

Revija za teorijo in prakso revizije, računovodstva, davkov, financ,
ocenjevanja vrednosti in drugih sorodnih področij

Dr. Stanko Čokelc in Vesna Štager, mag. manag.*

Dojemanje kakovosti revizijskih storitev v Sloveniji¹

Perceiving the quality of audit services in Slovenia

POVZETEK ● *Letos mineva 25 let od sprejetja Zakona o revidiranju in začetkov revizije v Sloveniji, zato smo raziskali dojemanje naročnikov revizije o kakovosti revizijskih storitev v Sloveniji. V raziskavi je sodelovalo 173 anketirancev. Z raziskavo je bilo ugotovljeno, da je z uporabo devetih dejavnikov kakovosti revizijskih storitev mogoče potrditi, 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. Prav tako se je izkazalo, da velikost naročnika revizijskih storitev negativno korelira z dvema dejavnikoma kakovosti revizijskih storitev, in sicer s sposobnostjo ter učinkovitostjo revidiranja. Med 16 pari proučevanih dejavnikov kakovosti revizijskih storitev obstaja korelacija; za preostale pare dejavnikov raziskava ni pokazala statistično značilne korelacije. Dojemanje naročnikov o kakovosti revizijskih storitev, ne glede ali jih revidira revizijska družba iz skupine Big 4 ali ena od malih revizijskih družb, je zelo raznoliko.*

Ključne besede ● *kakovost revizijskih storitev, cene revizijskih storitev*

SUMMARY ● *This year marks the 25th anniversary of the adoption of the Auditing Act and the beginning of the audit in Slovenia, which is why we research the perception of auditors on the quality of audit services in Slovenia. The survey involved 173 respondents. The survey found that, with nine factors of audit quality, can be confirmed that the perception of the quality of audit services is not different depending on the size of the client's. For only two factors (the quality of audit services as objectively evaluated by client's and the experience and appropriate skills of the certified auditor and members of the*

* Stanko Čokelc, doktor ekonomskih znanosti, pooblaščen revizor, preizkušeni davčnik, državni notranji revizor, direktor družbe Revidicom, revizijska družba, d. o. o., Grizoldova ulica 5, 2000 Maribor. Elektronski naslov: revidicom@siol.net.

Vesna Štager, univ. dipl. ekon., mag. manag., doktorandka makroekonomije na Ekonomsko-poslovni fakulteti v Mariboru. Vodja finančno-računovodskega sektorja v družbi Zlatarna Celje, d. o. o. Elektronski naslov: stagerv@gmail.com.

¹ Članek je lektorirala Klementina Žemva.

audit team), it has been shown that there are statistically significant differences in the perception of factors, depending on the size of the client's. It also turned out that the size of the client negatively correlates with two audit quality factors, namely the ability and effectiveness of auditing. There is a correlation between 16 pairs of quality audit factors studied; for other pairs of factors, the study did not show statistically significant correlations. The perception of client's on the quality of audit services, regardless of whether they are audited by a audit company from the Big 4 group or one of the small audit firms, is very diverse.

Key words ● *audit quality, audit fees*

JEL: C 15, C 53, D 23, H 25, K 34

1. UVOD

Kakovost revizijskih storitev² 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 revizijskih storitev označujejo soodvisnost kakovosti revidiranja revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev, kakovost nadziranja revidiranja 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 (v nadaljevanju Agencija) in Slovenskega inštituta za revizijo (v nadaljevanju Inštitut) ter ustrezne pristojnosti in odgovornosti zadevnih institucij.

Vsi deležniki se moramo zavedati, da nam ugleda ne dajejo zakonske določbe ali velikost revizijske družbe, ampak naše delovanje, ki ga najboljše poznajo in lahko ocenijo naši naročniki. Po 25 letih imajo uporabniki revizijskih storitev dovolj izkušenj in veščin, da lahko ustrezno ocenijo kakovost revizijskih storitev. Nenehne zakonske spremembe vodijo vse udeležence do obveznega prilagajanja, zato nas je zanimalo, kako naročniki dojemajo kakovost revizijskih storitev. To se skozi čas zaradi uvedbe različnih dodatnih zahtev prav gotovo spreminjalo.

Raziskali smo, ali se dojemanje kakovosti revizijskih storitev razlikuje glede na velikost naročnika revizijske storitve in ali med dejavniki kakovosti revizijskih storitev obstaja korelacija. Za preverjanje hipotez smo uporabili Levenov test homogenosti varianc za 11 dejavnikov kakovosti revizijskih storitev, t-test za

² Več o tem Stanko Čokelc: Kakovost davčno svetovalnih storitev, Revizor, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2006, str.84.

aritmetično sredino dojemanja kakovosti revizijskih storitev in Pearsonov korelacijski koeficient. V prvem poglavju smo prikazali značilnosti pristojnih slovenskih institucij, s poudarkom na rezultatih izvajanja nadzora Agencije za obdobje 2013–2017, in sicer število revizorjev, revizijskih družb in izvedenih nadzorov ter urne postavke članov revizijske skupine. V drugem poglavju sledi pregled rezultatov predhodnih raziskav, vezanih na kakovost in ceno revizijskih storitev. V tretjem poglavju najprej predstavljamo značilnosti naše empirične raziskave in uporabljene metode, tem pa sledi sistematičen prikaz rezultatov za preverjanje dveh hipotez. Članek zaključujemo s sklepnimi spoznanji izvedene raziskave.

2. ZNAČILNOSTI PRISTOJNIH INSTITUCIJ

Agencija ima po 31. členu ZRev-2 pristojnost in odgovornost za nadzor nad zagotavljanjem kakovosti revizijskega dela pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb, saj odloča v postopkih nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev ter izreka ukrepe nadzora. V sodelovanju z Inštitutom na podlagi dobre prakse oblikuje priporočila za zagotovitev kakovosti izvajanja revizij posameznih gospodarskih družb. V skladu z 32. členom ZRev-2 Agencija uresničuje te naloge tako, da nadzira Inštitut pri načrtovanju in izvajanju nadzora kakovosti revidiranja pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb tako, da

- določi merila za sestavljanje strateškega in letnega načrta preverjanja kakovosti revidiranja pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb,
- daje soglasje k strateškemu in letnemu načrtu, ki ga skladno z merili določi Inštitut in
- daje posamične zahteve Inštitutu za izredne preveritve kakovosti revidiranja.

Nadzor nad kakovostjo revidiranja pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb lahko Agencija opravlja samostojno. Pri opravljanju nadzora ima enake pristojnosti kot Inštitut.

Revizijske družbe so v skladu s 77. členom ZRev-2 zavezane k rednemu poročanju in poročanju na zahtevo Inštituta ali Agencije zato, da lahko Agencija izpolnjuje zahteve nad zagotavljanjem kakovosti revizijskega dela pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb. Agencija pri določitvi nadzora nad revizijskimi družbami ali pooblaščenimi revizorji zasleduje naslednja merila³:

³ Mag. Mojca Majič: Delovanje Agencije za javni nadzor nad revidiranjem, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 2018, str. 7–9.

- a) količina porabljenih dejavnikov – sestava revizijske skupine in delovne ure pri naročniku (39. člen ZRev-2)⁴;
- b) ugled revizijske družbe v javnosti – revizijske družbe, ki se velikokrat pojavljajo v javnosti v negativnem smislu, slabo vplivajo na dejavnost revidiranja računovodskih izkazov;
- c) že voden oziroma opravljen postopek pregleda in nadzora revizijske družbe oziroma pooblaščenega revizorja oziroma že dano opozorilo s strani Agencije ali Inštituta;
- d) zaznana stopnja tveganja – naročnik deluje v tvegani panogi z vidika posebnosti v računovodenju ali je naročnik tvegano podjetje zaradi zahtevnosti revidiranja zaradi odmevnosti/"pritiskov" v javnosti, ker se lahko vrši tudi "pritisk" na revizijsko družbo in pooblaščenega revizorja;
- e) delež pritrdilnih mnenj;
- f) cene revizijskih storitev;
- g) število revizijskih poročil, podpisanih od enega pooblaščenega revizorja;
- h) število zaposlenih na enega pooblaščenega revizorja v revizijski družbi – tveganje za kakovost revizij je večje pri velikem številu zaposlenih na posameznega pooblaščenega revizorja;
- i) izvajanje notranjega nadzora nad kakovostjo delovanja revizijske družbe;
- j) neodvisnost revizijske družbe in pooblaščenega revizorja v skladu s 45. členom ZRev-2;
- k) pomembnost naročnikov revizijske družbe (velikost in organizacijska oblika, javna podjetja, pomembne finančne institucije);
- l) novoustanovljene revizijske družbe;
- m) upoštevanje etičnih načel (kodeksa etike poklicnih računovodskih strokovnjakov in kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev).

Na naše zaprosilo nam je Agencija za nadzor nad revidiranjem posredovala podatke, kot izhajajo iz preglednic 1, 2 in 3. Agencija podatka o izvedenih pregledih revizijskih družb, pri katerih so zaznane nizke cene revidiranja, nima, saj jih ni analizirala. Perner⁵ opozarja, da je najpomembnejša ovira sankcioniranja

⁴ Podatki se pridobijo na podlagi 77. člena ZRev-2, saj morajo revizijske družbe do konca maja poročati Agenciji o številu načrtovanih in porabljenih ur za vsakega člana revizijske skupine za vsako posamezno revizijo računovodskih izkazov; cenah revizijskih storitev; vrstah mnenj; o podpisniku revizorjevega mnenja in drugem.

⁵ Vili Perner: Kakovost revizije v Sloveniji ogroža dumping – 2, Denar, Revija o davkih, Ljubljana, št. 454/2015, str. 18–21.

nizkih cen, da Agencija nima možnosti sankcioniranja dumpinških cen⁶ revizijskih storitev in da pojav dumpinških cen v slovenski zakonodaji ni ustrezno zakonsko opredeljen. S tem vprašanjem bi se morala soočati in ukvarjati Javna agencija Republike Slovenije za varstvo konkurence, katere delovanje opredeljuje Zakon o preprečevanju omejevanja konkurence (ZPOmK-1; Uradni list RS, št. 36/08, 40/09, 26/11, 87/11, 57/12, 39/13 – odl. US, 63/13 – ZS-K, 33/14, 76/15 in 23/17), ki pa je že v zasnovi za pojave dumpinških cen revizijskih storitev neuporaben, saj se ukvarja predvsem s sporazumi, katerih cilj ali učinek je preprečevati, omejevati ali izkrivljati konkurenco na ozemlju Republike Slovenije. Vsakomur je jasno, da do dumpinških cen revizijskih storitev ne prihaja na osnovi (med)podjetniških sporazumov, temveč so posledica samovoljnega in neetičnega ravnanja posameznih izvajalcev revizijskih storitev.

Pregled podatkov, pridobljenih od Agencije, kaže, da po številu nadzorov nad revizijskimi družbami in pooblaščenimi revizorji izstopa leto 2014, saj je bilo v tem letu izvedeno dvakrat več nadzorov kot v ostalih letih proučevanega obdobja 2013–2017. Posledica je bistveno večji odstotek sankcioniranja revizijskih družb (55 % leta 2014, 60 % leta 2015) in pooblaščenih revizorjev (44,8 % leta 2014, 31,8 % leta 2015) kot v drugih letih (preglednica 1).

⁶ V slovenski praksi na podobnost z dumpinškimi cenami spominja 49. člen Zakona o javnih naročilih (ZJN-2; Uradni list RS, št. 19/14, 90/14 – ZDU-1l in 91/15 – ZJN-3), ki govori o "neobičajno nizki ponudbi" in navaja: "Če naročnik meni, da je pri določenem naročilu glede na njegove predhodno določene zahteve ponudba neobičajno nizka ali v zvezi z njo obstaja dvom o možnosti izpolnitve naročila, mora naročnik preveriti, ali je neobičajno nizka. Naročnik mora preveriti, ali je ponudba neobičajno nizka tudi, če je vrednost ponudbe za več kot 50 % nižja od povprečne vrednosti pravočasnih ponudb in za več kot 20 % nižja od naslednje uvrščene ponudbe, vendar le, če je prejel vsaj štiri pravočasne ponudbe. Preden naročnik izloči neobičajno nizko ponudbo, mora od ponudnika pisno zahtevati podrobne podatke in utemeljitev o elementih ponudbe, za katere meni, da so odločilni za izpolnitev naročila oziroma vplivajo na razvrstitev ponudb. Naročnik mora preveriti te postavke ob posvetovanju s ponudnikom, upoštevajoč predložena dokazila. V kolikor naročnik ugotovi, da je ponudba neobičajno nizka, tako ponudbo izloči." Seveda v primeru revizijskih storitev ni za pričakovati, da bo naročnik "pisno zahteval podrobne podatke o elementih ponudbe" ali da bo ponudbo celo zavrnil, saj za presojo slednjih ni niti strokovno usposobljen, še manj pa je v njegovem interesu, da bi na osnovi popravljene neobičajno nizke ponudbe prišlo do spremembe ponujane cene (na višjo).

Preglednica 1: Število revizorjev, revizijskih družb in izvedenih nadzorov

Značilnosti/leto	2013	2014	2015	2016	2017
Število zamenjav/odstopov revizorjev po že sklenjenih pogodbah o revidiranju	9	12	10	8	7
Število revizijskih družb*	56	57	64	53	51
Število izvedenih nadzorov nad revizijskimi družbami	13	20	10	11	11
Število nadzorov nad revizijskimi družbami, ki je zahtevalo sankcioniranje	2	11	6	1	**
Odstotek sankcioniranja revizijskih družb, zajetih v nadzor	15,3 %	55,0 %	60,0 %	9,0 %	-
Število pooblaščenih revizorjev*	130	130	120	130	140
Število izvedenih nadzorov nad pooblaščenimi revizorji	26	29	22	20	25
Število nadzorov pooblaščenih revizorjev, ki je zahtevalo sankcioniranje	4	13	7	2	**
Odstotek sankcioniranja pooblaščenih revizorjev, zajetih v nadzor	15,4 %	44,8 %	31,8 %	10,0 %	-

* Podatki so povzeti iz letnega poročila Agencije za leta 2013, 2014, 2015, 2016 in 2017;

** podatek še ni na voljo.

Vir: pripravljeno na podlagi podatkov, prejetih od Agencije za nadzor nad revidiranjem, in vpogleda v letna poročila Agencije

Pri primerjavi doseženih urnih postavk za zaposlene v revizijski stroki Agencija ugotavlja veliko odstopanje od smernic za oblikovanje cen revizijskih storitev, saj za leto 2017⁷ kar 77 % cen pooblaščenih revizorjev, ki podpišejo revizijsko poročilo, ne dosega teh cen; 91 % članov revizijske skupine z več kot dvema letoma izkušenj ne dosega priporočenih cen, podobno 90 % članov revizijske skupine z manj kot dvema letoma izkušenj ne dosega priporočenih cen⁸.

Ugotovljeno je, da so se urne postavke posameznih članov revizijske skupine v letu 2017 najpogosteje gibale v rangi 30–99 EUR za pooblaščenega revizorja, 15–69 EUR za člana revizijske skupine z več kot dvema letoma delovnih izkušenj in v

⁷ Na naše zaprosilo nam je Agencija za nadzor nad revidiranjem posredovala podatke, kot izhajajo iz preglednic 1, 2 in 3.

⁸ Več o tem Čokelc in Štager: Cene revizijskih storitev. SIRIUS, št. 2/2016.

rangu 15–49 EUR za člana revizijske skupine z manj kot dvema letoma delovnih izkušenj (preglednica 2). Podobno gibanje je bilo značilno za leti 2015 in 2016.

Preglednica 2: Urne postavke posameznih kategorij zaposlencev v revizijski stroki za obdobje 2015–2017

Kategorije/ število revizij	2017			2016			2015		
	PR*	Nad 2 leti	Pod 2 leti	PR*	Nad 2 leti	Pod 2 leti	PR*	Nad 2 leti	Pod 2 leti
0–14 EUR	0 %	1 %	7 %	-	1 %	11 %	1 %	1 %	15 %
15–29 EUR	4 %	13 %	40 %	5 %	11 %	34 %	4 %	11 %	28 %
30–49 EUR	17 %	39 %	43 %	17 %	38 %	39 %	17 %	37 %	41 %
50–69 EUR	25 %	38 %	7 %	30 %	37 %	12 %	30 %	36 %	11 %
70–99 EUR	31 %	6 %	1 %	31 %	9 %	3 %	31 %	11 %	3 %
100–119 EUR	9 %	1 %	1 %	7 %	2 %	1 %	8 %	3 %	1 %
120–149 EUR	9 %	1 %	-	7 %	1 %	-	7 %	1 %	1 %
150–179 EUR	2 %	-	-	1 %	-	-	1 %	-	-
Nad 180 EUR	3 %	-	-	2 %	-	-	-	-	-
Skupaj	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

PR* – pooblaščen revizor;

nad 2 leti – član revizijske skupine z več kot dvema letoma delovnih izkušenj;

pod 2 leti – član revizijske skupine z manj kot dvema letoma delovnih izkušenj.

Vir: pripravljeno na podlagi podatkov, prejetih od Agencije za javni nadzor nad revidiranjem

Urne postavke pooblaščenih revizorjev, revizijskega osebja z več kot dvema letoma izkušenj in revizijskega osebja z manj kot dvema letoma delovnih izkušenj so bile po podatkih Agencije v letu 2014 nekoliko višje kot v letih 2013 in 2012 (preglednica 3). Po podatkih za obdobje 2012–2014 se urne postavke revizijskega osebja gibljejo skladno s smernicami za oblikovanje cen revizijskih storitev, kot izhaja iz preglednice 3, vendar sklepanje ni pravilno, saj bi bilo treba preveriti posamične urne postavke posameznih revizijskih družb in naročnikov revizijskih storitev. Podatki iz preglednice 3 so informativni in niso namenjeni znanstvenim sklepanjem. V zvezi z gibanjem cen revizijskih storitev je treba pogledati znanstveno raziskavo Čokelc in Štager (2016, str. 6). Z raziskavo sta ugotovila, da povprečne cene revizijskih storitev za leto 2014 za velike naročnike revizijskih storitev revizijskih družb skupine Big 4 (KPMG, PwC, Deloitte in E & Y) statistično značilno ne odstopajo od normativnih cen (cen, kot jih predlaga Inštitut) oziroma jih celo presegajo, vendar ne statistično značilno. Male revizijske družbe v povprečju ne dosegajo predvidenih normativnih cen, to odstopanje pa je statistično značilno. Avtorja sta za srednje velike naročnike revizijskih storitev

ugotovila, da tri velike revizijske družbe E & Y, Deloitte in PwC glede na normativno ceno statistično značilno ne odstopajo od predvidenih normativnih cen oziroma jo statistično značilno presegajo. KPMG in v povprečju male revizijske družbe pa dosegajo statistično značilne nižje povprečne cene revizijskih storitev od predvidenih normativnih.

Preglednica 3: Urne postavke posameznih kategorij zaposlencev za obdobje 2012–2014

Revizijsko osebje	Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev	Leto 2014*	Leto 2013*	Leto 2012*
Zaračunana cena za opravljeno storitev	35–105 EUR	14–113 EUR	49–226 EUR	36–225 EUR
Pooblaščen revizor	> 104 EUR	21–165 EUR	32–140 EUR	32–141 EUR
Revizijsko osebje z več kot dvema letoma izkušenj	56–104 EUR	14–112 EUR	27–75 EUR	22–77 EUR
Revizijsko osebje z manj kot dvema letoma izkušenj	35–43 EUR	4–98 EUR	6–47 EUR	12–60 EUR

* Cene revizijskih storitev, ki jih je pri opravljanju nadzora ugotovila Agencija. Agencija nam za obdobje 2015–2017 ni posredovala cen revizijskih storitev.

Vir: pripravljeno na podlagi podatkov, prejetih od Agencije za nadzor nad revidiranjem, in vpogleda v letna poročila Agencije

Prikazani rezultati izvajanja nadzora Agencije so namenjeni seznanitvi bralcev tega članka z revizijskim okoljem, v katerem delujejo revizijske družbe, in o njih avtorja članka ne izražata mnenja.

3. DOSEDANJE RAZISKAVE O REVIZIJSKIH STORITVAH

Razlikovanje kakovosti revizijskih storitev glede na revizijsko družbo (Big 4 ali male revizijske družbe) je predmet raziskovanja predhodnih raziskav (Chung *et al.*, 2003; Krishnan, 2003; Francis in Krishnan, 1999; Kim, 2016). Na izbor revizijske družbe velikokrat vpliva matično podjetje v tujini (Choi *et al.*, 2011; Chi in Ziebart, 2014) in je odvisno od kredibilnosti revizijske družbe (Wallace, 2005; Thompson in McCoy, 2008; Agrawal in Cooper, 2017). Raziskave so potrdile, da je večja kakovost revizijskih storitev povezana z večjimi revizijskimi družbami (DeAngelo, 1981; Ferguson in Stokes, 2003; Lawrence *et al.*, 2011). Najpogostejši

indikator za kakovost revizije so revizijske družbe Big 4 (DeFond in Jiambalvo, 1993; Becker *et al.*, 1998). Novejša raziskava She-Chih *et al.* (2017) je pokazala, da ni značilnih razlik v kakovosti revizijskih storitev med revizijskimi družbami Big 4 in majhnimi revizijskimi družbami, kar je povezano z letnim in četrletnim nadzorom pristojnih institucij nad delom revizijskih družb. Dodatno je raziskava pokazala, da je pogostost nadzorov na delom revizorjev pozitivno povezana s kakovostjo revizijskih storitev, kar pa je tudi posledica sprememb zakonodajnih standardov, ki so povezani z delom revizorjev.

Pedro *et al.* (2015) je potrdil, da je kakovost revizijskih storitev odvisna od cen revizijskih storitev; ugotovljena je pozitivna korelacija to je, da se višja kakovost revizijskih storitev. Brown *et al.* (2016) pravi, da je kakovost revizijskih storitev odvisna od stopnje izkušenosti članov revizijske skupine, spola, velikosti revizijske družbe in da kakovost upada. Predhodne raziskave enačijo cene revizijskih storitev z učinkovitostjo revizije (Raghuandan in Rama, 2006; Masli *et al.*, 2010) ter njeno kakovostjo (Carcello *et al.*, 2002; Abbot *et al.*, 2003; Feldman *et al.*, 2009) in pravočasnostjo (Ettredge *et al.*, 2006; Masli *et al.*, 2010). Kalelkar (2017) je z raziskavo potrdil, da so cene revizijskih storitev malih revizijskih družb nižje od cen revizijskih družb Big 4 in da so cene revizijskih družb za velike družbe, ki imajo nadzorni svet, višje od cen naročnikov, ki nimajo nadzornega sveta (Krishnan in Visvanathan, 2009; Chang *et al.*, 2013); merjenje kakovosti revizijskih storitev ni bil predmet slednjih raziskav.

Novejše raziskave so usmerjene v proučevanje demografskih značilnosti in vpliva na ceno revizijskih storitev. Maretno *et al.* (2015) je tako ugotovil, da na ceno revizijskih storitev vplivata spol in etnična pripadnost posloводства revidirane družbe ter da družbe z ženskim poslovodstvom in etničnimi manjšinami plačujejo višje cene revizijskih storitev. Raziskave celo kažejo, da je kakovost revizijskih storitev povezana z daljšim revidiranjem naročnika, torej dlje revizijska družba revidira naročnika, boljše kakovost zagotavlja, saj ima več znanja in izkušenj ter pozna vse posebnosti naročnika (Johnson *et al.*, 2002; Myers *et al.*, 2003; Ghosh in Moon, 2005). Podobno sta ugotovila Kumar in Lim (2015), ki sta proučevala kakovost revizijskih storitev določene revizijske družbe v primerjavi z revizijskimi družbami Big 4. Pri tem opozarjata, da čas opravljanja revizije za izbranega naročnika ne sme biti edini kriterij za ugotavljanje kakovosti revizijskih storitev.

Pregled raziskav (Li in Luo, 2017; Krishnan in Wang, 2015; Ghosh in Pawelewicz, 2009; Huang *et al.*, 2009) kaže, da je kakovost revizijskih storitev povezana s ceno revizijskih storitev. Raziskava avtorjev Li in Luo (2017) je pokazala, da je cena revizijskih storitev v negativni korelaciji s poznavanjem revizorja in posloводства naročnika. Rezultati raziskave iz leta 2017 so tako ovrgli rezultate predhodnih raziskav avtorjev Krishnan in Wang (2015), ki sta z raziskavo potrdila, da

poznavanje pooblaščenega revizorja in posloводства naročnika pomembno vpliva na ceno revizijskih storitev. Rezultati avtorjev Li in Luo (2017) so pomemben pokazatelj, kako kontrole SOX (angl. Sarbanes-Oxley⁹) vplivajo na cene revizijskih storitev, saj ne da kontrole SOX samo povečujejo cene revizijskih storitev (Ghosh in Pawlewicz, 2009; Huang *et al.*, 2009), temveč povečujejo občutljivost cene revizijskih storitev tudi na "mehke" informacije (poznavanje posloводства naročnika) ter da posloводство nima več pomembnega vpliva na cene revizijskih storitev. Določanje cene revizijskih storitev je odvisno predvsem od sposobnosti revizorja oceniti tveganje naročnika in od vključitve tega tveganja v ceno revizijskih storitev ter sposobnosti pogajanja z naročnikom o ceni (Li in Luo, 2017, str. 16). Večina raziskav v zvezi s kakovostjo revizijskih storitev je povezana s proučevanjem korelacije s ceno revizijskih storitev, porabljenim časom, usposobljenostjo članov revizijske skupine in izborom med revizijsko družbo iz skupine Big 4 ali majhno revizijsko družbo. Naštete dejavnike smo uporabili tudi v naši raziskavi, katere rezultati so prikazani v nadaljevanju.

4. REZULTATI EMPIRIČNE RAZISKAVE O KAKOVOSTI REVIZIJSKIH STORITEV V SLOVENIJI

4.1. Uporabljena metodologija

Glavni namen raziskave je ugotoviti dožemanje naročnikov o kakovosti revizijskih storitev s pomočjo dejavnikov kakovosti revidiranja ter medsebojno korelacijo med posameznimi dejavniki kakovosti revidiranja. Anketni vprašalnik je bil poslan na 1.270 elektronskih naslovov računovodij srednje velikih in velikih gospodarskih družb, ki smo jih pridobili na Ajpesu. Tovrstne predhodne raziskave kažejo, da je mogoče pričakovati 2-odstotni odziv. V naši raziskavi smo prejeli 173 odgovorov, kar je 13,7 %. Raziskava je bila izvedena aprila in maja 2018. V njej smo se omejili na gospodarske družbe, zato je prihodnjo raziskavo mogoče usmeriti še v finančne institucije (banke, zavarovalnice ...).

Anketni vprašalnik je delno pripravljen na podlagi predhodne raziskave avtorjev (Čokelc in Štager, 2016), dodana pa so nekatera nova vprašanja. Dejavnike kakovosti revizijskih storitev so anketiranci ocenjevali s pomočjo petstopenjske Likertove lestvice. Anketiranci so na vprašanja odgovarjali z izborom: trditev da/ne; vnaprej pripravljenih odgovorov; odprta vprašanja, kjer so lahko dopisali

⁹ Leta 2002 je bil sprejet Sarbanes-Oxley zakon kot odgovor na številne računovodske in revizijske škandale v ameriških podjetjih. SOX je sistem notranjih kontrol računovodskih izkazov, katerih namen je preprečiti vzroke računovodskih škandalov z razširitvijo civilne in kazenske odgovornosti na izvršne in finančne direktorje.

odgovore; za izbrane trditve z izborom ocene na lestvici 1–5, kjer ocena 1 pomeni, sploh ni pomembno in ocena 5, zelo pomembno. Zbrani podatki so obdelani s pomočjo programskega paketa SPSS in Excela.

Za namen naše raziskave smo preverjali naslednji dve hipotezi:

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

Hipoteza 2: Med dejavniki kakovosti revizijskih storitev obstaja korelacija.

Za preverjanje hipoteze 1 smo uporabili Levenov test homogenosti varianc za 11 dejavnikov kakovosti revizijskih storitev in t-test za aritmetično sredino dojemanja kakovosti revizijskih storitev. Za preverjanje hipoteze 2 smo uporabili Pearsonov korelacijski koeficient.

4.2. Značilnosti raziskave in uvodni rezultati

V raziskavi je sodelovalo 110 (63,6 %) srednje velikih in 63 (36,4 %) velikih gospodarskih družb. Udeležencem ankete je za poslovno leto 2017 v 27,2 % primerov računovodske izkaze revidirala ena od mednarodnih revizijskih družb (PwC, KPMG, Deloitte ali E & Y); 49,1 % primerov revidirala majhna revizijska družba; 23,7 % primerih, 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 %) in drugih dejavnikov (13,9 %), na primer strokovnosti in individualnega pristopa, poznavanja dinamičnega pogleda na poslovanje, poznavanja kakovosti opravljanja revizije izbrane revizijske družbe, najugodnejšega ponudnika prek javnega razpisa, mednarodnega ugleda.

Na vprašanje, ali menite, da se je ugled revizorja v obdobju 1993–2018 spremenil, so anketiranci odgovorili, da se ugled ni spremenil, temveč se je ohranil (43,4 %, od tega 28,5 % srednje velikih anketirancev, drugi so anketiranci iz velikih družb); se je povečal (17,9 %, od tega 11,0 % srednje velikih anketirancev, drugi so anketiranci iz velikih družb); se je zmanjšal (37,6 %, od tega 38,4 % srednje velikih anketirancev, drugi so anketiranci iz velikih družb). Na vprašanje nista odgovorila dva anketiranca (1,2 %).

Anketiranci, ki so odgovorili, da se je ugled v obdobju 1993–2018 spremenil, so lahko zapisali razloge za upad in/ali povečanje ugleda. Razlogi za upad ugleda so po mnenju anketirancev naslednji: 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; 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; prevelik obseg revizijskih postopkov in metodologije, s čimer se izgublja čas za vsebino pomembnih poslovnih dogodkov. Razlogi za povečanje ugleda po mnenju anketirancev so: 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; 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.

Raziskava kaže (preglednica 4), da 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.

Preglednica 4: Dejavniki, ki vplivajo na izbor revizorja

Dejavnik	Sploh 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 %

Vir: Lastna raziskava – obdelava podatkov s programom SPSS

Raziskava kaže, da anketiranci povezujejo kakovost revizijskih storitev s časom trajanja revizijskih storitev v 42,2 %. Za srednje velika podjetja se skladno s smernicami Agencije za javni nadzor nad revidiranjem predlaga uporaba najmanj

150 ur, za velika podjetja pa 300 ur. Z raziskavo je ugotovljeno, da 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 (preglednica 5).

Preglednica 5: Ocena ustreznosti porabljenih ur za revizijo računovodskih izkazov

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 %

Vir: Lastna raziskava – obdelava podatkov s programom SPSS

Pri revizijskih družbah iz skupine Big 4 je med pomembnejšimi dejavniki kakovosti revizijskih storitev sposobnost revidiranja (41,6 %), ki ji sledi 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 (preglednica 6).

Preglednica 6: Dejavniki kakovosti revizijskih storitev glede na revizijsko družbo

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 %

* Merimo jo s procesom zaposlovanja in izobraževanja, pridobitvijo licenc, dovoljenj za delo v revizijski družbi ter nagrajevanjem in napredovanjem revizorjev.

** Poraba časa za revizijo računovodskih izkazov.

Vir: Lastna raziskava – obdelava podatkov s programom SPSS

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 računovodskih izkazov; 23,1 % jih meni, da povečan nadzor ne vpliva, preostalih 25,4 % pa meni, da povečan nadzor ne vpliva na

kakovost revidiranja računovodskih izkazov. Raziskava kaže (preglednica 7), da so anketiranci prepoznali vseh pet dejavnikov kakovosti revizijskih storitev kot zelo ali srednje pomembne. Za vseh pet dejavnikov je ugotovljeno, da po oceni anketirancev ni pomembnih razlik med revizijskimi družbami iz skupine Big 4 in majhnimi revizijskimi družbami, in sicer so to anketiranci potrdili za dejavnik 1 (64,2 %), dejavnik 2 (79,2 %), dejavnik 3 (58,4 %), dejavnik 4 (56,6 %) in dejavnik 5 (66,5 %).

Preglednica 7: Dejavniki kakovosti revizijskih storitev

Dejavnik	Sploh ni pomembno	Je pomembno	Niti je niti ni pomembno	Srednje pomembno	Zelo pomembno
Dejavnik 1	0,6 %	1,2 %	5,2 %	25,4 %	67,6 %
Dejavnik 2	1,2 %	1,7 %	5,2 %	28,9 %	63,0 %
Dejavnik 3	-	1,7 %	8,1 %	30,1 %	60,1 %
Dejavnik 4	-	0,6 %	2,9 %	22,0 %	74,6 %
Dejavnik 5	-	2,3 %	13,9 %	37,0 %	46,8 %

dejavnik 1 – ravnanje revizorja v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja in poklicnimi pravili revizorjev;

dejavnik 2 – ravnanje revizorja v skladu s Kodeksom etike zunanjih revizorjev;

dejavnik 3 – vztrajanje revizorja, da poslovodstvo ravna v skladu z mednarodnimi ali slovenskimi računovodskimi standardi;

dejavnik 4 – izkušnje in primerne večšine pooblaščenega revizorja in članov revizijske skupine;

dejavnik 5 – poznavanje panoge.

Vir: Lastna raziskava – obdelava podatkov s programom SPSS

Z raziskavo je ugotovljeno, da revizor pri svojem delu ni upošteval strokovnih standardov (9,3 %); je izdal neustrezno mnenje, da bi pomagal naročniku revizijskih storitev (7,6 %); je imel neposredni ali posredni finančni interes za izdajo napačnega mnenja (2,4 %); je zaradi osebnih povezav prihajal v razmere, ko ni mogel več opravljati svojega dela v skladu z revizijskimi standardi (3,5 %); je revidiranje prepustil mlajšim neizkušnim članom revizijske skupine (31,9 %). Pri iskanju razlik med revizijskimi družbami iz skupine Big 4 in majhnimi revizijskimi družbami po oceni anketirancev velja, da ni razlik v oceni trditve: revizor pri svojem delu ni upošteval strokovnih standardov (9,3 %); revizor je izdal neustrezno mnenje, da bi pomagal naročniku revizijske storitve (7,6 %); revizor je imel neposredni ali posredni finančni interes za izdajo napačnega mnenja (2,4 %); revizor je zaradi osebnih povezav prihajal v razmere, ko ni mogel več opravljati

svoje delo v skladu z revizijskimi standardi (3,5 %); revizor je revidiranje prepustil mlajšim nezkušenim članom revizijske skupine (31,9 %).

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 (preglednica 8).

Preglednica 8: Odločilni dejavniki za izbiro revizorja

Dejavnik	Sploh 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 %

Vir: Lastna raziskava – obdelava podatkov s programom SPSS

Pri iskanju razlik med revizijskimi družbami iz skupine Big 4 in majhnimi revizijskimi družbami po oceni anketirancev velja, da ni razlik v strokovnosti pooblaščenih revizorjev (57,2 %). Oceno so podali anketiranci, ki jih je v preteklosti revidirala revizijska družba Big 4 (27,0 %), mala revizijska družba (48,9 %) ter anketiranci, ki so jih revidirale tako male revizijske družbe kot revizijske družbe Big 4 (24,1 %). 79,2 % anketirancev meni, da višje cene revizijskih storitev veljajo za revizijske družbe iz skupine Big 4. Večja odzivnost na potrebe in želje naročnikov je v 53,2 % primerov značilna za majhne revizijske družbe. Večji ugled v javnosti anketiranci pripisujejo revizijskim družbam iz skupine Big 4 (66,5 %) (preglednica 9).

Preglednica 9: Značilnosti revizijskih družb – sklop 1

Značilnost	Velja bolj za revizijske družbe iz skupine Big 4	Velja bolj za majhne revizijske družbe	Ni pomembnih razlik/enako
Večja strokovnost pooblaščenih revizorjev	28,3 %	14,5 %	57,2 %
Višje cene revizijskih storitev	79,2 %	2,3 %	18,5 %
Večja odzivnost na potrebe in želje naročnikov revizijskih storitev	4,0 %	53,2 %	42,8 %
Večji ugled v javnosti	66,5 %	1,2 %	32,4 %

Vir: Lastna raziskava – obdelava podatkov s programom SPSS

Raziskava kaže, da med revizijskimi družbami iz skupine Big 4 in majhnimi revizijskimi družbami po oceni anketirancev velja, da ni razlik v porabi časa za revidiranje računovodskih izkazov (53,2 %). Večjo prisotnost pooblaščenega revizorja pri naročniku je mogoče zaznati pri majhnih revizijskih družbah (51,4 %). Večjo prisotnost pomočnikov pooblaščenega revizorja (40,5 %) in drugih sodelavcev z manj izkušnjami (52,0 %) je mogoče zaznati pri revizijskih družbah iz skupine Big 4 (preglednica 10).

Preglednica 10: Značilnosti revizijskih družb – sklop 2

Značilnost	Velja bolj za revizijske družbe iz skupine Big 4	Velja bolj za majhne revizijske družbe	Ni pomembnih razlik/enako
Večja poraba časa za revidiranje računovodskih izkazov	30,6 %	16,2 %	53,2 %
Večja prisotnost pooblaščenega revizorja pri naročniku	12,1 %	51,4 %	36,4 %
Večja prisotnost pomočnikov pooblaščenega revizorja	40,5 %	23,7 %	35,8 %
Večja prisotnost drugih sodelavcev z manj izkušnjami	52,0 %	7,5 %	40,5 %

Vir: Lastna raziskava – obdelava podatkov s programom SPSS

Anketiranci so raznovrstno ocenili kakovost revidiranja računovodskih izkazov, kot izhaja iz preglednice 11.

Preglednica 11: Ocena kakovosti revidiranja računovodskih izkazov

Skupina	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Big 4	0,6 %	2,3 %	2,3 %	2,9 %	14,5 %	13,3 %	22,0 %	24,3 %	11,6 %	6,4 %
Majhne revizijske družbe	-	0,6 %	1,7 %	2,3 %	9,2 %	11,6 %	19,1 %	21,4 %	24,9 %	9,2 %

ocenjevalna lestvica 1–10 – 1 pomeni najnižjo, vrednost 10 pa najvišjo stopnjo kakovosti revidiranja računovodskih izkazov.

Vir: Lastna raziskava – obdelava podatkov s programom SPSS

4.3. Rezultati raziskave za preverjanje hipoteze 1

Za preverjanje hipoteze 1, da se dojemanje kakovosti revizijskih storitev ne razlikuje glede na velikost naročnika revizijske storitve, smo uporabili naslednje dejavnike 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 in D11 – poznavanje panoge. Preverjali smo dojemanje kakovosti med srednje velikimi in velikimi naročniki revizijskih storitev, za kar smo uporabili vprašanje iz ankete o velikosti naročnika, pri katerem je zaposlen anketiranec.

Preglednica 12: Dojemanje kakovosti revizijskih storitev

Dejavniki kakovosti / revizijska skupina	Aritmetična sredina	Mediana	Standardni odklon	Varianca
Srednje veliki naročniki revizijskih storitev, N = 110				
D1	2,35	2,00	1,044	1,091
D2	2,4	2	1,389	1,93
D3	2,79	3	1,015	1,029
D4	2,29	3	0,871	0,759
D5	2,16	3	0,914	0,835
D6	2,4	2,5	0,666	0,444

D7	4,61	5	0,679	0,46
D8	4,54	5	0,786	0,618
D9	4,54	5	0,7	0,489
D10	4,65	5	0,599	0,359
D11	4,25	4	0,792	0,627
Veliki naročniki revizijskih storitev, N = 63				
D1	2,44	2,00	1,118	1,251
D2	2,71	3,00	1,156	1,336
D3	2,78	3,00	1,197	1,434
D4	2,14	2,00	0,895	0,802
D5	1,83	1,00	0,943	0,888
D6	1,97	2,00	0,822	0,676
D7	4,54	5,00	0,737	0,543
D8	4,46	5,00	0,758	0,575
D9	4,40	5,00	0,752	0,566
D10	4,81	5,00	0,435	0,189
D11	4,35	5,00	0,786	0,618

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 in

D11 – poznavanje panoge.

Vir: Lastna raziskava – obdelava podatkov s programom SPSS

Raziskava kaže, da je vseh 11 proučevanih dejavnikov kakovosti revizijskih storitev statistično značilnih ($p < 0,05$), in sicer D1 ($t = 29,113$), D2 ($t = 25,159$), D3 ($t = 33,892$), D4 ($t = 33,424$), D5 ($t = 28,670$), D6 ($t = 39,120$), D7 ($t = 86,255$), D8 ($t = 76,545$), D9 ($t = 81,919$), D10 ($t = 112,592$) in D11 ($t = 71,387$). Zato smo v nadaljevanju za vseh 11 dejavnikov s pomočjo Levenovega testa homogenosti varianc med srednje velikimi in velikimi naročniki revizijskih storitev preverili, ali obstajajo statistično značilne razlike v dojetanju dejavnikov kakovosti (preglednica 13).

Preglednica 13: Levenov test homogenosti varianc med skupinami (srednje veliki in veliki naročniki revizijskih storitev) za dojemanje kakovosti revizijskih storitev

Dejavnik kakovosti		Levenov test enakosti varianc		Vrednost t-testa za enakost aritmetičnih sredin						
		Vred. testa (F)	Stat. pomembnost	Vred. testa (F)	Stopnje prostosti (df)	Statistična značilnost dvosmer. preverjanja	Razlika stand. napake ocene aritm. sredin	Razlika med aritm. sredinami	Interval zaupanja na stopnji 95 %	
									Spodnja meja	Zgornja meja
D1	PEV	1,058	0,305	-0,568	169	0,571	-0,097	0,171	-0,435	0,240
	PNEV			-0,557	116,99	0,579	-0,097	0,174	-0,443	0,248
D2	PEV	6,300	0,013	-1,519	171	0,131	-0,314	0,207	-0,723	0,094
	PNEV			-1,596	149,01	0,113	-0,314	0,197	-0,703	0,075
D3	PEV	1,347	0,247	0,077	171	0,939	0,013	0,171	-0,325	0,351
	PNEV			0,073	112,64	0,942	0,013	0,179	-0,342	0,368
D4	PEV	0,098	0,754	1,065	171	0,288	0,148	0,139	-0,126	0,422
	PNEV			1,057	126,30	0,293	0,148	0,140	-0,129	0,425
D5	PEV	0,648	0,422	2,316	171	0,022	0,338	0,146	0,050	0,627
	PNEV			2,296	125,98	0,023	0,338	0,147	0,047	0,630
D6	PEV	1,816	0,180	3,760	171	0,000	0,432	0,115	0,205	0,658
	PNEV			3,552	108,65	0,001	0,432	0,122	0,191	0,673
D7	PEV	0,324	0,570	0,627	171	0,531	0,069	0,111	-0,149	0,288
	PNEV			0,613	120,68	0,541	0,069	0,113	-0,155	0,293
D8	PEV	0,134	0,715	0,620	171	0,536	0,076	0,123	-0,166	0,318
	PNEV			0,626	133,12	0,532	0,076	0,121	-0,164	0,316
D9	PEV	1,087	0,299	1,228	171	0,221	0,140	0,114	-0,085	0,364
	PNEV			1,204	121,67	0,231	0,140	0,116	-0,090	0,369
D10	PEV	12,913	0,000	-1,904	171	0,059	-0,164	0,086	-0,334	0,006
	PNEV			-2,073	161,59	0,040	-0,164	0,079	-0,320	-0,008
D11	PEV	0,125	0,724	-0,831	171	0,407	-0,104	0,125	-0,350	0,143
	PNEV			-0,833	130,04	0,406	-0,104	0,125	-0,350	0,143

PEV – predpostavka enakosti varianc,

PNEV – predpostavka neenakosti varianc,

D1–D11 – enako kot pri preglednici 12.

Vir: Lastna raziskava – obdelava podatkov s programom SPSS

Z manj kot 5-odstotnim tveganjem na podlagi Levenovega testa homogenosti varianc lahko sklepamo, da 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 ($F = 6,300$; $p < 0,05$) in D10 ($F = 12,913$; $p < 0,05$). Navedeno potrjuje vrednost t -testa za aritmetično sredino dojemanja kakovosti revizijskih

storitev, ki znaša za D2 ($t = -1,519$, $df = 171$, $p = 0,131$) in za D10 ($t = -1,904$, $df = 171$, $p = 0,059$). 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.

4.4. Rezultati raziskave za preverjanje hipoteze 2

Za preverjanje hipoteze 2, da *med dejavniki kakovosti revizijskih storitev obstaja korelacija*, smo uporabili enajst dejavnikov kakovosti (D1–D11); dodatno smo uporabili še velikost naročnika revizijskih storitev (srednje veliki in veliki naročniki), saj smo želeli preveriti, ali obstaja korelacija¹⁰ med velikostjo naročnika in posameznimi dejavniki.

¹⁰ Vrednost korelacijskega koeficienta v razponu od 0 do 0,5 nakazuje, da gre za slabo korelacijo; od 0,5 do 0,8 nakazuje, da gre za srednje močno korelacijo; če pa je večji od 0,8, pa govorimo o močni korelaciji (Tominc, 2000, str. 88).

Preglednica 14: Pearsonov koeficient korelacije med dejavniki kakovosti revizijskih storitev

		D1	D2	D3	D4	D5	D6	D7	D88	D9	D10	D11	VN
D1	R	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	p	.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
D2	R	0,230*	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	p	0,002	.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
D3	R	0,092	0,221*	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	p	0,232	0,003	.	-	-	-	-	-	-	-	-	-
D4	R	-0,081	-0,046	0,102	1	-	-	-	-	-	-	-	-
	p	0,292	0,551	0,180	.	-	-	-	-	-	-	-	-
D5	R	-0,024	-0,145	0,072	0,313*	1	-	-	-	-	-	-	-
	p	0,758	0,058	0,348	0,000	.	-	-	-	-	-	-	-
D6	R	-0,112	-0,203*	0,028	0,281*	0,563*	1	-	-	-	-	-	-
	p	0,144	0,007	0,711	0,000	0,000	.	-	-	-	-	-	-
D7	R	-0,008	0,013	-0,049	0,067	0,026	0,016	1	-	-	-	-	-
	p	0,918	0,866	0,520	0,383	0,735	0,831	.	-	-	-	-	-
D8	R	-0,025	-0,042	-0,189	0,078	0,068	-0,024	0,629*	1	-	-	-	-
	p	0,749	0,588	0,013	0,308	0,376	0,759	0,000	.	-	-	-	-
D9	R	-0,093	-0,063	-0,112	-0,017	0,066	-0,004	0,404*	0,357*	1	-	-	-
	p	0,228	0,412	0,141	0,819	0,392	0,956	0,000	0,000	.	-	-	-
D10	R	-0,066	-0,071	-0,165	-0,071	-0,067	-0,065	0,118	0,231*	0,246*	1	-	-
	p	0,392	0,357	0,030	0,353	0,381	0,397	0,123	0,002	0,001	.	-	-
D11	R	0,031	-0,024	-0,058	0,003	0,039	-0,077	-0,038	0,096	-0,069	0,261*	1	-
	p	0,691	0,758	0,448	0,966	0,606	0,313	0,619	0,210	0,364	0,001	.	-
VN	R	0,044	0,115	-0,006	-0,081	-0,174*	-0,276*	-0,048	-0,047	-0,094	0,144	0,063	1
	p	0,571	0,131	0,939	0,288	0,022	0,000	0,531	0,536	0,221	0,059	0,407	.

D1–D11 – enako kot pri preglednici 12,

VN – velikost naročnika revizijskih storitev.

Vir: Lastna raziskava – obdelava podatkov s programom SPSS

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. Dobljeni rezultati raziskave kažejo (preglednica 14), da zadovoljstvo naročnikov s kakovostjo revizijskih storitev pozitivno korelira s ceno revizijskih storitev; ugled, ime in prepoznavnost revizijske družbe pozitivno korelira z zadovoljstvom naročnikov s kakovostjo revizijskih storitev; sposobnost revidiranja pozitivno korelira z neodvisnostjo revizorja; učinkovitost revidiranja negativno korelira s zadovoljstvom naročnikov 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; 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. Izkazalo se je, da velikost naročnika revizijskih storitev negativno korelira z dvema dejavnikoma kakovosti revizijskih storitev, in sicer s sposobnostjo ter učinkovitostjo revidiranja. 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.

Na podlagi izračunanega Pearsonovega korelacijskega koeficienta smo ugotovili, da kakovost revizijskih storitev pozitivno korelira z mnenjem o tem, ali se je ugled revizorja v obdobju 1993–2018 spremenil ($R = 0,185, p = 0,016$), prav tako s ceno revizijskih storitev ($R = 0,230, p = 0,002$). Ugled, ime in prepoznavnost revizijske družbe pozitivno korelirajo z mnenjem o tem, ali se je ugled revizorja v obdobju 1993–2018 spremenil ($R = 0,167, p = 0,029$), prav tako s kakovostjo revizijskih storitev ($R = 0,221, p = 0,221$). Zamenjava revizijske družbe lahko povečuje kakovost revidiranja, kar negativno korelira z mnenjem o tem, ali se je ugled revizorja v obdobju 1993–2018 spremenil ($R = -0,229, p = 0,003$). Povečan nadzor Agencije/Inštituta lahko poveča kakovost revidiranja računovodskih izkazov, kar pozitivno korelira z zamenjavo revizijske družbe, kar bi omogočilo povečanje kakovosti revidiranja računovodskih izkazov ($R = 0,189, p = 0,013$). Ocena kakovosti revidiranja računovodskih izkazov za revizijske družbe Big 4 negativno korelira z mnenjem o tem, ali se je ugled revizorja v obdobju 1993–2018 spremenil ($R = -0,196, p = 0,010$), prav tako pozitivno korelira z mnenjem o tem, ali zamenjava revizijske družbe povečuje kakovost revidiranja računovodskih izkazov ($R = 0,165, p = 0,030$). Velikost naročnika revizijskih storitev negativno korelira z mnenjem o tem, ali se je ugled revizorja v obdobju 1993–2018 spremenil ($R = -0,213, p = 0,005$), prav tako pozitivno korelira z mnenjem o tem, ali zamenjava revizijske družbe povečuje kakovost revidiranja računovodskih izkazov ($R = 0,179, p = 0,018$) in oceno kakovosti revidiranja računovodskih izkazov s strani revizijskih družb Big 4 ($R = 0,175, p = 0,021$).

5. SKLEP

Raziskava kaže, da je vseh 11 preučevanih dejavnikov kakovosti revizijskih storitev statistično značilnih¹¹. Samo za dva (kakovost revizijskih storitev, kot jo subjektivno ocenjujejo naročniki, ter izkušnje in primerne veščine pooblaščenega revizorja in članov revizijske skupine) obstajajo statistično značilne razlike v dojemanju dejavnikov glede na velikost naročnika revizijske storitve; za preostalih devet dejavnikov je dojemanje naročnikov enako. Ugotovljeno je, da

- kakovost revizijskih storitev pozitivno korelira s ceno revizijskih storitev, ugledom, imenom in prepoznavnostjo revizijske družbe;
- sposobnost 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;
- 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.

¹¹ Cena revizijskih storitev; kakovost revizijskih storitev, kot jo subjektivno ocenjujejo naročniki; ugled, ime, prepoznavnost revizijske družbe; neodvisnost revizorja; sposobnost revidiranja; učinkovitost revidiranja; ravnanje revizorja v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja in poklicnimi pravili revizorjev; ravnanje revizorja v skladu s Kodeksom etike zunanjih revizorjev; vztrajanje revizorja, da poslovodstvo ravna v skladu z mednarodnimi ali slovenskimi računovodskimi standardi; izkušnje in primerne veščine pooblaščenega revizorja in članov revizijske skupine; poznavanje panoge.

43,4 % anketirancev je mnenja, da se ugled revizorja v obdobju 1993–2018 ni spremenil; 17,9 % jih meni, da se je ugled povečal; preostalih 37,6 % pa jih meni, da se je ugled zmanjšal. Na izbor revizorja zelo ali srednje pomembno vpliva cena revizijskih storitev (50,3 %), kakovost revizijskih storitev (12,1 %), ki jo v 42,2 % primerov povezujejo s časom trajanja revizijskih storitev, ter ugled, ime in prepoznavnost revizijske družbe (16,2 %). 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 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 računovodskih izkazov.

Anketiranci menijo, da ni pomembnih razlik med revizijskimi družbami iz skupine Big 4 in majhnimi revizijskimi družbam v neodvisnosti revizorja (53,2 %), sposobnosti revidiranja (45,7 %), učinkovitosti revidiranja (43,4 %) in porabi časa za revidiranje računovodskih izkazov (53,2 %). Prav tako menijo, da ni pomembnih razlik med različnimi revizijskimi družbami pri naslednjih petih dejavnih kakovosti revizijskih storitev: ravnanje revizorja v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja in poklicnimi pravili revizorjev (64,2 %); ravnanje revizorja v skladu s Kodeksom etike zunanjih revizorjev (79,2 %); vztrajanje revizorja, da poslovodstvo ravna v skladu z mednarodnimi ali slovenskimi računovodskimi standardi (58,4 %); izkušnje in primerne večšine pooblaščenega revizorja in članov revizijske skupine (56,6 %); poznavanje panoge (66,5 %). Raziskava kaže, da med revizijskimi družbami ni razlik niti v strokovnosti pooblaščenih revizorjev (57,2 %).

Revizijske družbe iz skupine Big 4 po mnenju anketirancev dosegajo višje cene revizijskih storitev (79,2 %) in večji ugled v javnosti (66,5 %). Za majhne revizijske družbe se kaže večja odzivnost na potrebe in želje naročnikov (53,2 %) in večja prisotnost pooblaščenega revizorja pri naročniku (51,4 %). Večjo prisotnost pomočnikov pooblaščenega revizorja (40,5 %) in drugih sodelavcev z manj izkušnjami (52,0 %) je mogoče zaznati pri revizijskih družbah iz skupine Big 4.

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 bi lahko povečali z jasno določitvijo meril za merjenje kakovosti, katerih veljavnost bi s sistematičnim nadzorom morala izvajati Agencija. Z nadzorom vseh revizijskih družb bi se lahko povečala kakovost revizijskih storitev, kot je to pokazala raziskava avtorjev She-Chih *et al.* (2017). Pri določitvi ustreznih meril za merjenje kakovosti bi Agencija morala upoštevati v svetu prepoznane dejavnike, kot jih v predhodnih raziskavah

potrjujejo različni avtorji. To so cena revizijskih storitev (Pedro *et al.*, 2015), stopnja izkušenosti članov revizijske skupine (Brown *et al.*, 2016), učinkovitost revizorjev (Raghunandan in Rama, 2006; Masli *et al.*, 2010), ustrezna poraba časa in pravočasnost revizije (Ettredge *et al.*, 2006; Masli *et al.*, 2010) in pogostost menjave revizijskih družb pri določenem naročniku (Johnson *et al.*, 2002; Myers *et al.*, 2003; Ghosh in Moon, 2005; Kumar in Lim, 2015). Rezultati naše raziskave so za vse omenjene dejavnike primerljivi z rezultati predhodnih raziskav. Navedena merila vsekakor niso dokončna. Odločitev o ustreznosti upoštevanja dodatnih meril za merjenje kakovosti revizijskih storitev je v prvotni domeni Agencije in šele nato v domeni naročnikov.

Izziv za prihodnje raziskave o kakovosti revizijskih storitev je v ugotavljanju skupka ustreznih meril, na podlagi katerih bo Agencija izvajala nadzor in o tem obveščala širšo javnost. Šele na podlagi sprejetih enotnih meril bo tudi javnost lažje ocenjevala kakovost. Prihodnje raziskave naj bodo usmerjene v primerjalno analizo, na podlagi tako sprejetih enotnih meril za ocenjevanje kakovosti revizijskih storitev, med ugotovljeno kakovostjo revizijskih storitev, kot jo ugotavlja Agencija ter kakovostjo, kot jo dojemajo naročniki revizijskih storitev.

6. UPORABLJENA LITERATURA

1. Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F. & Raghunandan, K. (2003). An empirical investigation of audit fees, nonaudit fees and audit committees. *Contemporary Accounting Research*, 20 (2), str. 215–234.
2. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem. (2010). Priporočilo 1. Dosegljivo na spletni strani: http://anr.si/f/docs/Priporocila/priporoilo_1.pdf.
3. Agrawal, A. & Cooper, T. (2017). Corporate governance consequences of accounting scandals: evidence from top management, CFO and auditor turnover. *Quarterly Journal of Finance*, 7.
4. Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J. & Subramanyam, K. R. (1998). The effect of audit quality on earning management. *Contemporary Accounting Research*, 15 (2), str. 1–24.
5. Brown, V. L., Jodi, L. G. & Gordon, D. N. (2016). Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors. *Managerial Auditing Journal*, 31 (8/9), str. 949–980.
6. Carcello, J., Hermanson, D. R., Neal, T. Y. & Riley, R. A. Jr. (2002). Board characteristics and audit fees. *Contemporary Accounting Research*, 19 (3), str. 365–384.
7. Chang, H., Chen, X. & Zhou, N. (2013). Determinants and consequences of audit committee effectiveness: evidence from China. *Working paper, Drexel University, Shanghai Jiao Tong University and State University of New York, Binghamton*.
8. Chi, Y. H., & Ziebart, D. (2014). Benefits of management disclosure precision on analysts' forecasts. *Review of Accounting and Finance*, 13 (4), str. 371–399.
9. Choi, J. H., Myers, L., Zang, Y. & Ziebart, D. (2011). Do management EPS forecasts allow returns to reflect future earnings? Implications for the continuation of management's quarterly earnings guidance. *Review of Accounting Studies*, 16 (1), str. 143–182.

10. Chung, R., Firt, M. & Kim, J. B. (2003). Auditor conservatism and reported earnings. *Accounting and Business Research*, 33 (1), str. 19–32.
11. Čokelc, S. & Štager, V. (2016). Cene revizijskih storitev. *Revija SIRIUS*, 2, str. 15–25.
12. Čokelc, S. (2006). *Kakovost davčno svetovalnih storitev*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
13. DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3), str. 183–199.
14. DeFond, M. L. & Jiambalvo, J. (1993). Factors related to auditor-client disagreements over income-increasing accounting methods. *Contemporary Accounting Research*, 9 (1), str. 411–431.
15. Ettredge, M. L., Li, C. & Scholz, S. (2006). Audit fee and auditor dismissals in the Sarbanes-Oxley era. *Accounting Horizons*, 21 (4), str. 371–386.
16. Feldman, D. A., Read, W. J. & Abdolmohammadi, M. J. (2009). Financial restatements, audit fees and the moderating effect of cfo turnover. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 28 (1), str. 205–223.
17. Ferguson, D. & Stokes, J. (2003). The effects of firm-wide and office-level industry expertise on audit pricing. *The Accounting Review*, 78 (2), str. 429–449.
18. Francis, J. R. & Krishnan, J. (1999). Accounting accruals and auditor reporting conservatism. *Contemporary Accounting Research*, 16 (1), str. 135–165.
19. Ghosh, A. & Moon, D. (2005). Auditor tenure and perceptions of audit quality. *The Accounting Review*, 80 (2), str. 585–612.
20. Ghosh, A. & Pawlewicz, R. (2009). The impact of regulation on auditor fees: evidence from the Sarbanes-Oxley Act. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 28 (2), str. 171–197.
21. Huang, H. W., Raghunandan, K. & Rama, D. (2009). Audit fees for initial audit engagements before and after SOX. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 28 (1), str. 171–190.
22. Johnson, E., Khuarana, I. & Reynolds, J. (2002). Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research*, 19 (4), str. 637–660.
23. Kalelkar, R. (2017). Effect on audit and compensation committee membership overlap on audit fees. *Asian Review of Accounting*, 25 (1), str. 34–57.
24. Kim, J. B. (2016). Accounting flexibility and managers' forecast behavior prior to seasoned equity offerings. *Review of Accounting Studies*, 21 (4), str. 1361–1400.
25. Krishnan, G. (2003). Does big 6 auditor industry expertise constrain earning management? *Accounting Horizons*, 17 (1), str. 1–16.
26. Krishnan, G. V. & Visvanathan, G. (2009). Do auditors price audit committee's expertise? The case of accounting vs non-accounting financial experts. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 24 (1), str. 115–144.
27. Krishnan, G. V. & Wang, C. (2015). The relationship between managerial ability and audit fees and going concern opinions. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 34 (3), str. 139–160.
28. Kumar, K. & Lim, L. (2015). Was Andersen's audit quality lower than its peers? A comparative analysis of audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 30 (8/9), str. 911–962.

29. Lawrence, A., Minutti-Meza, M. & Zhang, P. (2011). Can Big 4 versus Non-Big 4 differences in audit-quality proxies be attributed to client characteristics? *The Accounting Review*, 86 (1), str. 259–286.
30. Letnega poročila Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2013, 2014, 2015, 2016 in 2017.
31. Li, Y. & Luo, Y. (2017). The contextual nature of the association between managerial ability and audit fees. *Review of Accounting and Finance*, 16 (1), str. 2–20.
32. Majič, M. (2018). *Delovanje Agencije za javni nadzor nad revidiranjem*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
33. Maretno, A. H., Indrarini, L. & Lee, R. (2015). The impact of demographic characteristics of CEOs and directors on audit fees and audit delay. *Managerial Auditing Journal*, 30 (8/9), str. 963–997.
34. Masli, A., Peters, G. F., Richardson, V. J. & Sanchez, J. M. (2010). Examining the potential benefit of internal control monitoring technology. *The Accounting Review*, 85 (3), str. 1001–1034.
35. Myers, J., Myers, 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. 779–799.
36. Pedro, C., Alexandre, M. & Lassala, C. (2015). The relationship between non-audit fees and audit quality: dealing with the endogeneity issues. *Journal of Service Theory and Practice*, 25 (6), str. 777–795.
37. Perner, V. (2015). Kakovost revizije v Sloveniji ogroža dumping – 2. *Revija Denar, Revija o davkih*, 454, str. 34–55.
38. Raghunandan, K. & Rama, D. (2006). SOX section 404 material weakness disclosures and audit fees. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 25 (1), str. 99–114.
39. She-Chin, C., Chin-Chen, C. & Hsuan-Chu, L. (2017). Audit quality following the Public Company Accounting Oversight Board's operation. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 17 (5), str. 927–946.
40. Thompson, J. & McCoy, T. (2008). An analysis of restatements due to errors and auditor changes by fortune 500 companies. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 11 (2), str. 45–57.
41. Wallace, W. (2005). Auditor changes and restatements: an analysis of recent history. *The CPA Journal*, 75, str. 30–33.
42. Zakon o javnih naročilih (ZJN-2; Uradni list RS, št. 19/14, 90/14 – ZDU-11 in 91/15 – ZJN-3.
43. Zakon o preprečevanju omejevanja konkurence (Uradni list RS, št. 36/08, 40/09, 26/11, 87/11, 57/12, 39/13 – odl. US, 63/13 – ZS-K, 33/14, 76/15 in 23/17).
44. Zakon o revidiranju (ZRev-2), Uradni list RS, št. 65/2008.