

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

OBVLADOVANJE KAKOVOSTI REVIDIRANJA V SLOVENIJI

Ljubljana, december 2012

IRENA ZOBEC

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Irena Zobec, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Obvladovanje kakovosti revidiranja v Sloveniji, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko doc. dr. Majo Zaman Groff.

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

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
 - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne 3.12.2012

Podpis avtorja: _____

KAZALO

UVOD	1
1 OPREDELITEV KAKOVOSTI REVIDIRANJA	5
1.1 Merila dejanske kakovosti revidiranja.....	6
1.1.1 Standardi kakovosti revidiranja.....	6
1.1.1.1 Mednarodni standard obvladovanja kakovosti.....	7
1.1.1.2 Mednarodni standard revidiranja 220	9
1.1.2 Znanstveni pristop k merjenju kakovosti revidiranja	11
1.2 Merila zaznane kakovosti revidiranja.....	13
1.2.1 Velikost revizijske družbe	14
1.2.2 Stopnja panožne specializacije revizijske družbe.....	16
1.2.3 Cena revizijske storitve	17
1.2.4 Menjava revizijskih družb	18
2 NOTRANJI NADZOR NAD KAKOVOSTJO REVIDIRANJA.....	21
2.1 Storitveni vidik kakovosti revizije.....	21
2.1.1 Dodana vrednost zunanje revizije.....	21
2.1.2 Razmerja med revizijsko družbo in naročnikom revizije.....	23
2.1.3 Nerevizijske storitve	25
2.2 Izvedbeni vidik kakovosti revizije.....	27
2.2.1 Odgovornost vodstva revizijske družbe	28
2.2.2 Odgovornost pooblaščenih revizorjev	29
2.2.3 Neodvisnost	31
2.2.4 Oblikovanje revizijske skupine	33
2.2.5 Izvedba posla	35
3 ZUNANJI NADZOR NAD KAKOVOSTJO REVIDIRANJA.....	38
3.1 Razvoj javnega nadzora nad revidiranjem.....	39
3.1.1 Razvoj javnega nadzora v EU	39
3.1.2 Razvoj javnega nadzora v Sloveniji	40
3.2 Pristojnost izvajanja zunanjega nadzora nad revidiranjem v Sloveniji	41
3.2.1 Slovenski inštitut za revizijo	41
3.2.2 Agencija za javni nadzor nad revidiranjem v Sloveniji.....	42
3.3 Postopek javnega nadzora v Sloveniji	43
3.3.1 Metodologija izbora revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev	44
3.3.2 Postopek javnega nadzora nad revizijskimi družbami	46
3.3.3 Postopek javnega nadzora nad pooblaščenimi revizorji.....	48
4 ANALIZA IN KRITIČNI PREGLED OBVLADOVANJA KAKOVOSTI REVIDIRANJA V SLOVENIJI	49

4.1	Postopki zoper revizijske družbe.....	50
4.1.1	Analiza izdanih odredb o odpravi kršitev v letu 2009	50
4.1.2	Analiza izdanih odredb o odpravi kršitev v letu 2010	51
4.2	Postopki zoper pooblaščne revizorje	52
4.2.1	Analiza izrečenih opominov.....	52
4.2.2	Analiza izdanih odredb o odpravi kršitev	55
4.3	Ocena dejanske kakovosti revidiranja	56
4.4	Predlogi za izboljšave.....	57
4.4.1	Pogodba o revidiranju	57
4.4.2	Obvezna menjava revizijskih družb	58
4.4.3	Model določanja cen revizijskih storitev	59
4.4.4	Pristojnost izbire revizijskih družb za nadzor kakovosti.....	61
	SKLEP.....	61
	LITERATURA IN VIRI.....	64

UVOD

»Namen revizije je povečati stopnjo zaupanja predvidenih uporabnikov v računovodske izkaze. 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.« (Mednarodni standard revidiranja 200, 3. odstavek). Visoka kakovost revidiranja prispeva k zagotavljanju urejenega, predvsem pa stabilnega delovanja finančnih trgov z izboljšanjem neoporečnosti in verodostojnosti računovodskih izkazov. Postavlja pa se vprašanje, kako opredeliti kakovost revidiranja.

Zaradi problematike opredelitve in nezmožnosti opazovanja kakovosti revizijskega procesa v revizijski stroki ni enotnega mnenja, kako meriti kakovost revidiranja. Edini oprijemljivi izid revizije računovodskih izkazov je revizorjevo poročilo, ki v svoji standardizirani obliki ne vsebuje zadostnega obsega informacij, na podlagi katerih bi lahko uporabniki računovodskih informacij sprejeli sklep o kakovosti opravljenih revizijskih postopkov ter ustreznosti in zadostnosti pridobljenih dokazov, ki so podlaga za izraženo mnenje revizorja. Celovitost pojma je zato potrebno obravnavati iz dveh zornih kotov, in sicer v smislu zaznane in dejanske kakovosti revidiranja. Če je dejanska kakovost revidiranja opredeljena s pravili revidiranja in mednarodnimi standardi obvladovanja kakovosti, pa je povsem drugačno videnje kakovosti revizije z vidika uporabnika revizijske storitve, s katerim se interpretira zaznana kakovost revizije. Ti praviloma niso seznanjeni s pravili revidiranja in tudi nimajo vpogleda v proces revidiranja, zaradi česar tudi niso zmožni presojati kakovosti po strokovni plati (Skitek, 2009, str. 30).

V znanstveni literaturi so številni raziskovalci kot merilo zaznane kakovosti revidiranja uporabili različne določljivke kakovosti, med katerimi so najpogosteje uporabljene naslednje: velikost revizijske družbe (DeAngelo, 1981: Francis, 1984: Palmrose, 1986: Francis & Simon, 1987: Craswell, Francis & Taylor, 1995), menjava revizijskih družb (Geiger & Raghunandan, 2002), obseg nerevizijskih storitev (Craswell, 1999: Ghosh, Kallapur & Moon, 2006), stopnja panožne specializacije (Hogan & Jeter, 1998: Balsam, Krishnan & Young, 2003), udeležnost revizijskih družb v pravnih sporih (Palmrose, 1987: Carcello & Palmrose, 1994: Francis, 2004), cena revizijske storitve (Copley, 1991: Niemi, 2005: Huang, Raghunandan & Rama, 2009), porabljen čas za revidiranje in podobno.

Ne glede na to, ali obstaja razlika med dejansko in zaznano kakovostjo revidiranja, je dolžnost zagotavljanja kakovosti revidiranja v prvi vrsti na strani revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev, ki se morajo zavedati pomembnosti svoje vloge v delovanju tržnega sistema.

Revizorji s svojim delom izpolnjujejo družbeno vlogo v smislu, da presojajo o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov revidiranih podjetij. Na podlagi izraženega mnenja vrsta uporabnikov (upniki, kupci, dobavitelji, vlagatelji, potencialni vlagatelji in drugi) sprejema poslovne odločitve, ki korenito vplivajo na družbene odnose v najširšem pomenu besede. Revizor mora zato delovati v najširšem družbenem interesu in ne le v interesu posameznikov (na primer lastnikov) (Odar, 2003, str. 12). Mednarodni standard obvladovanja kakovosti 1 (2009: v nadaljevanju

MSOK 1)¹ postavlja standarde in daje napotke k ureditvi obvladovanja kakovosti v revizijskih družbah, odgovornost vzpostavitve sistema pa nalaga najvišjemu poslovodstvu. Dobro urejen sestav kontrolnega mehanizma znotraj revizijske družbe je namreč ključnega pomena za zagotavljanje želenega nivoja kakovosti revizije. Zavezanost javnosti pa predstavlja bistveno lastnost, po kateri se poklic revizorja loči od drugih računovodskih poklicev, zato je nujno, da javnost zaupa revizorju, da je svoje delo opravil z visoko kakovostjo in v interesu javnosti.

Trenutna finančna kriza je poleg očitnih posledic padca gospodarske rasti in naraščajočega bremena socialnega problema postregla tudi z izbruhom računovodskih škandalov in poleg izgube zaupanja v finančne trge jasno pokazala tudi izgubo zaupanja v delo revizorjev in revizijske stroke na splošno. Povrnitev zaupanja vlagateljev v trge vrednostnih papirjev pa tudi v revizijsko stroko je zato poglobitni namen vseh aktivnosti Evropske unije (v nadaljevanju EU) na področju revidiranja (Odar, 2010, str. 19).

Problemu obveznega (zakonsko predpisanega) revidiranja računovodskih izkazov je Komisija Evropske unije (v nadaljevanju Komisija EU) pričela posvečati pozornost še pred izbruhom prvih finančnih afer in pred propadom revizijske družbe Arthur Andersen. Že ob sprejetju Zelene knjige o vlogi, položaju in obveznostih zakonitega revizorja v EU v letu 1996 se je namreč izkazala potreba po spremembi Direktive Sveta 84/253/EGS, znane kot Osmo direktiva zakonodaje o gospodarskih družbah (v nadaljevanju Osmo direktiva) (Odar, 2010, str. 19). Poglobitni razlogi za sprejem nove direktive so bili odsotnost enotnih pravil revidiranja, zlasti pa pomanjkljiv nadzor nad revizorji in revizijskimi družbami. Po predlogu Komisije EU iz leta 2003 sta Evropski parlament in Svet EU v povezavi z ameriškim Sarbanes-Oxleyjevim zakonom dne 17. maja 2006 sprejela direktivo 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze (v nadaljevanju Revizijska direktiva), ki je razveljavila Osmo direktivo.

Prenovljena Revizijska direktiva je podrobneje uredila področje revidiranja, poleg tega pa je prinesla nekatere nove zahteve, zlasti na področju javnega nadzora nad revidiranjem. S pojavom škandalov svetovnih razsežnosti (Enron, WorldCom, Parmalat) se je namreč izkazalo, da sistem samoregulacije² ne zadostuje. Pojavila se je potreba po dodatni vrsti zunanjšega nadzora, ki bo deloval neodvisno od stroke in s tem zagotavljal učinkovitejše in zaupanja vredno nadziranje (Lužar, 2009, str. 26). Revizijska direktiva v 32. členu postavlja zahtevo po vzpostavitvi učinkovitega sistema javnega nadzora, ki ga opravljajo osebe, ki niso aktivni revizorji in razpolagajo z ustreznim znanjem na področjih, povezanih z obvezno revizijo. V členu je poudarjeno, da mora biti organ javnega nadzora neodvisno financiran in da mora imeti končno odgovornost za javni nadzor.

¹ V prenovljeni obliki je dobil nekoliko drugačen naslov, in sicer Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev.

² Zunanji nadzor nad kakovostjo, kjer nadzor opravlja stroka nad stroko. V sami osnovi poznamo dve možnosti te vrste nadzora: »monitoring« (vzpostavljen v Sloveniji) in »peer review«.

Nadzor nad kakovostjo revidiranja se s prenovljeno direktivo izvaja na treh ravneh, v obliki notranjega in zunanjega nadzora nad delovanjem revizorjev in revizijskih družb ter z Revizijsko direktivo vzpostavljenega javnega nadzora, katerega glavna naloga je varovati javni interes. Poglavitni cilj vzpostavitve javnega nadzora, kot elementa zunanjega zagotavljanja kakovosti revidiranja, zajema povrnitev zaupanja javnosti v delo revizorjev in revizijske stroke.

Cilj in namen magistrskega dela. Osnovni namen magistrskega dela je prikazati pomen kakovosti revidiranja za povečanje stopnje zaupanja uporabnikov v računovodske izkaze. V ta namen bom predstavila zahteve standardov revidiranja, ki jih morajo pri svojem delovanju upoštevati revizijske družbe in revizorji, pripravila bom pregled dosedanjih spoznanj s področja zagotavljanja kakovosti revidiranja. Analizirala bom ugotovitve empiričnih raziskav različnih avtorjev, ki obravnavajo povezave med posameznimi določljivkami kakovosti in kakovostjo revidiranja ter ob tem izpostavila skladnosti in protislovja v njihovih ugotovitvah.

V magistrskem delu bom prikazala notranji in zunanji sistem zagotavljanja kakovosti revidiranja ter predstavila pomen uvedbe javnega nadzorstva nad delom revizijskih družb in revizorjev. V ta namen bom preučila ukrepe, ki so bili na področju revidiranja sprejeti s ciljem preprečevanja vzrokov in okoliščin, ki so omogočili nastanek računovodskih škandalov v preteklosti.

Na podlagi teoretičnih spoznanj in izhodišč ter lastne raziskave javno dostopnih podatkov sledim poglavitnemu cilju magistrske naloge, in sicer analizirati obstoječe stanje obvladovanja kakovosti revidiranja v Sloveniji, ob tem pa ponuditi lastne predloge za izboljšave.

Magistrsko delo zasleduje naslednje cilje:

- obširneje predstaviti problematiko opredelitve kakovosti revidiranja,
- preučiti povezavo med dejansko kakovostjo revidiranja in določljivkami zaznane kakovosti revidiranja v očeh uporabnikov računovodskih informacij,
- opredeliti in podrobneje obravnavati posamezne elemente zagotavljanja kakovosti revidiranja v revizijski družbi,
- prikazati usmeritve in postopke zagotavljanja kakovosti revidiranja v revizijski družbi,
- poudariti pomen in koristi uvedbe javnega nadzora nad kakovostjo revidiranja,
- podrobneje preučiti ureditev in postopke zunanjega nadzora zagotavljanja kakovosti revidiranja v Sloveniji,
- analizirati ugotovitve zunanjega nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb in revizorjev v Sloveniji,
- prikazati lastno oceno kakovosti revidiranja v Sloveniji in
- podati lastne predloge za izboljšanje kakovosti revidiranja v Sloveniji.

Opredelitev metodologije raziskovanja. Metode dela, ki jih bom uporabila pri izdelavi magistrskega dela, temeljijo na metodah znanstvenega raziskovanja. Prvi del magistrskega dela temelji na strokovni, teoretični podlagi, pridobljeni na sekundarni način, ki zajema proučevanje strokovne in znanstvene literature tujih in domačih avtorjev, virov, prispevkov in člankov s področja, ki

je tema magistrskega dela. Uporabila bom metodo deskripcije in analiziranja, saj bom na podlagi teoretičnih izhodišč podrobno opisala in analizirala pravila revidiranja ter standarde revidiranja in obvladovanja kakovosti. Opazovala in opisala bom zahteve, ki jih postavlja zakonodajni okvir revidiranja na področju zagotavljanja kakovosti in ureditve javnega nadzorstva. Predmet opisa in analize bodo tudi zahteve in ukrepi, ki jih je dolžna sprejeti revizijska družba z namenom zagotavljanja ustrezne ravni kakovosti revidiranja.

Uporaba teoretičnih spoznanj in izhodišč bo služila za analizo in oceno obstoječega stanja obvladovanja kakovosti revidiranja v Sloveniji, ki bo sledila v četrtem delu magistrskega dela. V tem delu bom analizirala ugotovitve opravljenih nadzorov kakovosti revizij, izvedenih v Sloveniji s strani Slovenskega inštituta za revizijo (v nadaljevanju Inštitut) in Agencije za javni nadzor nad revidiranjem (v nadaljevanju Agencija). Na podlagi analize pregledov bom lahko preučila obseg pregledov v primerjanih obdobjih, število izrečenih ukrepov, ter analizirala in primerjala težo ugotovljenih nepravilnosti skozi preučevana obdobja.

V tem delu bom uporabila metodo sinteze, analiziranja, primerjave in deduktivno metodo, saj bom iz splošnih stališč teorije in analize preteklih ugotovitev organov nadzora kakovosti izvedla posamezne sklepe o dejanskem stanju obvladovanja kakovosti revidiranja na področju Slovenije.

Struktura magistrskega dela. Magistrsko delo bo sestavljeno iz štirih poglavij, tematika pa bo dodatno razdelana v podpoglavjih. Uvodno poglavje opredeljuje problematiko, namen, cilj, metode dela in strukturo magistrskega dela.

Prvo poglavje obravnava zakonodajni okvir zagotavljanja in obvladovanja kakovosti revidiranja. Poglavje bo vsebovalo celostno obravnavo pojma kakovost revidiranja z vidika dejanske in zaznane kakovosti revidiranja. Temelj dejanske kakovosti revidiranja predstavljajo pravila revidiranja, pomemben prispevek magistrskega dela pa predstavlja obravnavo posameznih določljivk kakovosti, ki v očeh zunanjih uporabnikov predstavljajo tudi merilo kakovostno izvedene revizije.

V drugem poglavju magistrskega dela bom obravnavala ureditev notranjega nadzora nad kakovostjo revidiranja v Sloveniji. Obravnavane bodo posamezne sestavine obvladovanja kakovosti revidiranja v revizijski družbi, kot so odgovornost poslovodstva za obvladovanje kakovosti, etične zahteve, sprejem naročnika in ohranjanje povezave z naročnikom, človeški viri in oblikovanje delovne skupine, izvedba posla in nadziranje.

V tretjem poglavju bom prikazala zunanji nadzor nad kakovostjo revidiranja ter podrobneje obravnavala ureditev sistema nadzora v Sloveniji. Predstavljena bodo merila izbora revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev za nadzor in v nadaljevanju opis postopka nadzora.

Uporaba teoretičnih spoznanj in izhodišč bo predstavljala podlago za analizo dejanskega stanja obvladovanja kakovosti revidiranja v Sloveniji v četrtem poglavju magistrskega dela. Poglavje vsebuje analizo dejanskega stanja zagotavljanja kakovosti revidiranja s strani organov nadzora in

predstavitev lastnih predlogov, ki bi v primeru uspešne umestitve v pravni okvir revidiranja, po mojem mnenju, lahko prispevala k višjemu nivoju kakovosti revidiranja. Magistrsko delo bom zaključila s sklepnimi ugotovitvami.

1 OPREDELITEV KAKOVOSTI REVIDIRANJA

Kakovostno izvedena revizija zagotavlja verodostojnost informacij v računovodskih izkazih. Pravila revidiranja in standardi obvladovanja kakovosti pri tem ne opredeljujejo pojma kakovost revidiranja, temveč predpisujejo postopke in usmeritve, ki jih morajo revizijske družbe in revizorji upoštevati pri svojem delovanju z namenom zagotavljanja visoke kakovosti revidiranja.

DeAngelo (1981) je kakovost revidiranja opredelila kot v okolju ocenjeno skupno verjetnost, da bo revizor sposoben ugotoviti nepravilnosti v računovodskih izkazih in hkrati o ugotovljenih nepravilnostih tudi pripravljen poročati (DeAngelo, 1981, str. 185).

Preučevanje kakovosti revidiranja je predmet številnih raziskav v znanstveni literaturi. Neoprijemljivost revizijskega procesa in nezmožnost opazovanja njegove izvedbe onemogoča enotno opredelitev pojma kakovosti revidiranja in njenega merjenja. Izraz kakovost revidiranja ima namreč različen pomen za različne skupine subjektov. Tudi v primerih, ko revizijske družbe opravijo revizijske postopke v skladu s standardi revidiranja in zavezujočim zakonodajnim okvirjem, javnost lahko oceni, da je bila kakovost revidiranja neprimerna.

Vrzel v pričakovanjih (angl. *expectation gap*) je vrzel med dejansko opravljenimi postopki pri revidiranju in rezultati revidiranja ter pričakovanji javnosti o opravljenih postopkih. Eden temeljnih kazalcev nerazumevanja procesa revidiranja je pričakovanje javnosti, da revizija daje absolutno zagotovilo, da računovodski izkazi ne vsebujejo nepravilnosti (Odar, 2010, str. 1). Zaradi omejitev, kot so na primer potreba po presoji, uporaba preizkusov, omejitve, značilne za notranje kontroliranje, in to, da ima večina dokazov, ki so na voljo revizorjem, bolj prepričevalno kot dokončno naravo (Odar, 2010, str. 1), pa revizija ne more dati absolutnega zagotovila, da so objavljeni računovodski izkazi tudi dejansko brez nepravilnosti. Revizor namreč izrazi mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov na podlagi sprejemljivega zagotovila³, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo pomembno napačne navedbe⁴ (Mednarodni standard revidiranja 200, 5. odstavek).

Da bi lahko razumeli kakovost revidiranja z vidika zunanjega uporabnika, so se raziskovalci usmerili v preučevanje zaznane kakovosti revidiranja. V znanstveni literaturi so avtorji preučeva-

³ Sprejemljivo zagotovilo je pojem, ki se nanaša na pridobljene revizijske dokaze, ki revizorju omogočajo oblikovanje sklepa, na katerem bo temeljilo mnenje o predloženih računovodskih izkazih. Presoja zadostnosti in ustreznosti revizijskih dokazov pa je stvar strokovne presoje revizorja (Mednarodni standard revidiranja 200, A31. odstavek).

⁴ Tveganje pomembno napačne navedbe – tveganje, da vsebujejo računovodski izkazi pred revizijo pomembno napačne navedbe. To tveganje ima na ravni uradne trditve dve sestavini, ki sta opisani kot tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju (Mednarodni standard revidiranja 200, 13. odstavek).

li zaznano kakovost revidiranja preko določljivk, s katerimi so poizkušali dokazati povezavo z dejansko kakovostjo revidiranja. V raziskavah je bila najpogosteje preučevana določljivka velikost revizijske družbe, ki ji sledijo še obravnava udeležnosti revizijskih družb v pravnih sporih, cena revizijske storitve, panožna specializacija in druge (Dang, 2004, str. 4–8).

Kakovost revidiranja je kompleksen in večdimenzionalen pojem, ki ga opredeljujejo posredni in neposredni dejavniki. Čeprav je večji poudarek na neposrednih dejavnikih kakovosti, med katere sodi izpolnjevanje zahtev pravil revidiranja, ne velja zanemariti vpliva posrednih dejavnikov kakovosti, ki jih predstavljajo zaznave javnosti. To pomeni, da ni mogoče potrditi obstoja prevladujoče sestavine kakovosti revidiranja, na podlagi katere bi lahko v končni fazi temeljila enotna definicija kakovosti (International Auditing and Assurance Standards Board, 2011, str. 3). Celovitost pojma kakovosti revidiranja zato v nadaljevanju obravnavam iz dveh zornih kotov, v smislu zaznane in dejanske kakovosti revidiranja.

1.1 Merila dejanske kakovosti revidiranja

Pojem revidiranja v skladu s 3. členom Zakona o revidiranju–2 (Ur.l. RS, št. 65/2008) (v nadaljevanju ZRev-2) zajema tako revidiranje računovodskih izkazov kot tudi druge posle dajanja zagotovil in posle opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na podlagi Mednarodnih standardov revidiranja (v nadaljevanju MSR) in drugih pravil Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (v nadaljevanju MZRS) (angl. *International Federation of Accountants*). MSR ter z njimi povezana pravila MZRS predstavljajo metodološko pravilo, ki narekujejo postopke, ki jih mora revizor opraviti za namen pridobitve zadostnega zagotovila za podajo mnenja o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov revidiranega podjetja (Skitek, 2009, str. 9).

Revizijska direktiva v 26. členu postavlja zahtevo po uporabi enotnega sklopa MSR ter z njimi povezana stališča. Namen poenotenja izvajanja revizij v skladu z MSR je zagotoviti stalno visoko kakovost vseh revizij, zaradi česar ti služijo kot sodilo ugotavljanja (merjenja) dejanske kakovosti izvedbe revizijskega posla.

1.1.1 Standardi kakovosti revidiranja

Zagotavljanje kakovosti v revizijski družbi je dobilo poseben poudarek februarja 2004, ko je Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (angl. *International Auditing and Assurance Standards Board*) (v nadaljevanju IAASB) pri MZRS v povezavi s spremenjenim MSR 220 – Obvladovanje kakovosti revizij računovodskih informacij iz preteklosti (angl. *Quality Control for Audit of Historical Financial Information*), sprejel prvi mednarodni standard za nadzor nad kakovostjo revizijskega dela na ravni revizijske družbe. Med letoma 2006 in 2009 je IAASB opravil temeljito revizijo MSR in jih prečistil v skladu s t.i. Projektom za večjo jasnost

(angl. *Clarity Project*). S prenovo MSR pa je bil preoblikovan in deloma prenovljen tudi MSOK 1 (2009⁵).

Namen prenovljenih standardov je zagotoviti usklajenost in kakovost revizij, ki bi podprle verodostojnost računovodskih izkazov. Prečiščeni MSR so se prvič uporabili za revizije v zvezi s poslovnim letom 2010 (Duhovnik, 2010, str. 1–2).

1.1.1.1 Mednarodni standard obvladovanja kakovosti

Revizijska družba mora delovati v skladu z vsemi zahtevami, navedenimi v MSOK 1, katerega področje obravnave zajema obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev.

Zahteve standarda omogočajo revizijski družbi doseg cilja, ki je oblikovati in podpirati sistem obvladovanja kakovosti zaradi pridobitve sprejemljivega zagotovila, da družba in njeno osebje ravnajo v skladu s strokovnimi standardi ter primernimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami in da so poročila, ki jih izdaja revizijska družba ali pooblaščen revizorji⁶, primerna glede na okoliščine. Elementi obvladovanja kakovosti po MSOK 1 obravnavajo naslednje sestavine: odgovornost vodstva za kakovost v podjetju, ustrezne etične zahteve, sprejem in ohranjanje razmerij z naročniki in posebne posle, človeški viri, izvedba posla in spremljanje.

Končno odgovornost za ureditev obvladovanja kakovosti v revizijski družbi standard nalaga najvišjemu poslovodstvu. Poslovodstvo je odgovorno za vzpostavitev usmeritev in postopkov, ki so namenjeni razvijanju notranje kulture, usmerjene v kakovost, tako da komercialni interesi nimajo prednosti pred kakovostjo opravljenega dela.

Odgovornost poslovodstva bi lahko smatrali tudi kot temeljni element obvladovanja kakovosti, kajti če se poslovodstvo ne bi zavedalo pomembnosti ureditve obvladovanja kakovosti, potem bi bilo kakršnokoli poskušanje vzpostavitve takega sistema brez smisla. Poslovodstvo mora zato jasno določiti poslanstvo in cilje ter organizacijsko strukturo družbe, obenem pa biti na vsakem koraku in pri vseh odločitvah vzor svojim podrejenim.

Naslednji element obvladovanja kakovosti v revizijski družbi, ki ga obravnava standard, je postavitev usmeritev in postopkov, ki zagotavljajo, da revizijska družba in njeno osebje delujejo v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami, ki jih opredeljuje Kodeks etike za računovodske strokovnjake MZRS (v nadaljevanju Kodeks MZRS). Ustrezne etične zahteve praviloma vključujejo

⁵ V prenovljeni obliki je dobil malenkostno drugačen naslov, in sicer Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev.

⁶ V standardu je uporabljen izraz »partner, zadolžen za posel«, ki opredeljuje partnerja ali drugo osebo v revizijski družbi, ki je odgovorna za posel in njegovo izvedbo ter za poročilo, ki je izdano v imenu revizijske družbe (MSR 220, 7. odstavek). V magistrskem delu zaradi obravnave odgovornosti pooblaščenih revizorji uporabljam izraz »pooblaščen revizor« .

del A (temeljna načela poklicne etike) in del B (ponazoritev uporabe okvirne zasnove v posebnih primerih) Kodeksa MZRS. Temeljna načela, po katerih se je revizor dolžan ravnati, so: neoporečnost, nepristranskost, strokovna usposobljenost in potrebna skrbnost, zaupnost ter strokovno obnašanje.

Predvsem mora biti revizijska družba pozorna na postavitev zahteve po neodvisnosti osebja družbe in drugih, kadar se to zahteva glede na okoliščine (na primer osebje revizijske družbe v mreži). Družba mora zagotoviti ustrezen sistem sprotnega zbiranja informacij, ki omogoča hitro prepoznavo dejavnikov ogrožanja neodvisnosti in v primeru take ugotovitve tudi primerno ukrepanje. Standard pri tem postavlja zahtevo, da revizijska družba najmanj enkrat letno pridobi pisno izjavo svojega osebja s katero potrdi, da upošteva usmeritve in postopke v zvezi z zagotavljanjem neodvisnosti.

Postopki sprejema novih oziroma ohranjanja obstoječih naročnikov so sestavina obvladovanja kakovosti, ki je ključnega pomena pri zagotavljanju kakovosti dela, zagotavljanju skladnosti poslovanja s standardi, zakoni in drugimi predpisi ter obvladovanju izpostavljenosti različnim tveganjem. Sistem obvladovanja kakovosti mora zagotavljati, da se pred sprejemom revizijskega posla presodi, ali je družba sposobna in tudi zmožna opraviti posel glede na razpoložljiv časovni okvir ali osebje (število strokovno usposobljenih oseb). Posebno pozornost pa mora revizijska družba nameniti tudi oceni naročnikove neoporečnosti, saj mora sodelovanje temeljiti na obojestranskem spoštovanju in zaupanju. Med drugim mora revizijska družba preučiti ugled glavnih lastnikov naročnika in ključnega poslovodstva, naravo poslovanja ter odnos poslovodstva in ključnih zaposlenih do priprave računovodskih izkazov.

Usmeritve in postopki, ki se nanašajo na človeške vire, so vzpostavljeni z namenom, da ima revizijska družba vedno na voljo dovolj strokovno usposobljenega osebja, ki je zavezano etičnim vrednotam. Revizijska družba mora zato s politiko zaposlovanja zagotoviti dovolj primernih posameznikov, ki zmorejo razviti zahtevane sposobnosti in zmožnosti, potrebnih za opravljanje dela v reviziji. Vzpostaviti je potrebno usmeritve trajne usposobljenosti osebja, ki je odvisna od nenehnega strokovnega razvoja zaposlenih, ki je eden ključnih pogojev kakovosti revidiranja. Strokovna presoja⁷ je namreč bistvena za pravilno izvajanje revizije, saj odločitve, ki vplivajo na potek revizije, ni mogoče sprejemati brez ustreznega znanja in izkušenj glede dejstev in okoliščin. Zato je nujno, da revizijska družba določi postopke vrednotenja kakovosti dela, merila nagrajevanja in napredovanja, ki morajo biti usmerjeni k zavedanju, da je kakovost najpomembnejši element ocenjevalne lestvice.

Revizijska družba si s svojimi usmeritvami in postopki prizadeva zagotavljati doslednost pri kakovosti izvajanja revizijskih poslov. Napotki revizijske družbe morajo zato obsegati tudi zahteve po izvedbi posvetovanj o težavnih ali spornih zadevah in opredeliti odgovornost za nadzira-

⁷ Strokovna presoja – uporaba ustreznih usposobljenosti, znanja in izkušenj v kontekstu, ki ga opredeljujejo revizijski, računovodski in etični standardi pri sprejemanju premišljenih odločitev o nadaljnjih postopkih, primernih glede na okoliščine revizijskega posla (MSR 200, 13. odstavek).

nje in pregledovanje. Odgovornost je v standardu opredeljena tako, da izkušenejši člani delovne skupine pregledujejo delo manj izkušenih članov. Nadziranje revizijskega posla mora obsegati sledenje napredovanju posla, proučevanje sposobnosti in zmožnosti posameznih članov delovne skupine za posel ter obravnavo bistvenih zadev, ki se pojavijo tekom izvedbe in po potrebi prilagoditev načrtovanega pristopa k reviziji. Revizijska družba mora spodbujati notranjo kulturo, ki priznava posvetovanje kot element, ki podpira kakovost in omogoča izboljšanje uporabe strokovne presoje.

Za vse revizije računovodskih izkazov podjetij, ki kotirajo, in vse druge revizije, za katere revizijska družba presodi, da je potrebno izvesti, mora družba vzpostaviti usmeritve in postopke ocenjevanja kakovosti posla. Namen ocenjevanja kakovosti je pridobitev nepristranskega ovrednotenja bistvenih presoj, ki jih je sprejela delovna skupina, ter sprejetih sklepov pri oblikovanju poročila. Zahteva standarda je, da revizijska družba opredeli vrsto, čas in obseg ocenjevanja ter sodila za ovrednotenje vseh drugih vrst revizij iz katerih izhaja, da je ocenjevanje kakovosti potrebno. Postopki ocenjevanja morajo vsebovati vsaj presojo neodvisnosti, preveritev izvedbe posvetovanj in pregled ustreznosti izbrane revizijske dokumentacije. Pri tem je bistveno, da poročilo o poslu ni datirano pred dokončanjem ocenjevanja kakovosti posla.

Vzpostavljena struktura zagotavljanja kakovosti v revizijski družbi mora biti predmet stalnega spremljanja, ki zajema preučevanje in vrednotenje ureditve obvladovanja kakovosti. Del notranjega nadzora kakovosti zajema obdobjno pregledovanje vsaj enega od dokončanih poslov vsakega partnerja, zadolženega za posel, pri čemer je pomembno, da tisti, ki opravljajo posel ali ocenjevanje kakovosti posla, niso vključeni v pregledovanje poslov. Na podlagi ugotovitev nadzora, revizijska družba oceni obstoječo ureditev notranjega sistema zagotavljanja kakovosti in pripravi primerne popravljalne ukrepe.

MSOK 1 z opisanimi zahtevami revizijski družbi daje usmeritve in navodila pri vzpostavitvi sistema obvladovanja kakovosti, MSR 220 pa opredeljuje aplikacijo zahtev v proces revidiranja računovodskih izkazov.

1.1.1.2 Mednarodni standard revidiranja 220

MSR 220 obravnava posebne revizorjeve obveznosti z namenom zagotavljanja obvladovanja kakovosti revidiranja računovodskih izkazov in je osnovan na predpostavki, da je revizijska družba dolžna upoštevati zahteve MSOK 1 oziroma zahteve na nacionalni ravni, ki so vsaj tako stroge. Standard v opredelitvi področja delovanja zajema vse sestavine, ki so obravnavane v MSOK 1. Razlikujeta se le v točki človeški viri, kot jo opredeljuje MSOK 1 in določitev delovnih skupin za posel, kot jo obravnava MSR 220.

Po MSOK 1 je za vzpostavitev in delovanje sistema obvladovanja kakovosti na ravni revizijske družbe odgovorno najvišje poslovodstvo, MSR 220 pa odgovornost za kakovost revizijskega posla nalaga pooblaščenemu revizorju. Prenos odgovornosti je razviden pri vseh sestavinah obvladovanja kakovosti, ki jih zajema MSOK 1 (odgovornost vodstva za kakovost revizij, ustre-

zne etične zahteve, določitev delovnih skupin za posel, izvajanje posla, spremljanje in dokumentacija).

Odgovornost pooblaščenega revizorja za obvladovanje kakovosti revizijskega posla se po MSR 220 nanaša na zagotovilo, da (MSR 220, 2. odstavek):

- je izvedba dela v skladu s strokovnimi standardi in zakonskimi zahtevami,
- so pri izvedbi upoštevana pravila obvladovanja kakovosti, ki jih je sprejela revizijska družba, in
- je izdano revizorjevo poročilo, ki je okoliščinam primerno.

Dolžnost pooblaščenega revizorja je, da v skladu z usmeritvami revizijske družbe oceni in preverja spoštovanje etičnih načel in v nasprotnem primeru določi ustrezno ukrepanje. Ves čas trajanja revizijskega posla mora biti pozoren na ravnanje članov delovne skupine. Če zazna grožnje neodvisnosti, jih mora odstraniti oziroma jih z uporabo varoval zmanjšati na sprejemljivo raven. Če ugotovljenih groženj ni zmožen obvladati, mora takoj poročati revizijski družbi oziroma njenemu najvišjemu poslovodstvu zaradi primerne ukrepanja. Ukrep lahko vključuje odpravo delovanja ali interesa, ki povzroča nevarnost ali celo umik iz revizijskega posla, če je ta možen po ustreznem zakonu ali drugem predpisu.

V skladu z zahtevami standarda glede postopkov sprejema in ohranjanja razmerij z naročniki in revizijskimi posli se mora pooblaščen revizor prepričati, da so bili izvedeni vsi postopki v zvezi s sprejemom in ohranitvijo razmerij v skladu z usmeritvami in postopki, ki jih je sprejela revizijska družba.

Pri oblikovanju delovne skupine za posel pa mora zagotoviti, da ima delovna skupina kot celota pričakovano in primerno usposobljenost in zmožnosti. Pri presoji pooblaščen revizor upošteva poznavanje revizijskih poslov podobne narave in težavnosti ter praktične izkušnje, poznavanje strokovnih standardov in zakonskih zahtev, poglobljeno strokovno znanje in sposobnost uporabe strokovne presoje.

Pooblaščen revizor mora v skladu s področjem standarda, ki obravnava izvedbo posla, prevzeti odgovornost za usmerjanje, nadziranje in izvajanje revizijskega posla v skladu s strokovnimi standardi in zakonskimi zahtevami. S pregledom revizijske dokumentacije in razprave z delovno skupino se mora prepričati, da so bili tekom revizije pridobljeni ustrezni in zadostni revizijski dokazi v podporo oblikovanim sklepom, ki so podlaga za izdajo revizorjevega poročila.

Pri revizijah računovodskih izkazov podjetij, ki kotirajo, ali pri morebitnih tistih drugih revizijskih poslih, za katere je revizijska družba presodila, da je potrebno ocenjevanje kakovosti posla, mora pooblaščen revizor preveriti imenovanje ocenjevalca kakovosti posla in z njim razpravljati o pomembnih zadevah, ki se pojavljajo med izvedbo revizijskega posla in zadevah, ki so bile ugotovljene ob ocenjevanju kakovosti.

Uspešno in učinkovito obvladovanje kakovosti vključuje postopke spremljanja, ki omogočajo pooblaščenemu revizorju prepoznavo pomanjkljivosti v ureditvi obvladovanja kakovosti revizijske družbe, o katerih mora obvestiti poslovodstvo revizijske družbe.

Po obravnavanem standardu mora pooblaščen revizor v revizijsko dokumentacijo vključiti (MSR 230, 8.–11. odstavek, A16. odstavek):

- dokumentiranje prepoznanih spornih zadev v zvezi z upoštevanjem ustreznih etičnih zahtev ter
- način njihovega razreševanja,
- ugotovitve skladnosti z zahtevami po neodvisnosti pri izvedbi revizijskega posla,
- sprejete sklepe glede sprejema in ohranjanja razmerij z naročniki in glede revizijskih poslov, ter
- vrsto in področje posvetovanj.

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

1.1.2 Znanstveni pristop k merjenju kakovosti revidiranja

Chadegani raziskave kakovosti revidiranja razvršča v sedem skupin (Chadegani, 2011, str. 312–317). V prvi skupini so raziskave, katerih predmet so neposredne metode merjenja kakovosti, ki omogočajo merjenje dejanske kakovosti revidiranja. V to skupino raziskav sodi opazovanje naknadnih dogodkov, nastalih v obdobju po izdaji revizorjevega poročila (Chadegani, 2011, str. 313).

Francis (2004) je tako v svoji študiji, ki zajema področje Združenih držav Amerike (v nadaljevanju ZDA), ocenjeval delež revizijskih neuspehov glede na udeležnost revizijskih družb v pravnih sporih, ugotovitev nadzorov in izdanih sankcij s strani Komisije za vrednostne papirje in borze (angl. *U.S. Securities and Exchange Commission*, v nadaljevanju SEC), število popravkov računovodskih izkazov preteklih obdobj ter propadov podjetij. Ocenil je, da je delež revizijskih neuspehov na letni ravni zelo nizek in predstavlja manj kot 1 % (Francis, 2004, str. 345–351).

Veliko raziskovalcev je dejansko kakovost revidiranja skušalo oceniti preko analize udeležnosti revizijskih družb v pravnih sporih, ki je najbolj neposreden kazalec revizijskega neuspeha. Tovrstne študije so potrdile, da so bile velike revizijske družbe manj pogosto udeležene v pravnih sporih kot ostale in imele manj izrečenih ukrepov s strani nadzornikov kakovosti revidiranja, kar kaže na višjo kakovost revidiranja. Nasprotni argument teh ugotovitev pa je, da imajo velike revizijske družbe večji dostop do dobrih odvetnikov ter drugih virov, preko katerih se lahko uspešno zoperstavijo vložnim tožbam oziroma uspešneje dokazujejo, da je bilo revidiranje izvedeno v skladu s pravili revidiranja (Francis, 2004, str. 352–354).

Drugo skupino raziskav kakovosti revidiranja predstavljajo posredne metode merjenja, ki zajemajo raziskavo povezave med izbrano določljivko kakovosti in zaznano kakovostjo revidiranja. Najpogosteje so avtorji v tem sklopu študij raziskovali določljivke: velikost revizijske družbe, menjava revizorja, stopnja specializacije ter cene revizijskih storitev (Chadegani, 2011, str. 313). Določljivko velikost revizijske družbe in povezavo s kakovostjo revidiranja je raziskovala tudi DeAngelo (1981), ki predpostavlja, da je velikost revizijske družbe indikator kakovosti revidiranja, saj imajo velike revizijske družbe večji obseg znanja, notranjega nadzora in drugih orodij, ki jim omogoča izvedbo kakovostnejših revizij.

Tennander in Olsson (2010) sta v svoji študiji kot merilo dejanske kakovosti revidiranja preverjala določljivki velikost revizijske družbe in ceno revizijske storitve ter njun vpliv na stabilnost višine diskrecijskih razmejitev. Diskrecijske razmejitve oziroma razmejitve po lastni presoji, preko katerih poslovodstvo vpliva na višino poslovnega izida, veljajo za manj zanesljive in tudi manj stabilne, zaradi česar imajo lahko revizorji nanje večji vpliv. Ugotavljata, da podjetja, ki so revidirana s strani skupine velikih (štirih) revizijskih družb, izkazujejo večjo stabilnost razmejitev kot podjetja, ki so bila revidirana s strani ostalih revizijskih družb. Ob vključitvi dodatne določljivke, to je cene storitve revidiranja, pri velikih revizijskih družbah nista ugotovila povečanja stabilnosti razmejitev, obenem pa se je tudi izkazalo, da ima višja cena v tej skupini revizijskih družb negativen vpliv na stabilnost razmejitev in posledično lahko pomeni tudi nižjo kakovost izvedenega revidiranja. Nasprotno se je pri ostalih revizijskih družbah izkazalo, da višja cena storitve zagotavlja višjo stabilnost razmejitev, kar kaže na višjo kakovost revidiranja (v Mihič, 2012, str. 16).

Liu in Sun (2011) sta preučevala povezavo med ugotovljenim tveganjem nastanka pravnega spora in kakovostjo revidiranja v velikih in ostalih revizijskih družbah. Kakovost revizij sta merila z opazovanjem višine diskrecijskih razmejitev. Ugotovila sta, da velike revizijske družbe opravljajo revizije višje kakovosti (nižji obseg diskrecijskih razmejitev) v primerjavi z ostalimi, v kolikor je ugotovljeno tveganje nastanka pravnega spora (Liu & Sun, 2011, str. 313).

Znanstvene raziskave ponujajo tudi širok spekter metod merjenja kakovosti revidiranja, ki temeljijo na predpostavki diferenciacije revizijskih družb, ki po Chadegani predstavlja tretjo skupino raziskav kakovosti revidiranja. Trend nedavnih študij kakovosti revidiranja se je namreč preusmeril v raziskavo kakovosti revidiranja posameznih podružnic, vključenih v mrežo revizijske družbe (Chadegani, 2011, str. 314). Razlog je, da posamezen naročnik na ravni mreže ne predstavlja pomembnega deleža v prihodkih revizijske družbe, kar pa se znatno spremeni ob opazovanju deleža na ravni podružnice. Pomembnost posameznega naročnika v prihodkih revizijske družbe omaje neodvisnost revizijske družbe pri izvedbi revidiranja. Enron je na primer v mreži revizijske družbe Arthur Andersen predstavljal samo 2 % vseh prihodkov, v podružnici Houston pa je dosegel delež 35 % (Francis, 2004, str. 355). Neodvisnost od posameznega naročnika pa je ključni element visokokakovostnega revidiranja.

Četrta skupina raziskav temelji na oceni ustreznosti revizijskega poročila in komponent revizijskega procesa v obliki uporabljene metodologije ter drugih orodij. V to skupino sodi študija

avtorjev Geiger in Rama (2006), v kateri ugotavljata, da velike revizijske družbe zagotavljajo višjo kakovost revizijskega poročanja. Do sklepa sta prišla na podlagi analize izdanih prilagojenih revizorjevih poročil zaradi ugotovljenega dvoma v sposobnost nadaljevanja poslovanja revidiranega subjekta (angl. *going-concern modified report*). V raziskavi sta prišla do zaključka, da velike revizijske družbe dosegajo večjo stopnjo zanesljivosti pri izdaji prilagojenih mnenj oziroma mnenj z izraženim dvomom o sposobnosti nadaljevanja poslovanja kot ostale revizijske družbe. Z ugotovitvijo sta obenem potrdila tudi tezo, da velike revizijske družbe zagotavljajo višjo kakovost revizije. V obravnavano skupino študij sodijo tudi raziskave uporabljenih revizijskih metodologij in drugih revizijskih orodij, ki sta jo opravila Maijoor in Vanstraelen (2006). Ugotovila sta, da strožje revizijsko okolje zmanjšuje obseg prilagoditev vrednosti v računovodskih izkazih in posledično vplivanje na višino poslovnega izida (angl. *earnings management*) (v Chadegani, 2011, str. 314).

Tudi Duff (2004) je v svoji študiji obravnaval revizijski proces oziroma sestavine kakovosti revidiranja in razvil večdimenzijsko orodje, ki obravnava kakovost revizijskega procesa na ravni tehničnega in storitvenega vidika. Tehnični vidik opredeljuje z uglemom revizijske družbe, zmožnostjo izvedbe revizijskega posla, neodvisnostjo ter strokovnostjo in preteklih izkušenj. Na drugi strani pa storitveni vidik kakovosti predstavlja odzivnost revizijske družbe, odnose med revizijsko družbo ali pooblaščenim revizorjem s subjektom revidiranja ter ponudbo nerevizijskih storitev (Duff, 2004, str. 78)

Peta skupina raziskav zajema študije, ki obravnavajo kakovost revidiranja z vidika revizijske družbe in sestave delovne skupine. Študija Carcello, Hermanson in McGrath (1992) je potrdila, da imajo karakteristike delovne skupine večji vpliv na kakovost izvedbe revizije kot karakteristike revizijske družbe. Do istega zaključka so prišli tudi Schroeder, Solomon in Vickrey (1986), ki so raziskovali vpliv petnajstih dejavnikov na kakovost revidiranja in ugotovili, da so dejavniki na strani delovne skupine pomembnejši od dejavnikov revizijske družbe (v Chadegani, 2011, str. 315).

Šesta skupina raziskav zajema obravnavo sposobnosti in zmožnosti članov revizijske skupine, njihove osebne lastnosti ter sistem izobraževanja, ki predstavljajo pomemben prispevek kakovosti revidiranja. Zadnja skupina raziskav pa zajema obravnave zaznane kakovosti s strani različnih zainteresiranih skupin, med katerimi so predvsem delničarji, finančni analitiki, revizijske komisije, nadzorniki in mediji (Chadegani, 2011, str. 315).

1.2 Merila zaznane kakovosti revidiranja

Ker mora revizor pri svojem delovanju delovati v interesu javnosti, predvsem pa ga ščititi, je pomembno spoznati videnje kakovosti revidiranja, kot jo zaznajo zunanji uporabniki oziroma naročniki revizijskih storitev. Njihova zaznava kakovosti dela revizorjev je namreč bistvena pri vzpostavitvi zaupanja v objavljene računovodske izkaze in posledično stabilnega delovanja kapitalskih trgov.

Proces revidiranja oziroma revizorjevi postopki, ki jih je revizor opravil pri revidiranju, zunanjim uporabnikom računovodskih informacij niso poznani. Hkrati od njih tudi ni mogoče pričakovati, da so v zadostni meri seznanjeni s poznavanjem pravil revidiranja in zakonskih zahtev, ki določajo dejansko kakovost revidiranja. Svojo oceno kakovosti revidiranja lahko podajo le na osnovi zaznave iz lastnih izkušenj oziroma prenosa informacij s strani tretjih oseb (Skitek, 2009, str. 30).

Uporabniki računovodskih informacij dojemajo zanesljivost revizorjevega poročila na podlagi spoznanja, da revizijske družbe pri opravljanju storitev revidiranja zagotavljajo različno kakovost. Za razumevanje pojma zaznane kakovosti revidiranja v nadaljevanju predstavljam nekatere določljivke kakovosti, ki jih uporabniki najpogosteje uporabljajo kot sodilo o (zaznani) kakovosti revidiranja.

1.2.1 Velikost revizijske družbe

Najpogosteje raziskave zaznane kakovosti revidiranja obravnavajo velikost revizijske družbe kot določljivko, ki lahko v največji meri predstavlja približek dejanski kakovosti revidiranja (DeAngelo, 1981; Palmrose, 1986; Francis & Simon, 1987; Craswell et al., 1995). Splošna zaznava javnosti je namreč, da so revizije, izvedene s strani velikih revizijskih družb (t.i. veliki štirje), višje kakovosti kot revizije, izvedene s strani ostalih revizijskih družb. Do omenjenega sklepa so v svojih raziskavah prišli številni avtorji.

DeAngelo (1981) ugotavlja, da velike revizijske družbe v očeh uporabnikov zagotavljajo višji nivo kakovosti revidiranja, saj so mnenja, da razpolagajo z višjim nivojem strokovnosti in neodvisnosti (v Sirois, 2009, str. 7). Tudi Craswell et al. (1995) potrjujejo to ugotovitev, saj menijo, da imajo večje revizijske družbe več razpoložljivih sredstev za izboljšanje tehnologije in strokovno izpopolnjevanje kadra. Hkrati je pričakovano, da bodo imele interes zagotavljati visoko raven kakovosti revizij z namenom ohranitve ugleda in izogiba pravnim sporom (v Iskandar, Rahmat & Ismail, 2010, str. 156).

Pomemben argument v prid zagotavljanju višje ravni kakovosti s strani velikih revizijskih družb postavljata tudi Hunt in Lulseged (2004), ki pravita, da so te bolj neodvisne od svojih strank, saj nobena od njih ne predstavlja pomembnega deleža v prihodkih. Zato tudi niso občutljiva za odločitve naročnika o morebitni zamenjavi revizijske družbe (Hunt & Lulseged, 2004, str. 3).

Z izbruhom finančnih škandalov in propadom revizijske družbe Arthur Andersen, ki je veljala za del skupine velikih (takrat) petih revizijskih družb, pa so se pojavila ugibanja, ali določljivka velikost revizijske družbe dejansko predstavlja merilo kakovostno izvedene revizije. Še posebej je bila predmet obravnave doslednost zagotavljanja kakovosti revizijske družbe pri posameznih revizijskih poslih oziroma na ravni podružnic, vključenih v mrežo revizijske družbe.

Francis in Yu (2008) menita, da se ne gre zanašati na miselnost, da vse podružnice velike revizijske družbe zagotavljajo tudi enako kakovost revidiranja. V obdobju od leta 2003 do 2005 sta preučevala popravke računovodskih izkazov 3.444 podjetij, od katerih jih je bilo 1.726 izvedenih s strani podjetij, ki so bila revidirana s strani velikih revizijskih družb. V raziskavi sta ločeno obravnavala popravke računovodskih izkazov na ravni večjih in manjših lokalnih podružnic posamezne revizijske mreže in pri tem ugotovila, da vse podružnice niso zagotavljale isto raven kakovosti revidiranja. Kljub vzpostavljenemu sistemu obvladovanja kakovosti v obliki sprejete metodologije in priročnikov, ugotavljata omejene zmožnosti prenosa znanja in izkušenj med skupinami v mreži (Francis & Yu, 2008, str. 30–31).

Liu in Sun (2011) sta v svoji raziskavi kakovosti revidiranja pri velikih revizijskih družbah izhajala iz teorije globokih žepov (angl. *deep pocket theory*), po kateri velja, da imajo te zaradi večjega obsega premoženja tudi večji motiv zagotavljanja in ohranjanja visoke ravni kakovosti revidiranja, da bi se izognile denarnim izgubam. Pri tem so še posebej pozorne pri tveganih naročnikih, kjer obstaja večje tveganje odškodninskih tožb in posledične izgube ugleda oziroma premoženja revizijske družbe. Potrdila sta, da je kakovost revidiranja pozitivno povezana z ocenjenim tveganjem pri posameznem naročniku, kar potrjuje teorijo globokih žepov. Vendar pa rezultati raziskave pri manj tveganih naročnikih ne kažejo razlike v kakovosti revidiranja velikih revizijskih družb in ostalih (Liu & Sun, 2011, str. 300–309).

Določljivka velikost revizijske družbe torej uporabnikom vse redkeje daje zagotovilo, da je bilo revidiranje izvedeno na visoki ravni kakovosti. Tudi Khurana in Raman (2004) ugotavljata, da se v azijskih državah, kjer ne veljajo stroga zakonodajna pravila, kakovost revizije med velikimi revizijskimi družbami ne razlikuje od kakovosti ostalih družb. Nadalje trdita, da v okolju, kjer ne obstaja strog nadzor nad kakovostjo, revizijske družbe izkoriščajo blagovno znamko mednarodne revizijske mreže za ohranjanje obstoječih in pridobivanje novih naročnikov. Pri tem pa niso motivirane za zagotavljanje visoke ravni kakovosti revidiranja (v Iskandar et al., 2010, str. 156).

V tem kontekstu je zanimiva tudi trditev Danga (2004), ki meni, da je možno, da uporabniki računovodskih informacij pri ocenjevanju zaznane kakovosti revidiranja večji poudarek dajejo ugledu, ki ga uživa revizijska družba, kot pa njeni dejanski zmožnosti izvedbe kakovostne revizije (Dang, 2004, str. 29). Podobno je izpostavila tudi Komisija EU v Zeleni knjigi; Revizijska politika: kaj smo se naučili iz krize (v nadaljevanju Zelena knjiga), v kateri se sprašuje, v kolikšni meri interpretacija velikih revizijskih družb kot najboljša izbira, temelji na dejanski kakovosti in koliko zgolj na njeni zaznavi (Evropska komisija, 2010, str. 16–17).

Del odgovora ponuja pregledno poročanje o nadzorih nad poslovanjem velikih revizijskih družb, ki jih v Veliki Britaniji na letni ravni izvaja Odbor za strokovni nadzor (angl. *Professional Oversight Board*). V povzetku ugotovitev nadzora za leto 2010 je navedeno, da imajo revizijske družbe, ki so bile predmet pregleda, kakovostno pripravljene usmeritve in postopke za izvajanje revizij, vendar pa je bilo pri izvedbi posameznih revizijskih poslov ugotovljeno, da še vedno obstaja visok delež takih, pri katerih bi bilo potrebno zagotoviti višjo kakovost izvedbe. Ugotovitve kažejo, da usmeritve niso bile upoštevane dosledno pri vseh vidikih izvedbe posla, zaznana pa je

bila tudi pomanjkljivost poklicne nezaupljivosti pri sprejemu strokovne presoje (Financial Reporting Council, 2011, str. 19–20).

1.2.2 Stopnja panožne specializacije revizijske družbe

Poleg velikosti revizijske družbe stopnja panožne specializacije predstavlja naslednjo pomembno komponento kakovosti revidiranja, kar je predvsem posledica sprememb v gospodarstvu na globalni ravni (Gray & Ratzinger, 2010, str. 348).

Specializacija v posamezni panogi (na primer zavarovalništvo, bančništvo in drugo) je postala trend nekaterih večjih revizijskih družb, saj v tem vidijo konkurenčno prednost, ki omogoča povečanje oziroma ohranjanje tržnega deleža, realizacije dobičkov ali zvišanja nivoja kakovosti revidiranja. Tudi nekatere združitve revizijskih družb so bile motivirane s strani povečanja koncentracije specializiranega znanja v panogah. Ilustrativen primer je združitev revizijske družbe PriceWaterhouseCoopers & Lybrand, ki je družbama omogočila povečanje koncentracije pokrivanja trga komunikacij (Coopers & Lybrand) ter zabave in medijev (PriceWaterhouse). Obenem sta družbi pojasnjevali, da je bil motiv združitve tudi zagotavljanje višje ravni kakovosti revidiranja, saj sta obe družbi razpolagali s specifičnimi znanji v panogi (Hogan & Jeter, 1998, str. 1).

Liu in Simunic (2005) ugotavljata, da panožna specializacija predstavlja konkurenčno prednost tako na ravni revizijske družbe kot pooblaščenega revizorja. Omogoča namreč vpeljavo učinkovitejše izvedbe revidiranja za različne tipe strank, kar jim omogoča monopol nad strukturo strank, za katere so specializirani (v Zerni, 2009, str. 27).

Po Simunicu in Steinu (1987) revizijske družbe, ki so usmerjene v specializacijo posamezne panoge, v večjem obsegu investirajo v tehnologijo, kadre in vzpostavitev kontrolnega mehanizma z namenom izboljšati ravni kakovosti izvedenih revizij. Hkrati imajo revizijske družbe, ki so usmerjene v specializacijo, tudi večjo možnost odkritja napake (v Ettredge, Kwon & Lim, 2008, str. 1). Trditev je v skladu z ugotovitvijo Solomona, Shieldsa in Whittingtona (1999), ki menijo, da v določeno panogo osredotočene revizijske družbe poglobijo znanje o panogi, zahtevah zakonodaje, ter pridobijo obsežen nabor izkušenj, ki jim daje zadostno podlago za strokovno presojo (v Francis, 2004, str. 354).

Revizor v obdobju sodelovanja z naročnikom izboljšuje poznavanje njegovega poslovanja in obenem panoge, v kateri deluje. Krishnan (2003) meni, da mu to omogoča povečati stopnjo specializacije v panogi in pridobitev ugleda strokovnjaka v panogi in kasneje tudi širjenje obsega naročnikov. Zaradi težnje po ohranitvi ugleda in števila strank bo imel interes zagotavljati visoko kakovost revidiranja in se bo sposoben upreti pritiskom posameznega naročnika (Krishnan, 2003, str. 15).

Posebnost revidiranja kompleksnejših panog izhaja iz njihove izpostavljenosti različnim oblikam tveganja pri poslovanju. Naročnik revizijske storitve pričakuje, da bo izbrana revizijska družba oziroma pooblaščen revizor seznanjen z zakonodajnim okvirom, ki zadeva panogo, v kateri

deluje. Zakonodaja, ki velja za določeno panogo (na primer bančništvo ali zavarovalništvo) revizorjem nalaga dodaten obseg revizijskega pregleda oziroma postopkov, ki jih mora opraviti poleg tistih, določenih z MSR.

1.2.3 Cena revizijske storitve

Študije na področju ZDA so pokazale, da ceno revizijskih storitev v največji meri opredeljujejo naslednji dejavniki: velikost naročnika revizijske storitve, kompleksnost poslovanja in izpostavljenost različnim tveganjem ter ponudnik revizijske storitve (Niemi, 2005, str. 304).

Raziskave na temo dejavnikov, ki vplivajo na višino cene revizijskih storitev, kažejo, da velike revizijske družbe postavijo višjo ceno revizijske storitve, saj naročniki na drugi strani menijo, da blagovna znamka prepoznane revizijske družbe zagotavlja tudi višjo kakovost, za kar so pripravljeni plačati tudi višjo ceno. Simunic in Stein (1987) menita, da revizijske družbe v začetni fazi gradijo ugled in blagovno znamko revizijske družbe z investiranjem v tehnologijo in strokovni razvoj. V nadaljnje pa si bodo prizadevale izvesti revidiranje na visoki ravni kakovosti, saj bodo imele interes vzdrževati vrednost blagovne znamke (v Sirois, 2009, str. 18). Zaznavo višje kakovosti revidiranja s strani velikih revizijskih družb potrjuje tudi obstoj dodatnih premij v strukturi cene revizijske storitve (Palmrose, 1986: Francis & Simon, 1987: Simon & Francis, 1988) (v Simon, 1997, str. 1–2).

Ugotovitve novejših raziskav kakovosti pa nasprotujejo predhodnim ugotovitvam, da je zgolj velikost revizijske družbe tisti dejavnik, ki vpliva na višjo ceno revizijske storitve. Do omenjenega sklepa je prišel že Simon (1997), ki je preučeval cene revizijskih storitev revizijskih družb v skupini velikih revizijskih družb (takrat skupina velikih 8) in v primerjavi s predhodnimi raziskovalci preučeval cene revizijskih storitev posamezne podružnice v skupini velikih revizijskih družb, v primerjavi z ostalimi raziskovalci pa je povečal tudi velikost vzorca preučevanih enot. Ugotovil je, da vse podružnice velikih revizijskih družb niso dosegale dodatnih premij in s tem zavrnil tezo, da zgolj določljivka velikost revizijske družbe predstavlja zaznavo višje kakovosti, ki se kasneje odrazi tudi v višji ceni (Simon, 1997, str. 30).

Francis, Reichelt in Wang (2005) so na trgu ZDA preučevali, kako na višino cene revizijske storitve vplivata določljivki velikost revizijske družbe na nacionalni ravni in stopnja panožne specializacije, zaznane na lokalni ravni. Ugotovili so, da so revizijske družbe, ki so izpolnjevale oba pogoja, dosegle 19 % dodatno premijo, medtem ko premij niso bile deležne revizijske družbe, pri katerih je bil izpolnjen zgolj en pogoj (Francis et al., 2005, str. 135). Ugotovitev potrjuje, da zaznavo kakovosti poleg velikosti revizijske družbe pomembno določa tudi dejavnik stopnje panožne specializacije, ki ima bistven vpliv na oblikovanje končne cene revizijske storitve.

Choi, Kim, Kim in Zang (2010) pa so preučevali povezavo velikosti lokalne podružnice ter ceno revizijske storitve. V raziskavi so izhajali iz domneve, da imajo velike lokalne podružnice mreže na razpolago več kakovostnega kadra z dobrim poznavanjem različnih poslovnih sistemov in sestave notranjih kontrol, obenem pa znanje v celoti prenaša tudi na manj izkušene člane revizij-

ske skupine. Posledično velike podružnice dosegajo večje stroškovne prednosti (ekonomija obsega) pri izvedbi revizijskega posla v primerjavi z ostalimi, kar jim omogoča zaračunavanje nižjih cen v primerjavi z manjšimi konkurenti. Ravno zaradi zaznave višje kakovosti revidiranja pa zaračunavajo višjo ceno. V sklepnih ugotovitvah opozarjajo tudi, da bi morale velike revizijske družbe večjo pozornost nameniti kakovosti revidiranja njihovih manjših podružnic, saj izsledki raziskave kažejo, da ta ni na pričakovani ravni in lahko ogrozi ugled celotne mreže (Choi et al., 2010, str. 94–95).

1.2.4 Menjava revizijskih družb

Trajanje poslovnega sodelovanja med revizorjem in naročnikom in njegov vpliv na zagotavljanje kakovosti revidiranja, predvsem v smislu ogrožanja neodvisnosti, je že daljše obdobje predmet debat med revizijsko in nerevizijsko stroko. Daljše razmerje med naročnikom in revizorjem namreč lahko vodi do prevelike domačnosti med obema stranema, saj lahko revizor postane preveč razumevajoč za naročnikove koristi, kar pa lahko vodi do zmanjšanja kakovosti revizije in pogostejših revizijskih napak.

V Sloveniji ZRev-2 določa, da lahko ključni revizijski partner⁸ opravlja revizijo računovodskih izkazov podjetja neprekinjeno sedem let po datumu prvega imenovanja in po opravljeni zadnji reviziji še nista pretekli dve leti (ZRev-2, 45. člen). Zakon torej omejuje obdobje, ko je pooblaščen revizor zadolžen za revizijski posel, nikakor pa s tem členom ni omejeno obdobje, ki se nanaša na revizijsko družbo in obdobje opravljanja posla revizije za posamezno podjetje.

Komanova (2011) je analizirala letna poročila slovenskih podjetij, pri čemer je ugotovila, da jih kar nekaj imenuje isto revizijsko družbo več let. Med njimi izstopa Krka d. d., ki je revizijsko družbo KPMG Slovenija, d. o. o. imenovala za revizorja 17 let zaporedoma. Isto revizijsko družbo je 16 let neprekinjeno imenovala tudi Sava d. d., Gorenje d. d. pa 14 let. Daljši mandat pri nekaterih naročnikih revizijskih storitev ima tudi revizijska družba PricewaterhouseCoopers d. o. o., ki je bila v NLB d. d. imenovana 8 let zaporedoma, v Mercator d. d. pa 9 let. Čeprav zakon ne omejuje revizijskih družb in podjetij pri večletnem sodelovanju, pa se zdi, da primeri večletnih zaporednih imenovanj iste revizijske družbe predstavljajo nevarnost neodvisnosti revizorja.

Želja po zamenjavi revizijske družbe je utemeljena s povečanjem revizorjeve neodvisnosti in objektivnosti. Pri zamenjavi pa je potrebno poudariti, da to prinaša tako dodatne stroške kot tudi tveganja za obe stranki. Naročnik revidiranja se mora navaditi predvsem na nov način dela, ki ga prinaša nova revizijska družba ter nove odnose z njenimi zaposlenimi. Na drugi strani pa ima revizijska družba zaradi zahtevnejših postopkov in pridobivanja večjega obsega novih informacij, povezanih z novim naročnikom, večje stroške in je izpostavljena večjemu tveganju kot pri že utečenem sodelovanju z naročnikom. Po Simon in Francis (1988) so lahko motivi za zamenjavo revizijske družbe (v Skitek, 2010, str. 22):

⁸ Ključni revizijski partner pomeni partner, zadolžen za posamezen revizijski posel oziroma pooblaščen revizor.

- specializacija revizijske družbe,
- finančni pretresi naročnika,
- nesoglasja med revizijsko družbo in naročnikom revidiranja,
- ugled revizijske družbe,
- združitve revizijskih družb,
- ekonomija obsega in drugi razlogi na strani produktivnosti.

Tudi revizijska družba teži k vzpostavitvi dolgoročnega sodelovanja z naročnikom. Pri začetnem revizijskem poslu revizijske družbe določijo nižjo ceno, kot bi jo, če bi upoštevali celoten obseg načrtovanega obsega dela. V vrednosti namreč ne vključijo vseh stroškov, povezanih z dodatnim delom pri izvedbi prve revizije, saj se pričakuje, da bo izguba povrnjena v naslednjih obdobjih (Skitek, 2011, str. 13).

Na kakovost izvedene revizije pa vpliva tudi obdobje, ki ga revizijska družba potrebuje, da se seznanijo s poslovanjem podjetij, zlasti večjih gospodarskih družb, katerih narava poslovanja je navadno tudi kompleksnejša. Predvidena doba, ki jo revizor potrebuje za celostno seznanitev s poslovanjem subjekta revidiranja, je po mnenju strokovnjakov okoli tri leta. To pomeni, da obstaja možnost, da revizijska družba v prvem letu ne ugotovi vseh pomanjkljivosti, ki bi lahko vplivale na predstavitev računovodskih izkazov. Ugotovitev potrjuje tudi poročilo Ameriškega inštituta pooblaščenih javnih računovodskih strokovnjakov (angl. *American Institute of Certified Public Accountants*) (v nadaljevanju AICPA), ki razkriva, da so bile domnevne revizijske napake v obdobju 1979 do 1991 trikrat pogostejše v začetnih revizijskih poslih kot v drugem letu revidiranja (Skitek, 2011, str. 15).

Številne raziskave so potrdile pozitivno povezavo med trajanjem sodelovanja revizijske družbe in naročnikom ter kakovostjo revidiranja. Myers in Omer (2003) ugotavljata pozitivno povezavo med (daljšim) mandatom revizijske družbe in (nižjim) obsegom diskrecijskih razmejitev, kar kaže na višjo kakovost revidiranja (v Ghosh & Moon, 2005, str. 586). Podobno ugotavljajo tudi Johnson, Khurana in Reynolds (2002), ki so obravnavali višino razmejitev pri podjetjih, kjer imajo revizijske družbe kratkoročen, srednjeročen in dolgoročen mandat. Višina razmejitev je bila tako višja pri revizijskih družbah s kratkoročnim mandatom in nižja pri dolgoročnem (v Ghosh & Moon, 2005, str. 586). Z vidika zaznane kakovosti revidiranja Ghosh in Moon (2005) ugotavljata, da zunanji uporabniki računovodske izkaze podjetij, pri katerih obstaja daljše obdobje sodelovanja z revizijsko družbo, zaznavajo kot bolj zanesljive v primerjavi z ostalimi (Ghosh & Moon, 2005, str. 589–590).

Knechel in Vanstraelen (2007) sta povezavo med dolžino mandata revizijske družbe in kakovostjo revidiranja preučevala z obravnavo izdanih mnenj revizorjev, v katerih je bil izražen dvom v sposobnost podjetja, da v bodoče posluje kot delujoče (angl. *going concern opinion*). Preučevala sta skupini podjetij, pri katerih je prva, kljub težavam uspela nadaljevati poslovanje, in druga, kjer so finančne težave povzročile propad podjetij. V obeh skupinah sta ugotovila, da je bil pri daljšem mandatu revizijske družbe manjši obseg napačno izdanih mnenj. To pomeni, da revizijske družbe za podjetja, ki so bila kljub finančnim težavam sposobna nadaljevati poslovanje, niso

izdala t.i. »going concern« mnenja in nasprotno so taka mnenja izdala za računovodske izkaze podjetij, ki so kasneje dejansko zaustavila poslovanje (Knechel & Vanstraelen, 2007, str. 129).

Knechel in Vanstraelen (2007) ugotavljata, da lahko krajše obdobje sodelovanja med revizijsko družbo in naročnikom negativno vpliva na kakovost revidiranja, saj revizor nima zadostnega znanja o podjetju, obenem pa izpostavljata, da tudi daljše obdobje sodelovanja predstavlja tvegane kakovosti revidiranja, predvsem iz naslova zmanjšane neodvisnosti revizorja. Dodatno je možno pričakovati, da bodo revizijske družbe naročnike, katerih poslovanje revidirajo daljše obdobje, ocenile kot manj tvegane in zato v revizijsko delovno skupino vključile manj izkušen kader. Kakovost revidiranja je v takem primeru lahko zmanjšana tudi zaradi pomanjkanja znanja, kljub temu, da gre za primer dolgoletnega sodelovanja in revizijska družba dobro pozna poslovanje naročnika (Knechel & Vanstraelen, 2007, str. 115).

Davis, Soo in Trompeter (2008) so preučevali vpliv dolgoročnega mandata na kakovost revidiranja z opazovanjem višine diskrecijskih razmejitev v računovodskih izkazih. Ugotovili so, da se negativen učinek na kakovost revidiranja izkaže po štirinajstem letu mandata, ko so te ponovno višje v primerjavi s preteklimi obdobji (Davis et al., 2008, str. 19), kar pomeni, da daljši mandat ne zagotavlja stalne visoke kakovosti revidiranja. Ugotovitev Davis et al. (2008) je v nasprotju z zaključki ostalih raziskav, saj so v primerjavi s predhodniki analizirali kakovost računovodskih informacij po posameznih letih sodelovanja in ne zgolj na ravni kratkoročnega, srednjeročnega oziroma dolgoročnega sodelovanja (Davis et al., 2008, str. 5).

Omejitev obdobja najemanja revizijskih podjetij na podlagi obvezne izmenjave je obravnavala tudi Komisija EU v Zeleni knjigi. Namen javne razprave je bil preučiti prednosti in pomanjkljivosti uvedbe obvezne izmenjave revizijskih družb in ne samo pooblaščenih revizorjev (Evropska komisija, 2010, str. 11–12). Vzpostavitev obvezne izmenjave Evropski ekonomsko-socialni odbor (v nadaljevanju EESO) ne podpira, temveč priporoča, da bi velika podjetja vsakih šest do osem let izvedla obvezne razpise za oddajo ponudb o izbiri revizorja, pri čemer bi morala biti povabila k oddaji ponudb posredovana vsaj eni revizijski družbi, ki ne sodi v skupino velikih štirih (Evropska komisija, 2011a, 18. točka 3.2 poglavja).

Na podlagi izvedenih posvetovanj in pridobljenih mnenj s strani zainteresiranih strani (strokovnjaki, nadzorniki, vlagatelji, akademiki in drugi), je Evropska komisija konec novembra 2011 objavila Predlog uredbe evropskega parlamenta in sveta o posebnih zahtevah v zvezi z obvezno revizijo subjektov javnega interesa (v nadaljevanju Predlog uredbe), ki bistveno spreminja (v kolikor bo sprejet) pravila trajanja revizijskega posla. Predlog uredbe v 33. členu zahteva, da se pogodba o revidiranju sklene za dobo najmanj dveh let, trajanje revizijskega posla pa omejuje na največ šest let oziroma največ devet let, v primeru skupnih revizij.

Mnogim raziskavam zaznane kakovosti revidiranja je skupno spoznanje, da je ravno zaznava tisti element, ki vzbuja zaupanje in verodostojnost v računovodske izkaze, ki posledično vpliva na stabilnost kapitalskih trgov. Da bi bil lahko dosežen namen ukrepov za vzpostavitev zahtevane ravni izvajanja revizijskih storitev in posledične stabilnosti kapitalskih trgov, je pomembna učin-

kovitost notranjega nadzora v revizijski družbi. Odgovornost za kakovost je v prvi vrsti na strani revizijskih družb, saj morajo v skladu z naravo svojega poklica delovati predvsem v interesu širše javnosti.

2 NOTRANJI NADZOR NAD KAKOVOSTJO REVIDIRANJA

Revizijska družba mora v skladu z MSOK 1 in MSR 220 vzpostaviti notranji sistem obvladovanja kakovosti revidiranja, ki zajema oblikovanje postopkov in usmeritev, ki zagotavljajo, da je revidiranje opravljeno kakovostno. V prvem poglavju magistrskega dela sem obravnavala osnovne smernice in napotila, ki jih postavljata standarda, v tem poglavju pa bom prikazala možne usmeritve, ki zajemajo celoten postopek zagotavljanja kakovosti revidiranja skozi vidik zmanjševanja vrzeli med pričakovanji naročnika in revizijske družbe.

Po zgledu dvodimenzionalnega okvirja kakovosti revidiranja, ki ga je razvil Duff (2004), v nadaljevanju notranji nadzor nad kakovostjo revidiranja obravnavam iz dveh vidikov, t.j. storitveni in izvedbeni. Kljub temu, da sta to različna konstrukta kakovosti revidiranja, pa med njima obstajajo pomembne medsebojne relacije, ki vplivajo na končno vrednost kakovosti. To sta komponenti, ki na eni strani revizijski družbi omogočata premostitev vrzeli med dejanskim stanjem in pričakovanji javnosti ter hkrati obvladovanje kakovosti revidiranja v skladu z MSR in veljavnim zakonodajnim okvirom.

Revizijska družba zagotavlja storitveni vidik kakovosti z vzpostavljenim sistemom ravnanja z obstoječimi naročniki revizijskih storitev, ki se izkaže predvsem v vzdrževanju komunikacije s poslovodstvom in pristojnim za upravljanje, odzivnosti na potrebe naročnika in težave, s katerimi se sooča pri poslovanju. Pomemben vidik je tudi obveščanje poslovodstva in pristojnih za upravljanje o ugotovitvah revizije.

2.1 Storitveni vidik kakovosti revizije

Storitveni vidik kakovosti revidiranja poudarja kakovosti, ki so usmerjene zadovoljivosti naročnikovih pričakovanj v zvezi z izvedbo revizije, kot na primer upoštevanje časovnega okvira izvedbe revizije ter profesionalen odnos do subjekta revidiranja, in v tem smislu poudarjajo tudi zaznano kakovost revidiranja. Predvsem je cilj povečati dodano vrednost revizijske storitve, ki presega le zakonsko obveznost revidiranja in naročniku revidiranja ne predstavlja izključno strošek, temveč tudi koristi, ki imajo lahko pozitiven vpliv na nadaljnje poslovanje. V tem primeru je mogoče pričakovati, da bo naročnik revizije izbor revizijske družbe temeljil na dejavnih, ki so na strani kakovosti revidiranja in ne le tistih, ki so na strani minimiziranja stroškov.

2.1.1 Dodana vrednost zunanje revizije

Revizorji razpolagajo s strokovnim znanjem, ki ga morajo v skladu s pravili revidiranja nenehno nadgrajevati in vzdrževati ter se s tem prilagajati spremembam v stroki in poslovanju naročni-

kov. Revizor pri svojem delovanju pridobi vpogled v vrsto različnih sistemov vodenja poslovanja, kar mu omogoča, da pridobljene izkušnje upošteva pri izvajanju revizije in naboru priporočil, ki jih posreduje naročniku z namenom izboljšanja kontrolnega sistema družbe.

Obstoj zunanje revizije zagotavlja kakovostne, primerne in zanesljive informacije o poslovnem odločanju posloводства. Korist se kaže tudi v njenem preventivnem učinku, saj revizor pri svojem delu presoja tudi ravnanje posloводства in o izsledkih poroča lastnikom kapitala. Če ti ugotovijo prevare in nepravilnosti pri poslovanju, lahko ukrepajo proti poslovodu. Zunanja revizija koristi upravi, saj objektivno in strokovno mnenje revizorja na nek način omogoča preverjanje lastnega kontrolnega sistema ter meril in korektnosti tekočega obdobja (Lavrič, 2005, str. 13).

Revizorjevo poročilo je edini vir informacij, ki uporabnikom daje zagotovilo, da računovodski izkazi predstavljajo resnično in pošteno sliko položaja določenega podjetja. Obenem pa uporabnikom računovodskih izkazov ponuja tudi informacije, ki dajejo vpogled v poslovanje, in sicer (Odar, 2008, str. 5–6):

- da je pravna oseba pojmovana kot delujoča družba, kar kaže na to, da bo v dogledni prihodnosti še vedno poslovala, saj ne obstaja namen oziroma potreba, da bi ustavila ali pomembno skrčila obseg poslovanja,
- razkritje sprememb uporabljenih računovodskih usmeritev oziroma navedbe njihovih sprememb z izračunom učinkov teh sprememb,
- predmet revizije je pregled računovodskih izkazov za tekoče in preteklo leto, na podlagi katerih lahko uporabnik sklepa o prihodnjih razvojnih težnjah,
- revizorjevo mnenje se nanaša na računovodske izkaze, v katerih je razkrita vrsta podatkov in informacij, na podlagi katerih se lahko eno družbo primerja z drugimi v panogi in sprejme sklep o možnem prihodnjem položaju družbe.

Eden od revizorjevih ciljev je spoznati organizacijo in okolje, v katerem deluje, vključno s sestavo notranjega kontroliranja, ki zadošča za prepoznavanje in ocenitev bistveno napačnih navedb v računovodskih izkazih zaradi prevar ali napak. Informacije, ki jih pridobi s strani posloводства, so osnova za načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov (MSR 315, 6. odstavek). Revizorjevo spoznavanje organizacije in njenega okolja zajema spoznavanje naslednjih vidikov (Odar, 2010, str. 8):

- področje dejavnosti, zakonodajni in drugi zunanji dejavniki, vključujoč opredeljeni okvir računovodskega poročanja,
- vrsta organizacije, vključno njen izbor in uporaba računovodskih usmeritev,
- nameni in strategije ter s tem povezana poslovna tveganja, ki imajo lahko kot posledico bistveno napačne navedbe v računovodskih izkazih,
- merjenje in pregledovanje denarno izraženih dosežkov organizacije,
- notranje kontroliranje.

Na podlagi poznavanja računovodskega sistema in sistema delovanja notranjih računovodskih kontrol revizor izdelava oceno delovanja notranjih računovodskih kontrol in njihove zanesljivosti. Dodana vrednost revizije se izkaže v tem, da revizor obvesti poslovodstvo in pristojne za upravljanje o ugotovljenih pomanjkljivostih in tudi predlaga ukrepe za njihovo odpravo⁹. Revizorjeva priporočila predstavljajo možnost izboljšanja obstoječega sistema poslovanja in preprečitev morebitnih negativnih vplivov na nadaljnji potek poslovanja zaradi ugotovljenih pomanjkljivosti. Na drugi strani so za revizorja ugotovljene nepravilnosti in pomanjkljivosti v delovanju notranjih kontrol pomembne, ker mora na tej podlagi oceniti njihov vpliv in učinke na podatke, izkazane v računovodskih izkazih, ki jih bo revidiral (Odar, 2011, str. 20).

Združenje pooblaščenih revizorjev (angl. *Association of Chartered Certified Accountants*, v nadaljevanju ACCA) je julija 2010 objavilo poročilo raziskave, katere namen je bil preučiti vlogo in kakovost revidiranja, kot jo zaznavajo revizijske komisije družb, ki so uvrščene na organiziran trg vrednostnih papirjev v Singapurju. Raziskava je pokazala, da je najpomembnejši kriterij izbire revizijske družbe strokovnost partnerja, zadolženega za posel, potrjuje pa tudi naraščajoč pomen revizorjevega pisma poslovodstvu (angl. *Management Letter*). To je listina, v kateri revizor pisno obvesti poslovodstvo in pristojne za upravljanje na ugotovljene pomanjkljivosti v obstoječem sistemu notranjega nadzora nad poslovanjem in druge pomanjkljivosti, ugotovljene med revizijo. V raziskavi sodelujoči predsedniki revizijskih komisij so večjo praktično vrednost pripisali pismu poslovodstvu kot pa samemu revizorjevemu mnenju. Opredelili so tudi svoja pričakovanja glede revizorjev, pri čemer so na prvo mesto postavili strokovnost in izkušnost pooblaščenega revizorja in njegovo vključenost v revizijski proces. Resnično vrednost kakovosti revizorja pa vidijo v tem, da prosto izrazi svoje mnenje in pri tem opozori na zahtevnejša vprašanja, s katerimi se mora soočiti poslovodstvo. Raven zanesljivosti računovodskih informacij se v očeh revizijske komisije poveča ob obravnavi postavljenih vprašanj s strani revizorjev in odziva poslovodstva na ta vprašanja (ACCA, 2010, str. 1–9).

2.1.2 Razmerja med revizijsko družbo in naročnikom revizije

Temelj za izvedbo revizijskega posla je pogodba o revidiranju, ki mora biti v skladu z ZRev-2 (ZRev-2, 47. člen) sklenjena v pisni obliki. Že prvi zakon o revidiranju iz leta 1993 je predpisoval, da opravlja revizijska družba naloge na podlagi pogodbe s pravno osebo, in sicer je morala biti pogodba o revidiranju sklenjena za posamezno leto. Tudi zakon o revidiranju iz leta 2001 je v 28. členu določal, da medsebojne pravice in obveznosti revizijska družba in naročnik uredita s pogodbo o revidiranju, ki mora biti sklenjena v pisni obliki, ni pa bilo več določbe, da mora biti pogodba o revidiranju sklenjena za vsako leto.

Trenutno veljaven ZRev-2 določa, da mora biti pogodba o revidiranju sklenjena za vsak revizijski posel posebej, kar se navezuje na razširjeno pojmovanje revidiranja. Pomen revidiranja je v

⁹ Revizor mora pristojnim za upravljanje oziroma poslovodstvu pojasniti, da je bil namen obravnave notranjega kontroliranja, pomembnega za pripravo računovodskih izkazov, določiti okoliščinam primerne revizijske postopke in ne podati mnenje o uspešnosti delovanja notranjih kontrol – MSR 265, 11. odstavek.

3. členu ZRev-2 opredeljen kot revidiranje računovodskih izkazov, druge posle dajanja zagotovil in posle opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na podlagi pravil MZRS s področja revidiranja, dajanja zagotovil in etike. Vsaka revizija računovodskih izkazov ali druga oblika revizije oziroma reviziji sorodne storitve, ki jo opravljajo revizijske družbe za posamezno pravno osebo, je poseben revizijski posel in je zanj potrebno skleniti posebno pogodbo. V skladu z določbo ZRev-2 je razumeti, da mora biti pogodba o revidiranju sklenjena za vsako leto revidiranja (Bolčina, 2010, str. 39–43).

Obseg informacij, ki jih mora revizijska družba pridobiti pred sprejemom posla, zajemajo pridobivanje informacij o poslovnih povezavah naročnika in morebitnih navzkrižnih interesih ter neodvisnosti. Bistvenega pomena je, da revizijska družba preveri, ali s sprejetjem naročnika krši etične zahteve in načela neodvisnosti. Priporočljivo je, da ciljne naročnike, pravne osebe, s katerimi želi vzpostaviti pogodbeno razmerje v prihodnosti, spremlja skozi celo leto. Sprejemanje naročnika je v takih okoliščinah hitrejše, celovitejše in najpomembneje, v skladu v vzpostavljenimi usmeritvami in postopki (Lah, 2005, str. 9).

Pred sprejemom revizijskega posla mora revizijska družba preveriti, ali ga je zmožna opraviti. Preučiti mora (International Federation of Accountants (v nadaljevanju IFAC), 2012, str. 57):

- oceno strokovne usposobljenosti in izkušenosti zaposlenih v revizijski družbi za izvedbo revizijskega posla,
- obravnavo razpoložljivosti kadrov,
- preučitev poznavanja (specifičnih) zakonodajnih zahtev, ki velja za panogo, v kateri deluje naročnik in
- razpoložljivosti veščakov, v kolikor se izkaže za potrebno.

Nedvomno je za revizorja ključna informacija tudi lastniška sestava možnega naročnika, saj je dolžan o svojih ugotovitvah poročati ravno lastniku. Preveriti je potrebno tudi kompetentnost posloводства in usposobljenost ključnih zaposlenih ter njuno pripravljenost prevzemati poslovna tveganja. Če so odločitve posloводства povezane s sprejemom visoko tveganih odločitev, je posledično visoko tudi tveganje, ki ga prevzame revizijska družba s sprejetjem naročnika. Izpostavljenost revizijske družbe tveganju v primeru sprejetja naročnika je v povezavi z materialno odgovornostjo družbe v primeru groženj oziroma tožb zoper njo ter posledično tveganje izgube ugleda. Če revizijska družba zazna večje tveganje izpostavljenosti, mora biti ugotovljenemu tveganju prilagojen tudi obseg postopkov, ki morajo biti opravljeni pred sprejemom naročnika (IFAC, 2012, str. 57).

Zavedati se je namreč potrebno, da med revizorji in poslovodstvom lahko pride do nasprotnih interesov, nesoglasij, kar privede do konfliktnih situacij. Če se v času odločanja o sprejemu revizijskega posla revizijska družba zave, da obstaja velika verjetnost spora s poslovodstvom naročnika, je smiselno, da se sodelovanje zavrne. Pomembno je, da revizijska družba večkrat izvede ocenjevanje naročnika. Upoštevati je namreč potrebno, da se ne glede na to, kako dobro so vzpo-

stavljeni postopki in usmeritve v zvezi s sprejemom naročnika, poslovanje naročnika lahko spreminja (Lah, 2005, str. 7–17).

Revizor mora v skladu z MSR 200 vzdrževati nivo poklicne nezaupljivosti, hkrati pa mora z naročnikom vzpostaviti tudi določeno mero zaupanja, saj brez informacij, ki jih ta posreduje, uspešna in učinkovita izvedba revizije ni mogoča. V izogib tveganju, da nivo zaupanja preseže sprejemljivo raven, mora revizijska družba zadržati ustrezen nivo distance do naročnika. Poklicna nezaupljivost je pojem, ki revizorju usmerja pozornost na revizijske dokaze, ki so si nasprotni ali povzročajo dvom o zanesljivosti dokumentov. Revizor mora kritično presoditi veljavnost revizijskih dokazov, ki jih je pridobil, in preučiti odgovore na poizvedovanja ter druge informacije, ki jih je pridobil s strani pristojnih za upravljanje in posloводства. Posebno pozornost pa zahtevajo okoliščine, ki kažejo na možnost nastanka prevare in dodatne okoliščine, zaradi katerih bodo verjetno potrebni dodatni revizijski postopki, poleg tistih, ki jih zahtevajo MSR 200 (A18. odstavek).

ZRev-2 (45. člen) pa natančno določa situacije, v katerih revizijska družba ne sme sprejeti revizijskega posla. Predvsem so to dejavniki, ki ogrožajo neodvisnost revizijske družbe oziroma pooblaščenega revizorja zaradi njunega posrednega ali neposrednega vpliva na poslovanje revidiranega subjekta.

2.1.3 Nerevizijske storitve

Družbe so z naraščanjem obsega poslovanja in trendom, ki jih s seboj prinaša globalizacija trgov, potrebovale dodatne storitve, ki so zajemale davčno svetovanje, izvedbo notranje revizije in svetovanja v povezavi z izvedbo prevzemov in združitvev ter drugo. Revizijska družba na podlagi pridobljenih znanj tekom izvajanja storitev revidiranja, pridobi vpogled v poslovne procese v družbi oziroma podjetij v panogi. To ji omogoča opravljanje storitev svetovanja družbi, kako uspešneje in učinkoviteje izkoristiti obstoječe poslovne poti in pripraviti predloge izboljšav v obstoječem sistemu notranjih kontrol družbe.

Če bi revizijska družba, ki za naročnika že opravlja storitev revidiranja računovodskih izkazov, opravljala tudi storitve svetovanja, bi bili naročniku prihranjeni stroški iskanja ponudnika storitve. Obenem bi se izvedli tudi t.i. učinki prelivanja znanja (angl. *knowledge spillovers*), ki bi revizorju omogočili izvedbo storitve po nižji ceni, saj bi v večji meri že razpolagal s poznavanjem poslovanja in procesov v družbi, potrebnim za izvedbo storitve svetovanja (Ghosh et al., 2006, str. 4).

S povečanjem obsega izvajanja nerevizijskih storitev se je precej spremenila struktura prihodkov revizijskih družb, saj se je povečal delež prihodkov iz naslova opravljanja nerevizijskih storitev. V letu 2000 je Odbor za javni nadzor (angl. *Public Oversight Board*) pri ameriškem Odboru za nadzor računovodenja javnih družb (angl. *Public Company Accounting Oversight Board*) objavil, da je v večjih revizijskih družbah delež prihodkov iz naslova opravljanja nerevizijskih storitev v celotnih prihodkih narasel iz 12 % na 32 % (v Salehi, 2009, str. 139). Zaradi problematike

zagotavljanja neodvisnosti je ameriška SEC že leta 2000 izdala pravila, ki prepovedujejo opravljanje številnih nerevizijskih storitev za naročnike, pri katerih revizijske družbe izvajajo storitev revidiranja računovodskih izkazov (Lužar, 2009, str. 20).

Z razpravo v Zeleni knjigi je tudi Komisija EU usmerila pozornost na obravnavo ključnih področij, kjer nastajajo navzkrižja interesov, med katerimi se najpogosteje omenja prav izvajanje nerevizijskih storitev. Države namreč različno posegajo v področje nerevizijskih storitev revizijskih družb za naročnike revidiranja, zaradi česar je Komisija EU želela preučiti možnost okrepitve prepovedi zagotavljanja nerevizijskih storitev s strani revizijskih družb, saj zagovarja stališče, da revizijske družbe ne bi smele imeti poslovnega interesa v družbi, ki je predmet revizije (Evropska komisija, 2010, str. 12).

EESO je v zvezi s predlagano točko Zelene knjige sprejel mnenje, da se revizijskim družbam ne bi smelo omejevati zagotavljanje nerevizijskih storitev podjetjem, ki niso njihovi naročniki revizije. V kolikor pa bi se tovrstne storitve izvajale za svoje naročnike revizije, pa bi bilo za to potrebno izrecno soglasje revizijske ali nadzorne komisije. Predvsem pa EESO zavzema stališče, da zakoniti revizorji za svoje stranke ne bi smeli izvajati storitev svetovanja na področju tveganja in ravno tako ne bi smeli biti notranji revizor naročnika. Nerevizijske storitve na splošno zajemajo svetovanje ali računovodstvo. Navzkrižje interesov je pri storitvah svetovanja manj verjetno kot pri računovodskih storitvah, zato na tem mestu EESO poudarja vlogo revizijskih komisij, ki bi morale biti pristojne za odobravanje vseh nerevizijskih storitev, ki jih izvaja zakoniti revizor, in se izogibati navzkrižju interesov. Poleg tega pa bi morale nadzirati skupno vrednost teh nerevizijskih storitev in te objaviti v letnem poročilu (Evropska komisija, 2011a, poglavje 2.7).

V odzivih na Zeleno knjigo so bila v zvezi s prepovedjo opravljanja nerevizijskih storitev v večini primerov podana nestrinjanja. Revizijske družbe menijo, da bi morala še naprej obstajati možnost opravljanja teh storitev, saj imajo revizorji vpogled v poslovanje družbe in hkrati razpolagajo z obsežnim znanjem, ki ga lahko nudijo pri opravljanju tovrstnih storitev. Velike revizijske družbe tudi menijo, da je prepoved opravljanja tovrstnih storitev v nasprotju z interesom Komisije EU po omejitvi administrativnih in pravnih zahtev z namenom okrepitve ponudbe storitev. Tudi revizorji malih in srednjih podjetij so apelirali na Komisijo EU, da jim v primeru popolne prepovedi opravljanja nerevizijskih storitev ob primernih varovalkah omogoči izvajanje nekaterih storitev, kot na primer pomoč pri dostopu do posojil ali davčnih napovedih (European Commission, 2011, str 18–19).

Strinjanja glede omejitve ali prepovedi opravljanja nerevizijskih storitev so bila podana le s strani investitorjev in akademikov. Akademiki so izrazili prepričanje, da prenosi znanja ne prispevajo h kakovosti revidiranja, temveč nižanju stroškov revizijskih storitev. Investitorji so na drugi strani izrazili pobudo po natančni opredelitvi nerevizijskih storitev, pri čemer bi bilo potrebno določiti, katere od teh so dovoljene in katere prepovedane. Dodatno so predlagali tudi, da se v poročanje podjetij vključi tudi poročanje o obsegu in vrsti izvedenih nerevizijskih storitev (European Commission, 2011, str. 19–20), kar je bilo v Predlogu uredbe tudi upoštevano.

Predlog Uredbe upošteva praktično vsa priporočila EESO in v 10. členu prepoveduje opravljanje nerevizijskih storitev za tiste naročnike, za katere revizijske družbe že opravljajo storitev revidiranja. Določa, da lahko revizijska družba pri subjektih revidiranja izvaja zgolj t.i. »povezane storitve finančne revizije«, ki zajemajo revidiranje vmesnih računovodskih izkazov, storitve finančnega pregleda, dajanja zagotovil na področju upravljanja družb ali družbene odgovornosti in podobno. Nerevizijske storitve, ki jih opredeljuje 10. člen Predloga Uredbe so strokovne storitve, ki niso povezane z revizijo, davčno svetovanje, knjigovodstvo in priprava računovodskih izkazov, zasnova in izvajanje notranjega kontroliranja ali vrednotenja in zagotavljanja mnenj o poštenosti ter poročil o stvarnih vložkih. Ravno tako je predmet prepovedi sodelovanje pri notranji reviziji ali opravljanje storitev v zvezi z notranjo revizijo.

V Sloveniji 45. člen ZRev-2 revizijski družbi prepoveduje opravljanje nerevizijskih storitev za podjetja, za katera že opravlja storitev revidiranja računovodskih izkazov. Z namenom natančnejše opredelitve vsebine storitev, ki jih revizijska družba ne sme opravljati za subjekt revidiranja, je februarja 2011 revizijski svet Inštituta v javno razpravo posredoval predlog Navodila 2, Katalog prepovedanih storitev revizijskih družb (v nadaljevanju Katalog). V skladu s predlogom Kataloga revizijska družba za naročnika revizijskih storitev ne sme opravljati storitev, kadar lahko njeni rezultati neposredno ali posredno vplivajo na vrednotenje postavk v računovodskih izkazih.

To na primer pomeni, da revizijska družba za naročnika ne sme opravljati storitev ocenjevanja vrednosti, saj bi to pomenilo, da bi pri izvajanju revizije potrdila vrednost, ki jo je sama ocenila, s čimer pa so ogrožena temeljna načela Kodeksa MZRS. Podobno velja za storitve, povezane z zastopanjem naročnika v davčnih zadevah oziroma storitve poslovno – finančnega svetovanja, ki vplivajo na postavke računovodskih izkazov in vključujejo oglaševanje, trgovanje ali jamstvo za lastniške deleže in dolžniške vrednostne papirje pravne osebe. Računovodenje in pripravljane računovodskih izkazov pa je dovoljeno samo v primeru, ko je sodelovanje zakonskega revizorja omejeno na čisto tehnična in mehanična opravila ali če revizor posreduje nasvet, ki je zgolj informativne narave (Inštitut, 2011b, str. 1–6).

Revizijska družba mora zato vzpostaviti usmeritve in postopke, ki bodo preprečevali opravljanje nerevizijskih storitev za stranke, za katere že opravlja storitev revidiranja računovodskih izkazov. Možno orodje je vzpostavitev sistema, v katerem revizijska družba oziroma celotna mreža revizijske družbe vodi evidenco gospodarskih družb, za katera opravlja storitev revidiranja. Pred sprejemom nerevizijskega posla se s poizvedbo v sistemu preveri, ali bi sprejem posla predstavljal kršitev pravil revidiranja zaradi ogrožanja neodvisnosti.

2.2 Izvedbeni vidik kakovosti revizije

Pri zasledovanju cilja zadovoljitve naročnikovih interesov mora revizijska družba sprejeti usmeritve in postopke, ki preprečujejo nastanek grožnje neodvisnosti revizorja in zagotavljajo kakovost revidiranja. Izvedbeni (tehnični) konstrukt kakovosti revidiranja je usmerjen v zagotavljanje

zmožnosti izvedbe revizijskega posla (odgovornost, etika, integriteta) in neodvisnost (objektivno izraziti neodvisno strokovno mnenje) (Duff, 2004, str. 15–35).

2.2.1 Odgovornost vodstva revizijske družbe

Za obvladovanje kakovosti oziroma za doseganje cilja čim večje kakovosti v delovanju in organiziranju revizijske družbe je odgovorno poslovodstvo oziroma uprava revizijske družbe. Pri obvladovanju kakovosti dela v revizijski družbi mora imeti ves čas pred očmi glavni cilj revidiranja računovodskih izkazov, to je »pridobiti sprejemljivo zagotovilo, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo nobene pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake, kar revizorju omogoča, da izrazi mnenje o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja« (MSR 200, 11. odstavek).

Postopki in usmeritve se morajo izvajati tako na ravni revizijske družbe kot pri posameznih revizijah. Poslovodstvo mora težiti k enotnemu, strokovnemu in kakovostnemu opravljanju revizij (Šink, 2005, str. 9). Kakovost se kaže v ustrezni organiziranosti revizijske družbe, kakovostno izdelani metodiki revidiranja, kakovostni kadrovski sestavi ter kakovostnemu delu poslovodstva in nadziranju, ki ga izvaja poslovodstvo.

Temeljna področja odgovornosti poslovodstva, ki vplivajo na obvladovanje kakovosti v revizijskih družbah, so: zagotovitev pogojev za opravljanje revidiranja v skladu z ZRev-2, pregled nad naložbami v revidiranih družbah, sklepanje poslov, zagotovitev spoštovanja zakonodaje in pravil revidiranja, uvajanje strokovnih teoretičnih rešitev v prakso, nadzor nad osebjem, načrtovanje in potek revidiranja v skladu z načrtom, varovanje zaupnih podatkov revidirane družbe, poročanje, skrb za nemoten potek nadzora Inštituta in Agencije, sprejetje ustrezne lastniške sestave revizijske družbe in sestave uprave, vzpostavitev skladnosti statuta z ZRev-2 ter ustrezno zavarovanje odgovornosti (Šink, 2005, str. 9).

Odgovornost vodstva za kakovost, ki je tudi prvi element sistema obvladovanja kakovosti po MSOK 1 in MSR 220, je v veliki meri uresničljiv le, če daje vodstvo revizijske družbe dober zgled zaposlenim. Vodstvo s svojim zgledom usmerja aktivnosti in določa notranjo kulturo revizijske družbe ter zaposlenim neposredno poudarja zavedanje o pomembnosti zagotavljanja kakovosti pri revidiranju. Revizijske družbe delovanje usmerjeno v kakovost spodbujajo preko različnih področij sistema poslovanja (IFAC, 2007, str. 10–26):

- strategija: s tem ko revizijska družba v svoji strategiji zajame kakovost, sporoča različnim partnerjem, zaposlenim, naročnikom ter zunanjim delničarjem svojo predanost kakovostnemu opravljanju poslov,
- obveščanje: v revizijski družbi je nujno potrebna učinkovitost pri prenašanju sporočil glede kakovosti čim širšemu okolju; revizijska družba mora vedno iskati nove načine in priložnosti za krepitev teh sporočil na vseh ravneh in za ustvarjanje delovne kulture, ki na široko sprejema kakovost,

- opis delovnih mest: priporočljivo je, da so elementi kakovosti vključeni v formalno dokumentirane opise delovnih mest revizijske družbe,
- ocenjevanje: pozitivna kultura v revizijski družbi je dosežena, ko se vzpostavi jasna povezava med kakovostnim izvajanjem poslov in nagrajevanjem; pri ocenjevanju in nagrajevanju osebja mora biti izvajanje visokokakovostne revizije ocenjeno najvišje,
- spremljanje: za učinkovito delovanje sistema obvladovanja kakovosti je potrebno redno spremljanje njegovih učinkov.

Poslovodstvo je odgovorno tudi za spremljanje in nadzor nad kadri. Spremljati in nadzirati mora znanja in izkušnje zaposlenih, nadzirati pridobivanje in ohranjanje licenc pooblaščenih revizorjev, pa tudi izrečene kazni ali celo odvzeme licenc v družbi zaposlenih revizorjev. Odgovornost poslovodstva na tem področju se kaže v ustrezno organiziranem, načrtovanem in nadziranem izobraževanju zaposlenih. Obvladovanje kakovosti je zagotovljeno z organizacijo in izvajanjem strokovnega izobraževanja zaposlenih tako znotraj kot tudi zunaj družbe. Omogočen pa mora biti tudi dostop do zakonov, standardov, stališč, smernic in druge literature s področja revidiranja.

Posebno skrb je potrebno nameniti tudi ustreznemu načrtovanju revizij, saj sme revizijska družba sprejeti le toliko revizij, kolikor jih je sposobna izvesti glede na obstoječe ali prihodnje kadrovske zmogljivosti v načrtovanem času. Če revizijska družba prevzame posel, ki ga zaradi njegovega obsega ni sposobna izvesti kakovostno in v določenem času, se poveča tveganje izdaje neustreznega revizijskega mnenja. Prav tako se zaradi preobremenjenosti in prezasedenosti osebja zmanjša ugled pri revidiranih družbah in tudi pri novih naročnikih. Odgovornost za obvladovanje kakovosti se na tem področju kaže v tem, da revizijska družba sprejme le takšen obseg posla, ki ga je z razpoložljivimi strokovnjaki sposobna izvesti v pogodbeno dogovorjenem času (Šink, 2005, str. 14).

Poslovodstvo revizijske družbe mora skrbeti za varovanje zaupnih podatkov, dejstev in okoliščin, za katere so izvajalci revizije izvedeli pri opravljanju revidiranja¹⁰. Stalno mora nadzirati izvajanje varovanja zaupnih podatkov ter zaposlene opozarjati, da je nespoštovanje hujša kršitev delovne obveznosti. Tovrstne kršitve morajo biti opredeljene v aktih revizijske družbe, s katerimi morajo biti zaposleni seznanjeni. Obvladovanje kakovosti na tem področju se kaže v doslednem nadzoru izvajanja postopkov varovanja zaupnih podatkov in zagotavljanju, da zaradi opustitve postopkov oziroma slabo opredeljenih postopkov podatki o subjektu revidiranja niso na razpolago nepooblaščenim osebam (Šink, 2005, str. 16).

2.2.2 Odgovornost pooblaščenih revizorjev

Če so revizijske družbe nosilke posla revidiranja ter nosijo formalno odgovornost za kakovostno opravljeno delo do naročnikov, pa so pooblašчени revizorji tisti, ki so dejanski nosilci odgovornosti za strokovnost opravljene revizije (Skitek, 2009, str. 24). Storitve revidiranja lahko v imenu revizijske družbe opravljajo samo osebe, ki imajo dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega

¹⁰ Kodeks MZRS, odstavki 140.1 do 140.6.

revizorja in so v delovnem razmerju z revizijsko družbo ali imajo z revizijsko družbo sklenjeno pogodbo ali dogovor o poslovnem sodelovanju (ZRev-2, 5. člen).

Dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja pridobijo osebe, ki so zaključile najmanj študijski program druge stopnje po zakonu, ki ureja visoko šolstvo ter imajo najmanj petletne delovne izkušnje. Pri tem velja pogoj, da mora kandidat za pridobitev naziva pooblaščen revizor imeti vsaj tri leta delovnih izkušenj pri opravljanju revidiranja v zadnjem šestletnem obdobju pred oddajo vloge za izdajo dovoljenja. Dve leti od triletnih delovnih izkušenj pa morajo biti pridobljene pri izvajanju postopkov revidiranja v času sklenjenega delovnega razmerja z revizijsko družbo. Osnova za dodelitev dovoljenja za opravljanje nalog pa je opravljen preizkus znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja (ZRev-2, 48. člen).

Odgovornost pooblaščenega revizorja je v revizorjevem poročilu izraziti mnenje, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih resničen in pošten prikaz finančnega stanja, poslovnega izida in denarnih tokov revidirane osebe v predstavljenem obračunskem obdobju (ZRev-2, 40. člen). Da lahko oblikuje tako mnenje, pa se mora v skladu z MSR (MSR 700, 11. odstavek) prepričati, da je v procesu izvedbe revizijskega posla pridobil sprejemljivo zagotovilo, da je celota računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe, kot posledica prevare oziroma napake. Zagotoviti mora, da so bili pridobljeni ustrezni ter zadostni revizijski dokazi, in pretehtati, ali nepopravljene napačne navedbe¹¹ v računovodskih izkazih posamično ali v skupni vrednosti predstavljajo pomembno vrednost, kar vpliva na revizorjevo ovrednotenje, ali računovodski izkazi kot celota ne predstavljajo dejanskega finančnega položaja revidiranega subjekta. Revizorjevo poročilo mora obsegati pojasnilo o obsegu revidiranja, v katerem se navedejo računovodski izkazi in pojasnila, ki so predmet revidiranja ter pojasnilo o revizijskih standardih, uporabljenih pri revidiranju in opravljenih revizijskih postopkih (ZRev-2, 40. člen).

Odgovornost pooblaščenega revizorja je seznaniti člane delovne skupine z njihovimi nalogami in cilji, ki naj bi jih s postopki dosegli. Seznaniti jih z vrsto poslovanja podjetja ter možnimi računovodskimi in revizijskimi problemi, ki imajo ali bi lahko imeli vpliv na vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov. Člane delovne skupine mora opozoriti na problematična področja, ki izhajajo iz zaznanih tveganj ali drugimi zadevami, ki se utegnejo pojaviti ter natančnim potekom izvedbe posla. Prepričati se mora, da so člani delovne skupine med opravljanjem revizijskega posla izvedli posvetovanje o problematičnih zadevah, ter po potrebi v posvet vključili tudi drugo osebje v revizijski družbi ali zunaj nje. Vrsta in področje posvetovanja ter zaključki morajo biti dokumentirani in usklajeni z osebo, ki je svetovala, predvsem pa je potrebno potrditi, da so bili zaključki iz posvetovanj pri delu upoštevani in uporabljeni.

Poglavitna odgovornost pooblaščenega revizorja pa je, da se pred izdajo revizorjevega poročila, s pregledom revizijske dokumentacije ter razgovorom s člani delovne skupine prepriča, da so bili pridobljeni zadostni in ustrezni dokazi, ki podpirajo zaključke v revizorjevem poročilu.

¹¹ Nepopravljene napačne navedbe pomenijo zbir napačnih navedb, ki jih je revizor ugotovil med revizijo in niso bile popravljene (MSR 450, 4. odstavek).

2.2.3 Neodvisnost

Neodvisnost se postavlja kot predpogoj za učinkovito opravljanje revidiranja, kar je mogoče razbrati tudi iz opredelitve revidiranja v ZRev-2, v katerem revidiranje opredeljuje kot dajanje strokovnega neodvisnega mnenja (Skitek, 2010, str. 10). Načelo neodvisnosti mnenja (Kodeksu MZRS, 120.1. odstavek) nalaga pooblaščenim revizorjem obveznost, po kateri svojega strokovnega in neodvisnega mnenja ne sme prilagoditi zaradi pristranskosti, navzkrižja interesov ali nedovoljenega vplivanja drugih.

Revizijska direktiva poudarja pomen neodvisnosti in od držav članic zahteva zagotovitev, da revizijska družba ne opravlja revizije računovodskih izkazov, v kolikor obstaja posredni ali neposredni finančni, poslovni, zaposlitveni ali kakršenkoli drug odnos, na osnovi katerega bi nepristranska oseba lahko zaključila, da je neodvisnost ogrožena (11. točka Revizijske direktive). Revizijskim družbam nalaga tudi zavezo dokumentiranja vseh pomembnih groženj neodvisnosti kot tudi uporabljena varovala za omilitev teh nevarnosti.

Opazimo lahko, da se je v Revizijski direktivi močno povečal obseg tistih določb (pravil), ki se neposredno nanašajo na neodvisnost revidiranja, kar pomeni, da se je v času veljavnosti Osme direktive pri razvoju revizijske stroke zaznalo veliko več težav, kot pa bi jih lahko pričakovali, če bi bilo na načelih temelječe reguliranje revizijske stroke učinkovito (Skitek, 2009, str. 36).

Del A Kodeksa MZRS določa temeljna načela poklicne etike za računovodske strokovnjake po katerih se morajo ravnati. Ta načela so (Kodeks MZRS, 100.4. odstavek):

- neoporečnost: odkritost in poštenost v vseh poklicnih in poslovnih razmerjih,
- nepristranskost: pristranskost, navzkrižje interesov ali neprimeren vpliv drugih ne smejo prevladati nad strokovnimi in poslovnimi presojami,
- strokovna kompetentnost in dolžna skrbnost: nenehno vzdrževanje strokovnega znanja ter veščin in delovanje v skladu z veljavnimi strokovnimi in tehničnimi standardi,
- zaupnost: spoštovanje zaupnosti informacij, pridobljenih v poklicnem in poslovnem odnosu,
- poklicno vedenje: ravnanje po veljavnih zakonih in predpisih ter izogibanje ravnanjem, ki sramotijo poklic.

Kodeks MZRS se v konceptualnem okviru, ki ga postavlja revizijskim družbam in revizorjem, nagiba k zagotavljanju ustreznih varoval, ki omogočajo prepoznavo, ocenjevanje in reševanje nevarnosti, ki ogrožajo uresničevanje temeljnih načel. Zaradi narave posla je namreč nemogoče opredeliti vse situacije, ki ogrožajo njihovo uresničevanje, hkrati pa je nemogoče opredeliti tudi vse možne ukrepe, ki bi služili kot ustrezen odziv na prepoznane nevarnosti.

Varovala, ki nevarnosti neodvisnosti lahko odpravijo ali zmanjšajo na sprejemljivo raven, Kodeks MZRS deli v dve kategoriji (Kodeks MZRS, 100.11. odstavek):

- varovala, uvedena s poklicem, zakonodajo ali predpisom in
- varovala v delovnem okolju.

Prva kategorija postavlja zahteve o izobrazbi, usposabljanju in delovnih izkušenj, ki omogočajo opravljanje nalog pooblaščenega revizorja. Zagotovljen mora biti nenehen poklicni razvoj, kar pomeni, da morajo revizorji vzdrževati strokovno znanje, predvsem pa ga izpopolnjevati, da bi lahko obvladali nenehne spremembe v sistemu poslovanja družb.

Varovala v delovnem okolju zajemajo zaščitne ukrepe, ki so vzpostavljeni v družbi. V tem delu je torej poudarek na odgovornosti poslovodstva, ki mora zagotavljati in spodbujati kulturo zavedanja, da je neodvisnost bistven element kakovostne revizije. Zaradi zagotavljanja načela neodvisnosti mora poslovodstvo revizijske družbe izvajati, razvijati, nadzorovati in uveljavljati postopke in smernice, da bodo partnerji, zadolženi za posel in drugi člani delovne skupine zmogli razumeti, prepoznati, dokumentirati in obvladovati nevarnosti neodvisnosti pri izvajanju revizijskega posla.

Poglavje C Kodeksa MZRS priporoča vpeljavo naslednjih varoval (200.12. odstavek):

- priprava in sprejem internih politik in postopkov, ki zahtevajo spoštovanje temeljnih načel. Pri tem mora biti zagotovljeno, da so vsi zaposleni pravočasno seznanjeni s sprejetimi usmeritvami in predvsem njihovimi spremembami,
- vodenje na način, ki poudarja pomen spoštovanja temeljnih načel,
- vodenje, ki izraža pričakovanje, da bodo zaposleni delovali v javnem interesu,
- sprejem strateških usmeritev za izvajanje in spremljanje kontrole kakovosti izvedbe revizijskih poslov,
- zahteva po dokumentiranju prepoznanih nevarnosti, presojanje njihovega pomena ter prepoznavo in izvedba ukrepov, ki bodo odpravila oziroma zmanjšala nevarnost na sprejemljivo raven.

Revizijska družba mora opredeliti in ovrednotiti okoliščine in razmerja, ki povzročajo grožnje neodvisnosti ter v okviru usmeritev in postopkov določiti merila, preko katerih bodo te nevarnosti zaznane, in sprejeti ukrepe za zmanjšanje nevarnosti neodvisnosti na ustrezno raven. S sprejemom usmeritev zaposlenim ter drugim osebam v mreži revizijska družba posreduje svoje zahteve po zagotavljanju neodvisnosti in od osebja zahteva, da sprti obvešča o vseh okoliščinah in povezavah, ki lahko ustvarijo nevarnost neodvisnosti. Le tako lahko revizijska družba sprejme ustrezne (varovalne) ukrepe (IFAC, 2012, str. 44).

MSOK 1 v 24. odstavku podaja zahtevo, da revizijska družba najmanj enkrat letno pridobi pisno izjavo zaposlenih, s katero potrjujejo, da upoštevajo sprejete usmeritve družbe v zvezi z zagotavljanjem neodvisnosti. To skrb in nadzor poslovodstvo revizijske družbe izvaja z doslednim izvajanjem metodike, ki mora predpisovati podpisano izjavo pooblaščenih revizorjev in drugega osebja o nepovezanosti s subjektom revidiranja. Izjava mora vključevati tudi zavezo podpisnika, da

bo vsaka sprememba oziroma povezava z revidirano družbo, ki lahko ogrozi nepristranskost, nemudoma pisno sporočena poslovodstvu revizijske družbe (Šink, 2005, str. 11).

2.2.4 Oblikovanje revizijske skupine

Revizijska družba oziroma njeno poslovodstvo mora zagotoviti primerno število usposobljenih strokovnjakov, ki so nujno potrebni za kakovostno izvedbo načrtovanega obsega revizij. Odgovornost za obvladovanje kakovosti na tem področju se kaže predvsem v ustreznem načrtovanju števila in obsega revizij, načrtovanju in pridobivanju ustreznih strokovnjakov, izobraževanju obstoječih strokovnjakov, spremljanju in obnavljanju dovoljenj za izvajanje nalog pooblaščenega revizorja ter spremljanju in zagotavljanju drugih pogojev za ohranjanje dovoljenja Inštituta.

S svojimi usmeritvami in postopki mora revizijska družba zagotoviti, da zaposleni razpolagajo z zadostnimi strokovnimi sposobnostmi in zmožnostmi, da izvedejo revizijski posel v skladu s pravili revidiranja. Postopki morajo opredeliti pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da je določeni osebi lahko dodeljena vloga partnerja, zadolženega za posel, hkrati pa morajo biti izpolnjena tudi pričakovanja o primernosti ostalih članov delovne skupine, da bo revizijski posel izveden v skladu z zahtevano ravno kakovosti. Pooblaščen revizor se mora prepričati, da oblikovana delovna skupina zadošča potrebam po strokovnosti, izkušnjah in specifičnim zahtevam naročnika. Usmeritve in postopki, ki jih mora opredeliti revizijska družba pri oblikovanju delovne skupine so (IFAC, 2012, str. 59):

- zaposlovanje,
- ocenjevanje izvajanja nalog,
- ocenjevanje sposobnosti in primernosti zaposlenih,
- strokovni razvoj,
- napredovanje,
- nagrajevanje in
- ocenjevanje potreb zaposlenih.

Revizijska družba glede na načrtovani obseg revizijskih poslov, predvsem pa njihovo zahtevnost, oceni število delovnih skupin in njihovo sestavo, ki so potrebne, da bodo revizijski posli lahko izvedeni kakovostno, kar bo v končni fazi omogočilo izdajo revizijskega mnenja, ki bo okoliščinam primerno.

Družba mora zato opredeliti načrt kadrovanja, ki zajema tako zaposlovanje sodelavcev z začetnimi znanji kot tudi tistih posameznikov, ki veljajo za izkušene strokovnjake. Načrtovanje omogoča pravočasno ukrepanje na povečan obseg pričakovanih revizijskih poslov, hkrati pa omogoča revizijski družbi večjo prilagodljivost pri sklepanju novih pogodbenih razmerij.

Kriteriji zaposlovanja morajo opredeliti pričakovano stopnjo izobrazbe posameznikov, delovne izkušnje, primernost in sposobnost ter zahteve po dodatnem izobraževanju, ki revizijski družbi dajejo signal, da bo posameznik sposoben izpolniti vsa pričakovanja, ki jih od njega zahteva

poklic. Odgovornost revizijske družbe v nadaljnjem kariernem razvoju posameznikov je, da poskrbi za strokovno svetovanje zaposlenim in njihov strokovni razvoj, ter jih pripravlja na prevzemanje večje odgovornosti in vloge v sami izvedbi revizijskega posla.

Struktura zaposlenih v revizijskih družbah je navadno sestavljena iz posameznikov, ki predstavljajo različne ravni znanj in izkušenj. ZRev-2 v 39. členu opredeljuje strukturo zaposlenih v treh nivojih, in sicer pooblaščen revizor, pomočnik pooblaščenega revizorja z več kot dvema letoma delovnih izkušenj in ostali sodelavci pri revizijskem poslu. Oblikovanje delovne skupine mora biti prilagojeno ocenjeni zahtevnosti revizijskega posla. Sama organizacija in sestava delovne skupine mora dopuščati, da se od sodelavcev v reviziji, ki imajo manj kot dve leti delovnih izkušenj, ne pričakuje samostojnega vodenja revizij, predvsem pa ne prevzemanja odgovornosti za izvedbo posla (Žerjal, 2005, str. 12). Dobro ime in ugled revizijske družbe sta lahko hitro okrnjena, če naročnik ugotovi, da posameznik, ki nastopa kot predstavnik revizijske družbe, ne razpolaga z zadostnim strokovnim znanjem.

Revizijska družba mora določiti merila, ki jih mora posameznik dosegati, da lahko prevzame večjo odgovornost in vlogo zastopanja revizijske družbe pred naročnikom. Vloga pooblaščenega revizorja je zato tudi spremljanje napredovanja posameznikov, ki so vključeni v delovno skupino. V vsakem trenutku mora vedeti, s kakšnim znanjem razpolagajo njegovi pomočniki in kakšne so njihove praktične delovne izkušnje. Če pomočniki sodelujejo pri različnih pooblaščenih revizorjih, je ključnega pomena tudi prenos informacij med njimi. Raven znanj in izkušnje podrejenih mora poznati iz več razlogov, najpomembnejša pa sta nalaganje dela, ki ga je član skupine sposoben izvesti, in načrtovanje procesa izobraževanja (Mahnič, 2006, str. 7). Bistvenega pomena je, da vsi člani delovne skupine razumejo vsebino naloge, ki jo opravljajo, predvsem pa njeno povezanost s celoto računovodskih izkazov.

Da bi se lahko pooblaščen revizor prepričal, da so bile revizijske naloge razumljive vsem članom delovne skupine, mora izvesti pregled delovne dokumentacije. Pregled poleg ocenjevanja kakovosti izvedene naloge, neposredno služi tudi ocenjevanju dela posameznika in njegovega napredovanja. Povratna informacija mora zajemati tudi prepoznavo možnih izboljšav, na osnovi katerih lahko posameznik gradi svoj nadaljnji razvoj. Uvajanje je namenjeno novim sodelavcem v reviziji, ki nimajo praktičnih izkušenj. V nadaljevanju poklicnega razvoja pa je za zaposlene pomembno, da samoiniciativno skrbijo za svoj strokovni razvoj (Žerjal, 2005, str. 13).

Vsekakor pa mora tudi revizijska družba zagotoviti obseg izobraževanj, ki jih nudi svojim zaposlenim v smislu organizacije notranjega ali zunanjega strokovnega izobraževanja. Ni mogoče pričakovati, da bodo zaposleni le z lastnim izobraževanjem pridobili zadostna znanja, ki jim bodo omogočila prepoznavo tveganj, ki jim je naročnik izpostavljen pri poslovanju ali prevar, ki lahko privedejo do napačnih navedb v računovodskih izkazih.

2.2.5 Izvedba posla

Izvedba posla je peta sestavina sistema obvladovanja kakovosti, opredeljena v MSOK 1. Revizijska družba mora vzpostaviti takšne usmeritve in postopke, da so izvedba revizije in revizijski postopki usklajeni s strokovnimi standardi in zakonodajnimi zahtevami in je izdano poročilo, ki je okoliščinam primerno. Na kakovost revidiranja v veliki meri vpliva učinkovitost izvedbe revizijskega posla, kar lahko revizijske družbe zagotovijo, če (Financial Reporting Council, 2006, str. 32–33):

- je delovna skupina oblikovana tako, da s sestavo, strokovnimi izkušnjam in stopnjo specializacije izpolnjuje pogoje za izvedbo določenega revizijskega posla,
- je razpoložljiva tehnična podpora za izvedbo revizijskih postopkov,
- je metodologija revizijske družbe za izvedbo revizijskih poslov dobro strukturirana,
- so upoštewane ustrezne etične zahteve s strani delovne skupine in partnerja, zadolženega za posel,
- se upoštevajo postopki in usmeritve, ki jih je revizijska družba sprejela z namenom zagotavljanja kakovosti revidiranja.

Revizijska družba mora sprejeti usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti, na primer v obliki priročnika (revizijska metodologija), ki skrbijo za stanovitnost in kakovost revizije ter so v pomoč pri zagotavljanju učinkovitega notranjega nadzora. Opredeliti je potrebno način, na katerega se zagotovi, da se revizijska skupina seznanji s cilji svojega dela in jih razume ter v končni fazi določitve metod pregledovanja opravljenega dela. Sprejeta revizijska metodologija je orodje, ki zagotavlja, da je revidiranje izvedeno kakovostno, učinkovito in v skladu s pravili revidiranja. Da bi revidiranje potekalo na zahtevan način, mora revizijska metodologija opredeliti okvir postopkov, ki obravnavajo (Financial Reporting Council, 2006, str. 34):

- aktivnosti pred sprejemom naročnika,
- oceno skladnosti z etičnimi zahtevami,
- spoznavanje organizacije, njenega okolja, vključno z njenim notranjim kontroliranjem,
- ocenjevanje tveganj pomembno napačnih navedb,
- proučevanje vrste, časa in obsega revizijskih postopkov,
- revizijske sklepi in poročanje ter
- izdajo revizorjevega mnenja.

Odgovornost za kakovostno izvedbo revizijskega posla sloni na pooblaščenem revizorju, ki si mora prizadevati, da so vsa sporna vprašanja predmet razprav, v katero so vključeni vsi člani delovne skupine. Posvetovanje razvija kakovost in strokovno odločanje. Revizijska družba si prizadeva za vzpostavljanje splošne prakse, pri čemer naj bi postalo posvetovanje temelj za reševanje bolj zapletenih in spornih zadev.

Sprejeta pravila o obvladovanju kakovosti v revizijski družbi morajo posebno pozornost nameniti učinkovitemu nadziranju opravljenega dela članov delovne skupine. Preko nadzora se lahko

pooblaščen revizor prepriča, da so bili pri izvedbi revizijskega posla pridobljeni ustrezni in zadostni revizijski dokazi. Revizor v delovnem gradivu dokumentira vse opravljene postopke od sprejema naročnika do zaključka revizijskih postopkov. Bistven namen delovnega gradiva je, da podkrepi revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih naročnika (Skitek, 2011, str. 15). S pregledom revizijske dokumentacije in razgovorom s člani delovne skupine se pooblaščen revizor prepriča, da (Korošec, 2005, str. 9–19):

- je bilo delo opravljeno v skladu s pravili revidiranja,
- je bila posebna pozornost namenjena problematičnim področjem,
- so bila opravljena ustrezna posvetovanja, pri čemer opravljeno delo podpira sprejete zaključke,
- so pridobljeni zadostni revizijski dokazi, ki podpirajo izdajo revizorjevega mnenja, in
- so bili cilji revizije doseženi.

Za vse revizije računovodskih izkazov organizacij, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organiziran trg vrednostnih papirjev, mora biti vzpostavljen nadzor nad kakovostjo posla (MSR 220, 19. odstavek). Nadzor zagotavlja nepristransko oceno bistvenih sodb revizijske skupine in zaključkov, na katerih temelji poročilo. Revizijska družba mora opredeliti vrsto, čas in obseg nadzora nad kakovostjo izvedbe posla, sodila za oceno primernosti tistih, ki opravljajo nadzor in način dokumentiranja opravljenega nadzora (Korošec, 2005, str. 15–16).

Revizijska družba pa mora opredeliti tudi sodila za presojo opravljanja nadzora nad kakovostjo za vse druge revizije, ki ne izpolnjujejo prej omenjenega pogoja. Sodila, ki naj bi se upoštevala pri določanju, pri kateri izvedbi posla ali reviziji računovodskih izkazov naj bi se izvajal nadzor nad kakovostjo izvedbe posla, bi morala vključevati naravo izvedbe in tudi stopnjo, do katere vključuje zadeve javnega interesa. Med sodili mora upoštevati tudi prepoznane neobičajne okoliščine oziroma tveganja ter zahteve po nadzoru, postavljene s strani drugih zakonov (IFAC, 2012, str. 63).

Odgovornost pooblaščenega revizorja je ugotoviti, ali je imenovan ocenjevalec kakovosti izvedbe posla oziroma partner, zadolžen za nadzor nad kakovostjo izvedbe posla in posvetovati se o bistvenih zadevah, ki se pojavljajo med izvajanjem revizije, vključno s tistimi, ki so odkrite v postopku ocenjevanja kakovosti izvedbe posla (Korošec, 2005, str. 15–16). Temeljna odgovornost pooblaščenega revizorja je, da revizorjevo poročilo izda šele, ko je zaključen nadzor nad kakovostjo izvedbe posla.

Usmeritve in postopki revizijske družbe morajo usmerjati ocenjevalce kakovosti izvedbe posla ter zagotoviti njihovo primernost na podlagi potrebne strokovne usposobljenosti, vključno s potrebnimi izkušnjami in ugledom ter ravni, do katere smejo svetovati, ne da bi bila ogrožena njihova nepristranskost. Družba mora postaviti zahteve glede strokovne usposobljenosti ocenjevalcev kakovosti izvedbe posla, izkušnje in ugled, potreben za izvajanje te vloge.

Obseg pregleda je odvisen od kompleksnosti izvedbe posla in tveganja, da poročilo ni primerno glede na okoliščine. Nadzor ne zmanjša odgovornosti pooblaščenega revizorja in običajno vključuje (Korošec, 2005, str. 9–19):

- pogovor s partnerjem, zadolženim za posel,
- pregled računovodskih izkazov oziroma drugih informacij, ki so predmet posla,
- presojo partnerjeve ocene neodvisnosti revizijske družbe v povezavi s poslom, bistvenih tveganj, ugotovljenih pri opravljanju posla in odzivov nanje, vključno s tveganjem prevare, revizijskih ocen, zlasti ocene pomembnosti in bistvenih tveganj in še posebej oceno, ali je poročilo primerno,
- presojo bistvenosti in poznavanja popravljenih in nepopravljenih napačnih navedb, ugotovljenih pri revizijah,
- zadev o katerih je treba razpravljati s poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje ter morebitnimi drugimi strankami, kot so na primer pripravljavci predpisov,
- pregled izbranih delovnih papirjev, ki se nanašajo na pomembne presoje delovne skupine in zaključke na njihovi podlagi.

Preveriti je potrebno, ali je bilo opravljeno posvetovanje o zadevah, katerih mnenja so bila različna, ter o drugih bolj zapletenih ali spornih zadevah. Preučiti je potrebno tudi presojo zaključkov, ki izvirajo iz teh posvetovanj in potrditi, ali pregledana revizijska dokumentacija izkazuje opravljeno delo v povezavi z bistvenimi ocenami in podpira revizijske sklepe ter primernosti izdanega revizorjevega poročila.

Posvetovanje pooblaščenega revizorja z ocenjevalcem kakovosti izvedbe posla že med samo izvedbo posla ni sporno za sam postopek ocenjevanja kakovosti. Potrebna pa je pazljivost obeh strani, če postaneta narava in obseg svetovanja pomembna in bi bila lahko ogrožena ocenjevalčeva nepristranskost. V tem primeru morajo usmeritve družbe omogočati zamenjavo ocenjevalca kakovosti.

Mehanizmi notranjega nadzora, ki jih vzpostavi revizijska družba zagotavljajo, da zaposleni v revizijski družbi kakovostno opravljajo svoje delo in so pri tem dosledni. Namen zunanega nadzora nad kakovostjo revidiranja pa je presoja učinkovitosti teh mehanizmov tako na ravni revizijske družbe kot tudi pooblaščenega revizorja. Med vsemi računovodskimi poklici, je poklic revizorja najbolj zakonsko reguliran in nadziran. Nadzor nad izvajanjem računovodskih poklicev, ki jih usmerja zasebni interes, se izvaja na trgu prek ponudbe in povpraševanja, zaradi česar je še toliko pomembnejše zakonsko regulirati nadzor nad kakovostjo opravljanja revizijske dejavnosti z namenom zagotavljanja ohranjanja delovanja revizijske stroke v skladu z javnim interesom (Zaman & Hočevar, 2009, str. 77).

3 ZUNANJI NADZOR NAD KAKOVOSTJO REVIDIRANJA

Revizorji morajo pri svojem delovanju dosledno uporabljati MSR, saj predstavljajo sodila za ugotavljanje dejanske kakovosti revidiranja. Vendar njihovo upoštevanje še ne zagotavlja, da je bila revizija dejansko kakovostno izvedena. Revizor lahko revizijske postopke izvede v skladu z zahtevami MSR in v končni fazi izda mnenje o skladnosti računovodskih izkazov z računovodskim okvirom, čeprav morda ne izkazujejo pošteno predstavitev stanja v podjetju. Upoštevati je namreč potrebno, da je revizor lahko premalo preučil problematiko, se pri delu ni posvetoval z zunanjim veščakom, ko bi bilo to potrebno ali je celo zmanjšal obseg revizijskih postopkov zaradi časovnega pritiska na rok izvedbe revizije oziroma izdaje revizorjevega poročila (Mihič, 2012, str. 22).

Namen izvajanja zunanjega nadzora nad kakovostjo revidiranja je preveriti, ali revizijske družbe in pooblaščen revizorji pri opravljanju storitev revidiranja ravnajo v skladu s pravili revidiranja in v tem smislu preverjajo dejansko kakovost izvedenih revizij. Zunanji nadzor kakovosti mora v skladu s četrtem poglavjem Priporočil Komisije EU o zagotavljanju kakovosti revidiranja za obvezne revizije v EU z dne 15. november 2000 (angl. *Commission Recommendation of 15 November 2000 on quality assurance for the statutory audit in the European Union: minimum requirements*) obsegati oceno notranjega sistema zagotavljanja kakovosti v revizijski družbi v povezavi s preizkušanjem njegovega delovanja. Predmet nadzora je preizkušanje kakovosti pridobljenih revizijskih dokazov, skladnost izvedenih postopkov s pravili revidiranja ter izpolnjevanje etičnih zahtev s poudarkom na zagotavljanju neodvisnosti revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev.

Izvajanja zunanjega nadzora nad kakovostjo revidiranja lahko v skladu s priporočili EU poteka v dveh oblikah (Šulc, 2006, str. 9):

- »monitoring« kjer gre za zunanje zagotavljanje kakovosti, ki ga izvajajo zato usposobljeni strokovnjaki, zaposleni v strokovnih institucijah in
- »peer review«, kjer zunanji nadzor nad obvladovanjem kakovosti izvajajo za to izbrani registrirani revizorji, vendar pod okriljem in nadzorom strokovne institucije.

Obliko nadzora, v katerem nadzor opravlja stroka nad stroko, pojmuje samoregulacija, katere glavna pomanjkljivost je, da je ne moremo obravnavati kot neodvisen nadzor. S pojavom računovodskih škandalov se je izkazalo, da vrsta stanovskega nadzora stroke nad stroko ne zadostuje. Naraščala je težnja po ločitvi funkcije nadzora od stroke, saj je prevladalo zavedanje, da je neodvisen nadzor nujen za zagotavljanje visoke kakovosti revidiranja (Lennox in Pittman, 2010, str. 84).

3.1 Razvoj javnega nadzora nad revidiranjem

Z uveljavitvijo Sarbanes-Oxleyjevega zakona v ZDA je bil leta 2003 ustanovljen Odbor za nadzorovanje javnih računovodskih podjetij (angl. *Public Company Accounting Oversight Board*, v nadaljevanju PCAOB), ki je uveljavil neodvisen nadzor. Vse več raziskovalcev odtelej proučuje razlike med novo uvedenim sistemom javnega nadzora in nekdanjo samoregulacijo revizijskega dejavnosti (Zaman & Hočevar, 2009, str. 79) in njegove učinke na izboljšanje kakovosti revidiranja (Lennox & Pittman, 2010, str. 85).

Anantharaman (2007) je ugotovil, da so revizijske družbe, ki so izvajale medsebojni nadzor, prejela boljša mnenja o kakovosti s strani izvajalcev medsebojnega nadzora kot s strani PCAOB. DeFond (2010) pravi, da imajo izvajalci javnega nadzora v primerjavi z nekdanjim sistemom samoregulacije možnost uporabe disciplinskih ukrepov v obliki visokih kazni za revizijske družbe oziroma prijave drugim organom pregona, kar jim omogoča uveljavljanje strožjih standardov kakovosti. Ravno iz tega razloga imajo revizijske družbe motiv k izboljšanju kakovosti revidiranja (v Zaman & Hočevar, 2009, str. 78–80).

V EU je bil javni nadzor nad kakovostjo revidiranja uveljavljen z Revizijsko direktivo kot posledica spoznanja, da le neodvisen zunanji nadzor nad kakovostjo revidiranja širši javnosti daje zadostno zagotovilo, da revizorji svoje delo opravljajo v skladu s pravili revidiranja in etičnimi standardi. To pa je nujno za uresničitev končnega cilja aktivnosti EU, ki je povrnitev zaupanja v revizijsko stroko.

3.1.1 Razvoj javnega nadzora v EU

Revizijska direktiva določa delovanje organa za javni nadzor nad revidiranjem kot nadzornega organa nad revizorji in revizijskimi družbami ter uvaja dodatna strokovna merila za nadzor nad kakovostjo dela revizorjev in revizijskih družb. V 32. členu določa, da mora biti organ javnega nadzora samostojen ter neodvisen od revizorjev in revizijskih družb. Poudarek je tudi na zagotavljanju neodvisnega financiranja, po katerem nadzorni organ ni pod vplivom revizorjev in revizijskih družb.

Direktiva organu javnega nadzora pri opravljanju nadzora dodeljuje končno odgovornost za ustrezen javni nadzor in poudarja nujnost uveljavitve najvišjih etičnih standardov pri revidiranju. Revizorji bi morali delovati v skladu s poklicno etiko, ki naj bi zagotavljala ustrezno zastopanje javnega interesa, neoporečnost in nepristranskost, strokovno usposobljenost in primerno skrbnost.

Revizijska direktiva v državah EU dovoljuje dva načina ureditve javnega nadzora nad kakovostjo revidiranja. Prva oblika nadzora je, da nadzor nad revizorji in revizijskimi družbami na prvi stopnji izvaja revizijska stroka (revizijska zbornica, inštituti), ki je pod nadzorstvom neodvisnega javnega organa. Strokovni organ nadzora skrbi za nadzor nad stroko, zadolžen je za oblikovanje standardov, podeljevanje licenc, izobraževanje in usposabljanje, sankcioniranje in zagotavljanje

kakovosti. Organ javnega nadzora prevzema končno odgovornost za izvajanje javnega nadzora kakovosti in ima pristojnost prevzema vseh potrebnih podatkov od revizijskih institucij za izvajanje javnega nadzora. Pri tem lahko oblikovane sklepe zavrne ali jih spremeni oziroma jih pošlje v ponovno obravnavo. Poleg tega pa ima tudi možnost samostojnega nadzora kakovosti v revizijski družbi.

Druga oblika nadzora je neposredno izvajanje javnega nadzora nad revizorji in revizijskimi družbami, pri katerem pristojne inštitucije regulirajo in nadzirajo dejavnost revizije ter sodelujejo pri postavljanju pravil in standardov.

Predlog uredbe prinaša nove zahteve, med katerimi je tudi prenos nadzora nad revizorji iz Evropske skupine revizorskih nadzorstvenih organov (angl. *European Group of Auditor's Oversight Bodies*) na Evropski organ za vrednostne papirje in trge (angl. *European Securities and Markets Authority*, v nadaljevanju ESMA). ESMA, Evropski bančni organ (angl. *European Banking Authority*) ter Evropski organ za zavarovanja in poklicne pokojnine (angl. *European Insurance and Occupational Pensions Authority*) morajo na področju revizije sodelovati v okviru skupnega odbora. ESMA bo morala v skladu s predlogom Uredbe ustanoviti stalni notranji odbor, v katerega bodo morali biti vključeni vsaj nacionalni pristojni organi. Predlog uredbe uvaža tudi t.i. »Evropsko potrdilo o kakovosti« z namenom povečanja prepoznavnosti, priznavanja in ugleda revizijskih družb, ki so sposobna izvajati visokokakovostne revizije subjektov javnega interesa. ESMA bo v tem delu morala pripraviti zahteve za pridobitev potrdila kakovosti (Evropska komisija, 2011b, 46., 49. in 50. člen).

3.1.2 Razvoj javnega nadzora v Sloveniji

Nadzor nad revizorji in revizijskimi družbami je v Sloveniji od leta 1994 do sprejema ZRev-2 izvajal Inštitut. Ustanovitev Inštituta je bila izvedena v skladu z določili Zakona o revidiranju, sprejetem julija 1993. Po ustanovitvi so bili sprejeti prvi temeljni akti, ki so opredeljevali delovanje revizijske stroke v Sloveniji (Kodeks poklicne etike zunanjega revizorja, Temeljna revizijska načela, Navodila za delovanje revizijskih družb in drugi).

Prvi Zakon o revidiranju je bil v Sloveniji sprejet leta 1993 z namenom, da uredi revidiranje računovodskih izkazov pravnih oseb s sedežem v Republiki Sloveniji. Pred vstopom Slovenije v EU je ta zakon nadomestil novi Zakon o revidiranju-1 (Ur. l. RS, št. 11/2001, v nadaljevanju ZRev-1), ki je podrobneje uredil posamezna področja in se v celoti uskladi z Osmo direktivo. Glede na prisotne nevarnosti konflikta interesov zaradi majhnosti slovenskega prostora je ZRev-1 številna področja uredil podrobneje, kot je to zahtevala Osmo direktiva. ZRev-2 ni spremenil obsega dela in javnih pooblastil, ki jih je imel Inštitut že po ZRev-1, ampak je ustanovil dodaten neodvisen organ javnega nadzora, Agencijo. ZRev-2 je s tem odpravil tudi pomanjkljivosti, ki so se pokazale pri izvajanju prvotnega zakona, predvsem pa zagotavlja več neodvisnega nadzora nad delom revizije.

V Sloveniji je uveljavljen »monitoring« sistem nadzora, ki ga priporoča tudi Komisija EU. Do uveljavitve ZRev-2 je zunanji nadzor nad delom revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev izvajal Inštitut. Obseg nadzora je vključeval pregled poročil revizijskih družb in posamezne revizijske posle. Nadzor se je izvajal na sedežu revizijske družbe in zajemal pregled vse zbrane dokumentacije in dokazil, na katerih je temeljilo revizijsko poročilo. Zaradi uvajanja javnega nadzora nad revidiranjem, je bila z ZRev-2 ustanovljena Agencija, ki zagotavlja javni nadzor nad revidiranjem.

3.2 Pristojnost izvajanja zunanjega nadzora nad revidiranjem v Sloveniji

Po uveljavitvi ZRev-2 je nadzor v letu 2009 in 2010 potekal postopkovno in vsebinsko na enak način, kot je v prejšnjih letih potekal nadzor na podlagi ZRev-1. Nadzor nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev izvaja Inštitut, sprememba glede na ZRev-1 pa je izdaja ukrepov nadzora, za katere je po ZRev-2 pristojna izrekat samo Agencija, ki izvaja javni nadzor nad revidiranjem.

3.2.1 Slovenski inštitut za revizijo

Inštitut opravlja nadzor z namenom preverjanja, ali je revizijska družba oziroma pooblaščen revizor pri opravljanju revizije ravnal v skladu s pravili revidiranja. Organi Inštituta so svet inštituta, direktor inštituta, revizijski in strokovni svet.

Svet Inštituta ima devet članov, pet jih imenujejo osebe, vpisane v register pri Inštitutu, po enega pa ustanovitelj, minister za finance, minister za gospodarstvo in delavci Inštituta. Člani sveta se imenujejo za dobo štirih let in so po preteku mandata lahko ponovno imenovani. V okviru upravljanja Inštituta svet Inštituta sprejema statut in druge splošne akte za delovanje Inštituta, sprejema programe dela in razvoja ter spremlja njihovo izvajanje, določa načrt poslovanja in sprejema letno poročilo Inštituta, oblikuje in predlaga tarifo in cene za storitve, ki jih opravlja Inštitut, ter opravlja druge naloge, določene s statutom.

Direktor Inštituta je imenovan s strani sveta Inštituta. Njegova funkcija zajema zastopanje in vodenje poslovanja Inštituta. Pogoj za imenovanje opravljanja funkcije direktorja, je pridobljen naziv pooblaščen revizor ter potrebne lastnosti in izkušnje za vodenje Inštituta.

Revizijski svet je organ Inštituta, ki je odgovoren za nadzor kakovosti revizijskega dela na prvi stopnji in opravlja strokovne naloge, povezane z razvojem revizijske stroke. Revizijski svet ima sedem članov. Direktor Inštituta je po funkciji član revizijskega sveta, štirje člani revizijskega sveta morajo imeti dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, ostala dva člana – predstavnika zainteresirane javnosti – pa morata imeti ustrezna strokovna znanja in izkušnje s področja računovodstva in financ.

Revizijski svet odloča o izdaji in odvzemu dovoljenj za opravljanje dejavnosti revidiranja, odloča v postopkih nadzora nad kakovostjo revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev, sprejema

pravila revidiranja, določa pogoje za pridobitev potrdil o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja ter pripravi strateški in letni načrt nadzora nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji, ki ga mora potrditi še Agencija.

Strokovni svet ima devet članov, od katerih jih osem imenujejo osebe, ki so pridobile kateregakoli od strokovnih nazivov, ki jih podeljuje Inštitut, enega člana pa iz vrst univerzitetnih delavcev po predhodnem soglasju visokošolskih ustanov imenuje ministrstvo, pristojno za visoko šolstvo.

Naloge strokovnega sveta se nanašajo na pooblašcene ocenjevalce vrednosti, obsegajo pa izdajo in odvzem dovoljenj, postopke nadzora, sprejem pravil ocenjevanja vrednosti, določanja pogojev za pridobitev nazivov ter pripravo načrta nadzora nad pooblaščenimi ocenjevalci. Poleg tega strokovni svet sprejema tudi računovodske in poslovno - finančne standarde ter pravila notranjega revidiranja in revidiranja informacijskih sistemov.

Inštitut je med drugim pristojen za sprejem in objavo strokovnih pravil, določanje strokovnih znanj in izkušenj, potrebnih za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, izdajo in odvzem dovoljenj ter opravljanje nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb, pooblaščenih revizorjev in ocenjevalcev vrednosti na prvi stopnji.

Zaradi zagotovitve javnosti in preglednosti ter zaščite interesov uporabnikov Inštitut vodi registre revizijskih družb, pooblaščenih revizorjev, pooblaščenih ocenjevalcev, revizijskih družb tretjih držav in drugih oseb, ki so pridobile strokovne nazive od Inštituta. Registri so v elektronski obliki objavljeni na spletnih straneh Inštituta.

3.2.2 Agencija za javni nadzor nad revidiranjem v Sloveniji

Agencija je bila ustanovljena z ZRev-2, ki je v slovenski zakonodajni okvir prenesel Revizijsko direktivo in izpolnil njeno zahtevo po določitvi nacionalnega nadzornika nad delom revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev.

Organa Agencije sta strokovni svet in direktor. Člane strokovnega sveta in direktorja imenuje in razrešuje Vlada Republike Slovenije na predlog ministra za finance. Prva direktorica Agencije in člani strokovnega sveta so bili imenovani decembra 2008. Za direktorja Agencije in člana strokovnega sveta ZRev-2 je lahko imenovana samo oseba, ki ima ugled neodvisnega strokovnjaka in razpolaga z ustreznim znanjem s področja revidiranja. Strokovni pogoji, ki jih mora izpolnjevati kandidat so med drugim tudi strokovne izkušnje na področju računovodstva, revizije, financ ali prava, ki jih opredeljuje delo na navedenih področjih v obdobju najmanj 8 let.

Neodvisnost Agencije od revizorjev in revizijskih družb je potrebna zaradi preprečevanja konflikta interesov, da je revizor na eni strani povezan z revidirano družbo ali da je nadzornik nad revizorjem kakorkoli povezan bodisi z revidirano družbo, pooblaščenim revizorjem ali revizijsko družbo. Neodvisnost je v ZRev-2 zagotovljena z določitvijo pogoja, po katerem kandidat za

direktorja oziroma člana strokovnega sveta ne sme biti zaposlen pri Inštitutu oziroma ne sme biti član kateregakoli organa Inštituta. Ravno tako ZRev-2 določa, da kandidat vsaj tri leta pred imenovanjem (ZRev-2, 20. člen):

- ni izvajal obveznih revizij,
- ni imel volilnih pravic v revizijski družbi,
- ni bil član upravnega ali poslovnega organa v revizijski družbi in
- ni bil zaposlen v revizijski družbi ali bil kako drugače povezan z njo.

Direktor Agencije je po funkciji tudi predsednik strokovnega sveta. Člane strokovnega sveta Agencije, ki so imenovani za obdobje šestih let, predlagajo naslednje institucije: Agencija za trg vrednostnih papirjev, Banka Slovenije, Agencija za zavarovalni nadzor, Inštitut, Ljubljanska borza, Ministrstvo za finance Republike Slovenije, Ministrstvo za gospodarstvo Republike Slovenije ter Univerza v Ljubljani ali Univerza v Mariboru.

Strokovni svet obravnava splošna vprašanja kakovosti revidiranja, preučuje pobude drugih nadzornih organov (na primer Agencija za trg vrednostnih papirjev) za izboljšanje kakovosti računovodskega poročanja in revidiranja, daje mnenje na predlog strateškega letnega načrta dela Agencije ter obravnava druga strokovna vprašanja s področja dela Agencije.

Osebe, ki vodijo postopke izvajanja nadzora nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji, morajo izpolnjevati pogoje, ki jih določa ZRev-2 v 17. členu. Pomembno je, da so izvajalci nadzora pri izvajanju postopka nepristranski in neodvisni od revizijske družbe, ki je predmet nadzora ter med njimi ni navzkrižja interesov.

Agencija je skladno z določbami ZRev-2 tudi prekrškovni organ, ki odloča o prekrških in izreka globe. Odloča v postopkih nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev ter izreka ukrepe nadzora. V sodelovanju z Inštitutom pa na podlagi dobre prakse lahko oblikuje priporočila za zagotovitev kakovosti izvajanja revizij posameznih vrst gospodarskih družb.

3.3 Postopek javnega nadzora v Sloveniji

Nadzor nad zagotavljanjem kakovosti dela revizijskih družb opravljata Agencija (posredno in neposredno) in Inštitut (neposredno) z namenom preverjanja, ali revizijske družbe in pooblaščenih revizorji pri opravljanju storitev revidiranja ravnajo v skladu s pravili revidiranja. Nadzor nad zagotavljanjem kakovosti dela revizijskih družb in revizorjev se zagotavlja (Majič, 2010, str. 3–4):

- s preverjanjem, ali posamezni subjekti izpolnjujejo pogoje za izdajo dovoljenja za opravljanje revidiranja,
- s sprotnim preverjanjem, ali pooblaščenih revizorji in revizijske družbe izpolnjujejo pogoje za vpis v ustrezne registre,

- s spremljanjem, zbiranjem in preverjanjem poročil in obvestil revizijskih družb in drugih oseb, ki so po določbah ZRev-2 oziroma drugih zakonov dolžne poročati Inštitutu in/ali Agenciji oziroma ju obveščati o posameznih dejstvih in okoliščinah,
- z opravljanjem pregledov poslovanja revizijskih družb,
- z izrekanjem ukrepov nadzora po ZRev-2.

3.3.1 Metodologija izbora revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev

ZRev-2 določa merila za izbor revizijskih družb, ki so predmet nadzora, po katerih mora biti revizijska družba, ki izvaja obvezne revizije gospodarskih subjektov, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organiziran trg vrednostnih papirjev, katerekoli države članice zajeta v nadzor poslovanja najmanj vsaka 3 leta. V razponu najmanj 6 let pa se mora opraviti pregled poslovanja ostalih revizijskih družb (ZRev-2, 74. člen, 3. odstavek).

Nadzor nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji izvede Inštitut na podlagi Načrta opravljanja nadzorov nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji, ki ga sprejme Revizijski svet Inštituta, soglasje nanj pa daje strokovni svet Agencije.

Inštitut opravlja neposredni nadzor kakovosti nad vsemi pooblaščenimi revizorji v revizijski družbi. Pri izboru revizijskih poslov, ki so predmet nadzora, pa se upošteva pomembnost revizijskih subjektov, enakomernost zajetja gospodarskih panog in regij ter zaznano stopnjo tveganja, povezano s kakovostjo opravljene revizije in spoštovanje etičnih načel (Inštitut, 2011a, str. 9–10).

Poleg rednih nadzorov, ki jih izvaja Inštitut, pa ima Agencija pristojnost izvedbe t.i. »izrednih nadzorov«. Predmet nadzora so lahko revizijske družbe oziroma pooblaščeni revizorji, pri katerih so ugotovljeni naslednji indikatorji tveganja kakovosti revidiranja (Merila za sestavljanje strateškega in letnega načrta preverjanja kakovosti revidiranja pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb (v nadaljevanju Merila), 2009, str. 1–3):

- kakovost in količina porabljenih dejavnikov,
- standard kakovosti revidiranja v revizijski družbi oziroma ugled revizijske družbe,
- ugotovljene nepravilnosti pri pregledu kakovosti v preteklosti,
- zaznana stopnja tveganja,
- delež pritrdilnih mnenj v posamezni revizijski družbi,
- cena revizijskih storitev, zaračunanih s strani revizijske družbe,
- število revizijskih poročil, podpisanih s strani enega pooblaščenega revizorja,
- število zaposlenih na enega pooblaščenega revizorja v posamezni revizijski družbi,
- izvajanje notranjega nadzora nad kakovostjo delovanja revizijski družbe,
- neodvisnost revizijske družbe in pooblaščenega revizorja,
- druge storitve, ki jih revizijska družba opravlja za naročnika revizije,
- pomembnost naročnikov revizijske družbe,
- novoustanovljene revizijske družbe,
- spoštovanje etičnih načel.

Izmed navedenih kriterijev izbora se posebna pozornost namenja ugledu revizijske družbe ali pooblaščenega revizorja v javnosti. Poslanstvo Agencije je med drugim tudi ohranjanje visokega ugleda dejavnosti revidiranja ter zaupanje v verodostojnost objavljenih finančnih informacij s strani širše javnosti. Izražen dvom v kakovost revizijske družbe tako postane najpomembnejši kriterij pri izbiri za nadzor. Pri izbiri za nadzor je pozornost usmerjena tudi v revizijske družbe in pooblašcene revizorje, pri katerih so bile v preteklosti že ugotovljene nepravilnosti pri pregledu kakovosti dela, zaradi verjetnosti ponovne kršitve pravil revidiranja.

Pod drobnogled pa so zajete tudi revizijske družbe, katerih subjekti revidiranja predstavljajo t.i. »pomembnega naročnika« z vidika njegove velikosti, organizacije strukture ali delovanja v tvegani panogi z vidika posebnosti v računovodenju oziroma revidiranja. V zadnjih nekaj letih se v strukturi tveganih panog pojavljajo predvsem gradbeništvo, telekomunikacije, banke, zavarovalnice in podobno (Agencija, 2012, str. 13). Pomemben dejavnik pri izbiri je tudi raven zahtevnosti revidiranja zaradi odmevnosti ali pritiskov v javnosti. Mogoče je namreč pričakovati, da je bil v tovrstnih primerih izveden tudi pritisk na revizijsko družbo ali pooblaščenega revizorja po izdaji neprilagojenega revizijskega mnenja.

Agencija v posamezni revizijski družbi preverja tudi delež neprilagojenih (pritrtilnih) mnenj v vseh mnenjih. Kriterij namreč predvideva občutljivost posameznega pooblaščenega revizorja za vpliv posloводства na izdajo neprilagojenega revizorjevega mnenja, kljub temu, da obstajajo okoliščine, o katerih bi revizor moral obvestiti pristojne za upravljanje oziroma zainteresirano javnost.

Nadzor nad količino porabljenih dejavnikov zajema pregled sestave revizijske skupine in porabljene delovne ure za izvedbo revizije. Agencija preverja izpolnjevanje zahteve 39. člena ZRev-2, po katerem mora biti pooblaščen revizor, ki podpiše revizijsko poročilo pri revidiranju udeležen najmanj 15 % skupnega delovnega časa. Kakovost se zagotavlja tudi z zagotavljanjem udeležbe članov delovne skupine, ki imajo več kot dve leti delovnih izkušenj (najmanj 60 % delovnega časa) in ostalega osebja (največ 25 % delovnega časa). Podatke o porabi ur članov revizijske skupine Agencija spremlja z obravnavo letnih poročanj revizijskih družb, ki morajo v skladu z 77. členom Z-Rev2 poročati o številu načrtovanih in porabljenih ur za vsakega člana delovne skupine za vsak posamezen revizijski posel za obdobje od 16. maja preteklega leta do 15. maja tekočega leta.

Večje število zaposlenih na enega pooblaščenega revizorja kaže na vprašljivost kakovosti izvedenega revizijskega posla, saj obstaja verjetnost, da pooblaščen revizor glede na obseg vseh poslov revizijske družbe ne bo mogel zagotoviti zahtevane udeležbe pri posameznem revizijskem poslu. S tem pa bo onemogočen ali bistveno skrajšan učinkovit nadzor nad potekom revizijskega procesa, ki je pomemben element obvladovanja kakovosti revidiranja. Iz istega razloga se pri izbiri revizijskih družb za nadzor upošteva tudi dejavnik števila podpisanih revizijskih mnenj, s strani enega pooblaščenega revizorja. Predmet obravnave je predvsem, ali je pooblaščen revizor zagotovil zadosten okvir časa za vsak revizijski posel, za katerega je izdal revizorjevo mnenje.

Element tveganja je predvsem visoko število izdanih revizijskih mnenj s strani enega pooblaščenega revizorja glede na razpoložljiv časovni okvir izvajanja vseh revizijskih poslov.

Pomemben kriterij predstavljajo tudi nadpovprečno nizke cene revizijskih storitev, saj kaže na verjetnost, da je revizijska družba zasebni interes postavila pred interesom javnosti. Možno je namreč pričakovati, da je revizijska družba v želji po realizaciji čim višjega zaslужka sprejela revizijski posel za (nadpovprečno) nižjo ceno. Pri tem posledično obstaja verjetnost, da pri izvajanju revizije ni bil zagotovljen ustrezen časovni okvir za izvedbo zahtevanega obsega revizijskih postopkov ali je bila strokovna sestava delovne skupine bistveno oslabiljena in tako ni omogočala kakovostne izvedbe revizije.

Agencija opravlja tudi nadzore na podlagi pobude tretje osebe, ki mora pisno izraziti upravičen dvom, da revizijska družba ni izvajala storitev revidiranja v skladu s pravili revidiranja. O upravičenosti posamezne prijave presoja in odloča strokovna služba Agencije na osnovi utemeljitve oziroma predloženih dokazil k pobudi za opravljanje nadzora (Agencija, 2011b, str. 5).

3.3.2 Postopek javnega nadzora nad revizijskimi družbami

Nadzorni organ opravlja nadzor nad zagotavljanjem kakovosti dela revizijskih družb z namenom preverjanja, če revizijska družba pri opravljanju revidiranja ravna v skladu s pravili revidiranja. Postopek javnega nadzora nad revizijskimi družbami vključuje pregled sistema obvladovanja kakovosti znotraj revizijske družbe in preveritev neodvisnosti pooblaščenih revizorjev. Pregled sistema obvladovanja kakovosti znotraj revizijske družbe vključuje ugotavljanje, ali ima revizijska družba vzpostavljene ustrezne usmeritve in postopke za prevzemanje odgovornosti, povezane z zagotavljanjem kakovosti revidiranja in spoštovanjem etičnih zahtev.

Predmet nadzora so tudi usmeritve in postopki, ki jih je revizijska družba sprejela pri procesu ohranjanja razmerij z naročniki ter oblikovanju delovnih skupin, predvsem pa izvajanje poslov v skladu s pravili revidiranja. Izid nadzora je tudi ocena primernosti, uspešnosti in izvajanja sprejetih usmeritev in postopkov v zvezi z ureditvijo obvladovanja kakovosti revidiranja.

Poleg neposrednega nadzora nad revizijskimi družbami, Agencija opravlja tudi posredni nadzor spoštovanja določb ZRev-2 na podlagi pregleda iz obveznega letnega in mesečnega poročanja revizijskih družb ter objave preglednega poročila na podlagi 79. člena ZRev-2. Nadzor zajema tudi oceno kakovosti in količine porabljenih dejavnikov za namen izvedbe posla. V tem smislu nadzorni organ obravnava sestavo revizijske skupine in opravljenih delovnih ur, ki jih v nadaljevanju primerja z oblikovano ceno revizijske storitve. S preveritvijo letnih poročanj revizijskih družb Agencija preverja število načrtovanih in porabljenih ur za vsakega člana revizijske skupine pri posameznem revizijskem poslu. Na podlagi mesečnega poročanja pa se nadalje preveri upoštevanje priporočila Agencije glede zagotavljanja kakovosti revidiranja, ki se nanaša na priporočljivi obseg delovnega časa in sestave delovne skupine. Preuči se tudi število revizijskih poročil, ki jih je podpisal posamezni pooblaščen revizor, in pregleda sklenitev pogodb o revidiranju.

Postopek nadzora se začne z izdajo pooblastila izvajalcem nadzora, ki jih za opravljanje pregleda pooblasti Inštitut ali direktor Agencije. Zahteva za pregled mora biti revizijski družbi, ki je predmet nadzora, vročena najmanj osem dni pred začetkom pregleda. Zahteva za pregled se lahko vroči subjektu nadzora tudi ob začetku opravljanja pregleda, če se oceni, da drugače namena pregleda ne bi bilo možno doseči. Zahteva mora obsegati določno navedbo dokumentacije ter evidenc, ki so predmet pregleda, nadzorni organ pa lahko med opravljanjem pregleda zahtevo za pregled tudi dopolni.

Izvajalcu nadzora mora biti omogočen pregled poslovanja na sedežu subjekta nadzora. Omogočen mora biti pregled vseh razpoložljivih evidenc, spisov in druge dokumentacije v skladu z namenom nadzora. Med postopkom opravljanja nadzora lahko nadzorni organ zahteva od subjekta nadzora poročila in informacije o zadevah, pomembnih za opravljanje nadzora.

Po opravljenem nadzoru se sestavi zapisnik, ki mora biti subjektu nadzora poslan v osmih dneh od zaključka nadzora. Subjekt nadzora ima v roku, ki je določen v zapisniku (običajno 15 dni) pravico dodati na zapisnik pripombe. Ugotovitve nadzora, pri katerih so ugotovljene kršitve pravil revidiranja, obravnava Revizijski svet Inštituta, ki pripravi priporočila v zvezi z ugotovljenimi pomanjkljivostmi. Priporočila vsebujejo tako morebitne kršitve, vsebovane v strokovnem mnenju, kot tudi manjše pomanjkljivosti, ki jih strokovno mnenje ne vsebuje. Inštitut po tej fazi nadzora izroči vso dokumentacijo nadzora Agenciji, ki odloča o morebitni sankciji.

Agencija lahko revizijski družbi izreče ukrep odprave kršitev, odreditev dodatnih ukrepov ali izda odločbo o odvzemu dovoljenja. Razlogi za izdajo odredbe o odpravi kršitev nastanejo, ko revizijska družba (ZRev-2, 81. člen):

- izvaja storitve revidiranja v pravni osebi, kljub ugotovljenemu dvomu v neodvisnost in nepristranskost revidiranja,
- opravlja dejavnost, ki je po ZRev-2 ne bi smela,
- organizirana kot delniška družba, ne izda imenskih delnic,
- krši obveznosti poročanja ali obveščanja,
- v treh mesecih po koncu vsakega poslovnega leta na svojih spletnih straneh ne objavi preglednega poročila,
- ne izpolnjuje več kateregakoli pogoja za izdajo dovoljenja za opravljanje storitev revidiranja,
- krši druga pravila o revidiranju.

V odredbi o odpravi kršitev, ki jo izda Agencija, se določi tudi rok za odpravo kršitev. V tem roku mora revizijska družba odpraviti ugotovljene kršitve in Agenciji dostaviti poročilo o sprejetih ukrepih za odpravo kršitev.

Razlogi za odvzem dovoljenja za opravljanje storitev revidiranja nastanejo v primeru, ko je revizijska družba pridobila dovoljenje za opravljanje storitev revidiranja z navajanjem neresničnih podatkov. Odvzem se opravi tudi v primeru, ko revizijska družba ne razreši člana oziroma članov uprave oziroma pristojnega organa družbe, v roku, ki ga je odredila Agencija ali v primeru,

ko tudi novo imenovani člani uprave v roku dveh mesecev ne odpravijo kršitev in opravijo dodatnih ukrepov, ki jih je naložila Agencija.

Agencija z odločbo o odvzemu dovoljenja lahko hkrati izreče, da se odvzem dovoljenja ne bo izvršil (pogojni odvzem), če revizijska družba v preizkusni dobi, ki jo določi Agencija (od šest mesecev do dve leti) ne bo storila nove kršitve, zaradi katere bi ji bilo mogoče odvzeti dovoljenje. Če revizijska družba v preizkusni dobi stori novo kršitev, ji Agencija dovoljenje odvzame.

3.3.3 Postopek javnega nadzora nad pooblaščenimi revizorji

Neposredni nadzor nad pooblaščenimi revizorji¹² se opravi v okviru nadzora nad revizijsko družbo. Nadzor nad kakovostjo se opravi s pregledom celotne revizijske dokumentacije, ki se nanaša na opravljeno revidiranje pri najmanj enem naročniku v obdobju od zadnjega opravljenega nadzora. Preverja se skladnost revizijskih postopkov, ki so bili opravljeni za namen izdaje mnenja, s pravili revidiranja. V postopku nadzora nad pooblaščenimi revizorji lahko Agencija izreče ukrep odreditve odprave kršitve, opomin, pogojni odvzem dovoljenja ali odvzem dovoljenja (ZRev-2, 53. člen).

Agencija lahko odvzame dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, če ugotovi, da je bilo dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja pridobljeno z navajanjem neresničnih podatkov oziroma je bil pooblaščen revizor pravnomočno obsojen za kaznivo dejanje zoper premoženje oziroma gospodarstvo, pri tem pa kazen še ni bila izbrisana iz kazenske evidence.

Dovoljenje se odvzame tudi v primeru, ko pooblaščen revizor pri izvajanju revidiranja krši prepoved, določeno v drugem odstavku 45. člena ZRev-2, ki se nanaša na nedovoljeno neprekinjenost opravljanja revizije računovodskih izkazov kot ključnega partnerja, naložb v tej pravni osebi in povezanost s pravno osebo. Zaradi navedenega bi namreč obstajal dvom v revizorjevo neodvisnost in nepristranskost pri izdaji mnenja o resničnosti in poštenosti revidiranja računovodskih izkazov.

Osnova za odvzem dovoljenja je tudi ravnanje v nasprotju z 46. členom ZRev-2, ki pooblaščenemu revizorju prepoveduje prevzem vodstvenega položaja v revidirani pravni osebi pred potekom obdobja najmanj dveh let po tem, ko je prenehal sodelovati pri revizijskem poslu kot pooblaščen revizor. Nadalje se dovoljenje odvzame, če je ugotovljeno, da je pooblaščen revizor kršil pravila revidiranja in je zaradi tega revizorjevo poročilo, ki ga je podpisal, pomanjkljivo ali celo zavajajoče, in če je pooblaščen revizor kršil dolžnost varovanja zaupnih podatkov.

Pogoji za odvzem dovoljenja so izpolnjeni tudi v primeru, ko pooblaščen revizor ponavljajoče krši druge določbe ZRev-2 ali druge zakone in predpise, ki urejajo revidiranje, tako da mu je bil zaradi tovrstnih kršitev že dvakrat izrečen opomin.

¹² Dejansko gre v tem primeru za nadzor nad ključnimi revizijskimi partnerji, ki so odgovorni za posamezen posel.

Začetek postopka za izrek opomina omogoča pooblaščenemu revizorju (ZRev-2, 139. člen), da se v tridesetih dneh od vročitve odločbe o začetku postopka za izrek opomina, izjavi o razlogu za začetek postopka. V izjavi o razlogu za začetek postopka izreka opomina, lahko pooblaščen revizor navaja dejstva, iz katerih izhaja, da izrek opomina ni utemeljen in predloži tudi (listinske) dokaze, s katerimi dokazuje obstoj takih dejstev. Če izhaja, da ravnanja, zaradi katerih je bila izdana odločba o začetku postopka za odvzem dovoljenja, nimajo znakov razloga za odvzem, oziroma na podlagi predloženih dokazov ni mogoče dokazati, da je bilo dejansko izvedeno ravnanje za odvzem dovoljenja, nadzorni organ ustavi postopek za odvzem dovoljenja (ZRev-2, 142. člen).

Agencija lahko hkrati z odločbo o odvzemu dovoljenja izreče, da se odvzem dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja ne bo izvršil, če navedeni v obdobju, ki ga določi Agencija ne bo storil nove kršitve, zaradi katere je mogoče odvzeti dovoljenje oziroma izreči opomin. Obdobje, ki ga določi Agencija pri tem ne sme biti krajše od šestih mesecev oziroma daljše od dveh let. Tako določen pogojni odvzem dovoljenja Agencija prekliče, v kolikor se ugotovi, da je pooblaščen revizor v preizkusni dobi storil novo kršitev (ZRev-2, 55. člen).

Opomin se izreče pooblaščenemu revizorju, ki krši pravila revidiranja in ni pogojev, na podlagi katerih bi bil lahko izrečen ukrep za odvzem dovoljenja ali pogojni odvzem dovoljenja (ZRev-2, 56. člen). Vsi pravnomočni ukrepi so javno objavljeni v reviji Revizor in na spletni strani Slovenskega inštituta za revizijo.

4 ANALIZA IN KRITIČNI PREGLED OBVLADOVANJA KAKOVOSTI REVIDIRANJA V SLOVENIJI

Z analizo ugotovitev nadzora kakovosti dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev v Sloveniji zasledujem poglobljen cilj magistrskega dela, ki je analizirati obstoječe stanje kakovosti revidiranja v Sloveniji. Oceno dejanske kakovosti revidiranja bom temeljila na pravnomočnih ukrepih, izrečenih revizijskim družbam in pooblaščenim revizorjem v letih 2009 in 2010.

Ugotovitve nadzora Agencija in Inštitut predstavljata v letnih poročilih, Agencija pa dodatno objavlja tudi Poročilo o ukrepih Agencije, ki ga je za leti 2009 in 2010 objavila skupaj (v nadaljevanju Poročilo Agencije) (Agencija, 2011b).

Nadzor je, kot že obravnavano v tretjem poglavju magistrskega dela, v izbranem obdobju postopkovno in vsebinsko potekal na enak način kot v prejšnjih letih. Nadzor nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev je na prvi stopnji izvajal Inštitut, Agencija pa je s posredno in neposredno obliko nadzora nad kakovostjo izvajala javni nadzor na drugi stopnji. Obdobje preučevanja sem omejila na obdobje ustanovitve in delovanje Agencije, s katero je bil v Sloveniji vzpostavljen javni nadzor nad revidiranjem.

Inštitut je pri rednih nadzorih opravljanja nalog pooblaščenih revizorjev v tem obdobju opravil nadzor nad 48 pooblaščenimi revizorji, kar predstavlja 40 % delež nadziranih aktivnih pooblaščenih revizorjev¹³. Nadzor nad revizijskimi družbami je bil v preučevanem obdobju izveden v 15 revizijskih družbah, na dan 31. december 2010 pa je bilo pri Inštitutu registriranih 52 revizijskih družb (Inštitut, 2011a, str. 11).

Poleg nadzorov, ki jih na prvi stopnji opravlja Inštitut, Agencija izvaja tudi posredne nadzore izvajanja določb ZRev-2 na podlagi preverjanja obveznega letnega in mesečnega poročanja revizijskih družb. Predmet nadzora je preverjanje, ali revizijske družbe delujejo in poslujejo skladno z ZRev-2 ter Priporočilom 1 za zagotavljanje kakovosti revidiranja računovodskih izkazov. V letih 2009 in 2010 je Agencija opravila neposredni pregled poslovanja dveh revizijskih družb na podlagi Meril in nadzor nad opravljanjem nalog dveh pooblaščenih revizorjev (Agencija, 2011b, str. 7–11).

4.1 Postopki zoper revizijske družbe

Agencija je v letu 2009 začela štiri nadzorne postopke, v katerih je izdala revizijskim družbam odredbe o odpravi kršitev, v letu 2010 pa je bilo zoper revizijske družbe začelih 20 nadzornih postopkov. Na podlagi prejetih poročil revizijskih družb, v katerih so opisani ukrepi za odpravo kršitev ter priložene listine ali drugi dokazi, ki izkazujejo odpravo kršitev, so vse odredbe iz leta 2009 postale pravnomočne, pri treh odredbah, izdanih v 2010, pa je Agencija ugotovila, da kršitve niso nastale. V ostalih 17 primerih so odločbe o ugotovitvi odprave kršitev postale pravnomočne (Agencija, 2011b, str. 9–11).

4.1.1 Analiza izdanih odredb o odpravi kršitev v letu 2009

Odredbe o odpravi kršitev so se v letu 2009 v večini nanašale na kršitev 1. alineje drugega odstavka 39. člena ZRev-2, saj revizijske družbe pri revidiranju računovodskih izkazov niso zagotovile ustrezne udeležbe pooblaščenih revizorjev (najmanj 15 % delovnega časa), ki so podpisali revizorjeva poročila o računovodskih izkazih.

Odredba o odpravi kršitev je bila izdana tudi revizijski družbi, pri kateri je bilo ugotovljeno, da je opravljala revizijo pri subjektu revidiranja, pri katerem je bil solastnik revizijske družbe, hkrati tudi član nadzornega sveta te družbe. Podlaga za izrek odredbe je bil izkazan dvom v neodvisnost in nepristranskost revidiranja (ZRev-2, 45. člen, 1. odstavek, 5. točka). V isti revizijski družbi je bilo ugotovljeno, da revizijska družba za posamezen revizijski posel ni sklenila pogodbe o revidiranju (kršitev drugega odstavka 47. člena ZRev-2), nadalje pa je bilo pri dveh pogodbah o poslovnem sodelovanju ugotovljeno, da je revizijska družba neposredno vzpostavila finančni interes odgovornega pooblaščenega revizorja do naročnika revizijskega posla. S kršitvijo prvega

¹³ Aktivni pooblašчени revizorji so vsi pooblašчени revizorji, ki so redno ali pogodbeno zaposleni v revizijskih družbah in opravljajo revizije računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodne storitve. Na dan 31. december 2010 jih je bilo pri Inštitutu registriranih 120 (Poročilo o delu Inštituta, 2011, str. 11).

odstavka 44. člena ZRev-2 je bila povzročena nevarnost koristoljubja pri odgovornem pooblaščenem revizorju, s tem pa ogrožena njegova neodvisnost.

4.1.2 Analiza izdanih odredb o odpravi kršitev v letu 2010

V letu 2010 se je pet izdanih odredb o odpravi kršitev navezovalo na sklenitev pogodbe o revidiranju za posamezen posel. Pomanjkljivosti, ki so bile s tem v zvezi ugotovljene, so:

- revizijska družba je opravila revizijske postopke pred sklenitvijo pogodbe o revidiranju, kar je v nasprotju s prvim in drugim odstavkom 47. člena ZRev-2,
- pogodba o revidiranju ni vsebovala določb o sestavi revizijske skupine, podatkov o skupno načrtovanem času, cene storitve, razčlenjene po posameznih članih delovne skupine ter določila o končnem obračunu, ki so obvezne sestavine pogodbe o revidiranju v skladu s tretjim odstavkom 47. člena ZRev-2.

Dvema revizijskima družbama je bila izrečena odredba o odpravi kršitev, ker pri več revizijskih poslih nista zagotovili, da skupno število ur članov revizijske skupine, ki imajo manj kot dve leti delovnih izkušenj ne preseže 25 % delovnega časa, kot to določa 36. člen ZRev-2.

Odredba o odpravi kršitev zaradi kršitve 45. člena ZRev-2 je bila izrečena petim revizijskim družbam, ki so za istega naročnika izvajale revizijo računovodskih izkazov podjetij in obenem tudi revizijo stvarnega vložka, ki je po ZRev-2 storitev, ki lahko vpliva na postavke računovodskih izkazov. Odredba je bila tako izrečena revizijski družbi, ki je v letu 2007 za subjekt revidiranja opravila revizijo stvarnega vložka obvladujoče družbe in hkrati njenih računovodskih izkazov za leto 2008. Dodatno je za drugega naročnika opravljala storitev revidiranja računovodskih izkazov za leto 2008 in obenem izvedla revizijo stvarnega vložka zaradi pripojitve naročniku. Pri isti revizijski družbi so bile ugotovljene tudi kršitve določb 47. člena ZRev-2, saj družba s subjektom revidiranja ni sklenila pogodbe o revidiranju računovodskih izkazov za leto 2008, ostale pogodbe pa niso vsebovale obveznih sestavin v skladu s tretjim odstavkom 47. člena ZRev-2.

Zaradi kršitve 45. člena ZRev-2 je Agencija v letu 2010 izdala odredbo o odpravi kršitev tudi revizijski družbi, pri kateri je bilo ugotovljeno, da ni vzpostavila usmeritev in postopkov, namenjenih pridobivanju sprejemljivih zagotovil, da revizijska družba in njegovo osebje ohranjajo neodvisnost. Ugotovljeno je bilo namreč, da je članica revizijske skupine, ki je sodelovala pri revidiranju računovodskih izkazov naročnika za leto 2009 ter konsolidiranih računovodskih izkazov za leto 2009, prek svoje družbe pripravila poročilo o ocenjevanju lastniškega kapitala povezane družbe naročnika na dan 31. december 2009 ter poročilo o ocenjevanju vrednosti 51 % lastniškega kapitala povezane družbe naročnika na dan 31. december 2009. Pri tem ni bilo ugotovljeno zagotovilo, da je bila članica izločena iz revizijske skupine oziroma o njeni izločitvi ni bil izdan ustrezen dokument in arhiviran v revizijsko dokumentacijo. Pri isti revizijski družbi je bilo ugotovljeno tudi, da ni spoštovala določb sklenitve pogodbe o revidiranju pred izvedbo revizijskih postopkov v skladu s 4. točko prvega odstavka 45, člena ZRev-2 oziroma obveznih sestavin pogodbe o revidiranju, kot jih zahteva tretji odstavek 47. člena ZRev-2.

Pri ostalih revizijskih družbah pa je bila ugotovljena kršitev določb poročanja v skladu z 77. in 79. členom ZRev-2. Tako ena revizijska družba do konca maja Agenciji ni posredovala podatkov v skladu z drugim in tretjim odstavkom 77. člena ZRev-2, dve revizijski družbi pa na svojih spletnih straneh nista objavili letnih preglednih poročil, kljub temu, da sta v letu 2009 izvajali obvezno revizijo subjektov, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na organizirani trg vrednostnih papirjev.

4.2 Postopki zoper pooblaščenega revizorja

V letu 2009 je Agencija začela en nadzorni postopek, po katerem je izdala opomin zoper pooblaščenega revizorja. Zoper izdani ukrep je bila vložena tožba, ki pa je bila s strani Vrhovnega sodišča Republike Slovenije zavržena, s čimer je opomin postal pravnomočen. 15 nadzornih postopkov zoper pooblaščenega revizorja pa je bilo začelih v letu 2010, od katerih sta bila dva na podlagi predložene izjave pooblaščenega revizorja ustavljena, v ostalih primerih pa je bil izrečen ukrep.

Pravnomočni ukrepi v letu 2010 so bili tako naslednji (Agencija, 2011b, str. 17):

- 1 odločba o pogojnem odvzemu dovoljenja,
- 10 odločb o izreku opomina in
- 2 odredbi o odpravi kršitev.

4.2.1 Analiza izrečenih opominov

Pravnomočno izdani ukrepi v letih 2009 in 2010 se v večini nanašajo na revizije računovodskih izkazov za leto 2008, izdani pa so bili tudi za revizije opravljene za leta 2003, 2005 in 2007. V nadaljevanju povzemam kršitve pravil revidiranja, ki jih je ugotovila Agencija v postopkih nadzora nad kakovostjo dela pooblaščenih revizorjev¹⁴.

MSR 230 (Revizijska dokumentacija) in MSR 500 (Revizijski dokazi):

- iz revizijske dokumentacije ni bilo razvidno, kako se je pooblaščen revizor prepričal o obstoju in vrednotenju aktivnih časovnih razmejitev.
- Pooblaščen revizor ni pridobil zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na podlagi katerih bi lahko oblikoval utemeljene sklepe in izrazil revizijsko mnenje. Iz revizijske dokumentacije ni bilo razvidno, da bi pooblaščen revizor opravil kakršne koli preveritve izkazov poslovnega izida za izvajanje posameznih gospodarskih javnih služb, preverjal pravilnost in spoštovanje

¹⁴ Analiza kršitev je strukturirana po posameznih MSR z namenom preglednejšega prikaza teže izvedenih kršitev pooblaščenih revizorjev.

sprejetih ključev za delitev splošnih stroškov poslovanja družbe in preverjal, ali je družba izračun deleža amortizacije, ki ni pokrit s ceno storitev gospodarskih javnih služb.

- Iz revizijske dokumentacije ni razvidno, kako se je pooblaščen revizor prepričal o skladnosti predstavitve računovodskih izkazov in razkritij k računovodskim izkazom z zahtevami SRS 2006 in Zakonom o gospodarskih družbah 1, v povezavi z računovodsko usmeritvijo, povezano z ocenjevanjem, merjenjem in vrednotenjem odhodkov in prihodkov po gradbenih pogodbah ter oblikovanjem popravka vrednosti terjatev.
- Iz revizijske dokumentacije, ki se nanaša na dolgoročne finančne naložbe ni razvidno, da bi pooblaščen revizor pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze o njihovem vrednotenju.
- Ni razvidno, kako je pooblaščen revizor pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze, na podlagi katerih je lahko oblikoval revizijsko mnenje o konsolidiranih računovodskih izkazih subjekta revidiranja.
- Iz revizijske dokumentacije ni razvidno, kako se je pooblaščen revizor prepričal o pravilnosti vrednotenja in popolnosti zajetja dolgoročnih finančnih naložb, pravilnosti vrednotenja in popolnosti zajetja zalog, obstoju in vrednotenju kratkoročnih poslovnih terjatev do povezanih oseb, obstoju, pravilnosti vrednotenja in razvrstitve ter popolnosti zajetja kratkoročnih poslovnih obveznosti do družb v skupini, ustreznosti in popolnosti zajetja drugih finančnih prihodkov iz poslovnih terjatev, točnosti in popolnosti zajetja stroškov, in sicer nabavne vrednosti prodanega blaga in materiala ter stroškov materiala in storitev.

MSR 330 (Revizorjevi postopki kot odgovor na ocenjena tveganja):

- pooblaščen revizor v delovnem gradivu ni dokumentiral podatkov o načrtovanju, vrsti, času in obsegu opravljenih revizijskih postopkov ter sklepov, sprejetih na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov. Iz revizijske dokumentacije preverjanja notranjih kontrol ni bilo razvidno, da bi ta vsebovala dokazila o vrsti, času in obsegu opravljenih revizijskih postopkov, ki so služila za pridobivanje ustreznih zagotovil. S tem je bil kršen 43. odstavek MSR 330, ki določa, da mora revizor v primeru obstoja več kontrol, za katera presodi ustreznost uporabe revizijskih dokazov, pridobljenih iz prejšnjih revizij, preizkusiti uspešnost delovanja nekaterih od teh kontrol pri vsaki reviziji. Drugače ni mogoče potrditi, da so bile notranje kontrole ustrezno preverjene.

MSR 580 (Poslovodske predstavitve):

- revizijska dokumentacija ne vsebuje ustrezne predstavitve posloводства, na podlagi katere revizor pridobi revizijski dokaz, da posloводство potrjuje svojo odgovornost za pošteno predstavitev računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja in da je odobrilo računovodske izkaze.

MSR 250 (Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov):

- pooblaščen revizor bi moral pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali je subjekt revidiranja s sklepanjem poslov s povezano osebo (neposredna odobritev posojila, skleni-

tev pogodbe o poslovanju in poslovnem sodelovanju s to družbo, odkup lastnih delnic in njihov umik v breme dobička) kršil 241. člen Zakona o gospodarskih poslih (fiktivni posli), saj gre za posle, ki so vplivali na opredelitev pomembnih zneskov in razkritij v računovodskih izkazih in bi jih moral upoštevati pri revidiranju trditev, povezanih z opredelitvijo zneskov, ki jih je potrebno evidentirati in razkriti. Revizor je kršil tudi 2. in 16. odstavek MSR 550 (Povezane stranke), ker v posebnem pojasnjevalnem odstavku ob reviziji računovodskih izkazov ni opozoril na to, da ji slednja ni predložila Poročila o razmerjih z obvladujočo družbo za poslovno leto 2003, kar je v nasprotju s tretjim odstavkom 478. člena Zakona o gospodarskih družbah.

MSR 540 (Revizija računovodskih ocen):

- na podlagi opravljenih revizijskih postopkov, pooblaščen revizor ni pridobil zadostnih in ustreznih dokazov o upravičenosti računovodske ocene o vrednosti zalog.

MSR 550 (Povezane stranke):

- pooblaščen revizor v posebnem pojasnjevalnem odstavku ob reviziji računovodskih izkazov subjekta revidiranja ni opozoril, da ni predložil Poročila o razmerjih z obvladujočo družbo za poslovno leto 2003, kar je v nasprotju s tretjim odstavkom 478. člena Zakona o gospodarskih družbah.
- Pooblaščen revizor ni izvedel ustreznih revizijskih postopkov, namenjenih ugotavljanju in razkrivanju povezanih strank in posledic poslov z njimi, pomembnih za računovodske izkaze, kakor tudi o ustreznosti razkrivanja poslov s povezanimi strankami v letnem poročilu.

MSR 320 (Pomembnost pri reviziji):

- revizor izkazovanje prihodkov ni opredelil kot neskladno v skladu s SRS 2006 in glede na pomembnost napačno evidentiranih prihodkov opozoril poslovodstvo družbe na nespoštovanje sprejetega okvira računovodskega poročanja. Obenem je navedena tudi kršitev MSR 701 (Prilagoditve poročila neodvisnega revizorja), ki določa, da se v primeru nesoglasij s poslovodstvom, ki so pomembna za računovodske izkaze, izrazi mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje.
- Ni razvidno, da bi pooblaščen revizor pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze o razkritjih poslovodstva v letnem poročilu in v povezavi s tem, kako je presojal pomembnost zadev, ki niso bile razkrite v letnem poročilu.

Opomin je bil izrečen tudi pooblaščenemu revizorju zaradi kršitve 27. člena ZRev-2 in Načela 4 Kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev (Nepriustranskost in neodvisnost): Pooblaščen revizor je revidiral računovodsko oceno (dolgoročne rezervacije za jubilejne nagrade in odpravnine), ki ga je izdelala družba, povezana s pooblaščenim revizorjem, v njenem imenu pa ga je podpisal pooblaščen revizor.

Izmed analiziranih odločb o izreku opomina, pa posebej izstopa odločba o izreku opomina, ki je bila izrečena pooblaščenemu revizorju za revizijo računovodskih izkazov za poslovno leto 2008. Ravno zaradi teže kršitev pravil revidiranja jo obravnavam ločeno od ostalih, saj so bile pri nadzoru ugotovljene kršitve več MSR. Iz odločbe izhaja, da se pooblaščen revizor ni v zadostni meri seznanil z organizacijo in njenim okoljem, vključno z njenim notranjim kontroliranjem, ki bi mu zadoščala za prepoznanje in ocenitev tveganj pomembno napačnih navedb v računovodskih izkazih zaradi napak ali prevar. Pooblaščen revizor tudi ni pridobil spoznanja o izboru in uporabi računovodskih usmeritev v organizaciji, in proučil, ali ustrezajo njenemu poslovanju ter so skladne s primernim okvirom računovodskega poročanja in računovodskimi usmeritvami, ki se uporabljajo na ustreznem področju dejavnosti (kršitve MSR 315 Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačnih navedb). Poleg navedenega tudi ni bilo razvidno, kako je pooblaščen revizor obravnaval kapitalsko neustreznost naročnika revizijskega posla (kršitev MSR 250 Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov). Iz revizijske dokumentacije obravnavanega primera tudi ni bilo razvidno, ali se je pooblaščen revizor prepričal o (Agencija, 2011b, str. 21–22):

- skladnosti predstavitve izkaza denarnih tokov z zahtevami Slovenskega računovodskega standarda 26 (Oblike izkaza denarnih tokov za zunanje poslovno poročanje),
- ustreznosti vrednotenja opredmetenih osnovnih sredstev, zalog, terjatev, aktivnih časovnih razmejitev in zunajbilančnih postavk,
- popolnosti zajetja zunajbilančnih postavk in
- nastanku, popolnosti in točnosti prihodkov ter stroškov poslovanja kot postavk izkaza poslovnega izida.

4.2.2 Analiza izdanih odredb o odpravi kršitev

V letu 2010 je bila odredba o odpravi kršitev izdana dvema pooblaščenima revizorjema. Prva je bila izdana pooblaščenemu revizorju, ker iz revizijske dokumentacije revidiranja računovodskih izkazov za poslovno leto 2008 ni bilo razvidno, da bi bila ugotovljeno nedelovanje notranjih kontrol na področju financiranja in bilo o tem obveščeno poslovodstvo ter pristojni za upravljanje. Nadalje tudi ni bilo razvidno, kako se je pooblaščen revizor prepričal o popolnosti razkrivanja kratkoročnih finančnih naložb in dela kratkoročnih finančnih obveznosti.

Druga odredba je bila izdana, ker iz revizijske dokumentacije pooblaščenega revizorja pri revidiranju računovodskih izkazov za poslovno leto 2009 ni bilo razvidno, kako se je prepričal, da ne obstajajo dokazi o morebitni oslabiljenosti danih posojil in danih predujmov odvisni družbi. Iz dokumentacije tudi ni bilo razvidno, kako je pooblaščen revizor presojal pomembnost razlike med uporabljenimi in v letnem poročilu razkriti računovodsko oceno pri oblikovanju popravkov vrednosti terjatev glede na zahtevo MSR 320 (Pomembnost pri reviziji). Ta od revizorja zahteva ovrednotenje poštenosti predstavitve računovodskih izkazov in presojo pomembnosti nepopravljenih napačnih navedb ter obveščanje poslovodstva oziroma pristojnih za upravljanje s pomembno napačno navedbo.

4.3 Ocena dejanske kakovosti revidiranja

Na podlagi opravljene analize izdanih ukrepov v letih 2009 in 2010 ugotavljam, da so revizijske družbe v preučevanem obdobju kršila pravila revidiranja predvsem na štirih področjih, in sicer:

- sklenitev pogodbenega razmerja,
- kakovost in količina porabljenih dejavnikov,
- neodvisnost pooblaščenega revizorja in delovne skupine,
- obveznost poročanja v skladu z ZRev-2.

Iz analize izrečenih ukrepov pooblaščenim revizorjem je že na prvi pogled jasno, da je najpogostejše osnova za izrek opomina pooblaščenim revizorjem kršitev pravil revidiranja v zvezi z neizpolnjevanjem zahtev MSR 500 (Revizijski dokazi) in MSR 230 (Revizijska dokumentacija). Težo kršitev povečuje dejstvo, da pri posameznih nadzorih ni bila ugotovljena zgolj pomanjkljivost revizijske dokumentacije, temveč navedbe v odločbi bralcu celo vzbudijo dvom, ali so bili dejansko izvedeni kakršnikoli revizijski postopki in preverjanja postavk v računovodskih izkazih.

Končni izid nadzora nad opravljanjem nalog 48 pooblaščenih revizorjev v letih 2009 in 2010 je postregel z 14 (pravnomočno) izrečenimi ukrepi pooblaščenim revizorjem. Tudi Agencija v svojem poročilu ugotovitve nadzora ugotavlja »pomanjkanje poklicnega dvoma, oblikovanje mnenja na podlagi pomanjkljive in neustrezne revizijske dokumentacije, pomanjkljivo in nepopolno ter neustrezno opravljene revizijske postopke, pomanjkljivo ovrednotenje ugotovljenih napak pri reviziji ter ocenjevanje vpliva le-teh na revizijsko mnenje« (Agencija, 2011b, str. 25).

Navezujoč se na pojem dejanske kakovosti revidiranja, katerega sem obravnavala v prvem poglavju magistrskega dela, ta sloni predvsem na neodvisnosti revizorja in njegovi sposobnosti zaznati nepravilnosti v računovodskih izkazih. Na podlagi izrečenih ukrepov Agencije pa je mogoče ugotoviti, da so ravno na tem področju v največji meri ugotovljene kršitve s strani revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev. Dejansko kakovost revidiranja v Sloveniji na podlagi opravljene analize zato ne morem oceniti kot ustrezno.

Dodaten argument potrditve končne ocene kakovosti revidiranja je tudi letno poročilo Inštituta, v katerem Inštitut na podlagi opravljenih neposrednih nadzorov nad pooblaščenimi revizorji, v letnem Poročilu o delu, navede delež ugotovljenih nepravilnosti, ki jih ovrednoti kot pomembnejše nepravilnosti. Delež ugotovitev je v letu 2009 znašal 43 %, v letu 2010 pa 26 % (Inštitut, 2011a, str. 11 in Inštitut, 2010, str. 10). Menim, da visok delež ugotovljenih pomembnih nepravilnosti pri nadzoru kakovosti dela pooblaščenih revizorjev kaže jasen signal nujnosti sprejema dodatnih ukrepov za okrepitev kakovosti revidiranja v Sloveniji.

4.4 Predlogi za izboljšave

Zagotavljanje stalne, visoke kakovosti revidiranja je bistveno za povrnitev zaupanja javnosti v računovodske izkaze podjetij in obenem revizijsko stroko. Sprejeti ukrepi na področju EU že sedaj vključujejo zahteve, ki preprečujejo nastanek okoliščin, ki so v preteklosti vodile do pojava računovodskih škandalov in odkritja revizijskih neuspehov. Teoretična obravnava problematike opredelitve kakovosti revidiranja in analiza ugotovitev izvajalcev zunanjega nadzora kakovosti revidiranja pa je pokazala, da bo potrebno v okviru obstoječih pravil revidiranja in zakonodajnega okvira sprejeti dodatne ukrepe. Na podlagi spoznanj iz teoretične podlage v nadaljevanju podajam predloge, ki bi po mojem mnenju prispevali k izboljšanju kakovosti revidiranja v Sloveniji.

4.4.1 Pogodba o revidiranju

Neodvisnost revizorjev je temelj revizijskega okolja, ki je nujno potrebna za ohranjanje verodostojnosti dela revizijske stroke (Baotham, 2009, str. 18). Zahteva po vsakoletnem sklepanju pogodbe o revidiranju, ki jo postavlja trenutno veljaven ZRev-2, pa po mojem mnenju predstavlja pomembno grožnjo neodvisnosti revizorjev.

Če bi pri poslovodstvu obstajal interes po objavi računovodskih informacij, ki so nepravilne in nepopolne ter ob tem zavajajoče za delničarje, bodo revizorju vsekakor želeli preprečiti objavo takih ugotovitev. Revizorjeva neodvisnost je v tem primeru ključnega pomena (Dunn, 1996, str. 18), ki pa je ogrožena zaradi zahteve po vsakoletnem sklepanju pogodbe z naročnikom. Revizijska družba namreč vsako leto sodeluje v pogajanjih za pridobitev revizijskega posla, njene možnosti za izbiro pa so skoraj ničelne, če mnenje o računovodskih izkazih za preteklo leto ni bilo v skladu s pričakovanji (poslovodstva) podjetja.

Na strani revizijske družbe nastane bojazen zaradi izgube poslovnega odnosa z naročnikom storitve, kar Kodeks MZRS neposredno povezuje z grožnjo neodvisnosti revizorjev (Kodeks MZRS, 2008, 200.4. odstavek). Finančni interes revizijske družbe, kot je prevelika odvisnost od revizijskega ali nerevizijskega posla pri naročniku, želja po poplačilu neporavnanih pogodbenih obveznosti ali bojazen, da bo revizor izgubil naročnika, pa kot grožnjo neodvisnosti izpostavlja tudi Priporočilo Komisije EU o neodvisnosti pooblaščenih revizorjev v tretjem poglavju (European Commission, 2002, str. 37). Zaradi navedenega predlagam sprejem ukrepa, po katerem bi morale biti pogodbe o revidiranju sklenjene za več kot eno leto.

Dodaten argument sprejemu ukrepa je tudi negativen vpliv kratkoročno sklenjenih razmerij med revizijsko družbo in naročnikom storitve revidiranja na kakovost revidiranja, ki ga izpostavlja tudi PCAOB. Tudi raziskava italijanske SDA Boconi, ki je med drugim zajemala analizo izdanih ukrepov pooblaščenim revizorjem in izdajo prilagojenih mnenj o računovodskih izkazih, je pokazala, da je bilo največ sankcij pooblaščenim revizorjem izdanih ob začetnem revidiranju, največ prilagojenih mnenj pa v 3. letu izvajanja revizij pri naročniku. Ugotovitev potrjuje, da

revizorji potrebujejo določen čas za osvojitve celovitega poznavanja družbe (ESCP Europe, 2011, str. 212–217).

Tudi Johnson et al. (2002) ugotavljajo, da je raven znanja o naročniku v začetnih revizijah manjše zaradi česar obstaja večje tveganje, da napaka v računovodskih izkazih ne bi bila odkrita. Z daljšim razmerjem pa se izboljšuje tudi raven poznavanja poslovanja podjetja, zaradi česar se revizor v manjši meri zanaša na ocene posloводства in bolj na lastno presojo (v Ghosh & Moon, 2005, str. 5).

V izogib obravnavanim grožnjam neodvisnosti revizijskih družb in negativnim učinkom na kakovost revidiranja bi morale biti pogodbe o revidiranju računovodskih izkazov sklenjene za več kot eno leto.

4.4.2 Obvezna menjava revizijskih družb

Predlagani ukrep obvezne menjave revizijske družbe, ki bi od subjektov revidiranja zahtevala zamenjavo revizijske družbe in ne zgolj pooblaščenega revizorja po preteku zakonsko določenega obdobja, je predmet številnih razprav v revizijski in nerevizijski stroki.

Izmed vseh predvidenih sprememb na področju revidiranja, je najbolj vprašljiv ravno sprejem zahteve po obvezni menjavi. V javni razpravi je bil pričakovan odpor do obvezne menjave s strani velikih revizijskih družb, ki ukrepu tudi dejansko najbolj nasprotujejo, zanimivo pa je, da so proti sprejemu tudi ostale revizijske družbe. Te menijo, da bi sprejem ukrepa povzročil povečanje stroškov revizij in ne bi pripomogel k zagotavljanju višje kakovosti revidiranja. Proti sprejemu pa so tudi investitorji, ki sicer podpirajo menjavo revizijskih družb, vendar ne kot obvezno. V tem smislu poudarjajo pomen transparentnosti imenovanja revizijske družbe in vlogo revizijskih komisij pri izbiri. Nekoliko več podpore je najti v skupini akademikov, ki menijo, da bi sprejem predloga lahko imel pozitivne učinke na revizorjevo neodvisnost in podpirajo imenovanje revizijske družbe za določen mandat. Revizorji v tem primeru ne bi bili izpostavljeni morebitnim grožnjam menjave v naslednjem obdobju, s čimer bi bila zagotovljena višja stopnja neodvisnosti revizorjev (European Commission, 2011, str. 17–18).

V Sloveniji trenutno veljavna zakonodaja predvideva menjavo pooblaščenega revizorja, ne pa tudi revizijske družbe. Obvezno zamenjavo revizijske družbe izmed zakonov, ki urejajo poslovanje finančnih institucij v Sloveniji izrecno zahteva samo Zakon o zavarovalništvu (Ur. l. RS, št. 99/2010) ki v drugem odstavku 167. člena določa, da mora zavarovalnica zamenjati revizijsko družbo, ki je revidirala letno poročilo najmanj zadnjih pet zaporednih let. Priporočilo glede zamenjave revizijske družbe oziroma revizorja javnih družb vsebuje tudi Kodeks upravljanja javnih delniških družb (v nadaljevanju Kodeks), ki v točki 18.3 priporoča zamenjavo revizijske družbe vsaj enkrat na pet let. V teoretični obravnavi zaznane kakovosti revidiranja sem izpostavila raziskavo Komanove (2011), ki je z analizo letnih poročila večjih slovenskih družb ugotovila, da ne upoštevajo priporočil Kodeksa, saj je v večini primerov doba imenovanja revizorjev daljša od 10 let.

Zagovorniki ukrepa poudarjajo njegov pozitiven učinek na znižanje tržne koncentracije, preprečevanje prevelike domačnosti med revizijsko družbo in naročnikom revidiranja ter ne nazadnje višjo zaznavo kakovosti izvedenih revizij. Po drugi strani nasprotniki menijo, da bi vpeljava ukrepa povzročila zgolj dodatne stroške tako na strani revizijskih družb kot tudi subjektov revidiranja, obenem pa bi zaradi slabšega poznavanja podjetja ob zamenjavi revizijske družbe to povzročilo tudi nižjo kakovost revizije v začetnih revizijah (ESCP Europe, 2011, str. 210).

Raziskave, ki so se v preteklosti ukvarjale z vplivom dolgoročnega sodelovanja med revizorjem in naročnikom storitve na kakovost revidiranja ne dajejo enotnih zaključkov. Negativen učinek na kakovost revidiranja ima predvsem tveganje zmanjšane stopnje opreznosti revizorjev zaradi prevelike domačnosti, ki ga zmanjšuje visoka stopnja panožne specializacije revizorja. Daljše obdobje sodelovanja pa lahko spodbudi tudi finančno odvisnost od naročnika, zaradi česar se revizor težje upre pritiskom posloводства, saj želi ohraniti vir bodočih dohodkov (Lim & Tan, 2009, str. 3–5).

Novejša raziskava, ki so jo izvedli Moore, Tanlu in Bazerman (2010) podaja z ugotovitvijo, da dolgoletno sodelovanje med revizijsko družbo in naročnikom ustvarja nezavedno pristranskost, zaradi katere revizorji ne zaznajo, v kolikšni meri mnenje posloводства vpliva na njihovo presojo. Po mnenju avtorjev je edina možnost izničenja konflikta interesov, prekinitev sodelovanja (Moore et al., 2010, str. 47).

Preventivni učinek na kakovost revidiranja pa predstavlja dodaten argument uveljavitvi predloga. Obstoječemu revizorju predstavlja obvezna menjava grožnjo, da bo novi revizor preveril njegovo delo, zato bo revizijski posel izvedel z večjo poklicno skrbnostjo in poklicno nezaupljivostjo (Zaman, 2012, str. 98). Podobno ugotavlja tudi AICPA, ki meni, da bi vpeljava zahteve po obvezni menjavi prispevala k odporu revizorjem pritiskom posloводства, obenem pa bi novi revizor doprinesel h kakovosti z drugačnim pogledom (ESCP Europe, 2011, str. 220).

4.4.3 Model določanja cen revizijskih storitev

Revizijske družbe določajo ceno revizijskih storitev na podlagi lastnosti naročnika (velikost, panoga) ter posledično lastne ocene o zahtevnosti revizijskega posla. Pri razlikovanju cen revizijskih storitev je dejavnik kakovosti povezan z obsegom revizijskih storitev, ki jih revizor izvede (Tekalec, 2010, str. 4). Obseg izvedenih revizijskih postopkov temelji na določitvi zneska pomembnosti za računovodske izkaze, ki predstavlja vrednost, ki bi lahko vplivala na odločitve uporabnikov. Pomembnost je vrednost, ki določa pogoje velikosti vzorca, ki ga mora revizor preveriti, da bi pridobil sprejemljivo zagotovilo, da so računovodski izkazi brez pomembno napačnih nepravilnosti. Vse to pa vpliva na obseg revizijskih postopkov, ki bi jih lahko revizijske družbe oziroma revizorji različno opravili na istih računovodskih izkazih (Skitek, 2009, str. 9).

Zaradi oligopolnih značilnosti trga revizijskih storitev bi morala pravila revidiranja zagotoviti mehanizme izničevanja negativnih učinkov konkurenčnega trga na neodvisnost revidiranja. Vendar pa je določitev cene revizijske storitve obravnavana precej skopo. Kodeks MZRS v 240.1. odstavku določa, da lahko revizijska družba določi honorar, ki se zdi primeren, pri tem pa cenovno konkuriranje ne smatra kot neetično dejanje. Nevarnost koristoljubja nastane, ko je postavljena cena tako nizka, da ovira izvedbo revizijskih postopkov v skladu z veljavnimi pravili revidiranja. V tem primeru mora revizijska družba dokazati, da je cena revizijske storitve primerna in omogoča zadosten čas za ustrezno strokovno presojo za izvedbo posla ter skladnost s pravili revidiranja (Skitek, 2011, str. 8–9)

Tudi Revizijska direktiva določitvi cene revizijske storitve ne posveča večje pozornosti. V 25. členu določa, da cena ne sme biti pod vplivom oziroma določena z zagotavljanjem dodatnih storitev ter predmet kakršnihkoli pogojev. Vzpostavitev sistema pravil in nadzora nad cenami revizijskih storitev pa prepušča posamezni državi članici.

V Sloveniji ZRev-2 na višino cene revizijskih storitev vpliva na dva načina. Prvi je določitev najmanjšega obsega udeležbe članov delovne skupine, po kateri mora biti (39. člen ZRev-2):

- pooblaščen revizor, ki podpiše revizorjevo poročilo o računovodskih izkazov, udeležen pri revidiranju z najmanj 15 % delovnega časa,
- skupno število delovnih ur, sodelavcev, ki imajo več kot dve leti delovnih izkušenj je lahko najmanj 60 % delovnega časa, in
- skupno število delovnih ur sodelavcev, ki imajo manj kot dve leti delovnih izkušenj, lahko predstavlja največ 25 % skupnega delovnega časa.

Zahteva po končnem obračunu dejansko porabljenih ur (po članih delovne skupine) in izdaji končnega računa (ZRev-2, 47. člen), pa je drugi način poseganja ZRev-2 v ceno revizijske storitve. Določba poudarja pomen ustreznega načrtovanja revizijskega posla za njegovo kakovostno izvedbo. Obenem revizijski družbi omogoča varovalo pred izgubo v primeru nepričakovano povečanega obsega dela, naročnika storitve pa pred pretirano visoko ceno (Skitek, 2011, str. 10). Postavlja pa se vprašanje, v kolikšni meri revizijske družbe dejansko zaračunavajo dodaten obseg dela in nadalje, ali so ga naročniki pripravljene tudi plačati?

V Sloveniji je priporočljivo, ne pa tudi zakonsko obvezno, da revizijske družbe pri načrtovanju cene revizijske storitve upoštevajo Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev (v nadaljevanju Smernice), ki jih je leta 1994 sprejel svet Inštituta. Smernice postavljajo izhodiščne urne postavke članov delovne skupine, ki naraščajo glede na stopnjo strokovne usposobljenosti. Ravno zaradi njihove nezavezujoče narave pa Agencija ugotavlja širok razpon urnih postavk sodelavcev v reviziji, ki je postavljena v višini od 30 do 84 EUR, urna postavka pooblaščenih revizorjev pa variira med 25 do 140 EUR (Košak, 2011).

Skitek je opravil raziskavo dejavnikov izbire revizijske družbe v Sloveniji za revidiranje računovodskih izkazov poslovnega leta 2005, pri kateri se je potrdila domneva, da je najpomembnejši

kriterij izbire revizijske družbe cena revizijske storitve (Skitek, 2009, str. 91). Razvidno je, da ima cenovna konkurenca pomemben vpliv na znižanje cen revizijskih storitev, kar se negativno izrazi predvsem v obsegu razpoložljivega fonda ur za izvedbo revizijskih postopkov. Revizorji so pogosto izpostavljeni pritisku, da ne presežejo razpoložljivega obsega delovnih ur, kar je nemalokrat mogoče le s slabo kakovostjo dela (Nor, Smith & Ismail, 2003, str. 8–9).

Da bi pravila revidiranja lahko ustrezno omejila vpliv cenovne konkurence na revizijskem trgu, predlagam sprejem zavezujočega modela določanja cen revizijskih storitev. Menim, da bi bilo končno ceno revizijske storitve potrebno oblikovati ob upoštevanju:

- merila najmanjšega števila ur glede na lastnosti naročnika revizijske storitve, in
- urne postavke članov delovne skupine glede na njihovo strokovno usposobljenost.

Revizijske družbe bi morale biti pri oblikovanju cene revizijske storitve zavezane upoštevati obe komponenti. V prvi vrsti bi moral zakonodajni okvir opredeliti najmanjši obseg števila ur, ki so potrebni za izvedbo revizije posameznega subjekta revidiranja. Osnovo za določitev obsega ur bi morale predstavljati lastnosti subjekta, predvsem njegova velikost, vrednost sredstev in tveganost panoge, v kateri deluje. Za uspešno vpeljavo ukrepa pa bi bilo potrebno že obstoječe Smernice o določanju cen revizijskih storitev opredeliti kot zavezujoče.

4.4.4 Pristojnost izbire revizijskih družb za nadzor kakovosti

V skladu s 15. členom ZRev-2 Revizijski svet Inštituta pripravi načrt opravljanja pregledov nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji, Agencija pa nadzira postopek načrtovanja nadzora z izdajo meril za sestavljanje strateškega in letnega načrta ter daje soglasje k načrtu, ki ga na osnovi teh meril določi Inštitut (ZRev-2, 32. člen).

Kot že obravnavano v magistrskem delu ima revizijski svet Inštituta sedem članov, od katerih je direktor Inštituta že po funkciji član revizijskega sveta, štirje člani revizijskega sveta morajo imeti dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja (predstavniki revizijskih družb), ostala dva člana (predstavnika zainteresirane javnosti) pa morata imeti ustrezna strokovna znanja in izkušnje s področja računovodstva in financ.

Da bi zagotovili transparentnost izbire revizijskih družb za nadzor nad kakovostjo, bi morala Agencija v celoti izvesti način izbora in ga predati Inštitutu. V nasprotnem lahko nastane dvom v transparentnost načina izbora revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev v nadzor. Težko je namreč pričakovati, da bi predstavnik revizijske družbe v revizijskem svetu predlagal nadzor nad revizijsko družbo, v kateri deluje.

SKLEP

Revizorjevo poročilo je edini vir informacij, ki uporabnikom daje zagotovilo, da računovodski izkazi predstavljajo resnično in pošteno sliko finančnega položaja in poslovnega izida določene-

ga podjetja. Visoka kakovost revidiranja zagotavlja verodostojnost informacij v računovodskih izkazih in prispeva k stabilnemu delovanju finančnih trgov, zato je še toliko bolj pomembno, da se revizor pri svojem delovanju zaveda, da mora delovati v interesu širše javnosti.

Proces revidiranja oziroma revizorjevi postopki, ki jih je revizor opravil pri revidiranju, zunanjim uporabnikom računovodskih informacij niso poznani. Hkrati od njih tudi ni mogoče pričakovati, da so v zadostni meri seznanjeni s poznavanjem pravil revidiranja in zakonskih zahtev. Svojo oceno kakovosti revidiranja lahko podajo le na osnovi zaznave iz lastnih izkušenj oziroma prenosa informacij s strani tretjih oseb. Mnogim raziskavam zaznane kakovosti revidiranja je skupno spoznanje, da je ravno zaznava tisti element, ki vzbuja zaupanje in verodostojnost v računovodske izkaze.

Nedavni računovodski škandali so vzbudili dvom v kakovost dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev, kar je povzročilo okrnitev zaupanja javnosti v delo revizijske stroke. Vse aktivnosti EU so bile zato usmerjene v zagotavljanje kakovosti revidiranja in dvig zaupanja v revizijsko stroko.

Revizijska direktiva postavlja zahtevo po poenotenju uporabe MSR pri revidiranju, katere namen je zagotoviti enotno kakovost revidiranja v vseh članicah EU. Da bi bil lahko dosežen namen ukrepov za vzpostavitev zahtevane ravni kakovosti revidiranja, je predvsem pomembna učinkovitost notranjega nadzora v revizijski družbi. Odgovornost za kakovost je v prvi vrsti na strani revizijskih družb, saj morajo v skladu z naravo svoje dejavnosti delovati predvsem v interesu širše javnosti.

S pojavom računovodskih škandalov se je izkazalo, da vrsta stanovskega nadzora stroke nad stroko ne zadostuje. Naraščala je težnja po ločitvi funkcije nadzora od stroke, saj je prevladalo zavedanje, da je neodvisen nadzor nujen za zagotavljanje visoke kakovosti revidiranja. V EU je bil javni nadzor nad kakovostjo revidiranja uveljavljen z Revizijsko direktivo kot posledica spoznanja, da le neodvisen zunanji nadzor nad kakovostjo revidiranja širši javnosti daje zadostno zagotovilo, da revizorji svoje delo opravljajo v skladu s pravili revidiranja in etičnimi standardi. To pa je nujno za uresničitev končnega cilja aktivnosti EU, ki je povrnitev zaupanja v revizijsko stroko.

V Sloveniji je uveljavljen »monitoring« sistem nadzora, ki ga priporoča tudi Evropska komisija. Zaradi uvajanja javnega nadzora nad revidiranjem je bila z ZRev-2 ustanovljena Agencija, katere temeljno poslanstvo je delovanje v javno korist in skrb za kakovosten javni nadzor nad revidiranjem. Zunanji nadzor nad zagotavljanjem kakovosti dela revizijskih družb tako opravljata Agencija (posredno in neposredno) in Inštitut (neposredno) z namenom preverjanja, ali revizijske družbe in pooblašчени revizorji pri opravljanju storitev revidiranja ravnajo v skladu s pravili revidiranja.

V letu 2011 je bilo izvedenih več ukrepov, ki prispevajo k verodostojnosti objavljenih finančnih informacij in zagotavljajo zaščito njihovih uporabnikov. Agencija je v Poročilu o ukrepih, ki je

javno objavljen na njenih spletnih straneh, objavila seznam revizijskih družb, ki so bile predmet nadzora v letih 2009 in 2010, kar omogoča javnosti, da se seznanijo z njenimi ugotovitvami, ostali revizijski stroki pa omogoča tudi povrnitev zaupanja v sistem nadzora. Javna objava seznama revizijskih družb, ki so bile predmet nadzora in tudi objava ugotovitev nadzora daje zunanjim uporabnikom informacijo o dejanski kakovosti izvajanja storitev revidiranja. Hkrati daje ostalim revizijskim družbam zagotovilo, da bo o ugotovljenih nepravilnostih javnost seznanjena, kar je dodaten motiv, da bodo revizije izvedle kakovostno.

Teoretična obravnava problematike opredelitve kakovosti revidiranja in analiza ugotovitev izvajalcev zunanjega nadzora kakovosti revidiranja pa je pokazala, da bo potrebno v okviru obstoječih pravil revidiranja in zakonodajnega okvira sprejeti dodatne ukrepe. Tudi Agencija v svojem poročilu ugotovitev nadzora ugotavlja »pomanjkanje poklicnega dvoma, oblikovanje mnenja na podlagi pomanjkljive in neustrezne revizijske dokumentacije, pomanjkljivo in nepopolno ter neustrezno opravljene revizijske postopke, pomanjkljivo ovrednotenje ugotovljenih napak pri reviziji ter ocenjevanje vpliva le-teh na revizijsko mnenje« (Agencija, 2011b, str. 25).

Negativni učinki cenovne konkurence vplivajo na nižje cene revizijskih storitev, posledično pa je omejen tudi obseg razpoložljivega časa za kakovostno izvedbo revizijskega posla. Tudi nenavadno dolgo obdobje sodelovanja med revizijsko družbo in naročnikom ter zahteva po vsakoletnem sklepanju pogodb o revidiranju revizijskim družbam po mojem mnenju predstavljata pomembno grožnjo neodvisnosti revizijskim družbam, ravno ta pa je ključnega pomena za zagotavljanje želene ravni kakovosti. Vse to so dejavniki, ki jih je treba odpraviti, da bi dolgoročno zagotovili kakovost revidiranja in bi se kakovost dela revizijskih družb dejansko izboljšala.

LITERATURA IN VIRI

1. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2009). *Merila za sestavljanje strateškega in letnega načrta preverjanja kakovosti revidiranja pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
2. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2010a). *Letno poročilo Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2009*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
3. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2010b). *Priporočilo 1 za zagotavljanje kakovosti revidiranja računovodskih izkazov*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
4. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2011a). *Letno poročilo Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2010*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
5. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2011b). *Poročilo o ukrepih Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leti 2009 in 2010*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
6. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2012). *Načrt dela Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2012 s finančnim načrtom 2012*. Ljubljana: Agencija za javni nadzor nad revidiranjem.
7. Anantharaman, D. (2007). *How objective is peer review: evidence from self-regulation of the accounting profession* (Working paper). New York. Columbia University.
8. Association of Chartered Certified Accountants. (2010). *The value of audit: views from audit committee chairmen*. Singapore: Association of Certified Accountants.
9. Balsam, S., Krishnan, J., & Young, J.S. (2003) Auditor Industry Specialization and the Earnings Response Coefficient. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2(22), str. 71–97.
10. Baotham, S. (2009). *Audit independence, quality and credibility: Effects on reputation and sustainable success of CPAs in Thailand*. Maha Sarakham: Mahasarakham University.
11. Bolčina, B. (2010). *Pogoji delovanja zakonitih revizorjev in revizijskih družb v Sloveniji. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščenih revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
12. Carcello, J. V., & Palmrose, Z. V. (1994). Auditor litigation and modified reporting on bankrupt clients. *Journal of Accounting Research* 32(Supplement), str. 1–30.
13. Carcello, J. V., Hermanson, R. H., & McGrath, N.T. (1992). Audit quality Attributes: The Perceptions of Audit partners, Preparers, and Financial Statement Users. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11(1), str. 1–15.
14. Chadegani, A. A. (2011). Review of studies on audit quality. *International Conference on Humanities, Society and Culture*, Vol. 20, 312–317.
15. Choi, J., Kim, C., Kim, J., & Zang, Y. (2010). Audit office Size, audit Quality and audit Pricing. *A Journal of Practice and Theory*, 29(1), 73–97.
16. Copley, P. A. (1991). The Association Between Municipal Disclosure Practices and Audit Quality. *Journal of Accounting and public Policy*, 4(10), str. 245–266.

17. Craswell, A. T. (1999). Does the Provision of Non-Audit Services Impair Auditor Independence? *International Journal of Auditing*, 1(3), str. 29–40.
18. Craswell, A. T., Francis, J., & Taylor, S. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics*, 3(20), str. 297–322.
19. Dang, L. (2004). *Assessing Actual Audit Quality*. Philadelphia: Drexel University. Najdeno 20. junija 2010 na spletnem naslovu http://144.118.25.24/bitstream/1860/296/8/li_dang_thesis.pdf
20. Davis, L. R., Soo., B., & Trompeter, G. (2008). *Auditor Tenure and the Ability to Meet or Beat Earnings Forecasts*. Michigan: Michigan Technological University.
21. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183 – 200.
22. DeFond, M. L. (2010). How should the auditors be audited? Comparing the PCAOB inspections with the AICPA peer reviews. *Journal of Accounting and Economics*, 1-2(49), str. 104–108.
23. Direktiva 2006/43/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 17. maja 2006 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, spremembi direktiv Sveta 78/660/EGS in 83/349/EGS ter razveljavitvi Direktive Sveta 84/253/EGS. *Official journal* (št. L 157, 9. junij 2006).
24. Direktiva 2008/30/ES Evropskega parlamenta in Sveta o spremembah Direktive 2006/43/ES z dne 11. marca 2008 o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze, glede Komisiji podeljenih izvedbenih pooblastil (2008). *Official journal* (št. L 81/53, 20. marec 2008).
25. Direktiva 2008/473/ES Evropskega parlamenta in Sveta o spremembah Direktive 2006/43/ES z dne 5. junij 2008 o omejevanju civilne odgovornosti zakonitih revizorjev in revizijskih podjetij (2008). *Official journal* (št. L 162/39, 21. junij 2008).
26. Duff, A. (2004). *Dimensions of Audit Quality*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
27. Duhovnik, M. (2010). *Zagotavljanje kakovosti dela revizorjev. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščen revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
28. Dunn, J. (1996). *Auditing: Theory and Practice*(2nd ed.). Herdfordshire: Prentice Hall International (UK) Ltd.
29. ESCP EUROPE. (2011). *Study on the effects of the implementation of the acquis on statutory audits of annual and consolidated accounts including consequences on the audit market*. Paris: ESCP Europe.
30. Ettredge, M., Kwon, S. Y., & Lim, C. Y (2008). *Client, Industry and County Factors Affecting Choice of Big N Industry Expert Auditors*. B.k.
31. European Commission. (2000). Commission Recommendation of 15 November 2000 on quality assurance for the statutory audit in the European Union: minimum requirements. *Official Journal of the European Communities* (Št. L91, 31. marec 2001).
32. European Commission. (2002). Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles. Commission Recommendation of 16 May 2002. *Official Journal of the European Communities* (Št. L191, 19. julij 2002).

33. European Commission (2011). *Summary of responses, Green Paper: Audit Policy – lessons from the crisis*. Bruselj. Najdeno 25. marca 2012 na spletni strani http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/summary_responses_en.pdf
34. Evropska komisija. (2010). *Zelena knjiga. Revizijska politika: kaj smo se naučili iz krize*. Najdeno 8. aprila 2011 na spletnem naslovu <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:SL:PDF>
35. Evropska komisija. (2011a). Mnenje Evropskega ekonomsko-socialnega odbora o zeleni knjigi Revizijska politika: Kaj smo se naučili iz krize. *Official Journal* (št. C 248/92, 25 avgust 2011).
36. Evropska komisija. (2011b). *Predlog Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta o spremembi Direktive 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze*. Najdeno 21. marca 2012 na spletnem naslovu http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/directive_sl.pdf
37. Financial Reporting Council. (2006). *Promoting Audit Quality*. London: Financial Reporting Council.
38. Financial Reporting Council. (2011). *Annual report 2010/2011*. London: Audit Inspection Unit.
39. Francis, J.R. (1984). The effect of audit firm size on audit prices: A study of the Australian market. *Journal of Accounting and Economics*, 2(6), str. 133–151.
40. Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 4(36), 2004, 345 – 368.
41. Francis, J. R., Reichelt, K., & Wang, D. (2005). The Pricing of National and City-specific reputations for Industry Expertise in the U.S. Audit Markets. *The Accounting Review*, 80(1), 113–136.
42. Francis, J. R., & Simone, D. T. (1987). A test of audit pricing in the small-client segmentation of the U.S. audit market. *The Accounting Review*, 12(1), str. 145–157.
43. Francis, J. R., & Yu, M. D. (2008). Office Size of Big Four Auditors nad Client GAAP Failures. Najdeno 15. aprila 2010 na spletnem naslovu http://somweb.gmu.edu/ecgfp2008/Francis-Yu_Restatements_Version_3.6.pdf
44. Geiger, M. A., & Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 21(1), str. 67–78.
45. Geiger, M. A., & Rama, D.V. (2006). Audit firm size and going-concern reporting accuracy. *Accounting Horizons*, 20(1), str. 1–17.
46. Ghosh, A., & Moon, D. (2005). Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. *The Accounting Review*, 80(2), 585–612.
47. Ghosh, A., Kallapur, S., & Moon, D. (2006). Audit and Non-Audit Fees and Capital Market Perceptions of Auditor Independence. Najdeno 21. maja 2012 na spletnem naslovu http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=612481
48. Gray G.L., & Ratzinger, N. V. S. (2010). Perceptions of preparers, users and auditors regarding financial statement audits conducted by Big 4 accounting firms. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(4), 344–363.

49. Hogan, C. E., & Jeter, D.C. (1998). *Industry Specialization by Auditors*. Nashville: Vanderbilt University.
50. Huang, H., Raghunandan, K. & Rama, D. (2009). Audit Fees for Initial Audit Engagements Before and After SOX. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 1(28), str. 171–190.
51. Hunt, A. K., & Lulseged, A. (2004). Does Client Size Matter? The Influence of Large Clients on the Office-Level Reporting Decisions of Non-Big 5 Auditors. Najdeno 15. aprila 2011 na spletnem naslovu aaahq.org/.../Hunt%20and%20Lulseged%202004.doc
52. International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). *Audit Quality: An IAASB perspective*. New York: International Auditing and Assurance Standards Board.
53. International Federation of Accountants. (2007). *Tone at the Top and Audit Quality*. New York: International Federation of Accountants.
54. International Federation of Accountants. (2008). Kodeks etike za računovodske strokovnjake. Najdeno 20. junija 2010 na spletnem naslovu http://www.mf.gov.si/fileadmin/mf.gov.si/pageuploads/Javno_ra%C4%8Dunovodstvo/Predpisi/Dokumenti_EU/Kodeks_etike_rac_strokovnjaki.pdf
55. International Federation of Accountants. (2009a). *MSOK 1-Mednarodni standard obvladovanja kakovosti 1: Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev*. New York: International Federation of Accountants
56. International Federation of Accountants. (2009b). *Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju*. New York: International Federation of Accountants.
57. International Federation of Accountants. (2012). *Handbook 2012*. New York: International Federation of Accountants.
58. Iskandar, T. M., Rahmat, M. M., & Ismail, H. (2010). The relationship Between Audit Client Satisfaction and Audit Quality Attributes: Case of Malaysian Listed Companies. *International Journal of Economics and Management*, 4(1), 155–180.
59. Johnson, V. E., Khurana, I. K., & Reynolds, J. K. (2002). Audit-Firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research* 19(4), str. 637–660.
60. Khurana, I. K., & Raman, K. K. (2004). Legislation and the financial reporting credibility of Big 4 versus Non-Big 4 audits: Evidence from Anglo-American countries. *The Accounting Review*, 79(2), str. 473–495.
61. Knechel, W. R., & Vanstraelen, A. (2007). The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions. *Auditing: A journal of Practice and Theory*, 26(1), 113–131.
62. Koman, K. (2011, 7. september). Imate udomačenega revizorja? *Manager*. Najdeno 13. oktobra 2011 na spletnem naslovu <http://manager.finance.si/322726/Imate-udoma%C4%8Denega-revizorja>
63. Korošec, G. (2005). Izvedba posla. *Revizor*, 16(11–12), 9–19.
64. Košak, K. (2011, 21. december). Revizorji-neodvisni ali nepotrebni? *Planet Siol.net*. Najdeno 23. decembra 2011 na spletnem naslovu http://www.siol.net/novice/gospodarstvo/2011/12/revizorji_neodvisni_ali_nepotrebni.aspx

65. Krishnan, G. (2003). Does big 6 auditor industry expertise constrain earnings management? Najdeno 15. aprila 2012 na spletnem naslovu <http://www.bus.iastate.edu/aclem/592/SS03/krishnan.pdf>
66. Lah, N. (2005). Sprejetje naročnika in ohranjanje povezave z njim ter posebni revizijski posli. *Revizor*, 9(16), 7–17 .
67. Lavrič, A. (2005). *Podobnosti in razlike med zunanjo in notranjo revizijo* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
68. Lennox, C., & Pittman, J. (2010). Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms. *Journal of Accounting and Economics*, 49(1-2), 84–103.
69. Lim, C., & Tan, H. (2009). Does auditor tenure improve audit quality? Moderating Effects of Industry Specialization and Fee Dependence. Najdeno 15. aprila 2012 na spletnem naslovu http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1638530
70. Liu, G., & Sun, J. (2011). Client-specific litigation risk and audit quality differentiation. *Managerial Auditing Journal*, 26(4), 300–316.
71. Liu, X., & Simunic, D. A. (2005). Profit sharing in an auditing oligopoly. *The Accounting Review*, 80(2), str. 677–702.
72. Ljubljanska borza d.d. (2009). *Kodeks upravljanja javnih delniških družb*. Ljubljana: Ljubljanska borza d.d.
73. Lužar, A. (2009). *Javni nadzor nad revidiranjem v Sloveniji in izbranih državah* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
74. Mahnič, M. (2006). *Naloge vodenja revizijske skupine in revizijskega poročanja. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščen revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
75. Maijoor, S. J., & Vanstraelen, A. (2006). Earnings management within Europe: the effects of member state audit environment, audit firm quality and international capital markets. *Accounting and Business Research*, 1(36), str. 33–52.
76. Majič, M. (2010). *Delovanje Agencije za javni nadzor nad revidiranjem. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščen revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
77. Mihič, M. (2012). Kakovost zunanjega revidiranja. *Revizor*, 1(23), 7–24.
78. Moore, D. A., Tanlu, L., & Bazerman, M. H. (2010). Conflict of interest and the intrusion of bias. *Judgement and Decision Making*, 5(1), 37 – 53.
79. Myers, J. L., & Omer, T. (2003). Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? *The Accounting Review* 78(3), str. 779–798.
80. Niemi, L. (2005). Audit effort and fees under concentrated client ownership: Evidence from four international audit firms. *The International Journal of Accounting*, 4(40), 303–323.
81. Nor, M. N. M., Smith, M., & Ismail, Z. (2003). Auditor's perception of time budget pressure and reduced audit quality practices: A preliminary study from Malaysian context. Najdeno 15. aprila 2011 na spletnem naslovu http://www.internationalconference.com.my/proceeding/icber2010_proceeding/PAPER_149_AuditorPerceptions.pdf

82. Odar, M. (2003). Revidiranje v javnem interesu in predvidene spremembe 8. Direktive Evropske unije ter potrebne spremembe ureditve revidiranja v Sloveniji. *Revizor*, 12(4), 11–24.
83. Odar, M. (2004). Neodvisnost revizorja in javno nadzorstvo nad revizijsko stroko. *Zbornik referatov: 36. Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 165–177). Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
84. Odar, M. (2006). Organiziranost revizijske stroke v Sloveniji v skladu z Evropsko direktivo. *Zbornik referatov: 38. Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 99–113). Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
85. Odar, M. (2008). Revizijsko poročanje po mednarodnih standardih revidiranja. *Erevir.si*. Najdeno 20. avgusta 2010 na spletnem naslovu www.erevir.si/Moduli/Clanki/.../revidiranje_osnove-Erevir_2008.pdfPodobno
86. Odar, M. (2010). *Opredelitev revidiranja, direktiva 2006/43/ES, pravne podlage revidiranja v Sloveniji. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščen revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
87. Odar, M. (2011). *Metodika revizijskega preverjanja notranjih kontrol. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščen revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
88. Palmrose, Z. V. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of Accounting research*, 24(1), str. 97–110.
89. Palmrose, Z. V. (1987). Litigation and independent auditors: The role of business failures and management fraud. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 6(2), str. 90–103.
90. Salehi, M. (2009). In the Name of Independence: with Regard to Practicing Non-Audit Service by External Auditors. *International Business Research*, 2(2), (137–147).
91. Schroeder, M. S., Solomon, I., & Vickrey, D. (1986). Audit Quality: the perceptions of Audit-Committee Chairpersons and Audit Partners. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 5(2), str. 86–94.
92. Simon, D. T. (1997). Additional Evidence On The Large Audit-Firm Fee Premium as an Indication of Audit Quality. *Journal of Applied Business Research*, 13(4), 21–30.
93. Simon, D. T., & Francis, J. R. (1988). The Effects of Auditor Change on Audit Fees: Tests Of Price. *The Accounting Review*, 63(2), str. 255–269.
94. Simunic, D., & Stein, M. (1987). *Product differentiation in auditing: Auditor choice in the market for unseasoned new issues*. Vancouver: Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.
95. Sirois, L. P. (2009). *Auditor size and audit quality revisited: the role of market size and legal environment* (Graduate diploma in Public Accountancy). Montreal: The University of British Columbia.
96. Skitek, M. (2009). *Kritična obravnava zagotavljanja finančne neodvisnosti revizijskih družb pri revidiranju računovodskih izkazov* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
97. Skitek, M. (2010). Finančna neodvisnost kot ključna sestavina celovite neodvisnosti revizijske družbe. *Revizor*, 6(11), 7–31.
98. Skitek, M. (2011). Cene začetnih revizijskih poslov. *Revizor*, 4(22), 7–31.

99. Slovenski inštitut za revizijo (1994). *Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev*. Najdeno dne 20.8.2010 na spletni strani http://www.si-revizija.si/revizorji/dokumenti/smernice_cen-revizorji.pdf
100. Slovenski inštitut za revizijo (2010). *Poročilo o delu za leto 2009*. Najdeno 16. oktobra 2011 na spletni strani http://www.si-revizija.si/o_siru/dokumenti/porocilo_o_delu_2009.pdf
101. Slovenski inštitut za revizijo (2011a). *Poročilo o delu za leto 2010*. Najdeno 16. oktobra 2011 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/o_siru/dokumenti/porocilo_o_delu_2010.pdf
102. Slovenski inštitut za revizijo (2011b). *Predlog Navodilo 2 Katalog prepovedanih storitev revizijskih družb*. Najdeno 16. marca 2012 na spletni strani http://www.si-revizija.si/aktualno/dokumenti/Katalog_prepovedanih_storitev_JU.pdf
103. Slovenski inštitut za revizijo (2012). *Poročilo o delu za leto 2011*. Najdeno 31. avgusta 2012 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/o_siru/dokumenti/porocilo_o_delu_2011.pdf
104. Solomon, I., Shields, M., & Whittington, O. R. (1999). What do industry-specialist auditors know? *Journal of Accounting Research*, 1(37), str. 191–208.
105. Šink, B. (2005). Odgovornost posloводства za obvladovanje kakovosti. *Revizor*, 5(16), 7–21.
106. Šulc, E. (2006). *Primerjalna proučitev javnega nadzorstva nad revizorji* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
107. Tekalec, A. (2010). *Dejavniki oblikovanja cen revizijskih storitev* (diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
108. Tennander, C.J. & Olsson, S. (2010). *Audit Quality and Accrual Persistence. Examining the impact of auditor size and audit fees*. Uppsala: Uppsala University.
109. Zakon o revidiranju (1993). Uradni list RS št. 32/1993.
110. Zakon o revidiranju – 1 (2001). Uradni list RS št. 11/2001.
111. Zakon o revidiranju – 2 (2008). Uradni list RS. št. 65/2008.
112. Zakon o zavarovalništvu (2010). Uradni list RS. št. 99/2010.
113. Zaman, M. (2012, april). Predvidene smeri razvoja v revizijski stroki v Evropski uniji. *Zbornik referatov: 44. Simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (87–104). Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
114. Zaman, M. & Hočevar M. (2009). Public oversight of the audit profession – Comparison of implemented practices in the EU and the U.S. *Uprava*, 7(3), 61–80.
115. Zerni, M. (2009). *Essays on Audit Quality. Academic dissertation*. Oulu: Faculty of Economics and Business Administration of the University of Oulu.
116. Žerjal, I. (2005). Oblikovanje delovne skupine in človeški dejavniki. *Revizor*, 10(16), 7–17.