

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**ANALIZA DEJAVNIKOV ZADOVOLJSTVA NAROČNIKOV
ZUNANJIH REVIZIJSKIH STORITEV V SLOVENIJI IN NJIHOV
VPLIV NA OBLIKOVANJE VZAJEMNO KORISTNIH REŠITEV**

Ljubljana, maj 2026

MAJA ZAMERNIK

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Maja Zamernik, študentka Univerze v Ljubljani Ekonomske fakultete, avtorica predloženega dela z naslovom Analiza dejavnikov zadovoljstva naročnikov zunanjih revizijskih storitev v Sloveniji in njihov vpliv na oblikovanje vzajemno koristnih rešitev, pripravljenega v sodelovanju z mentorjem red. prof. dr. Markom Hočevarjem

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 pisnih del UL EF, 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 pisnih del UL EF;
4. da se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Univerzi v Ljubljani, Ekonomski fakulteti, 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;
11. da sem preverila verodostojnost informacij, ki izhajajo iz zapisov na podlagi uporabe orodij umetne inteligence.

V Ljubljani, dne 8.5.2026

Podpis študentke:  Digitalno podpisal
Maja Zamernik
Datum: 2026.05.31
23:10:11 +02'00'

POVZETEK

Kakovostna in učinkovita izvedba revizijske storitve zahteva visoko raven strokovnega znanja revizorjev ter aktivno in ustrezno sodelovanje naročnika. Zadovoljstvo naročnikov predstavlja pomemben kazalnik zaznane kakovosti revizijskih storitev, ki izhaja iz kombinacije strokovnih, procesnih in odnosnih dejavnikov. K višji zaznani kakovosti ter večji dodani vrednosti revizijskih storitev prispevajo predvsem strokovna usposobljenost revizorjev, učinkovita komunikacija, ustrezna uporaba sodobnih tehnologij ter razumevanje poslovnega okolja naročnika. Ugotovitve raziskave poudarjajo pomen kakovostnega sodelovanja med revizorjem in naročnikom ter kažejo, da lahko z izboljšanjem komunikacije, strokovnosti in razumevanja poslovnega okolja revizijske storitve ustvarjajo večjo dodano vrednost za naročnike.

KLJUČNE BESEDE: revizijske storitve, zadovoljstvo naročnikov z opravljeno storitvijo, kakovost revizijskih storitev, odnos med revizorjem in naročnikom

CILJI TRAJNOSTNEGA RAZVOJA

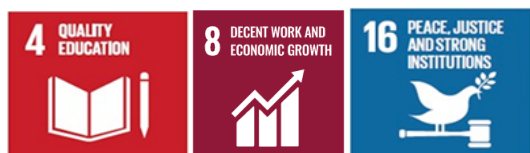


ABSTRACT

A high-quality and efficient delivery of audit services requires a high level of professional expertise from auditors, as well as active and appropriate cooperation from the client. Client satisfaction represents an important indicator of the perceived quality of audit services, arising from a combination of professional, process-related, and relational factors. Higher perceived quality and greater added value of audit services are primarily driven by auditors' professional competence, effective communication, appropriate use of modern technologies, and an understanding of the client's business environment. The findings of the study emphasize the importance of high-quality collaboration between the auditor and the client and show that improvements in communication, expertise, and understanding of the business environment can enable audit services to create greater added value for clients.

KEY WORDS: audit services, client satisfaction with the service provided, audit service quality, auditor-client relationship

SUSTAINABLE DEVELOPMENT GOALS



KAZALO

1	UVOD	1
2	ZUNANJA REVIZIJA.....	4
2.1	Revizija in revizijske storitve.....	6
2.1.1	Opredelitev revizije	6
2.1.2	Vrste revizijskih storitev.....	7
2.2	Pravni in strokovni okvir revizije.....	8
2.2.1	Zakon o revidiranju	8
2.2.2	Mednarodni standardi revidiranja.....	9
2.3	Priprava revizorjevega dela	9
2.3.1	Načrtovanje revizije.....	10
2.3.2	Uporaba virov in tehnologij.....	10
2.3.3	Komunikacija z naročnikom.....	10
2.3.4	Dokumentacija in poročanje.....	11
3	DEJAVNIKI KAKOVOSTI ZUNANJE REVIZIJE	11
3.1	Dejavniki, ki vplivajo na kakovost revizije	12
3.1.1	Strokovnost in izkušnje	13
3.1.2	Uporaba naprednih tehnologij	13
3.1.3	Dolgoročno sodelovanje z naročnikom	14
3.2	Zadovoljstvo naročnikov revizijskih storitev	15
3.2.1	Opredelitev in merjenje zadovoljstva	16
3.2.2	Povezava med zadovoljstvom in kakovostjo revizije.....	17
4	POVEZAVA ZADOVOLJSTVA Z RAZVOJEM VZAJEMNO KORISTNIH REŠITEV.....	18
4.1	Teoretični okvir povezave	19
4.2	Model vpliva dejavnikov na zaznani doprinos.....	20
4.3	Pretekle empirične ugotovitve	21
5	RAZISKAVA DEJAVNIKOV	22
5.1	Opis populacije.....	23
5.2	Vprašalnik in merjenje zadovoljstva	24
5.3	Postopek zbiranja podatkov	25
5.4	Metode statistične obdelave	26

6	REZULTATI RAZISKAVE	27
6.1	Struktura vzorca.....	27
6.2	Analiza dejavnikov zadovoljstva	30
6.3	Analiza povezave med zadovoljstvom in iskanjem vzajemnih rešitev.....	40
6.4	Raziskovalna vprašanja	42
6.5	Interpretacija rezultatov	49
6.6	Priporočila za revizijska podjetja na podlagi ugotovitev.....	51
7	SKLEP	53
	SEZNAM KLJUČNE LITERATURE	55
	LITERATURA IN VIRI.....	55
	PRILOGA	61

KAZALO TABEL

Tabela 1:	Pomembni avtorji in raziskave o zadovoljstvu naročnikov revizijskih storitev....	5
Tabela 2:	Vidiki kakovosti revidiranja skozi različna zgodovinska obdobja.....	12
Tabela 3:	Povezava med zadovoljstvom naročnikov in razvojem koristnih rešitev	19
Tabela 4:	Ugotovitve preteklih empiričnih raziskav na področju kakovosti revizije	22
Tabela 5:	Struktura spola anketirancev	24
Tabela 6:	Vloga anketirancev v podjetju.....	27
Tabela 7:	Pravna oblika organizacije	28
Tabela 8:	Velikost podjetja (po ZGD-1)	28
Tabela 9:	Čas zaposlitve anketirancev v podjetju	29
Tabela 10:	Velikost revizijske družbe v podjetju.....	30
Tabela 11:	Prekinitev sodelovanja z revizijsko družbo.....	31
Tabela 12:	Razlogi za predčasno prekinitev sodelovanja	31
Tabela 13:	Uporaba digitalnih orodij pri reviziji	33
Tabela 14:	Želja po uporabi digitalnih orodji pri reviziji.....	35
Tabela 15:	Opisna statistika ključnih spremenljivk	40
Tabela 16:	Korelacija med zadovoljstvom in vzajemnimi rešitvami	41
Tabela 17:	Rezultati regresijske analize.....	41

KAZALO SLIK

Slika 1:	Model vpliva dejavnikov na zaznani doprinos revizijske storitve.....	20
Slika 2:	Posnetek zaslona iz programa Qualtrics na dan 31. 1. 2026.....	23
Slika 3:	Tortni diagram s prikazom starostne strukture	24

Slika 4: Ocena dolgoročnega sodelovanja z revizijsko družbo	32
Slika 5: Neodvisnost in objektivnost zunanjega revizorja	34
Slika 6: Ocena dolgoročnega sodelovanja z revizijsko družbo	36
Slika 7: Strokovno poznavanje poslovanja s strani zunanjega revizorja.....	38
Slika 8: Neodvisnost in objektivnost zunanjega revizorja	39
Slika 9: Povezava med zadovoljstvom in vzajemnimi rešitvami	41
Slika 10: Povprečne vrednosti dimenzij vzajemnih rešitev	42

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Anketni vprašalnik: Zadovoljstvo naročnikov z zunanjimi revizijskimi storitvami v Sloveniji.....	1
---	---

SEZNAM KRATIC

angl. – angleško

AJPES – Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve

Big 4 – Deloitte, PwC, EY, KPMG

EFRAG – (angl. European Financial Reporting Advisory Group); Evropska svetovalna skupina za računovodsko poročanje

ESRS – (angl. European Sustainability Reporting Standards); Evropski standardi poročanja o trajnosti

EU – (angl. European Union); Evropska unija

FASB – (angl. Financial Accounting Standards Board); Odbor za standarde finančnega računovodstva

GUI – generativna umetna inteligenca

IAASB – (angl. International Auditing and Assurance Standards Board); Mednarodni odbor za standarde revidiranja in dajanja zagotovil

lat. – latinsko

IASB – (angl. International Accounting Standards Board); Odbor za mednarodne računovodske standarde

MSR – Mednarodni standardi revidiranja

PCAOB – (angl. Public Company Accounting Oversight Board); Nadzorni odbor za računovodstvo javnih podjetij

ZGD-1 – Zakon o gospodarskih družbah

ZRev-2 – Zakon o revidiranju

1 UVOD

Strokovna literatura opredeljuje revidiranje kot obliko nadzora. V obliki, kot jo poznamo danes, se je revidiranje pojavilo v 19. stoletju kot odgovor na ločitev lastniške in upravljalvske funkcije znotraj podjetja. Z razvojem gospodarstva, organizacij ter tehnologije se je sočasno razvijalo tudi revidiranje, pri čemer so se oblikovali novi revizijski pristopi, tehnike in orodja. V sodobnem poslovnem okolju se revizorji vse pogosteje soočajo z večjo kompleksnostjo poslovnih modelov, digitalizacijo poslovanja ter naraščajočimi pričakovanji deležnikov glede kakovosti, preglednosti in uporabnosti revizijskih storitev. Revizija tako vse bolj presega zgolj formalno preverjanje računovodskih izkazov in postaja pomemben dejavnik zaupanja ter transparentnosti v poslovanju. Pričakovanja naročnikov revizijskih storitev so pogosto raznolika in kompleksna. Za nekatera podjetja je revizija predvsem zakonska obveznost, kar lahko vpliva na zaznavo njene dodane vrednosti. V takšnih primerih lahko pride do razkoraka med pričakovanji naročnikov in dejansko izkušnjo izvedbe revizije, kar vpliva na njihovo zadovoljstvo in kakovost sodelovanja z revizorjem.

Avtorji pojem revidiranja oziroma revizija opredeljujejo na različne načine, ki v osnovi opisujejo zelo podoben proces. Lee in Azham (2008, str. 1) opisujeta izvor besede revizija, ki v slovenskem jeziku pomeni slišati (lat. audire). Opisujeta, da je bil razvoj revizijskega poklica skozi zgodovino vedno usmerjen k zadovoljevanju potreb in zahtev družbe. V nadaljevanju povzete definicije iz aktualnih mednarodnih in slovenskih standardov ter zakonov so ključnega pomena za poznavanje tematike in razumevanje vprašalnika. V posel revizije sta vključena revizor oziroma revizijsko podjetje in revidirano podjetje, po potrebi se vključijo tudi veščaki, ki so specializirani za potrebno področje.

V zadnjih letih se trg revidiranja sooča s številnimi spremembami, ki so posledica vpliva digitalizacije, globalizacije in vse večjih pričakovanj naročnikov glede kakovosti revizijskih storitev (IAASB, 2020b). Zaradi teh sprememb je vse pomembneje razumeti, kateri dejavniki vplivajo na zadovoljstvo naročnikov zunanjih revizijskih storitev in kako lahko revizorji z ustreznim pristopom in komunikacijo prispevajo k vzpostavitvi dolgoročnih in vzajemno koristnih odnosov. Predhodne raziskave priznavajo, da imajo vpliv na sestavo računovodskih izkazov tudi pogajanja med revizorjem in revidiranim podjetjem (Gibbins in drugi, 2001). Potreba po pogajanjih lahko izhaja iz razlik v razlagah splošno sprejetih računovodskih načel med revizorjem in revidiranim podjetjem, na primer pri priznavanju prihodkov, pri določitvi zneskov oziroma vsebine razkritij v računovodskih izkazih ali pri ocenah posloводства, kot so vkalkulirani stroški in rezervacije za dvomljive terjatve. (Bennett in drugi, 2015).

Za razumevanje dejavnikov, ki vplivajo na zadovoljstvo naročnikov zunanjih revizijskih storitev, je bilo do sedaj pregledanih več pomembnih raziskav, ki so skozi čas prispevale k razvoju teoretičnih in empiričnih spoznanj na omenjenem področju. Raziskovalci so se

osredotočali na različne vidike kakovosti revizije – od tehničnih značilnosti in strokovnosti revizorjev do pomena komunikacije, zaupanja in dolgoročnega sodelovanja z naročniki.

V slovenskem prostoru je področje raziskovanja zadovoljstva naročnikov zunanjih revizijskih storitev še relativno neraziskano. Večina obstoječih študij se osredotoča predvsem na tehnične in regulativne vidike kakovosti revizije, medtem ko so subjektivni dejavniki zadovoljstva naročnikov, kot so komunikacija, zaupanje, zaznana korist revizije in dolgotrajnost sodelovanja, pogosto zapostavljeni. Slovenski inštitut za revizijo (2018) je sicer izvedel raziskavo o dojemanju kakovosti revizijskih storitev v Sloveniji, vendar je bila ta omejena predvsem na razlike med revizijskimi družbami glede na njihovo velikost in tržni položaj.

Cilj magistrskega dela je podrobneje preučiti dejavnike, ki vplivajo na zadovoljstvo naročnikov zunanjih revizijskih storitev v Sloveniji, ter ugotoviti, kako zaznano zadovoljstvo vpliva na prepoznavanje dodane vrednosti in možnosti za oblikovanje vzajemno koristnih rešitev med naročnikom storitve in revizorjem. V nalogi so bili opredeljeni ključni dejavniki kakovosti zunanje revizije, ki so v literaturi in praksi prepoznani kot pomembni za zadovoljstvo naročnikov. Ugotavljala se je povezava med zadovoljstvom naročnikov in zaznanim doprinosom revizijske storitve k izboljšanju kakovosti poslovanja podjetja. Prepoznavale so se ključne priložnosti za izboljšave v odnosu med naročnikom in revizorjem, ki bi lahko vodile do oblikovanja vzajemno koristnih rešitev. Na podlagi empiričnih ugotovitev so bila oblikovana priporočila za revizijska podjetja, revizorje in naročnike, ki bi lahko prispevala k izboljšanju kakovosti izvajanja revizijskih storitev in krepitevi dolgoročnega sodelovanja.

Namen magistrskega dela je prikazati vpogled v dejavnike, ki vplivajo na zadovoljstvo naročnikov zunanjih revizijskih storitev, ter preučiti njihova pričakovanja in možnosti za izboljšave revizijskega procesa. Delo je v prvi vrsti namenjeno revizijskim družbam in pooblaščenim revizorjem, ki lahko na podlagi ugotovitev izboljšajo kakovost svojih storitev in okrepijo odnose z naročniki. Koristno je tudi za poslovodstva podjetij in zaposlene v oddelkih, ki tekom izvedbe sodelujejo z revizorji, saj jim ponuja oporo pri odločanju o izbiri in sodelovanju z revizorji ter pri presoji dodane vrednosti revizije za podjetje. Poleg tega so ugotovitve uporabne za Slovenski inštitut za revizijo pri oblikovanju strokovnih priporočil in standardov ter za raziskovalce, ki se ukvarjajo z vprašanji kakovosti in zaznane vrednosti revizijskih storitev. Rezultati naloge lahko prispevajo tudi k boljšemu razumevanju vloge revizije pri poslovnem odločanju in nadaljnji izboljšavi pri sodelovanju med naročnikom in revizorjem. Na podlagi pregleda literature, teoretičnih izhodišč in zastavljenega raziskovalnega modela v nalogi odgovarjamo na naslednja raziskovalna vprašanja:

Raziskovalno vprašanje 1: Kako strokovnost revizorja (usposobljenost, izkušnje, poznavanje revizijskih standardov in razumevanje poslovnega modela podjetja) vpliva na zadovoljstvo naročnikov revizijskih storitev v Sloveniji?

Raziskovalno vprašanje 2: Kako na zadovoljstvo naročnikov revizijskih storitev vpliva uporaba naprednih tehnologij in digitalnih orodij?

Raziskovalno vprašanje 3: Kako dolgoročno sodelovanje med podjetjem in istim zunanjim revizorjem vpliva na zadovoljstvo naročnikov revizijskih storitev v Sloveniji?

Raziskovalno vprašanje 4: Kako je zadovoljstvo naročnikov z izvedbo zunanje revizije povezano z zaznamim doprinosom revizijske storitve k izboljšanju kakovosti poslovanja podjetja?

Raziskovalno vprašanje 5: Katere vidike sodelovanja z zunanjimi revizorji naročniki prepoznajo kot ključne priložnosti za nadaljnje izboljšave in razvoj vzajemno koristnih rešitev?

Raziskava temelji na kombinaciji teoretičnega in empiričnega pristopa. V teoretičnem delu je izveden pregled domače in tuje literature s področja kakovosti revizijskih storitev, zadovoljstva naročnikov, uporabe tehnologije v reviziji in zaznane vrednosti storitev. Teoretična izhodišča služijo kot podlaga za oblikovanje raziskovalnega modela ter opredelitev ključnih spremenljivk.

V teoretičnem in empiričnem delu so uporabljene naslednje metode:

- metoda indukcije, pri kateri smo na podlagi pregleda domače in tuje strokovne literature s področja zunanjega revidiranja oblikovali splošne ugotovitve o razvoju revizijskih storitev in dejavnikih, ki vplivajo na zadovoljstvo naročnikov;
- metoda deskripcije, s pomočjo katere smo opredelili temeljne pojme zunanje revizije, kakovosti revizijskih storitev in zadovoljstva naročnikov ter predstavili ključna dejstva in ugotovitve iz literature;
- metoda kompilacije, pri kateri smo povzemali in primerjali stališča, spoznanja, sklepe in izsledke tujih in domačih avtorjev s področja revidiranja in kakovosti storitev;
- zgodovinska metoda, s katero smo prikazali razvoj zunanjega revidiranja ter razloge in okoliščine, ki so vplivali na njegov razvoj;
- komparativna metoda, s katero smo primerjali različne pristope k izvajanju revizijskih storitev in ugotovitve predhodnih raziskav glede dejavnikov zadovoljstva naročnikov.

Empirični del raziskave temelji na kvantitativni metodi zbiranja podatkov s pomočjo strukturiranega anketnega vprašalnika. Vprašalnik je bil posredovan podjetjem v Sloveniji, katerih letna poročila za leto 2023 so bila revidirana in objavljena na spletni strani Agencije Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJPES, 2024). K sodelovanju smo povabili predstavnike posloводства in računovodskih služb, ki sodelujejo z zunanjimi revizorji. Podatke smo analizirali z uporabo deskriptivne statistike in metod za preverjanje povezanosti med spremenljivkami. Rezultati analiz so predstavljeni s tabelami, grafi in interpretacijami, ki omogočajo preverjanje raziskovalnih vprašanj.

2 ZUNANJA REVIZIJA

Zakon o revidiranju (v nadaljevanju ZRev-2, Ur. l. RS, št. 65/08) pojem revizijskih storitev opredeljuje kot revizijo ločenih ali konsolidiranih računovodskih izkazov, druge posle dajanja zagotovil in posle opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na podlagi pravil revidiranja. V okviru naloge smo se osredotočili predvsem na revidiranje računovodskih izkazov, ki jih izvajajo zunanji revizorji. Proces revidiranja zajema preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov, podatkov, ki so uporabljeni pri sestavi izkazov, in dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja.

Mednarodni standardi revidiranja (v nadaljevanju MSR) navajajo, da je namen revizije povečati stopnjo zaupanja predvidenih uporabnikov v računovodske izkaze (IAASB, 2018a). To se doseže z izraženim mnenjem revizorja o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih sestavljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Pri večini okvirov za splošni namen je to mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih predstavljeni pošteno oziroma ali predstavljajo resničen in pošten prikaz v skladu s tem okvirom.

Kot neodvisna oblika preverjanja računovodskih izkazov zunanja revizija predstavlja ključen mehanizem zagotavljanja verodostojnosti in zanesljivosti finančnih informacij, ki jih podjetja razkrivajo javnosti. Revizor s svojim strokovnim delom presoja, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih resnično in pošteno odražajo finančno stanje ter poslovne rezultate podjetja (Arens in drugi, 2012). Takšna presoja bistveno prispeva k transparentnosti poslovanja, saj zmanjšuje informacijsko vrzel med poslovodstvom, lastniki, investitorji, regulatorji in javnostjo. Poleg tega revizija krepi učinkovitost notranjih kontrolnih sistemov in spodbuja odgovorno upravljanje podjetij, kar je zlasti pomembno v okolju, kjer so finančne informacije osnova za sprejemanje strateških odločitev.

Teoretične osnove magistrskega dela so zasnovane na strokovnih okvirjih standardov in zakonov, ki opredeljujejo zunanjo revizijo, dejavnike kakovosti storitev in zadovoljstvo naročnikov. Pri iskanju teoretičnih osnov smo si pomagali z orodji generativne umetne inteligence (GUI), ki je pomagala izbrati ideje, kaj od teoretičnih osnov je potrebno poudariti. Revizijske storitve so opredeljene kot neodvisno preverjanje računovodskih izkazov, s katerim revizor poda mnenje o resničnosti in poštenosti finančnih poročil, skladno z mednarodnimi standardi revidiranja IAASB (2020) in zakonodajo (ZRev-2). Kakovost revizije se kaže v povezavi več med seboj povezanih dejavnikov, kot so strokovnost, usposobljenost, neodvisnost, ustrezna uporaba virov in kakovostno pripravljena dokumentacija (Arens in drugi, 2012).

Strokovna literatura in viri opredeljujejo zadovoljstvo naročnikov kot posledico kombinacije strokovnih dejavnikov in dejavnikov, vezanih na odnos med naročnikom in izvajalcem.

Dejavniki, ki se navezujejo na strokovnost, vključujejo natančnost, zanesljivost, obvladovanje standardov in razumevanje poslovnega modela naročnika (Francis, 2004). Druga dimenzija dejavnikov je vezana na odnos med naročnikom in revizorjem. Ti dejavniki poudarjajo pomen komunikacije, odzivnosti, dostopnosti in sposobnosti revizorja, da naročniku zagotovi informacije z dodano vrednostjo (Sutton in Lampe, 1991).

Modeli kakovosti storitev, kot je SERVQUAL, pojasnjujejo vrednotenje storitve skozi primerjavo med pričakovanji in dejansko izkušnjo. Ta konceptualni okvir je uporaben tudi pri analizi zadovoljstva naročnikov zunanjih revizijskih storitev, saj omogoča razumevanje zaznane kakovosti in njenega vpliva na dolgoročne poslovne odnose (Parasuraman in drugi, 1985).

Teoretični okvir vključuje tudi raziskave, ki poudarjajo vlogo revizorjev kot partnerjev pri izboljševanju poslovanja, ne zgolj kot zunanjih izvajalcev, kar vpliva na dolgoročno sodelovanje (Kilgore in drugi, 2011). Povezava med zadovoljstvom in zaznanim doprinosom revizije je bila izpostavljena v več študijah, ki poudarjajo, da kakovostna revizija povečuje zaupanje in izboljšuje kakovost odločanja (Hellman, 2012). Povzetek ključnih raziskav, ki obravnavajo dejavnike zadovoljstva naročnikov revizijskih storitev, je prikazan v tabeli 1.

Tabela 1: Pomembni avtorji in raziskave o zadovoljstvu naročnikov revizijskih storitev

Avtorji	Leto	Fokus raziskave	Ključne ugotovitve
Schroeder in Vickrey	1986	Kakovost revizije	Pomembne izkušnje revizorjev, komunikacija, zanesljivost.
Sutton in Lampe	1991	Odnos revizor – naročnik	Odnosi in kakovost komunikacije povečajo zadovoljstvo naročnika.
Carcello in drugi	1992	Kakovost revizije	Kakovost je zaznana skozi zanesljivost, strokovnost in jasnost poročanja.
Gibbins in drugi	2001	Pogajanja v reviziji	Pogajanja vplivajo na kakovost.
Francis	2004	Pregled raziskav o kakovosti revizije	Večja kakovost pomeni manj napak, več zaupanja in večjo vrednost storitve.
Sawan in Alsaqqa	2012	Zadovoljstvo naročnikov	Ključni dejavniki: cena, velikost podjetja in komunikacija.
Hellman	2012	Revizija in odločanje	Revidirani podatki povečujejo zaupanje in kakovost odločanja.
Čokelc in Štager	2016	Kakovost revizije v Sloveniji	Velikost revizijske družbe vpliva na zadovoljstvo.
Bennett in Hatfield	2018	Digitalna komunikacija	Digitalno okolje slabi odnose in zmanjšuje komunikacijo.

Vir: lastno delo.

2.1 Revizija in revizijske storitve

Dennis (2015) podobno kot Mautz in Sharaf (1961) navaja, da mnogi revidiranje obravnavajo kot popolnoma praktičen predmet, kot serijo različnih praks in postopkov, metod in tehnik, ki se izvajajo z malo potrebe po razlaganju, opisovanju, utemeljevanju in argumentiranju. Revizorji se med izvedbo posla revizije ukvarjajo s pojasnjevanjem in opisovanjem, ter da sta teorija in praksa revidiranja tesno povezani (Broberg, 2013, str. 42). Kljub temu je prevladalo mnenje, da je revidiranje praksa. Revidiranje je namreč v zadnjih letih pod velikim vplivom zgodovinskih dogodkov (npr. stečaj velikih podjetij, finančni škandali), sodne prakse in tehnološkega napredka (Lee in Azham, 2008, str. 7).

Regulativni okvir finančnega in trajnostnega poročanja v Evropski uniji (v nadaljevanju EU) se pomembno razvija in postaja vse bolj kompleksen. Pomemben korak na tem področju predstavlja uvedba Direktive o poročanju podjetij o trajnostnosti (Direktiva (EU) 2022/2464 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 14. decembra 2022 o spremembi Uredbe (EU) št. 537/2014, Direktive 2004/109/ES, Direktive 2006/43/ES in Direktive 2013/34/EU glede poročanja podjetij o trajnostnosti (angl. Corporate Sustainability Reporting Directive – CSRD), UL EU L 322/15), ki širi obseg in zahteve glede poročanja o trajnostnih vidikih poslovanja podjetij. Direktiva uvaja tudi enoten okvir za poročanje o trajnostnosti, ki temelji na Evropskih standardih poročanja o trajnostnosti (angl. European Sustainability Reporting Standards – ESRS). Ti standardi so bili razviti v sodelovanju z organizacijo Evropska svetovalna skupina za računovodsko poročanje (angl. European Financial Reporting Advisory Group – EFRAG), ki ima pomembno vlogo pri oblikovanju in razvoju evropskih standardov finančnega in trajnostnega poročanja. Vzporedno s tem imajo pomembno vlogo mednarodne organizacije, kot sta Odbor za mednarodne računovodske standarde (angl. International Accounting Standards Board – IASB) in Odbor za standarde računovodskega poročanja (angl. Financial Accounting Standards Board – FASB), ki prispevata k razvoju globalnih računovodskih standardov in s tem vplivata na primerljivost ter kakovost finančnega poročanja.

Aktualnost raziskave izhaja iz dejstva, da v Sloveniji primanjkuje empiričnih študij, ki bi celovito preučile dejavnike zadovoljstva naročnikov zunanjih revizijskih storitev, pri čemer se dosedanje raziskave večinoma osredotočajo na velikost revizijskih podjetij in osnovne elemente kakovosti (Čokelc in Štager, 2016).

2.1.1 Opredelitev revizije

Poleg primarnega mnenja o računovodskih izkazih revizija obsega tudi postopke, s katerimi revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze. Ti vključujejo testiranje kontrol, analitične postopke, podrobne preizkuse postavk ter ocenjevanje računovodskih usmeritev in pomembnih presoj posloводства. Revizor mora pri svojem delu ravnati s potrebno poklicno skrbnostjo, pri čemer mora upoštevati načela etičnega kodeksa, med katerimi izstopata neodvisnost in poklicna nezaupljivost (IAASB, 2016).

Zunanje revidiranje ima ključno vlogo pri zagotavljanju transparentnosti in zanesljivosti računovodskih informacij, ki predstavljajo temelj za učinkovito poslovno odločanje, upravljanje tveganj in ohranjanje zaupanja deležnikov v podjetje (Francis, 2004). Ker se podjetja soočajo z vse strožjo regulacijo, kompleksnejšimi poslovnimi modeli in hitrim razvojem tehnologije, postaja kakovost revizijskih storitev vse pomembnejša. Zadovoljstvo naročnikov z izvedbo revizije je tesno povezano z zaznano vrednostjo storitve, kakovostjo informacij ter podporo poslovnemu odločanju (Hellman, 2012). Revizija tako ni le tehničen postopek preverjanja števil, temveč celovit proces presoje, ki zahteva strokovno znanje, razumevanje poslovnega modela podjetja, oceno tveganj ter sposobnost presojanja, ali so informacije, ki jih organizacija posreduje v računovodskih izkazih, pripravljene na pošten in transparenten način.

2.1.2 Vrste revizijskih storitev

ZRev-2 določa, da revizijske storitve zajemajo različne oblike preverjanja informacij, pri čemer je vsaka vrsta storitve opredeljena s svojimi cilji, obsegom postopkov, namenom opravljanja in stopnjo zagotovila, ki ga revizor izreka. Razumevanje posameznih vrst revizijskih storitev je ključno za pravilno interpretacijo revizorjevega poročila ter za razumevanje pričakovanj naročnikov. Z revidiranjem tako razumemo revidiranje računovodskih izkazov, druge posle dajanja zagotovil in posle opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na podlagi pravil Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov s področij revidiranja, dajanja zagotovil in etike.

Najobsežnejša in hkrati najzahtevnejša oblika dajanja zagotovila je revizija računovodskih izkazov, pri kateri revizor opravi celovito preverjanje pravilnosti in poštenosti predstavitev finančnih informacij. V okviru takšne revizije mora pridobiti zadostne in ustrezne dokaze, ki izhajajo iz testiranja notranjih kontrol, analitičnih postopkov in podrobnih preizkusov postavk v računovodskih izkazih. Rezultat teh postopkov je mnenje revizorja, ki vsebuje oceno, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih resnično odražajo poslovni položaj podjetja (Arens in drugi, 2012).

Notranja revizija je neodvisna, objektivna funkcija zagotavljanja in svetovanja, katere namen je dodajati vrednost organizaciji in izboljševati njeno delovanje. Omogoča doseganje ciljev organizacije z oblikovanjem sistematičnega in discipliniranega pristopa k vrednotenju ter izboljšanju učinkovitosti upravljanja tveganj, kontrol in procesov upravljanja. Revizija se razlikuje od zunanje po svojem poslanstvu in ciljih. Gre za funkcijo znotraj organizacije, ki je usmerjena v ocenjevanje učinkovitosti notranjih kontrol, upravljanja tveganj in poslovnih procesov. Čeprav notranjo revizijo lahko izvajajo tudi zunanji izvajalci, njeno poročanje ni namenjeno zunanjim deležnikom, temveč upravi in nadzornim organom organizacije (Institute of Internal Auditors, 2017).

Posli dogovorjenih postopkov so storitve pri katerih revizor ne izraža zagotovila, temveč zgolj izvede natančno določene postopke. Postopki so običajno osredotočeni na specifična vprašanja, transakcije ali področja poslovanja, za katera naročnik potrebuje dodatne preveritve. Revizor po izvedbi postopkov pripravi poročilo o dejanskih ugotovitvah, ki ne vsebuje presoje ali mnenja. Revizor v poročilu zgolj predstavi ugotovitve brez presoje, naročnik pa sam izvede interpretacijo rezultatov. Storitve je najprimernejša, ko naročnik potrebuje ciljno usmerjene informacije, kot so preverjanje določenih specifikacij, potrditev saldov, preverjanje določene transakcije, in ne celovite presoje izkazov (IAASB, 2020a).

2.2 Pravni in strokovni okvir revizije

Potreba po regulaciji dejavnosti izvira iz ekonomskih in političnih namenov regulatorjev, naravne nekonsistentnosti revizijskega okvira ter razvojnih teženj. V panogah, kjer nenadzorovan trg ne deluje v skladu z javnim interesom, je tehnična potreba po regulaciji v celoti upravičena in potrebna, saj tržni mehanizmi sami po sebi ne zagotavljajo ustrezne ravni kakovosti, preglednosti in zaupanja. Ta koncept je nasproten teoriji o samoregulaciji, ki pravi, da regulacija trga ni potrebna, saj lahko tržne sile same usmerjajo delovanje tržnih udeležencev (Kandemir, 2014, str. 62–66).

Revidiranje je dejavnost, ki je skozi zgodovino pod vplivom različnih gospodarskih, političnih, socialnih in družbenih dejavnikov, zato je bilo njegovo urejanje vedno odraz aktualnih interesov širše javnosti. V Evropi je bilo v 70-ih letih 20. stoletja prisotno obdobje deregulacije revidiranja, v 80-ih in 90-ih letih 20. stoletja obdobje samoregulacije, v prvem desetletju 21. stoletja obdobje neodvisne regulacije z obvezno revizijo, medtem ko se danes ponovno nahajamo v obdobju regulacije revidiranja. Pri regulaciji revidiranja sodelujejo državni regulatorji, zasebni neodvisni regulatorji na nacionalni in mednarodni ravni, pri čemer je regulacija revidiranja strukturno umeščena med pravo finančnega trga, konkurenčno pravo in pravo družb, zasebna strokovna pravila oziroma samoregulacija pa soobstajajo z državno regulacijo (Kandemir, 2014, str. 82–90).

V Sloveniji Zakon o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD-1, Ur. l. RS, št. 42/06) določa obveznost revidiranja letnih računovodskih izkazov za srednje in velike družbe ter subjekte javnega interesa. ZGD-1 določa, da letno poročilo pregleda pooblaščen revizor, ki poda mnenje o tem, ali so računovodski izkazi sestavljeni v skladu z veljavnimi računovodskimi standardi ter ali resnično in pošteno prikazujejo finančni položaj družbe. Naloga revizorja je preveriti skladnost poslovnega poročila z računovodskimi izkazi.

2.2.1 Zakon o revidiranju

Osrednji pravni akt, ki ureja področje revidiranja v Republiki Sloveniji, je ZRev-2, ki predstavlja temeljni normativni okvir za izvajanje revizijske dejavnosti. Zakon celovito ureja vrste revizijskih storitev, pogoje za opravljanje revizijske dejavnosti, zahteve glede

strokovne usposobljenosti, neodvisnosti in etičnega ravnanja revizorjev ter vzpostavlja sistem nadzora nad njihovim delovanjem. S tem ZRev-2 zagotavlja, da se revizijske storitve izvajajo v skladu z visokimi strokovnimi standardi in v interesu javnosti, kar je še posebej pomembno zaradi vloge revizije pri zagotavljanju verodostojnosti računovodskih informacij.

ZRev-2 vzpostavlja institucionalni okvir, znotraj katerega se izvajajo revizije računovodskih izkazov ter drugi posli dajanja zagotovil in dogovorjenih postopkov, hkrati pa določa odgovornosti tako revizorjev kot revizijskih družb. Poseben poudarek zakon namenja neodvisnosti revizorjev, preprečevanju nasprotij interesov ter učinkovitosti nadzora nad revizijsko dejavnostjo, saj so ti elementi ključni za ohranjanje zaupanja uporabnikov računovodskih izkazov. S tem zakon ne deluje zgolj kot formalni regulator, temveč kot mehanizem za zagotavljanje kakovosti revizijskih storitev, transparentnosti finančnega poročanja in zaščite javnega interesa, kar predstavlja enega temeljnih ciljev zunanje revizije.

2.2.2 Mednarodni standardi revidiranja

Poleg nacionalne zakonodaje imajo ključno vlogo tudi MSR, ki jih izdaja Mednarodni odbor za standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB). Ti standardi podrobneje opredeljujejo cilje revizije, odgovornosti revizorjev, postopke zbiranja revizijskih dokazov ter način poročanja o rezultatih revizije. Poseben poudarek je namenjen zagotavljanju ustrezne ravni strokovne presoje, poklicne nezaupljivosti in dokumentiranju ključnih odločitev, kar prispeva k večji preglednosti in sledljivosti revizijskega procesa.

V zadnjih letih je bil pravni in strokovni okvir dodatno nadgrajen s prenovljenimi standardi kakovosti, zlasti s prenovljenim standardom MSR 220, ki poudarja odgovornost partnerja, zadolženega za posel, za zagotavljanje kakovosti revizije. Standard izpostavlja pomen ustreznega načrtovanja, razporejanja virov, nadzora nad delom revizijske ekipe ter učinkovite komunikacije z naročnikom. S tem se pravni in strokovni okvir vse bolj usmerja ne le v skladnost s pravili, temveč tudi v dejansko kakovost izvedbe revizijske storitve (IAASB, 2022b).

2.3 Priprava revizorjevega dela

Priprava revizorjevega dela vključuje ključno fazo revizijskega procesa, saj pomembno vpliva na učinkovitost, kakovost in uspešnost izvedbe revizije. Ustrezna priprava omogoča revizorju, da revizijske postopke prilagodi specifičnim značilnostim naročnika, prepozna ključna tveganja ter zagotovi skladnost z zakonodajo in mednarodnimi standardi revidiranja. Priprava revizije zajema načrtovanje revizijskih postopkov, razporejanje ustreznih virov, uporabo tehnologij, vzpostavitev učinkovite komunikacije z naročnikom ter ustrezno dokumentiranje in poročanje o opravljenem delu.

2.3.1 Načrtovanje revizije

Načrtovanje revizije je temeljni del priprave revizorjevega dela in vključuje opredelitev ciljev revizije, razumevanje poslovanja naročnika ter identifikacijo področij z večjim tveganjem za pomembne napačne navedbe v računovodskih izkazih. Revizor mora v fazi načrtovanja pridobiti zadostno razumevanje notranjega kontrolnega sistema, računovodskih usmeritev ter poslovnega okolja, v katerem deluje naročnik. Na podlagi teh informacij oblikuje revizijsko strategijo in revizijski načrt, ki določata obseg, časovni raspored in naravo revizijskih postopkov.

Učinkovito načrtovanje omogoča racionalno uporabo revizijskih virov in prispeva k pravočasni izvedbi revizije, hkrati pa zmanjšuje tveganje, da bi bila pomembna področja spregledana. Mednarodni standardi revidiranja poudarjajo, da mora biti revizijski načrt prilagodljiv in se po potrebi posodablja glede na ugotovitve, pridobljene med potekom revizije (IAASB, 2018b).

2.3.2 Uporaba virov in tehnologij

Pomemben del priprave revizorjevega dela predstavlja razporejanje ustreznih virov, ki vključujejo člane revizijske ekipe z ustreznimi znanji, izkušnjami in strokovno usposobljenostjo. Revizor mora zagotoviti, da so revizijski postopki izvedeni s strani oseb, ki razpolagajo s potrebnimi kompetencami, zlasti kadar revizija zajema kompleksna področja, kot so finančni instrumenti, digitalna sredstva ali čezmejno poslovanje (IAASB, 2020c).

V sodobnem revizijskem okolju ima vse pomembnejšo vlogo tudi uporaba tehnologij. Digitalna orodja, analitični postopki in informacijski sistemi omogočajo učinkovitejšo obdelavo podatkov, izboljšujejo sledljivost revizijskih dokazov ter prispevajo k večji učinkovitosti revizijskega procesa. Uporaba tehnologij revizorjem omogoča bolj poglobljene analize in hitreje prepoznavanje nepravilnosti, hkrati pa zahteva dodatna znanja in prilagoditve v načinu izvajanja revizije (Kokina in Davenport, 2017).

2.3.3 Komunikacija z naročnikom

Učinkovita komunikacija med revizorjem in naročnikom je sestavni del priprave in izvedbe revizijskega dela. Že v začetni fazi revizije je pomembno, da se jasno opredelijo obseg revizije, odgovornost posameznih udeležencev ter časovni okvir izvedbe. Redna in odprta komunikacija omogoča pravočasno izmenjavo informacij, zmanjšuje tveganje za nesporazume ter prispeva k bolj tekočemu poteku revizije (Gibbins in drugi, 2001). Med revizijo mora revizor naročnika obveščati o pomembnih ugotovitvah, morebitnih težavah ali odprtih vprašanjih, ki lahko vplivajo na revizijsko mnenje ali potek revizije.

2.3.4 Dokumentacija in poročanje

Dokumentacija predstavlja formalni zapis opravljenih revizijskih postopkov, pridobljenih dokazov in sprejetih strokovnih presoj. Ustrezna revizijska dokumentacija je bistvena za dokazovanje skladnosti revizije z mednarodnimi standardi revidiranja in omogoča nadzor nad kakovostjo opravljenega dela. Dokumentacija mora biti jasna, pregledna in zadostna, da omogoča razumevanje opravljenih postopkov tudi osebam, ki niso neposredno sodelovale pri reviziji (IAASB, 2018a).

Zaključna faza revizorjevega dela je poročanje, pri katerem revizor izrazi mnenje o računovodskih izkazih in naročnika seznani z ugotovitvami revizije. Poleg revizijskega poročila lahko revizor naročniku posreduje tudi dodatna priporočila, namenjena izboljšanju notranjih kontrol in poslovnih procesov. Način poročanja in kakovost posredovanih informacij pomembno vplivata na razumevanje rezultatov revizije in zaznano vrednost revizijske storitve (IAASB, 2016).

3 DEJAVNIKI KAKOVOSTI ZUNANJE REVIZIJE

Kakovost revidiranja avtorji v akademski literaturi opredeljujejo na podobne načine, kjer pa vsaka definicija vsebuje nekaj poudarkov, na katere se avtorji sklicujejo. DeAngelo (1981) kakovost revizije opredeli kot tržno oceno skupne verjetnosti, da bo revizor odkril in posledično poročal o pomembno napačnih navedbah v računovodskih izkazih naročnika. Po tej definiciji je kakovost revidiranja odvisna od revizorjeve sposobnosti odkrivanja pomembno napačnih navedb (tehnične zmogljivosti) in poročanja napak (revizorjeve neodvisnosti).

Kakovost revizije je neposredno povezana z ravniyo skladnosti revizorjev z veljavnimi standardi in regulatornim okvirom. Avtorja v svojem pregledu revizijskih raziskav poudarjata, da standardi, delujejo kot mehanizem za zmanjševanje informacijskih asimetrij in omejevanje diskrecije revizorjev, saj določajo minimalne zahteve glede načrtovanja, zbiranja dokazov in poročanja. Skladnost z okvirom, ki ga oblikuje IAASB, tako ne prispeva zgolj k tehnični pravilnosti izvedbe revizije, temveč tudi k večji verodostojnosti računovodskih informacij na trgu. V ugotovitvah izpostavljata, da regulatorno okolje, vključno z nadzorom in sankcijami, dodatno vpliva na spodbude revizorjev, da standarde dosledno upoštevajo, kar se odraža v višji zaznani kakovosti revizije (Defond in Zhang, 2014).

Nadzorni odbor za računovodstvo javnih podjetij (angl. Public Company Accounting Oversight Board, v nadaljevanju PCAOB) definira kakovost revidiranja kot zadovoljevanje potreb investitorjev glede neodvisnih in zanesljivih revizij ter ustrezne komunikacije z revizijsko komisijo o računovodskih izkazih, vključno z ustreznimi razkritji, dajanjem zagotovil o delovanju notranjih kontrol in ustreznostjo uporabe predpostavke o delujočem

podjetju (PCAOB, 2013). PCAOB je uporabil splošno definicijo kakovosti, ki se uporablja v poslovnih odnosih, in sicer zadovoljevanje potreb strank.

Dejansko kakovost revidiranja je zelo težko oceniti, saj proces revidiranja oziroma revizijski postopki, ki jih je revizor opravil pri revidiranju, zunanjim uporabnikom računovodskih informacij niso znani. Veliko raziskovalcev, ki so opredeljeni v tabeli 2, se je osredotočilo na zaznano kakovost revizije. Prav tako od zunanjih uporabnikov računovodskih informacij ni mogoče pričakovati, da so v zadostni meri seznanjeni s poznavanjem pravil revidiranja in zakonskih zahtev, ki določajo dejansko kakovost revidiranja, zato svojo oceno kakovosti revidiranja lahko podajo le na osnovi zaznave iz lastnih izkušenj oziroma prenosa informacij s strani tretjih oseb (Skitek, 2009, str. 30). Njihova zaznava kakovosti dela revizorjev je zato zelo pomembna pri vzpostavitvi zaupanja v objavljene računovodske izkaze.

Tabela 2: Vidiki kakovosti revidiranja skozi različna zgodovinska obdobja

Vidik kakovosti revidiranja	Vsebinski poudarek opredelitve	Avtorji, leto
Verjetnost zaznave	Kakovost se kaže v verjetnosti, da revizor prepozna pomembno napačne navedbe.	DeAngelo (1981)
Tehnična usposobljenost in neodvisnost	Stopnja kakovosti revizije je odvisna od revizorjevih strokovnih kompetenc in profesionalne presoje pri poročanju ugotovitev.	Chadegani (2011)
Zanesljivost informacij	Višja kakovost prispeva k večji verodostojnosti in uporabnosti računovodskih izkazov.	Titman in Trueman (1986);
Informacijska asimetrija	Kakovostna revizija zmanjšuje informacijsko asimetrijo informacij.	Palmrose (1988); Clinch (2010)
Standardi in regulacija	Kakovost je dosežena, ko je revizija izvedena v skladu z MSR in regulatornim okvirom.	DeFond in drugi (2014)
Institucionalni in organizacijski kontekst	Kakovosti je pogojena z institucionalnim okoljem, stopnjo regulacije, kulturo revizijske družbe ter sistemom nadzora kakovosti.	Francis (2011)
Procesni vidik revizije	Kakovost revizije se odraža v učinkovitosti načrtovanja in dokumentiranja revizijskih postopkov ter v ustrezni komunikaciji.	Sutton in Lampe (1991)
Kakovost s strani naročnikov in trga	Kakovost revizije je rezultat zaznave naročnikov in drugih deležnikov o koristnosti in dodani vrednosti.	Carcello in drugi (1992)
Sodobni sistem vodenja kakovosti	Izhaja iz kakovosti, odgovornosti partnerjev, obvladovanja tveganj in izboljševanja.	Knechel in drugi (2013)

Vir: lastno delo.

3.1 Dejavniki, ki vplivajo na kakovost revizije

Regulatorni okvir, ki zagotavlja kakovost revizije, je omejen s strani standardov revidiranja, z regulacijo družbe in nadzora strokovnih združenj ter z regulacijo s strani države (Boynton in Johnson, 2006, str. 29). Dejavniki, ki vplivajo na kakovost zunanje revizije in posledično na zadovoljstvo naročnikov, so v strokovni literaturi obravnavani kot kombinacija več med

seboj povezanih dejavnikov. Gre za dejavnike, ki izhajajo iz strokovnih, organizacijskih in odnosnih elementov revizijskega procesa. Kakovost revizije ni odvisna zgolj od formalne skladnosti z zakonodajo in mednarodnimi revizijskimi standardi, temveč tudi od strokovnosti in izkušenj revizorjev, njihovega razumevanja poslovnega okolja naročnika, učinkovitosti komunikacije ter sposobnosti uporabe sodobnih tehnologij pri izvajanju revizijskih postopkov (Francis, 2004).

Pomembno vlogo ima tudi dolgoročnost sodelovanja med naročnikom in revizijsko družbo, saj ta omogoča boljše poznavanje poslovanja naročnika, večjo učinkovitost revizijskih postopkov ter višjo zaznano dodano vrednost revizijske storitve (Behn in drugi, 1997). Navedeni dejavniki skupaj oblikujejo celostno zaznavo kakovosti revizije, ki pomembno vpliva na zadovoljstvo naročnikov in njihovo pripravljenost za nadaljnje sodelovanje z revizorji (Parasuraman in drugi, 1985). Na podlagi navedenih teoretičnih izhodišč se kot ključni dejavniki zaznane kakovosti revizije obravnavajo strokovnost in izkušnje, uporaba naprednih tehnologij ter dolgoročno sodelovanje z naročnikom.

3.1.1 Strokovnost in izkušnje

Strokovnost in izkušnje revizorjev se odražajo tudi v sistemih zagotavljanja in nadzora kakovosti revizijskega dela. Kakovost revidiranja se nadzira s spremljanjem in strokovnim nadzorom, pri čemer spremljanje izvajajo zaposleni v revizijski družbi in je osredotočeno na visoko raven izkušenj ter strokovnih kompetenc, medtem ko strokovni nadzor izvajajo izkušeni in pooblaščen revizorji iz drugih revizijskih družb, s poudarkom na skladnosti s standardi in načeli neodvisnosti (Boynton in Johnson, 2006, str. 29).

Kljub obsežnim raziskavam področja v literaturi nismo zaznali splošno sprejete in enotne definicije kakovosti revidiranja. Broberg (2013) podobno kot Fischer (1996, str. 99–100) navaja, da so v preteklosti obstajali poskusi opredelitve koncepta kakovosti revidiranja, vendar brez splošnega soglasja glede osrednjih kriterijev in njihovega merjenja (Kandemir, 2014, str. 53). Broberg (2013) skladno z DeAngelo (1981, str. 100) navaja najbolj splošno uporabljeno definicijo, v kateri je kakovost revidiranja opredeljena kot skupna verjetnost ocene trga, da bo revizor odkril napako v strankinem računovodskem sistemu in o tej napaki tudi poročal. Takšna opredelitev kakovosti revidiranja poudarja pomen strokovnega znanja, izkušenj in neodvisnosti revizorja, hkrati pa kaže, da je kakovost revidiranja kompleksen in večdimenzionalen pojem, katerega objektivna presoja je zahtevna in pogosto odvisna od perspektive, s katere se kakovost ocenjuje.

3.1.2 Uporaba naprednih tehnologij

Uporaba naprednih tehnologij predstavlja vse pomembnejši dejavnik kakovosti zunanje revizije, saj bistveno vpliva na učinkovitost, obseg in zanesljivost izvajanja revizijskih postopkov. Sodobno revidiranje se vse bolj odmika od tradicionalnega vzorčenja in ročnih

postopkov ter vključuje uporabo informacijskih tehnologij, podatkovne analitike in avtomatiziranih orodij, ki omogočajo celovitejši pregled podatkov in pravočasno zaznavanje nepravilnosti. Francis (2011) poudarja, da tehnološka podpora predstavlja pomemben vhodni dejavnik kakovosti revizije, saj revizorjem omogoča boljše razumevanje poslovnega okolja naročnika in natančnejšo identifikacijo revizijskih tveganj.

Napredne tehnologije revizorjem omogočajo obdelavo velikih količin podatkov (angl. big data), analizo celotnih populacij transakcij ter zaznavanje vzorcev in odstopanj, ki jih s tradicionalnimi metodami pogosto ni mogoče prepoznati. S tem se povečuje verjetnost pravočasnega odkrivanja pomembno napačnih navedb, kar neposredno prispeva k višji kakovosti revizije v smislu definicije DeAngelo (1981). Uporaba tehnologije tako dopolnjuje strokovno presojo revizorjev in zmanjšuje tveganje človeških napak, hkrati pa prispeva k večji doslednosti in ponovljivosti revizijskih postopkov.

Regulativni in strokovni okvir prav tako poudarja pomen ustrezne uporabe tehnologije pri zagotavljanju kakovosti revizijskih storitev. MSR 220 (revidiran) zahteva, da revizor pri vodenju kakovosti na ravni revizijske naloge zagotovi ustrezne vire, vključno s primernimi tehnološkimi orodji, ki omogočajo učinkovito izvajanje revizijskih postopkov in ustrezno dokumentiranje opravljenega dela (IAASB, 2022b). Tehnološka podpora je tako del širšega sistema vodenja kakovosti, ki prispeva k zanesljivosti revizijskih poročil in večjemu zaupanju uporabnikov računovodskih informacij.

Z vidika naročnikov uporaba naprednih tehnologij vpliva tudi na zaznano kakovost revizijskih storitev. Raziskave kažejo, da naročniki kakovost revizije pogosto ocenjujejo na podlagi učinkovitosti postopkov, pravočasnosti ugotovitev ter uporabnosti priporočil, ki izhajajo iz revizije (Bennett in drugi, 2015). Tehnološko podprta revizija omogoča hitrejšo identifikacijo tveganj, bolj ciljno usmerjena priporočila in večjo dodano vrednost za naročnika, kar pozitivno vpliva na zadovoljstvo in pripravljenost za dolgoročno sodelovanje z revizijsko družbo.

Kljub prednostim uporaba naprednih tehnologij sama po sebi ne zagotavlja višje kakovosti revizije. Njena učinkovitost je v veliki meri odvisna od strokovne usposobljenosti revizorjev, njihove sposobnosti interpretacije rezultatov ter ustrezne integracije tehnoloških orodij v revizijski proces. Tehnologija tako deluje kot podporni dejavnik kakovosti, ki mora biti dopolnjen s strokovno presojo, neodvisnostjo in učinkovito komunikacijo z naročnikom, da lahko v celoti prispeva k izboljšanju kakovosti revizijskih storitev (Francis, 2004; Kandemir, 2014).

3.1.3 Dolgoročno sodelovanje z naročnikom

V strokovni literaturi iz obdobja zadnjih 20 let je mogoče zaslediti, da ima dolgoročno sodelovanje med naročnikom in revizorjem zelo pomemben vpliv na kakovost. Francis (2004) poudarja, da poznavanje naročnika predstavlja pomemben vhodni dejavnik kakovosti

revizije, ki dopolnjuje strokovno usposobljenost in uporabo sodobnih revizijskih metod. Dolgoročno sodelovanje omogoča poglobljeno razumevanje poslovnega modela, notranjih procesov in specifik v poslu naročnika. S ponavljajočimi se revizijskimi procesi revizorji pridobivajo poglobljeno znanje o poslovanju naročnika, kar prispeva k učinkovitejšemu načrtovanju revizije, ciljno usmerjenim postopkom ter večji verjetnosti pravočasnega zaznavanja pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih.

Z vidika naročnikov dolgoročno sodelovanje z revizijsko družbo vpliva tudi na zaznano kakovost revizijskih storitev. Raziskave kažejo, da naročniki višje ocenjujejo kakovost revizije, kadar revizor izkazuje razumevanje poslovnega okolja, kontinuiteto revizijske ekipe in doslednost v komunikaciji (Carcello in drugi, 1992). Takšno sodelovanje omogoča učinkovitejšo izmenjavo informacij, večjo preglednost revizijskega procesa in bolj uporabna priporočila, kar prispeva k večji dodani vrednosti revizijske storitve in višji ravni zadovoljstva naročnikov (Bennett in drugi, 2015).

Empirične raziskave dodatno potrjujejo, da stabilnost odnosa med naročnikom in revizijsko družbo prispeva k boljši zaznani kakovosti revizije, saj zmanjšuje stroške učenja in povečuje učinkovitost revizijskih postopkov. Skitek (2010) v slovenskem okolju ugotavlja, da naročniki pri izbiri in ohranjanju revizijske družbe pomembno upoštevajo izkušnje revizorjev z njihovim poslovanjem ter kontinuiteto sodelovanja. Dolgoročno sodelovanje tako predstavlja pomemben signal kakovosti, ki vpliva na zaupanje naročnikov in njihovo pripravljenost za nadaljnje sodelovanje.

Kljub navedenim prednostim dolgoročnost sodelovanja odpira tudi vprašanja glede ohranjanja neodvisnosti revizorjev. Pretirano dolga revizijska doba lahko poveča tveganje prevelike domačnosti med revizorjem in naročnikom, kar lahko negativno vpliva na profesionalni skepticizem in objektivnost presoje. Zaradi tega regulatorni okvir in strokovni standardi poudarjajo pomen ustreznih varoval, kot so rotacija ključnih revizijskih partnerjev in notranji sistemi nadzora kakovosti, ki zagotavljajo ravnotežje med prednostmi dolgoročnega sodelovanja in ohranjanjem neodvisnosti revizorjev (Kandemir, 2014).

3.2 Zadovoljstvo naročnikov revizijskih storitev

Zadovoljstvo uporabnikov je mogoče opredeliti kot pozitivno zaznavo, ki izhaja iz ujemanja med pričakovanji uporabnikov in dejansko izkušnjo uporabe izdelkov ali storitev. Gre za pomemben koncept tako v storitvenih podjetjih (Fečíková, 2004) kot tudi v podjetjih na splošno, saj se v razmerah visoke konkurence organizacije vse bolj osredotočajo na kupce in njihove potrebe (Shin in Elliot, 1998). Razumevanje pričakovanj uporabnikov in prilagajanje ponudbe njihovim potrebam predstavlja pomemben dejavnik uspešnosti podjetij.

Zadovoljstvo naročnikov predstavlja ključen pokazatelj zaznane kakovosti revizijskih storitev ter pomemben dejavnik dolgoročnega sodelovanja med naročnikom in revizijsko

družbo. Je rezultat celotne izkušnje sodelovanja s podjetjem, pri čemer imajo pomembno vlogo vsi zaposleni, zlasti tisti, ki so z uporabniki v neposrednem stiku. Podjetja si zato ne prizadevajo zgolj za pridobivanje novih uporabnikov, temveč tudi za ohranjanje obstoječih, saj zadovoljni uporabniki prispevajo k dolgoročni stabilnosti poslovanja (Fečíková, 2004).

Z vidika poslovne uspešnosti je zadovoljstvo uporabnikov pomemben pokazatelj njihove prihodnje nakupne namere. Kakovost revizije se v praksi ne odraža zgolj skozi tehnično pravilnost in skladnost z revizijskimi standardi, temveč tudi skozi zaznavo naročnikov glede uporabnosti, učinkovitosti in dodane vrednosti revizijske storitve. Naročniki revizijskih storitev pogosto niso sposobni neposredno oceniti tehnične kakovosti opravljenega revizijskega dela, zato svojo presojo oblikujejo na podlagi izkušenj sodelovanja z revizorji, kakovosti komunikacije, razumevanja poslovnega okolja ter koristnosti priporočil, ki izhajajo iz revizije.

Raziskave kažejo, da naročniki kakovost revizijskih storitev pogosto presojajo na podlagi značilnosti revizijske družbe in revizijske ekipe, kot so ugled, velikost revizijske družbe, strokovna usposobljenost revizorjev ter stabilnost in kontinuiteta sodelovanja. Ker naročniki nimajo neposrednega vpogleda v tehnično kakovost revizijskih postopkov, navedeni dejavniki v okolju informacijske asimetrije delujejo kot pomembni signali zaznane kakovosti revizije (DeAngelo, 1981). Broberg (2013) poudarja, da naročniki pri ocenjevanju kakovosti revizije pogosto uporabljajo nadomestne kazalnike, ki izhajajo iz tržnih in organizacijskih značilnosti revizijske družbe, saj omogočajo lažjo presojo kakovosti storitve. Podobno ugotavljajo tudi Francis in Wilson (1988) ter Knechel in drugi (2013), ki izpostavljajo pomen ugleda in strokovne specializacije revizorjev pri oblikovanju zaznane kakovosti revizije. Posledično zadovoljstvo naročnikov ni zgolj rezultat formalne skladnosti revizije s strokovnimi standardi, temveč odraža celostno zaznavo kakovosti, ki vključuje strokovne, tržne in odnosne vidike revizijske storitve. Zadovoljstvo naročnikov ni identično kakovosti revizije, temveč predstavlja subjektivno oceno storitve, ki je lahko pod vplivom dodatnih dejavnikov, kot so komunikacija, odnos, cena in pričakovanja.

3.2.1 Opredelitev in merjenje zadovoljstva

Zadovoljstvo uporabnikov predstavlja eno najpogostejše uporabljenih meril uspešnosti v podjetjih, saj je uporabno pri različnih vrstah izdelkov in storitev (Gupta in Zeithaml, 2006). Ker je bil pojem zadovoljstva uporabnikov podrobneje obravnavan v predhodnem poglavju, se to poglavje osredotoča na predstavitev izbranih pristopov k merjenju zadovoljstva, uporabljenih merskih lestvic ter temeljnih načel kakovostnega merjenja. Pri tem morajo podjetja upoštevati, da uporabniki niso homogena skupina in da se pri ocenjevanju zadovoljstva opirajo na različna merila, ki izhajajo iz njihovih individualnih pričakovanj in izkušenj v povezavi z izdelkom ali storitvijo.

Pri merjenju zadovoljstva je mogoče razlikovati med posrednimi in neposrednimi kazalniki. Med posredne kazalnike sodijo podatki o prodaji, dobičkonosnosti in pritožbah uporabnikov,

medtem ko neposredni kazalniki temeljijo na dejanskih meritvah zadovoljstva uporabnikov. Te meritve se lahko razlikujejo glede na uporabljene merske lestvice, vrsto vprašanj in načine zbiranja podatkov, pri čemer izbira ustrezne metode pomembno vpliva na zanesljivost in uporabnost rezultatov merjenja zadovoljstva (Bateson in Hoffman, 1999). V literaturi je zadovoljstvo naročnikov obravnavano kot rezultat primerjave med pričakovanji naročnikov in dejansko zaznano kakovostjo opravljenе storitve. Če zaznana kakovost presega ali dosega pričakovanja naročnika, je ta z revizijsko storitvijo zadovoljen, v nasprotnem primeru se pojavi nezadovoljstvo. Takšen pristop izhaja iz splošnih modelov merjenja zadovoljstva storitev, ki poudarjajo subjektivno naravo zadovoljstva (Parasuraman in drugi, 1985).

Nezadovoljstvo uporabnikov postane problematično predvsem v primerih, ko ni pravočasno zaznano ali ko ostane prezrto (Bly, 1993). Zaradi tega podjetja za ugotavljanje in spremljanje zadovoljstva uporabnikov uporabljajo različne trženjske raziskovalne metode, med katerimi so najpogostejše ankete, fokusne skupine ter uporaba specializirane programske opreme za analizo podatkov (Fečíková, 2004).

Kotler (2004) izpostavlja več pristopov k merjenju in spremljanju zadovoljstva kupcev, med katerimi navaja štiri temeljna orodja. Ta vključujejo vzpostavitev sistemov za zbiranje pritožb in predlogov, izvajanje anket o zadovoljstvu kupcev, uporabo navideznega nakupovanja ter analizo izgubljenih kupcev. Uporaba navedenih metod podjetjem omogoča celovitejši vpogled v zaznave uporabnikov ter prispeva k učinkovitejšemu upravljanju zadovoljstva in dolgoročnim izboljšavam poslovanja. Merjenje zadovoljstva naročnikov revizijskih storitev se v empiričnih raziskavah najpogosteje izvaja z uporabo strukturiranih vprašalnikov, ki zajemajo več dimenzij revizijske storitve. Med najpogostejše merjene vidike sodijo strokovnost in kompetentnost revizorjev, kakovost in pravočasnost komunikacije, razumevanje poslovnega okolja naročnika, učinkovitost revizijskih postopkov ter zaznana dodana vrednost revizije. Raziskave kažejo, da so prav ti dejavniki ključni pri oblikovanju celostne ocene zadovoljstva naročnikov in njihove pripravljenosti za nadaljnje sodelovanje z revizijsko družbo (Hatfield in Stefaniak, 2015).

V kontekstu te raziskave je zadovoljstvo naročnikov obravnavano kot večdimenzionalen konstrukt, ki odraža zaznano kakovost revizijske storitve in vključuje tako tehnične kot odnosne in procesne vidike revizije. Merjenje zadovoljstva temelji na zaznavah naročnikov, izraženih s pomočjo anketnega vprašalnika, pri čemer so posamezne trditve oblikovane v skladu z ugotovitvami iz strokovne literature in prilagojene značilnostim slovenskega revizijskega okolja (Skitek, 2010).

3.2.2 Povezava med zadovoljstvom in kakovostjo revizije

Zadovoljstvo naročnikov predstavlja pomemben rezultat zaznane kakovosti revizijskih storitev, saj odraža njihovo celostno izkušnjo sodelovanja z revizijsko družbo. Ker naročniki praviloma nimajo možnosti neposredne presoje tehnične kakovosti revizije, svojo oceno

kakovosti oblikujejo na podlagi zaznanih značilnosti revizijskega procesa in izkušenj sodelovanja z revizorji. Zadovoljstvo tako deluje kot subjektivno, vendar relevantno merilo zaznane kakovosti opravljene revizijske storitve.

Pri izbiri revizijske družbe naročniki kakovost revizije pogosto presojujejo na podlagi nadomestnih kazalnikov kakovosti. V slovenskem okolju je bilo ugotovljeno, da je pogodbeni cena revidiranja najpomembnejši kriterij izbire revizijske družbe, medtem ko drugi dejavniki nastopajo sekundarno (Skitek, 2010, str. 17). Ker neposredno merjenje tehnične kakovosti revizije ni enostavno, se kot nadomestni dejavniki kakovosti navajajo skladnost s standardi in zakonodajo, ugled revizorja, velikost revizijske družbe, izkušnje in stabilnost revizijske ekipe ter struktura in koncentracija trga revizijskih storitev (Kandemir, 2014, str. 53–54).

Na zaznano kakovost revizije in zadovoljstvo naročnikov pomembno vplivajo tudi procesni in odnosni vidiki revizijskega dela. Mednje sodijo strokovna usposobljenost revizorjev, učinkovitost in jasnost komunikacije, razumevanje poslovnega okolja naročnika ter uporabnost priporočil, ki izhajajo iz revizije (Carcello in drugi, 1992; Bennett in drugi, 2015). Višja zaznana kakovost revizije prispeva k večjemu zaupanju v revizorje, večji pripravljenosti za dolgoročno sodelovanje ter večji zaznani dodani vrednosti revizijske storitve, kar potrjujejo tudi ugotovitve raziskav v slovenskem okolju (Skitek, 2009).

Zagotavljanje kakovostnih empiričnih rezultatov zahteva izbiro ustrezne metode merjenja, primerne merske lestvice ter upoštevanje načel kakovostnega merjenja. Med ključne vidike kakovosti meritev sodijo ustreznost, točnost ocen, pravočasnost, dostopnost in jasnost podatkov, primerljivost, skladnost in popolnost podatkov, ob hkratnem upoštevanju stroškov in obremenitev z vidika kakovosti merjenja (Statistični urad Republike Slovenije, 2003). Upoštevanje teh načel prispeva k večji verodostojnosti ugotovitev in predstavlja ustrezno podlago za empirični del raziskave.

4 POVEZAVA ZADOVOLJSTVA Z RAZVOJEM VZAJEMNO KORISTNIH REŠITEV

Zadovoljstvo naročnikov revizijskih storitev ne predstavlja zgolj rezultata zaznane kakovosti opravljenega revizijskega dela, temveč ima tudi pomembno vlogo pri razvoju dolgoročnih in vzajemno koristnih odnosov med naročnikom in revizijsko družbo. V sodobnem poslovnem okolju, za katerega so značilni visoka konkurenca, strožji regulatorni okvir ter vse večja pričakovanja naročnikov, revizijske družbe ne delujejo več zgolj kot izvajalci zakonsko predpisanih storitev, temveč kot poslovni partnerji, ki lahko s svojim znanjem in izkušnjami prispevajo k izboljšanju poslovanja naročnikov.

Razvoj vzajemno koristnih rešitev temelji na medsebojnem zaupanju, učinkoviti komunikaciji ter razumevanju potreb in ciljev obeh strani. Zadovoljstvo naročnikov pri tem deluje kot pomemben spodbujevalni dejavnik, saj povečuje pripravljenost naročnikov za

sodelovanje, odprto izmenjavo informacij ter sprejemanje priporočil, ki izhajajo iz revizijskega procesa. To poglavje se zato osredotoča na teoretično opredelitev povezave med zadovoljstvom naročnikov in razvojem vzajemno koristnih rešitev, predstavitev modela vpliva posameznih dejavnikov na zaznani doprinos revizijske storitve ter pregled dosedanjih empiričnih ugotovitev s tega področja.

Teorije odnosnega marketinga poudarjajo, da zadovoljstvo predstavlja temelj za razvoj zaupanja in dolgoročnega sodelovanja med poslovnimi partnerji (Morgan in Hunt, 1994). V kontekstu revizijskih storitev lahko višja raven zadovoljstva spodbuja večjo odprtost naročnika za sodelovanje pri izboljšavah notranjih kontrol in poslovnih procesov.

4.1 Teoretični okvir povezave

Povezava med zadovoljstvom naročnikov in razvojem vzajemno koristnih rešitev izhaja iz teorij odnosnega trženja in dolgoročnega upravljanja odnosov s strankami, ki poudarjajo pomen sodelovanja, zaupanja in skupnega ustvarjanja vrednosti. V tabeli 3 so prikazani dejavniki, ki so v strokovni literaturi opredeljeni kot tisti, ki imajo zaznani doprinos.

Tabela 3: Povezava med zadovoljstvom naročnikov in razvojem koristnih rešitev

Dejavnik, ki vpliva na zaznavo doprinosa	Vloga pri zaznani kakovosti revizije	Vpliv na zadovoljstvo naročnikov	Prispevek k razvoju vzajemno koristnih rešitev
Strokovna usposobljenost in izkušnje revizorjev	Strokovna pravilnost in zanesljivost revizijskih ugotovitev	Povečuje zaupanje naročnikov v revizijsko delo	Omogoča pripravo kakovostnih priporočil
Kakovost komunikacije	Prispeva k jasnosti in razumljivosti ugotovitev	Izboljšuje zaznavo sodelovanja in podpore	Spodbuja odprto izmenjavo informacij
Razumevanje poslovnega okolja naročnika	Omogoča prilagoditev revizijskih postopkov	Povečuje zaznano dodano vrednost revizije	Prispeva k razvoju rešitev, prilagojenih potrebam naročnika
Uporaba naprednih tehnologij	Povečuje učinkovitost postopkov	Izboljšuje zaznavo sodobnosti	Hitrejša in bolj poglobljene analize
Dolgoročnost sodelovanja	Omogoča boljše poznavanje naročnika	Povečuje zadovoljstvo naročnikov	Krepi partnerski odnos in dolgoročne koristi
Zaupanje med naročnikom in revizijsko družbo	Zmanjšuje informacijsko asimetrijo	Krepi občutek varnosti in zadovoljstva	Predstavlja temelj za razvoj vzajemno koristnih rešitev

Vir: lastno delo.

Vzajemno koristne rešitve se kažejo v obliki izboljšane kakovosti komunikacije, bolj ciljno usmerjenih priporočil, večje uporabnosti ugotovitev ter večje zaznane dodane vrednosti za naročnika. Zadovoljstvo naročnikov tako deluje kot povezovalni element med zaznano kakovostjo revizije in razvojem dolgoročnih, stabilnih odnosov, ki temeljijo na obojestranskih koristih. Višja raven zadovoljstva povečuje verjetnost, da bodo naročniki

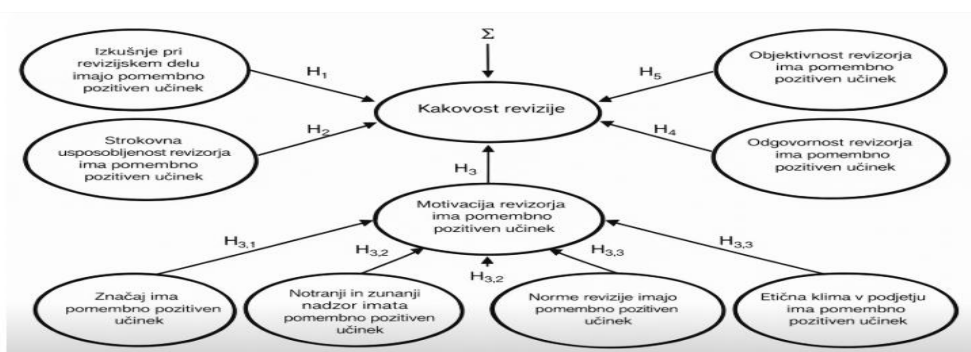
priporočila revizorjev tudi dejansko upoštevali, kar prispeva k večji učinkovitosti revizijskega procesa in k ustvarjanju dodane vrednosti za obe strani.

4.2 Model vpliva dejavnikov na zaznani doprinos

Kakovost revizije, zadovoljstvo naročnikov ter razvoj dolgoročnih odnosov je mogoče oblikovati v konceptualni model, ki pojasnjuje vpliv posameznih dejavnikov revizijskega procesa na zaznani doprinos revizijske storitve. Zaznani doprinos v tem kontekstu pomeni subjektivno oceno naročnikov o tem, v kolikšni meri revizijska storitev presega zgolj izpolnjevanje zakonskih obveznosti in prispeva k izboljšanju poslovanja, upravljanja tveganj ter kakovosti finančnega poročanja (Kandemir, 2014). Raziskovalni model magistrskega dela izhaja iz teoretičnih izhodišč s področja kakovosti storitev, zadovoljstva naročnikov ter teorij odnosnega marketinga, ki poudarjajo pomen zaupanja in dolgoročnega sodelovanja med poslovnimi partnerji. Model predpostavlja, da zaznana kakovost revizijskih storitev vpliva na zadovoljstvo naročnikov, to pa nadalje vpliva na razvoj vzajemno koristnih rešitev med revizijsko družbo in naročnikom.

Zadovoljstvo naročnikov je v modelu obravnavano kot posredna spremenljivka, kar je prikazano na sliki 1, in sicer s puščicami, ki povezujejo dejavnike kakovosti z razvojem vzajemno koristnih rešitev prek zadovoljstva. Zadovoljstvo je razumljeno kot celostna, subjektivna ocena izvedene revizijske storitve, ki temelji na primerjavi med pričakovanji naročnika in njegovo dejansko izkušnjo. Odvisna spremenljivka modela je razvoj vzajemno koristnih rešitev, ki se nanaša na pripravljenost obeh strani za poglobljeno sodelovanje, izboljševanje poslovnih procesov, krepitev notranjih kontrol ter oblikovanje dolgoročnega partnerskega odnosa.

Slika 1: Model vpliva dejavnikov na zaznani doprinos revizijske storitve



Vir: prirejeno po Sawalqa (2014).

Slika 1 izhaja iz predpostavke, da zaznani doprinos revizije ni neposreden rezultat zgolj tehnične kakovosti revizijskih postopkov, temveč je posledica kombinacije strokovnih, procesnih in odnosnih dejavnikov. Ti dejavniki vplivajo na kakovost revizijskih ugotovitev in priporočil, kar naročniki zaznavajo kot pomembno dodano vrednost revizijske storitve (Carcello in drugi, 1992; Francis in Wilson, 1988). Pomembno vlogo v modelu imajo tudi

procesni dejavniki, zlasti uporaba naprednih tehnologij. Sodobna revizijska orodja in analitične metode omogočajo učinkovitejše zbiranje in obdelavo podatkov, večjo natančnost analiz ter pravočasno zaznavanje tveganj in nepravilnosti. Posledično se povečuje zaznana učinkovitost revizijskega procesa, kar pozitivno vpliva na naročnikovo oceno doprinosu revizije (Francis, 2011).

Model vpliva dejavnikov na zaznani doprinos predpostavlja tudi posredno vlogo zadovoljstva naročnikov. Zadovoljstvo deluje kot mediacijski dejavnik, saj povezuje zaznano kakovost revizije z razvojem vzajemno koristnih rešitev. Višja raven zadovoljstva povečuje verjetnost, da bodo naročniki zaznani doprinos revizije prepoznali kot relevanten in dolgoročno koristen, kar prispeva k utrjevanju sodelovanja in razvoju dodatnih oblik vrednosti za obe strani (Skitek, 2010).

4.3 Pretekle empirične ugotovitve

Francis (2011) navaja, da obstajajo 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 in drugi (2010) so raziskovali izbiro panožno specializiranih revizorjev med Big 4 v mednarodnem okolju (brez ZDA). Raziskovali so vpliv posebnosti naročnika, specializacije v panogi in dejavnikov na ravni države na povečanje ali zmanjšanje povpraševanja po revizijskih podjetjih s specializiranim panožnim znanjem. Ugotovili so, da temelj izbire revizorjev s strani mednarodnih podjetij temelji na panožni specializaciji revizorjev in da je ta 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 istem mestu, kjer ima naročnik svoj sedež. 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.

Skupne ugotovitve empiričnih raziskav kažejo, da zaznana kakovost revizije pozitivno vpliva na zadovoljstvo naročnikov, to pa nadalje prispeva k razvoju dolgoročnih in vzajemno koristnih odnosov med naročnikom in revizijsko družbo. Zadovoljni naročniki revizijsko storitev pogosteje zaznavajo kot koristno podporo poslovanju, kar se odraža v večji zaznani dodani vrednosti revizije in večji pripravljenosti za nadaljnje sodelovanje. Te empirične ugotovitve predstavljajo pomembno izhodišče za oblikovanje raziskovalnega modela in empirično preverjanje odnosov med posameznimi dejavniki v nadaljevanju magistrskega dela in so bolj pregledno predstavljene v tabeli 4.

Tabela 4: Ugotovitve preteklih empiričnih raziskav na področju kakovosti revizije

Avtorji, leto	Raziskovalni kontekst	Poudarek raziskave	Ključne ugotovitve
Schroeder in Vickrey (1986)	Revizijske komisije	Vloga revizijske ekipe	Kakovost je bolj povezana z delom ekipe kot z ugledom družbe.
Sutton in Lampe (1991)	Revizorji in vodilni člani revizijskih ekip	Organizacija dela in razumevanje naročnika	Izkušnje in razumevanje poslovanja naročnika pomembno vplivajo na kakovost.
Carcello in drugi (1992)	Revizijski partnerji in zunanji uporabniki (ZDA)	Neodvisnost in skladnost s standardi	Različne skupine uporabnikov različno zaznavajo kakovost revizije.
Warming in Jensen(1998)	Direktorji, delničarji in revizorji (Danska)	Zaupanje in poštenost	Zaupanje predstavlja ključen dejavnik kakovosti.
Naharn in drugi (2005)	Revizijski partnerji (Indija)	Etičnost revizorja	Aktivna svetovalna vloga revizorja povečuje vrednost.
Kilgore in drugi (2011)	Revizijske komisije in finančni kontrolorji	Stabilnost sodelovanja	Dolgoročno sodelovanje z revizijsko družbo povečuje zadovoljstvo naročnikov.
Bennett in Hatfield (2018)	Eksperimentalna raziskava (ZDA)	Digitalna komunikacija	Digitalizacija lahko zmanjša zaznano kakovost odnosa.
Sawan in Alsaqqa (2020)	Naročniki revizijskih storitev (Bližnji vzhod)	Cena in komunikacija	Učinkovita komunikacija pozitivno vpliva na zadovoljstvo naročnikov.
ISA 200 (2020)	Mednarodni standardi kakovosti	Kakovost revizijskega procesa	Poudarek na nadzoru, presoji in kakovosti procesa.
Faithfull (2023)	Pregled sodobnih revizijskih praks	Zaznana vrednost revizije	Zadovoljstvo naročnikov kot ključen kazalnik kakovost.

Vir: lastno delo.

V slovenskem prostoru Skitek (2010) ugotavlja, da naročniki pri izbiri revizijske družbe pogosto uporabljajo nadomestne kazalnike kakovosti, kot so cena revizije, ugled revizijske družbe in kontinuiteta sodelovanja. To potrjuje, da naročniki v pogojih informacijske asimetrije zaznajo kakovost revizije presojajo na podlagi značilnosti revizijske družbe in odnosa z revizorji, ne zgolj na podlagi tehničnih vidikov revizije.

5 RAZISKAVA DEJAVNIKOV

Empirično raziskavo smo izvedli z metodo anketiranja. Vprašalnik je bil oblikovan na podlagi obstoječih raziskav in prilagojen ciljem magistrskega dela ter specifičnemu kontekstu, v katerem poteka izvajanje zunanjih revizijskih storitev. Zbrani podatki so bili po zaključku anketiranja ustrezno shranjeni, urejeni in statistično obdelani z namenom preverjanja raziskovalnih vprašanj. Statistična obdelava podatkov je vključevala uporabo statističnih metod. Rezultati statistične analize predstavljajo osnovo za interpretacijo empiričnih ugotovitev in razpravo v nadaljevanju magistrskega dela.

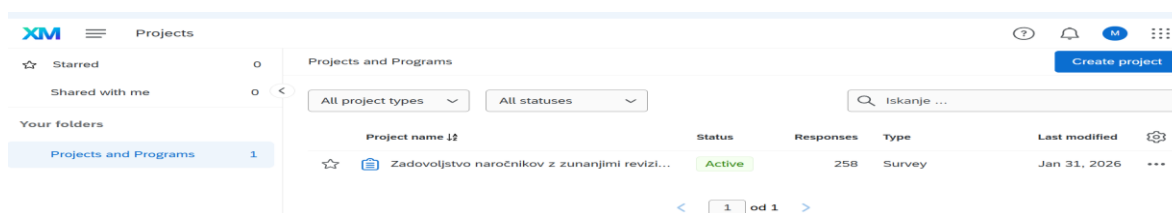
5.1 Opis populacije

Empirična raziskava v magistrskem delu temelji na kvantitativni metodi zbiranja primarnih podatkov s pomočjo strukturiranega anketnega vprašalnika, ki je bil pripravljen na podlagi dejavnikov, preučenih v teoretičnem delu. Ciljno populacijo raziskave predstavljajo podjetja v Sloveniji, ki so v poslovnem letu 2023 pri reviziji računovodskih izkazov sodelovala z zunanjimi revizorji. Ciljna skupina anketirancev so revidirana podjetja iz tega leta, ker v mesecu juliju, ko je nastajala dispozicija raziskave, vsa letna poročila za leto 2024 še niso bila objavljena. V raziskavo so bili vključeni predstavniki posloводства, računovodskih in finančnih služb ter drugi zaposleni, ki so neposredno sodelovali z revizijsko družbo in imajo izkušnje z izvedbo zunanje revizije.

Vprašalnik je bil v obdobju, v katerem je bila anketa aktivna, razposlan skupno 550 subjektom. Anketa je bila prvič objavljena 17. decembra 2025. Zaradi povečanja odzivnosti in želje po dosegu čim večjega kroga ljudi je bil 15. januarja 2026 vsem naslovnikom poslan opomnik za sodelovanje v raziskavi. Hkrati je bil vprašalnik posredovan še na 100 novih naslovov, pridobljenih iz javno dostopnih virov. Zbiranje podatkov je bilo zaključeno 31. januarja 2026. Do zaključka zbiranja podatkov je bilo prejetih skupno 258 odgovorov, od katerih je bilo 8 neveljavnih, kar je razvidno s slike 2. Čeprav je bilo v fazi načrtovanja predvideno večje število odgovorov, dejanski odziv predstavlja realno omejitev raziskave, značilno za anketne raziskave na področju poslovnih in revizijskih storitev.

Glede na ciljno skupino anketirancev smo lahko nadpovprečno zadovoljni s številom pridobljenih odgovorov. Razlog je najverjetneje v pomoči, ki so mi jo ponudile sodelavke iz računovodskih oddelkov, pri posredovanju anketnih vprašalnikov. Zadnjih nekaj let sodelujem z različnimi računovodskimi servisi in revizijskimi ekipami, katere so mi posredovale številčne elektronske naslove. Relevantni elektronski naslovi kontakti so pozitivno prispevali k pridobitvi velikega števila odgovorov.

Slika 2: Posnetek zaslona iz programa Qualtrics na dan 31. 1. 2026.



Vir: program Qualtrics.

Vzorec anketirancev sestavljajo subjekti z dejanskimi izkušnjami z revizijskimi storitvami, kar omogoča relevantno analizo zaznane kakovosti revizije, zadovoljstva naročnikov ter zaznanega doprinosa revizijske storitve. Kljub velikemu obsegu vzorca pridobljeni podatki omogočajo izvedbo opisne in inferenčne statistične analize ter ponujajo vpogled v zaznave in stališča naročnikov revizijskih storitev v slovenskem okolju. Na podlagi analize

pridobljenih podatkov, smo prišli do ugotovitve, da je veliko število anketirancev hotelo prikriti identiteto na način, da so v polju spol obkrožili »drugo«. To je razlog, da nadaljnjih analiz nismo izvajali glede na spremenljivko spol.

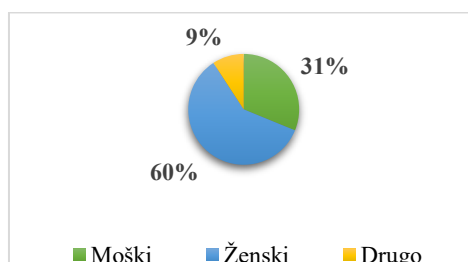
Tabela 5: Struktura spola anketirancev

Odgovor	Število odgovorov	% odgovorov
Moški	78	31 %
Ženski	149	60 %
Drugo	23	9 %

Vir: lastno delo.

Struktura anketirancev glede na spol v tabeli 5 kaže, da v vzorcu prevladujejo ženske, ki predstavljajo 60 % vseh sodelujočih, sledijo moški z 31 %, medtem ko se je 9 % anketirancev opredelilo kot drugo. Tortni diagram na sliki 3 in tabela 5 prikazujeta strukturo anketirancev glede na spol. Iz vzorca je razvidno, da v raziskavi prevladujejo ženske, sledijo moški, manjši delež pa predstavljajo anketiranci, ki so se opredelili drugače. Takšna struktura vzorca odraža raznolikost sodelujočih. Podatki so razvidni iz tortnega diagrama na sliki 3.

Slika 3: Tortni diagram s prikazom starostne strukture



Vir: lastno delo.

5.2 Vprašalnik in merjenje zadovoljstva

Za potrebe empirične raziskave je bil oblikovan strukturiran anketni vprašalnik, namenjen naročnikom in ostalim sodelujočim v procesu izvajanja revizijskih storitev. Vprašalnik je bil pripravljen na podlagi pregleda strokovne in znanstvene literature ter preteklih raziskav s področja kakovosti revizije, zaznane kakovosti storitev in zadovoljstva naročnikov. Prilagojen je bil ciljem magistrskega dela in specifičnemu okolju zunanjih revizijskih storitev. Vprašalnik je sestavljen iz več vsebinskih sklopov, ki sledijo konceptualnemu modelu raziskave. Prvi sklop vključuje trditve, povezane s strokovnimi, procesnimi in odnosnimi dejavniki revizijskega procesa, kot so strokovna usposobljenost revizorjev, razumevanje poslovnega okolja naročnika, uporaba naprednih tehnologij, kakovost komunikacije ter dolgoročnost sodelovanja z revizijsko družbo. Ti dejavniki predstavljajo temelj zaznane kakovosti revizije.

Drugi sklop vprašanj je namenjen merjenju zaznane kakovosti revizije in zadovoljstva naročnikov. Zadovoljstvo je v raziskavi obravnavano kot subjektivna ocena naročnikov o celostni izkušnji sodelovanja z revizijsko družbo in revizijsko ekipo. Merjeno je bilo s pomočjo več trditev, ki se nanašajo na splošno zadovoljstvo z revizijsko družbo, zadovoljstvo z delom revizijske ekipe ter zaznano izpolnjevanje pričakovanj naročnikov. Takšen pristop omogoča celovitejše zajemanje konstrukta zadovoljstva in zmanjšuje tveganje enostranskega merjenja.

Tretji sklop vprašanj se nanaša na zaznani doprinos revizijske storitve. Ta je v raziskavi opredeljen kot zaznana dodana vrednost revizije za naročnika, ki se kaže v uporabnosti revizijskih priporočil, izboljšanju kakovosti finančnega poročanja, boljšem razumevanju tveganj ter podpori pri izboljšavah notranjih kontrol in poslovnih procesov. Z vključitvijo tega sklopa je omogočeno preverjanje, ali višja zaznana kakovost revizije in večje zadovoljstvo naročnikov prispevata tudi k višjemu zaznanemu doprinosu revizijske storitve.

Večina trditev v vprašalniku je bila merjena s pomočjo petstopenjske Likertove lestvice, kjer je vrednost 1 pomenila »sploh se ne strinjam«, vrednost 5 pa »popolnoma se strinjam«. Uporaba Likertove lestvice omogoča enostavno razumevanje vprašanj za anketirance ter primerljivo in statistično ustrezno obdelavo podatkov. Zbrane ordinalne podatke je bilo mogoče obravnavati kot približek intervalnih podatkov, kar omogoča uporabo različnih metod opisne in inferenčne statistike.

Vprašalnik je bil pred javno objavo pregledan z vidika jasnosti in vsebinske ustreznosti vprašanj, kar je prispevalo k večji zanesljivosti zbranih podatkov. Struktura vprašalnika in način merjenja zadovoljstva naročnikov tako zagotavljata ustrezno metodološko osnovo za nadaljnjo statistično analizo in preverjanje raziskovalnih vprašanj v empiričnem delu magistrskega dela.

5.3 Postopek zbiranja podatkov

Statistična obdelava zbranih podatkov je bila izvedena z namenom preverjanja raziskovalnih vprašanj. Po zaključku zbiranja podatkov so bili podatki najprej pregledani z vidika popolnosti in logične ustreznosti odgovorov, nato pa izvoženi iz anketnega orodja Qualtrics v ustrezno podatkovno obliko, kar je omogočilo lažjo in preglednejšo nadaljnjo statistično obdelavo. Izvoženi podatki so bili nato ustrezno kodirani in pripravljeni za uporabo metod opisne in inferenčne statistike. Čeprav platforma Qualtrics omogoča osnovno grafično in statistično obdelavo podatkov, ni v celoti zadostila potrebam raziskave, zlasti z vidika prilagodljivosti analiz, preglednosti prikazov ter možnosti poglobljene statistične obdelave. Zaradi tega so bili podatki nadalje obdelani z drugimi statističnimi orodji, ki so omogočila natančnejšo analizo in ustrežnejšo vizualizacijo rezultatov.

V prvem koraku je bila uporabljena opisna statistika, s katero so bile analizirane osnovne značilnosti vzorca ter porazdelitve odgovorov na posamezne trditve v vprašalniku. Opisna statistika je vključevala izračun frekvenc, aritmetičnih sredin in standardnih odklonov, kar je omogočilo osnovni vpogled v zaznave naročnikov glede kakovosti revizije, zadovoljstva in zaznanega doprinosa revizijskih storitev. V nadaljevanju je bila preverjena zanesljivost merskih lestvic, uporabljenih za merjenje posameznih konstruktov. Zanesljivost je bila ocenjena s pomočjo Cronbachovega koeficienta alfa, ki omogoča presojo notranje konsistentnosti trditev znotraj posamezne lestvice. Vrednosti koeficienta alfa so bile interpretirane v skladu s splošno uveljavljenimi metodološkimi priporočili, pri čemer vrednosti nad 0,7 kažejo na zadovoljivo zanesljivost merskega instrumenta.

Za preverjanje povezanosti med posameznimi dejavniki kakovosti revizije, zadovoljstvom naročnikov in zaznanim doprinosom revizijskih storitev so bile uporabljene korelacijske analize. Z njimi je bilo mogoče ugotoviti smer in moč povezanosti med spremenljivkami ter preveriti, ali obstajajo statistično značilne povezave med ključnimi konstrukti raziskave. Na podlagi konceptualnega modela in korelacijskih ugotovitev so bile v nadaljevanju uporabljene tudi regresijske analize, s katerimi je bil analiziran vpliv izbranih neodvisnih spremenljivk na zaznano kakovost revizije, zadovoljstvo naročnikov in zaznani doprinos revizijskih storitev. Regresijska analiza je omogočila identifikacijo tistih dejavnikov, ki imajo največji vpliv na posamezne odvisne spremenljivke, ter presojo njihove statistične pomembnosti. Statistična značilnost rezultatov je bila presojana pri običajni stopnji tveganja, pri čemer je bila kot mejna vrednost upoštevana stopnja značilnosti $p < 0,05$. Rezultati statističnih analiz so predstavljeni v naslednjem poglavju, kjer so interpretirani v povezavi s teoretičnimi izhodišči in empiričnimi ugotovitvami iz obstoječe literature.

5.4 Metode statistične obdelave

Rezultati statistične obdelave podatkov so v magistrskem delu predstavljeni na pregleden in sistematičen način, ki omogoča interpretacijo ugotovitev in povezavo z zastavljenimi raziskovalnimi vprašanji. Prikaz rezultatov temelji na kombinaciji tabelarnih in grafičnih prikazov, pri čemer so uporabljene tiste oblike predstavitve, ki najbolj ustrezajo vrsti analiziranih podatkov in ciljem raziskave.

Rezultati opisne statistike so prikazani s pomočjo tabel, ki vključujejo osnovne statistične kazalnike. Takšen način prikaza omogoča osnovni vpogled v zaznave anketirancev glede posameznih dejavnikov kakovosti revizije, zadovoljstva naročnikov in zaznanega doprinosa revizijskih storitev. Rezultati korelacijskih in regresijskih analiz so predstavljeni v obliki preglednih tabel, ki prikazujejo vrednosti koeficientov, stopnje statistične značilnosti ter smer in moč povezanosti med analiziranimi spremenljivkami. Pri interpretaciji rezultatov je poudarek namenjen vsebinski razlagi ugotovitev in njihovi povezanosti s teoretičnimi izhodišči, predstavljenimi v prejšnjih poglavjih, ne zgolj statistični pomembnosti..

6 REZULTATI RAZISKAVE

Empirični del magistrskega dela je namenjen predstavitvi rezultatov statistične analize podatkov, zbranih z anketnim vprašalnikom med naročniki zunanjih revizijskih storitev v Sloveniji. Analiza temelji na podatkih, pridobljenih iz veljavnih anketnih odgovorov, ki omogočajo vpogled v zaznavanje kakovosti revizijskih storitev, zadovoljstvo naročnikov ter zaznani doprinos revizije k izboljšanju poslovanja podjetij. Rezultati so predstavljeni postopno. Najprej je analizirana struktura vzorca in osnovne značilnosti respondentov, nato sledijo analize posameznih dejavnikov zadovoljstva ter preverjanje povezav med zadovoljstvom naročnikov in zaznanim doprinosom revizijskih storitev. V zaključnem delu poglavja so predstavljeni rezultati preverjanja zastavljenih raziskovalnih vprašanj.

6.1 Struktura vzorca

Analiza strukture vzorca predstavlja izhodišče za razumevanje rezultatov raziskave, saj omogoča vpogled v značilnosti respondentov in podjetij, ki sodelujejo z zunanjimi revizorji. V raziskavi so sodelovali predstavniki podjetij z dejanskimi izkušnjami izvajanja zunanje revizije, kar povečuje relevantnost in interpretativno vrednost pridobljenih rezultatov.

Iz tabele 6 je razvidna vloga anketirancev v podjetju. Največ anketirancev, in sicer 113, je vodij financ, kar predstavlja 45 % vseh anketiranih. 14 anketirancev je izbralo odgovor drugo, kar predstavlja 5 % vseh anketiranih. Med njimi je 5 anketirancev vodij poslovne podpore, 4 anketiranci so finančni analitiki, 2 anketiranca sta CFO, 1 anketiranec je asistent, vloga 1 anketiranca v podjetju je kontroling, vloga 1 anketiranca v podjetju pa tehnologija.

Tabela 6: Vloga anketirancev v podjetju

Odgovor	Število odgovorov	% odgovorov
Direktor	37	15 %
Pomočnik direktorja	17	7 %
Vodja računovodstva	42	17 %
Vodja financ	113	45 %
Vodja notranje revizije	27	11 %
Drugo	14	5 %

Vir: lastno delo.

Struktura vzorca v tabeli 6 kaže, da med anketiranci prevladujejo posamezniki na vodstvenih in strokovnih položajih s področja financ, računovodstva in notranjega nadzora, ki so neposredno vključeni v sodelovanje z revizorji. To je z vidika raziskave metodološko pomembno, saj imajo ravno te skupine zaposlenih največ stikov z revizijskim procesom. Vodje financ in računovodstva praviloma sodelujejo pri pripravi dokumentacije, komunikaciji z revizijsko ekipo in razumevanju revizijskih ugotovitev. Prisotnost

direktorjev in pomočnikov direktorjev dodatno prispeva k strateškemu vidiku ocenjevanja revizijskih storitev, saj ti anketiranci revizijo pogosteje presojujejo z vidika njenega vpliva na poslovne odločitve, upravljanje tveganj in zaupanje deležnikov. Raznolika struktura tako omogoča celovitejše razumevanje zaznane kakovosti revizijskih storitev z operativnega, strokovnega in vodstvenega vidika.

Iz tabele 7 je razvidna pravna oblika organizacije, v kateri delujejo anketiranci. Največ anketirancev, in sicer 152, deluje v gospodarski družbi, kar predstavlja 61 % vseh anketiranih. Struktura vzorca glede na pravno obliko organizacij kaže, da raziskava zajema širok spekter organizacijskih okolij, v katerih se izvajajo revizijske storitve. Prevladujoča zastopanost gospodarskih družb je pričakovana, saj so te najpogosteje predmet zakonskih ali pogodbenih revizij. Posledično imajo anketiranci iz teh organizacij praviloma več neposrednih izkušenj z revizijskimi postopki in lahko bolj konkretno ocenjujejo kakovost opravljenih storitev. Vključitev zadrug, društev in zavodov omogoča širši vpogled v zaznavanje revizije tudi v neprofitnem okolju, kjer so cilji poslovanja, upravljalvske strukture in pričakovanja glede revizije lahko drugačni kot v gospodarskih družbah. Razlike v pravni obliki lahko vplivajo na namen revizije, obseg preverjanja ter pričakovano dodano vrednost revizijskih storitev, zato takšna raznolikost vzorca omogoča primerjalno analizo zaznav med različnimi tipi organizacij.

Tabela 7: Pravna oblika organizacije

Odgovor	Število odgovorov	% odgovorov
Gospodarska družba	152	61 %
Zadruga	40	16 %
Društvo	27	11 %
Zavod	22	9 %
Drugo	9	3 %

Vir: lastno delo.

Iz tabele 8 je razvidna velikost podjetja (po ZGD-1), v katerem delujejo anketiranci. 164 anketirancev deluje v srednjih podjetjih, kar predstavlja 66 % vseh anketiranih. Ostalih 86 anketirancev deluje v velikih podjetjih, kar predstavlja 34 % vseh anketiranih.

Tabela 8: Velikost podjetja (po ZGD-1)

Odgovor	Število odgovorov	% odgovorov
Srednje podjetje	164	66 %
Veliko podjetje	86	34 %

Vir: lastno delo.

Struktura vzorca glede na velikost podjetij kaže, da v raziskavi prevladujejo srednje velika podjetja, vendar so pomembno zastopana tudi velika podjetja, kar omogoča primerjavo zaznav revizijskih storitev glede na organizacijsko kompleksnost. Velikost podjetja namreč pogosto vpliva na obseg revizije, stopnjo formaliziranosti notranjih kontrol ter intenzivnost sodelovanja z revizorji. V srednje velikih podjetjih je revizija pogosto usmerjena predvsem v zagotavljanje skladnosti in zanesljivosti računovodskih informacij, medtem ko imajo v velikih podjetjih revizijske storitve pogosto širšo vlogo, ki vključuje tudi ocenjevanje sistemov notranjih kontrol, upravljanje tveganj in podporo korporativnemu upravljanju. Zaradi večje kompleksnosti poslovanja imajo anketiranci iz večjih podjetij praviloma več izkušenj z obsežnejšimi revizijskimi postopki, kar lahko vpliva na njihovo zaznavanje kakovosti in dodane vrednosti revizije. Takšna porazdelitev vzorca omogoča bolj poglobljeno analizo razlik v zadovoljstvu naročnikov in zaznani kakovosti revizijskih storitev glede na velikost organizacije, kar prispeva k celovitejšemu razumevanju področja.

Iz tabele 9 je razvidno, koliko let so anketiranci zaposleni v podjetju. Največ anketirancev, in sicer 70, je zaposlenih v podjetju od 11 do 20 let, kar predstavlja 28 % vseh anketiranih. 26 anketirancev je zaposlenih v podjetju nad 30 let, kar predstavlja 10 % vseh anketiranih.

Tabela 9: Čas zaposlitve anketirancev v podjetju

Odgovor	Število odgovorov	% odgovorov
Do 5 let	51	21 %
Od 6 do 10 let	61	24 %
Od 11 do 20 let	70	28 %
Od 21 do 30 let	42	17 %
Nad 30 let	26	10 %

Vir: lastno delo.

Takšna struktura vzorca kaže, da večina sodelujočih razpolaga z večletnimi delovnimi izkušnjami, kar je z vidika empirične raziskave metodološko pomembno. Anketiranci z daljšo delovno dobo imajo praviloma več izkušenj s sodelovanjem v revizijskih postopkih, več stikov z revizijskimi ekipami ter boljše razumevanje prispevka revizije k poslovanju podjetja. To pomeni, da so njihove ocene kakovosti revizijskih storitev in zadovoljstva z delom revizijske družbe bolj premišljene in temeljijo na ponavljajočih se izkušnjah, ne zgolj na enkratnem sodelovanju. Hkrati razmeroma uravnotežena zastopanost različnih skupin delovne dobe omogoča tudi primerjavo zaznav revizije med posamezniki z različno stopnjo izkušenj. Mlajši oziroma manj izkušeni anketiranci lahko revizijo dojemajo predvsem kot formalni nadzorni postopek, medtem ko bolj izkušeni posamezniki pogosteje zaznavajo tudi njeno svetovalno vlogo, dodano vrednost in pomen kakovostne komunikacije z naročnikom. Z uporabo ustreznih statističnih metod je mogoče analizirati vpliv posameznih skupin dejavnikov na zaznano kakovost revizije ter preučiti vlogo zadovoljstva naročnikov kot povezovalnega elementa med kakovostjo revizije in zaznanim doprinosom revizijske

storitve. Statistična obdelava podatkov omogoča tudi identifikacijo ključnih dejavnikov, ki najbolj prispevajo k pozitivni zaznavi revizijskih storitev, ter prispeva k boljšemu razumevanju mehanizmov, ki vplivajo na razvoj vzajemno koristnih odnosov med naročniki in revizijskimi družbami.

Iz tabele 10 je razvidno, kam glede na velikost sodi revizijska družba, ki trenutno revidira podjetje anketirancev. Največ anketirancev, in sicer 116, kar predstavlja 46 % vseh anketirancev, je zaposlenih v podjetjih, ki jih revidira revizijska družba iz skupine Big 4. Takšna struktura vzorca kaže, da ima skoraj polovica sodelujočih izkušnje z največjimi globalnimi revizijskimi družbami. Revizijske družbe iz skupine Big 4 praviloma delujejo po visoko standardiziranih metodologijah, uporabljajo razvite sisteme nadzora kakovosti ter razpolagajo z obsežnimi strokovnimi viri, kar lahko vpliva na zaznavanje kakovosti revizijskih storitev, profesionalnosti revizorjev in ravni komunikacije z naročnikom. Pomemben delež anketirancev sodeluje tudi s srednjimi in manjšimi slovenskimi revizijskimi družbami, ki pogosto zagotavljajo bolj individualiziran pristop, večjo neposredno dostopnost revizorjev ter tesnejše sodelovanje z vodstvom podjetja. Takšne značilnosti lahko vplivajo na drugačno zaznavo dodane vrednosti revizije, zlasti na področju svetovanja, prilagodljivosti in razumevanja lokalnega poslovnega okolja. Prisotnost mednarodnih revizijskih družb zunaj skupine. Razmeroma uravnotežena zastopanost različnih tipov revizijskih družb omogoča primerjavo zaznav kakovosti revizijskih storitev glede na velikost in organizacijsko strukturo revizorja. Anketiranci, katerih podjetja sodelujejo z večjimi mednarodnimi družbami, lahko večji poudarek pripisujejo formaliziranim postopkom, neodvisnosti in mednarodni primerljivosti storitev, medtem ko lahko naročniki manjših revizijskih družb višje vrednotijo osebni pristop, fleksibilnost ter poglobljeno poznavanje specifičnosti podjetja.

Tabela 10: Velikost revizijske družbe v podjetju

Odgovor	Število odgovorov	% odgovorov
Revizijske družbe iz skupine Big 4 (Deloitte, EY, KPMG, PwC)	116	46 %
Srednja ali manjša revizijska družba v Sloveniji	89	36 %
Mednarodna revizijska družba (Mazars, BDO, Grant Thornton ...)	45	18 %

Vir: lastno delo.

6.2 Analiza dejavnikov zadovoljstva

V nadaljevanju raziskave je bil poudarek namenjen analizi dejavnikov zadovoljstva naročnikov z revizijskimi storitvami. Zadovoljstvo naročnikov predstavlja pomemben element dolgoročnega sodelovanja med podjetji in revizijskimi družbami, saj vpliva na zaupanje, stabilnost poslovnih odnosov ter zaznано dodano vrednost revizijskih storitev.

Eden izmed ključnih kazalnikov zadovoljstva oziroma nezadovoljstva naročnikov je odločitev podjetja o nadaljevanju ali predčasni prekinitvi sodelovanja z revizijsko družbo. Analiza v tem poglavju se zato med drugim osredotoča tudi na ugotavljanje pogostosti prekinitve sodelovanja ter na identifikacijo glavnih razlogov, ki vodijo do takšnih odločitev. Razumevanje teh dejavnikov omogoča boljši vpogled v pričakovanja naročnikov, zaznane pomanjkljivosti revizijskih storitev ter elemente, ki najbolj vplivajo na oblikovanje zadovoljstva oziroma nezadovoljstva s sodelovanjem z revizorji. Iz tabele 11 je razvidno, ali je podjetje, v katerem so anketiranci zaposleni, v preteklosti predčasno prekinilo sodelovanje z revizijsko družbo.

Tabela 11: Prekinitev sodelovanja z revizijsko družbo

Odgovor	Število odgovorov	% odgovorov
Da	53	21 %
Ne	197	79 %

Vir: lastno delo.

Takšna struktura odgovorov kaže, da večina podjetij ohranja dolgoročno sodelovanje z revizijskimi družbami, kar lahko nakazuje relativno visoko stopnjo zadovoljstva z opravljenimi revizijskimi storitvami oziroma stabilnost poslovnih odnosov. Dolgoročno sodelovanje pogosto omogoča boljše poznavanje poslovanja podjetja, učinkovitejšo komunikacijo ter večjo učinkovitost revizijskega procesa, saj revizijska družba skozi čas pridobi poglobljeno razumevanje organizacijskega okolja naročnika. Po drugi strani delež podjetij, ki je v preteklosti predčasno prekinil sodelovanje z revizijsko družbo, predstavlja pomemben analitični vidik raziskave, saj lahko kaže na prisotnost dejavnikov nezadovoljstva ali sprememb v potrebah naročnikov. Predčasna prekinitev sodelovanja lahko odraža neskladje med pričakovanji naročnika in zaznano kakovostjo storitve, ekonomske razloge ali organizacijske spremembe. Menimo, da so anketiranci vprašanje napačno razumeli, kajti takšno število odpovedi pogodb je skoraj nemogoče, ker gre to za zapleteni večstopenjski proces. Pogodbe so v povprečju sklenjene za 3 leta in potem je potrebni le te podaljšati za nadaljnjo sodelovanje, kar pa menimo, da so anketiranci razumeli kot prekinitev sodelovanja z revizorjem.

Tabela 12: Razlogi za predčasno prekinitev sodelovanja

Odgovor	Število odgovorov	% odgovorov
Nezadovoljstvo s kakovostjo storitve	21	40 %
Cena revizijske storitve	14	26 %
Sprememba zahtev ali strukture podjetja	11	21 %
Zakonske ali regulatorne zahteve	5	9 %
Drugo	2	4 %

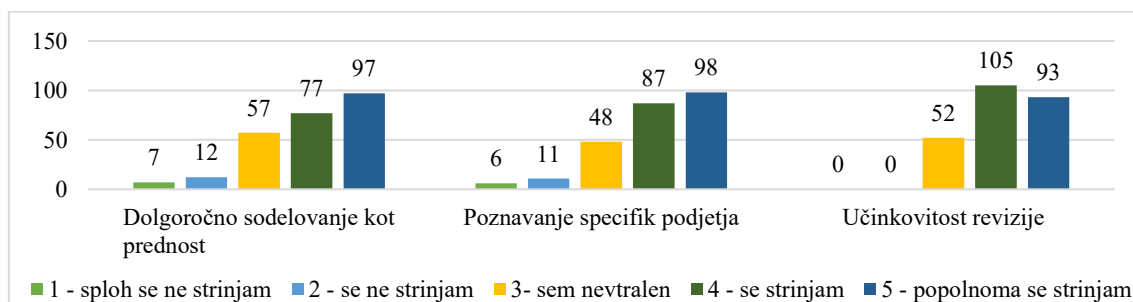
Vir: lastno delo.

Iz tabele 12 je razvidno, kaj je bil glavni razlog za predčasno prekinitev sodelovanja podjetja anketirancev z revizijsko družbo. Rezultati kažejo, da je najpogostejši razlog nezadovoljstvo s kakovostjo revizijske storitve, kar poudarja osrednjo vlogo kakovosti pri oblikovanju zadovoljstva naročnikov. Kakovost revizije ne vključuje zgolj strokovne pravilnosti izvedbe, temveč tudi komunikacijo z naročnikom, razumevanje poslovnega okolja, pravočasnost izvedbe ter zaznano dodano vrednost priporočil revizorjev. Pomemben delež razlogov predstavlja tudi cena revizijske storitve, kar kaže, da ekonomski vidik ostaja eden ključnih dejavnikov pri izbiri in ohranjanju sodelovanja z revizorjem. Naročniki pogosto tehtajo razmerje med stroški in zaznano koristjo revizije, pri čemer previsoki stroški glede na pričakovano vrednost storitve lahko vodijo v prekinitev sodelovanja. Razlogi, povezani s spremembo zahtev ali strukture podjetja, nakazujejo, da na sodelovanje z revizijsko družbo vplivajo tudi organizacijske spremembe, kot so rast podjetja, reorganizacija ali spremembe lastniške strukture. Manjši delež prekinitev je posledica zakonskih ali regulatornih zahtev, kar potrjuje vpliv institucionalnega okolja na izbiro revizorja. Skupaj rezultati kažejo, da na zadovoljstvo naročnikov vpliva kombinacija kakovostnih, ekonomskih in organizacijskih dejavnikov, kar potrjuje kompleksnost odnosa med naročniki in revizijskimi družbami.

V nadaljevanju se analiza osredotoča na zaznavanje pomena dolgoročnega sodelovanja med naročniki in revizijskimi družbami ter na ugotavljanje, v kolikšni meri naročniki kontinuiteto sodelovanja povezujejo s kakovostjo in učinkovitostjo revizijskih storitev. Namen analize je bil preučiti stopnjo strinjanja anketirancev s ključnimi trditvami, ki se nanašajo na prednosti dolgoročnega sodelovanja, predvsem z vidika razumevanja poslovanja podjetja, poteka revizijskega procesa ter zaznane dodane vrednosti sodelovanja. Z analizo odgovorov je mogoče pridobiti vpogled v to, kako naročniki vrednotijo stabilnost odnosa z isto revizijsko družbo in katere koristi pripisujejo kontinuiranemu sodelovanju.

Anketiranci so pri treh trditvah ocenjevali stopnjo strinjanja z uporabo petstopenjske Likertove lestvice (1 – sploh se ne strinjam, 5 – popolnoma se strinjam). Rezultati, prikazani v sliki 4, kažejo pretežno pozitivno zaznavanje dolgoročnega sodelovanja z isto revizijsko družbo, kar nakazuje, da anketiranci kontinuiteto sodelovanja praviloma povezujejo z višjo kakovostjo izvajanja revizijskih storitev in večjo učinkovitostjo revizijskega procesa.

Slika 4: Ocena dolgoročnega sodelovanja z revizijsko družbo



Vir: lastno delo.

S trditvijo »Na podlagi naših izkušenj dolgoročno sodelovanje z isto revizijsko družbo zaznavamo kot prednost« se je strinjala večina anketirancev. Povprečna ocena 3,98 kaže na splošno pozitivno percepcijo dolgoročnega sodelovanja kot pomembne prednosti, kar nakazuje, da naročniki v stabilnem odnosu z revizijsko družbo prepoznajo dodano vrednost, ki presega zgolj formalno izvedbo revizije. Najvišjo stopnjo strinjanja so anketiranci izrazili pri trditvi »Dolgoročno sodelovanje z revizijsko družbo prispeva k bolj tekočemu in učinkovitemu poteku revizije«, kjer se 37,2 % anketirancev popolnoma strinja, 42,0 % pa se strinja, medtem ko je 20,8 % anketirancev nevtralnih. Povprečna ocena 4,16 predstavlja najvišjo vrednost med vsemi obravnavanimi trditvami, kar kaže, da anketiranci največjo korist dolgoročnega sodelovanja vidijo predvsem v operativni učinkovitosti revizijskega procesa. Kontinuiteta sodelovanja namreč zmanjšuje potrebo po ponovnem spoznavanju poslovanja podjetja, izboljšuje koordinacijo med sodelujočimi ter omogoča bolj racionalno izvedbo revizije. Skupni rezultati tako nakazujejo, da anketiranci dolgoročno sodelovanje z revizijsko družbo pretežno zaznavajo kot dejavnik, ki pozitivno vpliva na kakovost, razumevanje poslovnega okolja in učinkovitost izvajanja revizijskih storitev.

Analiza v tem delu se osredotoča na uporabo digitalnih orodij pri izvajanju revizije ter na zaznavanje njihovega vpliva na sodelovanje med naročniki in zunanjimi revizorji. Namen analize je ugotoviti, v kolikšni meri revizijske družbe vključujejo digitalne rešitve v revizijski proces ter kako naročniki ocenjujejo njihov prispevek k učinkovitosti, enostavnosti izmenjave podatkov in splošni kakovosti sodelovanja (rezultati so predstavljeni v tabeli 13). Poseben poudarek je namenjen izkušnjam anketirancev pri digitalni izmenjavi dokumentacije in komunikaciji z revizijsko ekipo, pri čemer analiza obravnava tako zaznane prednosti digitalizacije kot tudi morebitne izzive, povezane z zmanjšanjem osebne stika (rezultati so predstavljeni na sliki 5). Poleg tega rezultati, predstavljeni v tabeli 14, omogočajo vpogled v pričakovanja naročnikov glede nadaljnje uporabe digitalnih orodij v reviziji ter njihovo pripravljenost na nadaljnjo digitalno preobrazbo revizijskega procesa. Razumevanje teh vidikov prispeva k celovitejšemu razumevanju vloge digitalizacije pri izboljševanju učinkovitosti revizijskih storitev in zadovoljstva naročnikov.

Tabela 13: Uporaba digitalnih orodij pri reviziji

Odgovor	Število odgovorov	% odgovorov
Da	184	74 %
Ne	66	26 %

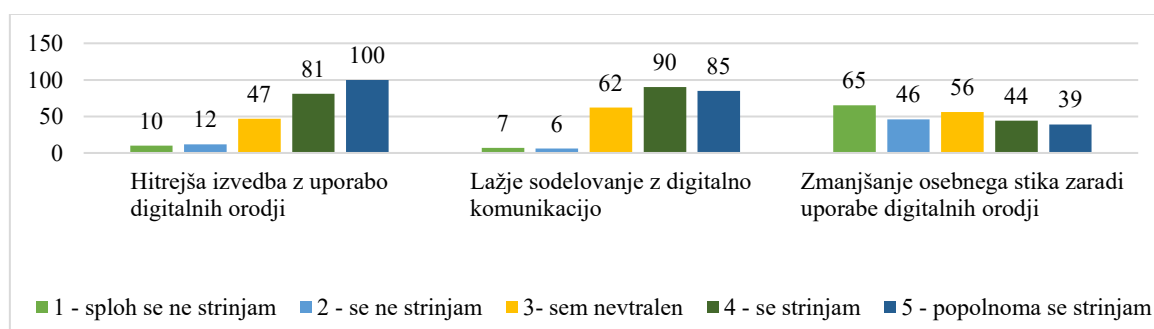
Vir: lastno delo.

Rezultati kažejo, da revizijske družbe v veliki meri že vključujejo digitalna orodja v izvedbo revizijskih postopkov. Uporaba elektronskih portalov, digitalnega izmenjevanja dokumentacije in analitičnih orodij prispeva k učinkovitejši komunikaciji med revizorji in naročniki ter omogoča hitrejši dostop do potrebnih podatkov. Digitalna podpora reviziji lahko izboljša preglednost postopkov, zmanjša administrativne obremenitve ter omogoča

bolj sistematično obdelavo večjih količin informacij. Delež anketirancev, ki digitalnih orodij pri izvedbi revizije niso zaznali, nakazuje, da stopnja digitalizacije med revizijskimi družbami še ni povsem enotna. Razlike so lahko posledica različnih pristopov posameznih revizijskih družb, značilnosti naročnikov ali kompleksnosti revizijskih nalog. V določenih primerih se revizijski postopki še vedno izvajajo z večjim poudarkom na tradicionalnih oblikah izmenjave dokumentacije in komunikacije.

Pri treh trditvah so anketiranci z uporabo petstopenjske Likertove lestvice ocenjevali svojo izkušnjo pri izmenjavi podatkov med podjetjem in zunanji revizorji ter vpliv uporabe digitalnih orodij na učinkovitost izvedbe revizije, sodelovanje in kakovost medosebne komunikacije. Digitalna izmenjava podatkov postaja ključen element sodobnega revizijskega procesa, saj omogoča hitrejši dostop do informacij, boljše sledljivost dokumentacije in učinkovitejšo koordinacijo aktivnosti med revizorjem in naročnikom. Rezultati, prikazani na sliki 5, kažejo pretežno pozitivno zaznavanje digitalnih rešitev, vendar hkrati razkrivajo tudi določene pomisleke glede vpliva digitalizacije na osebni stik in sodelovanje.

Slika 5: Neodvisnost in objektivnost zunanjega revizorja



Vir: lastno delo.

Pri trditvi »Uporaba digitalnih orodij je prispevala k hitrejši izvedbi revizije« rezultati kažejo izrazito pozitivno zaznavanje vpliva digitalizacije. Popolno strinjanje je navedlo 40 % anketirancev. Povprečna ocena 3,99 potrjuje, da večina sodelujočih digitalna orodja prepozna kot pomemben dejavnik večje učinkovitosti revizijskega procesa. Manjši delež nevtrálnih in negativnih odgovorov lahko nakazuje razlike v stopnji digitalne usposobljenosti organizacij ali v načinu izvajanja posameznih revizij.

Pri trditvi »Digitalna izmenjava dokumentov je poenostavila sodelovanje z revizijsko ekipo« so rezultati prav tako pretežno pozitivni. Z njo se popolnoma strinja 34 % anketirancev, 36 % se jih strinja, 24,8 % ostaja nevtrálnih, medtem ko nestrinjanje izraža skupaj 5,2 % sodelujočih (2,4 % se jih ne strinja in 2,8 % se jih sploh ne strinja). Povprečna ocena 3,96 kaže, da digitalna izmenjava dokumentacije pomembno prispeva k učinkovitejšemu sodelovanju, predvsem zaradi hitrejšega pretoka informacij in enostavnejše dostopnosti

revizijske dokumentacije. Kljub temu relativno visok delež nevtralnih odgovorov nakazuje, da koristi digitalnega sodelovanja niso enako izrazite pri vseh podjetjih.

Drugačno sliko kaže trditev »Uporaba digitalnih orodij je zmanjšala osebni stik, kar je po mojem mnenju otežilo sodelovanje«. S trditvijo se sploh ne strinja 26 % anketirancev, 18,4 % se jih ne strinja, 22,4 % jih ostaja nevtralnih, medtem ko se jih 17,6 % strinja in 15,6 % popolnoma strinja. Povprečna ocena 2,78 kaže, da večina anketirancev digitalizacije ne zaznava kot pomembne ovire pri sodelovanju, čeprav približno tretjina sodelujočih vseeno opaža zmanjšanje osebnega stika kot potencialno slabost digitalnega načina dela. Rezultati tako nakazujejo, da digitalna komunikacija sicer izboljšuje učinkovitost, vendar pri delu uporabnikov ne more v celoti nadomestiti neposredne interakcije.

Skupni rezultati kažejo, da anketiranci uporabo digitalnih orodij pri izmenjavi podatkov z zunanjimi revizorji večinoma ocenjujejo pozitivno. Digitalizacija je predvsem povezana s hitrejšo izvedbo revizije in lažjim sodelovanjem z revizijsko ekipo, medtem ko so ocene glede vpliva na osebni stik bolj raznolike. Ugotovitve potrjujejo, da digitalna orodja predstavljajo pomembno podporo sodobnemu revizijskemu procesu, hkrati pa poudarjajo pomen uravnoteženega pristopa, ki poleg tehnoloških rešitev ohranja tudi kakovost medosebne komunikacije med revizorjem in naročnikom.

Iz tabele 14 je razvidno, ali si anketiranci želijo, da bi njihov revizor pri izvedbi revizije uporabljal digitalna orodja. Večina anketirancev, in sicer 150 je odgovorila, da bi si želeli uporabo digitalnih orodij pri reviziji. 66 anketirancev je navedlo, da si uporabe digitalnih orodij ne želijo. Poleg tega je 34 anketirancev odgovorilo, da o tem nimajo mnenja oziroma ne vedo, kar predstavlja 14 % vseh anketiranih.

Tabela 14: Želja po uporabi digitalnih orodij pri reviziji

Odgovor	Število odgovorov	% odgovorov
Da	150	60 %
Ne	66	26 %
Ne vem / nimam mnenja	34	14 %

Vir: lastno delo.

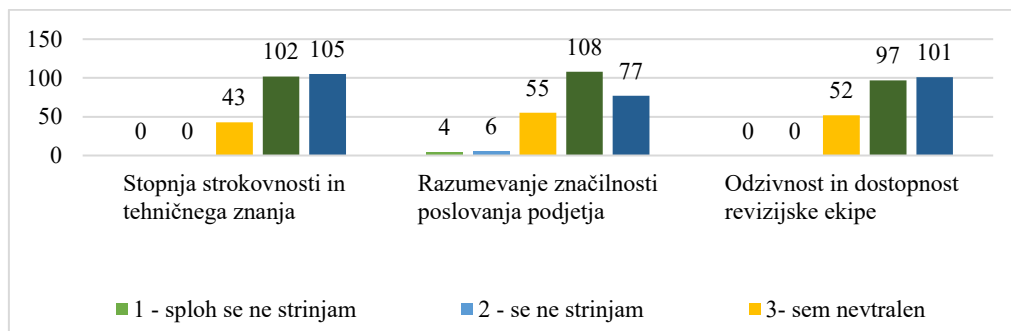
Rezultati kažejo, da večina anketirancev podpira uporabo digitalnih orodij pri izvajanju revizije, kar nakazuje pozitivno zaznavanje digitalizacije revizijskih storitev med naročniki. Želja po uporabi digitalnih rešitev lahko odraža pričakovanja po hitrejši izmenjavi dokumentacije, večji preglednosti postopkov ter učinkovitejši komunikaciji z revizijsko družbo. Digitalna orodja namreč omogočajo lažje sodelovanje na daljavo, boljšo sledljivost posredovanih informacij ter zmanjšanje časovne in administrativne obremenitve zaposlenih na strani naročnika. Delež anketirancev, ki uporabe digitalnih orodij ne podpira, kaže, da del naročnikov še vedno daje prednost tradicionalnim oblikam sodelovanja, ki temeljijo na osebnem stiku in klasični izmenjavi dokumentacije. Razlogi za takšno stališče so lahko

povezani z navadami, stopnjo digitalnih kompetenc ali pomisleki glede varnosti podatkov in zaupnosti informacij. Skupina anketirancev brez izraženega mnenja nakazuje, da nekateri naročniki digitalizacije revizije še ne dojemajo kot pomembnega dejavnika ali nimajo dovolj izkušenj za oblikovanje jasnega stališča.

V nadaljevanju se analiza osredotoča na ocenjevanje kakovosti strokovnega sodelovanja med naročniki in revizijsko ekipo, pri čemer je poudarek namenjen zaznani strokovnosti, razumevanju poslovnega okolja naročnika ter odzivnosti revizorjev med izvajanjem revizije. Namen analize je bil ugotoviti, kako anketiranci vrednotijo ključne profesionalne kompetence revizijske ekipe in v kolikšni meri te vplivajo na zaznano kakovost revizijskih storitev. Preučevanje teh vidikov omogoča vpogled v elemente, ki oblikujejo zaupanje naročnikov v delo zunanjih revizorjev ter prispevajo k učinkovitosti sodelovanja med obema stranema. Razumevanje zaznane strokovne usposobljenosti revizorjev je namreč pomembno za identifikacijo dejavnikov, ki vplivajo na zadovoljstvo naročnikov, kredibilnost revizijskega procesa in splošno kakovost izvedenih revizijskih storitev.

Pri treh trditvah so anketiranci z uporabo petstopenjske Likertove lestvice ocenjevali zaznano strokovnost, razumevanje poslovanja in odzivnost revizijske ekipe, pri čemer rezultati kažejo izrazito pozitivno oceno strokovnega sodelovanja med podjetji in zunanjimi revizorji. Visoke povprečne vrednosti odgovorov, prikazanih na sliki 6, nakazujejo, da anketiranci strokovno kompetentnost revizorjev zaznavajo kot enega ključnih dejavnikov kakovosti revizijskih storitev in posledično tudi zadovoljstva naročnikov.

Slika 6: Ocena dolgoročnega sodelovanja z revizijsko družbo



Vir: lastno delo.

Pri trditvi »Revizijska ekipa je izkazovala visoko stopnjo strokovnosti in tehničnega znanja« so rezultati izrazito pozitivni. Povprečna ocena 4,24 kaže na zelo visoko zaznano strokovnost revizijske ekipe, kar potrjuje, da naročniki revizorje praviloma dojemajo kot kompetentne strokovnjake z ustreznim tehničnim znanjem. Takšna zaznava predstavlja temelj zaupanja v revizijsko poročilo in kredibilnost celotnega revizijskega procesa. Pri trditvi »Revizijska ekipa je pri svojem delu pokazala dobro razumevanje značilnosti našega poslovanja« so rezultati prav tako pretežno pozitivni, vendar z nekoliko večjo razpršenostjo odgovorov. Povprečna vrednost 3,99 kaže na splošno pozitivno zaznavanje razumevanja poslovanja

podjetja, hkrati pa nakazuje, da je prav področje poznavanja specifičnosti naročnika lahko prostor za nadaljnje izboljšave. Razumevanje poslovnega okolja namreč pomembno vpliva na relevantnost revizijskih ugotovitev ter zaznano dodano vrednost revizije. Zelo pozitivni rezultati so bili ugotovljeni tudi pri trditvi »Revizijska ekipa je bila odzivna med izvedbo revizije«. Povprečna ocena 4,20 kaže na visoko stopnjo zadovoljstva z odzivnostjo revizorjev med izvedbo revizije. Dostopnost in učinkovita komunikacija sta pomembna elementa sodelovanja, saj zmanjšujeta negotovost naročnikov in prispevata k bolj tekočemu poteku revizijskega procesa.

Skupno rezultati kažejo, da anketiranci strokovno usposobljenost zunanjih revizorjev ocenjujejo zelo pozitivno. Najvišje sta ocenjena strokovnost in tehnično znanje revizijske ekipe, sledita odzivnost revizorjev ter razumevanje poslovanja podjetja. Ugotovitve nakazujejo, da kakovost strokovnega sodelovanja predstavlja enega ključnih dejavnikov pozitivne izkušnje podjetij z zunanjo revizijo ter pomembno prispeva k oblikovanju zaupanja in zadovoljstva naročnikov z revizijskimi storitvami.

Analiza v tem delu se osredotoča tudi na podrobnejšo obravnavo posameznih vidikov strokovnega delovanja revizijske ekipe, predvsem z vidika zaznane strokovnosti, razumevanja poslovanja naročnika ter odzivnosti med izvajanjem revizije. Namen predstavljenih rezultatov je ugotoviti, kako naročniki ocenjujejo ključne kompetence revizorjev, ki neposredno vplivajo na kakovost sodelovanja in učinkovitost revizijskega procesa. S preučevanjem stopenj strinjanja s posameznimi trditvami je mogoče bolje razumeti, kateri elementi strokovnega pristopa revizorjev najbolj prispevajo k oblikovanju zaupanja naročnikov in k pozitivni izkušnji sodelovanja. Takšna analiza omogoča celovitejši vpogled v dejavnike, ki vplivajo na zaznano kredibilnost revizije, kakovost komunikacije ter splošno zadovoljstvo naročnikov z opravljenimi revizijskimi storitvami.

Anketiranci so nadalje na petstopenjski Likertovi lestvici ocenjevali stopnjo strinjanja s petimi trditvami glede komuniciranja in uporabnosti sodelovanja z zunanjo revizijsko ekipo. Učinkovita komunikacija predstavlja pomemben element kakovosti revizijskih storitev, saj vpliva na razumevanje ugotovitev, uporabo priporočil ter splošno zadovoljstvo naročnikov z revizijskim procesom. Rezultati, prikazani na sliki 7, kažejo pretežno pozitivno zaznavanje komunikacije in svetovalne vloge revizorjev.

Pri trditvi »Revizor je kompleksna strokovna vprašanja pojasnil na razumljiv način« so anketiranci izrazili večinoma pozitivno stališče. Povprečna ocena 3,94 kaže na pretežno pozitivno zaznavanje jasnosti komunikacije revizorjev, kar pomeni, da večina podjetij revizijska pojasnila dojema kot razumljiva in strokovno ustrezno predstavljena. Jasna razlaga kompleksnih vprašanj pomembno prispeva k boljšemu razumevanju revizijskih ugotovitev in zmanjšuje informacijsko asimetrijo med revizorjem in naročnikom.

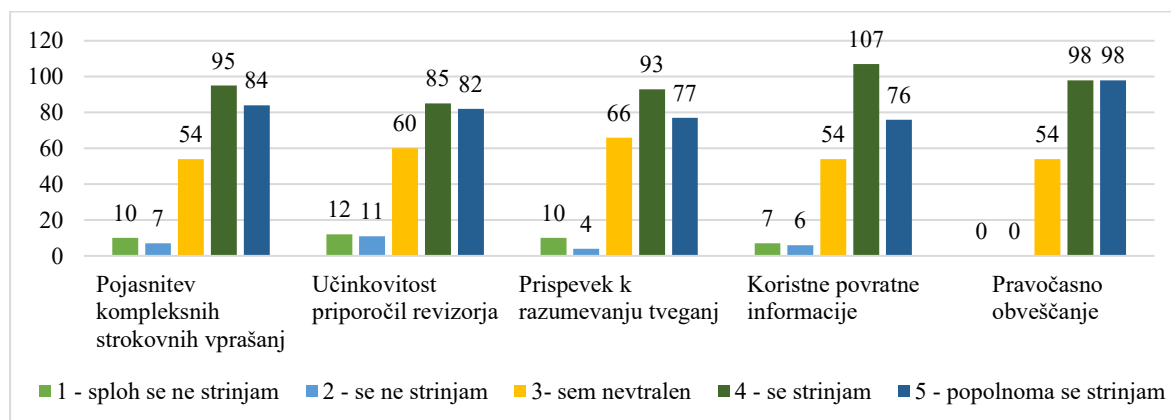
Pri trditvi »Priporočila v pismu poslovodstvu in ostala priporočila revizorja so prispevala k izboljšanju kakovosti poslovanja« so rezultati nekoliko bolj zadržani. Povprečna vrednost

3,85 kaže na pozitivno, vendar nekoliko manj izrazito zaznavanje neposredne dodane vrednosti revizijskih priporočil. Takšni rezultati lahko nakazujejo, da podjetja revizijo primarno še vedno dojemajo kot nadzorni proces, medtem ko je njen svetovalni vpliv na izboljšanje poslovanja zaznan v manjši meri ali se kaže šele dolgoročno.

Pri trditvi »Revizijska storitev je prispevala k boljšemu razumevanju računovodskih ali poslovnih tveganj« so rezultati ponovno pozitivni. Povprečna ocena 3,90 nakazuje, da večina podjetij revizijo zaznava kot pomemben vir dodatnega razumevanja tveganj, kar potrjuje njeno vlogo pri izboljševanju informiranosti poslovodstva in podpori odločanju.

Pri trditvi »Revizor je med revizijo podajal koristne povratne informacije« so anketiranci prav tako izrazili pozitivno oceno. Povprečna ocena 3,96 kaže na pozitivno zaznavanje svetovalne in komunikacijske vloge revizorjev, saj sprotne povratne informacije prispevajo k boljšemu razumevanju ugotovitev in omogočajo pravočasno odzivanje podjetij.

Slika 7: Strokovno poznavanje poslovanja s strani zunanjega revizorja



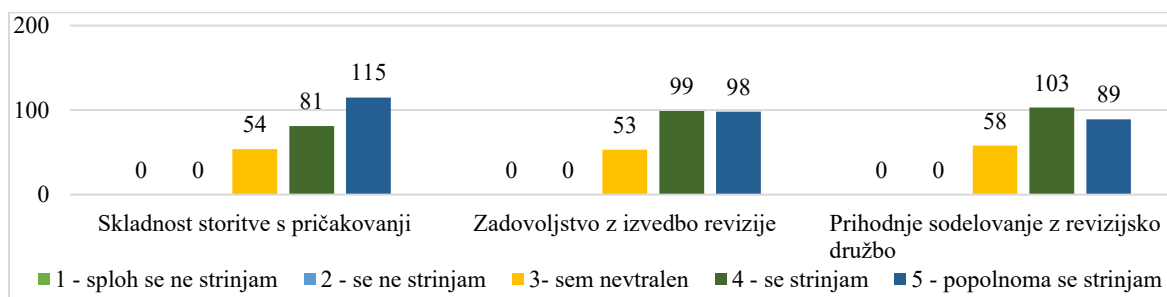
Vir: lastno delo.

Najvišjo stopnjo strinjanja so anketiranci izrazili pri trditvi »Revizijska ekipa nas je sproti in pravočasno obveščala o pomembnih ugotovitvah in morebitnih odprtih vprašanjih«. Povprečna ocena 4,17 predstavlja najvišjo vrednost med vsemi trditvami vprašanja Q16, kar kaže, da anketiranci posebej visoko ocenjujejo pravočasnost komunikacije in transparentno obveščanje med revizijskim procesom. Skupni rezultati vprašanja Q16 kažejo, da anketiranci komunikacijo z zunanjo revizijsko ekipo večinoma ocenjujejo pozitivno. Najvišje je ocenjena pravočasnost obveščanja ter koristnost sprotnih povratnih informacij, nekoliko nižje pa je zaznana neposredna izboljšava poslovanja zaradi revizijskih priporočil. Pravočasno obveščanje in učinkovitost priporočil revizorja so pri anketirancih predstavljeni kot vir strokovne podpore, razlage kompleksnih vprašanj ter boljšega razumevanja poslovnih tveganj, kar pomembno prispeva k oblikovanju zadovoljstva naročnikov z revizijskimi storitvami.

Namen analize je preučiti, v kolikšni meri revizijske storitve izpolnjujejo pričakovanja naročnikov, kako ti ocenjujejo celotno izkušnjo izvedbe revizije ter ali izražajo pripravljenost za nadaljnje sodelovanje z izbrano revizijsko družbo. S preučevanjem stopenj strinjanja s posameznimi trditvami je mogoče pridobiti vpogled v zaznano strokovnost izvedbe revizije, kakovost komunikacije med revizorji in naročniki ter dodano vrednost, ki jo revizijski proces prinaša organizaciji. Razumevanje teh vidikov omogoča celovitejšo oceno zadovoljstva naročnikov, stopnje zaupanja v opravljene revizijske storitve ter dejavnikov, ki prispevajo k dolgoročnemu sodelovanju in krepitvi poslovnih odnosov med podjetji in družbami.

Pri treh trditvah so anketiranci z uporabo petstopenjske Likertove lestvice ocenjevali svojo splošno izkušnjo z opravljeno storitvijo zunanjih revizorjev, pri čemer so presojali skladnost revizijske storitve s pričakovanji, splošno zadovoljstvo z izvedbo revizije ter pripravljenost za nadaljnje sodelovanje z revizijsko družbo. Zadovoljstvo naročnikov predstavlja pomemben kazalnik kakovosti revizijskih storitev, saj odraža tako strokovnost izvedbe kot tudi učinkovitost komunikacije in dodano vrednost, ki jo revizija prinaša organizaciji. Rezultati, prikazani na sliki 8, kažejo visoko stopnjo zadovoljstva anketirancev z opravljenimi revizijskimi storitvami.

Slika 8: Neodvisnost in objektivnost zunanjega revizorja



Vir: lastno delo.

Pri trditvi »Revizijska storitev je bila skladna z mojimi pričakovanji« rezultati kažejo zelo pozitivno oceno anketirancev. Povprečna ocena 4,24 kaže, da večina anketirancev revizijsko storitev zaznava kot skladno s pričakovanji, kar potrjuje ustrezno razumevanje potreb naročnikov ter kakovost izvedenih revizijskih postopkov.

Podobni rezultati so bili ugotovljeni pri trditvi »Z izvedbo revizije sem bil/-a zadovoljen/-a«. Povprečna ocena 4,18 potrjuje visoko splošno zadovoljstvo z izvedbo revizije. Relativno večji delež nevtrálnih odgovorov lahko nakazuje, da nekateri naročniki revizijo še vedno dojemajo predvsem kot zakonsko obveznost. Pri trditvi »Z revizijsko družbo bi tudi v prihodnje želeli nadaljevati sodelovanje« so rezultati prav tako izrazito pozitivni. Povprečna ocena 4,12 kaže na visoko stopnjo zaupanja v revizijske družbe ter pripravljenost podjetij za dolgoročno sodelovanje, kar predstavlja pomemben pokazatelj zadovoljstva in zaznane kakovosti storitev.

Skupni rezultati kažejo, da anketiranci storitve zunanjih revizorjev ocenjujejo zelo pozitivno. Najvišje je ocenjena skladnost storitve s pričakovanji, visoko sta ocenjena tudi splošno zadovoljstvo in pripravljenost za nadaljnje sodelovanje. Ugotovitve potrjujejo, da zunanja revizija v očeh naročnikov večinoma predstavlja strokovno in kakovostno izvedeno storitev, ki krepi zaupanje ter spodbuja dolgoročne poslovne odnose med podjetji in revizijskimi družbami.

6.3 Analiza povezave med zadovoljstvom in iskanjem vzajemnih rešitev

Namen analize je bil preučiti povezavo med zadovoljstvom naročnikov zunanjih revizijskih storitev in zaznano pripravljenostjo za oblikovanje vzajemno koristnih rešitev med naročnikom in revizorjem. Analiza izhaja iz konceptualnega modela raziskave, ki predpostavlja, da zadovoljstvo predstavlja pomemben odnosni mehanizem, prek katerega se razvijajo sodelovanje, zaupanje ter skupno ustvarjanje vrednosti. Podatki so bili zbrani s kvantitativno metodo anketiranja. Po zaključku zbiranja podatkov so bili odgovori pregledani z vidika popolnosti in logične ustreznosti ter pripravljeni za statistično obdelavo. Merjenje stališč je temeljilo na petstopenjski Likertovi lestvici, kar omogoča uporabo metod opisne in inferenčne statistike ter analizo odnosov med konstrukti raziskave. Statistična obdelava je bila izvedena skladno z metodami, predstavljenimi v poglavju 5.4.

Za potrebe analize sta bila oblikovana dva kompozitna kazalnika, in sicer zadovoljstvo naročnikov in vzajemno koristne rešitve. Kazalnik »zadovoljstvo naročnikov« predstavlja povprečno vrednost trditev, ki merijo splošno zadovoljstvo z izvedbo zunanje revizije, kakovost sodelovanja ter zaznano strokovnost revizijske ekipe. Drugi kazalnik »vzajemno koristne rešitve« meri zaznani doprinos revizijske storitve, ki se kaže v uporabnosti revizijskih priporočil, izboljšanju poslovnih procesov, podpori odločanju in povečanju dodane vrednosti revizije za podjetje. V tabeli 15 je predstavljena opisna statistika ključnih spremenljivk. Rezultati opisne statistike kažejo, da anketiranci zunanje revizijske storitve ocenjujejo razmeroma pozitivno. Povprečne vrednosti nad 4 nakazujejo, da anketiranci revizije ne zaznavajo zgolj kot zakonsko obveznost, temveč tudi kot vir izboljšav poslovanja. Relativno nizka razpršenost odgovorov kaže na stabilno in homogeno zaznavo med podjetji.

Tabela 15: Opisna statistika ključnih spremenljivk

Spremenljivka	M	SD	Min	Max
Zadovoljstvo z revizijo	4,21	0,68	2	5
Uporabnost priporočil	4,05	0,74	2	5
Podpora izboljšavam procesov	3,98	0,81	1	5
Razvoj sodelovanja	4,12	0,70	2	5
Zaznana dodana vrednost	4,08	0,73	2	5

Vir: lastno delo.

Za preverjanje povezanosti med kompozitnima kazalnikoma je bila uporabljena Pearsonova korelacijska analiza, prikazana v tabeli 16. Rezultati kažejo pozitivno, vendar šibko povezanost med zadovoljstvom naročnikov in razvojem vzajemno koristnih rešitev. Čeprav smer povezave ustreza teoretičnim pričakovanjem, statistična značilnost pri ravni tveganja $p < 0,05$ ni dosežena. To pomeni, da zadovoljstvo samo po sebi ne predstavlja dovolj močnega dejavnika za pojasnjevanje razvoja sodelovalnih rešitev med stranko in izvajalcem.

Tabela 16: Korelacija med zadovoljstvom in vzajemnimi rešitvami

Spremenljivki	R	p
Zadovoljstvo – vzajemne rešitve	0,108	0,089

Vir: lastno delo.

Za dodatno preverjanje vpliva zadovoljstva je bila izvedena linearna regresijska analiza, prikazana v tabeli 17. Model: vzajemne rešitve = $\beta_0 + \beta_1$ (zadovoljstvo). Rezultat regresijske analize $R^2 = 0,012$, regresijski model kaže, da zadovoljstvo pojasni le 1,2 % variance zaznanega doprinosa revizijskih storitev. Vpliv ni statistično značilen, kar nakazuje, da razvoj vzajemno koristnih rešitev temelji na širšem naboru dejavnikov. Rezultat je skladen s teoretičnimi izhodišči odnosnega marketinga, ki poudarjajo, da sodelovanje ne izhaja zgolj iz zadovoljstva, temveč iz kombinacije zaupanja, komunikacije in strokovne interakcije.

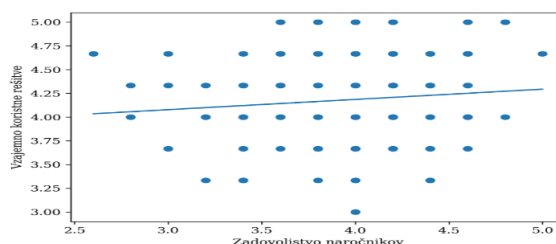
Tabela 17: Rezultati regresijske analize

Spremenljivka	Koeficient (β)	T	p
Zadovoljstvo	0,108	1,71	0,089
Konstanta	3,755	14,91	<0,001

Vir: lastno delo.

Raztreseni diagram na sliki 9 prikazuje povezavo med zadovoljstvom in vzajemnimi rešitvami. Nakazuje rahlo pozitiven trend med spremenljivkama, vendar brez izrazite linearne povezanosti.

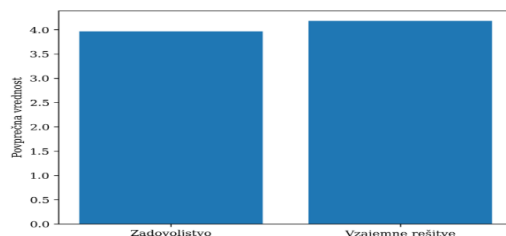
Slika 9: Povezava med zadovoljstvom in vzajemnimi rešitvami



Vir: lastno delo.

Primerjava povprečnih vrednosti dimenzij vzajemnih rešitev na sliki 10 potrjuje, da naročniki zaznavajo večjo dodano vrednost revizije kot pa splošno zadovoljstvo z izvedbo storitve.

Slika 10: Povprečne vrednosti dimenzij vzajemnih rešitev



Vir: lastno delo.

6.4 Raziskovalna vprašanja

Na podlagi teoretičnih ugotovitev in ugotovitev lastne raziskave, ki smo jo izvedli v okviru magistrske naloge, smo v tem poglavju odgovorili na oblikovana raziskovalna vprašanja.

Raziskovalno vprašanje 1: Kako strokovnost revizorja (usposobljenost, izkušnje, poznavanje revizijskih standardov in razumevanje poslovnega modela podjetja) vpliva na zadovoljstvo naročnikov revizijskih storitev v Sloveniji?

Rezultati raziskave potrjujejo teoretična izhodišča, da strokovnost revizorja predstavlja enega temeljnih določevalcev zaznane kakovosti revizijskih storitev in posledično zadovoljstva naročnikov. V literaturi je kakovost revizije opredeljena kot večdimenzionalen koncept, ki vključuje tehnično usposobljenost revizorja, profesionalno presojo in sposobnost pravilnega poročanja o ugotovitvah (DeAngelo, 1981; Francis, 2004). Kakovost se tako ne odraža zgolj v skladnosti s standardi, temveč tudi v načinu izvedbe revizijskega procesa in interakciji z naročnikom (IAASB, 2020c). Teoretični okvir magistrskega dela poudarja, da zadovoljstvo naročnikov izhaja iz kombinacije strokovnih in odnosnih dejavnikov, pri čemer strokovni dejavniki vključujejo natančnost, zanesljivost, obvladovanje standardov in razumevanje poslovnega modela naročnika (Francis, 2004). Takšna opredelitev je skladna s konceptom zaznane kakovosti storitev, kjer uporabniki vrednotijo storitev glede na ujemanje med pričakovanji in dejansko izkušnjo (Parasuraman in drugi, 1985).

Empirični rezultati raziskave kažejo, da naročniki v Sloveniji strokovnost revizorjev zaznavajo kot ključni element pozitivne izkušnje sodelovanja, kar potrjuje veljavnost omenjenih teoretičnih modelov tudi v slovenskem revizijskem okolju. Teorija kakovosti revizije poudarja, da je sposobnost revizorja – odkriti in ustrezno poročati o nepravilnostih – neposredno odvisna od njegove strokovne usposobljenosti in izkušenj (DeAngelo, 1981). Izkušnje omogočajo boljše strokovno presojo, učinkovitejše načrtovanje postopkov ter

zmanjševanje revizijskega tveganja (Boynton in Johnson, 2006). Rezultati raziskave kažejo, da naročniki visoko ocenjujejo kompetence revizijske ekipe, kar se odraža v večjem zaupanju v revizijski proces in pozitivni oceni sodelovanja. To potrjuje ugotovitve preteklih raziskav, da izkušnje revizorjev pomembno vplivajo na zaznano kakovost storitve in zadovoljstvo naročnikov (Schroeder in Vickrey, 1986; Behn in drugi, 1997).

V slovenskem kontekstu se tako potrjuje teza, da strokovna usposobljenost deluje kot ključni signal profesionalnosti, na podlagi katerega naročniki oblikujejo svojo oceno revizijske storitve. Mednarodni standardi revidiranja zahtevajo uporabo strokovne presoje, ustrezno načrtovanje in dokumentiranje revizijskega dela, kar predstavlja osnovo kakovostnega izvajanja revizije (IAASB, 2018c). Skladnost s standardi zagotavlja metodološko pravilnost in povečuje verodostojnost revizijskega mnenja. Ker naročniki pogosto nimajo poglobljenega strokovnega znanja o revizijskih postopkih, kakovost ocenjujejo posredno – prek profesionalnega pristopa, jasnosti razlag in strukturiranosti dela revizorjev (Carcello in drugi, 1992). Rezultati raziskave potrjujejo, da strokovno delovanje revizorjev pozitivno vpliva na zaznano kredibilnost revizije in splošno zadovoljstvo naročnikov. To kaže, da poznavanje standardov ne vpliva le na dejansko kakovost revizije, temveč tudi na subjektivno zaznano kakovost, ki je ključna za zadovoljstvo naročnikov.

Posebej pomembna dimenzija strokovnosti je razumevanje poslovnega modela naročnika. Literatura poudarja, da poznavanje poslovnega okolja omogoča učinkovitejšo identifikacijo tveganj in bolj ciljno usmerjene revizijske postopke (Francis, 2004). Revizor tako ne deluje zgolj kot nadzornik, temveč kot strokovni partner podjetja (Kilgore in drugi, 2011). Empirični del raziskave kaže, da naročniki posebej pozitivno ocenjujejo revizorje, ki izkazujejo razumevanje njihovega poslovanja, saj to izboljšuje kakovost komunikacije, uporabnost priporočil in zaznano korist revizije. Takšna ugotovitev potrjuje prehod sodobne revizije iz zgolj kontrolne funkcije v svetovalno in partnersko vlogo, kar literatura prepoznava kot pomemben dejavnik zadovoljstva naročnikov (Hellman, 2012).

Raziskava potrjuje tudi širšo teoretično predpostavko, da naročniki kakovosti revizije ne ocenjujejo neposredno, temveč prek zaznanih lastnosti revizorja, kot so strokovnost, komunikacija in profesionalni pristop (Skitek, 2009). Strokovnost tako deluje kot osrednji mehanizem, ki povečuje zaznano kakovost storitve, krepi zaupanje v revizorja, izboljšuje sodelovanje in vodi k višjemu zadovoljstvu naročnikov. To je skladno s SERVQUAL modelom, ki poudarja strokovnost in zanesljivost kot ključni dimenziji kakovosti storitev (Parasuraman in drugi, 1985). Ugotovitve raziskave imajo poseben pomen za slovenski trg revizijskih storitev, kjer je področje zadovoljstva naročnikov še relativno neraziskano. Rezultati kažejo, da naročniki revizijo vse manj dojemajo zgolj kot zakonsko obveznost, temveč kot storitev, katere vrednost je neposredno povezana s strokovnostjo izvajalca. Visoka stopnja zadovoljstva anketirancev kaže, da strokovni pristop revizorjev pomembno prispeva k pozitivni izkušnji sodelovanja in zaznani dodani vrednosti revizije.

Na podlagi primerjave teoretičnih izhodišč in empiričnih rezultatov lahko zaključimo, da strokovnost revizorja predstavlja osrednji dejavnik zadovoljstva naročnikov revizijskih storitev v Sloveniji. Usposobljenost, izkušnje, poznavanje standardov in razumevanje poslovnega modela podjetja skupaj oblikujejo zaznano kakovost revizije, ki vodi v večje zaupanje, boljšo komunikacijo in višjo oceno dodane vrednosti revizijske storitve. Rezultati raziskave tako potrjujejo ključne ugotovitve mednarodne literature ter hkrati dokazujejo njihovo veljavnost v slovenskem poslovnem okolju.

Raziskovalno vprašanje 2: Kako na zadovoljstvo naročnikov revizijskih storitev vpliva uporaba naprednih tehnologij in digitalnih orodij?

Digitalizacija revizijskih procesov predstavlja enega ključnih razvojnih trendov sodobne revizijske stroke, saj vpliva na način izvajanja revizije, učinkovitost postopkov in zaznano kakovost storitev. Razvoj tehnologije je povezan z naraščajočo kompleksnostjo poslovnega okolja in večjimi pričakovanji naročnikov glede hitrosti, transparentnosti in uporabnosti revizijskih storitev (IAASB, 2019). Teoretični okvir magistrskega dela izpostavlja, da kakovost revizije ni odvisna zgolj od skladnosti s standardi, temveč tudi od ustrezne uporabe virov, med katere sodijo tehnološka orodja in digitalne rešitve (Arens in drugi, 2012). Uporaba naprednih tehnologij omogoča učinkovitejše izvajanje revizijskih postopkov, izboljšuje analizo podatkov ter povečuje zanesljivost ugotovitev. V skladu s teorijo kakovosti storitev naročniki zadovoljstvo oblikujejo na podlagi zaznane učinkovitosti in uporabnosti storitve (Parasuraman in drugi, 1985). Digitalna orodja tako vplivajo na zadovoljstvo predvsem posredno – prek izboljšane uporabniške izkušnje in zaznane dodane vrednosti revizije. Literatura poudarja, da uporaba informacijskih tehnologij omogoča revizorjem obdelavo velikih količin podatkov, analizo celotnih populacij transakcij ter hitrejšo zaznavanje nepravilnosti (Francis, 2011). S tem se povečuje verjetnost odkrivanja pomembno napačnih navedb, kar predstavlja temelj kakovostne revizije (DeAngelo, 1981). Napredna analitika in digitalna orodja prispevajo k večji učinkovitosti revizijskih postopkov, boljši sledljivosti revizijskih dokazov, večji doslednosti izvajanja revizije in pravočasnemu prepoznavanju tveganj.

Regulativni okvir dodatno poudarja, da mora revizor zagotoviti ustrezne vire, vključno s tehnološkimi orodji, ki omogočajo učinkovito izvajanje revizije (IAASB, 2020d). Takšna tehnološka podpora predstavlja pomemben vhodni dejavnik kakovosti revizije, ki vpliva tudi na zaznano vrednost storitve pri naročnikih. Z vidika naročnikov tehnologija vpliva predvsem na izkušnjo sodelovanja z revizorji. Raziskave kažejo, da naročniki kakovost revizije pogosto ocenjujejo glede na učinkovitost postopkov, pravočasnost izvedbe, jasnost rezultatov in uporabnost priporočil (Bennett in drugi, 2015). Digitalno podprta revizija omogoča hitrejšo pridobivanje informacij in bolj strukturirano komunikacijo, kar povečuje zaznano profesionalnost revizorjev. Posledično naročniki revizijo dojemajo kot bolj sodobno, učinkovito in koristno. Vendar literatura opozarja tudi na potencialne negativne učinke digitalizacije. Prekomerna digitalna komunikacija lahko oslabi osebni odnos med revizorjem in naročnikom ter zmanjša zaznano kakovost komunikacije (Bennett in Hatfield,

2018). To nakazuje, da tehnologija sama po sebi ne zagotavlja višjega zadovoljstva, temveč mora biti ustrezno integrirana v odnosni vidik revizije.

Empirični del raziskave potrjuje, da naročniki uporabo naprednih tehnologij zaznavajo kot pomemben element sodobne revizijske storitve. Digitalna orodja prispevajo k večji učinkovitosti revizijskega procesa, boljšemu razumevanju podatkov, hitrejši izvedbi postopkov in večji preglednosti sodelovanja. Rezultati kažejo, da tehnologija pozitivno vpliva na zaznano kakovost storitve, vendar njen vpliv na zadovoljstvo ni neposreden, temveč poteka prek izboljšane uporabnosti revizije in lažje komunikacije z revizijsko ekipo. Takšna ugotovitev je skladna s teoretičnimi izhodišči, ki poudarjajo, da naročniki kakovost revizije ocenjujejo predvsem skozi izkušnjo sodelovanja in zaznano dodano vrednost storitve. Pomembna ugotovitev teorije je, da tehnologija sama po sebi ne zagotavlja kakovostne revizije. Njena učinkovitost je odvisna od strokovne usposobljenosti revizorjev in njihove sposobnosti interpretacije rezultatov (Francis, 2004; Kandemir, 2014).

Naročniki tehnologijo po analizi rezultatov vrednotijo pozitivno predvsem takrat, ko jo revizorji uporabljajo kot podporo strokovni presoji in ne kot nadomestilo osebne interakcije. Tehnologija tako deluje kot multiplikator strokovnosti, ne pa njen nadomestek. Združitev teoretičnih in empiričnih ugotovitev kaže, da vpliv tehnologije na zadovoljstvo naročnikov poteka predvsem na naslednje načine: digitalna orodja skrajšujejo trajanje postopkov in zmanjšujejo administrativne obremenitve, napredna analitika omogoča bolj uporabna priporočila in večjo zaznano vrednost revizije, uporaba tehnologije pa povečuje zaznano inovativnost in profesionalnost revizijske družbe. Ti mehanizmi skupaj prispevajo k višji ravni zadovoljstva naročnikov. Na podlagi primerjave teorije in empiričnih rezultatov lahko zaključimo, da uporaba naprednih tehnologij in digitalnih orodij pozitivno vpliva na zadovoljstvo naročnikov revizijskih storitev, vendar predvsem posredno. Tehnologija izboljšuje učinkovitost, preglednost in uporabnost revizijskega procesa, kar povečuje zaznano kakovost storitve. Hkrati rezultati potrjujejo, da tehnologija ne more nadomestiti strokovnosti in kakovostne komunikacije revizorjev, temveč predstavlja podporni dejavnik, ki ob ustrezni uporabi krepi dodano vrednost revizije in zadovoljstvo naročnikov v slovenskem poslovnem okolju.

Raziskovalno vprašanje 3: Kako dolgoročno sodelovanje med podjetjem in istim zunanjim revizorjem vpliva na zadovoljstvo naročnikov revizijskih storitev v Sloveniji?

Dolgoročno sodelovanje med naročnikom in zunanjim revizorjem predstavlja pomemben organizacijski in odnosni dejavnik kakovosti revizijskih storitev. V literaturi je poudarjeno, da kakovost revizije ni odvisna zgolj od tehničnih kompetenc revizorja, temveč tudi od kontinuitete sodelovanja in razumevanja poslovnega okolja naročnika (Francis, 2004). Teoretični okvir magistrskega dela izpostavlja, da dolgoročno sodelovanje omogoča poglobljeno poznavanje poslovnih procesov, notranjih kontrol in specifičnih tveganj podjetja, kar vodi k učinkovitejšemu načrtovanju revizije in večji zaznani dodani vrednosti

storitve. S tem se povečuje tudi zaznana kakovost revizije, ki predstavlja ključen dejavnik zadovoljstva naročnikov. Raziskave odnosnega marketinga dodatno poudarjajo, da stabilni poslovni odnosi temeljijo na zaupanju, komunikaciji in postopnem razvoju sodelovanja, kar prispeva k večji zadovoljnosti uporabnikov storitev (Morgan in Hunt, 1994).

Znanje o naročniku vključuje razumevanje poslovnega modela, industrijskih tveganj, računovodskih praks in organizacijske kulture podjetja. Takšno znanje omogoča bolj ciljno usmerjene revizijske postopke in večjo učinkovitost revizije. Empirične raziskave kažejo, da naročniki višje ocenjujejo kakovost revizije, kadar revizor izkazuje kontinuiteto sodelovanja in razumevanje poslovnega okolja (Carcello in drugi, 1992). Kontinuiteta zmanjšuje čas uvajanja revizijske ekipe in izboljšuje komunikacijo, kar pozitivno vpliva na uporabniško izkušnjo. Z vidika zadovoljstva naročnikov dolgoročno sodelovanje prispeva predvsem k razvoju zaupanja. Zaupanje se oblikuje skozi ponavljajoče interakcije, doslednost dela in predvidljivost sodelovanja, kar zmanjšuje negotovost naročnikov glede kakovosti revizijske storitve.

Literatura poudarja, da naročniki revizijo pogosto vrednotijo na podlagi odnosa z revizorjem in kakovosti komunikacije, ne zgolj na podlagi tehničnih rezultatov (Sutton in Lampe, 1991). Stabilno sodelovanje omogoča bolj odprto komunikacijo, hitrejšo izmenjavo informacij in boljše razumevanje priporočil revizorjev. Tak odnos prispeva k temu, da naročniki revizorja začnejo dojemati kot strokovnega partnerja pri izboljševanju poslovanja, kar povečuje zaznano vrednost revizije (Kilgore in drugi, 2011). Rezultati raziskave kažejo, da naročniki v Sloveniji dolgoročno sodelovanje z istim revizorjem večinoma ocenjujejo pozitivno. Kontinuiteta sodelovanja prispeva k boljšemu razumevanju poslovanja podjetja, učinkovitejšemu poteku revizije, večji preglednosti postopkov in bolj konstruktivni komunikaciji.

Analiza zaznav naročnikov kaže, da elementi strokovnega pristopa, razumevanja poslovanja in kakovosti sodelovanja pomembno prispevajo k oblikovanju zaupanja in pozitivne izkušnje sodelovanja. Rezultati potrjujejo tudi, da zadovoljstvo naročnikov odraža celotno izkušnjo sodelovanja z revizijsko družbo, ne zgolj posamezne revizijske aktivnosti. Teoretična literatura opozarja, da ima dolgoročno sodelovanje tudi potencialna tveganja. Pretirano dolga revizijska doba lahko povzroči preveliko domačnost med revizorjem in naročnikom, kar lahko ogrozi profesionalni skepticizem in neodvisnost revizorja (Kandemir, 2014; IAASB, 2022b). Empirični rezultati raziskave ne kažejo zaznane negativne povezave med dolgoročnim sodelovanjem in zadovoljstvom naročnikov, kar nakazuje, da naročniki prednosti kontinuitete praviloma zaznavajo močnejše kot morebitna tveganja.

V slovenskem prostoru, kjer je trg revizijskih storitev relativno majhen in temelji na dolgoročnih poslovnih odnosih, ima kontinuiteta sodelovanja še posebej pomembno vlogo. Raziskava potrjuje, da naročniki stabilnost sodelovanja povezujejo z večjo učinkovitostjo in višjo dodano vrednostjo revizije. Rezultati tako potrjujejo ugotovitve slovenskih raziskav, da odnos med revizorjem in naročnikom pomembno vpliva na zadovoljstvo z revizijsko

storitvijo (Čokelc in Štager, 2016). Primerjava teoretičnih izhodišč in empiričnih rezultatov kaže, da dolgoročno sodelovanje med podjetjem in istim zunanjim revizorjem pozitivno vpliva na zadovoljstvo naročnikov revizijskih storitev v Sloveniji. Kontinuiteta sodelovanja omogoča boljše razumevanje poslovanja, učinkovitejšo komunikacijo in večje zaupanje, kar povečuje zaznano kakovost in dodano vrednost revizije. Hkrati rezultati potrjujejo, da je pozitiven vpliv dolgoročnega sodelovanja največji takrat, ko so hkrati zagotovljeni strokovnost, neodvisnost in ustrezni mehanizmi nadzora kakovosti.

Raziskovalno vprašanje 4: Kako je zadovoljstvo naročnikov z izvedbo zunanje revizije povezano z zaznanim doprinosom revizijske storitve k izboljšanju kakovosti poslovanja podjetja?

Sodobna teorija revidiranja poudarja, da zunanja revizija ne predstavlja več zgolj regulatornega mehanizma preverjanja računovodskih izkazov, temveč tudi pomemben vir informacij in priporočil, ki lahko prispevajo k izboljšanju poslovanja podjetja. Revizija povečuje zanesljivost finančnih informacij, zmanjšuje informacijsko asimetrijo ter podpira kakovost poslovnega odločanja (Francis, 2004). Teoretični okvir magistrskega dela izpostavlja, da je zadovoljstvo naročnikov tesno povezano z zaznano vrednostjo revizijske storitve, saj naročniki revizijo ocenjujejo glede na njeno uporabnost za poslovno odločanje in izboljšanje procesov (Hellman, 2012). Kadar naročniki zaznajo konkretne koristi revizije, se poveča tudi njihova ocena kakovosti storitve. Modeli kakovosti storitev dodatno pojasnjujejo, da zadovoljstvo nastane, ko storitev preseže pričakovanja uporabnikov in ustvari zaznano dodano vrednost (Parasuraman in drugi, 1985). V kontekstu revizije se ta dodana vrednost kaže predvsem skozi izboljšave notranjih kontrol, poslovnih procesov in odločanja.

Literatura poudarja, da kakovostna revizija prispeva k večji transparentnosti poslovanja, izboljšanju notranjih kontrol, zmanjševanju tveganj in boljšemu strateškemu odločanju (Arens in drugi, 2012). Revizorji lahko s priporočili in strokovnimi ugotovitvami vplivajo na izboljšanje organizacijskih procesov, kar naročniki pogosto zaznavajo kot pomembno dodano vrednost revizije. Raziskave kažejo, da naročniki revizijo ocenjujejo bolj pozitivno, kadar jo dojemajo kot koristno za poslovne odločitve in ne zgolj kot zakonsko obveznost (Hellman, 2006; Hellman, 2012). Teoretični okvir tako predpostavlja pozitivno povezavo med zadovoljstvom naročnikov in zaznanim doprinosom revizije k izboljšanju poslovanja. Zadovoljstvo naročnikov je opredeljeno kot pozitivna zaznava, ki izhaja iz ujemanja med pričakovanji in dejansko izkušnjo storitve (Fečíková, 2004; Shin in Elliot, 1998). Ker naročniki pogosto ne morejo neposredno oceniti tehnične kakovosti revizije, svojo presojo oblikujejo na podlagi uporabnosti rezultatov revizije in kakovosti sodelovanja z revizorji.

Če revizija prispeva k izboljšanju poslovnih procesov ali odločanja, jo naročniki storitev zaznavajo kot bolj vredno, kar vodi k višjemu zadovoljstvu. V teoriji odnosnega marketinga je poudarjeno, da dolgoročno sodelovanje temelji na zaznani koristi in ne zgolj na splošnem zadovoljstvu (Morgan in Hunt, 1994). To nakazuje, da povezava med zadovoljstvom in

zaznanim doprinosom ni nujno linearna. Rezultati empirične analize v magistrskem delu kažejo, da je povezava med zadovoljstvom naročnikov in zaznanim doprinosom revizijske storitve pozitivna, vendar statistično šibka. Regresijska analiza je pokazala nizko pojasnjeno varianco ($R^2 = 0,012$), kar pomeni, da zadovoljstvo pojasni le majhen delež zaznanega doprinosu revizije. Rezultat nakazuje, da zaznani doprinos revizije k izboljšanju poslovanja temelji na širšem naboru dejavnikov, ne zgolj na splošnem zadovoljstvu z izvedbo revizije. Analiza kaže rahel pozitiven trend med spremenljivkama, vendar brez izrazite linearne povezanosti. Poleg tega rezultati kažejo, da naročniki zaznavajo večjo dodano vrednost revizije kot pa splošno zadovoljstvo z izvedbo storitve, kar predstavlja pomembno empirično ugotovitev.

Literatura pogosto predpostavlja močno povezavo med zadovoljstvom in zaznano vrednostjo storitve, vendar rezultati raziskave kažejo bolj kompleksno razmerje. To odstopanje je mogoče razložiti z več vidikov. Zadovoljstvo odraža predvsem izkušnjo sodelovanja (komunikacija, potek revizije), medtem ko zaznani doprinos vključuje strateške in organizacijske učinke revizije. Ker je revizija pogosto zakonska obveznost, lahko naročniki izrazijo zadovoljstvo z izvedbo, ne da bi hkrati zaznali pomembne poslovne izboljšave. Rezultati raziskave potrjujejo širši trend razvoja revizije iz nadzorne funkcije v funkcijo ustvarjanja vrednosti. Literatura poudarja, da revizorji vse pogostejše delujejo kot partnerji pri izboljševanju poslovanja (Kilgore in drugi, 2011), vendar empirični rezultati kažejo, da ta transformacija ni samodejna – zaznana dodana vrednost zahteva aktivno strokovno interakcijo in kakovostno sodelovanje med revizorjem in naročnikom.

V slovenskem poslovnem okolju naročniki revizijo še vedno deloma dojemajo kot formalno zahtevo regulative, kar lahko oslabi neposredno povezavo med zadovoljstvom in zaznanim poslovnim doprinosom. Rezultati raziskave kažejo, da zaznani doprinos revizije presega zgolj zadovoljstvo z izvedbo storitve, kar pomeni, da podjetja revizijo prepoznavajo kot potencialni vir izboljšav, vendar ta percepcija ni nujno odvisna od splošnega zadovoljstva.

Raziskovalno vprašanje 5: Katere vidike sodelovanja z zunanjimi revizorji naročniki prepoznavajo kot ključne priložnosti za nadaljnje izboljšave in razvoj vzajemno koristnih rešitev?

Sodobna literatura o reviziji poudarja, da kakovost revizijskih storitev ne izhaja zgolj iz tehnične pravilnosti izvedbe, temveč tudi iz kakovosti sodelovanja med revizorjem in naročnikom. Revizija predstavlja interaktiven proces, ki vključuje stalno komunikacijo, izmenjavo informacij in skupno razumevanje poslovnega okolja (IAASB, 2018d). Teoretični okvir magistrskega dela opredeljuje zadovoljstvo naročnikov kot rezultat kombinacije strokovnih in odnosnih dejavnikov, pri čemer odnosni dejavniki vključujejo komunikacijo, odzivnost, dostopnost in sposobnost revizorja, da naročniku zagotovi informacije z dodano vrednostjo (Sutton in Lampe, 1991; Francis, 2004). Razvoj vzajemno koristnih rešitev temelji na partnerskem odnosu, kjer revizor ni zgolj nadzornik, temveč sodelujoč strokovnjak pri izboljševanju poslovnih procesov (Kilgore in drugi, 2011).

Na podlagi pregleda literature se kot ključni elementi učinkovitega sodelovanja pojavljajo kakovost komunikacije, razumevanje poslovanja naročnika, svetovalna in partnerska vloga revizorja, zaupanje ter profesionalna integriteta. Učinkovita komunikacija omogoča boljše razumevanje revizijskih ugotovitev in zmanjšuje nesporazume med stranema. Raziskave kažejo, da kakovost komunikacije pomembno vpliva na zadovoljstvo naročnikov in zaznano kakovost revizije (Sutton in Lampe, 1991). Revizorji, ki razumejo poslovni model podjetja, lahko podajo bolj relevantna priporočila, kar povečuje zaznano vrednost sodelovanja (Francis, 2004). Sodobne raziskave poudarjajo prehod revizorja v vlogo poslovnega partnerja, ki prispeva k izboljšanju odločanja in procesov (Kilgore in drugi, 2011). Zaznani neodvisnost in objektivnost revizorjev predstavljata temelj zaupanja naročnikov in dolgoročnega sodelovanja (Kandemir, 2014).

Rezultati potrjujejo tudi, da naročniki revizijo ocenjujejo širše kot zgolj tehnično storitev, saj zadovoljstvo vključuje tako strokovno izvedbo kot odnosni vidik sodelovanja. Na podlagi primerjave teorije in empiričnih rezultatov se kot najpomembnejše razvojne priložnosti kažejo tri področja, in sicer nadgradnja komunikacijskega procesa, krepitev svetovalne dimenzije revizije in večja integriteta revizije v poslovnih procesih. Naročniki pričakujejo bolj kontinuirano in razlagalno komunikacijo, ki presega formalno poročanje. Jasna razlaga ugotovitev povečuje uporabnost revizije in njeno zaznano vrednost. Naročniki prepoznavajo največjo dodano vrednost tam, kjer revizorji podajajo konkretna priporočila za izboljšanje procesov, kar potrjuje razvoj revizorjeve partnerske vloge. Revizija ustvarja večjo vrednost, kadar je razumljena kot del širšega sistema izboljševanja poslovanja in ne kot izoliran letni dogodek.

Empirični rezultati raziskave kažejo, da razvoj vzajemno koristnih rešitev ne temelji zgolj na zadovoljstvu, temveč na kombinaciji zaupanja, komunikacije in strokovne interakcije. To potrjuje teoretična izhodišča, da dolgoročno sodelovanje nastaja skozi postopno gradnjo odnosov in skupno ustvarjanje vrednosti (Morgan in Hunt, 1994). Revizijska storitev tako postaja sodelovalni proces, kjer obe strani prispevata k izboljšanju poslovanja. V slovenskem prostoru, kjer so odnosi med podjetji in revizijskimi družbami pogosto dolgoročni, ima kakovost sodelovanja še posebej pomembno vlogo. Raziskava kaže, da naročniki največji potencial za izboljšave vidijo v odnosnih in komunikacijskih vidikih sodelovanja, ne zgolj v tehničnih elementih revizije. To potrjuje ugotovitve, da subjektivni dejavniki, kot so zaupanje, komunikacija in zaznana korist revizije, postajajo vse pomembnejši pri oceni kakovosti revizijskih storitev.

6.5 Interpretacija rezultatov

Interpretacija rezultatov je usmerjena v razlago ugotovljenih odnosov med dejavniki kakovosti revizije, zadovoljstvom naročnikov in zaznanim doprinosom revizijskih storitev ter v presojo skladnosti empiričnih ugotovitev s teoretičnimi izhodišči, obravnavanimi v predhodnih poglavjih. Namen interpretacije ni zgolj povzetek statističnih rezultatov, temveč

njihova vsebinska razlaga z vidika delovanja revizijske prakse in oblikovanja dolgoročnih odnosov med revizorjem in naročnikom. Empirični rezultati tako predstavljajo podlago za oblikovanje praktičnih ugotovitev in priporočil za izboljšanje izvajanja zunanjih revizijskih storitev.

Rezultati raziskave kažejo, da naročniki zunanjih revizijskih storitev v povprečju izražajo pozitivno oceno sodelovanja z revizijskimi družbami. Povprečne vrednosti večine analiziranih trditev presegajo sredinsko vrednost lestvice, kar nakazuje splošno zadovoljstvo z izvedbo revizije. Relativno nizke vrednosti standardnih odklonov hkrati kažejo na razmeroma visoko stopnjo soglasja med anketiranci, kar pomeni, da so zaznave kakovosti revizijskih storitev med naročniki precej enotne. Takšni rezultati potrjujejo teoretična izhodišča, predstavljena v teoretičnem delu naloge, da zaznana kakovost revizije ni odvisna zgolj od tehnične pravilnosti postopkov, temveč tudi od odnosnih in komunikacijskih dejavnikov. Naročniki kakovost storitve presojujejo predvsem skozi celostno izkušnjo sodelovanja z revizijsko ekipo, ki vključuje strokovno podporo, odzivnost, jasnost komunikacije in uporabnost podanih priporočil.

Pri dejavniku uporabe naprednih tehnologij rezultati kažejo nekoliko večjo variabilnost odgovorov, kar nakazuje razlike v izkušnjah naročnikov z digitalizacijo revizijskega procesa. Nekateri respondenti uporabo analitičnih orodij in digitalnih rešitev zaznavajo kot pomemben element sodobne revizije, medtem ko drugi temu dejavniku pripisujejo manjši pomen. Razpršenost rezultatov je mogoče pojasniti z razlikami v digitalni zrelosti podjetij ter različnimi stopnjami tehnološke razvitosti revizijskih družb. Podjetja z bolj razvitimi informacijskimi sistemi tehnologijo zaznavajo kot večjo dodano vrednost v primerjavi z organizacijami z manj digitaliziranimi procesi. Kljub razlikam rezultati potrjujejo trend sodobne literature, da tehnologija postaja pomemben podporni dejavnik kakovosti revizije, saj omogoča učinkovitejšo analizo podatkov in bolj ciljno usmerjena priporočila.

Rezultati raziskave kažejo, da naročniki pozitivno ocenjujejo dolgoročno sodelovanje z isto revizijsko družbo. Anketiranci izpostavljajo predvsem boljše razumevanje poslovanja podjetja, učinkovitejšo komunikacijo ter večjo časovno učinkovitost revizijskega procesa. Kontinuiteta sodelovanja z revizorjem omogoča postopno pridobivanje specifičnega znanja o organizaciji, kar zmanjšuje potrebo po ponovnem spoznavanju procesov in omogoča bolj osredotočeno izvedbo revizije. Takšne ugotovitve so skladne s teoretičnimi izhodišči, ki poudarjajo pozitivne učinke kontinuitete sodelovanja ob hkratnem ohranjanju regulatornih varovalk za zagotavljanje neodvisnosti revizorjev.

Ena pomembnejših empiričnih ugotovitev raziskave je razmeroma šibka povezava med zadovoljstvom naročnikov in zaznanim doprinosom revizije k izboljšanju poslovanja. Regresijska analiza je pokazala nizko pojasnjeno varianco ($R^2 = 0,012$), kar pomeni, da zadovoljstvo pojasni le majhen delež zaznane dodane vrednosti revizije. Rezultat kaže zanimiv razkorak med teoretičnimi pričakovanji in dejanskimi zaznavami naročnikov. Čeprav literatura pogosto poudarja zadovoljstvo kot temelj razvoja dolgoročnih odnosov,

empirični podatki kažejo, da samo zadovoljstvo ne zadostuje za razvoj vzajemno koristnih rešitev. Vzajemno koristne rešitve se verjetneje oblikujejo skozi kakovost komunikacije, svetovalno vlogo revizorjev ter razumevanje poslovnega okolja naročnika, kar potrjuje širši koncept partnerskega odnosa med revizorjem in podjetjem.

Na podlagi interpretacije rezultatov je mogoče oblikovati več praktičnih ugotovitev, pomembnih za revizijske družbe in naročnike revizijskih storitev. Prvič, kakovost revizije naročniki presojuje celostno. Tehnična skladnost s standardi predstavlja osnovni pogoj, vendar sama po sebi ne zagotavlja visoke zaznane vrednosti storitve. Ključno vlogo imajo komunikacija, razumevanje poslovanja in uporabnost priporočil. Drugič, strokovnost revizorjev ostaja temeljni dejavnik zaupanja. Revizijske družbe lahko zaznajo kakovost storitev pomembno izboljšajo z vlaganjem v stalno strokovno izobraževanje zaposlenih in razvoj sektorskega znanja. Tretjič, digitalizacija revizije predstavlja razvojno priložnost, vendar njena zaznana vrednost ni enotna. Revizijske družbe morajo tehnološke rešitve povezati z jasno razlago njihove koristi za naročnika, saj tehnologija sama po sebi ne povečuje zadovoljstva. Četrto, dolgoročno sodelovanje pomembno prispeva k učinkovitosti revizijskega procesa in zaznani dodani vrednosti, vendar mora biti uravnoteženo z mehanizmi zagotavljanja neodvisnosti. Petič, razvoj partnerskega odnosa presega koncept zadovoljstva. Naročniki od revizorjev vse pogosteje pričakujejo strateški vpogled, podporo pri razumevanju tveganj in priporočila za izboljšanje poslovanja. Revizor tako postopno prevzema vlogo strokovnega sogovornika, ne zgolj zunanega nadzornika.

Rezultati raziskave nakazujejo premik v zaznavi zunanje revizije od regulatorne obveznosti k storitvi z dodano poslovno vrednostjo. Za revizijske družbe to pomeni potrebo po razvoju odnosnih kompetenc, izboljšanju komunikacijskih praks in večjem poudarjanju razlage rezultatov revizije. Hkrati raziskava potrjuje, da prihodnji razvoj kakovosti revizijskih storitev temelji na kombinaciji treh elementov, in sicer visoke strokovne usposobljenosti, učinkovite uporabe tehnologije ter partnerskega odnosa z naročnikom. Integracija teh elementov omogoča oblikovanje vzajemno koristnih rešitev, ki predstavljajo osrednji cilj sodobnega revizijskega sodelovanja.

6.6 Priporočila za revizijska podjetja na podlagi ugotovitev

Na podlagi interpretacije empiričnih rezultatov je mogoče oblikovati več priporočil za revizijska podjetja, ki lahko prispevajo k izboljšanju zaznane kakovosti revizijskih storitev, večjemu zadovoljstvu naročnikov ter razvoju dolgoročnih in vzajemno koristnih odnosov. Priporočila izhajajo iz ugotovljenih povezav med strokovnostjo revizorjev, uporabo tehnologije, dolgoročnim sodelovanjem ter zaznano dodano vrednostjo revizije.

Rezultati raziskave jasno kažejo, da naročniki strokovnost revizorjev zaznavajo kot ključni dejavnik kakovosti revizijskih storitev. Zato bi morale revizijske družbe posebno pozornost nameniti stalnemu strokovnemu razvoju zaposlenih, ne le na področju računovodskih in revizijskih standardov, temveč tudi na področju razumevanja poslovnih modelov,

industrijskih posebnosti in poslovnih tveganj naročnikov. Revizorji, ki izkazujejo poglobljeno razumevanje poslovanja podjetja, lahko učinkoviteje interpretirajo ugotovitve revizije ter oblikujejo priporočila z večjo praktično vrednostjo.

Empirični rezultati potrjujejo, da zadovoljstvo naročnikov pomembno izhaja iz celotne izkušnje sodelovanja z revizijsko ekipo. Revizijska podjetja bi morala posebno pozornost nameniti jasnosti, pravočasnosti in razumljivosti komunikacije, zlasti pri razlagi strokovno zahtevnih vprašanj in revizijskih ugotovitev. Priporočljivi so redno sprotno obveščanje naročnika o poteku revizije, uporaba razumljivega poslovnega jezika namesto izključno tehničnih izrazov, strukturirana predstavitev ključnih ugotovitev in njihovih poslovnih posledic ter aktivno vključevanje naročnika v razpravo o možnih izboljšavah procesov. Kakovostna komunikacija zmanjšuje informacijsko asimetrijo ter prispeva k večjemu razumevanju vrednosti revizije. Tehnologija mora biti zato uporabljena kot podpora strokovni presoji in ne kot njen nadomestek. Revizijske družbe naj se pri uvajanju tehnoloških rešitev osredotočijo predvsem na uporabo podatkovne analitike za identifikacijo tveganj, izboljšanje učinkovitosti revizijskih postopkov, pripravo bolj ciljno usmerjenih priporočil in vizualno predstavitev rezultatov analiz naročnikom.

Pozitivna ocena dolgoročnega sodelovanja kaže, da kontinuiteta revizijske ekipe prispeva k večji učinkovitosti in boljšemu razumevanju poslovanja naročnika. Revizijska podjetja bi zato morala spodbujati stabilnost sodelovanja, hkrati pa ohranjati profesionalno neodvisnost. Priporočljivo je ohranjanje kontinuitete ključnih članov revizijske ekipe, sistematično dokumentiranje znanja o naročniku, uporaba notranjih mehanizmov nadzora kakovosti in rotacija odgovornih partnerjev skladno z regulativnimi zahtevami. Takšno ravnotežje omogoča izkoriščanje prednosti dolgoročnega sodelovanja brez ogrožanja objektivnosti revizorja.

Redno zbiranje povratnih informacij omogoča pravočasno prepoznavanje priložnosti za izboljšave ter prilagajanje storitev pričakovanjem trga. Priporočene prakse vključujejo kratke ankete po zaključeni reviziji, strukturirane povratne razgovore z naročniki, analizo ponovnega sodelovanja kot kazalnika zadovoljstva in vključevanje povratnih informacij v sistem vodenja kakovosti. Na podlagi ugotovitev raziskave lahko zaključimo, da prihodnja konkurenčnost revizijskih družb ne bo temeljila zgolj na tehnični izvedbi revizije, temveč predvsem na sposobnosti ustvarjanja dodane vrednosti za naročnika. Največji potencial za izboljšave se kaže v povezovanju strokovne odličnosti, učinkovite komunikacije in partnerskega pristopa k sodelovanju. Revizijska podjetja, ki bodo uspešno integrirala navedene elemente v svoje delovanje, bodo lažje razvijala dolgoročne odnose z naročniki ter prispevala k oblikovanju vzajemno koristnih rešitev, kar predstavlja tudi osrednji cilj obravnavane raziskave.

7 SKLEP

Sklepno poglavje magistrskega dela predstavlja sintezo teoretičnih izhodišč in empiričnih ugotovitev ter njihovo umestitev v kontekst razvoja zunanjega revidiranja v Sloveniji. Raziskava je temeljila na teoretičnih izhodiščih s področja kakovosti revizije (DeAngelo, 1981; Francis, 2004) in zaznane kakovosti storitev (Parasuraman in drugi, 1985) ter empiričnih študijah, ki poudarjajo pomen komunikacije, strokovnosti in dolgoročnega sodelovanja (Behn in drugi, 1997; Carcello in drugi, 1992; Hellman, 2012). Empirični del je omogočil preverjanje teh izhodišč v slovenskem poslovnem okolju, kjer je področje zadovoljstva naročnikov revizijskih storitev še relativno neraziskano.

Magistrsko delo potrjuje, da zunanja revizija v sodobnem poslovnem okolju presega okvir zakonske obveznosti ter predstavlja pomemben mehanizem zagotavljanja zaupanja, transparentnosti in podpore poslovnemu odločanju. Zadovoljstvo naročnikov je ključno merilo zaznane kakovosti revizijskih storitev in pomemben pogoj za oblikovanje dolgoročnih ter vzajemno koristnih odnosov med naročniki in revizorji. Sistematično razumevanje dejavnikov zadovoljstva ter usmerjenost revizijskih družb v strokovno odličnost, učinkovito komunikacijo in premišljeno uporabo tehnologij lahko pomembno prispevata k višji dodani vrednosti revizijskih storitev ter krepitvi zaupanja v revizijsko stroko kot celoto.

Zadovoljstvo naročnikov zunanjih revizijskih storitev je zaznano kot večdimenzionalen konstrukt, ki izhaja iz kombinacije strokovnih, procesnih in odnosnih dejavnikov. Strokovnost in izkušnje revizorjev so se izkazale kot osrednji dejavnik zadovoljstva naročnikov. Naročniki kot ključne elemente strokovnosti izpostavljajo poglobljeno poznavanje revizijskih standardov, razumevanje poslovnega modela podjetja, sposobnost pravilne interpretacije računovodskih vprašanj ter konstruktivno strokovno presojo. Ugotovitve so skladne z definicijo kakovosti revizije, kot jo podaja DeAngelo (1981), kjer je kakovost opredeljena kot verjetnost, da bo revizor odkril in poročal o pomembno napačnih navedbah. Prav tako so rezultati skladni z ugotovitvami Francis (2004), ki poudarja institucionalni in organizacijski kontekst kakovosti, ter z raziskavo Behn in drugi (1997), ki kot ključne determinante zadovoljstva izpostavlja strokovnost, odzivnost in razumevanje poslovanja naročnika.

Raziskava potrjuje statistično značilno pozitivno povezavo med zadovoljstvom naročnikov in zaznanim doprinosom revizije k izboljšanju poslovanja podjetja. Naročniki, ki so z revizijo zadovoljni, pogosteje prepoznavajo njeno vlogo pri izboljšanju notranjih kontrol, zmanjševanju informacijske asimetrije ter podpori poslovnemu odločanju (Hellman, 2012). Ta ugotovitev potrjuje uporabnost modela SERVQUAL, saj zadovoljstvo izhaja iz ujemanja med pričakovanji naročnika in dejansko izkušnjo storitve (Parasuraman in drugi, 1985).

Iz analiziranih podatkov je mogoče ugotoviti, da zadovoljstvo naročnikov ni zgolj posledica formalne skladnosti z mednarodnimi standardi revidiranja IAASB (2020), temveč rezultat

celovitega pristopa, ki vključuje strokovnost, tehnologijo, komunikacijo in razumevanje poslovnega okolja naročnikov. Kljub ugotovitvam je treba rezultate interpretirati ob upoštevanju določenih omejitev.

Prva omejitev se nanaša na velikost in strukturo vzorca. Raziskava je bila izvedena med podjetji, katerih letna poročila so bila revidirana in javno objavljena, kar lahko pomeni, da vzorec ne vključuje vseh segmentov trga, zlasti manjših podjetij ali specifičnih dejavnosti. Posledično rezultatov ni mogoče v celoti posplošiti na celotno populacijo naročnikov zunanjih revizijskih storitev v Sloveniji. Druga omejitev je povezana z metodo zbiranja podatkov. Zadovoljstvo je psihološki konstrukt, na katerega lahko vplivajo osebne izkušnje, pričakovanja ter trenutne okoliščine. Obstaja tudi možnost socialno zaželenih odgovorov ali omejenega razumevanja posameznih trditev. Tretja omejitev izhaja iz osredotočenosti na izbrane dejavnike (strokovnost, tehnologija, dolgoročnost sodelovanja). Drugi dejavniki, kot so cena storitve, ugled blagovne znamke ali vpliv regulatornih sprememb, bi lahko prav tako pomembno vplivali na zadovoljstvo naročnikov, vendar v raziskavi niso bili podrobneje obravnavani. Četrta omejitev je časovna dimenzija raziskave. Revizijska dejavnost je v obdobju digitalizacije in prenove standardov kakovosti, zato se lahko zaznave naročnikov sčasoma spreminjajo. Raziskava tako predstavlja sliko določenega obdobja in ne omogoča vpogleda v dolgoročne trende.

Na podlagi ugotovitev in omejitev raziskave se odpirajo številne možnosti za nadaljnje raziskovanje. Prihodnje raziskave bi lahko vključile širši in bolj raznolik vzorec podjetij ter primerjale zadovoljstvo naročnikov med različnimi panogami, velikostmi podjetij in vrstami revizijskih družb. Takšna primerjalna analiza bi omogočila bolj poglobljeno razumevanje specifičnih pričakovanj posameznih segmentov trga. Smiselno bi bilo izvesti longitudinalno raziskavo, ki bi spremljala spremembe zadovoljstva naročnikov skozi daljše časovno obdobje. Tak pristop bi omogočil analizo vpliva regulatornih sprememb, digitalizacije ter uvajanja novih standardov kakovosti na zaznano vrednost revizijskih storitev. Nadaljnje raziskave bi lahko uporabile kombinacijo kvantitativnih in kvalitativnih metod. Poglobljeni intervjuji z naročniki in revizorji bi omogočili boljše razumevanje dinamike odnosa, pogajanj in oblikovanja vzajemno koristnih rešitev, kar je bilo v literaturi izpostavljeno kot pomemben dejavnik zaznane kakovosti.

Zanimivo raziskovalno področje predstavlja vpliv trajnostnega poročanja, nefinančnih razkritij in novih regulativnih zahtev na zadovoljstvo naročnikov ter zaznano dodano vrednost revizijskih storitev. Z razširitvijo vloge revizorjev na področje zagotavljanja zagotovil glede trajnostnih informacij se lahko pričakovanja naročnikov dodatno spremenijo.

SEZNAM KLJUČNE LITERATURE

1. DeFond, M. L. in Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2–3), 275–326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>
2. Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125–152. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50006>
3. Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. in Velury, U. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 385–421. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50350>
4. International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB. (2022b). *International Standard on Auditing 220 (Revised): Quality Management for an Audit of Financial Statements*. <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-isa-220-revised>
5. Kandemir, H.K. (2014). *Understanding external auditing and its regulation in the EU and in Turkey: A way to convergence?* (doktorska disertacija). Durham University. <https://etheses.dur.ac.uk/10900/1/THESIS.pdf>

LITERATURA IN VIRI

1. AJPES. (2024). *Poslovni register Slovenije*. <https://www.ajpes.si>
2. Arens, A. A., Elder, R. J. in Beasley, M. S. (2012). *Auditing and assurance services: An integrated approach* (14. izd.). Prentice Hall.
3. Bateson, J. E. G. in Hoffman, K. D. (1999). *Managing services marketing: Text and readings* (4. izd.). Dryden Press.
4. Behn, B. K., Carcello, J. V., Hermanson, D. R. in Hermanson, R. H. (1997). The determinants of audit client satisfaction among clients of Big 6 firms. *Accounting Horizons*, 11(1), 7–24.
5. Bennett, B. in Hatfield, R. C. (2018). Communication and relationship-building in audit teams: Concerns with digital environments. *Accounting Horizons*, 32(2), 45–60.
6. Bennett, B., Hatfield, R. C. in Stefaniak, C. M. (2015). The effect of auditor-client negotiation outcomes on perceptions of audit quality.
7. Bly, R. W. (1993). *The copywriter's handbook: A step-by-step guide to writing copy that sells*. Henry Holt and Company.
8. Boynton, W. C. in Johnson, R. N. (2006). *Modern auditing: Assurance services and the integrity of financial reporting*. John Wiley & Sons.
9. Broberg, P. (2013). *The development of audit quality*. Lund University.
10. Carcello, J. V., Hermanson, R. H. in McGrath, N. T. (1992). Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users. *Auditing: A Journal of Practice in Theory*, 11(1), 1–15.

11. Chadegani, A. A. (2011). Review of studies on audit quality. *International Journal of Business and Social Science*, 2(17), 312–317.
12. Clinch, G., Stokes, D. in Zhu, T. (2010). Audit quality and information asymmetry. *Accounting & Finance*, 50(3), 607–629.
13. Čokelc, S. in Štager, V. (2016). Cene revizijskih storitev. *SIRIUS*, 16(2), 1–12.
14. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.
15. Dennis, I. (2015). *Auditing theory*. Routledge.
16. Direktiva (EU) 2022/2464 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 14. decembra 2022 o spremembi Uredbe (EU) št. 537/2014, Direktive 2004/109/ES, Direktive 2006/43/ES in Direktive 2013/34/EU glede poročanja podjetij o trajnostnosti, UL EU L 322/15.
17. Edwards, P. in Bowen, P. (2005). *Risk management in project organizations*. Butterworth-Heinemann.
18. Ettredge, M., Li, C. in Scholz, S. (2010). Audit fees and auditor industry specialization in international settings. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(4), 336–348.
19. Faithfull, A. (2023). Perceptions of audit quality and client satisfaction in modern auditing practices. *Journal of Accounting and Auditing*, 39(2), 145–162.
20. Fečiková, I. (2004). An index method for measurement of customer satisfaction. *The TQM Magazine*, 16(1), 57–66.
21. Financial Accounting Standards Board – FASB. (2010). *Conceptual framework for financial reporting*. FASB.
22. Fischer, M. (1996). Realizing accountability in management consulting. *Accounting, Organizations and Society*, 21(1), 47–70.
23. Francis, J. R. in Wilson, E. R. (1988) Auditor changes: A joint test of theories relating to agency costs and auditor differentiation. *The Accounting Review*, 63(4), 663–682.
24. Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36(4), 345–368.
25. Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice in Theory*, 30(2), 125–152.
26. Gibbins, M., Salterio, S. E. in Webb, A. (2001). Negotiations in auditing: Effects on audit quality. *Accounting, Organizations and Society*, 26(1), 51–75.
27. Gupta, S. in Zeithaml, V. A. (2006). Customer metrics and their impact on financial performance. *Marketing Science*, 25(6), 718–739.
28. Hellman, N. (2006). Clients' perceptions of audit usefulness. *International Journal of Auditing*, 10(2), 97–111.
29. Hellman, N. (2012). Audit quality and client decision-making. *Journal of Accounting Research*, 50(1), 101–132.
30. International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB. (2012). *International Standard on Review Engagements (ISRE 2400 revised) – Engagements to Review Historical Financial Statements*. IAASB.

31. International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB. (2016). *International Standard on Auditing (ISA 705 revised) – Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*. IAASB.
32. International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB. (2018a). *International Standard on Auditing 200 (ISA 200) – Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*. IAASB.
33. International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB. (2018b). *International Standard on Auditing 210 (ISA 210) – Agreeing the Terms of Audit Engagements*. IAASB.
34. International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB. (2018c). *International Standard on Auditing 300 (ISA 300) – Planning an Audit of Financial Statements*. IAASB.
35. International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB. (2018d). *International Standard on Auditing 620 (ISA 620) – Using the Work of an Auditor's Expert*. IAASB.
36. International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB. (2019a). *International Standard on Auditing 570 (ISA 570 revised) – Going Concern*. IAASB.
37. International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB. (2019b). *International Standard on Auditing 315 (ISA 315 revised) – Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*. IAASB.
38. International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB. (2020a). *Mednarodni standard sorodnih storitev (ISA 4400 revised) – Agreed-Upon Procedures Engagements*. IAASB.
39. International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB. (2020b). *International Standard on Quality Management (ISQM 1) – Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements*. IAASB.
40. International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB. (2020c). *International Standard on Quality Management (ISQM 2) – Engagement Quality Reviews*. IAASB.
41. International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB. (2022a). *International Standard on Auditing 600 (ISA 600 revised) – Audits of Group Financial Statements*. IAASB.
42. International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB. (2022b). *Mednarodni standard revizije 220 (ISA 220 revised) – Quality Management for an Audit of Financial Statement*. IAASB.
43. Kamenšek, D. (2022). *Splošno o mednarodnih standardih računovodskega poročanja*. Unija Smart Accounting. <https://unija.com/sl/splosno-o-mednarodnih-standardih-racunovodskega-porocanja/>
44. Kilgore, J., Weber, D. P. in Willenborg, M. (2011). The role of auditors as business partners. *Auditing: A Journal of Practice in Theory*, 30(3), 105–123.

45. Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. in Velury, U. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice in Theory*, 32(1), 385–421.
46. Kokina, J. in Davenport, T. H. (2017). The emergence of artificial intelligence: How automation is changing auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 14(1), 115–122. <https://doi.org/10.2308/jeta-51730>
47. Kotler, P. (2004). *Marketing Management* (11. izd.). Pearson Education.
48. Lee, T.-H. in Azham, M. A. (2008). The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12), 1–8.
49. Mautz, R. K. in Sharaf, H. A. (1961). *The philosophy of auditing*. American Accounting Association.
50. Morgan, R. M. in Hunt, S. D. (1994). The commitment-trust theory of relationship marketing. *Journal of Marketing*, 58(3), 20–38.
51. Nahar, H. S., Jubb, C. in Azim, M. (2005). The determinants of audit client satisfaction in emerging economies: Evidence from India. *Managerial Auditing Journal*, 20(6), 611–628.
52. Palmrose, Z.-V. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, 63(1), 55–73.
53. Parasuraman, A., Zeithaml, V. A. in Berry, L. L. (1985). A conceptual model of service quality and its implications for future research. *Journal of Marketing*, 49(4), 41–50.
54. Porter, B., Simon, J. in Hatherly, D. (2014). *Principles of external auditing*. Wiley.
55. Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB. (2013). *Audit quality indicators*. PCAOB.
56. Sawan, N. in Alsaqqa, I. (2012). Audit firm size and quality: Does audit firm size matter? *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 2(2), 45–60.
57. Sawalqa, F. A. (2014). External audit services quality and client satisfaction: Evidence from Jordan. *Research Journal of Business Management*, 7(3), 213–226.
58. Schauer, P. C. (2002). The effects of industry specialization on audit quality: An examination using bid-ask spreads. *Journal of Accounting and Public Policy*, 21(2), 135–151.
59. Schroeder, M. in Vickrey, D. (1986). Client perceptions of audit quality. *Accounting Horizons*, 10(2), 7–16.
60. Shin, H. in Elliott, R. K. (1998). Audit quality and earnings management. *Journal of Accounting and Public Policy*, 17(4–5), 313–334.
61. Skitek, M. (2009). *Kritična obravnava zagotavljanja finančne neodvisnosti revizijskih družb pri revidiranju računovodskih izkazov* (magistrsko delo). Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani.
62. Slovenski inštitut za revizijo. (2018). *Sistem zagotavljanja kakovosti v revizijskih družbah*. Slovenski inštitut za revizijo.
63. Slovenski inštitut za revizijo. (2022). *Standardi kakovosti revizije v Sloveniji*. Slovenski inštitut za revizijo.

64. Sutton, S. G. in Lampe, J. C. (1991). Factors influencing auditor-client relationships. *Auditing: A Journal of Practice in Theory*, 10(1), 69–80.
65. The Institute of Internal Auditors. (2017). *International standards for the professional practice of internal auditing*. Altamonte Springs.
66. Titman, S. in Trueman, B. (1986). Information quality and the valuation of new issues. *Journal of Accounting and Economics*, 8(2), 159–172.
67. Virjent, D. (2023c). *Kaj prinašajo standardi poročanja ESRS ter MSRP SI in S2*. EY. https://www.ey.com/sl_si/sustainability/newsletter/ey-trajnostne-novice-novi-evropski-standardi-za-trajnostno-porocanje
68. Warming-Rasmussen, B. in Jensen, L. (1998). Quality dimensions in external audit services- an external user perspective. *European Accounting Review*, 7(1), 65-82. <https://doi.org/10.1080/096381898336583>
69. Yu, F. (2007). Analyst coverage and earnings management. *Journal of Financial Economics*, 88(2), 245–271. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2007.05.008>
70. Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), *Uradni list RS*, št. 42/06.
71. Zakon o revidiranju (ZRev-2), *Uradni list RS*, št. 65/08.

PRILOGA

Priloga 1: Anketni vprašalnik: Zadovoljstvo naročnikov z zunanjimi revizijskimi storitvami v Sloveniji

Zadovoljstvo naročnikov z zunanjimi revizijskimi storitvami v Sloveniji

Spoštovani, prosim vas za sodelovanje v raziskavi, ki je del mojega magistrskega dela. Namen vprašalnika je preučiti zadovoljstvo naročnikov zunanjih revizijskih storitev v Sloveniji ter prepoznati priložnosti za izboljšave in razvoj vzajemno koristnega sodelovanja med naročniki in revizijskimi družbami. Izpolnjevanje vprašalnika vam bo vzelo le nekaj minut. Vsi odgovori bodo obravnavani zaupno in anonimno ter uporabljeni izključno za namene raziskave v okviru magistrskega dela. Najlepša hvala za vaš čas in sodelovanje.

ANKETNI VPRAŠALNIK

Q1 Spol

- ☐ moški (1)
- ☐ ženski (2)
- ☐ drugo (3)

Q2 Vaša vloga v podjetju

- ☐ direktor (1)
- ☐ pomočnik direktorja (2)
- ☐ vodja računovodstva (3)
- ☐ vodja financ (4)
- ☐ vodja notranje revizije (5)
- ☐ drugo: (6) _____

Q3 Pravna oblika organizacije

- ☐ gospodarska družba (1)
- ☐ zadruga (2)
- ☐ društvo (3)
- ☐ zavod (4)
- ☐ drugo: (5) _____

Q4 Velikost podjetja (po ZGD-1)

☐ srednje podjetje (1)

☐ veliko podjetje (2)

Q5 Koliko let ste že zaposleni v podjetju?

☐ do 5 let (1)

☐ od 6 do 10 let (2)

☐ od 11 do 20 let (3)

☐ od 21 do 30 let (4)

☐ nad 30 let (5)

Q6 Kam glede na velikost sodi revizijska družba, ki trenutno revidira vaše podjetje?

☐ revizijske družbe iz skupine Big Four (Deloitte, EY, KPMG, PwC) (1)

☐ srednja ali manjša revizijska družba v Sloveniji (2)

☐ mednarodna revizijska družba (Mazars, BDO, Grant Thornton ...) (3)

2. SODELOVANJE Z REVIZIJSKO DRUŽBO

Q7 Koliko let že sodelujete s trenutno revizijsko družbo?

☐ manj kot 3 leta (1)

☐ od 3 do 6 let (2)

☐ od 7 do 10 let (3)

☐ več kot 10 let (4)

Q8 Ali je vaše podjetje v preteklosti predčasno prekinilo sodelovanje z revizijsko družbo?

☐ da (1)

☐ ne (2)

Q9 Kaj je bil glavni razlog za predčasno prekinitev sodelovanja?

- ☐ nezadovoljstvo s kakovostjo storitve (1)
- ☐ cena revizijske storitve (2)
- ☐ sprememba zahtev ali strukture podjetja (3)
- ☐ zakonske ali regulatorne zahteve (4)
- ☐ drugo: (5) _____

Q10 Pri naslednjih trditvah vas prosimo, da označite stopnjo strinjanja glede na svojo izkušnjo pri sodelovanju z zunanjo revizijo, pri čemer pomeni 1 – sploh se ne strinjam, 2 – se ne strinjam, 3 – sem nevtralen, 4 – se strinjam, 5 – popolnoma se strinjam.

	1 – sploh se ne strinjam (1)	2 – se ne strinjam (2)	3 – sem nevtralen (3)	4 – se strinjam (4)	5 – popolnoma se strinjam (5)
Na podlagi naših izkušenj dolgoročno sodelovanje z isto revizijsko družbo zaznavamo kot prednost. (1)	☐	☐	☐	☐	☐
Pri dolgoročnem sodelovanju z isto revizijsko družbo imamo občutek, da revizorji dobro poznajo specifikke našega podjetja. (2)	☐	☐	☐	☐	☐
Dolgoročno sodelovanje z revizijsko družbo prispeva k bolj tekočemu in učinkovitemu poteku revizije. (3)	☐	☐	☐	☐	☐

UPORABA DIGITALNIH TEHNOLOGIJ PRI IZMENJAVI PODATKOV

Q11 Ali je revizijska družba pri izvedbi revizije uporabljala digitalna orodja (npr. elektronske portale, deljenje dokumentov, analitična orodja)?

- ☐ da (1)
- ☐ ne (2)

Q12 Pri naslednjih trditvah vas prosimo, da označite stopnjo strinjanja glede na svojo izkušnjo pri izmenjavi podatkov med vami in zunanjimi revizorji, pri čemer pomeni 1 – sploh se ne strinjam, 2 – se ne strinjam, 3 – sem nevtralen, 4 – se strinjam, 5 – popolnoma se strinjam.

	1 – sploh se ne strinjam (1)	2 – se ne strinjam (2)	3 – sem nevtralen (3)	4 – se strinjam (4)	5 – popolnoma se strinjam (5)
Uporaba digitalnih orodij je prispevala k hitrejši izvedbi revizije. (1)	☐	☐	☐	☐	☐
Digitalna izmenjava dokumentov je poenostavila sodelovanje z revizijsko ekipo. (2)	☐	☐	☐	☐	☐
Uporaba digitalnih orodij je zmanjšala osebni stik, kar je po mojem mnenju otežilo sodelovanje. (3)	☐	☐	☐	☐	☐

Q13 Bi si želeli, da bi vaš revizor uporabljal digitalna orodja?

- ☐ da (1)
- ☐ ne (2)
- ☐ ne vem/nimam mnenja (3)

STROKOVNOST IN POZNAVANJE PODROČJA REVIZIJSKE EKIPE

Q15 Pri naslednjih trditvah vas prosimo, da označite stopnjo strinjanja glede na svojo izkušnjo glede strokovnega poznavanja poslovanja vaše družbe s strani zunanjega revizorja, pri čemer pomeni 1 – sploh se ne strinjam, 2 – se ne strinjam, 3 – sem nevtralen, 4 – se strinjam, 5 – popolnoma se strinjam.

	1 – sploh se ne strinjam (1)	2 – se ne strinjam (2)	3 – sem nevtralen (3)	4 – se strinjam (4)	5 – popolnoma se strinjam (5)
Revizijska ekipa je izkazovala visoko stopnjo strokovnosti in tehničnega znanja. (1)	☐	☐	☐	☐	☐

Revizijska ekipa je pri svojem delu pokazala dobro razumevanje značilnosti našega poslovanja. (2)	☐	☐	☐	☐	☐
Revizijska ekipa je bila v času revizije odzivna in dostopna za vprašanja. (3)	☐	☐	☐	☐	☐

KAKOVOST KOMUNIKACIJE IN ZAZNANA DODANA VREDNOST POSLOVANJA

Q16 Pri naslednjih trditvah vas prosimo, da označite stopnjo strinjanja glede na svojo izkušnjo pri komuniciranju z zunanjo revizijsko ekipo, pri čemer pomeni 1 – sploh se ne strinjam, 2 – se ne strinjam, 3 – sem nevtralen, 4 – se strinjam, 5 – popolnoma se strinjam.

	1 – sploh se ne strinjam (1)	2 – se ne strinjam (2)	3 – sem nevtralen (3)	4 – se strinjam (4)	5 – popolnoma se strinjam (5)
Revizor je kompleksna strokovna vprašanja pojasnil na razumljiv način. (1)	☐	☐	☐	☐	☐
Priporočila v pismu poslovodstvu in ostala priporočila revizorja so prispevala k izboljšanju kakovosti poslovanja. (2)	☐	☐	☐	☐	☐
Revizijska storitev je prispevala k boljšemu razumevanju računovodskih ali poslovnih tveganj. (3)	☐	☐	☐	☐	☐
Revizor je med revizijo podajal koristne povratne informacije. (4)	☐	☐	☐	☐	☐
Revizijska ekipa nas je sproti in pravočasno obveščala o pomembnih ugotovitvah in morebitnih odprtih vprašanjih. (5)	☐	☐	☐	☐	☐

SPLOŠNO ZADOVOLJSTVO Z OPRAVLJENO STORITVIJO

Q17 Pri naslednjih trditvah vas prosimo, da označite stopnjo strinjanja glede na svojo izkušnjo z opravljeno storitvijo s strani zunanjih revizorjev, pri čemer pomeni 1 – sploh se ne strinjam, 2 – se ne strinjam, 3 – sem nevtralen, 4 – se strinjam, 5 – popolnoma se strinjam.

	1 – sploh se ne strinjam (1)	2 – se ne strinjam (2)	3 – sem nevtralen (3)	4 – se strinjam (4)	5 – popolnoma se strinjam (5)
Revizijska storitev je bila skladna z mojimi pričakovanji. (1)	☐	☐	☐	☐	☐
Z izvedbo revizije sem bil/-a zadovoljen/-a. (2)	☐	☐	☐	☐	☐
Z revizijsko družbo bi tudi v prihodnje želeli nadaljevati sodelovanje. (3)	☐	☐	☐	☐	☐

Mnenja in predlogi

Q19 Prosimo, da v spodnjem polju zapišete morebitne dodatne komentarje ali mnenja v zvezi s sodelovanjem z revizijsko družbo oziroma obravnavano tematiko vprašalnika.
