

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**SISTEM ZAGOTAVLJANJA KAKOVOSTI REVIDIRANJA
IN NJENEGA MERJENJA**

Ljubljana, julij 2016

SANJA RELIĆ

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Sanja Relić, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Sistem zagotavljanja kakovosti revidiranja in njenega merjenja, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem red. prof. dr. Borutom Rusjanom.

IZJAVLJAM

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

V Ljubljani, dne _____

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD	1
1 OPREDELITEV KAKOVOSTI REVIDIRANJA	3
1.1 Klasična opredelitev kakovosti revidiranja	3
1.2 Študije glede na vir razlikovanja kakovosti revidiranja	5
1.3 Študije vložkov, procesa in rezultata revidiranja	5
1.4 Organizacijski vidiki kakovosti revidiranja	7
1.5 Vedenjska perspektiva kakovosti revidiranja	7
1.6 Različne zaznave kakovosti revidiranja	8
2 MERJENJE KAKOVOSTI REVIDIRANJA	9
2.1 Neposredno in posredno merjenje kakovosti revidiranja	9
2.2 Regulatorne zahteve merjenja kakovosti revidiranja	14
3 VLOŽKI V REVIZIJSKI PROCES	16
3.1 Zagotavljanje kakovosti revidiranja na ravni vložkov v revizijski proces	16
3.1.1 Vrednote, etika in odnos delovne skupine za posel	16
3.1.2 Znanje, spretnosti, izkušnje in čas, namenjen za opravljanje revizije	26
3.2 Merjenje vložkov revizije	36
3.2.1 Razpoložljivost članov delovne skupine za posel	36
3.2.2 Usposobljenost revizijskega osebja	40
3.2.3 Osredotočenost revizijskega osebja	45
4 REVIZIJSKI PROCES	47
4.1 Zagotavljanje kakovosti revidiranja na ravni revizijskega procesa	47
4.1.1 Revizijski proces in postopek nadzora kakovosti revidiranja na ravni posameznega revizijskega posla	47
4.1.2 Revizijski proces in postopek nadzora kakovosti na ravni revizijskega podjetja	50
4.1.3 Revizijski proces in postopek nadzora kakovosti na nacionalni ravni	54
4.2 Merjenje revizijskega procesa	56
4.2.1 Vodenje z zgledom	56
4.2.2 Spodbude za zagotavljanje kakovostnih revizij s strani revizijskega osebja	57
4.2.3 Neodvisnost	59
4.2.4 Infrastruktura	60
4.2.5 Spremljanje in popravljalni ukrepi	61
5 REZULTATI REVIDIRANJA	65
5.1 Zagotavljanje kakovosti revidiranja na ravni rezultatov revidiranja	65
5.1.1 Rezultati revidiranja na ravni posameznega revizijskega posla	65
5.1.2 Rezultati na ravni revizijskega podjetja	68
5.1.3 Rezultati na nacionalni ravni	68
5.2 Merjenje rezultatov revizije	69

6 UPORABNIKI KAZALNIKOV KAKOVOSTI REVIDIRANJA.....	75
6.1 Revizijska komisija.....	75
6.2 Revizijsko podjetje.....	76
6.3 Vlagatelji.....	77
6.4 Revizijski regulatorji.....	77
6.5 Ostali uporabniki.....	78
SKLEP.....	78
LITERATURA IN VIRI.....	81
PRILOGA.....	1

UVOD

Kakovost revidiranja sta Maijoor in Vanstraelen (v Dickins, Fay, & Reisch, 2014) opisala kot bistvo revizijske stroke, saj če ni javnega zaupanja v kakovost revidiranja, je le-ta brez vrednosti.

Kljub raziskavam kakovosti revidiranja, ki trajajo že desetletja, ni doseženo soglasje o tem, kako definirati kakovost revidiranja, niti o tem, kako jo meriti (Murphy, 2014).

Burni dogodki zaradi svetovne finančne krize so poudarili kritični pomen verodostojnega in kakovostnega računovodskega poročanja ter kakovosti revidiranja. Zunanja revizija ima pomembno vlogo pri zagotavljanju kakovosti računovodskega poročanja bodisi v okviru kapitalskih trgov bodisi v javnem ali zasebnem sektorju. Poleg tega je revizija pomemben del regulativne in nadzorne infrastrukture ter je posledično dejavnost velikega javnega interesa, ki je pomemben del finančnega okolja, saj je cilj revizije zagotoviti zainteresiranim strankam resničen in pošten prikaz letnih poročil gospodarskih družb. Presoja kakovosti revidiranja igra pomembno vlogo pri ohranjanju učinkovitega tržnega okolja. Zunanje revizije, izvedene v skladu z visokimi kakovostnimi standardi revidiranja, lahko zagotovijo ustrezno izvajanje računovodskih standardov s strani naročnikov, tako da so računovodski izkazi zanesljivi, pregledni in uporabni za krepitev zaupanja v trg (Neri & Russo, 2014).

Kakovost revidiranja je ena pogosto omenjenih tem po finančni krizi, zaradi česar je bilo v preteklih letih vloženih veliko naporov za zagotavljanje večje transparentnosti revizijskih podjetij in njihovih storitev ter za zagotavljanje orodij, s katerimi bi lahko ocenjevali kakovost dela revizorjev s strani različnih inštitucij, kot so na primer International Organization of Securities Commissions (v nadaljevanju IOSCO), Public Company Accounting Oversight Board (v nadaljevanju PCAOB), International Federation of Accountants (v nadaljevanju IFAC).

Revizija trenutno sodi med storitve, katerih kakovost in vpliv je težavno ali v nekaterih primerih nemogoče natančno ugotoviti, saj je edini opazovani element revizije, na podlagi katerega je mogoče razlikovati med revizorji oziroma revizijskimi podjetji, revizorjevo poročilo. Revizor je običajno v najboljšem položaju za določitev obsega zahtevane storitve; naročnik pa ima omejeno možnost, da bi ocenil obseg in izid storitve, tj. kakovost revidiranja, bodisi zato, ker je ni mogoče opazovati ali pa jo je mogoče opaziti le pri večjih stroških za revidirane ali druge družbe (PCAOB, 2015a).

Z namenom merjenja kakovosti revidiranja so v tujini tako regulatorji, raziskovalci in revizijska podjetja razvili kazalnike kakovosti revidiranja, ki so lahko potencialni portfelnj kvantitativnih ukrepov za ocenjevanje kakovosti revidiranja in podlaga za spoznanja o tem, na kakšen način je dosežena visokokakovostna revizija. Skupaj s kvalitativnim

kontekstom lahko kazalniki spodbudijo razprave med tistimi, ki se ukvarjajo z računovodskim poročanjem in revizijo, na primer med revizijskimi komisijami in revizijskimi podjetji. Ustrezne razprave lahko okrepijo revizijsko načrtovanje, izvedbo revizije in komunikacijo med različnimi deležniki. Uporaba kazalnikov lahko spodbudi tudi konkurenco med revizijskimi podjetji, ki so osredotočena na kakovost dela revizijskega podjetja in s tem na povečanje kakovosti revidiranja na splošno (PCAOB, 2015a).

Kazalniki kakovosti revidiranja lahko koristijo revizorjem, vlagateljem in uporabnikom računovodskih izkazov z zagotavljanjem mer, ki izboljšujejo preglednost revizijskih podjetij in njihovih revizijskih postopkov. To bi lahko prispevalo k izboljšanju sposobnosti udeležencev na trgu, da ocenijo kakovost revidiranja, kar bi lahko posledično privedlo do razlikovanja med revizijskimi podjetji kot tudi povečalo spodbude za revizijska podjetja, da izboljšajo kakovost revizije. Kazalnike kakovosti revidiranja lahko uporabljajo tudi regulatorji kot del njihovega procesa ocenjevanja kakovosti, pri čemer bi lahko sčasoma obvestili tudi pripravljavce revizijskih standardov o izzivih ali pomanjkljivostih revidiranja (PCAOB, 2013).

Osnovni **namen** magistrskega dela je opredeliti sistem zagotavljanja in merjenja kakovosti revidiranja. V ta namen bom predstavila sistem zagotavljanja kakovosti revidiranja na posameznih ravneh (raven vložkov v revizijski proces ter raven revizijskega procesa in rezultatov revizije) in možne načine merjenja kakovosti revidiranja na teh ravneh s kvantitativnimi kazalniki kakovosti revidiranja, ki predstavljajo osnovo za razumevanje posameznih elementov ter medsebojnih povezav najpomembnejših dejavnikov, ki vplivajo na kakovost revidiranja.

Magistrsko delo sledi naslednjim ciljem:

- predstavitev teoretične opredelitve kakovosti revidiranja,
- prikaz načinov merjenja kakovosti revidiranja z vidika raziskovalcev ter revizijskih, finančnih in bonitetnih regulatorjev,
- opredelitev sistema za zagotavljanje kakovosti revidiranja s podrobno predstavitvijo posameznih elementov kakovosti revidiranja, kontekstualnih dejavnikov in interakcij med njimi,
- opredelitev kvantitativnih kazalnikov kakovosti revidiranja po posameznih ravneh sistema za zagotavljanje kakovosti revidiranja, s pomočjo katerih je mogoče meriti kakovost revidiranja, kar predstavlja osnovo za primerjavo revizijskih podjetij na podlagi kakovosti revidiranja;
- prikaz potencialnih uporabnikov kazalnikov kakovosti revidiranja.

Osnovna teza magistrskega dela je, da na kakovost revidiranja vpliva veliko dejavnikov, ki jih uporabniki revizorjevih storitev težko ocenijo. V magistrskem delu bom identificirala

in preučila različne kazalnike, ki bi lahko predstavljali orodje za merjenje kakovosti revidiranja.

Pri izdelavi magistrskega dela sem uporabila **metode** znanstvenega raziskovanja. Prvi del magistrskega dela, ki temelji na teoretični podlagi, zajema preučevanje tuje strokovne in znanstvene literature, virov, prispevkov in člankov s področja kakovosti revidiranja, merjenja kakovosti revidiranja, revizijske regulacije in sistema kakovosti revidiranja. Pri svojem delu bom uporabila več metod, in sicer metodo deskripcije za podroben opis predmeta preučevanja; deduktivno metodo, na osnovi katere bom iz splošnih značilnosti elementov kakovosti revidiranja in okvirov kakovosti revidiranja opredelila konkretne kazalnike kakovosti revidiranja; metodo analiziranja, s katero sem podrobneje preučila teoretične osnove obravnavane problematike; metodo sinteze in primerjave, na osnovi katerih sem povezala teoretične podlage v konkretne kazalnike kakovosti revidiranja in potencialno uporabo teh kazalnikov s strani različnih uporabnikov storitev revidiranja kot tudi samih izvajalcev teh storitev.

Magistrska naloga je sestavljena iz šestih vsebinskih poglavij (**struktura**). V prvem poglavju sem predstavila opredelitve kakovosti revidiranja iz različnih vidikov, v drugem pa rezultate raziskav in regulatorne zahteve glede merjenja kakovosti revidiranja. V tretjem poglavju sem opredelila in prikazala sistem zagotavljanja kakovosti revidiranja na ravni vložkov v revizijski proces in opredelila kazalnike merjenja teh vložkov. V četrtem poglavju sta opredelitev in prikaz sistema zagotavljanja kakovosti revidiranja na ravni revizijskega procesa ter opredelitev s tem povezanih kazalnikov merjenja. V petem poglavju sem opredelila in prikazala sistem zagotavljanja kakovosti revidiranja na ravni rezultatov revizije ter opredelila s tem povezane kazalnike merjenja. V šestem poglavju sem predstavila potencialne uporabnike kazalnikov kakovosti revidiranja. Magistrsko delo sem zaključila s sklepnimi ugotovitvami.

1 OPREDELITEV KAKOVOSTI REVIDIRANJA

1.1 Klasična opredelitev kakovosti revidiranja

Kakovost revidiranja je po klasični akademski opredelitvi tržno ocenjena skupna verjetnost, da bo revizor odkril in poročal o pomembno napačnih navedbah v računovodskih izkazih naročnika (DeAngelo, 1981). Po tej definiciji je kakovost revidiranja odvisna od revizorjeve sposobnosti odkrivanja pomembno napačnih navedb (tehnične zmogljivosti) in poročanja napak (revizorjeva neodvisnost).

Palmrose (1988) opredeljuje kakovost revidiranja v smislu stopnje zanesljivosti. Ker je namen revizije podati zagotovilo o računovodskih izkazih, je kakovost revizije verjetnost, da računovodski izkazi ne vsebujejo pomembno napačnih navedb. Ta definicija uporablja rezultate revizije, pri čemer zanesljivost revidiranih računovodskih izkazov odraža

kakovost revidiranja. Opredelitev Palmrosea predstavlja dejansko kakovost revizije, ki jo je težko opazovati pred izvajanjem revizije in med njo, zato je potreben nadomestek pri preiskovanju razmerij med dejansko kakovostjo revizije in drugimi dejavniki.

Mednarodni standardi revidiranja (v nadaljevanju MSR) nakazujejo, da je kakovost revidiranja dosežena tedaj, ko revizor doseže glavne revizorjeve cilje, in sicer pridobi sprejemljivo zagotovilo, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo nobenih pomembno napačnih navedb zaradi prevare ali napake, kar revizorju omogoča, da izrazi mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, in poroča o računovodskih izkazih ter obvešča v skladu s svojimi ugotovitvami, kot to zahtevajo MSR (IFAC, 2009a). Na podlagi smernic, navedenih v Mednarodnem standardu obvladovanja kakovosti 1 (v nadaljevanju: MSOK 1), se skladnost s standardom dojema kot visoka kakovost revizije.

U. S. Government Accountability Office (v nadaljevanju GAO) (PCAOB, 2015a) navaja, da je revizija kakovostna, če je opravljena v skladu s splošno sprejetimi revizijskimi standardi ter če zagotavlja razumno zagotovilo, da so revidirani računovodski izkazi in z njimi povezana razkritja pripravljeni v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli in ne vsebujejo bistvenih napačnih navedb zaradi napake ali goljufige. Ta definicija predpostavlja, da bi tretje osebe z znanjem o ustreznih dejstvih in okoliščinah lahko sklepale, da je bila revizija opravljena v skladu s standardi revidiranja in da je v okviru zahtev le-teh, revizor ustrezno odkril in obravnaval ugotovljene pomembno napačne navedbe ter da je bodisi zagotovil, da so bili opravljeni ustrezne prilagoditve, povezana razkritja in druge spremembe računovodskih izkazov, da bi preprečil, da so izkazani pomembno napačno, ali spremenil revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih, če niso bile narejene ustrezne prilagoditve in druge spremembe, ali pa, če je to upravičeno, odstopil kot revizor javne družbe in poročal U. S. Securities and Exchange Commission (v nadaljevanju SEC) o razlogih za odstop.

Kakovost revidiranja definira PCAOB (2013) kot zadovoljevanje potreb investorjev glede neodvisnih in zanesljivih revizij ter ustrezne komunikacije z revizijsko komisijo o računovodskih izkazih, vključno z ustreznimi razkritji, dajanju zagotovil o delovanju notranjih kontrol in ustreznosti uporabe predpostavke o delujočem podjetju. PCAOB je uporabil splošno definicijo kakovosti, ki se uporablja v poslovnih odnosih, in sicer zadovoljevanje potreb strank. Kot stranke so opredeljeni obstoječi in potencialni vlagatelji, posojilodajalci in drugi upniki (Financial Accounting Standards Board, 2010; v nadaljevanju FASB). Ta definicija se bolj osredotoča na izsledke in rezultate revizije kot na sam proces ali vire revidiranja. PCAOB je v definicijo vključil komunikacijo z revizijsko komisijo, čeprav le-ta nima neposrednega vpliva na navedene stranke, je pa ta komunikacija izredno pomembna pri zagotavljanju kakovostnih revizij, saj tudi revizijske komisije izvajajo nadzor nad revizorji.

Na temo kakovosti revidiranja so bile izvedene različne študije, ki so poskušale meriti kakovost revidiranja glede na posamezne elemente ali značilnosti kakovosti revidiranja. Raziskave kakovosti revidiranja lahko uvrstimo v šest skupin.

1.2 Študije glede na vir razlikovanja kakovosti revidiranja

Francis (v Aghaei, 2011) navaja, da so trije primarni viri razlikovanja kakovosti revidiranja, in sicer: institucionalne razlike med državami (razlike glede na državo), razlike med posameznimi pisarnami (razlike med sedeži pisarn) in razlike zaradi panožne specializacije. Na ravni države je izbira velikih revizijskih družb in specializiranih revizorjev za posamezno panogo večja tam, kjer sta raven zaščite investitorja in kakovost okolja računovodskega poročanja večji.

Ettredge, Heintz, Li in Scholz (2010) so raziskovali izbiro panožno specializiranih revizorjev med Big N (Big 4 ali 5) v mednarodnem okolju (brez ZDA). Raziskovali so vpliv posebnosti naročnika, panožne specializacije in dejavnikov na ravni države na povečanje ali zmanjšanje povpraševanja po revizijskih podjetjih s specializiranim panožnim znanjem. Ugotovili so, da temelji izbira revizorjev s strani mednarodnih podjetij na panožni specializaciji revizorjev in da je pozitivno povezana z velikostjo naročnika, možnostjo rasti, intenzivnostjo kapitala in članstvom v regulirani panogi.

Francis (v Aghaei, 2011) meni, da bi bilo treba analizirati posamezne pisarne velikega revizijskega podjetja, ne pa revizijskega podjetja kot celote. Razlog za to mnenje je, da se partner, zadolžen za posel, ki opravlja posamezne revizijske posle, običajno nahaja v tistem mestu, kjer ima naročnik svoj sedež. Tako razmišljanje o posameznih pisarnah znotraj revizijskega podjetja predstavlja odmik od klasičnega obravnavanja revizijskega podjetja kot celote. Yu (2007) ugotavlja, da velikost pisarne revizijskega podjetja pomembno vpliva na kakovost revidiranja, pri čemer velike pisarne Big 4 revizijskih podjetij sistematično zagotavljajo višjo kakovost revidiranja.

1.3 Študije vložkov, procesa in rezultata revidiranja

Ta skupina študij o kakovosti revidiranja temelji na rezultatu revidiranja (npr. revizijsko mnenje), procesu revidiranja (npr. okolje revidiranja, uspešnost procesa, napoved in upravljanje zaslužka) in vložkih v revizijski proces (npr. zaznavanje revizorja in obvezen javni razpis za izbor revizorja).

Rezultati revizije imajo pomemben vpliv na kakovost revizije, saj zainteresirane stranke pogosto na podlagi tega ocenjujejo kakovost revidiranja. Carey in Simnett (v Aghaei, 2011) navajata, da je za revizorjevo poročilo verjetno, da pozitivno vpliva na kakovost revidiranja, če jasno izraža izid revizije. Izkazalo se je, da se sčasoma revizorjeva presoja izboljša v smeri zagotavljanja ustreznega revizijskega mnenja. To pomeni, da bi obvezna

rotacija poslabšala kakovost revidiranja z omejevanjem obdobja sodelovanja z naročnikom in ne obratno.

Geiger in Rama (2006) sta preučevala, ali Big 4 revizijska podjetja izdajajo bolj kakovostna poročila, in sicer ali imajo revizorjeva poročila manj napak glede mnenja o predpostavki neomejenosti delovanja naročnika. Njune ugotovitve kažejo, da sta obe stopnji napak tipa I (revizor ni izdal mnenja z opozorilom glede delujočega podjetja, pri čemer je naročnik v naslednjem obdobju bankrotiral) in tipa II (revizor je izdal mnenje z opozorilom glede delujočega podjetja, v naslednjem obdobju pa naročnik ni bankrotiral) za Big 4 revizijska podjetja občutno nižji v primerjavi z ne-Big 4 podjetji. Rezultati te raziskave kažejo na to, da se Big 4 revizijska podjetja razlikujejo v kakovosti revidiranja v primerjavi z ostalimi revizijskimi podjetji glede poročanja o težavah naročnika pri rednem poslovanju.

Myers, Schmidt in Wilkins (2013) navajajo, da se je po finančnih škandalih povečal konzervativizem ne-Big 4 revizijskih podjetij v zvezi z opozorili glede delujočega podjetja, pri čemer se je povečalo število mnenj glede delujočega podjetja pri tistih naročnikih, ki so v naslednjem obdobju bankrotirali, ter zmanjšalo število revizorjevih mnenj z napako tipa II. Francis (2004) navaja, da revizorji javnih družb niso vedno točni pri poročanju, kar lahko potencialno ogrozi kakovost revidiranja. Revizorji običajno poročajo konzervativno, kar pa ne pomeni, da je njihovo poročanje vedno ustrezno v primeru finančnih težav naročnika. Kaplan in Williams (2012) navajata, da manjša revizijska podjetja pogosteje izdajajo revizorjeva poročila z opozorilom glede predpostavke delujočega podjetja, kar je deloma posledica dejstva, da manjša revizijska podjetja revidirajo bolj tvegane naročnike.

Študije, ki temeljijo na revizijskem postopku, preučujejo revizijsko okolje, učinkovitost procesov, napoved in upravljanje zaslužkov. Revizijski proces se nanaša tudi na takšne zadeve, kot so primernost revizijske metodologije, učinkovitost uporabljenih revizijskih orodij in razpoložljivost ustrezne tehnične podpore, kar predstavlja podporo izvajanju kakovostnih revizij. Maijor in Vanstraelen (v Neri & Russo, 2014) sta ugotavljala učinek revizijskega okolja, kakovosti revizijskega podjetja in prisotnosti na mednarodnih kapitalskih trgih na uravnavanje zaslužka (angl. *earnings management*). Omenila sta, da obstajata dva dejavnika, ki lahko ublažita učinek nacionalnega revizijskega okolja, in sicer kakovost Big 4 revizijskih podjetij in zanašanje naročnikov nanje na mednarodnih kapitalskih trgih. Ugotovila sta, da strožje revizijsko okolje zmanjša obseg prilagajanja vrednosti v računovodskih izkazih in posledično dobička naročnikov, ne glede na vrsto revizorja, ter da ni dokazov o učinku revidiranja Big 4 na kakovost revidiranja v Evropi.

Za presojo kakovosti revidiranja obstaja poleg standardov revidiranja tudi veliko drugih vložkov. Eden izmed pomembnih vložkov so revizorjeve osebnostne lastnosti, kot so njegovo znanje in izkušnje ter etične vrednote in miselnost. Druga dva vložka sta zaznavanje revizorja in obvezen razpis za njegov izbor. Revizijska podjetja bi morala

pritegnili visokokakovostne posameznike s potrebnimi tehničnimi in medosebnimi spretnostmi za izboljšanje kakovosti revidiranja (Duff, 2004).

1.4 Organizacijski vidiki kakovosti revidiranja

Študije organizacijskih vidikov kakovosti revidiranja vključujejo raziskave kakovosti revidiranja iz dveh vidikov: revizijskega podjetja in revizijske skupine. Sun in Liu (2011) sta preučila, ali tveganje pravnih s strani posameznega naročnika vpliva na razlikovanje kakovosti revidiranja med Big N in non-Big N revizorji. Razvila sta hipotezo, ki temelji na potencialni izgubi denarja in revizorjevega ugleda, pri čemer sta ugotovila, da je učinkovitost Big N revizorjev v primerjavi z ne-Big N revizorji v omejevanju uravnavanja dobička za naročnike z visokim tveganjem pravnih večja kot za nizkotvegane naročnike glede tveganja pravnih, kar pomeni, da lahko visokotvegani naročniki glede tveganja pravnih prisilijo velika revizijska podjetja, da bolj učinkovito opravljajo revizijo.

Druga skupina značilnosti, opredeljena v strokovnih razpravah, se nanaša posebej na člane revizijske skupine. Carcello, Hermanson in McGrath (v Aghaei, 2011) navajajo, da so značilnosti, povezane z revizijsko skupino, bolj pomembne kot značilnosti, povezane s samim revizijskim podjetjem. Schroeder, Solomon in Vickrey (v Aghaei, 2011) so raziskovali vpliv 15 dejavnikov na kakovost revidiranja, pri čemer so primerjali dejavnike revizijskega podjetja in revizijske skupine. Rezultati so potrdili, da so dejavniki revizijske skupine bolj pomembni kot dejavniki revizijskega podjetja.

Francis (2004) navaja, da je kakovost revidiranja lahko ogrožena zaradi načina nagrajevanja partnerjev, ki temelji na pridobivanju naročnikov, kar lahko ogrozi poklicni dvom in neodvisnost revizorja ter s sprejemanjem tveganih naročnikov povzroča tveganje tožb za revizijsko podjetje. Po mnenju Francis bi revizorji morali prenehati opravljati nerevizijske storitve za naročnike revizij, revizijska podjetja pa bi morala oblikovati tak poslovni model, v katerem bi revizija računovodskih izkazov predstavljala jedro poslovanja revizijskega podjetja.

1.5 Vedenjska perspektiva kakovosti revidiranja

Kakovost revidiranja ni v prvi vrsti stvar standardov revidiranja, ampak gre za kakovost ljudi, njihovo usposabljanje in etične standarde. Financial Reporting Council (2008; v nadaljevanju FRC) trdi, da so večšine, osebnostne lastnosti revizijskih partnerjev in revizijskega osebja ter usposabljanje revizijskega osebja pomembni dejavniki, ki določajo kakovost revidiranja. Raziskava poslovne etike Rayburn in Rayburn (v Aghaei, 2011) je pokazala, da je tip osebnosti neposredno povezan z etično orientacijo posameznikov.

Predmet mnogih raziskav so bili različni vidiki vedenjske perspektive kakovosti revidiranja, kot na primer zmanjšanje kakovosti revidiranja, moralno presojanje, povezave

in vedenjske perspektive, etično sklepanje revizorjev, človeški kapital, kakovost storitev ter tehnična kakovost, ki je sestavljena iz ugleda, izkušenj, zmogljivosti in neodvisnosti (Aghaei, 2011). Hegarty in Sims (1978) navajata, da prispeva nagrajevanje neetičnih odločitev k večji verjetnosti nastanka neetičnih dejanj. Chi, Douthett in Lisic (2012) navajajo, da Big 4 partnerji ne ogrožajo svoje neodvisnosti zaradi pomembnih naročnikov, v primeru ostalih revizijskih podjetij pa so ugotovili nekaj primerov, ko so partnerji ogrozili neodvisnost za pomembne naročnike.

Malone in Roberts (v Aghaei, 2011) sta razvila bolj celovit model dejavnikov, da sta razložila zmanjšano kakovost revidiranja v povezavi z vedenjem, kot so osebne značilnosti revizorjev, revizorjeve poklicne lastnosti, notranja kontrola kakovosti revizijskega podjetja, struktura revizijskih postopkov revizijskega podjetja in dojemanje revizorjev glede načrtovanega časovnega pritiska. Prišla sta do zaključka, da revizorji zaznavajo moč revizijskih podjetij glede kakovosti in revizijskih postopkov ter da so ukrepi revizijskega podjetja zaradi nižje kakovosti revidiranja v obratni povezavi s pogostostjo nastanka neustreznega vedenja glede kakovosti revidiranja.

Baotham (v Aghaei, 2011) je preučeval učinke revizijske neodvisnosti, kakovosti, verodostojnosti, ugleda in trajnostnega uspeha revizorjev na Tajskem. Rezultati so pokazali, da je revizijska neodvisnost pozitivno povezana s kakovostjo revizije in njeno verodostojnostjo. Prav tako presoja kakovosti in verodostojnosti močno vpliva na ugled, s katerim je povezan tudi trajnostni uspeh.

1.6 Različne zaznave kakovosti revidiranja

Študije zaznav kakovosti revidiranja glede na različne skupine vključujejo: dojemanje delničarjev, revizorjev, analitikov, predsedujočih revizijskih komisij, pripravljavcev računovodskih izkazov, uporabnikov, inšpektorjev in novinarjev.

Warming–Rasmussen in Jensen (v Duff, 2004) sta raziskovala dojemanje kakovosti revizije na Danskem in za pripravo lestvice kakovosti revidiranja zajela v vzorec dve skupini zunanjih uporabnikov (delničarje in novinarje): generalne direktorje (pripravljavce računovodskih izkazov) in revizorje. Ta študija je opredelila šest razsežnosti kakovosti revidiranja, ki se osredotoča predvsem na moralna in etična vprašanja. Dve skupini zunanjih uporabnikov sta ocenili vseh šest dimenzij kakovosti revidiranja, in sicer tehnične attribute, višje od revizorjev in direktorjev.

Christensen, Glover, Omer in Shelley (2014) so raziskovali zaznave revizorjev in investitorjev o definiciji, signalih in dejavnikih kakovosti revidiranja. Revizorji so najpogosteje opisali kakovost revidiranja z naslednjimi značilnostmi: revizija opravljena skladno s standardi revidiranja, rezultati revizije se odražajo v pravih računovodskih izkazih in ustrezno načrtovana revizija. Investitorji so opredelili kot kakovostno revizijo

tisto, ki so jo opravili ustrezno usposobljeni posamezniki in ki je bila ustrezno načrtovana ter izvedena s strani neodvisnih posameznikov, ki so izkazali poklicni dvom. Revizorji so opredelili naslednje signale slabe kakovosti revidiranja: popravek napake v revidiranih računovodskih izkazih, sankcija zoper revizorja in ugotovljene pomanjkljivosti s strani javnega revizijskega nadzornika. Investitorji so enako kot revizorji opredelili popravek napake v revidiranih računovodskih izkazih kot najbolj jasen signal slabe kakovosti revidiranja, temu sledijo pomanjkljiva razkritja in pogoste zamenjave revizorja. Dejavniki kakovosti revidiranja so po mnenju revizorjev rezultati pregledov dela revizorja, kakovost računovodskih izkazov, upravljanje in honorarji, značilnosti revizorja, časovnica revizijskih postopkov, posvetovanja, revizorjevo mnenje in velikost oziroma konservativnost revizijskega podjetja. Investitorji so identificirali naslednje dejavnike: kakovost računovodskih izkazov, honorarje in upravljanje, rezultate pregledov dela revizorja, značilnosti revizorja, velikost oziroma konservativnost revizijskega podjetja ter revizorjevo mnenje.

2 MERJENJE KAKOVOSTI REVIDIRANJA

2.1 Neposredno in posredno merjenje kakovosti revidiranja

Neposredne mere kakovosti revidiranja so: skladnost računovodskih izkazov s splošno sprejetimi računovodskimi načeli, pregledi kakovosti revidiranja, stečaji, pregledi revizijske dokumentacije in ukrepi nadzora.

Krishnan in Schauer (v Aghaei, 2011) sta raziskovala odnos med velikostjo podjetja in skladnostjo z zahtevami glede računovodskega poročanja s strani neprofitnih subjektov. Ugotovila sta, da se skladnost povečuje z naraščanjem velikosti podjetja. Večina raziskav o trajanju revizijskega posla se navezuje na mnenje v zvezi z nadaljevanjem poslovanja podjetja kot delujočega (angl. *going concern*) in s stečajem kot mero kakovosti revidiranja. Geiger in Raghunandan (v Aghaei, 2011) sta merila kakovost revidiranja na podlagi raziskave revizorjevih mnenj v ZDA, in sicer sta ugotavljala, ali so revizorji izdali mnenje s pridržkom glede nadaljevanja poslovanja podjetja kot delujočega podjetja v predhodnem letu za naročnike, ki so razglasili stečaj. Ugotovila sta, da je manj verjetno, da bo revizor izdal mnenje s pridržkom glede delujočega podjetja v prvih letih sodelovanja, kar pa ne velja za sodelovanje po nekaj letih, kar je v nasprotju z miselnostjo, da dolgotrajen odnos med revizorjem in naročnikom negativno vpliva na kakovost revidiranja.

Ostale raziskave neposrednih mer kakovosti revidiranja so med drugim vključevale preglede revizijske dokumentacije in ukrepe nadzora. Gunny in Zhang (2013) navajata, da rezultati inšpekcij PCAOB, ki vključujejo revizijska podjetja v triletni cikel nadzora, lahko služijo kot mera kakovosti revidiranja, saj so slabi rezultati nadzora povezani z visokimi časovnimi razmejitvami, večjo nagnjenostjo revizorja za popravek napake v revidiranih računovodskih izkazih v preteklih letih ter manjšo nagnjenostjo k izdaji mnenj z opozorilom glede delujočega podjetja.

Posredne mere kakovosti revidiranja so: velikost revizijskega podjetja, trajanje revizijskega posla, specializirano strokovno znanje s področja posamezne panoge, stroški revidiranja, ekonomska odvisnost, ugled in strošek kapitala.

Najbolj pogosto uporabljeno posredno merilo kakovosti revizije je velikost revizijskega podjetja. DeAngelo (1981) navaja, da je velikost revizijskega podjetja kazalnik kakovosti revizije, saj imajo večja revizijska podjetja več virov. Mnoge druge študije so na podlagi te ugotovitve empirično preučile razmerje med velikostjo revizijskega podjetja in kakovostjo revidiranja, pri čemer so Lawrence, Minutti–Meza in Zhang (2011) ugotovili, da se Big 4 glede obravnave časovnih razmejitev, stroškov lastniškega kapitala in natančnosti napovedi prihodnjega delovanja nepomembno razlikuje od ostalih revizijskih podjetij. Navedeno je potrdila tudi raziskava Boone, Khurana in Raman (2010), in sicer so ugotovili, da so tako Big 4 kot ostala revizijska podjetja enako učinkovita pri omejevanju agresivnega in potencialno oportunističnega računovodskega poročanja.

Ghosh in Moon (2004) sta ugotavljala, ali bi lahko trajanje revizijskega posla negativno vplivalo na kakovost revidiranja, saj lahko revizor z ohranjanjem tesnih odnosov s svojimi naročniki ogrozi svojo neodvisnost, pri čemer sta ugotovila, da je percepcija zanesljivosti revidiranih računovodskih izkazov večja v primeru daljšega trajanja razmerja z revizorjem.

Wooten (v Neri & Russo, 2014) navaja, da imajo revizijska podjetja, ki imajo več strank v isti panogi, bolj poglobljeno razumevanje edinstvenih revizijskih tveganj, ki se nanašajo na določeno panogo. Panožna specializacija lahko ne glede na velikost revizijskega podjetja prepriča investitorje o zanesljivosti računovodskih izkazov, saj omogoča ustrezno računovodsko obravnavanje dobička naročnika, zagotavlja pravočasno prepoznavanje izgub, izboljša kakovost razkritij in zmanjšuje stroške kapitala (Habib, 2011). Razvijanje panožne specializacije je drago, saj zahteva pomembna vlaganja v vire revizijskega podjetja, vendar je vlaganje upravičeno, saj predstavlja predpogoj za visokokakovostno revidiranje (Habib & Bhuiyan, 2011).

Naslednja mera kakovosti revizije sta revizijski honorar in gospodarska odvisnost revizorjev. Choi, Kim in Zang (2010) so preučevali, ali je povezava med revizijskimi honorarji in kakovostjo revidiranja asimetrična in pogojena z neobičajnimi revizijskimi honorarji. Njihovi rezultati kažejo, da kakovost revidiranja ni pomembno povezana z neobičajnimi revizijskimi honorarji.

Kot je obravnavano v nekaterih raziskavah, obstajata dve osnovni predpostavki pri merjenju kakovosti revidiranja. Clarkson in Šimunić (v Aghaei, 2011) navajata v zvezi s prvo predpostavko, da revizijsko podjetje zagotavlja enako raven kakovosti revidiranja različnim naročnikom v določenem trenutku kot tudi v različnih časovnih obdobjih. Druga predpostavka je, da je kakovost revidiranja v eni skupini revizijskih podjetij (t. i. Big 8/6/5 revizijska podjetja ali non-Big 8/6/5 revizijska podjetja) homogena. Obe navedeni

predpostavki sta problematični, saj je malo verjetno, da lahko revizor ohrani enako raven kakovosti revidiranja za vse svoje stranke in v različnih časovnih obdobjih.

Kakovost revidiranja se je v preteklosti velikokrat presojala na podlagi rezultatov revidiranja, kot na primer, ali računovodski izkazi potrebujejo popravke napake za nazaj in ali je bilo revizorjevo mnenje prilagojeno zaradi dvoma o ustreznosti predpostavke o delujočem podjetju v primeru finančnih težav naročnika revizije; v zadnjem času pa se kot merilo kakovosti revidiranja uporabljajo tudi rezultati inšpekcijskih pregledov javnih nadzornikov nad revidiranjem. Kljub vzpostavljeni regulaciji na področju revidiranja se število popravkov računovodskih izkazov in negativni rezultati inšpekcijskih pregledov v preteklosti niso zmanjšali (Dickins, Fay, & Reisch, 2014).

Raziskovalci kakovosti revidiranja so ugotovili direktno povezavo med nizko kakovostjo revidiranja in nizko kakovostjo dobička naročnikov, kar ima ekonomske posledice za revizijsko podjetje in revizorje, čeprav je lahko le-ta izkazan skladno z računovodskim okvirom. Nedavne raziskave pa so ugotovile povezavo med kakovostjo izkazovanja dobička v računovodskih izkazih in določenimi značilnostmi revizijskih podjetij (Francis, 2011).

Francis (2011) navaja, da vpliva na kakovost revidiranja šest dejavnikov, od mikro elementov revizijskega procesa do vseobsegajočega vpliva rezultatov revidiranja, in sicer:

- revizijski vložki: revizijski postopki in člani delovne skupine za posel,
- revizijski proces: izvajanje revizijskih postopkov s strani članov delovne skupine za posel,
- revizijsko podjetje: delovna skupina za posel deluje v okviru revizijskega podjetja, ki najema, usposablja in nagrajuje osebje ter razvija revizijsko metodologijo,
- dejavnost revidiranja in revizijski trg: revizijska podjetja predstavljajo revizijsko panogo, katere struktura vpliva na druge trge in ekonomsko obnašanje,
- institucije: tako npr. FASB, SEC, PCAOB kot tudi širši pravni sistem vplivajo na revidiranje in spodbujajo kakovost revidiranja,
- ekonomske posledice rezultatov revidiranja: rezultati revidiranja vplivajo na naročnike in uporabnike revidiranih računovodskih izkazov.

Kakovost revidiranja je po mnenju Francis (2011) boljša na ravni revizijskih vložkov, če je osebje, ki izvaja revizijske postopke, primerno usposobljeno in neodvisno ter če na podlagi teh postopkov izhajajo zadostni in ustrezni revizijski dokazi. Kakovost vložkov vpliva na revizijski proces, pri čemer so revizije boljše kakovosti v primeru, ko revizijsko osebje sprejema primerne odločitve glede izvajanja posameznih postopkov in ustrezno ovrednoti rezultate teh postopkov pri pripravljanju podlag za revizorjevo poročilo. Na kakovost revidiranja vpliva tudi revizijsko podjetje, v katerem dela osebje. Revizijsko podjetje razvija metodologije, ki jih uporabljajo člani delovne skupine za posel, in ustvarja

spodbude, ki vplivajo na obnašanje članov delovne skupine za posel. Na spodbude revizijskih podjetij in posameznih revizorjev vplivajo tudi institucije, ki regulirajo področje revidiranja in sankcionirajo revizijska podjetja in revizorje v primeru kršitev pravil revidiranja oziroma nizke kakovosti revidiranja.

Zaradi različnih pogledov na kakovost revidiranja in pomanjkanja enotne definicije kakovosti revidiranja ter delno zaradi ugotovljenih pomanjkljivosti v inšpekcijskih pregledih navaja IOSCO (2009), da je težko doseči soglasje o enotni opredelitvi kakovosti revidiranja, ki bi učinkovito zajemala izvedbo revizije in bi predstavljala indikator za presojo kakovosti, zato predlaga preučitev značilnosti, vedenja ali kazalnikov kakovosti revidiranja.

Knechtel, Krishnan, Pevzner, Shefchik in Velury (2013) navajajo, da je najboljša alternativa razvoj okvira za merjenje kakovosti revidiranja.

Okvir merjenja kakovosti revidiranja predstavlja celostni pristop obravnavanja kakovosti revidiranja, ki obsega vložke v revizijski proces, revizijski proces, rezultate revizije, kontekstualne dejavnike in interakcije med njimi.

Vložki v revizijski proces (angl. *Inputs*) so združeni v naslednjih dejavnikih (IFAC, 2014a):

- v vrednotah, etiki in odnosu revizorjev, ki so pod vplivom notranje kulture, ki prevladuje v revizijskem podjetju,
- v znanju, spretnostih, izkušnjah in času, namenjenem za opravljanje revizije.

Dejavniki kakovosti znotraj omenjenih vložkov so organizirani tako, da se nanašajo neposredno na:

- raven posameznega revizijskega posla,
- raven revizijskega podjetja in posredno na vse revizije, ki ga izvaja revizijsko podjetje,
- nacionalno raven ter posredno na vsa revizijska podjetja, ki delujejo v tej državi, in na vse revizije, ki jih ta revizijska podjetja opravljajo.

Revizijski proces (angl. *Process*) in nadzor kakovosti postopkov revidiranja vplivata na kakovost revidiranja. Kakovostna revizija vključuje uporabo strogih revizijskih postopkov in postopkov nadzora kakovosti, ki so v skladu z zakoni, predpisi in veljavnimi standardi revidiranja (IFAC, 2014a).

Rezultati revizije (angl. *Outputs*) vključujejo poročila in informacije, ki so formalno pripravljeni in predstavljeni naročniku s strani revizorja, kot tudi rezultati, ki izhajajo iz revizijskih postopkov, ki na splošno niso vidni tistim zunaj revidirane organizacije. Takšna poročila lahko vključujejo na primer predloge za izboljšave prakse računovodskega

poročanja podjetja in notranjega nadzora nad računovodskim poročanjem na podlagi revizorjevih ugotovitev. Rezultati revizije so pogosto določeni z zakonodajnimi zahtevami. Medtem ko lahko nekatere interesne skupine vplivajo na naravo rezultatov revizije, imajo druge manj vpliva. Za nekatere zainteresirane stranke, kot so vlagatelji revidirane družbe, je revizorjevo poročilo primarni rezultat revizije (IFAC, 2014a).

Različne interesne skupine prejemajo različne rezultate revizije, ki jih je treba ocenjevati glede na njihovo koristnost in pravočasnost ter jih obravnavati kot element kakovosti revidiranja. Rezultati revizije lahko tudi (IFAC, 2014a):

- zagotovijo širši vpogled v kakovost revidiranja, saj lahko na primer poročila revizijskih regulatorjev opisujejo pomanjkljivosti, ugotovljene v nadzoru nad kakovostjo dela revizorjev in revizijskih podjetij;
- neposredno vplivajo na kakovost revidiranja, saj lahko na primer posebne zahteve o poročanju revizorjev o posameznih zadevah, kot je učinkovitost notranjih kontrol, vplivajo na bolj ustrezno delo na tem področju.

Nekatere zainteresirane stranke, zlasti poslovodstvo, zadolženi za upravljanje, in nekateri regulatorji, imajo neposreden vpogled v rezultate revizije in so zato primernejši za ocenjevanje le-teh. Rezultati drugih zainteresiranih strani, na primer informacije, ki jih posreduje revizijska komisija, lahko dajo koristne informacije o kakovosti revidiranja za zunanje uporabnike.

Rezultate revidiranja lahko ločimo (IFAC, 2014a):

- na ravni posameznega posla, in sicer rezultate revizorjevega dela (revizorjevo poročilo, obveščanje pristojnih za upravljanje, obveščanje poslovodstva, poročilo finančnim in bonitetnim regulatorjem), naročnika revizije (revidirani računovodski izkazi, poročilo zadolženih za upravljanje, vključno s poročilom revizijske komisije) in revizijskih regulatorjev (poročila o pregledih posameznih revizij);
- na ravni revizijskega podjetja (pregledna poročila, letna in druga poročila);
- na nacionalni ravni (skupno poročilo o rezultatih inšpekcijskih nadzorov).

IFAC (2008) je v poročilu Financial Reporting Supply Chain: Current Perspectives and Directions opisal verigo računovodskega poročanja kot ljudi in procese, ki sodelujejo pri pripravi, odobritvi, nadzoru, analizi in uporabi računovodskih poročil.

Vsaka zainteresirana stranka igra v verigi finančnega poročanja pomembno vlogo pri podpiranju visoke kakovosti računovodskega poročanja, način interakcije le-teh pa lahko vpliva na kakovost revidiranja. Te **interakcije**, vključno s formalno in neformalno komunikacijo, so pod vplivom konteksta, v katerem se izvajajo revizije in omogočajo dinamičen odnos med vložki in rezultati. Razprave med revizorjem in člani revizijske

komisije v fazi načrtovanja lahko vplivajo na uporabo veščakov (vložki) ter na obliko in vsebino poročila revizorja tistim, ki so pristojni za upravljanje revidirane družbe (rezultat). Nasprotno pa je lahko v primeru lastniško zaprtih podjetij komunikacija z lastniki bolj neposredna tekom revizije, pri čemer gre lahko za bolj neformalno komunikacijo, ki lahko prispeva h kakovosti revidiranja. Skozi te interakcije, vključno s formalno in neformalno komunikacijo, lahko udeleženci v tej verigi vplivajo na vedenje in stališča drugih in s tem prispevajo k izboljšavam kakovosti revidiranja. Narava in obseg interakcij vplivata tako na cilje vpletenih posameznikov kot na kontekst, v katerem potekajo interakcije (IFAC, 2014a).

Obstajajo tudi številni **kontekstualni dejavniki**, kot so zakoni in predpisi, ter korporativno upravljanje podjetij, ki imajo potencial, da vplivajo na naravo in kakovost računovodskega poročanja ter neposredno ali posredno na kakovost revidiranja. Okolje računovodskega poročanja in revidiranja poteka v posameznih državah različno. V nekaterih državah so lahko bolj uveljavljene neformalne poslovne prakse in je gospodarsko pravo relativno manj dobro razvito. V teh državah je lahko zunanje računovodsko poročanje omejeno in s tem povezana pričakovanja nizka. Bolj ko se država razvija in zlasti takrat, ko podjetja rastejo in potrebujejo pridobitev sredstev na kapitalskih trgih, postane okolje revidiranja bolj zapleteno. Računovodsko poročanje postane bolj pomembno in pričakovanja uporabnikov glede zanesljivosti le-tega nenehno rastejo, zaradi česar se poročevalske zahteve in korporativno upravljanje nenehno razvijajo (IFAC, 2014a).

2.2 Regulatorne zahteve merjenja kakovosti revidiranja

Evropska unija (v nadaljevanju EU), IOSCO in Basel Committee on Banking Supervision ter nekateri revizijski regulatorji, kot so na primer Accounting and Corporate Regulatory Authority (v nadaljevanju ACRA), Australian Securities & Investment Commission (v nadaljevanju ASIC), FRC, Federal Audit Oversight Authority (v nadaljevanju FAOA) in PCAOB, so zaznali potrebo po preglednosti delovanja revizijskih podjetij ter povezavo med preglednostjo in kakovostjo revidiranja. Številne države trenutno zahtevajo od revizijskih podjetij razkritje nekaterih informacij, prav tako nekatera revizijska podjetja prostovoljno razkrivajo informacije, povezane s kakovostjo revidiranja. Vendar pa so za nekatere udeležence na trgu ta razkritja vprašljiva, saj naj bi šlo zgolj za promocijo revizijskih podjetij. Povečana preglednost revizijskih podjetij lahko poveča zaupanje vlagateljev v finančno poročanje in zagotavljanje dodatnih informacij, ki so pomembne za sprejemanje odločitev s strani tržnih udeležencev (IOSCO, 2009).

IOSCO (2009) navaja, da revizijska podjetja trenutno v glavnem konkurirajo na podlagi dejavnikov, kot so ugled, velikost, poznavanje panog, strokovno znanje in honorarji. Revizijske komisije, vlagatelji in druge zainteresirane stranke imajo vpogled v te dejavnike, vendar pa imajo omejeno sposobnost prepoznavanja tržnih spodbud za revizijska podjetja, ki tekmujejo neposredno na podlagi kakovosti revizije, zaradi

pomanjkanja preglednosti o tem, kako se revizijska podjetja upravljajo in primerjajo v smislu kakovosti revizije. Dodatna preglednost teh lastnosti, vedenja in kazalnikov kakovosti revizije bi lahko oskrbela trg z informacijami, potrebnimi za ustvarjanje okolja, v katerem revizijska podjetja tekmujejo na podlagi kakovosti, s čimer bi se dvignila tudi kakovost samega revidiranja. V zvezi z upravljanjem revizijskih podjetij predlaga IOSCO (2009) razkritja v preglednih poročilih v zvezi z mrežo, upravljavsko strukturo in poslovodstvom revizijskega podjetja, sistemom obvladovanja kakovosti, kadrovske politiko in postopki, vključno z usposabljanjem ter neodvisnostjo in etiko.

Basel Committee (Bank for International Settlements, 2014) ugotavlja, da je nedavna finančna kriza razkrila ne le pomanjkljivosti v procesih upravljanja s tveganji, nadzora in upravljanja v bankah, temveč tudi poudarila potrebo po izboljšanju kakovosti zunanjih revizij bank. Zunanji revizorji bank lahko igrajo pomembno vlogo pri prispevanju k finančni stabilnosti, če opravljajo kakovostne revizije bank, kar spodbuja zaupanje trga v računovodske izkaze bank. Kakovostne revizije bank so prav tako dragocen prispevek v nadzornem postopku bančnega regulatorja, zato je potrebna odprta komunikacija med bančnim regulatorjem in revizorjem ter javnim revizijskim nadzornikom. Basel Committee nadalje navaja, da ima revizijska komisija banke ključno vlogo pri spodbujanju kakovosti revizije bank z učinkovitim izvajanjem svojih pristojnosti v zvezi z zunanjim revizorjem in obvezno revizijo. Učinkovita dvosmerna komunikacija med revizijsko komisijo in zunanjim revizorjem bi omogočila revizijski komisiji, da opravi svoje naloge nadzora, in bi prispevala k učinkovitosti revizijskega postopka.

Na področju regulacije revizijske dejavnosti je EU z 40. členom Direktive 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 (Ur. l. EU, št. L 81/53, L 182/19, L 158/196, v nadaljevanju Direktiva 2006/43/ES) uvedla obvezno objavo letnega preglednega poročila, ki mora vsebovati vsaj:

- opis pravne strukture in lastništva,
- opis mreže ter njene pravne in strukturne ureditve – tam, kjer revizijsko podjetje pripada mreži;
- opis upravne strukture revizijskega podjetja;
- opis sistema notranjega obvladovanja kakovosti revizijskega podjetja in izjavo upravnega ali poslovnega organa o učinkovitosti njegovega delovanja;
- navedbo, kdaj je bil opravljen zadnji pregled zagotavljanja kakovosti;
- seznam subjektov javnega interesa, za katere je revizijsko podjetje v zadnjem poslovnem letu izvedlo obvezno revizijo;
- izjavo o postopkih zagotavljanja neodvisnosti podjetja, ki tudi potrjuje, da je bil opravljen notranji pregled spoštovanja zahtev za neodvisnost;

- izjavo o politiki revizijskega podjetja v zvezi s stalnim izobraževanjem zakonitih revizorjev;
- finančne podatke, ki kažejo na pomembnost revizijskega podjetja, 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;
- podatke o osnovi za prejemke partnerjev.

Deumes, Schelleman, Bauwhede in Vanstraelen (2011) navajajo, da je treba zahteve 40. člena Direktive 2006/43/ES glede strukture upravljanja revizijskega podjetja ponovno preučiti, saj če je namen te določbe razkrivanje kazalnikov kakovosti revidiranja, je treba razviti ustrezne kazalnike. Poleg tega ugotavlja, da zahteve 40. člena Direktive 2006/43/ES niso prispevale k razkrivanju dejanske kakovosti revidiranja, zaradi česar je treba izboljšati vrednost razkritih informacij. FRC (2015a) v zvezi s tem navaja, da je precejšnje število revizijskih podjetij v preglednih poročilih za leto 2014 razkrilo podatke o ključnih kazalnikih uspešnosti glede notranjega obvladovanja kakovosti in postopkov zagotavljanja visokokakovostnih revizij, kar v preteklih letih ni bil slučaj. V preglednih poročilih za leto 2014 so revizijska podjetja v Veliki Britaniji prvič razkrila podatke o zunanjih preiskavah, pregledih kakovosti dela, investicijah v osebje, kontaktih z vlagatelji in raziskavah osebja. FRC meni, da je treba izboljšati razkritja v zvezi z mednarodnimi mrežami revizijskih podjetij, računovodskimi podatki, postopki za zagotavljanje neodvisnosti in potrditev pregleda le-teh ter s popolnostjo seznama javnih družb.

3 VLOŽKI V REVIZIJSKI PROCES

3.1 Zagotavljanje kakovosti revidiranja na ravni vložkov v revizijski proces

3.1.1 Vrednote, etika in odnos delovne skupine za posel

Partner, zadolžen za posel, je odgovoren za revizijski posel in zato je neposredno odgovoren za kakovost revizije. Poleg prevzemanja odgovornosti za izvedbo revizije ima partner, zadolžen za posel, ključno vlogo pri zagotavljanju, da delovna skupina za posel izkazuje vrednote, etiko in odnos, ki je potreben za podporo kakovosti revizije (IFAC, 2009b).

Glavne **značilnosti vložkov na ravni revizijskega posla** so (IFAC, 2014a):

- Delovna skupina za posel mora prepoznati, da se revizija opravlja v interesu širše javnosti, ter pomembnost skladnosti izvajanja le-te z etičnimi zahtevami. Delovna skupina za posel mora izkazovati nepristranskost in celovitost.
- Delovna skupina za posel mora biti neodvisna.

- Delovna skupina za posel mora biti strokovno usposobljena in mora izkazovati primerno poklicno skrbnost.
- Delovna skupina za posel izkazuje poklicno nezaupljivost.

V nadaljevanju so pojasnjene posamezne značilnosti vložkov na ravni revizijskega procesa.

- Delovna skupina za posel mora prepoznati, da se revizija opravlja v interesu širše javnosti, ter pomembnost skladnosti izvajanja le-te z etičnimi zahtevami.

Delovna skupina za posel je dolžna opraviti revizijo v interesu zainteresiranih strank naročnika in v širšem javnem interesu. Narava in obseg javnega interesa se lahko spreminjata glede na naravo naročnika, vendar pa mora delovna skupina za posel v vseh revizijah zagotoviti ustrezno stopnjo preverjanja odločitev posloводства, odločno mora izraziti svoja stališča in izvesti revizijske postopke ter sprejeti ustrezne zaključke (IFAC, 2014a).

Revizor mora ravnati v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami, vključno s tistimi glede neodvisnosti v zvezi s posli revidiranja računovodskih izkazov. Ustrezne etične zahteve praviloma vključuje Kodeks etike za računovodske strokovnjake Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (v nadaljevanju Kodeks etike IFAC) v zvezi z revizijo računovodskih izkazov skupaj z nacionalnimi zahtevami, če so te strožje (IFAC, 2010).

Temeljna načela Kodeksa etike IFAC, po katerih se je revizor dolžan ravnati, so: neoporečnost, nepristranskost, strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost, zaupnost in strokovno obnašanje (IFAC, 2010). Načelo nepristranskosti zavezuje revizorje, da svoje strokovne ali poslovne presoje ne smejo kompromitirati zaradi pristranskosti, navzkrižja interesov ali nedovoljenega vplivanja drugih (IFAC, 2010).

Pri pripravi računovodskih izkazov vključuje presoja veliko pomembnih zadev. Nekatere postavke, vključene v računovodske izkaze, se lahko merijo z gotovostjo, mnoge pa vključujejo poslovodsko oceno, kar zahteva temeljito revizorjevo presojo. Revizorji morajo biti pri presojanju poslovodskih ocen objektivni zaradi zmanjšanja tveganja, da so računovodski izkazi pomembno napačni zaradi namerne ali pa nenamerne pristranskosti posloводства. Poštenost je predpogoj za vse tiste, ki delujejo v javnem interesu. Bistveno je, da delovna skupina za posel deluje z integriteto, ki ne zahteva le poštenja, temveč široko paleto sorodnih lastnosti, kot sta iskrenost in pogum (IFAC, 2014a).

- Delovna skupina za posel mora biti neodvisna.

V primeru revizijskega posla, ki se opravlja v javnem interesu, je v Kodeksu etike IFAC zahtevana neodvisnost revizorja od organizacije, v kateri se izvaja revizija. Kodeks etike

IFAC opisuje neodvisnost kot pojem, ki ga sestavljata neodvisnost mišljenja in zaznana neodvisnost. Revizorjeva neodvisnost od organizacije varuje revizorjevo zmožnost, da oblikuje revizijsko mnenje brez vplivov, ki bi lahko škodljivo vplivali na to mnenje. Neodvisnost obsega revizorjevo zmožnost, da deluje neoporečno, je nepristranski in ohranja pristop poklicne nezaupljivosti (IFAC, 2009a).

Nevarnosti, ki lahko ogrozijo revizorjevo neodvisnost, lahko vključujejo (IFAC, 2010):

- nevarnost koristoljubja, ki nastane takrat, ko ima revizor pomemben finančni delež pri naročniku revizije;
- nevarnost koristoljubja ali ustrahovanja lahko nastane v primeru poslovnega razmerja, in sicer poslovnih stikov ali skupnih finančnih interesov, med revizijskim podjetjem ali članom revizijske skupine ali njegovim najožjim družinskim članom ter naročnikom revizije ali njegovim poslovodstvom;
- nevarnosti pregledovanja lastnega dela, koristoljubja in zagovarjanja se pojavljajo pri opravljanju storitev, ki ne dajejo zagotovil, ki ogrožajo neodvisnost podjetja ali članov revizijske skupine; revizijska podjetja običajno opravljajo za svoje naročnike revizij vrsto storitev, ki ne dajejo zagotovil, so pa v skladu z njihovim znanjem in izkušnjami;
- nevarnost koristoljubja nastopi, če je član revizijske skupine ocenjen ali nagrajen za prodajo storitev naročniku revizije, ki ne dajejo zagotovila;
- nevarnosti domačnosti ali ustrahovanja utegnejo nastati, če je bil član upravnega odbora ali uprave naročnika revizije ali zaposleni na položaju, na katerem lahko bistveno vpliva na pripravo računovodskih evidenc naročnika ali računovodskih izkazov, o katerih bo revizijsko podjetje pripravilo mnenje, prej član revizijske skupine ali partner revizijskega podjetja.

Nevarnosti domačnosti in koristoljubja lahko nastanejo pri dolgotrajnem sodelovanju istega višjega osebja pri revizijskem poslu (IFAC, 2010), čeprav lahko navedeno vpliva tudi pozitivno na kakovost revidiranja, saj lahko dobro poznavanje poslovanja naročnika okrepi prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačnih navedb, kar zahteva MSR 315 – Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja, ter odzive na ocenjena tveganja, skladno z zahtevami MSR 330 – Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja.

Prav tako lahko vodi dolgotrajnejše sodelovanje z naročnikom k učinkovitosti revidiranja in k pripravi priporočil za izboljšave na posameznih področjih poslovanja naročnika. Potencialne koristi je potrebno uravnotežiti z nevarnostmi za revizorjevo neodvisnost, ki lahko nastane zaradi dolgotrajnega sodelovanja. Kodeks etike IFAC zahteva menjavo ključnega revizijskega partnerja vsaj na sedem let pri revizijah subjektov javnega interesa (IFAC, 2010), pri čemer je lahko to obdobje na podlagi zakonskih zahtev tudi krajše.

Poleg rotacije ključnega revizijskega partnerja je za krepitev neodvisnosti v nekaterih jurisdikcijah, kot je na primer v EU z Uredbo (EU) št. 537/2014 Evropskega parlamenta in

Sveta z dne 16. aprila 2014 o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa in razveljavitvi Sklepa Komisije 2005/909/ES (Ur. l. EU, št. L 158/77, v nadaljevanju Uredba 537/2014), vpeljana tudi obvezna rotacija revizijskih podjetij, ki opravljajo revizije subjektov javnega interesa, pri čemer niti začetni posel posameznega revizijskega podjetja niti ta posel v kombinaciji z vsemi obnovljenimi posli z njim ne smeta presegati deset let oziroma pod določenimi pogoji največ dvajset let in v primeru skupnih revizij največ štiriindvajset let (Uredba 537/2014, 17. člen).

- Delovna skupina za posel mora biti strokovno usposobljena in mora izkazovati primerno poklicno skrbnost.

Strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost zavezujeta vse člane delovne skupine za posel, da vzdržujejo strokovno znanje in izkušnje na zahtevani ravni, ki lahko zagotavlja naročniku primerno strokovnost njihove storitve, ter da pri opravljanju strokovnih storitev delujejo vestno in v skladu s primernimi strokovnimi in poklicnimi standardi (IFAC, 2010).

- Delovna skupina za posel izkazuje poklicno nezaupljivost.

Poklicna nezaupljivost je opredeljena kot: »odnos, ki vključuje preiskovalno razmišljanje, ki je pozorno na razmere, ki bi utegnile kazati možno napačno navedbo zaradi napake ali prevare, in kritično presojo dokazov. Revizor načrtuje in opravlja revizijo s poklicno nezaupljivostjo, zavedajoč se, da lahko obstajajo okoliščine, zaradi katerih so lahko računovodski izkazi pomembno napačni.« (IFAC, 2009a, str. 11 in 12). Poklicna nezaupljivost je potrebna za kritično oceno revizijskih dokazov. Ta vključuje ponovno preverjanje nasprotujočih si revizijskih dokazov in dvom o zanesljivosti dokumentov in odgovorov na poizvedbe ter drugih informacij, pridobljenih od posloводства in pristojnih za upravljanje, ter premislek o zadostnosti in ustreznosti pridobljenih revizijskih dokazov glede na okoliščine (IFAC, 2009a).

Notranja kultura revizijskega podjetja ima pomemben vpliv na vrednote, etiko in odnos partnerjev, zadolženih za posle, in drugih članov delovne skupine za posel, saj lahko okolje, v katerem deluje delovna skupina za posel, bistveno vpliva na miselnost partnerjev, zadolženih za posel, in osebja ter na način opravljanja njihovih zadolžitev. Medtem ko je revizija namenjena zaščiti javnega interesa, so revizijska podjetja pogosto poslovni subjekti. Notranja kultura vsakega revizijskega podjetja je pomemben dejavnik pri določanju, kako partnerji in osebje delujejo v javnem interesu in hkrati dosegajo poslovne cilje revizijskega podjetja (IFAC, 2014a).

Za konstantno oblikovanje primernih mnenj mora biti revizor neodvisen od naročnika in posloводства. Neodvisnost je predvsem stanje uma in osebnih vrednot. Najpomembnejše značilnosti revizorja so po mnenju Libby in Thorne (2007) neodvisnost, nepristranskost,

objektivnost, resnicoljubnost, temeljitost in vztrajnost. Vodstvo revizijskega podjetja, procesi in postopki ter notranja kultura revizijskega podjetja morajo prispevati k oblikovanju ustreznih razmer za neodvisnost revizorja. Zato je pomembno, da revizijska podjetja zaposlijo osebe z ustreznimi vrednotami ter jih pospešujejo z usposabljanjem in izobraževanjem. Za doseganje kakovosti je potrebno vrednote revizijskega podjetja jasno in nedvoumno predstaviti partnerjem in osebju v revizijskem podjetju. Poleg tega mora biti komunikacija o vrednotah revizijskega podjetja stalna. Vodstvo mora spodbujati samozavest posameznikov in medsebojno posvetovanje. Revizorji morajo sprejemati težke odločitve, ki so pogosto pod pritiskom posloводства naročnika. Posvetovanja so lahko formalna, kot na primer pregled revizijske dokumentacije s strani drugega partnerja, ali pa posvetovanja s strokovnjaki za tehnična področja. Vsekakor poizvedovanja partnerja, zadolženega za posel, pri osebju ne smejo biti podcenjena. Vsak partner potrebuje določeno samozavest za oblikovanje lastnega mnenja, pri čemer mu lahko pomaga vodstvo revizijskega podjetja s spodbujanjem in pospeševanjem poklicnega dvoma (Bingham et al., 2002).

Glavne značilnosti razvijanja **notranje kulture revizijskega podjetja**, kjer je kakovost revidiranja cenjena, so (IFAC, 2014a):

- Vzpostavitev ustrezne ureditve upravljanja za zagotovitev zgleda z vrha, katerega cilj je zaščita neodvisnosti revizijskega podjetja.
- Potrebne osebnostne značilnosti se spodbujajo preko sistema ocenjevanja in nagrajevanja, ki podpira kakovost revidiranja.
- Finančni vidik ne povzroča dejanj in odločitev, ki bi poslabšale kakovost revidiranja.
- Revizijsko podjetje poudarja pomen zagotavljanja strokovnega razvoja partnerjev in osebja ter dostopa do visoko kakovostne tehnične podpore.
- Revizijsko podjetje spodbuja kulturo posvetovanja o problematičnih vprašanjih. Obstajajo zanesljivi sistemi za odločanje o sprejemu in ohranjanju razmerij z naročniki.

V nadaljevanju so pojasnjene posamezne značilnosti razvijanja notranje kulture revizijskega podjetja.

- Vzpostavitev ustrezne ureditve upravljanja za zagotovitev zgleda z vrha, katerega cilj je zaščita neodvisnosti revizijskega podjetja.

Kakovost revidiranja je lahko dosežena samo tedaj, če predstavlja osnovno načelo strategije revizijskega podjetja. Vsaka strateška odločitev odločilno vpliva na kakovost, vključno s politiko določanja honorarjev, zaposlovanja, nagrajevanja in usposabljanja. Organiziranost revizijskega podjetja, vloge in odgovornosti partnerjev in osebja ter usmeritve in postopki revizijskega podjetja morajo biti tako zasnovani, da omogočajo uspešno uresničitev strategije (Bingham et al., 2002).

Kakovost revidiranja je končna odgovornost vodstva revizijskega podjetja, ki z dajanjem doslednih sporočil poudarja pomen javnega interesa revizije in kakovosti revidiranja. Redna komunikacija o pričakovanem vedenju ustvarja ustrezno okolje znotraj revizijskega podjetja, ki vključuje tudi zahteve glede spoštovanja etičnih zahtev (IFAC, 2007).

Vodstvo revizijskega podjetja in zgledi, ki jih daje, pomembno vplivajo na notranjo kulturo podjetja. Razvijanje v kakovost usmerjene notranje kulture je odvisno od jasnih, doslednih in pogostih dejanj in sporočil z vseh ravni posloводства revizijskega podjetja, ki poudarjajo usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti v podjetju, in od zahteve, da se izvaja delo skladno s strokovnimi standardi ter primernimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami, in da se izdajajo poročila, ki so primerna glede na okoliščine. Takšna dejanja in sporočila spodbujajo kulturo, ki priznava in nagrajuje visokokakovostno delo. Posebej pomembno pri spodbujanju v kakovost usmerjene notranje kulture je, da se vodstvo podjetja zaveda, da obstajajo pri poslovni strategiji podjetja prednostne zahteve po doseganju kakovosti pri vseh poslih, ki jih opravlja podjetje. Spodbujanje take notranje kulture vključuje vzpostavitev usmeritev in postopkov v podjetju, ki obravnavajo vrednotenje dela, nagrajevanje in napredovanje osebja (vključno z ureditvijo stimulacij), zasnovanih tako, da nazorno prikazujejo, da je najpomembnejša zavezanost podjetja kakovosti dodelitev poslovodskih nalog, tako da poslovni interesi nimajo prednosti pred kakovostjo opravljenega dela, ter zagotovitev zadostnih virov za razvijanje, dokumentiranje in podpiranje usmeritev in postopkov obvladovanja kakovosti (IFAC, 2009j).

- Potrebne osebnostne značilnosti se spodbujajo preko sistema ocenjevanja in nagrajevanja, ki podpira kakovost revidiranja.

S postopki vrednotenja kakovosti dela, nagrajevanja in napredovanja v revizijskem podjetju vodstvo primerno priznava in nagrajuje razvoj in ohranjanje sposobnosti ter zavezanost etičnim načelom. Revizijsko podjetje lahko prispeva k razvoju in ohranjanju sposobnosti in zavezanosti etičnim načelom med drugim tako, da osvešča osebje o pričakovanjih revizijskega podjetja glede kakovosti dela in etičnih načel, daje osebju ocene in nasvete o kakovosti dela, napredovanju ter 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 lahko opustitev izpolnjevanja usmeritev in postopkov revizijskega podjetja disciplinske posledice (IFAC, 2009j). Okvir za razvoj sposobnosti osebja v revizijskih podjetjih so IES, ki lahko predstavljajo podlago za harmonizacijo zahtevanih sposobnosti med revizijskimi podjetji.

Redno ocenjevanje partnerjev in ostalega osebja predstavlja podporo kakovosti revidiranja. Pri tem naj bi revizijska podjetja zagotovila, da partnerji in osebje ne bodo kaznovani zaradi sprejemanja trdnih stališč o revizijskih vprašanjih, tudi če bi to lahko ogrozilo odnos

z naročnikom. Sklepi takšnega ocenjevanja se uporabljajo kot osnova za odločitve glede napredovanj in nagrajevanja kot tudi drugih ukrepov, ki jih lahko izvede revizijsko podjetje, ko partnerji ali osebje niso izpolnili pričakovanega standarda (IFAC, 2014a).

- Finančni vidik ne povzroča dejanj in odločitev, ki bi poslabšali kakovost revidiranja.

Revizijska podjetja delujejo na konkurenčnem trgu. Naročniki revizij čedalje hitreje razvijajo nove poslovne modele, strategije in procese, zaradi česar je okolje revidiranja izjemno kompleksno, kar se kaže v številnih ocenah postavk v računovodskih izkazih in zapletenih razkritjih. Poleg tega tržni pritiski in pričakovanja lastnikov vplivajo na prevarantsko računovodsko poročanje, ki naj bi ga revizorji odkrili in ustrezno obravnavali (Peecher, Schwartz, & Solomon, 2006).

Tržni pogoji so v zadnjih letih prispevali k temu, da so revizijska podjetja opravljala revizije bolj učinkovito ter da so ustrezno ocenile tveganja in honorarje pri sodelovanju z določeno vrsto naročnikov. Revizijska podjetja so razvila metode za opravljanje revizijskih storitev in nadziranje osebja. Da bi revizijsko podjetje zagotavljalo kakovostne strokovne storitve, mora zaposlovati, razvijati in obdržati strokovnjake ter investirati v tehnologijo, znanje in druge podporne dejavnosti. Investiranje v ljudi in sistem za doseganje bolj učinkovite revizije je koristno tako z vidika stroškov kot tudi porabljenega časa. Vendar pa je lahko to investiranje zaradi želje po čim večjih dobičkih kratkoročno zanemarjeno. Kljub temu se mora vodstvo revizijskega podjetja zavedati, da na tem področju ni dobro delati kompromisov. Poleg potencialnega nezadovoljstva naročnikov zaradi slabo opravljenih revizij lahko zunanji presojevalci revizijskega dela kaznujejo slabo opravljeno delo z odvzemom licence za opravljanje revizijskih storitev, kar lahko ogrozi ugled in obstoj revizijskega podjetja. Vodstvo mora biti dovolj izkušeno, da prepozna nevarnosti za obvladovanje kakovosti, bodisi skozi pritiske naročnikovih poslovodstev bodisi s pomočjo notranjih ciljev glede doseganja učinkovitosti. Vodstvo revizijskega podjetja mora vedeti, katere ukrepe bo uporabilo in kdaj. Zagotavljanje kakovosti vsekakor precej stane, vendar pa pomanjkljivo vlaganje v zagotavljanje kakovosti dolgoročno stane še več. Obstoj revizijske družbe je odvisen od dobička, ki ga dosega bodisi z višjimi honorarji bodisi z nižjimi stroški ali pa s kombinacijo obeh ukrepov. Vodstvo revizijskega podjetja mora zagotoviti, da se dobiček ne povečuje na račun kakovosti (Bingham et al., 2002).

Finančni vidik tako na ravni revizijskega podjetja (kot sta na primer finančni cilj doseganja določene višine dobička ter pripravljenost za vlaganje v usposabljanje in podporni sistem za izvajanje revizij) kot na ravni posameznega revizijskega posla (kot je razmerje med stroškom revizije in osnovnim stroškom opravljenega dela) ne bi smel preprečiti izvajanja revizij, ki izpolnjujejo javni interes. Zato na račun kakovosti revidiranja revizijska podjetja

ne smejo poudarjati obdržanja naročnikov in pridobivanja novih naročnikov predvsem na podlagi nerealno nizkih honorarjev, trženja nerevizijskih storitev ali racionalizacije stroškov, vključno z zmanjševanjem števila partnerjev in ostalega osebja, na primer v času gospodarske recesije (IFAC, 2014a).

Izvajanje nerevizijskih storitev s strani revizorja je še vedno predmet mnogih razprav. V nekaterih jurisdikcijah obstajajo zakonske omejitve za izvajanje teh storitev. V EU prepoved neposrednega ali posrednega opravljanja nerevizijskih storitev za revidirani subjekt ali njegovo nadrejeno podjetje ali (njegova) odvisna podjetja v EU velja za revizijsko podjetje, ki izvaja obvezno revizijo subjekta javnega interesa ali kateregakoli člana mreže, ki ji revizijsko podjetje pripada (Uredba 537/2014, 5. člen). Prepoved opravljanja nerevizijskih storitev se večinoma nanaša predvsem na knjigovodske in računovodske storitve, vzpostavitev informacijskega sistema, ocenjevanje vrednosti revidiranega podjetja, aktuarske storitve, notranjerevizijske storitve, poslovodne in kadrovske storitve ter pravne in ostale finančne storitve (Hecht, 2002).

Kljub temu je v nekaterih primerih smiselno, da določene storitve opravi prav revizor, kot je na primer svetovanje glede vzpostavitve učinkovitih notranjih kontrol, računovodskih politik in knjigovodskih rešitev (Government Auditing Standards, 2007). V vsakem primeru pa mora revizor ohraniti neodvisnost in ostale osnovne etične zahteve, saj lahko prav izvajanje nerevizijskih storitev negativno vpliva na percepcijo investorjev glede zagotavljanja neodvisnosti revizorja (Francis & Ke, 2006; Davies & Hollie, 2004; Houghton & Ikin, 2001).

- Revizijsko podjetje poudarja pomen zagotavljanja strokovnega razvoja partnerjev in osebja ter dostopa do visokokakovostne tehnične podpore.

Revidiranje zahteva poglobljeno poznavanje številnih tehničnih področij, vključno z računovodskim poročanjem (poznavanje procesa računovodenja in računovodskega poročanja ter mednarodnih oziroma nacionalnih računovodskih standardov), revidiranjem (poznavanje najboljše prakse na področju revizije računovodskih izkazov in mednarodnih standardov revidiranja), informacijsko tehnologijo (poznavanje računovodskih informacijskih sistemov, metod za ocenjevanje vgrajenih kontrol v informacijske sisteme in ocenjevanje s tem povezanih tveganj ter računalniško podprtih revizijskih tehnik), etičnimi standardi, zakoni s področja gospodarskih družb in davkov ter regulacije s področja revidiranja (IFAC, 2005).

Revizijska podjetja morajo zagotoviti nenehno usposabljanje osebja na vseh ravneh v podjetju ter potrebne vire za izpopolnjevanje in pomoč osebju, da lahko razvija in ohranja zahtevane usposobljenosti in zmožnosti (IFAC, 2009j). Kakovost revidiranja se lahko poveča tudi, če informacijska infrastruktura omogoča revizijskemu podjetju, da podpre revizijske presoje (na primer z združevanjem poslovnih in podatkovnih baz, povezanih s

posameznimi panogami), spremlja in ustrezno obravnava vprašanja neodvisnosti ter načrtuje in učinkovito izvaja rotacijo partnerjev (IFAC, 2014a).

- Revizijsko podjetje spodbuja kulturo posvetovanja o problematičnih vprašanjih.

Posvetovanje vključuje razpravo na strokovni ravni s posamezniki v okviru revizijskega podjetja ali zunaj njega, ki imajo ustrezno specializirano strokovno znanje. Na posvetovanju se uporabljajo ustrezni raziskovalni viri, skupinske izkušnje ter poglobljeno tehnično znanje. S posvetovanjem se podpira kakovost revidiranja in izboljša uporaba strokovne presoje. Primerno priznavanje posvetovanj v usmeritvah in postopkih revizijskega podjetja pomaga vzpostaviti kulturo, v kateri posvetovanje predstavlja dejavnik moči, in spodbuja osebje, da se posvetuje o težavnih ali spornih zadevah. V primeru, ko revizijsko podjetje nima ustreznih notranjih virov, lahko izkoristi svetovalne storitve, ki jih ponujajo druga revizijska podjetja ter strokovni in regulativni organi ali organizacije, ki tržijo ustrezne storitve za obvladovanje kakovosti (IFAC, 2009j).

- Obstajajo zanesljivi sistemi za odločanje o sprejemu in ohranjanju razmerij z naročniki.

Preden revizijsko podjetje sprejme razmerje in posle z naročnikom oziroma se odloči za nadaljevanje obojega, mora pretehtati, ali je sposobno opraviti posel in ima zanj zmožnosti, vključno s časom in viri, da ga lahko izvede, ali je sposobno izpolniti etične zahteve ter preučiti neoporečnost naročnika in zagotoviti, da nima informacij, ki bi vodile do sklepa, da naročnik ni neoporečen (IFAC, 2009j). Medtem ko morajo revizorji za pravilno izvajanje revizije uporabiti strokovno presojo (IFAC, 2009a), vključuje revidiranje tudi stopnjo zaupanja v poslovodstvo, zato mora revizijsko podjetje vzpostaviti in vzdrževati sistem sprejemanja in ohranjanja razmerij le z neoporečnimi naročniki oziroma se mora izogibati poslov, kjer obstaja velika verjetnost goljufije ali nezakonitih dejanj, in s tem ohranjati ugled za zagotavljanje kakovosti revidiranja (IFAC, 2009j).

Nacionalne revizijske regulatorne aktivnosti imajo pomemben vpliv na notranjo kulturo revizijskih podjetij ter na vrednote, etiko in odnos partnerjev, zadolženih za posel, in drugih članov delovne skupine za posel. Ključne značilnosti so (IFAC, 2014a):

- Etične zahteve so objavljene, da pojasnijo temeljna načela etike in posebne zahteve, ki veljajo.
- Regulatorji, nacionalni določevalci standardov in strokovna združenja revizorjev so aktivni pri zagotavljanju, da so načela etike razumljena in da se zahteve teh načel dosledno uporabljajo.
- Informacije, pomembne za sprejem naročnika, se posredujejo med revizijskimi podjetji.

V nadaljevanju so pojasnjene posamezne značilnosti nacionalnih revizijskih regulatornih aktivnosti.

- Etične zahteve so objavljene, da pojasnijo temeljna načela etike in posebne zahteve, ki veljajo.

Etične zahteve so lahko opredeljene v zakonih oziroma regulativah, pri čemer običajno strožje nacionalne zahteve dopolnjujejo zahteve Kodeksa etike IFAC. Etične zahteve ne morejo obravnavati vseh možnih situacij. Zato morajo revizorji razumeti tako zahteve kot tudi osnovna načela, da jih lahko uporabljajo v praksi. Razumevanje uporabe etičnih načel se lahko razvije skozi notranjo komunikacijo revizijskega podjetja, preko usposabljanja ali učenja ob delu in opazovanja bolj izkušenega osebja pri delu (IFAC, 2014a). Okoliščine, v katerih delujejo revizorji, lahko privedejo do konkretnih nevarnosti za uresničevanje temeljnih načel. Nemogoče je opredeliti prav vsako stanje, katerega narava poslov in delovnih nalog je lahko različna, zaradi česar se lahko pojavijo različne nevarnosti, ki zahtevajo uporabo različnih varoval. Revizor mora biti zato sposoben prepoznati in ovrednotiti nevarnosti, ki ogrožajo uresničevanje temeljnih načel Kodeksa etike IFAC, ter se nanje odzvati (IFAC, 2010). Temeljna načela se uveljavljajo zlasti s pomočjo vodstva revizijskega podjetja, izobraževanja in usposabljanja ter spremljanja postopkov obravnavanja kršenja etičnih načel (IFAC, 2009j).

Temeljna načela Kodeksa etike IFAC, po katerih se mora ravnati revizor, so (IFAC, 2010):

- neoporečnost – revizor mora biti odkrit in pošten v vseh poklicnih in poslovnih razmerjih;
- nepristranskost – revizor ne sme dopustiti, da pristranskost, navzkrižje interesov ali neprimeren vpliv drugih prevladajo nad strokovnimi ali poslovnimi presojami;
- strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost – revizor mora vzdrževati strokovno znanje in izkušnje na taki ravni, da naročniku ali delodajalcu zagotavlja primerne strokovne storitve, ki temeljijo na sodobnih razvojnih dosežkih v praksi, zakonodaji in tehnikah; delati mora prizadevno in v skladu s primernimi strokovnimi in poklicnimi standardi;
- zaupnost – spoštovati mora zaupnost informacij, pridobljenih v poklicnih in poslovnih odnosih, in zato ne sme brez ustreznega in izrecnega pooblastila razkriti nobenih takih informacij tretjim strankam, razen če obstaja zakonita ali poklicna pravica ali dolžnost razkritja; prav tako ne sme uporabiti teh informacij v osebno korist računovodskega strokovnjaka ali tretjih strank;
- poklicu primerno obnašanje – ravnati se mora po ustreznih zakonih in drugih predpisih ter se izogibati vsakršnemu ravnanju, ki škoduje ugledu poklica.

Kodeks etike IFAC vsebuje tudi dodatne zahteve za neodvisnost revizorja in opisuje možne pristope revizorja, ki vključujejo (IFAC, 2010):

- prepoznavanje nevarnosti za neodvisnost,
- ovrednotenje bistvenosti prepoznanih nevarnosti,
- uporabo varoval, kjer je potrebno, za odpravo ali zmanjšanje nevarnosti na sprejemljivo raven.

Če revizor ugotovi, da primerna varovala niso na voljo ali da se jih ne da uporabiti za odpravo nevarnosti ali za njihovo zmanjšanje na sprejemljivo raven, mora odpraviti okoliščine ali razmerja, ki ustvarjajo nevarnosti, ali pa odkloniti ali prekiniti revizijski posel.

- Regulatorji, nacionalni določevalci standardov in strokovna združenja revizorjev so aktivni pri zagotavljanju, da so načela etike razumljena in da se zahteve teh načel dosledno uporabljajo.

Dosledno uporabo etičnih zahtev in načel Kodeksa etike IFAC vzpodbujajo regulatorji, določevalci standardov, strokovna združenja revizorjev ter ostali z usmerjanjem, usposabljanjem in podpornimi dejavnostmi, kar lahko vključuje izdajo navodil kot odgovore na pogosto zastavljena vprašanja kot tudi organizacijo predstavitev in delavnic (IFAC, 2014a).

- Informacije, pomembne za sprejem naročnika, se posredujejo med revizijskimi podjetji.

Posamezna revizijska podjetja se odločijo o sprejemu ali nadaljevanju razmerja z naročnikom revizije. V primeru, da revizijsko podjetje zavrne sodelovanje z naročnikom zaradi dvomov glede uporabljene računovodske prakse ali oporečnosti posloводства, bi morala imeti to informacijo na voljo tudi druga revizijska podjetja, ki so povabljeni k sklenitvi revizijskega posla (IFAC, 2009j). Direktiva 2006/43/ES v 23. členu določa, da kadar revizijsko podjetje nadomesti drugo revizijsko podjetje, predhodno revizijsko podjetje zagotovi novemu revizijskemu podjetju dostop do vseh pomembnih podatkov v zvezi z revidiranim subjektom in najnovejšo revizijo tega subjekta.

3.1.2 Znanje, spretnosti, izkušnje in čas, namenjen za opravljanje revizije

Partner, zadolžen za posel, se mora prepričati, da so delovna skupina za posel in morebitni revizorjevi veščaki, ki niso del delovne skupine za posel, kot celota ustrezno usposobljeni in zmožni, da izvedejo revizijski posel v skladu s strokovnimi standardi ter z ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami ter zagotovijo izdajo revizorjevega poročila, ki je okoliščinam primerno (IFAC, 2009j), pri čemer se za vse člane delovne skupine ne pričakuje enaka raven znanja in izkušenj (IFAC, 2009b).

Pri presoji, ali ima delovna skupina za posel kot celota pričakovano in primerno usposobljenost in zmožnosti, lahko partner, zadolžen za posel, upošteva naslednje sposobnosti delovne skupine (IFAC, 2009j):

- poznavanje revizijskih poslov podobne narave in težavnosti ter praktične izkušnje z njimi na podlagi ustreznega usposabljanja in sodelovanja pri poslih;
- poznavanje strokovnih standardov ter ustreznih zakonskih in regulativnih zahtev;
- poglobljeno strokovno znanje, vključno s poznavanjem ustrezne informacijske tehnologije ter posebnih področij računovodenja in revidiranja;
- poznavanje ustreznih panog in dejavnosti, v katerih naročnik deluje;
- sposobnost uporabiti strokovno presojo;
- poznavanje usmeritev in postopkov za obvladovanje kakovosti v podjetju.

Glavne značilnosti **usposobljenosti in zmožnosti delovne skupine za posel na ravni posameznega revizijskega posla** so (IFAC, 2014a):

- Partnerji in osebje imajo potrebne kompetence.
- Partnerji in osebje morajo razumeti poslovanje naročnika.
- Partnerji in osebje sprejemajo razumne sklepe.
- Partner, zadolžen za posel je aktivno vključen v oceno tveganja, načrtovanje, nadziranje in pregledovanje opravljenega dela.
- Osebje, ki opravlja podrobno revizijsko delo na kraju samem, mora imeti dovolj izkušenj, njihovo delo mora biti ustrezno usmerjeno, nadzirano in pregledano, in je zagotovljena razumna stopnja stalnosti osebja.
- Partnerji in osebje imajo dovolj časa za izvedbo revizije na učinkovit način.
- Partner, zadolžen za posel in drugi izkušeni člani skupine za posel morajo biti dostopni poslovodstvu in drugim osebam, zadolženim za upravljanje.

V nadaljevanju so pojasnjene posamezne značilnosti usposobljenosti in zmožnosti delovne skupine za posel na ravni posameznega revizijskega posla.

- Partnerji in osebje imajo potrebne kompetence.

Poglobljeno znanje na področju, različnem od računovodstva ali revidiranja, lahko vključuje poglobljeno znanje glede zadev, kot so (IFAC, 2009g):

- »vrednotenje zapletenih finančnih instrumentov, zemljišč in stavb, obratov in strojev, dragih kamnov, umetniških del, starin, neopredmetenih sredstev, v poslovnih združitvah pridobljenih sredstev in prevzetih obveznosti ter sredstev, ki bi utegnili biti oslabljeni;
- aktuarski izračuni obveznosti v zvezi z zavarovalniškimi pogodbami ali s programi zaslužkov zaposlenih;
- ocenjevanje geoloških zalog nafte in plina;

- vrednotenje okoljskih obveznosti in stroškov za čiščenje zemljišča;
- tolmačenje pogodb, zakonov in drugih predpisov;
- analize zapletenih ali nenavadnih vprašanj v zvezi z izpolnjevanjem davčnih obveznosti.«

Revizorjev veščak je lahko po MSR 620 – Uporaba dela revizorjevega veščaka (IFAC, 2009g, str. 5 in 6) »posameznik ali organizacija, ki ima poglobljeno znanje na področju, različnem od računovodstva ali revidiranja, katerega ali katere delo uporabi revizor kot pomoč pri pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov; revizorjev veščak je lahko revizorjev notranji veščak (ki je partner ali član strokovnega osebja, vključno z začasnim članom strokovnega osebja, revizorjevega podjetja ali podjetja v mreži) ali pa revizorjev zunanji veščak«, pri čemer mora biti delo revizorjevega veščaka ustrezno vodeno, nadzirano in ovrednoteno.

Primeren razvoj strokovnih znanj in spretnosti se začne z začetnim strokovnim razvojem revizorjev. Strokovna področja in izidi usposabljanja revizorjev so opredeljeni v Mednarodnih izobraževalnih standardih (angl. *International Education Standards*, v nadaljevanju IES), in sicer IES 2 – Initial Professional Development – Technical Competence, IES 3 – Initial Professional Development – Professional Skills, ter IES 4 – Initial Professional Development – Professional Values, Ethics and Attitudes, strokovna področja in izidi usposabljanja ključnih revizijskih partnerjev pa so določena v IES 8 – Professional Development for Engagement Partners Responsible for Audits of Financial Statements (IFAC, 2014b). Nadaljnja specializacija revizorja je dosežena s stalnim strokovnim izpopolnjevanjem in z izkušnjami na področju revidiranja. Stalno strokovno izpopolnjevanje usposobljenosti in vseživljenjsko učenje so ključnega pomena, da revizorji še naprej izpolnjujejo pričakovanja svojih naročnikov in javnosti.

- Partnerji in osebje morajo razumeti poslovanje naročnika.

Spoznavanje organizacije in njenega okolja, vključno z notranjim kontroliranjem v organizaciji, je »stalen in aktiven postopek zbiranja, obnavljanja in razčlenjevanja informacij ves čas revizije. Poznavanje organizacije določa okvir, ki ga upošteva revizor pri načrtovanju revizije in strokovnem presojanju pri opravljanju revizije« (IFAC, 2009e, str. 14). Področje dejavnosti, s katero se ukvarja organizacija, lahko povzroča posebna tveganja pomembno napačne navedbe, ki izhajajo iz vrste poslovanja ali stopnje reguliranja. Dolgoročne pogodbe na primer lahko vključujejo bistvene ocene prihodkov in odhodkov, ki povzročajo tveganja pomembno napačne navedbe. V takšnih primerih je pomembno, da so v delovni skupini za posel člani z zadostnim in ustreznim znanjem ter izkušnjami (IFAC, 2009e; IFAC, 2009b).

Za revizorje je pomembno, da imajo znanja, ki niso ozko vezana le na določenega naročnika ali panogo. Revizorji lahko pridobijo splošna poslovna znanja s pomočjo

opravljanja nerevizijskih storitev ali revizijskih storitev za naročnike iz različnih panog. To jim omogoča, da niso odvisni zgolj od poznavanja posebnosti poslovanja posameznega naročnika podjetja ter da pridobijo širše poznavanje poslovnega okolja, tveganj in kontrolnih sistemov. Revizije manjših organizacij se pogosto izvajajo na kraju samem s strani izkušenih kadrov, ki so sodelovali pri subjektu več let. Medtem ko imajo ti kadri običajno dobro poznavanje poslovanja organizacije, lahko pride do nevarnosti za njihovo objektivnost in strokovno presojo (IFAC, 2014a).

- Partnerji in osebje sprejemajo razumne sklepe.

Revizorji uporabljajo svoje izkušnje in strokovno presojo, ki je bistvena za pravilno izvajanje revizije. Nujna je zato, ker ustreznih etičnih zahtev in MSR ni mogoče razlagati, ter preišljenih odločitev, ki so potrebne med opravljanjem revizije, ni mogoče sprejemati brez ustreznega znanja in izkušenj glede dejstev in okoliščin (IFAC, 2009a). Razumna strokovna presoja vključuje (IFAC, 2014a): prepoznavanje pomembnih zadev, uporabo poslovnega, finančnega in računovodskega znanja ter uporabo informacijske tehnologije, preiskovanje pomembnih zadev in preučevanje s tem povezanih različnih pogledov, ovrednotenje alternativ v luči pomembnih dejstev in okoliščin, presojanje primernosti revizijskega postopka za oblikovanje sklepov ter presojanje, ali obstajajo zadostni in ustrezni revizijski dokazi, ki te sklepe podpirajo, ter posvetovanje in dokumentiranje sklepov in razlogov zanje.

- Partner, zadolžen za posel, je aktivno vključen v oceno tveganja ter v načrtovanje, nadziranje in pregledovanje opravljenega dela.

Partner, zadolžen za posel, ki je končno odgovoren za celotno kakovost revizijskega posla, mora biti neposredno udeležen pri usmerjanju, nadziranju in izvajanju revizijskega posla v skladu s strokovnimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami ter za izdajo okoliščinam primerne revizorjevega poročila. Čeprav je lahko opravljenega veliko podrobnega revizijskega dela s strani manj izkušenega osebja, se je partner, zadolžen za posel, dolžan s pregledom revizijske dokumentacije in z razpravo z delovno skupino za posel prepričati, da so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi v podporo oblikovanim sklepom in za izdajo revizorjevega poročila (IFAC, 2009b).

V nekaterih jurisdikcijah je zahtevano razkritje imena ključnega revizijskega partnerja v revizorjevem poročilu, kar na primer zahteva MSR (IFAC, 2009h), saj se s tem poveča osebna odgovornost posameznika, ki je končno odgovoren za izvedbo revizije. Drugi menijo, da takšna zahteva ne vpliva na odgovornost ključnega revizijskega partnerja. Morebitne težave takšne zahteve vključujejo zaznano zmanjšanje odgovornosti revizijskega podjetja in možnost večje pravne odgovornosti ključnega revizijskega partnerja (PCAOB, 2015b).

- Osebe, ki opravljajo podrobno revizijsko delo na kraju samem, mora imeti dovolj izkušenj, njihovo delo mora biti ustrezno usmerjeno, nadzirano in pregledano in je zagotovljena razumna stopnja stalnosti osebja.

Udeh (2015) navaja, da je struktura številnih, zlasti velikih revizijskih podjetij hierarhična oziroma piramidna. Piramidni model vključuje relativno malo partnerjev in menedžerjev in veliko manj izkušenega osebja. Rezultat take notranje ureditve revizijskih podjetij je, da veliko podrobnega operativnega revizijskega dela opravi relativno manj izkušeno osebje, čeprav imajo mnogi ustrezno izobrazbo.

Ker so izkušnje osebja običajno potrebne za razumne strokovne presoje, je navedena struktura revizijskih podjetij z vidika ustreznosti ureditve vprašljiva, saj naraščajoče število kompleksnih revizij in področij, ki so predmet računovodskih ocen, zahteva večjo angažiranost in nadzor s strani izkušenih revizorjev (International Forum of Independent Audit Regulators, 2015; v nadaljevanju IFIAR).

Poleg tega stalnost osebja pomaga pri razumevanju poslovanja in sistemov naročnika, kar je pogosto pozitivno sprejeto s strani posloводства in pristojnih za upravljanje. Stalnost osebja lahko povzroči učinkovite odzive na tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih kot tudi revizijske učinkovitosti. Vendar pa lahko dolgotrajno sodelovanje z istim naročnikom povzroči pomanjkanje strokovnega dvoma, kar predstavlja tudi grožnjo neodvisnosti revizorjev (Udeh, 2015; IFAC, 2014a).

- Partnerji in osebje imajo dovolj časa za izvedbo revizije na učinkovit način.

IFAC (2014a) navaja, da imajo partnerji in osebje poleg posamičnih revizij tudi druge naloge, pri čemer je izvajanje revizij s časovnega vidika zahtevno. Načrtovanje je pomembno tako na ravni posamezne revizije kot tudi na ravni revizijskega podjetja, da se zagotovi, da so na voljo zbrani zadostni in ustrezni revizijski dokazi ter ustrezna komunikacija s poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje. Revizijska podjetja so običajno dobičkonosna, pri čemer je dobiček odvisen od razmerja med revizijskimi honorarji in stroški, povezanimi z zbiranjem zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. Ključni revizijski partnerji so običajno odgovorni znotraj revizijskih podjetij za finančno donosnost revizij, ki jih opravljajo, in če so revizijski stroški omejeni s strani posloводства, to lahko predstavlja pritisk na delovno skupino za posle za spremembo narave in časa revizijskih postopkov ali zmanjšanja testiranja, kar glede na določbe 240.2 odstavka Kodeksa etike IFAC (IFAC, 2010) potencialno ogroža kakovost revizije.

- Partner, zadolžen za posel, in drugi izkušeni člani skupine za posel morajo biti dostopni poslovodstvu in drugim osebam, zadolženim za upravljanje.

Ključni revizijski partner je dolžan skladno z zahtevami MSR 260 – Obveščanje pristojnih za upravljanje obveščati pristojne za upravljanje o bistvenih ugotovitvah pri reviziji, poleg tega pa obojestransko obveščanje pomaga revizorju, da pridobi od pristojnih za upravljanje informacije, ki so pomembne za revizijo (IFAC, 2009d).

Usmeritve in postopki revizijskega podjetja morajo zagotoviti dovolj osebja s sposobnostjo, zmožnostjo in zavezanostjo etičnim načelom ter dovolj časa za izvedbo revizije (IFAC, 2009j).

Glavne značilnosti v zvezi z **znanjem, spretnostmi, izkušnjami in časom**, namenjenim za **opravljanje revizije na ravni revizijskega podjetja**, so (IFAC, 2014a):

- Partnerji in osebje morajo imeti dovolj časa, da se ukvarjajo s težavnimi vprašanji, ko se pojavijo.
- Delovna skupina za posel mora biti pravilno strukturirana.
- Partnerji in bolj izkušeno osebje zagotavlja manj izkušenemu osebju primerno usposabljanje in ocenjevanje.
- Zadostno usposabljanje mora biti zagotovljeno partnerjem in osebju na področju revizije, računovodstva in, kjer je primerno, specializirana področja posameznih panog.

V nadaljevanju so pojasnjene posamezne značilnosti v zvezi z znanjem, spretnostmi, izkušnjami in časom, namenjenim za opravljanje revizije na ravni revizijskega podjetja.

- Partnerji in osebje morajo imeti dovolj časa, da se ukvarjajo s težavnimi vprašanji, ko se ta pojavijo.

Partnerji in osebje običajno opravljajo več revizij hkrati, saj imajo številni naročniki podobne poročevalske roke, kar lahko privede do koncentriranih obdobj izvajanja revizij. Partnerji in osebje pogosto izvajajo za naročnike tudi nerevizijske storitve ali druge dejavnosti. Pomembno je, da revizijska podjetja ustrezno predvidevajo in razrešujejo morebitne konflikte pri dodeljevanju odgovornosti. Vodstvo revizijskega podjetja mora proaktivno nadzirati količino dela, da bi zmanjšalo tveganje prevelikega bremena posameznih partnerjev ali osebja (IFAC, 2014a).

- Delovna skupina za posel mora biti pravilno strukturirana.

Pri dodeljevanju osebja mora revizijsko podjetje upoštevati tveganja. Obstaja nevarnost, da bodo najbolj kompetentni partnerji in osebje dodeljeni največjim ali najpomembnejšim naročnikom, zaradi česar ne bodo na voljo za revidiranje drugim strankam, kjer so lahko tveganja, da so računovodski izkazi pomembno napačni, večja. Primerna dodelitev virov omogoča delovni skupini za posel ustrezno znanje in čas za opravljanje posamezne revizije. To vključuje dodelitev partnerja in višjega osebja, ki imajo hkrati ustrezno znanje

o panogi, v kateri naročnik posluje, in o okviru računovodskega poročanja naročnika, ter imajo na voljo dovolj časa za izvedbo kakovostne revizije. Dodeljevanje virov vključuje zbiranje informacij o znanju, spretnostih in izkušnjah partnerja in osebja ter ocenjenem časovnem okviru in obdobju izvajanja storitev za naročnika, kar olajša izpolnjevanje etičnih zahtev, na primer v zvezi s kroženjem revizijskih partnerjev (IFAC, 2014a).

- Partnerji in bolj izkušeno osebje zagotavljajo manj izkušenemu osebju primerno usposabljanje in ocenjevanje.

Manj izkušeno osebje je potrebno usposobiti, da se ustrezno sooči s časovnim pritiskom in da ima možnost napredovanja. Ustrezno usposabljanje omogoča zagotavljanje učinkovite uporabe osebja v smislu doseganja kakovostnih storitev. Prav tako omogoča članom delovne skupine za posel, da pridejo do pomembnih zaključkov v začetni fazi revizijskega procesa. Usposabljanje ne pomeni samo poiskati začetnike in jim naročiti, naj opravijo določeno delo, ampak zahteva tudi strokovni razvoj skozi stalni nadzor in izobraževanje. Bolj izkušeno osebje mora izobraževati in nadzirati manj izkušene sodelavce z dajanjem podpore in nasvetov v teku revizijskega procesa tako, da lahko manj izkušeni sodelavci prevzamejo ustrezne odgovornosti in dosežejo zastavljene cilje. Usposabljanje vključuje ujemanje vlog in odgovornosti članov delovne skupine za posel na osnovi ocenjenega tveganja pri delovanju naročnika, pričakovanega pojava napak in tveganja neodkritja pomembnih napak, ki lahko pomembno vplivajo na računovodske izkaze. Če torej visoko tveganje pomeni, da je zahtevana bolj prepričljiva revizijska dokumentacija ali če je določeno področje občutljivo, je bolje, da delo opravi partner ali menedžer kot pa manj izkušen član revizijske skupine (Binhgam et al., 2002).

Postopek ocenjevanja revizijskega podjetja predstavlja pomemben vidik razvoja posameznikovih sposobnosti. Čeprav je težko merljivo, se bo kakovost revidiranja izboljšala, če bo obravnavana pri ocenjevanju tako partnerjev kot tudi osebja. Navedeno se lahko uporablja pri spodbujanju izvajanja strokovnih presoj, vključno s posvetovanjem o zahtevnih zadevah. Periodično ocenjevanje se lahko uporabi za prepoznavanje pomembnih veščin ali kompetenc, ki jih je treba izboljšati, usposabljanje pa lahko pripomore k individualnemu razvoju teh veščin ali kompetenc. Usposabljanje je še posebej pomembno pri razvoju ključnih osebnostnih značilnosti, kot so: neodvisnost, nepristranskost, poklicni dvom, temeljitost, vztrajnost pa tudi pomoč manj izkušenemu osebju pri manj znanih revizijskih področjih. Za usposabljanje osebja so potrebni zadostno znanje in izkušnje ter dodatne veščine, s katerimi ne razpolaga veliko število osebja v revizijskem podjetju. Bolj izkušeno osebje mora nameniti zadosten čas za aktivno vlogo pri usposabljanju osebja in ovrednotenju doseganja učinkovitega usposabljanja (IFAC, 2014a).

- Zadostno usposabljanje mora biti zagotovljeno partnerjem in osebju na področju revizije, računovodstva in, kjer je primerno, specializiranim področjem posameznih panog.

Fizična oseba lahko dobi dovoljenje za opravljanje obvezne revizije le, če je po pridobitvi izobrazbe, ustrezne za vpis na univerzitetno ali enakovredno raven, zaključila tečaj teoretičnega usposabljanja, opravila praktično usposabljanje in opravila izpit o strokovni usposobljenosti, ki je enakovreden zaključnemu izpitu na univerzitetni ali enakovredni ravni, ki ga organizira ali priznava država članica EU. Izpit o strokovni usposobljenosti zagotavlja potrebno raven teoretičnega znanja pri predmetih, ki so pomembni za obvezno revizijo, in sposobnost uporabe tega znanja v praksi (Direktiva 2006/43/ES, 6. in 7. člen).

Preizkus teoretičnega znanja, ki je del izpita o strokovni usposobljenosti, zajema zlasti naslednje predmete: splošna računovodska teorija in načela, pravne zahteve in standardi v zvezi s pripravo letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov, mednarodni računovodski standardi, finančna analiza, stroškovno in poslovodno računovodstvo, obvladovanje tveganja in notranje kontroliranje, revidiranje in strokovno znanje, pravne zahteve in strokovni standardi v zvezi z obvezno revizijo in zakonitimi revizorji, mednarodni revizijski standardi ter poklicna etika in neodvisnost. Zajema vsaj še naslednje predmete, kolikor so pomembni za revizijo: pravo družb in upravljanje podjetij, pravo o plačilni nesposobnosti in podobnih postopkih, davčno pravo; civilno in gospodarsko pravo, pravo o socialni varnosti in delovno pravo, informacijska tehnologija in računalniški sistemi, poslovna, splošna in finančna ekonomija, matematika in statistika ter temeljna načela finančnega upravljanja podjetij (Direktiva 2006/43/ES, 8. člen).

Da bi zagotovili sposobnost uporabe teoretičnega znanja v praksi, kar je tudi eno od preizkušanj pri izpitu, opravi kandidat za revizorja najmanj triletno praktično usposabljanje na področjih, ki med drugim zajemajo revidiranje letnih računovodskih izkazov, konsolidiranih računovodskih izkazov ali podobnih računovodskih izkazov. Vsaj dve tretjini takšnega praktičnega usposabljanja opravi kandidat pri revizijskem podjetju. Usposabljanje morajo izvajati osebe z ustreznimi zagotovili glede svojih sposobnosti za izvajanje praktičnega usposabljanja (Direktiva 2006/43/ES, 10. člen; IFAC, 2014b).

Revizorji morajo sodelovati v ustreznih programih stalnega izobraževanja, da bi ohranili na ustrezno visoki ravni teoretično in strokovno znanje ter vrednote (Direktiva 2006/43/ES, 13. člen). Revizijska podjetja na splošno zagotavljajo usposabljanje glede tehničnih vidikov revidiranja in zahtev svojih revizijskih metodologij. Revizijska podjetja zagotavljajo tudi bistvene praktične izkušnje z vključevanjem pripravnikov v delovne skupine za posle, ki izvajajo revizijsko delo. Združitev spoznavanja tehničnih vidikov revidiranja s pridobivanjem praktičnih izkušenj je pomembna zato, ker je formalno izobraževanje le del procesa, s katerim revizorji razvijajo znanje in izkušnje (IFAC, 2014a).

Aktivnosti na nacionalni ravni lahko vplivajo na **usposobljenost revizorjev**, katerih glavne značilnosti so (IFAC, 2014a):

- Obstaja ustrezen režim za licenciranje revizijskih podjetij in revizorjev.
- Izobraževalne zahteve morajo biti jasno definirane, usposabljanje mora biti ustrezno podprto in učinkovito.
- Obstaja režim za posodabljanje revizorjevega znanja o aktualnih vprašanjih in za usposabljanje o novih računovodskih, revizijskih ali regulatornih zahtevah.
- Ugled poklica revizorja lahko pritegne in obdrži posameznike z ustreznimi lastnostmi.

V nadaljevanju so pojasnjene posamezne značilnosti aktivnosti zagotavljanja usposobljenosti revizorjev na nacionalni ravni.

- Obstaja ustrezen režim za licenciranje revizijskih podjetij in revizorjev.

Revidiranje je aktivnost v javnem interesu, ki jo opravljajo ustrezno usposobljeni posamezniki v primernem okolju. Za zagotovitev navedenega mora večina jurisdikcij zagotoviti, kot to na primer določa Direktiva 2006/43/ES od 15. do 18. člena, da so revizorji in revizijska podjetja vpisani v javnem registru, ki ga vodi pristojni organ. Pristojni organ ima tudi možnost odvzeti dovoljenje revizorjem ali revizijskim družbam v določenih okoliščinah (Direktiva 2006/43/ES, 30. člen).

- Izobraževalne zahteve morajo biti jasno definirane, usposabljanje mora biti ustrezno podprto in učinkovito.

Merila za pridobitev dovoljenja za delo revizorja običajno vključujejo izobraževalne zahteve tako za začetno kot tudi za stalno izobraževanje. Kakovost revidiranja je večja, če so izobraževalne zahteve jasno opredeljene in se uporabljajo zadostna sredstva za zagotavljanje učinkovitega usposabljanja. Poklicne spretnosti, opisane v IES, so potrebne za podporo kakovosti revidiranja. Te kompetence so razvili s kombinacijo teoretičnega usposabljanja in praktičnih izkušenj ter usposabljanja v revizijskih podjetjih. IES so napisana za institucije, članice IFAC, ki imajo lahko odgovornost za teoretično usposabljanje, vendar se ne uporabljajo neposredno za revizijska podjetja, ki zagotavljajo praktične izkušnje in usposabljanje. IES lahko povečajo kakovost revidiranja, če tovrstne organizacije in revizijska podjetja uporabljajo enak okvir za zagotavljanje usposobljenosti (IFAC, 2014a).

- Obstaja režim za posodabljanje revizorjevega znanja o aktualnih vprašanjih in za usposabljanje o novih računovodskih, revizijskih ali regulatornih zahtevah.

Poleg začetnega usposabljanja revizorja je ustrezno organizirano stalno izobraževanje pomemben dejavnik, ki prispeva h kakovosti revidiranja. S stalnim izobraževanjem je treba zagotoviti, da bolj izkušeni revizorji še naprej razvijajo svoje spretnosti in znanje v zvezi z revidiranjem in so obveščeni o spremembah s področja računovodskih in drugih zakonskih zahtev, še posebej v primeru velikih sprememb zahtev v zvezi z računovodskim

poročanjem in revizijo. Stalno izobraževanje je priložnost za kratko seznanitev revizorjev o novih tehničnih zahtevah in s cilji teh sprememb ter za razumevanje novih zahtev za izvedbo le-teh na stroškovno učinkovit način (IFAC, 2014a).

- Ugled poklica revizorja lahko pritegne in obdrži posameznike z ustreznimi lastnostmi.

Kompetence ključnih revizijskih partnerjev in osebja so kritični faktor kakovosti revidiranja. Medtem ko je usposabljanje pomemben del kompetenc, so nekatere značilnosti osebne vrednote posameznikov. Zato je pomembno, da revizijska podjetja privabijo posameznike z ustreznimi lastnostmi za kariero v revizijski stroki (Bingham et al., 2002).

Vsako revizijsko podjetje mora torej zaposlovati in prepoznati inteligentne ljudi ter jim zagotoviti potrebne pogoje in znanja za oblikovanje jasnih mnenj z namenom doseganja kakovostnih revizij. Cory, Ward in Schultz (2007) navajajo, da mora revizijsko podjetje istočasno zagotoviti okolje, ki vzgaja in podpira objektivnost in neoporečnost. Revizijsko podjetje mora doseči naslednje cilje glede človeških virov: obdržati in motivirati člane revizijske skupine, minimizirati zamenjave članov revizijske skupine, izločiti presenečenja glede načinov ocenjevanja in razvijati sposobnosti članov revizijske skupine. Samo na ta način bo osebje sposobno doseči pričakovano kakovost opravljenih revizij. Dejavniki, ki vplivajo na samo privlačnost kariere v revizijski stroki kot tudi odločitve posameznikov, da ostanejo v tej stroki ter gradijo kariero v njej, vključujejo: status revidiranja kot stroke v nacionalnem okolju; dojemanje kariernih priložnosti in prejemkov; naravo dela, vključno z vlogo revizorja v razmerju do javnega interesa, in kakovost usposabljanja, ki je na voljo (IFAC, 2014a).

Pri nekaterih velikih revizijskih mrežah je opazna tendenca zmanjševanja števila revizijskega osebja, nasprotno pa se število zaposlenih v svetovalnih podjetjih povečuje. Zmanjševanje števila razpoložljivega osebja lahko negativno vpliva na kakovost revidiranja v primeru, če revizijsko podjetje tega izpada ne nadomesti z alternativnimi načini angažiranja osebja, kot je na primer uporaba centrov za skupne storitve in veščakov za posamezna specializirana področja (IFIAR, 2015).

Status revizijske stroke v nacionalnem okolju lahko tudi vpliva na spoštovanje revizorjev in s tem na učinkovitost vloge revidiranja. V okoljih, kjer revizijska stroka ni spoštovana ali pa revizorji nimajo ustreznih pooblastil, so revizorji v slabšem položaju v razmerju do posloводства naročnika. V takih okoliščinah lahko obstaja manjša verjetnost, da bodo revizorji zadostno preizkušali navedbe posloводства o pomembnih zadevah ali zavzeli trdno stališče glede pomembnih revizijskih vprašanj. Nasprotno pa, kadar je poklic revizorja zelo cenjen ali se mu podeli ustrezno pooblastilo preko ustreznih mehanizmov, bodo revizorji lažje izkazovali poklicno nezaupljivost in izvedli revizijo skladno z zahtevami standardov revidiranja (IFAC, 2014a).

3.2 Merjenje vložkov revizije

3.2.1 Razpoložljivost članov delovne skupine za posel

Sestava delovne skupine za posel se lahko meri s številom in razmerjem partnerjev oziroma direktorjev in menedžerjev ter ostalega osebja (Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants, 2014; v nadaljevanju NBA).

Na ravni posameznega revizijskega posla so mere **razpoložljivosti osebja** (PCAOB, 2015a):

- razmerje ur, zaračunanih s strani partnerja, zadolženega za posel pri posameznem revizijskem poslu, glede na zaračunane ure ostalih članov delovne skupine za posel;
- razmerje ur, zaračunanih s strani partnerja, zadolženega za posel pri posameznem revizijskem poslu, glede na zaračunane ure bolj izkušenih članov (menedžerjev) delovne skupine za posel;
- razmerje ur, zaračunanih s strani bolj izkušenih članov (menedžerjev) delovne skupine za posel pri posameznem revizijskem poslu glede na zaračunane ure manj izkušenih članov delovne skupine za posel.

Navedeni kazalnik se lahko izračunava tudi na ravni revizijske družbe, pri čemer se upoštevajo razmerja ur v enoletnem obdobju (PCAOB, 2015a).

Kazalnik **delovne obremenitve partnerja, zadolženega za posel**, generira podatke o ravni dela, za katerega je odgovoren partner, zadolžen za posel, in o številu zahtevkov za posvetovanje. IOSCO (2015) meni, da bi morala revizijska podjetja v preglednem poročilu razkriti postopke dodeljevanja partnerjev in osebja na posamezne revizijske posle glede na delovne obremenitve le-teh. NBA (2014) navaja, da je treba v preglednem poročilu prikazati število in odstotek porabljenih ur partnerjev, menedžerjev in ostalega osebja po posameznih vrstah poslov, in sicer ločeno za revizije subjektov javnega interesa in ostale obvezne revizije ter ostale sorodne storitve in interne zadolžitve. Poleg tega zahteva navedena NBA razkritje števila nadur in odstotek nadur v primerjavi z vsemi pogodbeno dogovorjenimi urami.

Na ravni posameznega revizijskega posla so mere delovne obremenitve partnerjev, zadolženih za posel (PCAOB, 2015a; ACRA, 2015b; Center for Audit Quality, 2014; v nadaljevanju CAQ; Canadian Public Accountability Board, 2014; v nadaljevanju CPAB; PricewaterhouseCoopers, 2014; v nadaljevanju PwC):

- zaračunane ure partnerja, zadolženega za posel, za vse naročnike za tekoče leto (načrtovano) in predhodno leto (dejansko);

- število javnih družb in število ostalih naročnikov, za katere je odgovoren partner, zadolžen za posel, in revizije, za katere je ta partner pregledovalec kakovosti posla za tekoče leto (načrtovano) in predhodno leto (dejansko);
- razmerje med zaračunanimi urami za vse naročnike v letu glede na opravljene letne delovne ure partnerja, zadolženega za posel, za tekoče leto (načrtovano) in predhodno leto (dejansko),
- razmerje med zaračunanimi urami in standardnimi urami partnerja, zadolženega za posel (npr. 40-urni delavnik ali delavnik, določen s strani revizijskega podjetja),
- število nadur v času revizijske sezone.

Na ravni revizijskega podjetja so mere delovne obremenitve partnerjev, zadolženih za posel (PCAOB, 2015a):

- povprečno število zaračunanih ur partnerja, zadolženega za revizije javnih družb, za vse naročnike za tekoče leto (načrtovano) in predhodno leto (dejansko);
- povprečno število ur, opravljenih s strani partnerja, zadolženega za revizije javnih družb, za tekoče leto (načrtovano) in predhodno leto (dejansko).

Če imajo partnerji, zadolženi za posel, čezmerne obremenitve, imajo lahko premalo časa za izvedbo, nadziranje in pregledovanje ustreznih revizijskih postopkov, kar lahko vpliva na kakovost revidiranja (Buchheit & Buslepp, 2014; PCAOB, 2013). Rezultati zgoraj navedenih kazalnikov lahko pojasnijo razpršitev usmerjenosti pozornosti partnerja, zadolženega za posel, med različne naročnike in izpolnjevanje poročevalskih rokov. Manjše število ur lahko kaže na to, da je pri določenem naročniku angažiranih manj članov delovne skupine za posel ali pa ima partner, zadolžen za posel, relativno malo naročnikov zaradi drugih zadolžitev znotraj revizijskega podjetja (PCAOB, 2015a).

Na ravni posameznega revizijskega posla so mere **delovne obremenitve osebja** (PCAOB, 2015a; CPAB, 2014; PwC, 2014):

- razmerje med zaračunanimi urami za vse naročnike v letu glede na letne delovne ure za tekoče leto (načrtovano) in predhodno leto (dejansko);
- povprečno tedensko število ur, merjeno od končnega dneva poslovnega leta naročnikov do dneva izdaje revizorjevega mnenja, za vse revizijske posle, ki jih opravi osebje,
- število nadur v času revizijske sezone.

Na ravni revizijskega podjetja so mere delovne obremenitve osebja:

- povprečne zaračunane ure za vse naročnike v letu glede na letne delovne ure za tekoče leto (načrtovano) in predhodno leto (dejansko);
- povprečne zaračunane ure osebja v različnih obdobjih v letu (npr. v obdobjih največje revizijske delovne obremenitve).

Zaračunane ure na člana delovne skupine merijo število ur, ki jih osebje nameni naročniku revizije. Če je osebje preobremenjeno, ima lahko premalo časa za izvedbo potrebnih revizijskih postopkov, kar lahko vpliva na kakovost revidiranja. Osebje lahko postane manj učinkovito v primeru dolgih delavnikov, kar lahko vpliva na raven njihove strokovne skrbnosti. Prekomerna delovna obremenitev lahko ustvari pritisk na osebje, da se usmeri na izvajanje revizijskih postopkov namesto na zagotavljanje učinkovitosti teh postopkov in nadziranje manj izkušenih članov delovne skupine za posel (PCAOB, 2015a).

Tehnični viri oziroma **tehnična pomoč s področja računovodstva in revizije** meri število ur polnozaposlenega osebja, namenjenega zagotavljanju tehnični pomoči pri kompleksnih, nenavadnih ali neznanih vprašanjih v obsegu, ki se uporablja pri posameznem poslu. Navedeno je lahko koristno za razumevanje sposobnosti revizijskega podjetja za reševanje zapletenih računovodskih in revizijskih vprašanj na učinkovit način, za spodbujanje posvetovanj in sodelovanja z drugimi ter za zavezanost revizijskega podjetja k strokovni in kakovostni reviziji.

Na ravni posameznega revizijskega posla pa se lahko izračuna razmerje med zaračunanimi urami za tehnične vire v primerjavi z celotnimi zaračunanimi urami za posamezen revizijski posel; na ravni revizijskega podjetja se merijo tehnični viri kot odstotek delovnega časa, ki ga osebje nameni za tehnično pomoč (PCAOB, 2015a; ACRA, 2015b). CPAB (2014) meri tehnične vire kot razmerje med tehničnimi viri na partnerja, zadolženega za posel, ter ostalimi člani delovne skupine za posel. NBA (2014) zahteva razkritje v preglednem poročilu glede števila partnerjev/direktorjev, menedžerjev in ostalega osebja, ki aktivno sodelujejo pri zagotavljanju tehnične pomoči, ter števila svetovalcev v oddelku za tehnično pomoč na področju računovodskega poročanja in revizije; FAOA (2015a) pa meri število opravljenih posvetovanj na revizijo subjektov javnega interesa.

Kazalnik **uporaba dela veščakov** meri angažiranja veščakov, ki imajo specializirana znanja s področij, drugačnih od revizije ali računovodstva, pri posameznem revizijskem poslu. Ti posamezniki so lahko osebje revizijskega podjetja ali pa jih revizijsko podjetje najame (PCAOB, 2015a).

Na ravni posameznega revizijskega posla se meri uporaba dela veščaka s številom zaračunanih ur s strani veščakov po posameznih področjih ter ločeno za notranje in zunanje veščake kot odstotek zaračunanih ur posameznega revizijskega posla v tekočem letu (načrtovano) in predhodnem letu (dejansko) (CAQ, 2014; CPAB, 2014; PCAOB, 2015a; PwC, 2014).

Na ravni revizijskega podjetja se navedeni odstotek meri kot razmerje med vsemi zaračunanimi urami s strani veščakov pri vseh naročnikih in po posameznih področjih uporabe dela veščaka ter vsemi zaračunanimi urami revizijskega podjetja v enem letu

(PCAOB, 2015a). Uporaba dela veščakov se lahko meri tudi s številom ali odstotkom porabljenih ur strokovnjakov pri revizijah subjektov javnega interesa in ostalih obveznih revizij ter številom in odstotkom revizijskih poslov, pri katerih je ta kazalnik nižji od odstotka, določenega s strani revizijskega podjetja (NBA, 2014).

Zmogljivost revizijskega podjetja za zagotavljanje veščakov za ocenjevanje vrednosti, aktuarske izračune, forenzične storitve, davčno svetovanje, informacijsko tehnologijo, finančne instrumente ter pravne in druge storitve je treba vedno načrtovati pri izvajanju kompleksnih revizij. Priznavanje potrebe po uporabi dela veščakov in njihovo skrbno uvajanje lahko kaže na zavezanost revizijskega podjetja za izvedbo poglobljenih revizijskih postopkov v tistih panogah, v katerih je njihova uporaba koristna. Revizijska podjetja na različne načine zagotavljajo pomoč veščakov, zato uporaba tega kazalnika meri tudi vlogo veščakov pri posameznem revizijskem poslu in ne zgolj porabljenih in zaračunanih ur (PCAOB, 2015a).

Rezultati merjenja razpoložljivosti članov delovne skupine za posel, in sicer predvsem kazalniki obremenitve partnerjev, zadolženih za posel, in ostalih članov delovne skupine, po mojem mnenju kažejo na neposredno povezanost zavezanosti revizijskega podjetja h kakovosti, saj pomeni namenjanje zadostnega časa za izvedbo revizije večjo verjetnost, da so opravljeni potrebni revizijski postopki, ter da je partner, zadolžen za posel, namenil dovolj časa za najbolj kompleksna strokovna vprašanja, ki se pojavijo med revizijo, ter za nadziranje ostalih članov delovne skupine. Večja angažiranost partnerjev, zadolženih za posel, in bolj izkušenega osebja lahko pomeni večjo verjetnost za doseganje kakovostnih revizij. Po drugi strani pa lahko prevelike obremenitve partnerjev, zadolženih za posel, in ostalega bolj izkušenega osebja negativno vplivajo na kakovost revidiranja, saj partnerji in izkušeno osebje v primeru prevelikih obremenitev nimajo dovolj časa za izvajanje in nadziranje revizijskega procesa.

Za razliko od tuje prakse, kjer se od revizijskih podjetij v določenih državah zahteva razkritje podatkov v zvezi z zgoraj navedenimi kazalniki, morajo slovenska revizijska podjetja na podlagi drugega odstavka 39. člena Zakona o revidiranju (Ur. l. RS št. 65/08, 63/13 – ZS-K, v nadaljevanju ZRev-2) zagotoviti, da je pooblaščen revizor, ki podpiše revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih, udeležen pri revidiranju z najmanj 15 odstotki delovnega časa; skupno število delovnih ur pomočnikov pooblaščenega revizorja z več kot dvema letoma delovnih izkušenj pri revidiranju najmanj 60 odstotkov delovnega časa in skupno število delovnih ur ostalega osebja v revizijski skupini največ 25 odstotkov delovnega časa. Navedena zakonska določba zagotavlja uporabnikom revizijskih storitev minimalne standarde v zvezi s sestavo delovne skupine za posel ter angažiranost posameznih članov delovne skupine za posel, kljub temu pa bi bilo z vidika uporabnikov revizijskih storitev potrebno, da bi revizijska podjetja razkrivala tudi podatke v zvezi z zagotavljanjem tehnične pomoči ter uporabe dela veščaka, saj je predvsem pri revizijah zapletenih poslovnih subjektov, kot so na primer banke ali zavarovalnice, pomembno, da

tovrstne revizije uporabljajo najbolj izkušene revizorje ter da za specifična področja, kot so na primer aktuarski izračuni v zavarovalnicah, najamejo ustrezno usposobljene strokovnjake. Zagotavljanje tehnične pomoči in uporaba veščakov lahko prispevata h kakovosti in konsistentnosti izvajanja revizij znotraj posameznega revizijskega podjetja in ne zgolj posameznih delovnih skupin, saj sta tako tehnična pomoč kot tudi veščaki del centralizirane funkcije revizijskega podjetja. Ne glede na način merjenja razpoložljivosti članov delovne skupine za posel pa je pri sklepanju o kakovosti revidiranja na podlagi teh kazalnikov treba upoštevati tudi druge kazalnike, saj izključno čas, namenjen revidiranju, sam po sebi še ne pomeni, da je bila revizija kakovostno opravljena.

3.2.2 Usposobljenost revizijskega osebja

Kazalnik **izkušnje revizijskega osebja** meri raven izkušenj revizijskega osebja na ravni posameznega revizijskega posla in povprečno število izkušenj celotnega osebja revizijskega podjetja (NBA, 2014; PCAOB, 2015a). Znanje in izkušnje vseh članov delovne skupine za posel so pomembni za doseganje kakovostnih revizij. Ta kazalnik daje vpogled v strukturo delovne skupine za posel z vidika znanja, izkušenj in menjave ključnih članov delovne skupine za posel (CAQ, 2014; IOSCO, 2015).

Na ravni posameznega posla se merijo izkušnje partnerjev, zadolženih za posel, ostalega osebja, veščakov in pregledovalcev kakovosti posla na podlagi (ACRA, 2015b; CAQ, 2014; CPAB, 2014; IOSCO, 2015; PCAOB, 2015a; FAOA, 2015b):

- števila let sodelovanja pri posameznem revizijskem poslu,
- števila let sodelovanja pri posameznem revizijskem poslu na določeni hierarhični ravni,
- števila let pri revizijskem podjetju in v dejavnosti revidiranja,
- število let sodelovanja pri reviziji naročnikov v posamezni panogi.

Na ravni revizijskega podjetja se izkušnje merijo s (PCAOB, 2015a):

- povprečnimi izkušnjami celotnega revizijskega osebja,
- tehtanim povprečjem let izkušenj partnerjev, zadolženih za posel, osebja in veščakov.

Revizorji s primernimi izkušnjami na splošno in v povezavi s posameznim naročnikom lahko izvajajo revizijo bolj učinkovito, čeprav lahko preveliko število let znotraj določene delovne skupine za posel povzroči manjši poklicni dvom zaradi domačnosti. Zato je potrebno uravnotežiti prednosti izkušenj obstoječe delovne skupine za posel pri določenem naročniku z angažiranjem novih revizorjev, ki lahko podajo drugačen pogled na revizijske zadeve. Navedeni kazalnik zagotavlja objektivno ocenjevanje znanja in usposobljenosti članov delovne skupine, pisarne ali revizijskega podjetja ter njegovega vpliva na kakovost revidiranja (PCAOB, 2015a).

Kazalnik **poglobljeno poznavanje panoge** s strani revizijskega osebja meri poznavanje posameznih panog, v katerih delujejo naročniki revizijskega podjetja, s strani bolj izkušenega revizijskega osebja in veščakov. Uporablja se zgolj na ravni posameznega revizijskega posla in je namenjen preučitvi števila let izkušenj bolj izkušenega revizijskega osebja. Izkušnje s področja posamezne panoge so pozitivno povezane s kakovostjo revidiranja, saj izkušnje na področju posameznih panog pomagajo revizorju razumeti poslovne prakse v določeni panogi, kritična revizijska in računovodska vprašanja, s katerimi se soočajo podjetja v tej panogi, in najboljše načine za rešitev teh vprašanj za nadaljnjo kakovost revizije. Ta kazalnik kaže, v kolikšni meri je revizijsko podjetje spodbudilo razvoj panožne specializacije, ali je na podlagi tega dodelilo partnerje, zadolžene za posel, ter ostalo osebje in pregledovalce kakovosti posla posameznemu revizijskemu poslu (PCAOB, 2015a) in ali je pri razporeditvi osebja upoštevalo tveganja in težavnost posameznega revizijskega posla (ACRA, 2015b).

Kazalnik **premestitve in odhodi revizijskega osebja** meri prenos revizijskega osebja na drug revizijski posel ali na drugo revizijsko podjetje, in sicer na ravni revizijskega posla, kjer se meri odstotek odhodov iz revizijskega podjetja ali prenosov na druge revizijske posle znotraj revizijskega podjetja s strani partnerjev, zadolženih za posel, osebja, veščakov in pregledovalcev kakovosti poslov, ter na ravni revizijskega podjetja na podlagi odstotka odhodov iz revizijskega podjetja ali dejavnosti revidiranja znotraj revizijskega podjetja v preteklih dvanajstih mesecih s strani partnerjev, zadolženih za posel, osebja, veščakov in pregledovalcev kakovosti poslov. Stopnja in narava sprememb znotraj delovnih skupin za posel merita pripravljenost in zmožnost delovne skupine za posel za izvedbo kakovostne revizije. Določena raven sprememb znotraj delovnih skupin za posel je pričakovana, vendar imata lahko visoka raven fluktuacije ali premestitve revizijskega osebja negativen učinek na kakovost revidiranja, saj revizijsko podjetje v kratkem časovnem obdobju običajno težko nadomesti osebje s potrebnimi znanji in kompetencami, predvsem na področju specifičnih panog ali naročnikov revizij (ACRA, 2015a). Pri ocenjevanju rezultatov tega kazalnika je treba upoštevati tudi rezultate kazalnika izkušenj revizijskega osebja (PCAOB, 2015a).

NBA (2014) navaja, da je treba meriti fluktuacijo osebja posebej za partnerje oziroma direktorje, menedžerje in ostalo osebje s porazdelitvijo na ključne talente ali talente z visokim potencialom in ostale. FAOA (2015a) in ACRA (2015b) uporabljata za merjenje fluktuacije odstotek fluktuacije celotnega osebja v revizijskem podjetju. PwC (2014) v ZDA meri povprečno letno stopnjo prostovoljne fluktuacije osebja, saj je fluktuacija v revizijski dejavnosti bistveno višja kot v ostalih nerevizijskih dejavnostih revizijskih podjetij.

Odstotek opravljenega dela v centrih za skupne storitve meri delež celotnega revizijskega dela v povezavi s posameznim revizijskim poslom (merjenega v zaračunanih urah), opravljenim v centrih za skupne storitve. Na ravni revizijskega podjetja predstavlja

ta kazalnik odstotek opravljenih revizijskih poslov, merjenih v zaračunanih urah, v centrih za skupne storitve (PCAOB, 2015a). FAOA (2015a) meri število opravljenih ur v centrih za skupne storitve v tujini kot odstotek vseh opravljenih ur.

V zadnjih nekaj letih so velika revizijska podjetja začela uporabljati centre za skupne storitve za opravljanje določenih revizijskih postopkov, kar lahko negativno vpliva na kakovost revidiranja zaradi omejene zmožnosti nadziranja in pregledovanja opravljenega dela s strani partnerja, zadolženega za posel, ter komuniciranja med posameznimi člani delovne skupine za posel. Centralizacija določenih opravil lahko tudi omejuje revizijsko podjetje pri usposabljanju manj izkušenega osebja, ki se običajno začneja z uvajanjem pri manj zahtevnih revizijskih postopkih. Osebe, zaposlene v centrih za skupne storitve, običajno ne pozna dovolj poglobljeno poslovanja naročnika revizije in nima neposrednih stikov s poslovodstvom naročnika. Poleg navedenega predstavlja uporaba centrov za skupne storitve tudi posebno tveganje, povezano z lokacijo teh centrov (PCAOB, 2015a). FAOA ugotavlja, da je fluktuacija osebja v teh centrih izredno visoka, kar predstavlja dodatno tveganje za kakovost revidiranja. Pozitivni učinki uporabe centrov za skupne storitve pa so v koncentraciji opravljanja določenih revizijskih postopkov s strani izkušenih posameznikov za določena rutinska opravila, zaradi česar se lahko člani delovne skupine za posel osredotočijo na bolj kompleksna področja revidiranja (FAOA, 2015a).

Število ur usposabljanja na revizijskega strokovnjaka meri količino ur usposabljanja vsakega revizorja in osebja. Zadostno formalno usposabljanje na področju računovodskih in revizorskih tem, vključno z usposabljanjem glede značilnosti posameznih panog, je pomembno, saj le-to predstavlja osnovo za izvedbo kakovostnih revizij (PCAOB, 2013; ASIC, 2013).

Na ravni posameznega revizijskega posla se usposabljanje meri s številom ur (PCAOB, 2015a):

- izobraževanja na letnem nivoju s področja revizije in računovodstva ter posameznih panog za partnerja, zadolženega za posel, osebje, veščake in pregledovalce kakovosti posla,
- izobraževanja s področja zagotavljanja neodvisnosti in etike.

PwC (2014) meri usposabljanje osebja z razmerjem med z revizijo povezanih opravljenih ur po članih delovne skupine za posle (ure partnerja, zadolženega za posel, glede na bolj usposobljeno osebje, ure bolj usposobljenega osebja glede na ure ostalega osebja, ure partnerja, zadolženega za posel, glede na ostalo osebje). Ta kazalnik kaže na priložnosti usposabljanja manj izkušenega osebja s strani bolj izkušenega osebja.

Na ravni revizijskega podjetja se navedena mera lahko izračunava kot povprečje za celotno osebje revizijskega podjetja (CPAB, 2014), kot letno število zahtevanih ur usposabljanja za vsak nivo osebja (partnerje, menedžerje in ostalo osebje) (PwC, 2014) ali pa kot razmerje

med povprečnim številom ur usposabljanja v preteklih dveh poslovnih letih za menedžerje in partnerje glede na povprečno število teh strokovnjakov v enakem obdobju (FAOA, 2015b).

V preglednem poročilu revizijskega podjetja bi bilo treba razkriti postopke revizijskega podjetja glede zagotavljanja ustreznega znanja in veščin za vse zaposlene v revizijskem podjetju (Chartered Accountants Australia and New Zealand, 2015) ter naslednja razkritja v zvezi z usposabljanjem osebja: povprečno število ur notranjega in zunanjega usposabljanja na zaposlenega, povprečni strošek usposabljanja na zaposlenega, število porabljenih ur za pripravo usposabljanja znotraj revizijskega podjetja ter rezultate raziskav o zadovoljstvu osebja z usposabljanji (NBA, 2014; ACRA, 2015b).

V komunikaciji z revizijsko komisijo lahko revizijsko podjetje predstavi informacije o zahtevah revizijskega podjetja glede usposabljanja osebja, in sicer predvsem ključnih članov delovne skupine za posel. Prav tako je treba, če posamezni člani delovne skupine za posel ne izpolnjujejo zahtev po stalnem usposabljanju, obvestiti revizijsko komisijo o načinu odprave teh neskladnosti z notranjimi pravili revizijskega podjetja. V primeru visokospecializiranih naročnikov revizije CAQ priporoča razkritje o pristopu revizijskega podjetja glede zagotavljanja ustreznih znanj, kot je npr. udeležba na specializiranih konferencah ali usposabljanju znotraj revizijskega podjetja (CAQ, 2014).

Kontinuirano usposabljanje revizijskih strokovnjakov bi moralo povečati zmogljivosti letih za izvajanje učinkovitih revizij. Medtem ko je število ur usposabljanja lahko izmeriti, je kakovost usposabljanja težje oceniti. Usposabljanje mora biti primerno za dvig kakovosti revidiranja, bodisi glede osnovnih revizijskih postopkov bodisi glede zahtevnih računovodskih ali revizijskih vprašanj, specifičnih za dejavnosti, v katerih delujejo naročniki revizijskih podjetij. Neodvisnost in etika sta pomembni del učnega načrta za usposabljanje kot tudi za razvoj in ovrednotenje izobraževanja na tem področju, kar bi bil lahko tudi predmet spremljanja. Uporaba tega kazalnika je lahko odvisna od velikosti revizije. Število ur usposabljanja je primerna mera za manjše revizije, povprečno število ur usposabljanj pa se lahko uporablja za večje delovne skupine za posel po posameznih položajih revizijskih strokovnjakov (PCAOB, 2015a).

Z vidika merjenja virov v revizijski proces menim, da so izkušnje in usposobljenost članov delovne skupine za posel osnovni predpogoj za kakovost revidiranja. Ne glede na formalne zahteve glede usposobljenosti revizorjev, ki so opisane v poglavju 3.1.2, lahko podata kazalnika izkušnje revizijskega osebja in poglobljeno poznavanje panoge ter število ur usposabljanja revizijskega strokovnjaka vsebinski vpogled v dejansko usposobljenost ne le revizorjev, temveč tudi ostalih članov delovne skupine za posel, vključno z veščaki in ocenjevalci kakovosti posla, kar kaže na njihovo zmožnost izvedbe konkretnega revizijskega posla. Višja kakovost revidiranja je lahko dosežena z večjo usposobljenostjo članov delovne skupine za posel, saj ima bolj izkušeno osebje več znanja in kompetenc za

izvajanje učinkovite revizije. Bolj izkušeno osebje, predvsem na področju posameznih panog (npr. bančništvo, zavarovalništvo), lahko na podlagi preteklih izkušenj bolje razume in obravnava zadeve, ki so specifične za posamezno panogo.

V zvezi z izkušnjami članov delovne skupine za posel je lahko pomembna informacija, kdaj so posamezni člani delovne skupine za posel pridobili izkušnje na področju posamezne panoge zaradi hitro se spreminjajočih se poslovnih modelov in regulacije v posameznih panogah. Nadalje je za presojo usposobljenosti članov delovne skupine za posel pomembna informacija o fluktuaciji osebja, saj lahko pomenijo visoke stopnje fluktuacije nižjo stopnjo izkušenj in usposobljenosti članov delovne skupine za posel, kar lahko negativno vpliva na kakovost revidiranja, saj visoka fluktuacija osebja zaviralno vpliva na sposobnost revizijskega podjetja, da prepozna in učinkovito obravnava računovodska in revizijska vprašanja.

V zvezi z usposabljanjem revizijskega osebja je poleg formalnega usposabljanja pomembno, da revizijsko podjetje zagotavlja usposabljanje manj izkušenega osebja s strani partnerjev, zadolženih za posel, in bolj izkušenega osebja, zato je treba za razumevanje politike revizijskega podjetja na tem področju zagotoviti tudi relevantne podatke o tovrstnem usposabljanju. Večje število porabljenih ur za usposabljanje, predvsem na področju računovodskih in revizijskih tem, specifičnih za posamezne panoge, lahko prispeva k večji kakovosti revidiranja, saj z večjim usposabljanjem naraščata domačnost na omenjenih področjih ter sposobnost identificiranja, razumevanja in razreševanja specifičnih zadev, značilnih za posamezne panoge.

Kazalnik izkušnje revizijskega osebja je lahko koristen tudi pri spremljanju spoštovanja zahtev glede rotacije ključnih revizijskih partnerjev in ostalih članov delovne skupine, saj 17. člen Uredbe 537/2014 zahteva, da morajo ključni revizijski partnerji, odgovorni za izvajanje obvezne revizije subjekta javnega interesa, prekiniti sodelovanje z naročnikom najpozneje v sedmih letih po imenovanju, za ostale člane delovne skupine za posel pa je zahtevana postopna rotacija z zamenjavo posameznih članov delovne skupine za posel. Za presojo sposobnosti revizijskega podjetja, da obdrži svoje osebje in s tem zagotovi kakovostne vire v revizijski proces, so pomembni tudi kazalnik premestitve in odhodi revizijskega osebja. Visoka fluktuacija lahko kaže tako na ravni posamezne delovne skupine za posel kot na ravni revizijskega podjetja v določenem časovnem obdobju tudi na morebitne spremembe poslovnega modela revizijskega podjetja s preusmerjanjem aktivnosti s področja revidiranja na druga sorodna svetovalna področja.

Merjenje odstotka opravljenega dela v centrih za skupne storitve je v slovenskem prostoru manj uporabno kot v tujini, saj v Sloveniji zaenkrat velike multinacionalke nimajo sedežev, poleg tega je lokacijska razpršenost odvisnih podjetij v tujini, katerih matična podjetja imajo sedež v Sloveniji, z revizijskega vidika relativno obvladljiva. Druga ovira za uporabo centrov za skupne storitve sta zakonsko zahtevana priprava in vodenje revizijske

dokumentacije v slovenskem jeziku (ZRev-2, 39. člen). Uporaba centrov za skupne storitve lahko pride v poštev pri postopkih sprejemanja in nadaljevanja poslov z naročniki ter s tem povezanim ocenjevanjem tveganj znotraj velikih revizijskih mrež, zaradi česar bi bilo v primeru uporabe teh centrov smiselno tudi razkrivanje odstotka in narave opravljenega dela v centrih za skupne storitve.

3.2.3 Osredotočenost revizijskega osebja

Kazalnik **porabljeno število ur na tveganih področjih** meri čas, ki ga člani delovne skupine za posel porabijo na vseh ravneh tveganih področij, ki jih ugotovijo med načrtovanjem revizije. Na ravni posameznega posla se merijo skupaj zaračunane ure in odstotek ur po posameznih področjih ugotovljenih bistvenih tveganj za partnerja, zadolženega za posel, revizijsko osebje, osebje, ki zagotavlja tehnično pomoč, veščake in ocenjevalce kakovosti posla za tekoče leto (načrtovano) in predhodno leto (dejansko), na ravni revizijskega podjetja pa se navedeni kazalnik meri za vse revizijske posle po posameznih panogah, upoštevajoč povprečne zaračunane ure (PCAOB, 2015a).

Merjenje časa, ki ga posamezni člani delovne skupine za posel na posameznih hierarhičnih ravneh in ocenjevalci kakovosti posla namenijo področjem z bistvenim tveganjem, ki so opredeljena v fazi načrtovanja revizije, lahko kaže na to, ali je partner, zadolžen za posel, ustrezno porazdelil osebje glede na tveganost teh področij in ali se bolj izkušeno revizijsko osebje dovolj osredotoča na tvegana področja. Podatki, pridobljeni s tem in z naslednjim kazalnikom, pomagajo pri ugotavljanju potrebnega časa, ki ga mora bolj izkušeno revizijsko osebje nameniti za nadziranje dela manj izkušenega osebja (PCAOB, 2015a).

Merjenje časa, ki ga namenjajo področjem z bistvenim tveganjem delovne skupine za revizije javnih družb v določeni panogi znotraj istega revizijskega podjetja, lahko predstavlja podlago za boljše razumevanje narave tveganj, ki jih revizijsko podjetje identificira pri revizijah določene panoge, na način, na kakršen jih na splošno obravnava revizijsko osebje, in stopnje osredotočenosti članov delovne skupine za posel na ta področja. Različna podjetja v isti panogi imajo lahko drugačna tveganja zaradi razlik v sistemih, ljudeh ali procesih (PCAOB, 2015a).

Za razumevanje obvladovanja tveganj lahko revizijska podjetja v preglednem poročilu opišejo proces upravljanja s tveganji za prepoznavanje, merjenje in ublažitev bistvenih tveganj (IOSCO, 2015).

Komunikacija z revizijsko komisijo glede prepoznanih področij s pomembnimi tveganji je pomemben dejavnik predstavitve celotne revizijske strategije članom revizijske komisije. Člani delovne skupine za posel lahko z revizijsko komisijo razpravljajo o naravi in pomembnosti tveganih področij v tekočem in preteklem letu, o spremembah tveganih področij skozi leta, načrtovani dodelitvi virov na tvegana področja v tekočem letu ter o morebitni uporabi veščakov na teh področjih (CAQ, 2014).

Kazalnik **porazdelitev števila ur po posameznih stopnjah revizije** meri število ur revizijskega osebja na različnih hierarhičnih ravneh, ki je namenjeno za načrtovanje revizije, vmesno delo na terenu in dokončanje revizije. Na ravni posameznega posla se meri število skupno zaračunanih ur tekočega leta (načrtovano) in predhodnega leta (dejansko) za vsako fazo revizije (načrtovanje, četrtni pregledi, vmesno terensko delo, zaključni postopki revizije do datuma izdaje poročila, revizijski postopki po izdaji revizorjevega poročila do arhiviranja revizijske dokumentacije) za partnerja, zadolženega za posel, revizijsko osebje, tehnično osebje, veščake in ocenjevalca kakovosti posla. Na ravni revizijskega podjetja pa se navedeni kazalnik meri na podlagi odstotka ur, ki jih revizijsko podjetje kot celota nameni posameznim fazam revizije po posameznih hierarhičnih ravneh osebja (PCAOB, 2015a).

Navedeni kazalnik se lahko meri tudi na podlagi števila in odstotka opravljenih ur po posameznih fazah revizijskega procesa, opravljenih pred koncem finančnega leta in po njem (NBA, 2014).

Kakovost revidiranja je deloma odvisna od ustreznega načrtovanja in izvedbe revizije, pri čemer morajo biti celotne ure, porabljene za revizijo, porazdeljene za zagotovitev učinkovitosti celotnega revizijskega procesa. Količina časa, namenjena načrtovanju, je lahko ključnega pomena in je enako pomembna kot osebje, ki sodeluje v procesu načrtovanja. Enako velja tudi za ostale stopnje revizijskega postopka (PCAOB, 2015a).

Oba kazalnika, ki merita osredotočenost revizijskega osebja, imata uporabno vrednost v primeru, da se izračunavata za posamezne panoge, s čimer bi bila omogočena tudi primerjava izidov teh kazalnikov med posameznimi revizijskimi podjetji. Tako kot se razlikujejo tvegana področja revidiranja po posameznih panogah, je tudi poraba ur po posameznih stopnjah revizije odvisna od dejavnosti naročnika. Na primer v proizvodnem podjetju je lahko tvegano področje vrednotenje zalog, medtem ko v bančnem sektorju navedeno področje ni predmet posebnih revizorjevih obravnav. Prav tako je pri reviziji bank poraba ur na področju testiranja notranjih kontrol drugačna kot v primeru organizacijsko in vsebinsko manj kompleksnih podjetij v drugih panogah. Pri uporabi teh dveh kazalnikov je po mojem mnenju potrebno izide teh meritev ločiti bodisi po posameznih naročnikih bodisi po posameznih panogah, v katerih naročniki posameznega revizijskega podjetja delujejo, saj bi bili v nasprotnem primeru rezultati teh meritev zaradi neprimerljivosti neuporabni.

4 REVIZIJSKI PROCES

4.1 Zagotavljanje kakovosti revidiranja na ravni revizijskega procesa

4.1.1 Revizijski proces in postopek nadzora kakovosti revidiranja na ravni posameznega revizijskega posla

Revizija mora biti opravljena skladno s standardi revidiranja in mora biti predmet nadzora nad kakovostjo dela znotraj revizijskega podjetja v skladu z MSOK 1. Ti standardi zagotavljajo temelj za discipliniran pristop k oceni tveganja, načrtovanju, izvajanju revizijskih postopkov ter na koncu k oblikovanju in izražanju revizorjevega mnenja. Včasih metodologije, notranje usmeritve in postopki revizijskih podjetij zagotavljajo natančnejše napotke o zadevah, kot so zadolžitve za posamezne aktivnosti, notranje posvetovalne zahteve in oblike dokumentacije. Medtem ko revizijski standardi in metodologija revizijskega podjetja oblikujejo revizijski proces, mora biti način uporabe revizijskih postopkov v praksi prilagojen posameznemu revizijskemu poslu.

Glavne značilnosti **revizijskega procesa in postopka nadzora kakovosti na ravni posameznega revizijskega posla** so (IFAC, 2014a):

- Delovna skupina za posel izvaja le-tega skladno s standardi revidiranja, ustreznimi zakoni in predpisi, ter postopki nadzora nad kakovostjo dela znotraj revizijskega podjetja.
- Delovna skupina za posel ustrezno uporablja informacijsko tehnologijo.
- Obstaja učinkovita interakcija z drugimi sodelujočimi pri reviziji.
- Obstajajo ustrezni dogovori s poslovodstvom, da bi dosegli učinkovit in uspešen proces revizije.

V nadaljevanju so pojasnjene posamezne značilnosti revizijskega procesa in postopka nadzora kakovosti na ravni posameznega revizijskega posla.

- Delovna skupina za posel izvaja postopke revidiranja skladno s standardi revidiranja, ustreznimi zakoni in predpisi ter s postopki nadzora nad kakovostjo dela znotraj revizijskega podjetja.

Standardi revidiranja predstavljajo podlago za podporo kakovosti revidiranja in zaupanja predvidenih uporabnikov v računovodske izkaze. MSR vsebujejo cilje, zahteve in uporabo ter drugo pojasnjevalno gradivo, namenjeno podpori revizorju pri pridobivanju sprejemljivega zagotovila. MSR (IFAC, 2009a) zahtevajo, da revizor izvaja strokovno presojo in ohranja poklicno nezaupljivost ves čas načrtovanja in izvajanja revizije ter da med drugim:

- na podlagi poznavanja organizacije in njenega okolja, vključno z notranjim kontroliranjem organizacije, prepoznava in ocenjuje tveganja pomembne napačne navedbe zaradi prevare ali napake;
- z oblikovanjem in izvajanjem ustreznih odzivov na ocenjena tveganja pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali obstajajo pomembne napačne navedbe;
- na podlagi ugotovitev iz pridobljenih revizijskih dokazov oblikuje mnenje o računovodskih izkazih.

MSR 230 – Revizijska dokumentacija zahteva od revizorja, da pripravi zadostno revizijsko dokumentacijo, s čimer omogoči izkušenemu revizorju, ki predhodno ni bil povezan s tem revizijskim poslom, da spozna: vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov, opravljenih v skladu z zahtevami MSR ter z ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami; izide opravljenih revizijskih postopkov in pridobljene revizijske dokaze in bistvene zadeve, ki so se pojavile med revizijo, ter sklepe o njih in pomembne strokovne presoje, uporabljene pri sprejemanju teh sklepov. Dokumentacija o opravljenih strokovnih presojah se uporablja, kjer je to bistveno, za razlago revizorjevih sklepov in za okrepitev kakovosti presoje ter je podlaga za notranji pregled kakovosti opravljenega posla pred zaključkom posla in zunanji pregled kakovosti dela revizorja (IFAC, 2009c).

Nacionalne zakonodaje ali predpisi, kot to na primer zahteva 26. člen Direktive 2006/43/ES, pogosto zahtevajo od revizorjev, da opravljajo revizijo v skladu z revizijskimi standardi. Vendar pa vsi vidiki revizijskega procesa niso opredeljeni z revizijskimi standardi, zato imajo revizijska podjetja metodologije, ki omogočajo nadaljnjo specifikacijo revizijskih postopkov. Znotraj okvira standardov revidiranja in revizijskih metodologij so delovne skupine za posel fleksibilne glede izvedbe posamezne revizije ter narave in časa interakcije s poslovođstvom. Način izvedbe revizije v praksi je lahko pomemben dejavnik tako glede uspešnosti kot tudi učinkovitosti revizijskega procesa (IFAC, 2014a).

- Delovna skupina za posel ustrezno uporablja informacijsko tehnologijo.

Vse večja uporaba in zapletenost računalniških informacijskih sistemov zagotavlja možnosti za bolj učinkovito zbiranje revizijskih dokazov, na primer z uporabo računalniško podprtih revizijskih tehnik. Te tehnike imajo to prednost, da omogočajo obdelavo velikega števila transakcij in kontrol. Včasih zahteva uporaba takšnih tehnik sodelovanje strokovnjakov, kar je lahko zamudno, zlasti v prvem letu, ko se le-te uporabljajo. Uporaba informacijske tehnologije v revizijskih podjetjih vpliva na način izvajanja revizij in dokumentiranje opravljenega dela (IFAC, 2014a). Revizijska podjetja pričakujejo, da bo napredovanje informacijske tehnologija pomembno vplivalo na prihodnost revizije in revizorjev. Izkoriščanje nastajajočih tehnologij, ki so trenutno osredotočene, vendar neomejene, na velike količine podatkov in razvoj sofisticiranih analiz podatkov, lahko poveča vrednost revizije za zainteresirane stranke, in sicer z

zagotavljanjem globljega vpogleda v poslovanje organizacije in predvidevanja o nadaljnjem poslovanju, ter učinkovitost revizije (IFIAR, 2015).

Informacijska tehnologija se čedalje bolj uporablja kot pomoč delovni skupini za posel pri uporabi metodologije revizijskega podjetja. Navedeno lahko prispeva k večji učinkovitosti revidiranja in notranjega nadzora nad kakovostjo postopkov revidiranja, predvsem v primerih, ko so partnerji, zadolženi za posle, in osebje na različnih lokacijah, kar zmanjšuje možnosti za mentorstvo in praktično usposabljanje, saj omogoča uporaba računalniško podprtih revizijskih programov učinkovitejše pregledovanje opravljenega dela na različnih lokacijah. Tveganja za kakovost revidiranja, povezana z njihovo uporabo, vključujejo pretirano poudarjanje skladnosti izvajanja revizij z zahtevami revizijskih programov namesto spodbujanja razmišljanja o edinstvenih značilnostih naročnika revizije ter v primeru angažiranja novega osebja le-ti pogosto namenijo preveč časa za učenje o uporabi revizijske programske opreme namesto za razumevanje revizijskih konceptov (IFAC, 2014a).

- Obstaja učinkovita interakcija z drugimi sodelujočimi pri reviziji.

Večina velikih podjetij ima oddelke, hčerinske družbe ali skupna vlaganja oziroma eno ali več komponent, ki jih pogosto revidirajo druge delovne skupine za posle in ne tista, ki revidira matično podjetje. V MSR 600 – Posebne presoje – revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov) je določeno, da če ni uspešnega obojestranskega obveščanja med delovno skupino za revizijo konsolidacije in revizorji sestavnih delov, obstaja tveganje, da delovna skupina za revizijo konsolidacije morda ne bo pridobila zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na katerih bi utemeljila revizijsko mnenje za skupino. Jasno in pravočasno sporočanje zahtev delovne skupine za revizijo konsolidacije predstavlja osnovo za uspešno obojestransko obveščanje med delovno skupino za revizijo konsolidacije in revizorjem sestavnega dela (IFAC, 2009f).

Kadar so v revizijo vključeni poleg članov delovne skupine za posel tudi drugi strokovnjaki, je pomembno, da delovna skupina jasno komunicira z njimi o delu, ki naj se opravi. Ugotovitve iz opravljenega dela so drugi strokovnjaki dolžni jasno sporočiti, delovna skupina pa mora ugotoviti, ali opravljeno delo ustreza svojemu namenu, in se mora ustrezno odzvati na ugotovitve teh strokovnjakov. Številna velika podjetja imajo funkcijo notranje revizije, pri čemer je z vidika revizijske učinkovitosti in uspešnosti pomembno, da obstaja učinkovita interakcija med zunanji in notranji revizorji. Na primer funkcija notranje revizije lahko pomaga revizorju pri vpogledu v poslovanje podjetja in poslovna tveganja, kar lahko predstavlja pomemben prispevek za revizorjevo spoznavanje naročnika in oceno tveganj ter druge vidike revizije (IFAC, 2014a).

- Obstajajo ustrezni dogovori s poslovodstvom, da bi dosegli učinkovit in uspešen proces revizije.

Poslovodstvo skupine običajno pričakuje, da bo revizor skupine koordiniral delo tako, da bo opravljeno delo komponent učinkovito. Po mnenju nekaterih je navedeno možno le tedaj, če izvaja revizije komponent isto revizijsko podjetje ali podjetja v okviru iste revizijske mreže. Geografska razširjenost revizijskega podjetja in posledično sposobnost zagotavljanja pokritosti revizij hčerinskih družb in drugih delov skupine sta lahko pomembni. Po drugi strani pa nudi sodelovanje več različnih revizijskih podjetij, vključenih v revizijo skupine, priložnost za različna mnenja o tveganjih naročnika in ustrezne revizijske odzive, ki jih je treba obravnavati (IFAC, 2014a).

Poslovodstvo naročnika ima lahko interes, da je revizija končana v najkrajšem možnem času in s čim manj prekinjanja tekočega poslovanja podjetja. Uspešnost in učinkovitost revizijskega postopka se lahko izboljša (IFAC, 2014a):

- s strogim načrtovanjem, vključno, kjer je to primerno, z dogovorom s poslovodstvom glede potrebnih informacij in časovnega razporeda revizorjevega dela;
- s pravočasno interakcijo s poslovodstvom pri reševanju vprašanj, ugotovljenih med revizijo;
- s prizadevanjem za doseganje dogovorjenega časovnega razporeda in poročevalskih rokov;
- z izogibanjem večkratnim poizvedbam pri poslovodstvu o isti zadevi s strani različnih članov delovne skupine.

4.1.2 Revizijski proces in postopek nadzora kakovosti na ravni revizijskega podjetja

Usmeritve in postopki revizijskega podjetja vplivajo na proces revizije. Glavne značilnosti, ki prispevajo h kakovosti revizije, so (IFAC, 2014a):

- Revizijska metodologija je prilagojena glede na razvoj poklicnih standardov ter ugotovitev notranjega nadzora in zunanjih pregledov kakovosti dela revizorjev in revizijskih podjetij.
- Revizijsko metodologija spodbuja člane delovne skupine za posel k poklicnemu dvomu in izvajanju ustrezne strokovne presoje.
- Metodologija zahteva učinkovit nadzor in pregled opravljenega revizijskega dela.
- Metodologija zahteva ustrezno revizijsko dokumentacijo.
- Vzpostavljen mora biti strog nadzor nad kakovostjo opravljenih revizijskih postopkov, na podlagi katerega se spremlja kakovost revizije in posledično ustrezno ukrepa.
- Izvaja se ocenjevanje kakovosti posla, kjer je potrebno.

V nadaljevanju so pojasnjene posamezne značilnosti vpliva usmeritev in postopkov revizijskega podjetja na proces revizije.

- Revizijska metodologija je prilagojena glede na razvoj poklicnih standardov ter ugotovitev notranjega nadzora in zunanjih pregledov kakovosti dela revizorjev in revizijskih podjetij.

Metodologija revizijskega podjetja ne sme ostati statična, ampak se mora nenehno razvijati skladno s spremembami v strokovnih standardih in poslovnem okolju, poleg tega mora revizijsko podjetje pravočasno izboljšati revizijsko metodologijo in ostala revizijska orodja kot odziv na ugotovitve iz notranjih ali zunanjih pregledov kakovosti dela. Pri dokazovanju zavezanosti k nenehnemu izboljševanju lahko revizijsko podjetje analizira vzroke ugotovitev iz notranjih in zunanjih inšpekcijskih pregledov, da bi ugotovilo sistemske probleme in se nanje ustrezno odzvalo s sprejetjem ukrepov za izboljšanje revizijske metodologije in procesov (IFAC, 2009j).

- Revizijska metodologija spodbuja člane delovne skupine za posel k poklicnemu dvomu in izvajanju ustrezne strokovne presoje.

Večina revizijskih podjetij uporablja metodologije za pomoč osebju pri doseganju učinkovite in uspešne revizije ter nadzora kakovosti revizijskih procesov. Te metodologije včasih vključujejo uporabo revizijske programske opreme, ki podpira sklepe in ustvarja elektronske delovne dokumente, ki si jih je mogoče ogledati tudi na oddaljenih lokacijah. Takšne metodologije so lahko učinkovit mehanizem za doseganje doslednega upoštevanja revizijskih standardov in za preverjanje, ali so bili izvedeni vsi potrebni koraki v revizijskem postopku. Metodologije pomagajo tudi pri dokumentiranju opravljenega dela, in če je le-ta v elektronski obliki, pripomore s hitro izmenjavo informacij med osebjem na oddaljenih lokacijah k učinkovitemu usmerjanju in nadziranju posla (IFAC, 2009j).

Vendar pa obstaja tveganje negativnih posledic previsoke ravni preskriptivnih revizijskih metodologij za druge elemente kakovosti revidiranja. Pretirano preskriptivne revizijske metodologije so lahko posledica tveganja sodnih sporov ali naporov za pretirano skladnost z regulacijo in ugotovitvami inšpekcijskih pregledov. Primeri tveganja za kakovost revizije vključujejo (IFAC, 2014a):

- Če je skladnost z zelo normativno metodologijo preveč poudarjena, obstaja tveganje, da bo izkušeno osebje namenilo premajhen poudarek prilagajanju revizijskih postopkov glede na okoliščine in razmišljanju o potrebnosti opravljanja nadaljnjih revizijskih postopkov.
 - Pretirano poudarjanje opravljanja revizijskega procesa lahko preusmeri izkušeno osebje in partnerje od sprejemanja pomembnih strokovnih presoj.
 - Pretirano usmerjanje delovanja osebja lahko ogrozi motivacijo teh posameznikov glede nadaljevanja kariere v reviziji.
 - Potencialno oddaljitev partnerjev in osebja od naročnika revizije.
- Metodologija zahteva učinkovit nadzor in pregled opravljenega revizijskega dela.

Veliko podrobnega revizijskega dela lahko opravi relativno manj izkušeno osebje. V takih okoliščinah je nujno, da njihovo delo, če se opravlja na terenu ali drugje, vključno s prakso uporabe centrov za skupne storitve, nadzira in pregleda izkušeno osebje ter vodi delovne skupine za posel in partner, zadolžen za posel (IFAC, 2009j). Nekatere sodobne metodologije omogočajo elektronski pregled revizijske dokumentacije, kar omogoča lažjo in bolj učinkovito obravnavo revizijskih vprašanj, še posebej, ko se z isto zadevo ukvarjajo člani delovne skupine za posel v različnih državah in v različnih časovnih pasovih. Vendar pa elektronski pregled revizijske dokumentacije ni vedno učinkovito sredstvo za presojo temeljitosti opravljenih revizijskih postopkov in uporabe ustrezne stopnje poklicne nezaupljivosti s strani osebja ter za razvoj spretnosti in kompetenc manj izkušenega osebja (IFAC, 2014a).

- Metodologija zahteva ustrezno revizijsko dokumentacijo.

Revizijska dokumentacija, ki izpolnjuje zahteve MSR 230 – Revizijska dokumentacija in posebne zahteve v zvezi z dokumentacijo iz drugih primernih MSR, zagotavlja dokaze za revizorjevo osnovo za sklep o izpolnitvi revizorjevega glavnega cilja in dokaze, da je bila revizija načrtovana in izvedena v skladu z MSR ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami. Revizijska dokumentacija se uporablja še za vrsto drugih namenov, vključno z naslednjimi: pomaga delovni skupini za posel pri načrtovanju in izvajanju revizije; pomaga članom delovne skupine za posel, ki so odgovorni za nadzor, pri usmerjanju in nadziranju revizijskega dela ter pri izpolnjevanju nalog pregledovanja v skladu z MSR 220 – Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov, omogoča delovni skupini za posel, da lahko svoje delo obrazloži; ohranja zapise o zadevah trajnega pomena za bodoče revizije; omogoča opravljanje pregledov in nadzora z namenom obvladovanja kakovosti v skladu z MSOK 1 ali s strožjimi nacionalnimi zahtevami, in omogoča opravljanje zunanjega nadzora v skladu s primernimi zakonskimi, regulativnimi in drugimi zahtevami (IFAC, 2009c). Dokumentacija o utemeljitvi pomembnih revizijskih presoj verjetno poveča utemeljenost ugotovitev in posledično kakovost presoj revizorja. Proces dokumentiranja pomembnih zadev in sklepov revizorja izboljša utemeljenost miselnega procesa revizorja in veljavnost sprejetih zaključkov (IFAC, 2014a).

- Vzpostavljen mora biti strog nadzor nad kakovostjo opravljenih revizijskih postopkov, na podlagi katerega se spremlja kakovost revizije in posledično ustrezno ukrepa.

MSOK 1 zahteva, da revizijsko podjetje »vzpostavi usmeritve in postopke, namenjene pridobivanju sprejemljivega zagotovila, da se posli izvajajo v skladu s strokovnimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami ter da podjetje ali partner, zadolžen za posel, izdaja okoliščinam primerna poročila«. Take usmeritve in postopki vključujejo zadeve, pomembne za uveljavljanje doslednosti glede kakovosti opravljanja poslov, odgovornost za nadziranje in odgovornost za pregledovanje (IFAC, 2009j, str. 14). Revizijsko podjetje spodbuja s svojimi usmeritvami in postopki doslednost glede kakovosti

opravljanja poslov. To pogosto doseže s pisnimi ali elektronskimi priročniki, programskimi orodji ali drugimi oblikami standardizirane dokumentacije ter z usmerjevalnim gradivom, svojstvenim za panogo ali obravnavano zadevo. Primerno skupinsko delo in izpopolnjevanje pomagata manj izkušenim članom delovne skupine za posel, da jasno razumejo cilje dodeljenih delovnih nalog (IFAC, 2014a).

Nadziranje posla vključuje sledenje napredovanja posla, proučevanje sposobnosti in zmožnosti posameznih članov delovne skupine za posel, zadostnost namenjenega časa za izvršitev njihovih nalog, razumevanje navodil in skladnost opravljenega dela z načrtovanim pristopom k revizijskemu poslu, obravnavanje bistvenih zadev, ki se pojavijo med poslom, preučevanje njihovega pomena in ustrezno prilagajanje načrtovanega pristopa ter opredeljevanje zadev, o katerih naj se posvetujejo med potekom posla ali pa jih preučijo bolj izkušeni člani delovne skupine za posel (IFAC, 2014a).

Pregledovanje obsega preučitev skladnosti opravljenega dela s strokovnimi standardi in ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami, izpostavljenosti bistvenih zadev za nadaljnje proučevanje, primernosti opravljenih posvetov ter dokumentiranja in izvršitve sprejetih sklepov, potrebnosti spremembe vrste, časa in obsega opravljenih del, podprtosti sprejetih sklepov z opravljenim delom in s primerno dokumentacijo v zvezi s tem ter pregledovanje zadostnosti in ustreznosti pridobljenih dokazov za podporo poročilu in doseganja ciljev revizijskih postopkov (IFAC, 2014a).

Nekatera revizijska podjetja delujejo na mednarodni ravni prek mreže podjetij, ki je opredeljena kot večja struktura, namenjena sodelovanju in v katero spada revizijsko podjetje, in ki je jasno usmerjena k skupni delitvi dobička ali stroškov ali pa ima skupno lastništvo, nadzor ali upravo, skupne usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti, skupno poslovno strategijo, skupno uporabo blagovne znamke ali pomembnega dela strokovnih virov (Direktiva 2006/43/ES, 7. točka 2. člena). Revizijske mreže pogosto delijo skupne metodologije in nadzor kakovosti ter spremljanja politik in postopkov. Nekatere mreže delijo tudi smernice v zvezi z vrednotami, etiko in odnosom ter imajo programe za izboljšanje znanja in izkušenj partnerjev in osebja (IFAC, 2014a).

Poleg postopkov spremljanja, povezanih z ureditvijo obvladovanja kakovosti, kot jih določa MSOK 1, so lahko revizijska podjetja tudi predmet zunanjega nadzora; tako na primer Direktiva 2006/43/ES v 32. členu določa, da so vsi revizorji in revizijska podjetja predmet javnega nadzora, in sicer vsaj vsakih šest let oziroma v primeru revizorjev javnih družb vsaj vsaka tri leta. Rezultati teh pregledov (vključno z inšpekcijskimi pregledi, opravljenimi s strani neodvisnih revizijskih regulatorjev) zagotavljajo pomembne povratne informacije – te vodijo k popravljivim ukrepom, ki prispevajo k izboljšanju kakovosti revizije. Poleg obravnavanja vseh pomanjkljivosti, ki so bile ugotovljene pri pregledu posameznih revizij, je pomembno, da revizijska podjetja sprejmejo ustrezne ukrepe za odpravo sistemskih vprašanj, ki so posledica ugotovitev notranjih in zunanjih dejavnosti

spremljanja in nadzora nad kakovostjo dela revizorjev, ter ustrezno ukrepajo (IFAC, 2014a).

- Izvaja se ocenjevanje kakovosti posla, kjer je potrebno.

Ocenjevanje kakovosti posla omogoča pridobitev nepristranskega ovrednotenja bistvenih presoj, ki jih je oblikovala delovna skupina, ter sprejetih sklepov pri oblikovanju poročila. Poročilo o poslu ne sme biti datirano pred dokončanjem ocenjevanja kakovosti posla. Ocenjevanje kakovosti posla je po MSOK 1 obvezno za vse revizije računovodskih izkazov organizacij, ki kotirajo, ter za ovrednotenje vseh drugih revizij in preiskav računovodskih informacij iz preteklosti ter drugih poslov dajanja zagotovil in sorodnih storitev, za katere revizijsko podjetje presodi, da je le-to potrebno (IFAC, 2009j).

Obseg ocenjevanja kakovosti posla je med drugim lahko odvisen od zapletenosti posla, od tega, ali organizacija kotira ali ne, in od tveganja, da bi utegnilo biti poročilo glede na okoliščine neustrezno, ter vključuje vsaj razpravo s partnerjem, zadolženim za posel, o bistvenih zadevah, pregled računovodskih izkazov ali drugih informacij v zvezi z zadevo ter predlaganega poročila, pregled izbrane dokumentacije, ki se nanaša na bistvene presoje, ki jih je oblikovala delovna skupina, in na sklepe, ki jih je sprejela, in ovrednotenje sprejetih sklepov pri oblikovanju poročila in proučitev, ali je predlagano poročilo primerno. Ocenjevanje kakovosti poslov morajo opraviti ustrezno strokovno usposobljene osebe s potrebnimi izkušnjami in ugledom. Izvajanje ocenjevanja kakovosti posla zahteva sprotno komunikacijo med ocenjevalcem kakovosti posla in partnerjem, zadolženim za posel, ob ustreznih fazah med potekom posla, kar omogoča, da se hitro razrešijo bistvene zadeve v skladu z željami ocenjevalca kakovosti posla bodisi na datum poročila ali pa pred tem (IFAC, 2009j).

4.1.3 Revizijski proces in postopek nadzora kakovosti na nacionalni ravni

Nacionalne regulativne dejavnosti lahko vplivajo na postopke revidiranja. MSR izdaja International Auditing and Assurance Standards Board, International Accounting Education Standards Board (v nadaljevanju IESBA) postavlja visokokakovostne standarde etike in druge pomembne predpise za računovodske strokovnjake, International Ethics Standards Board of Accountants (v nadaljevanju IAESB) pa razvija in krepi strokovno izobraževanje revizorjev ter zajema tehnično usposobljenost in strokovne sposobnosti, vrednote, etiko in odnos revizorjev.

Obstaja **splošno sprejetje teh standardov na nacionalni ravni**, katerih glavne značilnosti so (IFAC, 2014a):

- Standardi revidiranja in druge objave pojasnjujejo osnovne cilje kot tudi posebne zahteve, ki veljajo.
- Organi odgovorni za zunanje revizijske preglede upoštevajo ustrezne lastnosti kakovosti revizije tako na ravni revizijskih podjetij in na ravni posamezne revizije.

- Obstajajo učinkoviti sistemi za preiskavo domnevnih napak pri reviziji in za disciplinske ukrepe, kadar je to primerno.

V nadaljevanju so pojasnjene posamezne značilnosti sprejetja revizijskih standardov na nacionalni ravni.

- Standardi revidiranja in druge objave pojasnjujejo osnovne cilje in tudi posebne zahteve, ki veljajo.

Nespoštovanje pravil revidiranja in drugih strokovnih zahtev se lahko kaznuje z zakonom ali s predpisi (Direktiva 2006/43/ES, 30. člen). Pomembno je, da so takšne zahteve visokokakovostne in pojasnjujejo temeljne cilje. MSR vsebujejo cilje, zahteve in uporabo ter drugo pojasnjevalno gradivo, namenjeno podpori revizorju pri pridobivanju sprejemljivega zagotovila (IFAC, 2009a). IESBA postavlja visokokakovostne standarde etike skozi razvoj mednarodno sprejemljivega Kodeksa etike za računovodske strokovnjake, IAESB pa razvija strokovno izobraževanje revizorjev z izdajanjem IES. Navedeni standardi so splošno sprejeti v številnih državah. Standardi revidiranja morajo biti stalno predmet presoje na podlagi povratnih informacij o njihovi uporabi in izvajanju. Vendar pa je za avtorje standardov pomembno, da se zavedajo vpliva, ki ga imajo lahko redni popravki standardov na usposabljanje in izvajanje revidiranja skladno s standardi. IFAC zahteva od svojih članic, da sprejmejo ukrepe za sprejemanje in izvajanje MSR, Kodeksa etike za računovodske strokovnjake in mednarodnih standardov izobraževanja v njihovi jurisdikciji in zagotovijo pomoč pri njihovem izvajanju. V nekaterih državah so MSR spremenjeni tako, da se upoštevajo ali dopolnijo z dodatnimi nacionalnimi zahtevami (IFAC, 2014a).

- Organi, odgovorni za zunanje revizijske preglede, upoštevajo ustrezne lastnosti kakovosti revizije tako na ravni revizijskih podjetij kot tudi na ravni posamezne revizije.

Zunanji pregledi kakovosti dela revizijskih podjetij in revizorjev so priložnost za ocenjevanje izpolnjevanja skladnosti dela revizorjev s standardi revidiranja in pogosto tudi z drugimi vidiki kakovosti revidiranja. Ukrepi, ki jih revizijska podjetja sprejmejo na podlagi ugotovitev zunanjih pregledov kakovosti, lahko vodijo k izboljšanju učinkovitosti revidiranja in v primeru javne objave rezultatov teh pregledov k večji ozaveščenosti med zainteresiranimi strankami o vprašanih kakovosti revidiranja. Ugotovitve iz zunanjih revizijskih pregledov je treba analizirati in v določenem časovnem obdobju posredovati določevalcem standardov (IFAC, 2014a).

- Obstajajo učinkoviti sistemi za preiskavo domnevnih napak pri reviziji in za disciplinske ukrepe, kadar je to primerno.

Revizijske napake je težko opredeliti, zlasti zato, ker revizija vključuje strokovno presojo in ker so merila iz zakonov in predpisov včasih nejasna in jih je težko uveljaviti. Učinkovitost disciplinskih dejavnosti se poveča z jasno opredelitvijo meril, kaj predstavlja revizijski neuspeh (IFAC, 2014a).

Direktiva 2006/43/ES v 32. členu zahteva vzpostavitev učinkovitega sistema javnega nadzora za zakonite revizorje in revizijska podjetja ter določitev pristojnega organa, odgovornega za ta nadzor. Učinkoviti sistemi preiskav in sankcij morajo biti zagotovljeni za odkrivanje, popravljanje in preprečevanje neustreznega opravljanja obvezne revizije ter za učinkovite, sorazmerne in odvračilne sankcije za revizorje in revizijska podjetja, če ti obveznih revizij ne izvajajo v skladu s predpisi. Sprejeti ukrepi in sankcije proti revizorjem in revizijskim podjetjem morajo biti javnosti ustrezno dostopni. Sankcije vključujejo: možnost odvzema dovoljenja; uradno obvestilo, ki od fizične ali pravne osebe, odgovorne za kršitev, zahteva, naj preneha zadevno ravnanje in se odreče njegovi ponovitvi; javno izjavo, v kateri je navedena odgovorna oseba in narava kršitve in ki se objavi na spletni strani pristojnih organov; začasno prepoved za obdobje največ treh let, v kateri zakoniti revizor, revizijsko podjetje ali ključni revizijski partner ne sme izvajati obveznih revizij in/ali podpisovati revizijskih poročil; izjavo o tem, da revizijsko poročilo ne izpolnjuje zahtev 28. člena Direktive 2006/43/ES ali 10. člena Uredbe 537/2014, če je ustrezno; začasno prepoved izvajanja funkcij v revizijskih podjetjih ali subjektih javnega interesa za člana revizijskega podjetja ali člana upravnega ali poslovnega organa subjekta javnega interesa za obdobje največ treh let; naložitev upravne denarne kazni za fizične in pravne osebe (Direktiva 2006/43/ES, 30. a člen). Pri določanju vrste in višine sankcij se upoštevajo vse ustrezne okoliščine, kar po potrebi zajema: resnost in trajanje kršitve; stopnjo odgovornosti odgovorne osebe; finančno trdnost odgovorne osebe, na primer, kakor kaže skupni promet odgovornega podjetja ali letni prihodek odgovorne osebe, če je to fizična oseba; zneske pridobljenih dobičkov ali preprečenih izgub s strani odgovorne osebe, če jih je mogoče opredeliti; raven sodelovanja odgovorne osebe s pristojnim organom; prejšnje kršitve odgovorne pravne ali fizične osebe (Direktiva 2006/43/ES, 30. b člen).

4.2 Merjenje revizijskega procesa

4.2.1 Vodenje z zgledom

Neodvisna raziskava osebja revizijskega podjetja v obliki anonimne ankete, ki se pošlje sedanjemu in bivšemu osebju revizijskega podjetja na različnih ravneh, lahko prispeva pri raziskavi, ki lahko vključuje tako objektivne in subjektivne poglede osebja glede zgleda z vrha, uspeha zaposlovanja osebja, usposabljanja, nadzora kot tudi, v kolikšni meri so nagrade neodvisne od pritiska strank. Objektivni rezultati ankete so lahko koristni za izdelavo primerjave med revizijskimi podjetji in ovrednotenje povezave s kakovostjo

revidiranja. Ustrezen zgled z vrha in način komuniciranja revizijskega podjetja v zvezi s tem sta na splošno pomembna za spodbujanje poklicne nezaupljivosti, nepristranskosti in neodvisnosti osebja revizijskega podjetja. Podatki iz anonimnih neodvisnih raziskav osebja revizijskega podjetja lahko zagotovijo edinstven vpogled v dojemanje osebja o zavezanosti revizijskega podjetja do kritičnih elementov kakovosti revidiranja (PCAOB, 2015a).

Menim, da bi morali biti rezultati navedene raziskave predmet podrobne analize in interpretacije, saj so lahko predvsem subjektivni pogledi na vodstvo revizijskega podjetja pristranski. Bivše osebje revizijskega podjetja je lahko pretirano kritično do vodstva revizijskega podjetja, medtem ko je lahko sedanje osebje premalo kritično do zagotavljanja neodvisnosti. Uporaba tovrstnih raziskav je lahko z vidika primerjave med revizijskimi podjetji vprašljiva, saj je težko zagotoviti primerjavo kakovosti revidiranja zgolj na podlagi subjektivnih mnenj revizijskega osebja. Ob uporabi drugih v nadaljevanju navedenih kazalnikov pa bi navedena raziskava lahko služila kot pomoč pri interpretaciji dobljenih rezultatov teh kazalnikov.

4.2.2 Spodbude za zagotavljanje kakovostnih revizij s strani revizijskega osebja

Kazalnik **honorarji, število potrebnih ur in tveganost naročnika** kaže razmerje med honorarji in zaračunanimi urami na ravni posameznega posla ali revizijskega podjetja v primerjavi s tveganostjo naročnika. Na ravni posameznega revizijskega posla se meri odstotna sprememba pri honorarju za revizijske storitve in zaračunanih urah za partnerja, zadolženega za posel, in ostalo revizijsko osebje skupaj z identifikacijo naročnika kot visoko tvegane, med tekočim in preteklim letom. Na ravni revizijskega podjetja se ta kazalnik meri na način, da se ugotavlja odstotna sprememba celotnih prihodkov iz revizij javnih družb in vseh zaračunanih ur partnerjev, zadolženih za posle, in ostalega osebja skupaj z odstotkom javnih družb, ki so bile ocenjene kot visoko tvegane, med tekočim in preteklim letom (PCAOB, 2015a).

Kombinacija padca honorarjev za revizijske storitve in zmanjšanje revizijskega dela lahko povzroči zmanjšano kakovost revizije. Ta kombinacija je lahko še posebej problematična za revizijska podjetja, ki imajo veliko število visoko tveganih javnih družb. Ta kazalnik poskuša izpostaviti primere, v katerih lahko gospodarski pritiski ustvarijo tak odnos. Ta kazalnik kaže na to, kako se revizijski honorarji razlikujejo v odvisnosti od revizijskega tveganja (na primer, ali odražajo premijo za tveganje ali večje prizadevanje revizorja) in ali je delo prerazporejeno od bolj izkušenega k manj izkušenemu osebju ob spremembi honorarja (PCAOB, 2015a).

Kazalnik **ocenjevanje kakovosti dela in nagrajevanje** meri morebitno korelacijo med ocenjeno kakovostjo dela in višino nagrad. ASIC (2013) navaja, da so partnerji ter direktorji in vodstvo revizijskega podjetja odgovorni za kakovost revizije, pri čemer je

ključno z vidika merjenje kakovosti revidiranja, na kakšen način merijo uspešnost kakovosti revidiranja, npr. kako ocenjujejo uspešnost in v kolikšni meri to vpliva na nagrajevanje.

Na ravni revizijskega podjetja se za merjenje tega kazalnika uporablja (PCAOB, 2015a):

- odstotek partnerjev, zadolženih za posel, in višjega revizijskega osebja z visoko ocenjeno kakovostjo dela,
- odstotek partnerjev, zadolženih za posel, in višjega revizijskega osebja z visoko ocenjeno kakovostjo dela in podpovprečnim povečanjem nagrade,
- odstotek partnerjev, zadolženih za posel, in višjega revizijskega osebja z nizko ocenjeno kakovostjo dela,
- povprečen odstotek naraščanja ali zmanjšanja nagrad, prejetih s strani partnerjev, zadolženih za posel, in višjega osebja z nizko ocenjeno kakovostjo dela.

Primerjava notranjega ocenjevanja kakovosti dela in stopnje nagrad lahko kaže na zavezanost revizijskega podjetja h kakovosti. Ta kazalnik kaže na to, v kolikšni meri postopek ocenjevanja osebja znotraj revizijskega podjetja razlikuje med osebjem na vsaki hierarhični ravni podjetja na podlagi kakovosti opravljenega dela in s tem povezano ustreznostjo nagrajevanja. Odvisnost nagrajevanja od kakovosti opravljenega dela kaže na zavezanost revizijskega podjetja h kakovosti in lahko ustvari močno spodbudo za revizijsko osebje (PCAOB, 2015a).

Rezultati kazalnikov za merjenje spodbud za zagotavljanje kakovostnih revizij s strani revizijskega osebja skupaj z uporabo kazalnikov poglobljeno poznavanje panoge in porabljeno število ur na tveganih področjih, ki se uporabljajo za merjenje virov v revizijskem procesu, kažejo na sposobnost revizijskega podjetja, da prepozna in ustrezno obravnava tvegane naročnike, in sicer na podlagi alokacije ustreznega osebja, ki ima bodisi specifična znanja s področja posameznih panog bodisi posameznih tveganih področij, kot je na primer vrednotenje finančnih instrumentov, ter da se ustrezno odzove na morebitne pritiske znižanja revizijskega honorarja v primeru slabših gospodarskih razmer.

Pri ovrednotenju rezultatov kazalnika honorarji, število potrebnih ur in tveganost naročnika bi bilo potrebno rezultate interpretirati po posameznih panogah, kar bi omogočilo tudi primerjavo med posameznimi revizijskimi podjetji, ter opisati razloge za pomembna odstopanja honorarjev in števila zaračunanih ur v tekočem letu v primerjavi s preteklim letom. V primeru dogovarjanja pogojev revizijskega posla za več let, ko so revizijski honorarji vnaprej določeni za revizije računovodskih izkazov več poslovnih let, bi bilo smiselno navedeni kazalnik izračunavati in prikazovati za daljše obdobje (npr. za 5 let).

Uporaba kazalnika ocenjevanje kakovosti dela in nagrajevanje na nacionalni ravni je v primeru mednarodnih revizijskih podjetij lahko problematična, saj se običajno nagrade

partnerjem, zadolženim za posel, določajo na regionalni ravni, zato je uporaba tega kazalnika smiselna ob upoštevanju sistema nagrajevanja znotraj posamezne mreže revizijskih podjetij. Z uporabo tega kazalnika je mogoče zadostiti tudi zahtevi 13. člena Uredbe 537/2014 glede razkrivanja informacij o osnovi za prejemke partnerjev v revizijskih podjetjih.

4.2.3 Neodvisnost

Kazalnik **skladnost z etičnimi zahtevami** meri več elementov usposabljanja s področja neodvisnosti in programa spremljanja ter pomena, ki ga revizijsko podjetje pripisuje temu programu (PCAOB, 2015a). Skladnost z etičnimi zahtevami po mnenju ACRA (2015b) kaže na zavezanost in sposobnost revizijskega podjetja, da vzdržuje revizorjevo neodvisnost.

Na ravni posameznega revizijskega posla se kazalnik izračunava na podlagi (PCAOB, 2015a):

- odstotka revizijskega osebja, imenovanega za opravljanje določenega revizijskega posla, ki je predmet pregledov skladnosti revizijskega podjetja glede zagotavljanja neodvisnosti,
- povprečnega števila ur obveznega usposabljanja s področja neodvisnosti na posameznega člana delovne skupine za posel.

Na ravni revizijskega podjetja se kazalnik izračunava na podlagi (PCAOB, 2015a):

- odstotka celotnega revizijskega osebja, ki je predmet pregledov skladnosti revizijskega podjetja glede zagotavljanja neodvisnosti,
- povprečnega števila ur obveznega usposabljanja s področja neodvisnosti na zaposlenega in ostale zunanje strokovnjake, ki sodelujejo pri poslih revizijskega podjetja,
- odstotka revizij javnih družb, ki so predmet pregleda notranjega nadzora kakovosti glede spoštovanja neodvisnosti na letnem nivoju,
- ravni vlaganj v centralizirano podporo in spremljanje skladnosti z zahtevami po neodvisnosti,
- odstotka javnih družb, ki jih je revizijsko podjetje izgubilo zaradi kršenja neodvisnosti.

FAOA (2015b) meri skladnost z etičnimi zahtevami na podlagi razmerja med celotnim honorarjem, zaračunanim za nerevizijske storitve, glede na celotni honorar za opravljene revizijske storitve pri naročnikih, ki so subjekti javnega interesa.

Revizorjeva nepristranskost je ključen predpogoj za kakovost revidiranja, pri čemer več kazalcev nakazuje na ta pogoj, kot je na primer neodvisna raziskava osebja revizijskega podjetja. Druga vprašanja neodvisnosti so enako pomembna, vključno z dogovori, ki

vključujejo vzajemnost interesov med revizorjem in naročnikom, revizorjevo udejstvovanje kot članom uprave naročnika ter zagotavljanje prepovedanih nerevizijskih storitev s strani revizorja. Usposabljanje in notranji pregledi kakovosti revidiranja kažejo na trdno zavezo revizijskega podjetja k neodvisnosti in kakovosti revidiranja (PCAOB, 2015a).

Kazalnik skladnost z etičnimi zahtevami je izjemno pomemben, saj kršitve etičnih pravil lahko ogrozijo kakovost revidiranja zaradi konflikta interesov, kar lahko prispeva k nezanesljivosti revizorjeve strokovne presoje in njegovega poročila. Pri uporabi kazalnika skladnost z etičnimi zahtevami bi bilo potrebno poleg zgoraj navedenih informacij glede usposabljanja in notranjih postopkov revizijskega podjetja za zagotavljanje neodvisnosti razkriti tudi informacije o opravljanju nerevizijskih storitev pri naročnikih revizijskih storitev, saj morajo velike družbe v letnem poročilu razkriti znesek, porabljen za revizorja za revidiranje letnega poročila, in ločeno znesek, izplačan temu revizorju za druge storitve dajanja zagotovil, storitve davčnega svetovanja in za druge nerevizijske storitve (Zakon o gospodarskih družbah, Ur. l. RS, št. 65/09 – UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13, 55/15, četrti odstavek 69. člena).

Glede na prepoved opravljanja nerevizijskih storitev na podlagi 45. člena ZRev-2 in 5. člena Uredbe 537/2014 je za razumevanje obvladovanja kakovosti revidiranja na področju zagotavljanja neodvisnosti za uporabnike revizijskih storitev pomembno, da revizijska podjetja pojasnijo vrsto in obseg opravljenih nerevizijskih storitev po posameznih vrstah revidiranih subjektov (npr. subjekti javnega interesa, ostali subjekti, zavezani k obvezni reviziji) ter po posameznih panogah, saj lahko informacije o izvajanju nerevizijskih storitev s strani revizijskih podjetij povzročijo dvom o zavezanosti in sposobnosti revizijskega podjetja za zagotavljanje neodvisnosti.

4.2.4 Infrastruktura

Kazalnik **infrastruktura, ki podpira kakovost revidiranja** meri znesek vlaganj revizijskega podjetja v ljudi, procese in tehnologije, potrebne za zagotavljanje kakovosti revidiranja. Na ravni posameznega revizijskega posla se merijo stroški, povezani z delovno skupino za posel, kot odstotek prihodkov, ustvarjenih s posameznim revizijskim poslom. Na ravni revizijskega podjetja se merijo z revizijsko prakso povezani stroški kot odstotek celotnih prihodkov revizijskega podjetja. Investiranje revizijskega podjetja v infrastrukturo revizijske prakse lahko kaže na zavezanost h kakovosti revidiranja. Izračun stroškov, ki predstavljajo takšne naložbe, je v določenih primerih težak. Usposabljanje na področju revidiranja in računovodstva na seminarjih se lahko v določenih primerih šteje k tovrstnim vlaganjem. Vlaganja v revizijsko tehnologijo lahko pripomorejo k boljšemu izvajanju revizij, vendar so le ta včasih namenjena racionalizaciji postopkov za izboljšanje postopkov na način, ki ne izboljša učinkovitosti revizije (PCAOB, 2015a).

Vlaganje revizijskih podjetij v ljudi, procese in tehnologijo je po mojem mnenju nujno potrebno za zagotavljanje učinkovitega izvajanja revizij. Nizki zneski teh vlaganj lahko kažejo na to, da se revizijsko podjetje usmerja na druga svetovalna področja ali pa uporablja centre za skupne storitve, v katerih se opravljajo določeni revizijski postopki; zato je treba pri interpretaciji obravnavanega kazalnika upoštevati tudi kazalnik odstotek opravljenega dela v centrih za skupne storitve, ki je podrobneje pojasnjen v poglavju 3.2.2. Visoki zneski teh vlaganj, predvsem v računalniško podprte revizijske programe, lahko po eni strani zagotovijo, da se v te programe vgrajene zahteve revizijskih metodologij dosledno spoštujejo, po drugi strani pa ti programi omogočajo obdelavo velikega števila podatkov, kar prispeva tako k učinkovitosti revizijskega procesa kot tudi k lažjemu nadzoru opravljenega dela. Kljub temu pa lahko preveliko zanašanje na računalniške rešitve zmanjša revizorjevo sposobnost izvajanja strokovne presoje, predvsem v tistih primerih, ko revizijsko podjetje ne vlaga istočasno v razvoj revizijske metodologije glede na specifičnosti panog, v katerih delujejo naročniki posameznega revizijskega podjetja.

4.2.5 Spremljanje in popravljalni ukrepi

Število in narava ugotovitev notranjega pregleda kakovosti je lahko pokazatelj kakovosti revidiranja. Ta kazalnik lahko zagotovi primerjalne informacije za oceno smeri prizadevanja revizijskega podjetja glede izboljšanja kakovosti revizijskih storitev. Poleg tega kažejo na temeljit pristop notranjega pregleda kakovosti v revizijskem podjetju ustrezni popravljalni ukrepi kot odziv na ugotovljene pomanjkljivosti s strani notranjega pregleda kakovosti (PCAOB, 2013).

Pogostost notranjega nadzora kakovosti znotraj revizijskega podjetja je po mnenju CAQ (2014) pomembno za prepoznavanje področij, na katerih so potrebne izboljšave kakovosti revidiranja. Pri številu notranjih nadzorov posameznih partnerjev, zadolženih za posel, lahko predstavlja odstotek pregledanih revizijskih spisov ter s tem povezanih ugotovitev podlago za načrtovanje dodatnih revizijskih postopkov ali učinek teh ugotovitev na revizijo posameznega naročnika. NBA (2014) zahteva, da se v letnem ali preglednem poročilu razkrijejo: število pregledanih revizijskih spisov, povzetek ugotovitev ter popravljalni ukrepi ali sankcije kot posledica ugotovitev notranjega nadzora kakovosti.

Na ravni posameznega revizijskega posla se merijo rezultati kateregakoli notranjega pregleda kakovosti posla, pri čemer se ocenjujeta ustreznost sprejetih sklepov s strani delovne skupine za posle in podprtost le-teh z revizijskimi dokazi, vključno s številom ugotovljenih neskladnosti s pravili revidiranja. Na ravni revizijskega podjetja se meri (PCAOB, 2015a; PwC, 2014):

- odstotek javnih družb, katerih revizije so bile predmet notranjega pregleda kakovosti,
- odstotek notranjih pregledov kakovosti revizij javnih družb z eno ugotovljeno pomanjkljivostjo,

- odstotek notranjih pregledov kakovosti revizij javnih družb z več kot eno ugotovljeno pomanjkljivostjo.

Notranji pregled kakovosti lahko pokaže stopnjo pozornosti, ki jo revizijsko podjetje posveča spremljanju in izboljševanju kakovosti v svoji revizijski praksi. Analiza ugotovitev pregleda kakovosti revizije zahteva ustrezno obravnavo. Večji obseg ugotovljenih pomanjkljivosti lahko sicer kaže na neustreznost poslovanja revizijskega podjetja, vendar pa pravočasno prepoznavanje in ustrezni popravljalni ukrepi kažejo na strog pristop notranjega pregleda kakovosti, kar lahko pomeni zavezanost revizijskega podjetja k izboljšanju kakovosti revidiranja. Poleg tega lahko primerjava ugotovitev notranjega pregleda kakovosti in zunanjega nadzora kaže na prednosti in slabosti prizadevanj revizijskega podjetja za nadzor kakovosti (PCAOB, 2015a).

NBA (2014), FAOA (2015a) in PwC (2014) uporabljajo kot mero notranje kakovosti revizijskega procesa naslednje dejavnike:

- število pregledanih revizijskih spisov s strani strokovnjakov, ki niso del delovne skupine za posel, pred izdajo revizorjevega poročila (vključno s pregledom ocenjevalca kakovosti posla), pri katerih se preverja tudi uporaba nedavnih usmeritev revizijskega podjetja in sprememb revizijske metodologije,
- število opravljenih ocen kakovosti posla, celotno število in odstotek le-teh pregledov glede na celotno število obveznih revizij,
- število ur partnerjev/direktorjev, menedžerjev in ostalega osebja, porabljenih za ocenjevanje kakovosti posla, celotno število ter odstotek teh ur na posamezno oceno kakovosti posla,
- povprečno število porabljenih ur ocenjevalca kakovosti posla na revizijo subjekta javnega interesa.

Število in vrsta ugotovitev zunanjega pregleda kakovosti s strani neodvisnega javnega nadzornika sta lahko kazalnik kakovosti revidiranja (PCAOB, 2015a). Ta kazalnik lahko sčasoma zagotovi primerjalne informacije za oceno smeri prizadevanj revizijskega podjetja glede izboljšanja kakovosti revidiranja. Na ravni posameznega revizijskega posla se merijo rezultati kateregakoli zunanjega pregleda kakovosti posla, vključno s številom ugotovljenih neskladnosti s pravili revidiranja. Na ravni revizijskega podjetja se meri:

- število in odstotek ugotovitev zunanjega nadzora kakovosti dela, ki rezultirajo v eni pomanjkljivosti,
- število in odstotek ugotovitev zunanjega nadzora kakovosti dela z več kot eno ugotovljeno pomanjkljivostjo,
- število in odstotek ugotovitev zunanjega nadzora kakovosti dela, ki sta pripeljala do popravka revidiranih računovodskih izkazov,
- število, narava in datum objave ugotovitev zunanjega nadzora kakovosti dela v poročilu javnega nadzornika skupaj z morebitnimi popravljivimi ukrepi.

Zunanji nadzor kakovosti revizijskega dela se osredotoča na ugotavljanje skladnosti opravljanja revizij s pravili revidiranja. Ti pregledi lahko identificirajo razloge, ki lahko povzročijo revizijske pomanjkljivosti. Ugotovitve javnega nadzornika lahko zagotovijo osnovo za ocenjevanje drugih kazalnikov (npr. za primerjavo stopnje izkoriščenosti osebja ali uporabe oseb s specializiranimi spretnostmi in znanjem z ugotovitvami zunanjega nadzora) in za preizkušanje učinkovitosti sistemov notranjih kontrol kakovosti v revizijskem podjetju (PCAOB, 2015a).

Medtem ko zahteva Direktiva 2006/43/ES v 40. členu v zvezi z zunanjimi pregledi kakovosti revidiranja zgolj navedbo v preglednem poročilu o tem, kdaj je bil opravljen zadnji pregled zagotavljanja kakovosti, pa IOSCO (2015) in ASIC (2013) navajata, da bi morala revizijska podjetja v preglednih poročilih razkriti informacije o obsegu in rezultatih zunanjega nadzora kakovosti, vključno z glavnimi ugotovitvami teh pregledov, ter o sprejetih popravljalnih ukrepih s strani revizijskega podjetja.

PwC (2014) meri kakovost revidiranja na podlagi zunanjih nadzorov s številom vseh pregledanih revizij in številom pregledanih revizij s strani PCAOB, ki so bile vključene v javni del inšpekcijskega poročila PCAOB.

Kazalnik **preizkušanje tehnične usposobljenosti** meri raven tehnične usposobljenosti revizijskega osebja revizijskega podjetja in uspeh prizadevanj glede obdržanja te ravni usposobljenosti. Tehnična usposobljenost je pomemben dejavnik pri zagotavljanju kakovosti revizije. Revizijsko podjetje bi lahko na podlagi enotnega in standardiziranega obrazca za kontrolni preizkus tehnične usposobljenosti partnerjev in osebja uporabilo rezultate tega preizkusa pri ocenjevanju in izboljšanju kakovosti revidiranja (PCAOB, 2013).

Za revizijska podjetja je tehnična usposobljenost ključnega pomena za ohranjanje kakovosti v hitro spreminjajočem se poslovnem in finančnem okolju. Vendar pa trenutno ni zahtevanega ponovnega preizkušanja znanj revizorjev za podaljševanje dovoljenja za delo, temveč se zahteva zgolj stalno izobraževanje, v zvezi s katerim morajo revizijska podjetja, ki revidirajo subjekte javnega interesa, na podlagi zahtev 13. člena Uredbe 537/2014 v preglednem poročilu navesti svojo politiko stalnega izobraževanja revizorjev. Tako na ravni posameznega posla kot tudi revizijskega podjetja je zato potrebno meriti tehnično usposobljenost, spodbujati njegov razvoj in vzdrževanje ter poročati o rezultatu teh meritev (PCAOB, 2015a).

Rezultati merjenja notranjega in zunanjega pregleda kakovosti dela revizijskega podjetja so po mojem mnenju najpomembnejši in najbolj neposreden pokazatelj kakovosti revidiranja posameznega revizijskega podjetja. Cilj obeh vrst pregledov je ugotoviti, ali revizijsko podjetje izvaja posle revidiranja v skladu s strokovnimi standardi ter z ustreznimi zakonskimi in regulatornimi zahtevami ter ali so partnerji, zadolženi za posamezne posle,

izdali okoliščinam primerna revizorjeva poročila. Na večjo kakovost revidiranja kaže večji odstotek skladnosti preverjenih revizijskih dosjejev s strokovnimi standardi in z ostalimi regulatornimi zahtevami, kljub temu pa velik odstotek ugotovljenih neskladnosti ni odločilen za sposobnost revizijskega podjetja, da izvaja kakovostne revizije. Ugotovljene pomanjkljivosti pa ne pomenijo nujno, da se ni mogoče zanesti na revizorjevo poročilo ali da revidirani računovodski izkazi niso pošteni in resničen prikaz finančnega stanja revidiranega podjetja. Ugotovitve pregledov kakovosti dela so namenjene opozarjanju na področja, kjer so potrebni popravljalni ukrepi za doseg skladnosti s strokovnimi standardi in z ostalimi regulatornimi zahtevami.

Medtem ko sta obseg in način izvajanja notranjega pregleda kakovosti v domeni posameznega revizijskega podjetja, pa so pogoji, obseg in način izvajanja zunanjskega pregleda kakovosti na področju Evropske unije opredeljeni v revizijski regulativi (Uredba 537/2014, 26. člen; Direktiva 2006/43/ES, 29. do 32. člen), s čimer bi morala biti s preprečevanjem nasprotnih interesov zagotovljena visoka raven zaupanja vlagateljev in potrošnikov v notranji trg, saj morajo biti javni nadzorniki neodvisni od revizijske stroke in morajo imeti ustrezno zmogljivost, strokovno znanje in vire, da lahko ustrezno nadzirajo revizorje in revizijska podjetja.

Veliko število pomanjkljivosti zunanjskega pregleda kakovosti kaže na neustreznost obvladovanja kakovosti s strani revizijskega podjetja, zaradi česar bi bilo v takih primerih potrebno razkriti vzroke za ugotovljene neskladnosti s strokovnimi standardi in regulatornimi zahtevami in sprejeti popravljalne ukrepe. Revizijska podjetja bi morala dodatno razkriti informacije o številu partnerjev, zadolženih za posel, pri katerih so bile ponavljajoče ugotovljene kršitve pravil revidiranja, saj navedeno kaže na neustreznost analize vzrokov za ugotovljene pomanjkljivosti ter sprejetih popravljalnih ukrepov s strani revizijskega podjetja.

Z vsebinsko opredelitvijo ugotovljenih pomanjkljivosti in popravljalnih ukrepov bi bila mogoča primerjava med posameznimi revizijskimi podjetji, saj lahko pripelje primerjava zgolj števila ugotovljenih pomanjkljivosti do napačne interpretacije teh rezultatov, predvsem v tistih primerih, ko se navedeni kazalnik izračunava ločeno za revizije subjektov javnega interesa in ostale obvezne revizije, saj se število po posameznih kategorijah naročnikov med revizijskimi podjetji običajno razlikuje.

V navedenem primeru bi bilo smiselno povezati dobljene rezultate tega kazalnika z razkritjem seznama subjektov javnega interesa, za katere je revizijsko podjetje izvedlo obvezne revizije v prejšnjem poslovnem letu (Uredba 537/2014, 13. člen), če so bile predmet zunanjskega pregleda tudi te revizije. V zvezi z izvajanjem notranjega pregleda kakovosti pa bi bila v povezavi z zunanjimi pregledi koristna informacija o tem, ali so bili podlaga za izvedbo notranjega pregleda področja ali sklepi zunanjskega pregleda kakovosti. Za razumevanje rezultatov teh dveh kazalnikov je potreben tudi opis sistema za notranji

nadzor kakovosti zakonitega revizorja ali revizijskega podjetja ter zagotavljanja učinkovitosti njegovega delovanja ter obdobje izvedbe zadnjega zunanjega pregleda kakovosti (Uredba 537/2014, 13. člen).

Rezultati merjenja infrastrukture, ki podpira kakovost revidiranja ter preizkušanja tehnične usposobljenosti, so koristni pri presoji višine vlaganj revizijskega podjetja v revizijsko prakso, kar je pomembno predvsem pri tistih revizijskih podjetjih, ki se osredotočajo na nerevizijske storitve; posledica zadostnih vlaganj v revizijsko osebje pa se lahko odraža tudi v doseganju visokega nivoja tehnične usposobljenosti. Za zagotavljanje primerljivosti dobljenih rezultatov na podlagi kazalnika preizkušanja tehnične usposobljenosti med revizijskimi podjetji bi bilo potrebno, da se preizkusi tehnične usposobljenosti opravljajo na podlagi enotnih programov, ki jih lahko pripravijo izvajalci stalnih izobraževanj revizorjev.

5 REZULTATI REVIDIRANJA

5.1 Zagotavljanje kakovosti revidiranja na ravni rezultatov revidiranja

5.1.1 Rezultati revidiranja na ravni posameznega revizijskega posla

Primaren rezultat revizije je **revizorjevo poročilo**, ki zagotavlja uporabnikom zaupanje v zanesljivost revidiranih računovodskih izkazov. Za večino uporabnikov je neprilagojeno mnenje pomemben signal o zanesljivosti finančnih informacij, na katerega vrednost lahko vpliva več dejavnikov, vključno z ugledom revizijskega podjetja in s predpostavko o učinkovitosti revizijskega procesa (IFAC, 2014a). Po MSR 700 – Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih mora revizor v revizorjevem poročilu med drugim posredovati informacije o opravljeni reviziji, in sicer: o podlagi za izvedbo revizije, obsegu revizorjevega dela in ugotovitvah revizorja (IFAC, 2009h). V nekaterih pravnih ureditvah ima lahko revizor dodatne obveznosti, da poroča o drugih zadevah, ki so dodatne k njegovi odgovornosti, v skladu z MSR, da izrazi mnenje o računovodskih izkazih. Revizor je lahko na primer zaprosen, da poroča o določenih zadevah, na katere postane pozoren pri reviziji računovodskih izkazov. Druga možnost je, da je revizor zaprosen za izvedbo določenih dodatnih postopkov in poročanje o njih, ali pa, da izrazi mnenje o posebnih zadevah, kot je primernost poslovnih knjig in računovodskih evidenc (IFAC, 2009h).

Revizor je dolžan skladno z MSR 705 – Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja – izraziti ustrezno prilagojeno mnenje o računovodskih izkazih (mnenje s pridržki, odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja), ki je potrebno, kadar na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov ugotovi, da celota računovodskih izkazov ni brez pomembno napačne navedbe, ali ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih

dokazov za sklep, da je celota računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe (IFAC, 2009i).

Revizor na podlagi zahtev MSR 260 – Obveščanje pristojnih za upravljanje – **obvesti pristojne za upravljanje** o svojih nalogah v zvezi z revizijo računovodskih izkazov, in sicer o odgovornosti revizorja, načrtovanem obsegu in času revizije, bistvenih ugotovitvah pri reviziji in o revizorjevi neodvisnosti (IFAC, 2009d).

Navedeno obveščanje je običajno v pisni obliki, vendar MSR pričakujejo bolj obsežne razprave med revizorjem in pristojnimi za upravljanje. Pristojni za upravljanje bodo verjetno ovrednotili kakovost revidiranja na podlagi vsebine in časa obveščanja tako v obliki pisnih kot tudi manj formalnih komunikacij (IFAC, 2014a; IFAC, 2009d). Revizor glede na kakovost in uporabnost komunikacij s pristojnimi za upravljanje ovrednoti obojestransko obveščanje, in sicer glede (IFAC, 2009d):

- primernosti in pravočasnosti ukrepov, ki so jih izvedli pristojni za upravljanje kot odziv na zadeve, ki jih je izpostavil revizor;
- odkritosti pristojnih za upravljanje pri medsebojnem obveščanju z revizorjem,
- pripravljenosti in zmožnosti pristojnih za upravljanje, da se sestajajo z revizorjem brez prisotnosti posloводства;
- sposobnosti pristojnih za upravljanje, da v celoti razumejo zadeve, ki jih je predlagal revizor;
- na težave pri vzpostavljanju medsebojnega razumevanja s pristojnimi za upravljanje glede oblike, časa in pričakovane splošne vsebine obveščanja;
- jasne predstave o obveščanju pristojnih za upravljanje o tem, kako zadeve, o katerih razpravljajo z revizorjem, vplivajo tako na njihove širše upravljalne naloge kot tudi na njihove poslovodske naloge – kjer so vsi ali nekateri od pristojnih za upravljanje vključeni v poslovođenje organizacije;
- na to, ali obojestransko obveščanje med revizorjem in pristojnimi za upravljanje izpolnjuje ustrezne zakonske in regulativne zahteve.

Glede na kakovost in uporabnost komunikacije z revizorjem pristojni za upravljanje lahko pridobijo (IFAC, 2014a):

- nepristranski vpogled v uspešnost posloводства pri izpolnjevanju svojih obveznosti za pripravo računovodskih izkazov;
- vpogled v prakse računovodskega poročanja podjetja, vključno z delovanjem notranjih kontrol;
- priporočila za izboljšanje postopka finančnega poročanja podjetja;
- informacije, ki jim omogočajo, da dejansko izpolnjujejo svoje odgovornosti glede upravljanja.

Med potekom revizije poteka tudi obsežna **komunikacija revizorja s poslovodstvom**. Pretežni del te komunikacije je neformalen, vendar se lahko revizor odloči, da formalizira stališča v pisnem poročilu, navedeno pa lahko zahteva tudi poslovodstvo. Glede zaznane kakovosti revidiranja s strani poslovodstva je verjetno, da bo poslovodstvo dalo poudarek na vrednosti in času pridobitve takih poročil. Poleg komunikacije o računovodskem poročanju predstavljajo za poslovodstvo pomembne informacije: vpogled in priporočila za izboljšave v posamezna področja poslovanja podjetja in sistemov, opažanja revizorja o regulativnih zadevah in globalne usmeritve o pomembnih zadevah, povezanih s posameznimi panogami ali trendi. Za poslovodstva manjših podjetij lahko predstavlja dodano vrednost svetovanje revizorja, pri čemer mora biti revizor v takih okoliščinah pozoren na morebitne nevarnosti za svojo neodvisnost (IFAC, 2014a).

Zakoni ali predpisi lahko zahtevajo od revizorja **komunikacijo s finančnimi ali bonitetnimi regulatorji**, in sicer bodisi rutinsko bodisi v posebnih okoliščinah. Te zahteve lahko vključujejo dajanje zagotovil glede posameznih postopkov računovodskega poročanja (na primer o zanesljivosti delovanja notranjih kontrol), poročanja o materialno pomembnih zadevah za regulatorje ali poročanje o nezakonitih dejanjih, vključno s sumom pranja denarja. Regulatorji ocenjujejo kakovost revidiranja na podlagi zaznane vrednosti revizorjevih poročil in časovnice teh poročil (IFAC, 2014a).

Dajanje zagotovil s strani revizorja v zvezi z revidiranjem računovodskih izkazov povečuje verodostojnost računovodskega poročanja in potencialno vodi k izboljšanju kakovosti računovodskega poročanja. Revizija lahko na primer povzroči, da poslovodstvo spremeni osnutek računovodskih izkazov. Te spremembe so lahko kvantitativne ali kvalitativne narave, kot je na primer razjasnitev razkritja v pojasnilih k računovodskim izkazom. Take spremembe niso razvidne uporabnikom, saj menijo, da je visoka kakovost računovodskih izkazov posledica kakovostne revizije. V nasprotnem primeru, ko vsebujejo računovodski izkazi aritmetične napake, nedoslednosti in nerazumljiva razkritja v primeru neprilagojenega revizorjevega poročila, lahko uporabniki sklenejo, da je bila opravljena revizija slabe kakovosti. V nekaterih zakonodajah morajo podjetja preklicati revidirane računovodske izkaze, če je ugotovljeno, da vsebujejo pomembno napačne navedbe, kar za uporabnike lahko pomeni, da je prišlo do napak pri reviziji (IFAC, 2014a).

V številnih državah imajo pristojni za upravljanje, in sicer zlasti **revizijske komisije**, posebne obveznosti glede nadziranja revizorja ali vidikov revizijskega procesa. Medtem ko uporabniki računovodskih izkazov menijo, da dejavno vključevanje visokokakovostne revizijske komisije pozitivno vpliva na kakovost revidiranja, obstaja velika variabilnost glede poročanja revizijske komisije uporabnikom o izpolnitvi te odgovornosti. Zato nekatere države preučujejo možnosti vključevanja poročil revizijske komisije o dejavnosti le-teh v povezavi z zunanjo revizijo v letna poročila, kar bi lahko prispevalo k dejanski kakovosti revidiranja kot tudi k zaznavi uporabnikov o njej. V nekaterih državah, kot je na

primer Velika Britanija, posredujejo **revizijski regulatorji** rezultate inšpekcijskih pregledov posameznih revizij revizijskim komisijam revidiranih podjetij, a take informacije običajno niso javne (IFAC, 2014a).

Revizorjevo poročanje ima pozitiven prispevek h kakovosti revidiranja, če je revizorjevo poročilo napisano na način, da izraža jasno in nedvoumno revizorjevo mnenje o resničnem in poštenem prikazu računovodskih izkazov (FRC, 2008).

5.1.2 Rezultati na ravni revizijskega podjetja

Revizijska podjetja običajno podajajo splošne informacije o kakovosti revidiranja. Številne države so uvedle zahteve za revizijska podjetja glede priprave in objave **preglednih poročil**, ki zagotavljajo informacije o upravljanju in notranjem nadzoru kakovosti v revizijskih podjetjih, kot to na primer zahteva 13. člen Uredbe 537/2014. Javna objava teh informacij lahko pomaga tistim uporabnikom revidiranih računovodskih izkazov, ki nimajo vpogleda v revizijski proces, da razumejo značilnosti posameznih revizijskih podjetij in ključnih elementov kakovosti revidiranja v teh podjetjih. Kjer ključne interesne skupine ne morejo neposredno oceniti kakovosti revizije, jim lahko te informacije pomagajo pri izbiri drugega revizijskega podjetja. Pregledno poročilo je tudi priložnost za revizijska podjetja, da se razlikujejo od ostalih revizijskih podjetij s poudarjanjem določenih vidikov svojih politik in revizijskega pristopa ter konkurirajo na podlagi kakovosti revidiranja. Objava informacij, kot so na primer usmeritve in postopki revizijskega podjetja za nadzor kakovosti, zagotavljanje neodvisnosti in vodenja, predstavlja jasno spodbudo za celotno osebje v revizijskem podjetju glede strategije in obveznosti revizijskega podjetja (IFAC, 2014a).

Nekatera revizijska podjetja pripravljajo **letna poročila**, v katerih je lahko vključen opis ključnih kazalnikov uspešnosti glede na kakovosti revidiranja in pobud o izboljšanju le-te. Tovrstne informacije so jim lahko v pomoč pri razlikovanju od drugih revizijskih podjetij na podlagi kakovosti revidiranja (IFAC, 2014a).

5.1.3 Rezultati na nacionalni ravni

Revizijski regulatorji v mnogih državah **letno poročajo o izidu inšpekcijskih dejavnosti**, pri čemer se raven podrobnosti takih poročil razlikuje. V nekaterih državah poročajo o skupnih rezultatih pregledov vseh revizijskih podjetij v določenem časovnem obdobju (Autoriteit Financiële Markten, 2014), medtem ko so v drugih državah poročila objavljena ločeno za vsako revizijsko podjetje posebej (FRC, 2015b).

Inšpekcijska poročila o posameznem revizijskem podjetju lahko igrajo pomembno vlogo pri krepitvi kakovosti revidiranja skupaj z dojemanjem kakovosti revidiranja

ključnih interesnih skupin (zlasti investitorjev in uporabnikov revizorjevih poročil). Razprava o koristnosti javnega poročanja o posameznih revizijskih podjetjih z vidika revizijskih regulatorjev je uravnotežena. Nekateri menijo, da bo zagotavljanje preglednosti ugotovitev inšpekcijskega pregleda o posameznem revizijskem podjetju pomagalo pristojnim za upravljanje pri izpolnjevanju njihovih obveznosti in bo imelo pozitiven vpliv na kakovost revidiranja z dajanjem letnih spodbud za izboljšave v kakovosti njihovega dela. Nasprotno mnenje je, da lahko povzroči javno poročanje o inšpekcijskih ugotovitvah posameznega revizijskega podjetja bolj obramben pristop pri odzivu na ugotovitve inšpekcijskih pregledov, kar lahko škodi kakovosti revidiranja (IFAC, 2014a).

5.2 Merjenje rezultatov revizije

NBA (2014) zahteva od revizijskih podjetij, ki izvajajo revizije subjektov javnega interesa, da v letnem ali preglednem poročilu objavijo **število izdanih revizorjevih poročil** za naročnike, ki so zavezani k obvezni reviziji, ločeno za subjekte javnega interesa in ostale naročnike.

Pogostost in vpliv popravkov že revidiranih računovodskih izkazov zaradi napak že revidiranih računovodskih izkazov so relativno trdni pokazatelji kakovosti revizije. Ugotavlja se lahko pogostost popravkov, dolžina popravljalnega obdobja in pomembnost popravkov tako na ravni posameznega revizijskega posla kot tudi na ravni revizijskega podjetja. Pogostost popravkov lahko nakazuje težave s kakovostjo revizije. Kljub temu bi morali biti uporabniki računovodskih izkazov seznanjeni z drugimi dejavniki, ki lahko vplivajo na razlago tega kazalnika, kot je npr. zapletenost računovodskih izkazov. Dolžina popravljalnega obdobja kot tudi pomembnosti popravkov kažejo, kako hitro so napačne navedbe odkrite in popravljene. Popravek pomembnosti je treba meriti in ovrednotiti z vidika obsega popravka (pogosto je merjen z učinkom na prihodek naročnika) in reakcijo trga, ki je pomemben dejavnik za objektivno merjenje pomembnosti (PCAOB, 2013; CAQ, 2014).

Število in vpliv popravkov napak, ki niso posledica sprememb računovodskih usmeritev, sta merilo morebitnih težav vsaj v nekaterih delih revizijskega podjetja in pristopa k revidiranju. Ta kazalnik meri popravke na podlagi njihove pomembnosti. Pomembnost popravkov se lahko meri na različne načine, vključno z vplivom preračuna na prihodke, denarne tokove ter bilanco stanja in na tržno kapitalizacijo (PCAOB, 2015a).

Kazalnik **prevare in kršitve pravil računovodskega poročanja** se nanaša na poročanje o prevarah in drugih kršitvah pravil računovodskega poročanja na ravni posameznega revizijskega posla in revizijskega podjetja. Glede na pretekle škode vlagateljem zaradi prevarantskega računovodskega poročanja in odgovornosti revizorjev za pomoč pri preprečevanju ali odkrivanju goljufij, ki bistveno vpliva na računovodske izkaze, je lahko

eden ali več kazalnikov kakovosti revidiranja na področju prevar koristnih. Ta kazalnik vključuje tako pozitivne kot negativne kazalnike (PCAOB, 2015a).

Pozitivni kazalniki so (PCAOB, 2015a):

- število pomembnih pomanjkljivosti pri vzpostavljenih kontrolah, namenjenih obravnavanju tveganj pomembno napačnih navedb zaradi prevare, ki jih je revizijsko podjetje prepoznalo neodvisno od napake ali goljufije, ki se je že zgodila;
- število in resnost materialnih ali nematerialnih napak v računovodskem poročanju zaradi prevare ali drugih kršitev, ki jih je revizijsko podjetje odkrilo dovolj zgodaj, da so se izognili napakam v objavljenih računovodskih izkazih.

Negativni kazalniki so (PCAOB, 2015a):

- število popravkov napak za nazaj, ki so posledica goljufij ali drugih kršitev računovodskega poročanja, brez predhodnega poročanja o pomembnih slabostih v notranjih kontrolah;
- število in resnost pomembnih napak v računovodskem poročanju, ki so posledica goljufij ali drugih kršitev računovodskega poročanja in jih revizijsko podjetje ni zaznalo pred popravkom računovodskih izkazov.

Menim, da je podatke, potrebne za navedene kazalnike, težko pridobiti, saj zahtevajo ugotavljanje, ali gre za pomanjkljivosti v notranjih kontrolah v zvezi s preprečevanjem prevar ali za napake pri finančnem poročanju kot posledice prevare ali drugih kršitev računovodskega poročanja. Prav tako bi lahko zgoraj naštetih kazalnikov odražali tveganost baze naročnikov revizijskega podjetja in ne neposredno kakovosti dela revizijskega podjetja.

Kazalnik sklepanje o kakovosti revidiranja na podlagi ukrepov glede računovodskega poročanja se osredotoča na to, kateri kazalniki kakovosti računovodskega poročanja, uporabljeni s strani investicijskih analitikov, akademikov in regulatorjev, se lahko uporabljajo tudi kot kazalniki kakovosti revidiranja. Akademiki, analitiki in regulatorji so razvili ukrepe za kakovost računovodskega poročanja, ki jih akademiki uporabljajo v svojih raziskavah, analitiki in vlagatelji za investicijske odločitve ter regulatorji za prepoznavanje tveganjih situacij. Primeri vključujejo naravo in velikost računovodskih razmejitev ter kompleksnost ali ustreznost računovodskih razkritij. Uporaba ukrepov za zagotavljanje kakovosti računovodskega poročanja zahteva odgovore na dve vprašanji: ali kazalniki računovodskega poročanja zanesljivo merijo kakovost računovodskega poročanja, in če je tako, ali so ti kazalniki koristni tudi pri sklepanju o kakovosti revidiranja. V primeru pozitivnega odgovora je nadaljnje vprašanje, ali navedeni kazalnik zagotovi vpogled v kakovost revidiranja na ravni revizijskih podjetij, na ravni posameznega revizijskega posla ali pa oboje. Na primer, če ukrepi kažejo na kakovost

računovodskega poročanja za portfelj naročnikov revizijskega podjetja, ki se razlikuje od povprečja za vse javne družbe, je možno na podlagi navedenega sklepati, da revizijsko podjetje opravlja bolj ali manj kakovostne revizije (PCAOB, 2015a).

Če so kazalniki zanesljivi in če lahko na tej podlagi uporabniki sklepajo o kakovosti revizije, potem bi bilo treba ugotoviti povezavo tega kazalnika s kakovostjo računovodskega poročanja in poročila revizorja o tem, ali revizijsko podjetje uporablja ukrepe kakovosti računovodskega poročanja za merjenje tveganj, in če je tako, korelacijo teh ukrepov z usposobljenostjo delovne skupine za posel.

Kazalnik pravočasno poročanje o pomanjkljivostih v notranjih kontrolah kaže na obseg pravočasno ugotovljenih pomembnih pomanjkljivosti s strani revizijskega podjetja v delovanju naročnikovih notranjih kontrol v zvezi z računovodskim poročanjem. Na ravni posameznega revizijskega posla se uporabljajo enaki kazalniki, upoštevajoč izdana revizorjeva poročila naročnikom. Na ravni revizijskega podjetja se lahko ugotavlja (PCAOB, 2015a):

- odstotek bistvenih pomanjkljivosti, ki se nanašajo na notranje kontrole računovodskega poročanja, ki nimajo za posledico popravka napake za nazaj;
- odstotek popravka napak za nazaj, ki niso povezane z bistvenimi pomanjkljivosti, ki se nanašajo na notranje kontrole računovodskega poročanja.

Učinkovite notranje kontrole nad računovodskim poročanjem bi morale zagotavljati razumno zagotovilo o zanesljivosti računovodskega poročanja in pripravi računovodskih izkazov za zunanje namene (PCAOB, 2007). Neuspeh revizijskega podjetja pri ugotavljanju pomembnih pomanjkljivosti pri delovanju notranjih kontrol lahko sprožajo vprašanja glede kadrovanja, usposabljanja ali poudarka pri revidiranju na ta pomembna področja. Nejasno pa je, ali takšne pomembne slabosti služijo kot vodilni kazalniki (tj. dokaz tveganj bodočih napak računovodskega poročanja) ali kot zakasnitveni kazalniki (tj. dokaz, da je že prišlo do napak pri računovodskem poročanju) ali pa oboje. Podatki, zbrani s tem kazalnikom, lahko pomagajo osvetliti to vprašanje (PCAOB, 2015a).

V zvezi z revizorjevim preizkušanjem notranjih kontrol CAQ (2014) navaja, da je lahko kazalnik kakovosti revidiranja tudi **umik že izdanih revizorjevih poročil v zvezi z ugotovitvami na področju notranjih kontrol, povezanih z računovodskim poročanjem**, pri čemer je treba ugotavljati tudi razloge za umik teh poročil .

Kazalnik **pravočasno poročanje o ustreznosti predpostavke delujočega podjetja** meri pravočasnost revizorjevega poročanja o ustreznosti predpostavke delujočega podjetja. Na ravni revizijskega podjetja se merita število in odstotek revizorjevih poročil brez sklicevanja na neustreznost predpostavke delujočega podjetja za leto pred finančnimi težavami naročnika (npr. stečaj, prestrukturiranje dolga, prevzem); na ravni posameznega

revizijskega posla se kot mera upošteva število in odstotek revizorjevih poročil za posameznega naročnika na enak način, kot je opredeljeno na ravni revizijskega podjetja (PCAOB, 2015a).

Revizor mora oceniti sposobnost družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje v naslednjem 12-mesečnem obdobju. Ta ukrep za kakovost revidiranja in sposobnost revizorja za napovedovanje finančnega stanja izdajatelja je treba navzkrižno povezati s poznejšim poslovanjem naročnika (npr. stečaji). Ta kazalnik lahko pomaga pri ugotavljanju primerov, ko revizor ni ustrezno podal opozorila vlagateljem glede neomejenosti delovanja. Pri ocenjevanju, ali je prišlo v tem primeru do napake revizorja, in sicer, da revizor ni izdal pridržka glede neomejenosti delovanja ter da je podjetje nato šlo v stečaj, je treba pretehtati realno predvidljivost stečaja (PCAOB, 2013). Kazalnik pa ne bi smel dajati spodbud revizorjem za poročanje o neustreznosti predpostavke o delujočem podjetju brez utemeljenih razlogov (PCAOB, 2015a).

Kazalnik **rezultati neodvisne raziskave članov revizijske komisije** meri učinkovitost komuniciranja med revizorji in člani revizijske skupine z uporabo raziskave. Komuniciranje z revizijsko komisijo vključuje pogovore o obsegu revizije, nevarnostih za revizorjevo objektivnost, ugotovljenih ključnih tveganjih in presojah, ki so vplivali na izraženo revizorjevo mnenje, ter o obravnavi kakovostnih vidikov računovodskega poročanja naročnika in možnih načinov za izboljšanje finančnega poročanja (FRC, 2008).

Raziskava na ravni revizijskega podjetja bi lahko obsegala tako objektivne kot subjektivne poglede, pri čemer bi bili udeleženci zaproseni za rangiranje in oceno o kakovosti komunikacije med revizorji in člani revizijskih komisij. Objektivni rezultati ankete so lahko koristni za izdelavo primerjave med revizijskimi podjetji in ovrednotenje kakršnih koli korelacij s kakovostjo revizije (PCAOB, 2015a).

Trendi sankcioniranja na podlagi zunanjega nadzora kakovosti dela revizorjev in revizijskih podjetij lahko zagotovijo objektivne in kvantitativne informacije o profilu tveganja naročnikov revizijskega podjetja ter lahko tudi nakazujejo smer pobud za kakovost revizijskega podjetja. Število in vrsta postopkov sankcioniranja sta lahko kazalnik kakovosti revizije, saj le ta kaže na prednosti in slabosti revizijske prakse določenega revizijskega podjetja. Ta kazalnik lahko sčasoma zagotovi primerjalne informacije za oceno smeri prizadevanj glede izboljšanja kakovosti revizijskih storitev. Na ravni posameznega revizijskega posla se ta kazalnik izračunava na podlagi števila postopkov sankcioniranja v preteklih petih letih zoper revizijsko podjetje ali partnerje, zadolžene za posle v povezavi s posameznim poslom, ter na ravni revizijskega podjetja v povezavi z revizijskimi zadevami. Na podlagi tega kazalnika pridobljene informacije se lahko nanašajo na posamezno revizijsko podjetje ali revidiranje na splošno. Dolžina obdobja pravnega varstva lahko negativno vpliva na pravočasnost teh informacij (PCAOB,

2015a). Ta kazalnik meri sposobnost zagotavljanja kakovostnih revizij s strani partnerjev, zadolženih za posel, in revizijskega podjetja (ACRA, 2015b).

CAQ (2014) meni, da bi bile koristne informacije za revizijske komisije v zvezi z zunanjim nadzorom naslednje: število pregledanih revizijskih spisov, število in odstotek javno objavljenih kršitev pravil revidiranja ter skupne zadeve, glede katerih so bile ugotovljene kršitve pravil revidiranja. Poleg navedenega je za revizijsko komisijo posameznega naročnika pomembno, da delovna skupina za posel predstavi ukrepe revizijskega podjetja za razumevanje vzrokov nastalih kršitev in popravljanje ukrepov, vključno s spremembami sistema obvladovanja kakovosti revizijskega podjetja.

Poleg števila pregledanih revizijskih spisov in povzetka ugotovitev pristojnega organa za zunanji nadzor kakovosti dela revizijskih podjetij zahteva NBA (2014) tudi razkritje naslednjih informacij v zvezi z zunanjim nadzorom nad kakovostjo revidiranja:

- zaključke ponovnega pregleda revizijskih spisov, izbranih za zunanji nadzor, s strani revizijskega podjetja v zvezi z ugotovitvami javnega nadzornika nad kakovostjo revidiranja,
- število in znesek kazni, izrečenih s strani javnega nadzornika nad kakovostjo revidiranja,
- število in odstotek zamenjanih partnerjev, zadolženih za posel, zaradi ugotovljenih kršitev pravil revidiranja glede na celotno število partnerjev revizijskega podjetja.

Kazalnik **trendi zasebnih tožb** meri število, naravo in rezultate tožb v zvezi z delom revizorja pri posameznem revizijskem poslu ali pa na ravni revizijskega podjetja glede revizijske prakse pri revidiranju javnih družb. Revizijsko podjetje, ki je bolj pogosto predmet tožb, ima lahko s tem povezane večje stroške. Trendi v odvetniških in sodnih stroških podajajo kvantitativne informacije o splošnem stanju kakovosti revizije nekega revizijskega podjetja (PCAOB, 2013). Tudi na podlagi tega kazalnika pridobljene informacije se lahko nanašajo na posamezno revizijsko podjetje ali revidiranje na splošno. Kakovost informacij pa je lahko negotova, saj tožbeni postopek lahko ali pa tudi ne rezultira v ugotovitvi odgovornosti (PCAOB, 2015a).

Za merjenje rezultatov revizije je po mojem mnenju najbolj pomemben kazalnik trendi sankcioniranja na podlagi zunanjega nadzora kakovosti dela revizorjev in revizijskih podjetij. Javna objava sankcij (Direktiva 2006/43/ES, 30 c. člen) lahko brez ustrezne interpretacije povzroči dvom uporabnikov revizorjevih storitev v sposobnost revizijskega podjetja, da zagotavlja kakovostne revizije, zato bi poleg navedbe števila izrečenih disciplinskih ukrepov zaradi kršitev pravil revidiranja z navedbo razlogov za nastale kršitve in izvedenih popravljenih ukrepov revizijska podjetja zagotovila pomembne informacije, ki so potrebne za razumevanje aktivnosti revizijskega podjetja za doseg osnovnega cilja revizijskega podjetja, in sicer, da naj vzpostavi in vzdržuje takšno ureditev

obvladovanja kakovosti, ki zagotavlja, da revizijsko podjetje in njegovo osebje izpolnjujeta strokovne standarde ter ustrezne zakonske in regulatorne zahteve ter da so revizorjeva poročila primerna glede na okoliščine (IFAC, 2009j). Na podoben način bi bila potrebna tudi obravnava rezultatov kazalnika trendi zasebnih tožb, za katerega bi bilo zaradi negotovosti izidov sodnih postopkov smiselno, da vključuje podatke o pravnomočno zaključenih sodnih postopkih.

Raziskave članov revizijske komisije so po mojem mnenju najmanj primeren kazalnik za merjenje rezultatov revidiranja zaradi morebitne subjektivnosti rezultatov takšne raziskave, pri čemer sklepanje na kakovost revidiranja zgolj na podlagi ocenjene kakovosti komuniciranja z revizijsko komisijo ni ustrezna, saj je kakovost komuniciranja samo ena izmed zahtev, ki jo morajo revizijska podjetja spoštovati. Navedena raziskava pa bi bila lahko koristna v primeru ocenjevanja uporabnosti revizorjevih poročil, namenjenih revizijski komisiji, z vidika specifičnosti podanih informacij (npr. ocenjenih tveganj, pomembnosti ipd.), na podlagi česar bi lahko člani revizijskih komisij ugotavljali ustreznost pristopa revizijskega podjetja glede podajanja informacij revizijski komisiji oziroma bi lahko podali oceno o tem, ali so revizorjeva poročila splošna, brez navedbe zadev, ki se nanašajo na konkretno revidirano podjetje, ali pa je iz revizorjevih poročil mogoče pridobiti konkretne informacije o npr. obvladovanju tveganj in ustreznosti notranjih kontrol s strani revidiranega podjetja.

Kazalnik pogostost in vpliv popravkov že revidiranih računovodskih izkazov zaradi napak skupaj s kazalniki pravočasno poročanje o pomanjkljivostih v notranjih kontrolah ter pravočasno poročanje o ustreznosti predpostavke delujočega podjetja ter prevare in kršitve pravil računovodskega poročanja je treba obravnavati skupaj s kazalniki usposobljenosti revizijskega podjetja, in sicer predvsem pri ugotavljanju razlogov za potrebne popravke že revidiranih računovodskih izkazov, nepravočasno poročanje o pomanjkljivostih v notranjih kontrolah, prevarah in kršitvah pravil računovodskega poročanja ter neustreznosti predpostavke delujočega podjetja, saj navedena področja zahtevajo udeležbo visoko usposobljenega revizijskega osebja, ki je sposobno prepoznati in ustrezno obravnavati prepoznane nedoslednosti na omenjenih področjih. Prav tako je v povezavi z delovno obremenitvijo partnerjev in ostalega osebja mogoče sklepati na osredotočenost osebja na posameznih ravneh na navedena področja.

Kazalnik sklepanje o kakovosti revidiranja na podlagi ukrepov glede računovodskega poročanja je treba obravnavati v okviru opredeljene revizorjeve pomembnosti za celoto računovodskih izkazov, saj je lahko merjenje kakovosti računovodskega poročanja zasnovano na drugačnih predpostavkah kot revizorjeva pomembnost. Kakovost računovodskega poročanja ne pomeni nujno, da je bila tudi revizija kakovostno opravljena, po drugi strani pa bi morala kakovostno opravljena revizija vsekakor prispevati k izboljšanju kakovosti računovodskega poročanja. Za uporabo navedenega kazalnika je

treba podati dodatne informacije o načinu merjenja kakovosti računovodskega poročanja in o podlagi za sklepanje o kakovosti revidiranja na podlagi tega kazalnika.

6 UPORABNIKI KAZALNIKOV KAKOVOSTI REVIDIRANJA

6.1 Revizijska komisija

Revizijske komisije imajo ključno vlogo pri upravljanju podjetij ter pri zaščiti vlagateljev na podlagi nadzora procesa računovodskega poročanja in revizije (CAQ, 2014).

Neodvisne revizijske komisije javnih družb so neposredno odgovorne za imenovanje, honorar in nadzor nad revizorjem posamezne gospodarske družbe. Revizorji so dolžni poročati revizijski komisiji o kritičnih zadevah, povezanih z revizijo. Revizijska komisija je dolžna pripraviti predlog imenovanja revizorja in dovoljenih nerevizijskih storitev, ki jih lahko opravi revizor (Uredba 537/2014, 5., 6., 11. in 16. člen).

Kazalniki kakovosti revidiranja, ki so primerni za revizijsko komisijo, so predvsem na ravni posameznega revizijskega posla, in sicer za oceno tveganja v zvezi z računovodskim poročanjem in kakovostjo revidiranja, imenovanjem in plačilom revizorja ter nadzorom nad delom revizorja. Tudi brez širšega nabora podatkov lahko na primer informacije o delovni skupini za posel povečajo kakovost revidiranja. Kazalniki na ravni revizijskega podjetja lahko zagotovijo vpogled v razlike med kakovostjo revidiranja med revizijskimi podjetji (PCAOB, 2015a). Kazalniki naj bi izboljšali komunikacijo z revizijsko komisijo poleg obstoječe komunikacije, zahtevane s standardi revidiranja, saj bi tako revizijska komisija bolje razumela dejavnike, ki vplivajo na kakovost revidiranja, ter sprejela ukrepe za izboljšanje zadev, ki vplivajo na kakovost revidiranja, ter na podlagi teh kazalnikov lažje ocenjevala učinkovitost revizijskega podjetja. Kazalniki so po mnenju CAQ lahko v osnovi kvantitativni, vendar so bolj uporabni, če so podprti z ustreznim opisom okoliščin in dialogom med revizorjem in revizijsko komisijo (CAQ, 2014).

Revizijska komisija najame revizijsko podjetje z ugledom, da lahko da signal trgu o podlagi za zaupanje v računovodske izkaze. Zavezanost revizijskega podjetja kakovosti revidiranja vpliva na oblikovanje delovne skupine za posel, saj vodenje z zgledom, sistem spodbud, zaposlovanje in obdržanje kadrov, informacijska tehnologija, orodja in baza znanja vplivajo na trdnost delovne skupine za posel. Kultura revizijskega podjetja in ne le delovna skupina za posel vpliva na izvedbo revizije. V zvezi s tem lahko revizijsko komisijo zanima, na kakšen način se konkreten revizijski posel lahko primerja z drugimi posli tega revizijskega podjetja za podobna podjetja, še posebej, če so zahtevana posebna revizijska znanja. Na primer revizije finančnih institucij lahko zahtevajo poglobljeno usposabljanje in visoko usposobljeno delovno skupino za posel (PCAOB, 2015a).

Razprave med revizijskim podjetjem in revizijsko komisijo o kazalnikih kakovosti revidiranja kot tudi o rezultatih zunanjih in notranjih rezultatov inšpekcijskih pregledov predstavljajo dodano vrednost tako glede izvajanja nadzorne funkcije in ovrednotenja posamezne revizije s strani revizijske komisije kot tudi nadzora postopka računovodskega poročanja na splošno. Revizijska podjetja, ki zagotavljajo informacije o rezultatih zunanjega inšpekcijskega pregleda skupaj z rezultati lastnih notranjih pregledov kakovosti, lahko pomagajo revizijskim komisijam razumeti način izvajanja posameznih revizij in obravnavanja področij z visokim tveganjem. Na podlagi teh informacij lahko revizijska komisija podrobneje poizveduje o posameznih revizijskih zadevah, nadzoru kakovosti dela in popravljalnih ukrepih (PCAOB, 2015a).

V zvezi s slednjim britanski Competition and Markets Authority priporoča, da revizijske komisije FTSE 350, katerih revizije so bile pregledane s strani FRC, vključijo v letno poročilo glavne ugotovitve in oceno revizije s strani FRC, skupaj z odzivom revizorja in revizijske komisije na te ugotovitve. FRC v zvezi s tem opozarja, da je namen nadzora nad kakovostjo dela revizorja presoja revizije, ne pa dajanje zagotovil v zvezi z računovodskimi izkazi in razkritji v letnem poročilu, pri čemer se je treba izogibati dajanja neustreznih zagotovil vlagateljem. FRC priporoča revizijskim komisijam razvoj lastnih ocen učinkovitosti revizijskega procesa. V primerih, ko je bila revizija določenega podjetja pregledana s strani FRC, bi morale revizijske komisije po mnenju FRC predebatirati z revizorjem ugotovitve ter v primeru pomembnih ugotovitev le-te na primeren, to je na pravičen, uravnotežen in razumljiv način razkriti v letnem poročilu skupaj z ukrepi, ki sta jih sprejela revizor in revizijska komisija (FRC, 2014).

6.2 Revizijsko podjetje

Revizijska podjetja uporabljajo kazalnike kakovosti za merjenje revizijske prakse, in sicer učinkovitosti in dobičkonosnosti, da bi ugotovila, kateri posamezni revizijski posli ali pisarne revizijskega podjetja so visoko tvegani, ali kot podlago za izračun nadomestil. Nekatera revizijska podjetja uporabljajo te kazalnike kot pomoč pri obravnavi notranjega in zunanjega nadzora nad kakovostjo dela, pri identificiranju vzrokov za ugotovljene pomanjkljivosti in njihovo odpravo ter kot nadgradnjo procesa upravljanja kot posledico le-tega (PCAOB, 2015a).

Glede razkrivanja kazalnikov na področju EU ugotavlja Deumes et al. (2012), da zahteve 40. člena Direktive 2006/43/ES glede obveznih razkritij določenih informacij v zvezi z opisom najpomembnejših značilnosti revizijskega podjetja niso prispevale k razkrivanju dejanske kakovosti revidiranja, saj večina revizijskih podjetij podaja zgolj opisne informacije.

Revizijska podjetja imajo edinstven položaj glede uporabe kazalnikov kakovosti revidiranja zaradi svoje sposobnosti za povezovanje informacij velikega števila

posameznih revizijskih poslov, na podlagi česar lahko okrepijo nadzor kakovosti in upravljanje s tveganji. Razprava z revizijskimi komisijami lahko razširi bazo za primerjavo revizijskih podjetij in jih spodbudi k investiranju v merjenje kakovosti revidiranja. Premišljena uporaba kazalnikov kakovosti revidiranja lahko postane pomembno orodje tako za izboljšanje kakovosti revizij kot tudi za razlikovanje od drugih revizijskih podjetij ter za konkuriranje na revizijskem trgu na podlagi kakovosti (PCAOB, 2015a). Poleg navedenega kažeta kontinuirana uporaba in razkrivanje kazalnikov kakovosti revidiranja na zavezanost in vlaganje revizijskega podjetja v posamezne elemente kakovosti revidiranja (PwC, 2014).

6.3 Vlagatelji

Vlagatelji so primarni uporabniki postopka računovodskega poročanja, katerega končni cilj je kakovostna revizija. Vlagatelji običajno imenujejo poslovodstvo podjetja, v katerega vlagajo. Poleg tega v nekaterih jurisdikcijah delničarji imenujejo revizorja. Trenutna prepoznavnost virov kakovosti revidiranja je za vlagatelje še bolj omejena kot za revizijsko komisijo. Vlagatelji običajno nimajo neposredne komunikacije z revizorjem; komunikacija je običajno omejena na standardno revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih podjetja in v nekaterih jurisdikcijah na notranji nadzor nad računovodskim poročanjem. Posledično je vtis vlagateljev o kakovosti revidiranja povezan s pogostostjo in obsegom negativnih dogodkov, kot je na primer popravek napake za nazaj ali prevara, povezana z računovodskim poročanjem javne družbe ter s pomembnimi pomanjkljivostmi v notranjih kontrolah računovodskega poročanja, in obratno, v primeru odsotnosti omenjenih dogodkov je lahko percepcija kakovosti revidiranja pozitivna (PCAOB, 2015a).

Omenjeni dogodki lahko vplivajo na percepcijo vlagateljev, vendar se običajno pojavljajo brez konteksta, pri čemer ne predstavljajo zadostne podlage za osredotočenje vlagateljev na sestavine revizijskega procesa ter zagotavljajo premalo informacij o načrtovanju in izvedbi kakovostne revizije.

V zadnjem desetletju je ameriški javni nadzornik nad revidiranjem PCAOB javno objavljati inšpekcijska poročila, z namenom obveščanja vlagateljev o kakovosti revidiranja, vendar pa se ta poročila osredotočajo na posamezne pomanjkljivosti, ne pa na širši kontekst elementov kakovosti revidiranja. Poleg tega v teh poročilih niso nujno reprezentativni izidi revizijskega podjetja, saj inšpekcije, ki temeljijo na oceni tveganj, v primeru največjih revizijskih podjetij obravnavajo le majhen del revizij, opravljenih s strani posameznega revizijskega podjetja (PCAOB, 2015a).

6.4 Revizijski regulatorji

Javni nadzorniki nad revidiranjem lahko uporabljajo kazalnike kakovosti revidiranja za razvoj strategij inšpekcijskih pregledov. Podatki lahko zagotovijo tudi vpogled v trende

glede splošne kakovost revidiranja na ravni revizijskega podjetja, mreže revizijskih podjetij ali poklica revizorja.

Kazalniki kakovosti revidiranja lahko predstavljajo podlago za presojo pravil revidiranja in spodbujanje javne debate o kakovosti revidiranja. Kazalnike kakovosti revidiranja lahko uporabi javni nadzornik tudi pri analizi vzrokov za inšpekcijske ugotovitve, oceno prizadevanj revizijskega podjetja glede popravljalnih ukrepov ter posodobitve usmeritev in postopkov revizijskega podjetja, vključno z notranjim nadzorom kakovosti revizijskega podjetja (PCAOB, 2015a).

6.5 Ostali uporabniki

Ostali uporabniki kazalnikov kakovosti revidiranja so poslovodstvo naročnika revizije, poslovni mediji, raziskovalci in širša javnost. Kazalniki kakovosti revidiranja bi morali služiti kot uravnotežen portfelj, katerega začetna predpostavka je, da je ta portfelj enak za vse uporabnike (PCAOB, 2015a).

SKLEP

Temeljni namen magistrskega dela je bil opredeliti okvir sistema zagotavljanja in merjenja kakovosti revidiranja, temeljni cilj magistrskega dela pa je bil identificirati potencialne kazalnike kakovosti revidiranja, s katerimi bi bilo mogoče meriti kakovost revidiranja na posameznih ravneh, in sicer na ravni vložkov v revizijski proces, revizijskega procesa in rezultatov revidiranja. Za dosego cilja je bilo treba preučiti teoretične opredelitve kakovosti revidiranja in načine merjenja kakovosti revidiranja, in sicer z vidika raziskovalcev ter revizijskih, finančnih in bonitetnih regulatorjev, opredeliti sistem zagotavljanja kakovosti revidiranja s podrobno predstavitvijo posameznih elementov kakovosti revidiranja ter kontekstualnih dejavnikov in interakcij med njimi, opredeliti kvantitativne kazalnike kakovosti revidiranja po posameznih ravneh sistema za zagotavljanje kakovosti, s pomočjo katerih je mogoče meriti kakovost revidiranja, kar predstavlja osnovo za primerjavo revizijskih podjetij na podlagi kakovosti revidiranja, in prikazati potencialne uporabnike kazalnikov kakovosti revidiranja. Z navedenim sem potrdila osnovno tezo svojega magistrskega dela, da na kakovost revidiranja vpliva veliko dejavnikov, ki jih je bilo treba podrobno predstaviti z namenom identificiranja potencialnih kazalnikov kakovosti revidiranja.

Kazalniki kakovosti revidiranja so potencialni portfelj kvantitativnih in kvalitativnih ukrepov, s pomočjo katerih je mogoče oceniti kakovost revidiranja in raven dosežene kakovosti revizij. Kazalniki kakovosti revidiranja so namenjeni tudi razpravi med tistimi, ki se ukvarjajo z računovodskim poročanjem in revidiranjem, na primer med revizijskimi komisijami in revizijskimi podjetji. Izboljšane razprave med različnimi zainteresiranimi stranmi lahko okrepijo načrtovanje, izvedbo in komunikacijo o opravljeni reviziji.

Uporaba teh kazalnikov lahko spodbudi tudi konkurenco med revizijskimi podjetji, osredotočenimi na kakovost revidiranja, s čimer se lahko poveča splošna kakovost revidiranja.

Kakovost revidiranja se lahko presoja iz več vidikov. Eden od teh je izvajanje revizij v skladu s standardi revidiranja in veljavno revizijsko zakonodajo. Drugi vidik je izpolnjevanje zahtev vlagateljev javnih družb in finančnega trga na splošno glede učinkovitih in zanesljivih revizij računovodskih izkazov družb ter revizorjev, ki opravljajo revizije s poklicno skrbnostjo, vključno z uporabo poklicnega dvoma. Take revizije med drugim zmanjšajo tveganje pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih ali računovodskih prevar in napak ter zagotavljajo pravočasno poročanje o pomembnih pomanjkljivostih v vzpostavljenih notranjih kontrolah nad računovodskim poročanjem revidiranih družb. Tretji vidik je pravočasno in učinkovito zagotavljanje informacij revizijskim komisijam in vlagateljem. Končni rezultat revizije mora biti sprejemljivo zagotovilo, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo nobene pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake in da v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo finančni položaj revidirane družbe ter njen poslovni izid in denarne tokove za revidirano obdobje v skladu z izbranim okvirom računovodskega poročanja. Narava revizije je torej dvojna, proces in rezultat, hkrati pa je končni test presoje kakovosti revidiranja ustreznost rezultata revizije. Bolj pomembno pa je, da omenjeni vidiki vplivajo na potrebo po širšem pristopu k prepoznavanju kazalnikov kakovosti revidiranja ter po upoštevanju različnih dejavnikov, ki lahko vplivajo na kakovost revidiranja (PCAOB, 2015a).

Pomemben prispevek magistrskega dela je celovita obravnava kazalnikov kakovosti revidiranja, ki jih uporabljajo različni tuji regulatorji za merjenja kakovosti revidiranja, saj večja regulacija na področju finančnih trgov, bančništva in revidiranja prinaša kot odziv na zadnjo finančno krizo tudi večje zahteve za regulatorje po ocenjevanju in merjenju kakovosti revidiranja. Poleg tega se z novo revizijsko regulativo (Uredba 537/2014, 18. točka uvoda; Direktiva 2006/43/ES, 24. točka uvoda) večja vloga revizijskih komisij, ki potrebujejo učinkovita orodja za izvajanje dodeljenih pooblastil na področju revidiranja.

Revizijska podjetja so pooblaščen za izvajanje obveznih revizij, katerih namen je zagotoviti večje zaupanje javnosti v računovodske izkaze. Funkcija obvezne revizije zaradi zastopanja javnega interesa pomeni, da se na kakovost dela revizorja ali revizijskega podjetja zanaša širok krog uporabnikov. Visoka kakovost revizije prispeva k pravilnemu delovanju trgov z izboljšanjem integritete in učinkovitosti računovodskih izkazov, zaradi česar revizorji izpolnjujejo zelo pomembno družbeno vlogo (Uredba 537/2014, 1. točka uvoda).

Z merjenjem kakovosti revidiranja na podlagi uporabe kazalnikov kakovosti revidiranja lahko revizijska podjetja merijo in izboljšajo kakovost revizij, poleg tega pa so lahko kazalniki kakovosti revidiranja tudi orodje za razlikovanje med revizijskimi podjetji na

podlagi kakovosti revidiranja, kar je pomembno za presojanje kakovosti revidiranja s strani revizijskih komisij, vlagateljev in drugih uporabnikov revizorjevih storitev. Ne glede na uporabljen pristop merjenja kakovosti revidiranja pa se je treba zavedati, da je za presojo in interpretacijo izidov merjenja kakovosti revidiranja potrebno poglobljeno poznavanje koncepta revidiranja in ostalih dejavnikov, ki neposredno ali posredno vplivajo na vloške, postopke in rezultate revidiranja.

V Sloveniji zaenkrat ni javno objavljenih rezultatov merjenja kakovosti revidiranja s strani kateregakoli izmed potencialnih uporabnikov kazalnikov kakovosti revidiranja. Na podlagi določb 156. in 157. člena ZRev-2 se izrečeni ukrepi nadzora javno objavljajo, poleg tega pa morajo določena revizijska podjetja v preglednem poročilu (ZRev-2, 79. člen) razkrivati informacije, povezane z njihovim delovanjem. Medtem ko so izrečeni ukrepi nadzora zgolj eden izmed potencialnih pokazateljev kakovosti revidiranja, na podlagi katerega je moč sklepati o kakovosti dela revizorjev in revizijskih podjetij, pa bi bila uporaba izključno tega podatka brez navedbe razlogov za nastale kršitve in brez izvedenih popravilnih ukrepov s strani revizijskega podjetja ter merjenja ostalih aktivnosti revizijskega podjetja na različnih ravneh neustrezna podlaga za presojo sposobnosti revizijskega podjetja glede vzpostavitve in vzdrževanja takšne ureditve obvladovanja kakovosti, ki zagotavlja, da revizijsko podjetje in njegovo osebje izpolnjujeta strokovne standarde ter ustrezne zakonske in regulatorne zahteve ter da so revizorjeva poročila primerna glede na okoliščine. Informacije, razkrite v preglednih poročilih, so razen finančnih podatkov podane opisno, zato neposredna primerjava med revizijskimi podjetji na podlagi teh razkritij ni mogoča. Kljub navedeni omejitvi glede merjenja kakovosti revidiranja slovenskih revizijskih podjetij menim, da se bodo svetovni trendi na področju merjenja kakovosti revidiranja sčasoma prenesli tudi v slovenski prostor, bodisi v obliki prostovoljnega merjenja kakovosti revidiranja bodisi na podlagi dodatnih regulatornih zahtev v zvezi s tem, saj je revidiranje globalna storitev, ki se opravlja na podlagi mednarodnih poklicnih standardov. Poleg tega potekajo na področju regulacije revizijske dejavnosti različne aktivnosti na mednarodni ravni, katerih cilj je izboljšanje kakovosti revidiranja, pri čemer bo ta cilj lažje dosežen z doslednim merjenjem kakovosti revidiranja. Zaradi navedenega je lahko obravnavano področje tudi predmet bodočih raziskav, katerih rezultati bodo lahko prispevali k razumevanju najpomembnejših gonilnikov kakovosti revidiranja slovenskih revizijskih podjetij ter morebitnih pomanjkljivosti pri obvladovanju kakovosti revizijskih podjetij.

LITERATURA IN VIRI

1. Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA). (2015a). *Guidance to Audit Committees on ACRA's Audit Quality Indicators Disclosure Framework*. Singapore: Accounting and Corporate Regulatory Authority.
2. Accounting and Corporate Regulatory Authority. (2015b, oktober). *Groundbreaking Audit Quality Indicators Framework to Raise Quality of Financial Reporting in Singapore*. Singapore: Accounting and Corporate Regulatory Authority.
3. Aghaei, A. (2011). Review of Studies on Audit Quality. *International Conference on Humanities, Society and Culture*, 20, 312–317.
4. Australian Securities & Investments Commission (ASIC). (2013). *Audit Transparency Report*. Sydney: Australian Securities & Investments Commission.
5. Autoriteit Financiële Markten. (2014, september). *Results of the Inspection of the Quality of Statutory Audits at the Big 4 Audit Firms*. Amsterdam: Autoriteit Financiële Markten.
6. Bank for International Settlements. (2014). *External audits of banks*. Basel: Bank for International Settlements.
7. Bingham, T., Blakey, A., Chaplin, D., Chopping, D., Cook, R., Figgis, S., Haynes, D., Jones, M., Joy, C., Mason, J., Ratcliffe, A., Shankster, J., Stephen-Haynes, C., Upson, T., & Williams, P. (2002). *Audit Quality*. London: The Institute of Chartered Accountants in England & Wales.
8. Boone, J. P., Khurana, I. K., & Raman, K. K. (2010). Do the Big 4 and the Second – Tier Provide Audits of Similar Quality? *Journal of Accountancy and Policy*, 29(4), 330–352.
9. Buchheit, S., & Buslepp, W. L. (2014, oktober). *Workload Ratios as Audit Quality Indicators: An Empirical Analysis Using PCAOB Headcount Disclosures*. Texas: Texas Tech University.
10. Canadian Public Accountability Board (CPAB). (2014, november). *Audit Quality Indicators: In Search of the Right Measures*. Toronto: Canadian Public Accountability Board.
11. Center for Audit Quality (CAQ). (2014, april). *CAQ Approach to Audit Quality Indicators*. Washington, D. C.: Center for Audit Quality.
12. Chartered Accountants Australia and New Zealand. (2015, juni). *Clearer Transparency: Assessing the Second Year of Audit Firm Transparency Reports in Australia*. Brisbane: Chartered Accountants Australia and New Zealand.

13. Chi, W., Douthett Jr., E. B., & Lisic, L. L. (2012). Client Importance and Audit Partner Independence. *Journal of Accounting and Policy*, 31 (3), 320–336.
14. Choi, J. H., Kim, J. B., & Zang, Y. (2010). Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Najdeno 24. avgusta 2015 na spletnem naslovu http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1011096&download=yes
15. Christensen, B. E., Glover, S. M., Omer, T. C., & Shelley, M. K. (2014, oktober). Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors. 2014 Deloitte Foundation/University of Kansas Auditing Symposium. Najdeno 24. avgusta 2015 na spletnem naslovu <http://www.audsymp.dept.ku.edu/wp-content/uploads/2014/05/Saturday-Paper-2-by-Christensen-Glover-Omer-Shelley.pdf>
16. Cory, S.N., Ward, S., & Schultz, S. A. (2007, oktober). Managing Human Resources in a Small Firm Through Performance Evaluation. *The CPA Journal Online*. Najdeno 7. decembra 2007 na spletnem naslovu <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2007/1007/essentials/p62.htm>
17. Davies, S. M., & Hollie, D. Y. (2004, januar). An Experimental Investigation of Non-Audit Service Fees and Investors' Perceptions of Auditor Independence: Post-Enron Era. Najdeno 26. decembra 2007 na spletnem naslovu http://www.abs.aston.ac.uk/newweb/AcademicGroups/FAL/ASIG/Davis-Hollie_Non-auditServices.pdf
18. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.
19. Deumes, R., Schelleman, C., Bauwhede, H. V., & Vanstraelen, A. (2011). Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31(4), 193–214.
20. Dickins, D., Fay, R. G., & Reisch, J. (2014). Measuring and Communicating Audit Quality: The New AQIs. *The CPA Journal*, 84(9), 18–21.
21. 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. *Uradni list Evropske unije* št. L 81/53, L 182/19, L 158/196.
22. Duff, A. (2004). *AuditQual: Dimensions of Audit Quality*. Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland.
23. Ettredge, M., Heintz, J., Li, C., & Scholz, S. (2010). Auditor Realignment Accompanying Implementation of SOX 404 ICFR Reporting Requirements. Najdeno 24. avgusta 2015 na spletnem naslovu http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=874836
24. Federal Audit Oversight Authority (FAOA). (2015a). *Activity Report 2014*. Bern: Federal Audit Oversight Authority.

25. Federal Audit Oversight Authority. (2015b). *AQI – 2015* (interno gradivo). Bern: Federal Audit Oversight Authority.
26. Financial Accounting Standards Board (FASB). (2010, september). *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8*. Norwalk: Financial Accounting Standards Board.
27. Financial Reporting Council (FRC). (2008, februar). *The Audit Quality Framework*. London: Financial Reporting Council.
28. Financial Reporting Council. (2014, november). *FRC Statement: Transparency of AQR Findings*. London: Financial Reporting Council.
29. Financial Reporting Council. (2015a, marec). *Transparency Reporting by Auditors of Public Interest Entities*. London: Financial Reporting Council.
30. Financial Reporting Council. (2015b). *Audit Quality Review: Scope and Objectives*. London: Financial Reporting Council.
31. Francis, J. R. (2004). What Do We Know About Audit Quality? *The British Accounting Review*, 36(4), 345–368.
32. Francis, J. R. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125–152.
33. Francis, J. R., & Ke, B. (2006, november). Disclosure of Fees Paid to Auditors and Market Valuation of Earnings Surprises. *Review of Accounting Studies*, 11(4), 495–523.
34. Geiger, M., & Rama, D. V. (2006). Audit Firm Size and Going – Concern Reporting Accuracy. *Accounting Horizons*, 20(1), 1–17.
35. Ghosh, A., & Moon, D. (2004). Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. (Office of Economic Analysis, The Securities and Exchange Commission Working Paper). Najdeno 24. avgusta 2015 na spletnem naslovu http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=385880
36. Gunny, K. A., & Zhang, T. C. (2013). PCAOB Inspection Reports and Audit Quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(2), 136–160.
37. Habib, A. (2011). Audit Firm Industry Specialization and Audit Outcomes: Insights from Academic Literature. *Research and Accounting Regulation*, 23(2), 114–129.
38. Habib, A., & Bhuiyan, B. U. (2011). Audit Firm Industry Specialization and the Audit Report lag. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 20(1), 32–44.
39. Hecht, C. (2002, november). Defining „Non-Audit“ Services: The Audit Committee’s Role. Najdeno 26. decembra 2007 na spletnem naslovu <http://accounting.smartpros.com/x35824.xml>

40. Hegarty, W. H., & Sims, H. P. (1978). Some Determinants of Unethical Decision Behavior: An Experiment. *Journal of Applied Psychology*, 63(4), 451–457.
41. Houghton, K. A., & Ikin, C. C. (2001, december). Auditor Provided Non-Audit Services: Modelling Fees and Willingness to Buy. Najdeno 26. decembra 2007 na spletnem naslovu <http://ecocomm.anu.edu.au/people/info/ikinchr/34-APNAS.pdf>
42. International Federation of Accountants (IFAC). (2005). *Competence Requirements for Audit Professionals*. New York: International Federation of Accountants.
43. International Federation of Accountants. (2007). *Tone at the Top and Audit Quality*. New York: International Federation of Accountants.
44. International Federation of Accountants. (2008, marec). *Financial Reporting Supply Chain: Current Perspectives and Directions*. New York: International Federation of Accountants.
45. International Federation of Accountants. (2009a). *International Standard on Auditing 200: Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*. New York: International Federation of Accountants.
46. International Federation of Accountants. (2009b). *International Standard on Auditing 220: Quality Control for an Audit of Financial Statements*. New York: International Federation of Accountants.
47. International Federation of Accountants. (2009c). *International Standard on Auditing 230: Audit Documentation*. New York: International Federation of Accountants.
48. International Federation of Accountants. (2009d). *International Standard on Auditing 260: Communication with Those Charged with Governance*. New York: International Federation of Accountants.
49. International Federation of Accountants. (2009e). *International Standard on Auditing 315: Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment*. New York: International Federation of Accountants.
50. International Federation of Accountants. (2009f). *International Standard on Auditing 600: Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*. New York: International Federation of Accountants.
51. International Federation of Accountants. (2009g). *International Standard on Auditing 620: Using the Work of an Auditor's Expert*. New York: International Federation of Accountants.
52. International Federation of Accountants. (2009h). *International Standard on Auditing 700: Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*. New York: International Federation of Accountants.

53. International Federation of Accountants. (2009i). *International Standard on Auditing 705: Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*. New York: International Federation of Accountants.
54. International Federation of Accountants. (2009j). *International Standard on Quality Control 1: Quality Controls for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagement*. New York: International Federation of Accountants.
55. International Federation of Accountants. (2010, april). *Code of Ethics for Professional Accountants*. New York: International Federation of Accountants.
56. International Federation of Accountants. (2014a, februar). *A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create and Environment for Audit Quality*. New York: International Federation of Accountants.
57. International Federation of Accountants. (2014b). *Handbook of International Educational Pronouncements*. New York: International Federation of Accountants.
58. International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR). (2015). *Current Trends in the Audit Industry* (interno gradivo). Bern: IFIAR Verein.
59. International Organization of Securities Commissions (IOSCO). (2009, september). *Transparency of Firms that Audit Public Companies*. Madrid: International Organization of Securities Commissions.
60. International Organization of Securities Commissions. (2015, november). *Transparency of Firms that Audit Public Companies. Final Report*. Madrid: International Organization of Securities Commissions.
61. Kaplan, S. E., & Williams, D. D. (2012). The Changing Relationship between Audit Firm Size and Going Concern Reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 37(3), 322–341.
62. Knechtel W. R., Krishnan G. V., Pevzner M., Shefchik L., & Velury U. (2013). Audit Quality: Insights from Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 1–68.
63. Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). (2014, september). *In the Public Interest*. Amsterdam: Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants.
64. Lawrence, A., Minutti-Meza, M., & Zhang, P. (2011). Can Big 4 Versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics? *The Accounting Review*, 86(1), 259–286.
65. Libby, T., & Thorne, L. (2007). The Development of a Measure of Auditors' Virtue. *Journal of Business Ethics*, 71(1), 89–99.

66. Murphy, M. L. (2014, februar). Improving Audit Quality: An Interview with Cynthia M. Fornelli, Executive Director of the Center for Audit Quality, *The CPA Journal*, 24–31.
67. Myers, L. A., Schmidt, J., & Wilkins, M. (2013). An Investigation of Recent Changes in Going Concern Reporting Decisions among Big N and non-Big N Auditors. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 43(1), 155–172.
68. Neri, L., & Russo, A. (2014, julij). A Framework for Audit Quality: Critical Anylisis. *Business and Management Review*, 3(9), 25–30.
69. Palmrose, Z. (1988). An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *The Accounting Review*, 63(1), 55–73.
70. Peecher, M. E., Schwartz, R., & Solomon, I. (2006, 7. november). It's All About Audit Quality: Perspectives on Strategic-systems Auditing. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4–5), 463–485.
71. PricewaterhouseCoopers (PwC). (2014). *Our Focus on Audit Quality*. Dover: PricewaterhouseCoopers.
72. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2007, julij). *Auditing Standard No. 5 – An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements*. Washington, D. C.: Public Company Accounting Oversight Board.
73. Public Company Accounting Oversight Board. (2013, maj). *Standing Advisory Group Meeting: Discussion – Audit Quality Indicators*. Washington, D. C.: Public Company Accounting Oversight Board.
74. Public Company Accounting Oversight Board. (2015a, julij). *Audit Quality Indicators*. Washington, D. C.: Public Company Accounting Oversight Board.
75. Public Company Accounting Oversight Board. (2015b). *Statement on the Supplemental Request for Comment: Rules to Require Disclosure of Certain Audit Participants on New PCAOB Form*. Washington, D. C.: Public Company Accounting Oversight Board.
76. Sun, J., & Liu, G. (2011). Client – Specific Litigation Risk and Audit Quality Differentiation. *Managerial Auditing Journal*, 26(4), 300–316.
77. Udeh I. A. (2015). Audit Team Formation. *Journal of Finance and Accountancy*. Najdeno 24. avgusta 2015 na spletnem naslovu <http://www.aabri.com/manuscripts/141952.pdf>
78. United States Government Accountability Office. (2007). *Goverment Auditing Standards*. Washington (DC): United States Government Accountability Office.

79. Uredba (EU) št. 537/2014 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 16. aprila 2014 o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa in razveljavitvi Sklepa Komisije 2005/909/ES. *Uradni list Evropske unije* št. L 158/77.
80. Yu, D. M. (2007). *The Effect of Big Four Office Size on Audit Quality* (doktorska disertacija). Columbia: The Faculty of the Graduate School.
81. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 65/09 – UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13, 55/15.
82. Zakon o revidiranju. *Uradni list RS* št. 65/08, 63/13 – ZS-K.

PRILOGA

PRILOGA: Seznam kratic in pojmov

ACRA – Accounting and Corporate Regulatory Authority

ASIC – Australian Securities & Investments Commission

Big 4 – Deloitte, KPMG, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young

CAQ – Center for Audit Quality

CPAB – Canadian Public Accountability Board

EU – European Union

FAOA – Federal Audit Oversight Authority

FASB – Financial Accounting Standards Board

FRC – Financial Reporting Council

FTSE 350 – 350 podjetij z največjo kapitalizacijo, ki kotirajo na London Stock Exchange

GAO – U.S. Government Accountability Office

IFAC – International Federation of Accountants

IFIAR – International Forum of Independent Audit Regulators

IOSCO – International Organization of Securities Commissions

MSOK 1 – Mednarodni standard obvladovanja kakovosti 1

MSR – Mednarodni standard revidiranja

NBA – Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants

PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board

PwC – PricewaterhouseCoopers

SEC – U.S. Securities and Exchange Commission