revidiranja. Nadzor nad zagotavljanjem kakovosti dela revizijskih družb se zagotavlja s preverjanjem, ali posamezni subjekti izpolnjujejo pogoje za izdajo dovoljenja za opravljanje storitev revidiranja; s sprotnim preverjanjem, ali pooblaščen revizorji in revizijske družbe izpolnjujejo pogoje za vpis v ustrezne registre; s spremljanjem, zbiranjem in preverjanjem poročil in obvestil revizijskih družb in drugih oseb, ki so po določbah tega zakona oziroma drugih zakonov dolžne poročati Inštitutu oziroma ga obveščati o posameznih dejstvih in okoliščinah; z opravljanjem pregledov poslovanja revizijskih družb; z izrekanjem ukrepov nadzora po tem zakonu.

Nadzor nad revizijskimi družbami po četrti alineji prvega odstavka tega člena se opravlja tako, da je vsaka revizijska družba, ki izvaja obvezne revizije subjektov, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organizirani trg vrednostnih papirjev katere koli države članice, nadzirana najmanj vsaka tri leta; so ostale revizijske družbe nadzirane najmanj vsakih šest let.

Nadzor nad revizijsko družbo iz prejšnjega odstavka vključuje pregled sistema obvladovanja kakovosti znotraj revizijske družbe, preverjanje neodvisnosti pooblaščenega revizorja od naročnika revizije, preverjanje skladnosti postopkov revidiranja s pravili revidiranja, ocene kakovosti in količine porabljenih dejavnikov (sestava revizijske skupine in delovne ure), pregled zaračunanih revizijskih storitev, neposredni nadzor nad pooblaščenimi revizorji.

Pregled sistema obvladovanja kakovosti znotraj revizijske družbe iz prve alineje četrtega odstavka tega člena vključuje ugotavljanje, ali ima revizijska družba vzpostavljene ustrezne usmeritve in postopke za prevzemanje odgovornosti, povezane s kakovostjo opravljenega dela; spoštovanje etičnih zahtev; sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki ter za posebne revizijske posle; oblikovanje revizijskih skupin; izvajanje poslov v skladu s pravili revidiranja; zagotavljanje, da so usmeritve in postopki, povezani z ureditvijo obvladovanja kakovosti, ustrezni, primerni, da delujejo uspešno in da so v praksi upoštevani.

Neposredni nadzor nad pooblaščenimi revizorji se opravi tako, da se pri opravljanju nadzora s pregledom celotne revizijske dokumentacije, ki se nanaša na opravljeno revizijo najmanj enega naročnika, v obdobju od zadnjega opravljenega nadzora preveri kakovost njihovega dela. Izvajalec nadzora sestavi poročilo o pregledu kakovosti revidiranja, ki vsebuje glavne ugotovitve pregleda.

123. člen ZRev-2 predpisuje, da pregled kakovosti revidiranja opravi izvajalec nadzora, ki ga za opravljanje pregleda pooblasti direktor Inštituta ali direktor Agencije. Za izvajanje posameznih nalog pregledovanja kakovosti revidiranja lahko direktor Inštituta ali direktor Agencije pooblasti pooblaščenega revizorja, pooblaščenega ocenjevalca ali drugo strokovno usposobljeno osebo.

4.2.3 Obvezna menjava revizorja

Obvezna menjava revizorja je ukrep, katerega glavni učinek naj bi bil zvišanje revizijske neodvisnosti. Sama obvezna menjava naj bi povečevala dejansko neodvisnost, uzakonitev tega predpisovanja pa naj bi tudi povečevala zaznano neodvisnost. V praksi se lahko načelo obvezne menjave revizorja zagotavlja na tri načine: z obvezno menjavo revizijske družbe, z obvezno menjavo partnerja, zadolženega za posel, ali z obvezno menjavo revizijskega osebja (Li in Wang, 2005, str. 3). Obvezna menjava revizijske družbe je najstrožji ukrep, ki v bistvu vsebuje tudi oba ostala načina menjave. Uveljavitev tega ukrepa bi najstrožje posegla v poslovanje revizijskih družb in način izbire njihovih naročnikov.

Direktiva o obveznih revizijah je zato kot zadovoljiv ukrep za povečanje revizijske neodvisnosti v 2. odstavku 42. člena predpisala državam članicam, da morajo zagotoviti, da se ključni revizijski partner, odgovoren za izvajanje obveznih revizij, menja pri posameznem revizijskem poslu najpozneje po sedmih letih od datuma imenovanja in se mu dovoli, da ponovno sodeluje pri reviziji tega revidiranega subjekta po najmanj dveh letih. Skladnost Slovenskega pravnega reda z Direktivo o obveznih revizijah je zagotovljena s 45. členom Zrev-2, ki se glasi: pooblaščen revizor ne sme opravljati nalog revidiranja v posamezni pravni osebi, če je kot ključni revizijski partner opravljal revizijo računovodskih izkazov pri pravni osebi neprekinjeno sedem let po datumu prvega imenovanja in po opravljeni zadnji reviziji še nista pretekli dve leti, za kateri je opravil revizijo računovodskih izkazov drug ključni revizijski partner. V praksi se bo omenjeni ukrep verjetno na ravni revizijskih družb izvajal kot enoletna menjava ključnega revizijskega partnerja po šestih letih neprekinjenega opravljanja revizije računovodskih izkazov. Kumulativni učinek obvezne menjave revizijske družbe je predmet številnih raziskav, ki pa ponujajo različne rezultate. Rezultati se razlikujejo tako glede vpliva na revizijsko neodvisnost, revizijsko sposobnost kot tudi glede obdobja, po katerem se pričenjajo manifestirati posledice zmanjšane revizijske neodvisnosti.

Raziskava, ki jo je v letu 2003 na zahtevo ameriškega kongresa izvedel GAO, je pokazala, da omejevanje dolžine trajanja revizijskega razmerja ni stroškovno učinkovita metoda zviševanja revizijske neodvisnosti. Bolj smiselne metode v skladu z raziskavo so prepoved opravljanja določenih storitev, boljši nadzor ipd. GAO tako amerškemu kongresu ni priporočil takojšnjega zakonskega omejevanja trajanja revidiranja pri posameznem naročniku, ampak je ta ukrep predvidel v primeru, da ostali ukrepi ne bi imeli zadovoljivega učinka (Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation, 2003, str. 22).

Na povsem teoretičnem modelu, ki dinamično predpostavlja večanje revizijske sposobnosti revizorja in zmanjševanje neodvisnosti s pretekom časa, je Fairchild (2007, str. 11) prišel do zaključkov, da obstaja neko kritično obdobje, do katerega se verjetnost napačnega revizijskega poročila zmanjšuje, po tem obdobju pa se verjetnost napačnega revizijskega poročila zmanjšuje. Davis (2008, str. 4) je z raziskavo ugotovil, da se padanje revizijske kakovosti zaradi dolgotrajnega razmerja prične kazati šele po 14 letih. Pri proučevanju je

ugotovil tudi, da je revizijska kakovost slabša tako v prvih letih revidiranja kot po preteku daljšega obdobja. Ugotovljeno dejstvo spremembe kakovosti v obdobju revidiranja je razčlenil Fairchild (2007, str. 2). Tako se z daljšanjem obdobja revidiranja povečuje revizorjeva sposobnost za ugotavljanje prevar. Vendar pa se z daljšanjem obdobja zmanjšuje revizorjeva neodvisnost, kar povečuje verjetnost nepravilnega mnenja.

Boone, Khurana in Raman (2004, str. 3) so proučevali povezanost med dolžino obdobja, v katerem je revizijske izkaze naročnika revidiral isti revizor, in ceno kapitala tega naročnika. Predmet proučevanja ni bila dejanska revizijska kakovost, ampak zaznana revizijska kakovost. V tem primeru je šlo za zaznano revizijsko kakovost s strani investitorjev. Ugotovljena je bila povezava, ki nakazuje, da cena kapitala pada z daljšanjem obdobja do 13. leta, po tem obdobju pa prične rasti. Boone et al. (2004, str. 17) sklepajo, da je zato predlagano sedemletno obdobje stroškovno neučinkovito, saj v tem obdobju cena kapitala naročnika še vedno pada. Po 13-letnem obdobju pa naj investitorji ne bi več imeli enakega zaupanja v revidirane računovodske izkaze in zato pričakujejo višjo premijo pri donosih. Li in Wang (2005 str. 9) sta z raziskavo ugotovila negativno korelacijo med dolžino obdobja neprekinjenega izvajanja revidiranja računovodskih izkazov in pravilnostjo izdanih revizijskih poročil. Korelacija naj bi postala očitna že po 5-letnem obdobju neprekinjenega revidiranja s strani revizorja.

Za Arela, Brodyja in Panyja (2005, str. 1) je bistveno vprašanje, povezano z obvezno menjavo revizijske družbe, ali takšna politika vodi k izboljšanju revizijske kakovosti. Operativno je glavno vprašanje povezano z revizijsko kakovostjo oz. ali takšna politika vodi k bolj neodvisnim revizorjem, ki opravljajo boljše revizije bodisi z odkrivanjem nepravilnosti ali pa z večjim poročanjem ugotovljenih nepravilnosti ali pa obvezna menjava revizijske družbe povzroči slabšo revizijsko kakovost.

Argumenti za in proti obvezni menjavi revizorja pri revidiranju letnih računovodskih izkazov nastopajo v številnih raziskavah. Osnovni argument za menjavo revizorja je, da menjava privede do svežega pogleda v računovodske izkaze, spreminja ekonomsko logiko revizorja, privede do nadzora prejšnjega revizorja s strani novega revizorja (angl. *Peer review*) in zmanjšuje sedanjo vrednost posameznega revizijskega posla in s tem povečuje neodvisnost revizorja (Davis, 2008, str. 6).

Zagovorniki omejevanja dolžine obdobja, v katerem lahko revizor revidira računovodske izkaze pri istem naročniku, trdijo, da dolgotrajna razmerja lahko povzročijo naraščajočo sočustvovanje revizorja s poslovodstvom naročnika. To lahko privede do povečanja verjetnosti, da revizor pri svojem delu namerno spregleda dejstva, ki zahtevajo prilagoditev revizijskega poročila. Nasprotniki omejevanja trdijo, da se z daljšanjem obdobja angažiranja revizorjev pri revidiranju revizijskih izkazov povečuje revizijska sposobnost odkrivanja prevar zaradi učenja revizorja tako značilnosti in posebnosti posameznega naročnika kot tudi panoge, v kateri deluje (Fairchild, 2007, str. 3).

Nasprotniki načela obvezne menjave revizorja naštevajo naslednje argumente: trenutne razmere na trgu in poostren nadzor nad revizijskimi družbami sam po sebi zagotavlja ustrezno neodvisnost, največji učinek pri menjavi revizorja bo predvsem zvišanje stroškov pri naročnikih, prav tako pa bo prišlo do zmanjšanja revizorjeve sposobnosti odkrivanja napak zaradi nepoznavanja naročnikov (Davis, 2008, str. 6).

Kakovost revidiranja se lahko na dolgi rok zmanjšuje kot rezultat zmanjšane revizijske neodvisnosti in razmerja, ki se izoblikuje med revizorji in poslovodstvom naročnika. Zagovorniki načela »revizijskega učenja« predvidevajo z daljšanjem obdobja samo eno spremembo v kakovosti, to je izboljšanje revizijske kakovosti. Na drugi strani zagovorniki načela » neprimerne bližine odnosov med revizorjem in poslovodstvom naročnika« trdijo, da se revizijska kakovost lahko zmanjšuje zaradi vpliva na revizorjevo neodvisnost in objektivnost. Boone et al. (2004, str. 3) sklepajo, da je zaradi teh dejstev odnos med dolžino obdobja in revizijsko kakovostjo verjetno nelinearen.

Probleme in vprašanja, povezana z obvezno menjavo revizorja, si lahko ogledamo s treh vidikov:

Osebni vidik

Narava revidiranja zahteva intenzivno komuniciranje med revizorji in poslovodstvom naročnika. Dolgotrajno razmerja lahko povzroči neprimerno stopnjo bližine med naročnikom in osebjem revizijske družbe. Ob pojavi zadev, ki zahtevajo revizorjevo presojo, lahko ta zaradi zgrajenih odnosov upošteva tudi interes poslovodstva naročnika in tako ne deluje neodvisno. Prav tako lahko poslovodstvo samo izkoristi vzpostavljeno prijateljstvo in poziva revizorja k sočustvovanju. Bližnji odnosi imajo za posledico tudi dejstvo, da naročniki, ko bolje spoznajo revizijsko osebje, slednjega tudi zaposlijo (Arel et al., 2005, str. 4).

Bližina osebnih odnosov med revizorji in poslovodstvom in osebjem naročnika je problem, ki pa ga obvezna menjava ključnega revizijskega partnerja ne more povsem odpraviti. Revizijsko osebje mora zaradi narave revizijskega dela pri vsakdanjem delu veliko komunicirati z osebjem naročnika, tako se tudi odnosi med njimi vzpostavijo ne glede na število let poslovnega sodelovanja. Pogoj za uspešno opravljanje dela je vzpostavitev zaupanja med osebjem naročnika in revizijskim osebjem. Naročnik mora biti pripravljen izmenjevati informacije z revizorjem in razpravljati o problemih, ko ti nastopijo. S pričetkom dela pričnejo novi revizorji postopoma graditi odprto in profesionalno razmerje, ki nastane skozi čas. Medosebni odnosi pripomorejo k boljši izmenjavi informacij in so zato kritični v izvedbi revidiranja.

Uzakonjeni ukrep obvezne menjave ključnega revizijskega partnerja bo tako verjetno izboljšal revizijsko kakovost z osebnega vidika. Omejen pa je glede na dejstvo, da ne bo prihajalo do

menjave preostalega revizijskega osebja, katerega kakovost je prav tako lahko ogrožena z vidika neustreznega osebnega odnosa.

Profesionalni vidik

Revizijsko razmerje, ki traja dlje časa, lahko pričnejo revizorji dojemati kot ponavljajočo se dejavnost. Tako pri delu že vnaprej pričakujejo znane rezultate in niso pozorni na spremembe, ki se dogajajo pri naročniku. Revizorji se pri planiranju in sami izvedbi dela zanašajo na revizijsko dokumentacijo iz preteklih let. Samo sklicevanje in uporaba dokumentacije iz preteklih let ni v neskladju z revizijskimi standardi. Vendar pa lahko predvsem v primeru neizkušenega revizijskega osebja postane problem, če se ti pretirano zanašajo na izsledke preteklih revizij. Revizorji se prav tako lahko pri delu preveč zanašajo na sodbe iz preteklih obdobj (Arel et al., 2005, str. 4).

Dejstvo, da je ključni revizijski partner revidiral pri naročniku tudi preteklo leto, ima pav gotovo vpliv na povečevanje sposobnosti revidiranja kot enega izmed elementov revizijske kakovosti. Ključni revizijski partner tako že pozna posebnosti naročnika in panoge, v kateri deluje naročnik. Še posebno v kompleksnem okolju, v katerem delujejo naročniki, je težko spoznati okolje, v katerem deluje naročnik, in samega naročnika v kratkem obdobju. Do odpovedi revidiranja bolj pogosto prihaja pri revizijah, kjer je prišlo do menjave revizijskega osebja ali partnerja, zadolženega za posel. Poleg vpliva na sposobnost revidiranja pa ima poslovanje z obstoječim revizorjem prednosti tudi za naročnika. Ta se lahko lažje pripravi na revizijo, saj ve, katere informacije bodo potrebovali in kakšen je njihov način dela. Obstoječi način menjave ključnega revizijskega partnerja bo najbolj učinkovit prav s profesionalnega vidika.

Finančni vidik

Z vzpostavitvijo sistema obvezne menjave revizijske družbe tako revizor, naročnik in drugi deležniki vedo, da bo do menjave prišlo v obdobju, ki ni daljše od zakonsko določenega obdobja. Z obvezno menjavo revizijske družbe je sam ključni partner prost pritiskov, ki bi lahko nastopili s strani naročnika ali revizijske družbe. Dodatno pa se ključni revizijski partner sooči tudi z dejstvom, da bo rezultate njegovih opravljenih postopkov pregledoval nov revizor.

Kljub obvezni menjavi revizijske družbe obstaja skušnjava obdržati naročnika celotno zakonsko dovoljeno obdobje. Tako v vsakem letu razen zadnjega leta obstaja možnost izgube naročnika kot posledica ohranjanja neodvisnosti. V zadnjem letu pa lahko nastopi nevarnost zmanjšane kakovosti revidiranja kot posledica nezainteresiranosti ključnega revizijskega partnerja in revizijskega osebja (angl. *lame-duck effect*). Tudi same revizijske družbe bodo verjetno svoje najbolj sposobno osebje uporabile za revidiranje subjektov, pri katerih lahko z višjo revizijsko kakovostjo dosežejo podaljšanje pogodbenega razmerja.

Po Arel et al. (2005, str. 4) možnost dolgoročnega vira prihodkov iz naslova revidiranja pri posameznem naročniku povzroči nastanek razmer, v katerih je cilj zadovoljevanja naročnika pomemben za doseganje ugodnih poslovnih rezultatov. To je tudi najbolj pogost argument v prid obvezni menjavi revizorja. Brez dolgoročnih vezi med naročniki in revizijskimi družbami se revizor ne more znajti v navzkrižju interesov. Te dolgoročne vezi se ne morejo vzpostaviti v sistemu obvezne menjave revizijskih družb. Pri ukrepu obvezne menjave ključnih partnerjev ostanejo dolgoročne vezi med naročniki in revizijskimi družbami. Finančni vidik tako ni posebej izrazit v trenutnem sistemu, ki predvideva samo menjavo ključnega revizijskega partnerja.

Ne glede na to, ali načelo obvezne menjave revizijskih družb vpliva na dejansko revizijsko kakovost, pa ima nesporno velik vpliv na zaznano kakovost revidiranja. Tako sistem zagotavlja vsaj formalno določeno stopnjo neodvisnosti in v očeh javnosti zmanjšuje sum v neprimerna razmerja med revizorji in poslovodstvom naročnika (Li et al., 2009, str. 3).

4.2.4 Omejevanje izvajanja nerevizijskih poslov s strani revizijskih družb

Revizorske hiše opravljajo za svoje naročnike veliko različnih vrst storitev že vse od svojega nastanka v 19. stoletju. Razlog, zakaj ponujajo storitve, ki dopolnjujejo njihovo glavno dejavnost, je v učinkih ekonomije obsega ali manjših stroških kot posledicah prihrankov, ki nastanejo ob izvajanju več storitev s strani istega izvajalca. Razlikovati je potrebno prihranke, ki nastanejo v procesu transformacije, usmerjene v pridobivanje informacij ali znanja (angl. *knowledge spillovers*), in prihranke, ki nastanejo kot posledica boljše uporabe sredstev ali so pogodbene narave. Prihranki, ki nastanejo v procesu transformacije, nastanejo kot posledica dejstva, da storitve uporabljajo enake informacije ali poklicno usposobljenost izvajalcev. Na primer informacije, potrebne za ocenjevanje notranjih kontrol, so enake informacijam, potrebnim za izboljševanje notranjih kontrol.

Prihranki, povezani z boljšo uporabo sredstev, nastajajo, ko izvajanje svetovalnih del zahteva ozko usmerjene visoko usposobljene strokovnjake, ki pa lahko svoje znanje uporabijo tudi pri revidiranju. Skupine takih strokovnjakov lahko bolje in ceneje opravijo postopke revidiranja.

Obstoj prihrankov, povezanih s pogodbeno naravo posla, je povezan z dejstvom, da izvajanje visoko strokovnih storitev zahteva, da naročniki posredujejo izvajalcem informacije, ki so zaupne narave. Obstoj varoval kot skrb za ohranjanje dobrega slovesa, javno nadzorstvo, poklicni standardi so zato prednost, ki jih revizijske družbe lahko ponudijo naročnikom, ki zahtevajo visoko stopnjo varovanja informacij. Uporaba istega izvajalca za izvedbo raznih storitev je zato smiselna tudi v primeru, ko ne prinaša cenovnih koristi, a naročnik ocenjuje, da se s tem zmanjšuje tveganje za neprimerno razkritje občutljivih informacij (Arrunada, 1999, str. 5).

Ekonomije obsega, povezane s pridobivanjem iste vrste informacij, ki so se lahko uporabljale za izvedbo več del, so bile v preteklosti zelo pomembne predvsem za manjše revizijske družbe. Velike revizijske družbe nikoli niso ustvarjale velikih prihrankov iz tega naslova, saj so za izvajanje posameznih različnih poslov imela organizirane ločene skupine ali divizije znotraj revizijskih družb. V veliki revizijski družbi, ki opravlja veliko različnih dejavnosti, ekonomije obsega niso ugotovljive pri posameznem naročniku, bolj opazne so na ravni celotne revizijske družbe, saj prinašajo manjše stroške poslovanja, boljše izobraževanje, boljše informacijsko podporo, boljše sisteme obvladovanja kakovosti in drugo.

Poleg ocenjevanja koristi, ki nastanejo za revizijske družbe in so težko merljive, ima opravljanje revizijskih in nerevizijskih storitev revizijskih družb tudi negativne posledice. Poleg vpliva, ki ga ima opravljanje nerevizijskih storitev na cenovno politiko revizijskih družb, je najbolj proučevan prav vpliv na revizijsko kakovost.

Arrunada (1999, str. 6) ni našel dokazov, da bi opravljanje nerevizijskih storitev imelo vpliv na dejansko revizijsko neodvisnost. Prav nasprotno, večji razpon različnih dejavnosti, ki jih revizijske družbe opravljajo za svoje naročnike, zmanjša vpliv dejavnosti revidiranja na neodvisnost revizijskih družb. Pri tem je seveda potrebno upoštevati, da revizijska družba v tem primeru ne opravlja več vrst del za istega naročnika.

Raziskava, ki sta jo opravila Eilifsen in Knivsflå (2008, str. 28), je raziskovala ekonomske povezave med revizijskimi družbami in naročniki, nastalimi z opravljanjem nerevizijskih storitev in kako te povezave vplivajo na zaznano revizijsko neodvisnost. Rezultati raziskave kažejo na slabšo zaznano revizijsko kakovost s strani investitorjev pri velikem obsegu nerevizijskih storitev. Ne potrjujejo pa domneve v primeru velikih štirih revizijskih družb, kar pomeni, da investitorji razlikujejo revizijsko kakovost in varnostne mehanizme med posameznimi revizijskimi družbami.

Regulacija trga nerevizijskih storitev, ki jih opravljajo revizijske družbe, se lahko izvaja na tri načine:

- s prepovedjo opravljanja nerevizijskih storitev,
- z omejevanjem višine zneska, ki ga revizijska družba zaračuna naročniku, in
- z obveznim razkritjem posameznih poslov, opravljenih za naročnika.

4.2.5 Prepoved opravljanja nerevizijskih storitev

Prepoved opravljanja nerevizijskih storitev je lahko absolutna in prepoveduje revizijskim družbam opravljanje vseh storitev razen revidiranja računovodskih izkazov. Lahko prepoveduje samo določene storitve ali pa prepoveduje izvajanja več storitev za posameznega naročnika.

Langan (2003, str. 1) našteva tri osnovna načela, na katerih sloni prepoved opravljanja nerevizijskih storitev. Revizor pri naročniku ne sme nastopati v vlogi posloводства in zato ne sme sprejemati nobenih odločitev v imenu naročnika. Revizor ne sme revidirati lastnega dela, kar pri revidiranju računovodskih izkazov pomeni, da revizor ne sme opravljati del, ki bi imela vpliv na računovodske izkaze. Revizor ne more nastopati v vlogi zastopnika naročnika.

ZRev-2 v 58. členu dovoljuje revizijskim družbam opravljanje samo storitve revidiranja in storitev na strokovnih področjih, povezanih z revidiranjem, če ne vplivajo na neodvisnost in nepristranskost pooblaščenega revizorja.

ZRev-2 v 44. členu prepoveduje opravljanje revidiranja pri naročniku, če revizijska družba oziroma katera koli organizacijska enota v mreži, ki ji pripada, oziroma z revizijsko družbo povezana oseba opravlja ali je v zadnjih dveh letih pred sklenitvijo pogodbe o revidiranju računovodskih izkazov opravljala pri pravni osebi kakršne koli računovodske oziroma knjigovodske storitve, storitve ocenjevanja vrednosti za namene računovodskega poročanja, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov, storitve davčnega svetovanja, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov, storitve zastopanja v davčnih in sodnih postopkih v davčnih zadevah, storitve notranjega revidiranja, storitve vzpostavljanja oziroma uvajanja informacijskega sistema, ki sega na področje računovodenja oziroma oblikovanja informacij, ki so vsebovane v računovodskih izkazih pravne osebe, storitve poslovno-finančnega svetovanja, ki vplivajo na postavke računovodskih izkazov, in storitve poslovno-finančnega svetovanja, ki vključujejo oglaševanje, trgovanje ali jamstvo za lastniške deleže in dolžniške vrednostne papirje pravne osebe, pravne storitve ali kakršne koli druge storitve, ki lahko vplivajo na postavke računovodskih izkazov.

Arrunada (1999, str. 4), ki zagovarja predvsem regulacijo trga s pomočjo ukrepov, ki jih izvajajo same revizijske družbe, nasprotuje zakonskim prepovedim. Te naj bi imele negativen vpliv predvsem na tiste revizijske družbe, ki zagotavljajo svojim naročnikom najvišjo kakovost in imajo vpeljane najboljše ukrepe za obvladovanje revizijske kakovosti ter posledično najbolj skrbijo za svoj dober sloves. Te revizijske družbe si zato ne morejo privoščiti, da bi zaobšle pravila ali jih kršile. Družbe s slabšim slovesom in dvomljivo revizijsko kakovostjo si to lažje privoščijo. To trditev potrjuje tudi raziskava, ki sta jo izvedla Lim in Tan (2007), ki trdita, da je učinek nerevizijskih storitev na revizijsko kakovost odvisen od stopnje specializacije revizijske družbe v posamezni panogi, v kateri deluje. Revizijske družbe, ki so visoko specializirane, naj bi namreč imele interes ohranjati dober sloves visoke dejanske neodvisnosti.

4.2.6 Obvezna diverzifikacija poslov

Kot manj uporabljen ukrep, ki nima tako močnega učinka kot prepoved opravljanja posameznih storitev, se lahko pojavi ukrep, ki prepoveduje preveliko koncentracijo prihodkov pri posameznem naročniku.

Pri izvajanju revizijskega posla nastaja zelo specifično znanje, ki ga ni možno vedno uporabiti v drugih primerih. To znanje nastaja tako pri naročniku kot revizijski družbi in se uporablja samo v tem procesu. Zaradi tega sta za ohranitev razmerja zainteresirana tako revizijska družba kot tudi naročnik. Takoj ob pojavitvi motivov za ohranitev razmerja pa se posledično pojavijo tudi tveganja za zmanjšano revizijsko neodvisnost. Vendar pa se zmanjšana revizijska neodvisnost pojavi samo v primeru prevelike koncentracije pri posameznem naročniku. Z ukrepom, ki prepoveduje prevelik obseg del s strani revizijske družbe za posameznega naročnika, se ohranja revizijska kakovost, poleg tega pa ukrep nima vpliva na konkurenco med revizijskimi družbami.

Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev (1994, str. 4) opozarja revizijske družbe, da je neodvisnost revizijske družbe lahko ogrožena, če prevelik del svojih prihodkov v obliki plačil za revizijske storitve ustvarja iz enega samega vira. Revizijske družbe so zato zavezane, pridobiti si več naročnikov.

Problem, povezan z določanjem najvišje koncentracije pri posameznem naročniku, je povezan z ocenjevanjem še primerne koncentracije in meje, nad katero ta ni več sprejemljiva. Tako so na primer letni prihodki, ki jih je houstonska podružnica revizijske družbe Arthur Andersen pridobila z revidiranjem Enrona, znašali 33 % vseh prihodkov podružnice, a na drugi strani le 2 % prihodkov celotne skupine Arthur Andersen (Choi et al., 2008, str. 1).

Revizijske družbe namreč ne zagotavljajo vse enake revizijske kakovosti in zato tudi meja, pri kateri postaja vpliv na revizijsko kakovost nesprejemljiv, ni vedno enaka. S postavljanjem meje na stopnji revizijskih družb, ki ponujajo slabšo revizijsko kakovost, bi bile prizadete revizijske družbe, ki bolje notranje obvladujejo notranjo kakovost in si lahko zato privoščijo višjo stopnjo koncentracije brez nevarnosti za poslabšanje revizijske kakovosti (Arrunada 1999, str. 14).

Zakonodajalec bi zato moral omogočiti, revizijskim družbam razne stopnje koncentracije ob uporabi različnih varoval. Ob primernem razkrivanju koncentracije in varoval bi se zaradi vpliva zaznane neodvisnosti na revizijsko kakovost same razvile stopnje koncentracij, ki bi jih trg določal kot ustrezne.

4.2.7 Obvezno razkritje nerevizij poslov in revizijskih cen

Eden izmed ukrepov za zviševanje revizijske kakovosti je razkrivanje posameznih poslov, ki jih je za naročnika opravila revizijska družba. Ukrep lahko zahteva razkrivanje poslov na strani revizijske družbe ali pa na strani naročnika revizijskih storitev.

V skladu z ZRev-2 so revizijske družbe, ki opravljajo obvezno revidiranje subjektov, ki kotirajo na organiziranem trgu ali pa so v mreži, dolžne v preglednem poročilu razkriti

finančne podatke, ki kažejo na pomembnost revizijske družbe, kot so skupni promet, razdeljen na plačila od obveznih revizij letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov ter plačila za druge storitve dajanja zagotovil, svetovalne storitve v zvezi z davki in druge storitve, ki niso povezane z revizijo.

Na drugi strani pa mora v skladu z 69. členom ZGD tudi naročnik v letnem poročilu, če je družba po 57. členu tega zakona zavezana k revidiranju, navesti celotni znesek, porabljen za revizorja, in ločeno znesek, porabljen za: revidiranje letnega poročila, druge storitve revidiranja, storitve davčnega svetovanja in za druge nerevizijske storitve.

Z zahtevanjem obveznega razkritja posameznih poslov, ki jih je revizijska družba opravila za naročnika, se doseže večja preglednost poslovanja, ki povzroči delovanje zasebnih varovalnih mehanizmov s ciljem višanja revizijske kakovosti predvsem z večanjem dejanske neodvisnosti. Sankaguruswamy in Whisenant (2005, str. 38) v svoji raziskavi nista našla dokazov, da bi imelo razkrivanje cen revizijskih storitev vpliv na revizijsko kakovost.

Dejstvo je, da je brez razkritja zelo težko priti do informacij, katere posamezne vrste del je za naročnika opravila posamezna revizijska družba, še težje pa informacijo o vrednosti opravljenih poslov. V primeru, da revizijska družba opravlja samo storitve revidiranja, dobro obveščenim javnostim ni težko sklepati o višini posla, ki ga revizijska družba ustvari s posameznim naročnikom. Izvajanje revizij je namreč zaradi zakonskih zahtev o obsegu in načinu dela podobno. Ob ocenitvi velikosti revizijske družbe in predpostavki, da med ceno za opravljeno revidiranje in velikostjo naročnika obstaja pozitivna korelacija, je možno oceniti, kakšen del prihodkov za posamezno revizijsko družbo to predstavlja in sklepati o neodvisnosti, ki jo ima revizijska družba do tega naročnika. Nerevizijske storitve pa po drugi strani zelo variirajo v obsegu in obseg del opravljenih za naročnika ni v povezavi z velikostjo naročnika.

Arruada (1999, str. 21) vidi prednost sistema obveznega razkrivanja v dejstvu, da lahko vlagatelji in ostali deležniki na trgu lažje ocenijo revizorsko neodvisnost in morebitne pritiske na neodvisnost. Slabost je v dejstvu, da razkrivanje cen pomeni vpliv na konkurenčnost revizijskih družb, saj prinaša razkritje dejstev, ki imajo močan vpliv na poslovno in cenovno politiko posameznega revizijske družbe in posledično na zmanjševanje cen revizijskih storitev, kar vpliva tudi na revizijsko kakovost. Lahko pa tak ukrep posledično vodi tudi v kartelno dogovarjanje o cenovni politiki v revizijski panogi, saj je kršitelje kartelnega dogovora možno zelo hitro odkriti. Pomemben je tudi vpliv na naročnike. Slednji zaradi obveznega razkrivanja smatrajo, da je zaradi obveznega razkrivanja opravljanje storitev s strani revizijske družbe etično sporno in nezaželeno in se zato raje odločajo za izbiro drugih izvajalcev ali pa določajo zgornjo mejo zneska, ki so ga pripravljene nameniti revizijski družbi za opravljanje nerevizijskih storitev. Oba učinka sta bila opažena med leti 1979 in 1982, ko je SEC v Ameriki ukinil in nato zopet vzpostavil pravilo obveznega razkrivanja zneskov, porabljenih za revizijske in nerevizijske storitve. Tudi raziskava, ki sta jo opravila Davis in

Hollie (2004) potrjuje, da razkritje zneskov, zaračunanih s strani revizijskih družb za nerevizijske storitve, pri investitorjih zmanjšuje zaznano revizijsko neodvisnost.

Slovenski sistem, ki ga opredeljujeta ZRev-2 in ZGD, je nekje na sredini. Prva pomanjkljivost ZRev-2 je v tem, da predpisuje obvezno razkrivanje samo za revizijske družbe, ki izvajajo obvezno revizijo družb, ki kotirajo na organiziranem trgu. Veliko revizijskih družb tako ni zavezanih k razkrivanju, čeprav opravljajo revizijske posle, ki so v javnem interesu. Poleg tega ima ukrep tudi preprečevalno vlogo vstopa revizijske družbe na ta segment trga, saj ZRev-2 zahteva razkrivanje številnih informacij, ki so občutljivega značaja. Največja pomanjkljivost je v dejstvu, da pri razkrivanju ni potrebno navesti posameznih naročnikov, za katere revizijske družbe opravljajo posamezne dejavnosti. Tako vlagatelji in drugi deležniki ne morejo oceniti dejanske neodvisnosti revizijske družbe pri opravljanju posameznega posla in pritiskov na to neodvisnost. Delno ta problem rešuje 69. člen ZGD, ki omogoča pregled vseh zneskov, zaračunanih s strani zakonitega revizorja, vendar pa ne omogoča preprostega vpogleda v dejstvo, kakšen znesek to predstavlja v celotni strukturi prihodkov revizijske družbe.

Arrunada (1999, str. 22) trdi, da bi bilo smiselno predpisati obveznost poročanja o največjih naročnikih posamezne revizijske družbe, saj le pri njih obstaja grožnja nezadostne neodvisnosti. Raziskava, ki sta jo opravila Eilifsen in Knivsfå (2008, str. 28), je pokazala, da je po opozorilu nadzorih organov, da revizijske družbe preveč agresivno ponujajo svoje nerevizijske storitve, naraslo zaupanje v revizijsko kakovost, kar kaže na pomembno vlogo regulatorjev pri ustvarjanju zaupanja v revizijsko neodvisnost.

Raziskava, ki sta jo opravila Ghosh in Kallapur (2006, str. 22), kaže, da naročniki naročajo več nerevizijskih storitev pri revizijskih družbah, ki so na trgu prisotne dlje časa ali pa so specialisti v tej panogi. Tako je možen zaključek, da se z daljšanjem razmerja povečuje revizijska sposobnost in da zato naročniki pričakujejo boljše rezultate iz naslova nerevizijskih poslov. Alternativno pa je možno, da naročniki naročajo več nerevizijskih storitev pri revizijskih družbah, ki dlje časa opravljajo revizijske posle pri njih, saj pričakujejo, da bodo na ta način lažje zmanjšali njihovo neodvisnost.

Francis in Wang (2004, str. 20) trdita, da ima obvezno razkritje cene revizijskih storitev vpliv na zmanjšanje informacijske asimetrije, povečanje konkurence na trgu revizijskih storitev in **poenotenje cen revizijskih storitev**. Poenotenje cen v popolni konkurenci ali njenem približku navadno pomeni padec cen. Padec cen revizijskih storitev pa pomeni pritisk na samo revizijsko kakovost.

4.2.8 Revizijska komisija

Revizijska komisija je skladno z zakonom o gospodarskih družbah (ZGD-1) komisija, ki jo ustanovi nadzorni svet družbe in ima predsednika in najmanj dva člana. Predsednika imenuje

nadzorni svet izmed svojih članov. Revizijska komisija je odgovorna za celovit nadzor družbe in o svojem delu nadzornemu svetu tudi poroča. Revizijska komisija ima pomembno vlogo v celotni strukturi vodenja družbe (Priporočilo za revizijske komisije, 2009, str. 1).

V skladu s Priporočilom za revizijske komisije (2009, str. 6) mora naloge in pristojnosti revizijske komisije opredeliti nadzorni svet. Vendar ZGD-1 (2. odstavek 280. člena) predpisuje, da ima revizijska komisija naslednje naloge:

- spremljanje postopka računovodskega poročanja;
- spremljanje učinkovitosti notranje kontrole v družbi, notranje revizije, če obstaja, in sistemov za obvladovanje tveganja;
- spremljanje obvezne revizije letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov;
- pregledovanje in spremljanje neodvisnosti revizorja za letno poročilo družbe, zlasti zagotavljanja dodatnih nerevizijskih storitev;
- predlaganje nadzornemu svetu ali upravnemu odboru imenovanje kandidata za revizorja letnega poročila družbe;
- nadzorovanje neoporečnosti finančnih informacij, ki jih daje družba;
- ocenjevanje sestavljanja letnega poročila, vključno z oblikovanjem predloga za nadzorni svet ali upravni odbor;
- sodelovanje pri določitvi pomembnejših področij revidiranja;
- sodelovanje pri pripravi pogodbe med revizorjem in družbo;
- opravljanje drugih nalog, določenih s statutom ali sklepom nadzornega sveta ali upravnega odbora in
- sodelovanje z revizorjem pri opravljanju revizije letnega poročila družbe, še zlasti z medsebojnim obveščanjem o glavnih zadevah v zvezi z revizijo.

Iz prejšnjega odstavka je razvidno, da vse obvezne naloge revizijske komisije niso tesno povezane z revidiranjem računovodskih izkazov. Duhovnikova (2009, str. 57) navaja, da je razvoj revizijskih komisij treba obravnavati kot razvoj revidiranja v širšem smislu – v primerjavi z revizijo zunanjega revizorja, ki ima relativno ozek cilj, da izrazi mnenje o računovodskih izkazih. Naloge revizijske komisije, neposredno povezane s področjem zunanjega revidiranja, pa so:

- spremljanje obvezne revizije letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov,
- pregledovanje in spremljanje neodvisnosti revizorja za letno poročilo družbe, zlasti zagotavljanja dodatnih nerevizijskih storitev,
- predlaganje nadzornemu svetu ali upravnemu odboru imenovanje kandidata za revizorja letnega poročila družbe,
- sodelovanje pri določitvi pomembnejših področij revidiranja,
- sodelovanje pri pripravi pogodbe med revizorjem in družbo in

- sodelovanje z revizorjem pri opravljanju revizije letnega poročila družbe, še zlasti z medsebojnim obveščanjem o glavnih zadevah v zvezi z revizijo.

Duhovnikova (2009, str. 57) v svojem delu navaja, da imenovanje članov revizijske komisije in njihova sestava v zakonu niso opredeljeni na ustrezen način. V skladu z zakonom mora biti vsaj en član komisije neodvisen strokovnjak, usposobljen za računovodstvo ali revizijo. Ostali člani revizijske komisije so lahko le člani nadzornega sveta. Pri tem zakon ne določa, kako je v tem primeru pojmovana neodvisnost in kaj pomeni usposobljenost za računovodstvo ali revizijo. Prav tako ni jasno, kakšen je lahko strokovni prispevek revizijske komisije, v kateri sta dva člana revizijskega sveta, ki ne poznata področja računovodstva in revizije, imata pa možnost, da pri sprejemanju vseh odločitev preglasujeta neodvisnega strokovnjaka.

Za primer lahko navedem, da Surbanes Oxleyev zakon, tako kot tudi predpisi SEC-a, NYSE in Nasdaq predpisujejo, da morajo biti vsi člani revizijske komisije neodvisni, eden izmed članov pa mora biti računovodski strokovnjak in zelo natančno predpisuje, kakšna znanja so potrebna, da bi se lahko član revizijske komisije predstavljal kot računovodski strokovnjak. (Guy, 2003, str. 78).

Duhovnikova (2009, str. 56) našteva več prednosti, ki jih prinaša delovanje revizijske komisije, v kolikor je ta sestavljena iz ustreznih članov in ima ustrezna pooblastila. Med njimi sta tudi dve, ki neposredno vplivata na zviševanje revizijske kakovosti:

- povečanje neodvisnosti zunanjih neodvisnosti zunanjih revizorjev in s tem zviševanje dejanske revizijske kakovosti in
- povečanje zaupanja javnosti v verodostojnost in objektivnost računovodskih izkazov in s tem zviševanje zaznane revizijske kakovosti.

Poleg teh dveh naštetih prednosti je mogoče zaključiti, da revizijska komisija z nadziranjem dela zunanjih revizorjev, sodelovanjem pri določanju pomembnejših področij dela in skrbjo za ustrezen pretok informacij med revidiranjem pomembno vpliva tudi na izboljšanje sposobnosti revidiranja kot ene izmed sestavin kakovosti revidiranja.

Robinson in Owens-Jackson (2009, str. 4) naštevata, katere lastnosti revizijske komisije so pomembne za dvig kakovosti revidiranja. Najpomembnejša lastnost je neodvisnost članov revizijske komisije od poslovodstva družbe. Sledijo pa še visok delež članov revizijske komisije, ki so finančno-računovodski strokovnjaki, pogostost sestajanja revizijske komisije⁶, izkušnje članov revizijske komisije z delom v drugih revizijskih komisijah, dolžina trajanja mandata posameznih članov v revizijski komisiji.

⁶ Priporočilo za revizijske komisije (2009, str. 51) navaja kot optimalno število sestankov štiri – po enega v vsakem četrtletju.

SKLEP

Od kakovosti revidiranja je odvisna verjetnost, da bo revizor pri svojem delu odkril napako v revidiranih izkazih in poročal o odkriti napaki. Posledice neakovostno opravljanega dela lahko za uporabnike informacij in za pripravljavce informacij pomenijo veliko finančno škodo. Visoka kakovost revidiranja je zato v javnem interesu, ki je širši od strogo gledanega razmerja med pripravljavci informacij in njihovimi uporabniki.

Komponenti revizijske kakovosti sta sposobnost revizorja in njegova neodvisnost. Verjetnost, da bo revizor pri svojem delu odkril napako v revidiranih izkazih, je odvisna od sposobnosti, ki jih revizor poseduje. Verjetnost, da bo revizor poročal o odkriti napaki, pa je neposredno povezana z njegovo neodvisnostjo. Neodvisnost je najpomembnejša lastnost revidiranja, saj se je potreba po revidiranju razvila prav iz dejstva, da pripravljavci informacij niso neodvisni, ko sodijo o uspešnosti svojega dela, uporabniki informacij pa za sprejemanje odločitev potrebujejo neodvisne informacije.

V preteklosti uveljavljena samoregulacija kot pretežni način nadzora nad delom revizijskih družb se je po velikih računovodskih škandalih z začetka 21. stoletja izkazala kot neustrezna. Zakonodajalci so zato bistveno spremenili način nadzora nad revizorji in revizijskimi hišami. Največje spremembe na tem področju sta prinesla Sarbanes-Oxleyev zakon v Združenih državah Amerike in Direktiva 2006/437ES Evropskega parlamenta in Sveta o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, ki predvsem na področju javnega nadzorstva nad revizijskimi družbami prinaša nekaj inovativnih sprememb.

Spremembe, ki jih v pravni red Evropske unije prinaša prenovljena Direktiva o obveznih revizijah, so predvsem boljša razčlenitev nalog zakonskih revizorjev, njihova večja neodvisnost in etičnost, pogostejša menjava revizorjev, izboljšanje sistema nadzora nad posameznimi revizorji oziroma revizijskimi družbami, poostren javni nadzor nad revizijsko stroko ter večje sodelovanje med organi nadzora znotraj Evropske unije in državami, ki niso članice Evropske unije. Direktiva o obveznih revizijah tako vsebuje zahtevo, da morajo države članice vzpostaviti ureditev zunanjega nadzora, ki bi izpolnjevala temeljne zahteve iz Priporočila o zagotavljanju kakovosti za zakonskega revizorja.

Zagotavljanje kakovosti so vse načrtovane aktivnosti, ki so implementirane v poslovnem procesu in katerih glavni namen je podajanje primerne zagotovila, da bodo v samem sistemu vzpostavljeni ustrezni nadzorni mehanizmi, ki zagotavljajo delovanje v skladu s standardi, procesi ali načrti.

Celotni sistem zagotavljanja kakovosti revidiranja navadno razdelimo na dva sistema: notranji sistem in zunanji sistem zagotavljanja kakovosti.

Notranji sistem obvladovanja kakovosti revizijskih družb predpisujeta Mednarodni standard obvladovanja kakovosti 1 in Mednarodni revizijski standard 220 – obvladovanje kakovosti revizij računovodskih informacij iz preteklosti.

Standarda predpisujeta, da je revizijska družba dolžna vzpostaviti sistem obvladovanja kakovosti, ki daje sprejemljivo zagotovilo, da revizijska družba in njeno osebje ohranjajo neodvisnost v vseh okoliščinah in v primerih zaznanih groženj neodvisnosti ustrezno poročajo, pred pričetkom revizijskega posla pa ocenijo vsa možna tveganja, povezana s poslom. Revizijska družba mora delovati v skladu z zakonodajo in strokovnimi standardi ter po načelih stroke ob upoštevanju hierarhije revidiranja. Revizija mora biti ustrezno načrtovana in nadzirana, sledi o postopkih in ugotovitvah dela pa zabeležene. Ugotovitve je potrebno ustrezno dokumentirati, kar omogoča spremljanje smiselnih sklepov. Računovodski izkazi morajo biti pregledani v zadostnem obsegu, tako da so skupaj z drugimi informacijami primerna podlaga za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih.

Za obvladovanje kakovosti oziroma za doseganje cilja čim višje kakovosti v delovanju in organiziranju revizijske družbe je odgovorno poslovodstvo oziroma uprava družbe. Poslovodstvo mora težiti k enotnemu, strokovnemu in kakovostnemu opravljanju revizij. Poleg tega mora imeti dovolj izkušenj, sposobnosti, potreben ugled in etične odlike, na podlagi katerih revizijska družba ustvari primerno okolje za kakovostno strokovno delo.

Kakovost se kaže v ustrezni organiziranosti revizijske družbe, kakovostno izdelani metodiki revidiranja, kakovostni kadrovski sestavi revizijske družbe ter kakovostnem delu poslovodstva in nadziranju, ki ga izvaja poslovodstvo. Poslovodstvo sicer lahko nekatere naloge s tega področja prenese na podrejene v revizijski družbi, vendar mora kljub temu nadzirati izvajanje in obvladovanje kakovosti ter biti obveščeno o vseh odmikih od zelenega stanja ter odobravati vse spremembe pri obvladovanju kakovosti.

Zunanje zagotavljanje kakovosti revidiranja je odločilnega pomena za visoko kakovost revidiranja. Prispeva k verodostojnosti objavljenih finančnih informacij in zagotavlja boljše zaščito delničarjev, investitorjev, upnikov in drugih zainteresiranih strani. Vsak sistem zunanjega zagotavljanja kakovosti mora zato biti nepristranski in neodvisen od revizijske stroke. Obveznost za vzpostavitev sistema javnega nadzorstva v državah članicah Evropske skupnosti je predpisana z Direktivo o obveznih revizijah, ki predpisuje vsaki državi članici vzpostavitev sistema zagotavljanja kakovosti, ki je popolnoma neodvisen od revizijskih panog. Organ, ki izvaja javno nadzorstvo, deluje kot neodvisni vir informacij, ki obvešča deležnike o glavnih lastnostih posameznega revizijskega posla.

Poleg samih odškodninskih zahtevkov in disciplinskih ukrepov ima vzpostavitev javnega nadzorstva pomemben vpliv na zviševanje revizijske kakovosti tudi z vplivom na sloves posameznega revizijske družbe. V revizijski panogi je pridobivanje ustreznega slovesa zelo težavno, saj je visoka revizijska kakovost težko merljiva in prepoznavna pri posameznem

poslu. Javnost je o revizijski kakovosti navadno seznanjena samo v primerih, ko le-ta ni bila zadovoljivo visoka. Nadzori, ki jih izvajajo organi javnega nadzorstva, pa informirajo javnost tudi takrat, kadar je revizijska kakovost v posamezni revizijski družbi na zadovoljivi ravni.

Zakon o revidiranju 2 v slovenski pravni red prenaša Direktivo o obveznih revizijah. Ker nova evropska Direktiva o obveznih revizijah določa pravila in delovanje *organa za javni nadzor* kot nadzornega organa nad revizorji in revizijskimi družbami ter uvaja dodatna strokovna merila za nadzor nad kakovostjo dela revizorjev in revizijskih družb, je bilo potrebno obstoječi Zakon o revidiranju posodobiti in ga nadomestiti z novim. Nov zakon o revidiranju zagotavlja več neodvisnega nadzora nad delom revizije.

Poleg javnega nadzorstva prinaša zakon v delovanje revizijskih družb še posamezne druge ukrepe, katerih glavni namen je zvišanje revizijske kakovosti tako z višanjem neodvisnosti revizorjev kot tudi z višanjem njihove sposobnosti za ustrezno izvajanje revidiranja. Nekateri izmed teh ukrepov so: obvezna menjava pooblaščenega revizorja po sedmih neprekinjenih letih revidiranja za posameznega naročnika, omejevanje izvajanja nerevizijskih poslov s strani revizijske družbe, prepoved opravljanja nerevizijskih storitev za istega naročnika, obvezna diverzifikacija poslov, obvezno razkrivanje nerevizijskih poslov in cen s strani revizijskih družb in naročnikov in ustanovitev revizijske komisije.

Medtem ko ukrep javnega nadzorstva in ustanavljanje revizijskih komisij nesporno povečuje tako zaznano revizijsko kakovost kot dejansko revizijsko kakovost, se pri ostalih ukrepih pojavljajo posamezne dileme, povezane predvsem z njihovim učinkom na dejansko revizijsko kakovost. Ta se lahko ob upoštevanju določenih predpostavk tudi poslabša. Razlog je predvsem v nediskriminatornosti posameznih ukrepov, ki ne priznavajo razlik v obvladovanju kakovosti med samimi revizijskimi družbami.

LITERATURA IN VIRI

1. Activity Based Risk Evaluation Model of Auditing, Abrema (2007). Najdeno 15. februarja 2008 na spletnem naslovu http://www.abrema.net/abrema/expect_gap_g.html
2. Arel, B., Brody, R., & Pany, K. (2005). Audit Firm Rotation and Audit Quality. *The CPA Journal Online*. Najdeno 1. marca 2009 na spletnem naslovu www.nysscpa.org/cpajournal/2005/105/essentials/p36.htm
3. Arrunada, B. (1999). The Provision of Non-Audit Services by Auditors: Let the Market Evolve and Decide. *International Review of Law and Economics*, 19 (4), 513–531. Najdeno 1. aprila 2009 na spletnem naslovu http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstracts_id_224744
4. Arrunada, B. (2000). Audit Quality: Attributes, Private Safeguards and the Role of Regulation. *European Accounting Review* (IX), 2000, 205–224.

5. Boone, J., Khurana, I. & Raman, K. K. (2004). *Audit Firm Tenure and Perceived Audit Quality*. Baton Rouge: Louisiana State University.
6. Bridel, J., & Jeffreys, D. (2004): Quality control. The commitment to enhance the quality of assurance is evident in the new standards: *CA Magazine*, 11, 39–53. Najdeno 10. julija 2008. na spletnem naslovu <http://www.camagazine.com/2/3/4/5index1.shtml>
7. Bristow, B., Buckner, K., Folkman, J., & McKinnon, P. (1999). *The Leadership Skills Audit*. Cambridge: Cambridge Strategy Publications Ltd.
8. Choi, J., Kim, C., Kim, J., & Zang, Y. (2008). Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. Najdeno 15. marca 2010 na spletnem naslovu <http://ssrn.com/abstract=1011096>.
9. Dang L. (2004). *Assessing Actual Audit Quality*. Philadelphia: Drexel University. Najdeno 10. julija 2008 na spletnem naslovu http://idea.library.drexel.edu/bitstream/1860/296/8/li_dang_thesis.pdf
10. Davis, L., Soo, B., & Trompeter, G. (2008). *Auditor Tenure and the Ability to Meet or Beat Earnings Forecasts*. Michigan: Michigan Technological University. Najdeno 01. februarja 2009 na spletnem naslovu http://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/SSRN_ID1290766_code862658.pdf?abstractid=1014601&mirid=2
11. Davis, M. & Hollie, D. (2004). *An Experimental Investigation of Non-Audit Service Fees and Investors' Perceptions of Auditor Independence: Post-Enron Era*. Atlanta: Georgia State University.
12. Deangelo, L. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3), 183–199.
13. Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS ter razveljavitvi Direktive Sveta 84/253/EGS (2006). Najdeno 12. 12. 2007 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:264:0032:0036:SL:PDF>
14. Duhovnik, M. (2005). *Organizacija in vodenje revizije*, tema: Zagotavljanje kakovosti delovanja revizijske družbe. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščenih revizor. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
15. Duhovnik, M. (2009). Ustanovitev in delovanje revizijske komisije. *Revizor*, 18(1), 21–58.
16. Eilifsen, A., & Knivsflå, K. (2008). *Non-Audit Services and Audit Quality: Investors' Concerns Post-Enron*. Bergen: Norwegian School of Economics and Business Administration. Najdeno 2. maja 2008 na spletnem naslovu http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1310584
17. Fairchild, R. (2007). *Does Audit Tenure lead to more Fraud? A Game-theoretic Approach*. Bath: School of Management, University of Bath.
18. FEE- Federation des Experts Comptables Europeens (2006): *Quality Assurance Arrangements Across Europe* Najdeno 2. maja na spletnem naslovu <http://fee.be/fileupload/upload/Quality Assurance Arrangements Across Europe 0612181200761426.pdf>

19. FRC- Financial Reporting Council (2006). Discussion Paper, Promoting Audit Quality. Najdeno 20. aprila 2007 na spletnem naslovu <http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/Promoing%20Audit%20Quality%20paper%20web%20optimmised1.pdf>
20. Francis, J., & Wang, D. (2004). *Impact of the SEC's Public Fee Disclosure Requirement on Subsequent Period Fees and Implications for Market Efficiency*. Columbia: University of Missouri-Columbia. Najdeno 14. aprila 2009 na naslovu <http://aaahq.org/audit/midyear/05midyear/papers/Francis-Wang%20-%2025th.doc>
21. Ghosh, A., & Kallapur, S. (2006). *Provision of Non-audit Services by Auditors: Economic Efficiency or Managerial Opportunism?* New York: Baruch College, the City University of New York. Najdeno 15. marca 2009 na spletnem naslovu http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=612481
22. Gruber, S. (2005). MZRS–ov kodeks poklicne etike računovodskega strokovnjaka. *Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščenih revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
23. Guy, L. (2003). *What is Surbanes, Oxley?* New York: McGraw – Hill.
24. Hribar, V. (2005). Etične zahteve kot sestavina sistema obvladovanja kakovosti. *Revizor*, 16(6), 7–36.
25. ICAEW- The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (2002). Audit Quality. Najdeno 2. maja 2008 na spletnem naslovu http://www.icaew.com/index.cfm/route/116564/icaew_ga/pdf
26. Juran, J., & Blanton, G. (1999). *Juran's quality handbook* (5th ed). New York: The McGraw- Hill Companies, Inc.
27. Jocou, P., & Lucas, F. (1995). *V vrtincu sprememb*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
28. Kemp, S. (2006). *Quality Management Demystified*. New York: The McGraw-Hill Companies, Inc.
29. *Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev* (1994). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. Najdeno 18. decembra 2008 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/kodeks_poklicne_etike_zr.pdf
30. Koh, H., & Woo, E. (1998). The Expectation Gap in Auditing. *Managerial Auditing Journal*, 13 (3), str. 147–154. Najdeno 05. aprila 2009 na spletnem naslovu <http://nukweb.nuk.unilj.si/2079/Insight/ViewContentServlet/Filename/published/emeraldfulltextarticle.pdf/0510130301>
31. Korošec, G. (2005). Izvedba posla. *Revizor*, 16(11–12), str. 9–20.
32. Lah, N. (2005). Sprejetje naročnika in ohranjanje povezave z njimi ter posebni revizijski posli. *Revizor*, 9 (16), 7–17.
33. Langan, R. (2003). Prohibited Non-Audit Services. Nixon Peabody LLP. Najdeno 15. septembra 2009 na spletnem naslovu http://www.nixonoeabody.com/linked_media/publications/CRA_06162003.pdf
34. Lee, C., Liu, C., & Wang, T. (1999). The 150-hour rule. *Journal of Accounting & Economics*, 2 (27) str. 203–228.

35. Li, B., & Wang, P. (2005). The Empirical Research on Auditor Independence and Mandatory Auditor Rotation. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 1 (5), str. 3–20.
36. Lim, C., & Tan, H. (2007). Non-audit service fees and audit quality: The impact of auditor specialization. Nanyang Technological University. Najdeno 15. septembra 2008 na spletnem naslovu http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1003331
37. London Economics: Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes, Final report To EC_DG Internal Market and Services 2006. Najdeno 02. februarja 2007 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/exsumcor.pdf
38. Mali, S. (2006). Nadziranje sistema za obvladovanje kakovosti. *Revizor*, 17 (1), 23–42.
39. MZRS- Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (2007). *Tone at the Top and Audit Quality*. Najdeno 2. maja 2008 na spletnem naslovu http://www.ifac.org/Members/Downloads/Tone_at_the_Top.pdf
40. MRS- Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju (2007). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
41. MSOK 1- Mednarodni standard obvladovanja kakovosti 1 (2007). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
42. Odar, M. (2003). Revidiranje v javnem interese in predvidene spremembe 8. direktive Evropske Unije ter potrebne spremembe ureditve revidiranja v Sloveniji. *Revizor*, 14 (12) 11–23.
43. Peecher, M., Schwartz, R., & Solomon I. (2007). It's all about audit quality: Perspectives on strategic-systems auditing. *Accounting, Organizations and Society*, 32 (4–5), 463–485. Najdeno 23. aprila 2007 na spletnem naslovu <http://www.rotman.utoronto.ca/bic/courses/pdf/itsallabout.pdf>
44. Pierce, B., & Kilcommins, M. (1996). *The Audit Expectations Gap: The Role of Auditing Education*. Dublin: DCU Business School. Najdeno 22. aprila 2008 na spletnem naslovu http://doras.dcu.ie/21481/DCUBS_Research_Paper_Series_13.pdf
45. Porter, B., Simon, J. ,& Hatherly, S. (2003). *Principles of External Auditing* (2nd ed.). London: John Wiley & Sons Ltd.
46. *Predlog Zakona o revidiranju* (EVA: 2008-1611-0004) – redni postopek – predlog za obravnavo na Vladi RS. Najdeno 28. 12. 2008 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/slov/jav_zas_partnerstvo/predlog_zakon_revidiranje.pdf
47. Priporočilo komisije z dne 6. maja 2008 o zunanjem zagotavljanju kakovosti za zakonite revizorje in revizijska podjetja, ki opravljajo revizije subjektov javnega interesa. *Uradni list Evropske unije* št. L120/20, 07. maj 2008.
48. Priporočilo za revizijske komisije (2009). Ljubljana: Združenje nadzornikov Slovenije. Najdeno 2. februarja 2010 na spletnem naslovu http://www.zdruzenje-ns.si/db/doc/upl/priporocila_za_revizijske_komisije_-koncna_razlicica-25.11.2009_282.pdf
49. Principles for Auditor Oversight (2002). A Statement of the Technical Committee. International Organization of Securities Commissions. Najdeno 17. maja 2008 na spletnem naslovu <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD134.pdf>

50. Public Company Accounting Oversight Board (2004). Standing Advisory Group Meeting: Potential Standard- Elements of Quality Control. Najdeno 2. maja 2008 na spletnem naslovu http://www.pcaobus.org/Standards/Standing_Advisory_Group/Meetings/2004/11-17/Quality_Control.pdf
51. Public Oversight Board (2000). The Panel on audit effectiveness, Report and recommendations. Najdeno 2. maja 2008 na spletnem naslovu <http://www.pobauditpanel.org/downloads/chapter4.pdf>
52. PWC Quality Management System (QMS) (2008). Najdeno 10. oktobra 2008 na spletnem naslovu <http://www.pwcaarata.or.jp/e/corporate/qualiy.html>
53. Quality Control Manual, A guide for public practitioners (2009). CPA Australia. Najdeno 17. 2. 2010 na spletnem naslovu <http://www.cpaaustralia.com.au>
54. Reinforcing the statutory audit in the EU (2003). Communication from the Commission to the Council and the European Parliament. Commission of the European Communities. Najdeno 2. maja 2008 na spletnem naslovu <http://www.iasplus.com/resource/0305secauditplan.pdf>
55. *Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation* (2003). Report to the Senate Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs and the House Committee on Financial Services. United States General Accounting Office. Najdeno 13. decembra 2008 na spletnem naslovu <http://www.gao.gov/new.items/d04216.pdf>
56. Richard, C. (2006). Why an Auditor can't be Competent and Independent: A French Case Study. *European Accounting Review*: 15, 153–179.
57. Robinson, D., & Owens-Jackson, L. (2009). *Audit committee characteristics and auditor changes*. Academy of Accounting and Financial Studies Journal. Najdeno 15. marca na spletnem naslovu http://findarticles.com/p/articles/mi_hb6182/is_13/ai_n4213921/pg_9/?tag=content;coll
58. Russell, J. (2000). *The quality audit handbook*, Second Edition. Millwaukee: ASQC Quality Audit Divison.
59. Rusjan, B. (1999). *Management proizvodnje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
60. Sankaguruswamy, S., & Whisenant, S. (2005). *Pricing Initial Audit Engagements: Empirical Evidence Following Public Disclosure of Audit Fees*. Georgetown: Georgetown University. Najdeno 14. aprila 2009 na naslovu http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=452680
61. Simunic, D. (2003). *Audit Quality and Audit Firm Size: Revisited*. London: The University of British Columbia. Najdeno 15. decembra 2008 na spletnem naslovu http://aaahq.org/audit/midyear/dc_presentations/DC%20Presentations%20%20Simunic.doc
62. *Slovar slovenskega knjižnega jezika* (1999). Ljubljana: Inštitut za slovenski jezik Frana Ramovša ZRC SAZU Najdeno 13. novembra 2008 na spletnem naslovu <http://bos.zrc-sazu.si/sskj.html>
63. Sower, V. (2008). *Quality Management text manuscript*. Houston: Sam Houston State University. Najdeno 18. marca 2009 na spletnem naslovu http://shsu.edu/mgt_ves/mgt481/chapter1.pdf.

64. Svet Slovenskega inštituta za revizijo (2006): Temeljna revizijska načela. Najdeno 15. decembra 2008 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/o_siru/dokumenti/akti/tem_rev-nac-cistopis.pdf
65. Tackett, J., Wolf, F., & Claypool, G. (2004). Sarbanes-Oxley and audit failure: A critical examination. *Managerial Auditing Journal*: 19(3), 340–350.
66. Taylor, S., & Glazen, W. (1996). *Revidiranje zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
67. TeraQuest, Making the QA-QC marriage paid off, Quality Control and Quality Assurance and Cmm, 2001. Najdeno 12. oktobra 2008 na spletnem naslovu URL http://qanc.net/research_0402_download.htm
68. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (2005). Agency theory and the role of audit, str. 15. Najdeno 17. maja 2008 na spletnem naslovu http://www.icaew.com/index.cfm/route/139474/icaew_ga/Technical_amp.../Audit.../Agency_theory_and_the_role...audit/pdf
69. Tian, J. (2005). *Testing, Quality assurance and quantifiable improvements*, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
70. Turk, I. (1995). Pojemovni okvir revidiranja. (*Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovni naziv revizor*). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
71. United States General Accounting Office (2004): Mandatory Audit Firm Rotation Study, Study Questionnaires, Responses, and Summary of Respondents' Comments. Najdeno 23. aprila 2007 na spletnem naslovu www.gao.gov/cgi-bin/getrpt?GAO-04-217
72. Wallace W (1980). The economic role of the audit in free and regulated markets: A look back and a look forward. *Research in Accounting regulation*:
73. Watkins, A., Hillison, W., & Morecroft, S. (2004). Audit quality: A synthesis of theory and empirical evidence. *Journal of accounting literature* 23, 153-193. Najdeno 22. januarja 2007 na spletnem naslovu <http://nukweb.nuk.unilj.si:2053/pqdlink?Index=3&did=820921231&SrchMode=3&sid=1&Fmt=6&VInst=PROD&VType=PQD&RQT=309&VName=PQD&TS=1169458005&clientId=16601&aid=1>
74. Zakon o gospodarskih družbah (2006). *Uradni list RS št. 65/2009*.
75. Zakon o revidiranju (Zrev-2). *Uradni list RS št. 65/2008*.
76. Žerjal, I. (2005). Oblikovanje delovne skupine in človeški dejavniki. *Revizor*, 16(10), 7–17.