



Dojemanje kakovosti revizijskih storitev v Sloveniji

dr. Stanko Čokelc in dr. Vesna Štager

Radenci, september 2018



Letos mineva 25 let od sprejetja Zakona o revidiranju in začetkov revizije v Sloveniji, zato smo raziskali, kako naročniki revizijskih storitev, dojemajo kakovost revizijskih storitev.



Raziskali smo, ali se dojemanje kakovosti revizijskih storitev razlikuje glede na velikost naročnika revizijske storitve, in ali med dejavniki kakovosti revizijskih storitev obstaja korelacija.

Avtorja pri raziskavi ne izražata svojega mnenja.



Udeležencem ankete:

- **v 27,2 % primerih računovodske izkaze revidira ena od mednarodnih revizijskih družb (PwC, KPMG, Deloitte ali E & Y);**
- **49,1 % primerih revidira majhna revizijska družba;**
- **23,7 % primerih, je v preteklosti revidirala, ali mednarodna, ali majhna revizijska družba.**

Naročniki so revizijsko družbo izbrali na podlagi:

- priporočil uporabnikov revizijskih storitev (30,6 %),**
- izbora matičnega podjetja iz tujine (12,1 %),**
- ugleda revizijske družbe v javnosti (21,4 %),**
- najnižje cene revizijskih storitev (22,0 %),**
- drugih dejavnikov (13,9 %).**

Na vprašanje, ali menite, da se je ugled revizorja v obdobju 1993–2018 spremenil, so anketiranci odgovorili:

Ugled revizorja se je v obdobju 1993–2018:

- **ohranil (43,4 %);**
- **povečal (17,9 %);**
- **zmanjšal (37,6 %).**

Na vprašanje ni odgovorilo 1,2 % anketirancev.

Razlogi za upad ugleda

- **obstoj afer o nepravilnostih v računovodskih izkazih, za katera so revizorji izdali mnenja brez pridržkov;**
- **strokovnost revizijske skupine, katere člani pri velikih revizijskih družbah so pogosto mladi, neizkušeni ljudje, brez licence za pooblaščenega revizorja;**
- **ukvarjanje s podrobnostmi ob hkratnem spregledu bistvenih problemov;**
- **neodvisnost lastnika pri izbiri revizijske družbe;**

Razlogi za upad ugleda

- **velika konkurenca revizijskih družb, ki nižajo cene revizijskih storitev;**
- **upad kakovosti revizijskih storitev;**
- **izguba avtoritete in neodvisnosti pooblaščenih revizorjev;**
- **nestrokovnost in nezadostno znanje revizorjev začetnikov (1–2 leti delovnih izkušenj);**
- **nezaupanje javnosti;**
- **razvrednotenje revizorskega poklica.**

Razlogi za povečanje ugleda

- **poslovni partnerji in banke dajejo vse večji poudarek revidiranim letnim poročilom;**
- **znanje in sodelovanje z revizorji med letom pri tekočem poslovanju; poznavanje MSRP;**
- **povečan nadzor nad revizorji in njihovim delom;**
- **višji nivo strokovnega znanja kot v preteklosti; poglobljeno poznavanje stroke, gospodarskih in družbenih gibanj;**

Razlogi za povečanje ugleda

- **posvetovanje z revizorji pri zahtevnih poslovnih dogodkih; strokovnost,**
- **razgledanost in interdisciplinarnost pooblaščenih revizorjev;**
- **večji poudarek na revizorjevo mnenje v javnosti;**
- **večji obseg zakonskih sprememb, ki jim aktivno sledijo revizorji;**
- **strožja pravila pri nadzoru revidiranja revizijskih družb.**



Kakovost revizijskih storitev ni absolutna, ampak osredotočena na postavljene zahteve, kot jih opredeljujejo revizijski standardi, etična pravila, zakonska ureditev, ali vnaprej določena pričakovanja.

Opredelitev in ocenjevanje kakovosti temelji na subjektivnih odločitvah posameznikov.

Kakovost revidiranja





Kakovost revizijskih storitev označujejo soodvisnost kakovosti revidiranja revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev, kakovost nadziranja revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev ter izrekov predpisanih sankcij/kazni, primerna pravna ureditev revidiranja (to je zagotavljanje ustrezne pravne varnosti revizijskim družbam in pooblaščenim revizorjem v upravnih postopkih), ustrezno dolgoročno financiranje Agencije za nadzor nad revidiranjem in Slovenskega inštituta za revizijo ter ustrezne pristojnosti in odgovornosti teh institucij.

Agencija pri določitvi nadzora nad revizijskimi družbami ali pooblaščenimi revizorji zasleduje več meril med katerimi je tudi cena revizijskih storitev.

Agencija podatka o izvedenih pregledih revizijskih družb, pri katerih so zaznane nizke cene revidiranja, nima, saj jih ni analizirala.

Raziskava je potrdila, da je cena revizijskih storitev najbolj v medsebojni odvisnosti s kakovostjo revidiranja.



Hipoteza 1: Dojemanje kakovosti revizijskih storitev se ne razlikuje glede na velikost naročnika revizijske storitve.

Hipoteza 2: Med dejavniki kakovosti revizijskih storitev obstaja korelacija.

Vzorec sodelujočih: 110 srednje velikih in 63 velikih gospodarskih družb.

Dejavniki, ki vplivajo na izbor revizorja

Na izbor revizorja zelo ali srednje pomembno vpliva cena revizijskih storitev (50,3 %), kakovost revizijskih storitev (12,1 %), ugled, ime in prepoznavnost revizijske družbe (16,2 %). Glede na rezultate raziskave ni mogoče trditi, da sta za anketirance cena in kakovost revizijskih storitev med pomembnejšimi dejavniki, ki vplivajo na izbor revizorja.

Dejavnik	Ni pomembno	Je pomembno	Niti je, niti ni pomembno	Srednje pomembno	Zelo pomembno
Cena revizijskih storitev	24,9 %	30,6 %	12,1 %	39,3 %	11,0 %
Kakovost revizijskih storitev	30,6 %	21,4 %	28,9 %	9,8 %	2,3 %
Ugled, ime, prepoznavnost revizijske družbe	28,3 %	22,5 %	32,9 %	8,7 %	7,5 %
Drugi dejavniki	16,2 %	25,5 %	26,1 %	42,2 %	79,2 %

Anketiranci povezujejo kakovost revizijskih storitev s časom trajanja revizijskih storitev v 42,2 %. 60,1 % anketirancev meni, da je 150 ur ustrezno število ur za revizijo računovodskih izkazov srednje velikih podjetij, in 59,0 % meni, da je 300 ur ustrezno število ur za revizijo računovodskih izkazov velikih podjetij.

Predviden čas revizije	Preveč ur	Ustrezno število ur	Premalo ur	Ni pomembno
Srednje veliko podjetje (150 ur)	18,5 %	60,1 %	13,9 %	7,5 %
Veliko podjetje (300 ur)	12,1 %	59,0 %	20,8 %	8,1 %

Dejavniki kakovosti revizijskih storitev glede na revizijsko družbo

Pri revizijskih družbah iz skupine Big 4 je med pomembnejšimi dejavniki kakovosti revizijskih storitev sposobnost revidiranja (41,6 %), sledi ji neodvisnost (29,5 %). Za majhne revizijske družbe so anketiranci (37,6 %) potrdili, da je pomemben dejavnik učinkovitost revidiranja, to je poraba časa za revizijo. Ključna ugotovitev raziskave je, da anketiranci menijo, da ni pomembnih razlik med Big 4 in majhnimi revizijskimi družbami, in sicer 53,2 % v primeru neodvisnosti, 45,7 % za sposobnost revidiranja in 43,4 % za učinkovitost revidiranja.

Dejavnik	Big 4	Majhne revizijske družbe	Ni pomembnih razlik/enako
Neodvisnost	29,5 %	17,3 %	53,2 %
Sposobnost revidiranja*	41,6 %	12,7 %	45,7 %
Učinkovitost revidiranja**	19,1 %	37,6 %	43,4 %

Povečanje kakovosti revizijskih storitev

- **35,8 % anketirancev je mnenja, da zamenjava revizijske družbe povečuje kakovost revidiranja računovodskih izkazov;**
- **31,2 % jih meni, da ne povečuje kakovosti;**
- **32,9 % pa jih meni, da ne vpliva na kakovost revidiranja;**
- **51,4 % anketirancev je mnenja, da lahko povečan nadzor nad revizorji, ki ga izvajata Inštitut in Agencija, poveča kakovost revidiranja;**
- **23,1 % jih meni, da povečan nadzor ne vpliva, preostalih 25,4 % pa meni, da povečan nadzor ne vpliva na kakovost revidiranja.**

Odločilni dejavniki za izbiro revizorja

Med pomembnejšimi dejavniki za izbiro revizorja so strokovnost pooblaščenih revizorjev, odzivnost na potrebe in želje naročnikov, nekaznovanje pooblaščenega revizorja in revizijske družbe, ugled revizijske družbe v javnosti, manj pomemben pa je bližina revizijske družbe.

Dejavnik	Ni pomembno	Je pomembno	Niti je niti ni pomembno	Srednje pomembno	Zelo pomembno
Strokovnost pooblaščenih revizorjev	1,2 %	0,6 %	9,8 %	14,5 %	74,0 %
Bližina revizijske družbe	35,3 %	19,7 %	24,9 %	15,0 %	5,2 %
Cena revizijske storitve	1,2 %	3,5 %	23,1 %	46,8 %	25,4 %
Odzivnost na potrebe in želje naročnikov	0,6 %	3,5 %	15,6 %	33,5 %	46,8 %
Ugled revizijske družbe v javnosti	1,2 %	2,9 %	21,4 %	42,2 %	32,4 %
Inštitut ali Agencija nista izrekla sankcij pooblaščenemu revizorju ali revizijski družbi	4,0 %	4,6 %	14,5 %	30,1 %	46,8 %

Hipoteza 1: Dojemanje kakovosti revizijskih storitev se ne razlikuje glede na velikost naročnika revizijske storitve.

Uporabljeni so naslednji dejavniki kakovosti:

D1 – cena revizijskih storitev,

D2 – zadovoljstvo naročnikov s kakovostjo revizijskih storitev,

D3 – ugled, ime, prepoznavnost revizijske družbe,

D4 – neodvisnost,

D5 – sposobnost revidiranja,

D6 – učinkovitost revidiranja,

D7 – ravnanje revizorja v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja in poklicnimi pravili revizorjev,

D8 – ravnanje revizorja v skladu s Kodeksom etike zunanjih revizorjev,

D9 – vztrajanje revizorja, da poslovodstvo ravna v skladu z mednarodnimi ali slovenskimi računovodskimi standardi,

D10 – izkušnje in primerne veščine pooblaščenega revizorja in članov revizijske skupine,

D11 – poznavanje panoge.

Rezultati preverjanja hipoteze 1

Ugotovitve:

- Vseh 11 proučevanih dejavnikov kakovosti revizijskih storitev je statistično značilnih ($p < 0,05$).
- Glede na velikost naročnika revizijskih storitev ni statistično značilnih razlik v oceni naslednjih dejavnikov kakovosti revizijskih storitev: D1, D3, D4, D5, D6, D7, D8, D9 in D11. Statistično značilne razlike so le pri dejavnikih D2 (zadovoljstvo naročnikov s kakovostjo revizijskih storitev) in D10 (izkušnje in primerne veščine pooblaščenega revizorja in članov revizijske skupine).
- Za devet dejavnikov kakovosti revizijskih storitev smo potrdili hipotezo 1, in sicer da se dojemanje kakovosti revizijskih storitev ne razlikuje glede na velikost naročnika revizijske storitve. Samo za dva dejavnika (kakovost revizijskih storitev, kot jo subjektivno ocenjujejo naročniki, ter izkušnje in primerne veščine pooblaščenega revizorja in članov revizijske skupine) se je izkazalo, da obstajajo statistično značilne razlike v dojemanju dejavnikov glede na velikost naročnika revizijske storitve.

Hipoteza 2: Med dejavniki kakovosti revizijskih storitev obstaja korelacija.

Uporabljenih je 11 dejavnikov kakovosti (D1–D11); dodatno smo uporabili še velikost naročnika (VN) revizijskih storitev (srednje veliki in veliki naročniki), saj smo želeli preveriti, ali obstaja korelacija med velikostjo naročnika in posameznimi dejavniki.



Ugotovitve:

Z raziskavo je ugotovljeno, da obstaja statistično značilna korelacija ($p < 0,05$) med dejavniki D2 in D1, D3 in D2, D5 in D4, D6 in D2, D6 in D4, D6 in D5, D8 in D3, D8 in D7, D9 in D7, D9 in D8, D10 in D3, D10 in D8, D10 in D9, D11 in D10, VN in D5, VN in D6.

Hipotezo 2, da med dejavniki kakovosti revizijskih storitev obstaja korelacija, lahko delno potrdimo samo v primeru omenjenih 16 parov dejavnikov, za preostale pare dejavnikov raziskava ni pokazala statistično značilne korelacije.

Sklepne ugotovitve raziskave – 1.del

- **Kakovost revizijskih storitev pozitivno korelira s ceno revizijskih storitev, ugledom, imenom in prepoznavnostjo revizijske družbe;**
- **spodobnost revidiranja pozitivno korelira z neodvisnostjo revizorja;**
- **učinkovitost revidiranja negativno korelira s kakovostjo revizijskih storitev, hkrati pa pozitivno korelira z neodvisnostjo revizorja in sposobnostjo revidiranja;**
- **ravnanje revizorja v skladu s Kodeksom etike zunanjih revizorjev negativno korelira z ugledom, imenom in prepoznavnostjo revizijske družbe ter pozitivno korelira z ravnanjem revizorja v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja in poklicnimi pravili revizorjev;**

- **vztrajanje revizorja, da poslovodstvo ravna v skladu z mednarodnimi ali slovenskimi računovodskimi standardi, pozitivno korelira z ravnanjem revizorja v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja in poklicnimi pravili revizorjev, prav tako pozitivno korelira z ravnanjem revizorja v skladu s Kodeksom etike zunanjih revizorjev;**

Sklepne ugotovitve raziskave – 2.del

- **izkušnje in primerne veščine pooblaščenega revizorja in članov revizijske skupine negativno korelirajo z ugledom, imenom in prepoznavnostjo revizijske družbe, prav tako pa pozitivno korelirajo z ravnanjem revizorja v skladu s Kodeksom etike zunanjih revizorjev ter vztrajanjem revizorja, da poslovodstvo ravna v skladu z mednarodnimi ali slovenskimi računovodskimi standardi;**
- **poznavanje panoge pozitivno korelira z izkušnjami in primernimi veščinami pooblaščenega revizorja in članov revizijske skupine;**
- **velikost naročnika revizijskih storitev negativno korelira z dvema dejavnikoma kakovosti revizijskih storitev, in sicer s sposobnostjo ter učinkovitostjo revidiranja.**

- **35,8 % anketirancev je mnenja, da zamenjava revizijske družbe povečuje kakovost revidiranja; 31,2 % jih meni, da ne povečuje kakovosti; 32,9 % pa meni, da ne vpliva na kakovost revidiranja;**
- **51,4 % anketirancev je mnenja, da lahko povečan nadzor nad revizorji, ki ga izvajata Inštitut in Agencija, poveča kakovost revidiranja.**

Dojemanje kakovosti revizijskih storitev je z vidika naročnikov zelo raznoliko, kar kaže na to, da v praksi ni ustreznih meril za merjenje kakovosti revizijskih storitev, na podlagi katerih bi naročniki lahko ocenjevali kakovost revizijskih storitev.

Kakovost revizijskih storitev in dojemanje naročnikov lahko povečamo z določitvijo meril za merjenje kakovosti, katerih veljavnost bi z nadzorom izvajala Agencija.

Z nadzorom revizijskih družb se lahko poveča kakovost revizijskih storitev.

Pri določitvi meril za merjenje kakovosti bi Agencija lahko (morala) upoštevala prepoznane dejavnike, kot jih v predhodnih raziskavah potrjujejo različni avtorji, in sicer:

- **cena revizijskih storitev,**
- **stopnja izkušenosti članov revizijske skupine,**
- **učinkovitost revizorjev,**
- **ustrezna poraba časa in pravočasnost revizije,**
- **pogostost menjave revizijskih družb pri naročniku.**