Dr. Stanko Čokelc[[1]](#footnote-1)\* in Vesna Štager, mag. manag.[[2]](#footnote-2)\*\*

Cene revizijskih storitev

Audit prices

POVZETEK ⚫ Z raziskavo ugotavljamo, da ima gospodarska in finančna kriza iz leta 2007 pomembne in velike posledice na revizijsko stroko. Zaradi zmanjšanja števila zavezancev za revizijo računovodskih izkazov so se kazalniki (čisti prihodki od prodaje, stroški dela, število zaposlenih in čisti dobiček) pri vseh revizijskih družbah (razen pri E&Y in Deloitte, zaradi enkratnega posla – posebne revizije bank) poslabšali, še posebej pri majhnih revizijskih družbah. V opazovanem obdobju 2008–2014 so se cene revizijskih storitev zmanjšale samo pri majhnih revizijskih družbah. Pri njih se povečuje razpon doseganja normativnih cen in se giblje od 26 % do 98 % normativnih cen ali povprečnih cen revizijskih storitev skupine revizijskih družb Big 4. Cene revizijskih storitev skupine Big 4 so usklajene z normativnimi cenami, kar potrjuje, da so te pravilne in primerno visoke za normalno delovanje in zagotavljanje kakovosti revidiranja. Iz tega izhaja, da ni problem v višini normativnih cen, temveč v nespoštovanju normativnih cen revizijskih storitev pri majhnih revizijskih družbah. Bolj ko se njihove cene odmikajo od normativnih, večje je tveganje nedoseganja kakovosti revidiranja, ki jo merimo z ekonomsko neodvisnostjo in porabo časa za pridobitev dokazov o trditvah poslovodstva v računovodskih izkazih. Še vedno pa ni pojasnjeno, kje je dopustna meja profesionalnega ravnanja, do katere lahko majhne revizijske družbe znižujejo cene revizijskih storitev, ne da bi bila pri tem ogrožena kakovost revidiranja.

Ključne besede ⚫ cene revizijskih storitev, normativne cene

SUMMARY ⚫ With this research, we find that the economic and financial crisis of 2007 have important and significant consequences on the audit profession. Due to the reduction in the number of persons to audit the accounts, the indicators (net sales revenues, labor costs, number of employees and earnings) for all audit companies, except for E & Y, Deloitte (due to one-off operation – special audit of banks) have deteriorated, especially in small audit firms. In the period from 2008 to 2014, the prices of audit services decreased only in small audit firms. For them to increase the range of achieving the normative price and ranges from 26 % to 98 % of the normative price or the average price of audit services group audit companies Big 4. Prices of audit services of the Big 4 are consistent with the normative prices, which confirms that they are correct and an appropriate size for the normal functioning and quality assurance auditing. It follows that there is no problem of normative prices, but in non-compliance with the normative price of audit services for small audit firms. More when their prices deviate from the norms, the greater is the risk of failure to achieve audit quality, which is measured by economic independence and time-consuming to obtain evidence of management's assertions in the financial statements. Still, it is not clear where the upper limit of professional conduct to which they may be male audit companies reduce the price of audit services without compromising the quality of auditing.

Key words ⚫ audit prices, normative prices

**JEL:** C 12, C 15, C 24, M 42

# 1. UVOD

Revidiranje je dejavnost, za katero velja, da njeno delovanje temelji na javnem interesu in je zato predmet posebnega zakonskega urejanja. V Sloveniji nima nobena revizijska družba prevladujočega vpliva, so pa majhne revizijske družbe pred leti začele zniževati cene, kar je sprožilo spiralo zniževanja cen revidiranja. Ramzy[[3]](#footnote-3) trdi, da revizorji ne bi smeli sprejeti zelo nizkih cen revizijskih storitev zaradi tekmovanja za posel. Kodeks poklicne etike (angl. The Code of Professional Ethics, Provision 502-14, rule 3.03 Fees and Professional Statements) prepoveduje konkurenčno ravnanje, ki se obravnava kot neprofesionalno ravnanje. Konkuriranje s ceno je omejeno, saj lahko škoduje neodvisnosti revizorjev in poslabša kakovost storitev revidiranja.

Zadnjih nekaj let se cene revizijskih storitev znižujejo pod normativno raven priporočenih cen. Pod pojmom normativna cena razumemo upoštevanje potrebnega časa in cene za uro dela članov revizijske skupine glede na velikost revidiranca. Potrebni čas za revidiranje računovodskih izkazov[[4]](#footnote-4) je predpisala Agencija za javni nadzor nad revidiranjem v Priporočilu 1 (zagotavljanje kakovosti revidiranja računovodskih izkazov, 14. 6. 2010), vrednosti urnih postavk iz Smernic za oblikovanje cen revizijskih storitev[[5]](#footnote-5) pa je marca 1994 opredelil svet Slovenskega inštituta za revizijo na podlagi 6. člena Zakona o revidiranju. Vrednosti urnih postavk so bile nazadnje spremenjene leta 2003.

Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev so v glavnih sestavinah upoštevale avstrijsko revizijsko prakso in se zgledovale po njej. Tako oblikovane cene revizijskih storitev zagotavljajo materialno varnost izvajalcev revizijskih storitev in omogočajo vzdrževanje in razvijanje visoke strokovne ravni storitev, kar od revizorjev zahtevajo pravila stroke[[6]](#footnote-6) (Perner, 2015, str. 19).

Trditve potrjuje tudi Agencija za javni nadzor nad revidiranjem, saj je v letnem poročilu za leto 2014 ugotovila obstoj "poceni" in "drage" revizije. Njihova primerjava je pokazala, da se je spodnja meja za zaračunano posamezno revizijo znižala na 14 EUR na uro (v letu 2012 je bila 49 EUR na uro), prav tako pa se je znižala tudi zgornja meja, ki se je glede na preteklo obdobje prepolovila. Tako je Agencija opozorila, da se cene revizijskih storitev še naprej znižujejo, kar se kaže že nekaj let. Agencija je v poročilu zapisala, da lahko le delno in posredno, z nadzorom nad kakovostjo opravljenih revizij vpliva na izboljšanje kakovosti posameznih revizij (Letno poročilo Agencije za javni nadzor nad revidiranjem za leto 2014, str. 85–87).

Perner (2015) je v članku Kakovost revizije v Sloveniji ogroža dumpingzapisal, da ugotovitve Agencije, da je zniževanje cen povezano tudi z nespoštovanjem Smernic, posredno pomenijo, da imamo v primerih nespoštovanja Smernic sicer opravka z dampinškimi cenami, le da pojma "dampinške cene" Agencija ne uporabi.

V takih primerih bi morala ustrezna institucija presojati cene na način in po merilih, kot se presoja cenovno predatorstvo v EU. Predatorska cena je po sodni praksi EU v zadevi AKZO proti Komisiji[[7]](#footnote-7) nižja od povprečnih mejnih stroškov ali povprečnih skupnih stroškov*.* Glede na to, da revizijske družbe mesečno poročajo Agenciji za javni nadzor nad revidiranjem, bi ta lahko objavljala te stroške[[8]](#footnote-8). Sodna praksa EU je tako postavila referenčno merilo glede na povprečne mejne in povprečne skupne stroške, pri čemer se pri ceni, nižji od povprečnih mejnih stroškov, domneva izključitveni namen. Pri ceni, ki je višja od povprečnih mejnih stroškov, a nižja od povprečnih skupnih stroškov, pa je za ugotovitev cenovnega predatorstva treba presoditi, ali je tako oblikovana cena del načrta, katerega namen je izključiti konkurenta.

# 2. DOSEDANJE RAZISKAVE O CENAH REVIZIJSKIH STORITEV

### a) Raziskave v svetu

Ceno revizijskih storitev, razvoj modelov določanja cen in testiranje vpliva različnih dejavnikov na določanje cen revizijskih storitev je proučevalo veliko raziskovalcev. S pregledom dosedanjih raziskav ugotavljamo, da proučujejo raziskovalci pogosto ločeno dejavnike, ki vplivajo na ceno revizijskih storitev, in dejavnike zaznane kakovosti revizijskih storitev, ob tem, da so ti dejavniki podobni. Le nekaj avtorjev (Barragato in Markelevich, 2008; Choi et al. 2010; Asthana in Boone, 2012; Hassan in Naser, 2013) pa je proučevalo korelacijo med ceno in kakovostjo revizijskih storitev.

*Simunic* (1980, str. 161–190) je prvi ugotavljal cene revizijskih storitev na primeru 397 delniških družb v ZDA. Potrdil je, da največje revizijske družbe nimajo monopola na trgu revizijskih storitev; obstaja močna korelacija med velikostjo revizijske družbe in ceno revidiranja, ter da tudi med velikimi revizijskimi družbami obstaja močna konkurenca. Hkrati je potrdil obstoj večje konkurence na trgu malih naročnikov kot pa na trgu velikih naročnikov, vendar zaradi obstoja večjega števila revizijskih družb.

*DeAngelo* (1981, str. 183–199) je proučevala korelacijo med kakovostjo revidiranja in velikostjo revizijske družbe. Po njenem mnenju je kakovost revidiranja odvisna od sposobnosti revizijske družbe, da odkrije nepravilnosti v naročnikovem računovodskem sistemu in revizorjevo neodvisnostjo, ki se kaže v poročanju o odkritih nepravilnostih. Potrdila je, da je kakovost revizijskih storitev večjih revizijskih družb boljša zaradi višje ravni usposobljenosti zaposlencev in težnje po ohranitvi visokega ugleda (DeAngelo, 1981, str. 197–198).

Avtorica *Palmrose* (1986, str. 97–110) je nasprotno od Simunica (1980) ugotovila, da obstaja pozitivna korelacija med ceno revizijskih storitev in velikostjo revizijske družbe, predvsem zaradi večje tržne moči revizijske družbe in večje kakovosti revidiranja. Ugotovila je, da večje revizijske družbe oblikujejo cene, ki so višje zaradi zaračunavanja dodatnih premij. Poleg tega specializiranost revizijske družbe za določeno panogo ali področje revidiranja povečuje njihov tržni delež v panogi, saj naročniki izbirajo specializirane revizijske družbe.

*Francis in Simon* (1987, str. 145–157) sta proučevala cene revizijskih storitev podjetij, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi v ZDA. Ugotovila sta, da revizijske družbe iz skupine Big 8 (danes Big 4) za revidiranje teh delniških družb zaračunavajo dodatno premijo. Hkrati sta ugotovila, da so cene začetnih poslov revidiranja nižje od že utečenih poslov (razlikovanje cen pri zamenjavi revizorja).

*Maher, Tiessen, Colson in Broman* (1992, str. 199–210) so z raziskavo, ki je potekala od 1977 do 1981, potrdili korelacijo med ceno revizijskih storitev in konkurenco med revizijskimi družbami. V proučevanem obdobju se je nekoliko povečalo število naročnikov, zato so izključili možnost padanja cen revizijskih storitev zaradi zmanjšanja števila naročnikov. Kljub večjemu številu naročnikov so potrdili pomemben padec cen revizijskih storitev. To so pojasnili z obstojem konkurence med revizijskimi družbami, ki za pridobitev večjega tržnega deleža na trgu revizijskih storitev znižujejo cene revizijskih storitev.

*Anderson in Zeghal* (1994, str. 197) trdita, da večina velikih naročnikov uporablja storitve velikih revizijskih družb, kar kaže nekonkurenčnost cen revizijskih storitev; nasprotno pa na trgu obstaja konkurenca med majhnimi revizijskimi družbami. Velike revizijske družbe lahko zaračunavajo nižje cene revidiranja zaradi ekonomije obsega, saj lahko razpršijo stalne stroške zaradi večjega števila naročnikov, česar majhne revizijske družbe z manj naročniki ne morejo.

*Menon in Williams* (2001, str. 115–136) sta proučevala trend cen revizij in razloge njihovega povečanja za obdobje 1980–1997. V tem času je prišlo do pomembnejših združitev večjih revizijskih družb, kar je povzročilo znižanje stroškov revizijskih družb in posledično znižanje cen revizijskih storitev. Avtorja sta potrdila kratkoročni učinek združitve revizijskih družb na cene revizijskih storitev, saj so le-te dosegale nižje cene tri leta.

*Francis, Reichelt in Wang* (2005, str. 135) so proučevali korelacijo med velikostjo revizijske družbe, stopnjo panožne specializacije in višino cen revizijskih storitev. Revizijske družbe, ki so izpolnjevale oba pogoja (velikost in specializacijo), so zaračunavale dodatno premijo v višini 19 %, revizijske družbe, ki so izpolnjevale le en pogoj, niso zaračunavale dodatne premije. Tako kakovost revidiranja poleg velikosti revizijske družbe določa tudi panožna specializiranost, ki bistveno vpliva na določanje cen revizijskih storitev.

*Barragato in Markelevich* (2008) sta z raziskavo, ki je zajela obdobje 2000–2003, potrdila pozitivno korelacijo cen revizijskih storitev in kakovosti revidiranja.

*Asthana in Boone* (2012, str. 1) ugotavljata, da se kakovost revizijskih storitev spreminja, kadar cena revizijskih storitev odstopa od normalne (normativne) ravni. Pomeni, da nižanje ali višanje cen revizijskih storitev vpliva na kakovost revidiranja, tako z nižanjem cen revizijskih storitev pada tudi kakovost revidiranja.

*Köhler in Ratzinger-Sakel* (2012, str. 28) sta v Nemčiji v obdobju 2005–2007 proučevala gibanje cen revizijskih storitev glede na velikost naročnika in pri zamenjavi revizorja. Pri zamenjavi revizorja sta zaznala, da je začetna cena revizijskih storitev ob zamenjavi revizorja nižja, koliko nižja, pa je odvisno od velikosti, zahtevnosti in tveganosti naročnika.

*Hassan in Naser* (2013, str. 15) menita, da velike revizijske družbe v družbi izstopajo, zato so bolj kot majhne revizijske družbe podvržene pritiskom za znižanje cen revizijskih storitev. Svoj obstoj poskušajo upravičiti z izboljšanjem kakovosti revizijskih storitev in specializiranostjo za posamezna področja revidiranja. Avtorja menita, da ugled oziroma status revizijske družbe zelo vpliva na cene revizijskih storitev.

*Evans in Schwartz* (2014, str. 144) sta na primeru ameriških javnih delniških družb za obdobje 2000–2010 ugotovila, da večja regulacija zvišuje stalne stroške revizije, ob tem pa povečanje koncentracije na trgu revizijskih storitev ne vpliva na povečanje cen revizijskih storitev.

Po raziskavi ameriške Fundacije za opravljanje finančnih raziskav (ang. *Financial Executives Research Foundation* – FERF) je bilo za leti 2013 in 2014 ugotovljeno, da so povprečne cene revizijskih storitev družb s centraliziranim poslovanjem (ki kotirajo ali ne kotirajo na borzi) nižje, kot pri družbah z decentraliziranim poslovanjem. Povprečne cene revidiranja računovodskih izkazov za leto 2013 so znašale 3,9 milijona USD za podjetja, ki kotirajo na borzi s centraliziranim poslovanjem; 9 milijonov USD za družbe z decentraliziranim poslovanjem; 145.500 USD za podjetja, ki ne kotirajo na borzi s centraliziranim poslovanjem; 474.000 USD za zasebne družbe z decentraliziranimi poslovanjem. Raziskava je pokazala, da imajo podjetja, ki kotirajo na borzi, enako revizijsko družbo v povprečju 23 let, kar je skoraj trikrat več kot družbe, ki ne kotirajo na borzi, in neprofitne organizacije, ki imajo enako revizijsko družbo v povprečju osem let. Podjetja, katerih delnice kotirajo na borzi, v 91 % revidirajo revizijske družbe iz skupine Big 4: Ernst & Young (13,8 %), PwC (10,5 %), KPMG (9,8 %), Deloitte (9,1 %) (Accounting, 2015b).

*Cullinan in Du* (2010, str. 60) sta ugotovila, da najvišje cene revizijskih storitev zaračunavajo štiri velike revizijske družbe, ki od naročnikov odstopijo hitreje od majhnih revizijskih družb. Pri odstopu velike revizijske družbe je večja verjetnost, da bo revizijo prevzela majhna revizijska družba.

*Velte in Stiglbauer* (2012, str. 146) trdita, da je trg revizijskih storitev v večini držav oligopolen, saj prevladujejo revizijske družbe iz skupine Big 4. Zato se v evropskih državah bojijo, da bodo majhne in srednje velike revizijske družbe sčasoma prisiljene zapustiti panogo. Na to je leta 2011 opozorila Evropska komisija, saj je po njeni oceni na trgu revizijskih storitev stanje zaskrbljujoče. Avtorja hkrati ugotavljata, da se je na trgu revizijskih storitev tržna koncentracija v obdobju 1880–2008[[9]](#footnote-9) povečala v večini držav; najbolj izstopajo države članice EU, kjer je potrjen močan oligopol velikih revizijskih družb, zlasti pri družbah, ki kotirajo na borzi (Velte in Stiglbauer, 2012, str. 158). Te v glavnem revidirajo štiri velike revizijske družbe v obsegu več kot 90 %. Čeprav so sposobnost revidiranja na mednarodnem trgu dokazale številne srednje velike revizijske družbe, le stežka dobijo naročilo velikih naročnikov. Zaradi takšne koncentracije se lahko sistemsko tveganje nakopiči, sesutje "sistemsko pomembne družbe" ali družbe, ki je dosegala "sistemsko relevanten obseg", pa lahko povzroči pretrese na celotnem trgu (EK, 2010, str. 15).

Tržna koncentracija[[10]](#footnote-10) je v nekaterih delih trga previsoka, kar naročnikom revizijskih storitev preprečuje večjo izbiro. Ob tem se z revizijo velikega podjetja, ki kotira na borzi, pridobi ugled. Na izbor revizijske družbe še vedno negativno vpliva dejstvo, da največja podjetja ne priznavajo njihovih sposobnosti. Obstajajo tudi primeri klavzul (primer finančne institucije) o "izključni izbiri velike štirice", ki je pogoj za odobritev posojila (EK, 2010, str. 16).

### b) Raziskave v Sloveniji

Skitek[[11]](#footnote-11) (2009, str. 93–95) je v Sloveniji za obdobje 2002–2005 proučeval stopnjo konkurenčnosti na trgu revizijskih storitev na podlagi tržne moči družbe. Ugotovil je naslednje stanje na slovenskem trgu revizijskih storitev: cene revizijskih storitev padajo, kar povečuje odvisnost revizijskih družb od obstoječih naročnikov revidiranja[[12]](#footnote-12); revizijske družbe prevzemajo posle drugim revizijskih družbam z nižjimi cenami; cene revizijskih storitev v večji meri nihajo neodvisno od potrebnega obsega revidiranja in so odvisne od drugih, težje merljivih tržnih dejavnikov; obstaja šibka srednja koncentracija, pri čemer kazalniki koncentracije revizijskih družb v proučevanem obdobju padajo. Pri revidiranju srednje velikih družb, katerih vrednostni papirji ne kotirajo na borzi, vlada močna konkurenca; pri velikih družbah, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi, pa vlada zelo močna konkurenca. Z raziskavo je avtor potrdil, da pri družbah, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi, lahko govorimo o oligopolu in šibki konkurenčnosti trga revizijskih storitev. Med ključnimi ugotovitvami raziskave avtor navaja: cene revizijskih storitev so ključni kriterij izbire revizijske družbe; cene revizijskih storitev v Sloveniji ne odražajo obsega opravljenega dela, določenega z vrednostjo postavk v revidiranih računovodskih izkazih; revizijske družbe prevzemajo posle z zniževanjem cen revizijskih storitev; cene revizijskih storitev padajo; finančna odvisnost revizijskih družb od naročnikov revidiranja je velika (Skitek, 2009, str. 94–95).

Komadina (2014, str. 55–56) je z raziskavo ugotovil, da velikost naročnika vpliva na raven cen revizijskih storitev družb, ki kotirajo na borzi, saj z večanjem velikosti naročnika rastejo cene revizijskih storitev. Kompleksnost naročnika vpliva na raven cen revizijskih storitev, saj bolj ko je naročnik kompleksen, višje so cene revizijskih storitev. Tveganost naročnika na raven cen revizijskih storitev ne vpliva, vpliva pa na raven cen revizijskih storitev status revizijske družbe, saj revizijske družbe z visokim statusom zaračunavajo višje cene revizijskih storitev. Gospodarska aktivnost Slovenije ne vpliva na cene revizijskih storitev, zato ne moremo trditi, da cene revizijskih storitev padajo v času gospodarske in finančne krize. Tudi začetni poslovni odnos med naročnikom in revizijsko družbo ne vpliva na cene revizijskih storitev, saj cene poslov v prvem letu revidiranja niso bile drugačne.

Pavlič (2015, str. 47) je z raziskavo cen revizijskih storitev v slovenskih delniških družbah ugotovil, da cena revizijskih storitev iz preteklega obdobja močno vpliva na ceno revizijskih storitev v tekočem obdobju, pri čemer ostanejo ostale spremenljivke nespremenjene. Pri zvišanju prihodkov za 1 EUR bi se cena revizijskih storitev v povprečju zvišala 5,78 x 10−6, s čimer je avtor potrdil, da povečanje prihodkov naročnika lahko vpliva na rast cene revizijskih storitev. Pri povečanju števila odvisnih družb za 1 družbo se je cena revizijskih storitev v povprečju zvišala za 218,3 EUR; v primeru zvišanja čistega poslovnega izda za 1 EUR bi se cena revizijskih storitev v povprečju znižala za 0,000065 EUR. Avtor pojasnjuje, da je razlog za negativno korelacijo v tem, da imajo naročniki z visokim dobičkom manj revizijskih tveganj kot naročniki, ki izkazujejo izgubo, saj sta z izgubo naročnika običajno povezana tudi agresivno davčno načrtovanje in slabša kakovost notranjih kontrol naročnika. Avtor z raziskavo ni mogel potrditi hipotez: med bilančno vsoto naročnika in ceno revizijskih storitev obstaja pozitivna korelacija; velikost revizijske družbe pozitivno vpliva na ceno revizijskih storitev; zamenjava revizorja vpliva na znižanje cen revizijskih storitev; mnenje revizorja brez pridržka negativno vpliva na ceno revizijskih storitev.

Salihovićeva (2014, str. 30) je proučevala koncentracijo revizijskih družb na trgu revizijskih storitev za obdobje 2008–2011. Leta 2015 je na podlagi raziskave v okviru svojega magistrskega dela s somentorico Zaman Groffovo objavila strokovni prispevek o analizi koncentracije na trgu revizijskih storitev. Avtorici Salihović in Zaman Groff (2015, str. 48) sta v strokovnem prispevku ugotovili: največjih deset revizijskih družb obvladuje skoraj celotni trg (86,1 %). Koeficienti koncentracij so v proučevanem obdobju konstantno rastli, razen v letu 2010, ko so upadli zaradi padca prihodkov revizijske družbe KPMG, ki je imela med vsemi udeleženci na trgu najvišji tržni delež. Največje štiri revizijske družbe zaposlujejo več kot polovico zaposlenih na trgu revizijskih družb. Revizijske družbe iz Big 4 so revidirale 43,6 % naročnikov. Deset največjih revizijskih družb je v povprečju revidiralo 90,7 % naročnikov (Salihović in Zaman Groff, 2015, str. 48–50).

# 3. EMPIRIČNA RAZISKAVA CEN REVIZIJSKIH STORITEV V SLOVENIJI

Na tveganje spiralnega zniževanja cen revizijskih storitev je strokovno javnost na revizijski konferenci v Radencih opozoril Čokelc že leta 2010. Pri preprečevanju teh negativnih pojavnih oblik je bila izpostavljena odgovornost Slovenskega inštituta za revizijo in Agencije za javni nadzor nad revidiranjem. Z raziskavo želimo prikazati današnje stanje in opozoriti odgovorne, da gre vendar za dejavnost posebnega družbenega pomena.

## 3.1. Okolje

Okolje, v katerem so delovale revizijske družbe, smo proučevali za obdobje 2008–2014 z naslednjimi kazalniki: čisti prihodki od prodaje, stroški dela, čisti poslovni izid (dobiček/izguba), število zaposlenih ter zanimanje za poklic pooblaščeni revizor.

### a) Ekonomski kazalniki

#### Tabela 1: Ekonomski položaj skupine revizijskih družb Big 4, 2008–2014

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Ekonomski kazalniki | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
| KPMG | Čisti prihodki od prodaje | 7.799.839 | 6.784.591 | 6.593.168 | 6.134.176 | 5.319.623 | 4.995.095 | 4.593.754 |
| Stroški dela | 3.647.073 | 3.864.840 | 3.895.461 | 3.599.834 | 3.103.208 | 3.061.728 | 2.637.962 |
| Število zaposlenih | 94,00 | 94,48 | 105,37 | 97,70 | 87,70 | 84,70 | 75,25 |
| Čisti dobiček/izguba | 624.059 | 169.630 | 149.279 | 57.137 | 80.208 | 64.859 | 69.031 |
| Stroški dela/zaposlenega | 38.799 | 40.906 | 36.969 | 36.846 | 35.384 | 36.148 | 35.056 |
| E &Y | Čisti prihodki od prodaje | 4.989.764 | 4.341.416 | 4.386.638 | 4.605.494 | 4.176.488 | 9.581.448 | 6.600.162 |
| Stroški dela | 2.042.158 | 2.123.681 | 2.152.028 | 2.205.888 | 2.383.726 | 2.752.046 | 2.575.405 |
| Število zaposlenih | 61,73 | 69,23 | 63,72 | 64,59 | \* | \* | 71,98 |
| Čisti dobiček/izguba | 205.654 | 165.881 | 445.067 | 547.328 | 707.361 | 3.136.635 | 770.547 |
| Stroški dela/zaposlenega | 33.082 | 30.676 | 33.773 | 34.152 |  |  | 35.779 |
| Deloitte | Čisti prihodki od prodaje | 2.943.387 | 3.724.187 | 3.031.241 | 3.976.181 | 3.928.097 | 4.300.018 | 6.805.176 |
| Stroški dela | 1.486.743 | 1.310.687 | 1.034.862 | 1.260.457 | 1.433.779 | 1.563.171 | 1.820.883 |
| Število zaposlenih | 40,00 | 38,00 | 29,00 | 36,00 | 37,66 | 45,10 | 50,51 |
| Čisti dobiček/izguba | (317.120) | 471.358 | 350.264 | 873.261 | 647.913 | 750.573 | 1.202.290 |
| Stroški dela/zaposlenega | 37.168 | 34.492 | 35.685 | 35.013 | 38.072 | 34.660 | 36.050 |
| PwC | Čisti prihodki od prodaje | 5.297.110 | 4.766.164 | 4.501.715 | 4.800.907 | 6.694.229 | 5.979.742 | 3.687.631 |
| Stroški dela | 3.397.139 | 2.231.697 | 2.395.341 | 2.954.399 | 3.292.095 | 2.606.197 | 1.422.614 |
| Število zaposlenih | 77,00 | 60,00 | 59,00 | 63,00 | 66,28 | 60,10 | 34,24 |
| Čisti dobiček/izguba | 2.129.172 | 2.043.954 | 1.353.424 | 321.625 | 1.216.659 | 20.658 | 467.691 |
| Stroški dela/zaposlenega | 44.119 | 37.195 | 40.599 | 46.895 | 49.669 | 43.364 | 41.548 |

\* Revizijska družba v svojem letnem poročilu ni razkrila števila zaposlenih.

Vir podatkov: AJPES (2016), lastna raziskava.

Če primerjamo ustvarjene čiste prihodke od prodaje revizijske skupine, lahko ugotovimo, da se čisti prihodki od prodaje v KPMG in PwC postopno zmanjšujejo, medtem ko se v E&Y in Deloitte povečujejo. Odstopanji sta zabeleženi v E&Y in Deloitte v letih 2013 in 2014, zaradi dodatnih in enkratnih del (izredne revizije bank – bančna luknja). Sočasno se znižujejo tudi stroški dela in število zaposlenih, medtem ko se strošek dela na zaposlenega vsa leta ohranja na isti ravni. Poslovni izid se je v revizijskih družbah KPMG in PwC zmanjšal, medtem ko se je v E&Y in Deloitte povečal predvsem zaradi dodatnih dobro plačanih poslov. Če izvzamemo izjemne in enkratne posle, se tudi v vseh revizijskih družbah skupine Big 4, ekonomski položaj poslabšuje, kar je razvidno iz vseh štirih kazalnikov. Število zaposlenih je še leta 2008 znašalo 272, leta 2014 pa le še 230, to je 84,55 % zaposlenih leta 2008, zaradi enkratnih poslov pa se je število zaposlenih povečalo v E&Y in Deloitte.

#### Tabela 2: Ekonomski položaj majhnih revizijskih družb, 2008–2014[[13]](#footnote-13)

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Leto | N | Čisti prihodki od prodaje | Stroški dela | Čisti dobiček | Število zaposlenih | Povprečno število zaposlenih | Letni stroški dela/zaposlenega |
| 2008 | 53 | 18.135.545,00 | 8.150.856,00 | 2.102.455,00 | 228,82 | 4,32 | 35.599 |
| 2009 | 57 | 17.770.218,00 | 8.495.009,00 | 1.824.406,00 | 234,96 | 4,12 | 36.174 |
| 2010 | 58 | 17.529.044,00 | 7.882.115,00 | 1.700.744,00 | 222,32 | 3,83 | 35.483 |
| 2011 | 61 | 16.820.286,00 | 7.709.909,00 | 1.403.969,00 | 223,55 | 3,66 | 34.533 |
| 2012 | 47 | 12.360.598,00 | 5.469.329,00 | 1.849.366,24 | 164,62 | 3,50 | 33.248 |
| 2013 | 48 | 11.434.601,00 | 5.232.393,00 | 1.769.889,97 | 156,94 | 3,27 | 33.336 |
| 2014 | 48 | 10.675.396,00 | 4.995.179,00 | 1.692.045,11 | 153,33 | 3,19 | 32.623 |

Vir podatkov: AJPES (2016), lastna raziskava.

Iz tabele 2 je razvidno, da se vsa opazovana leta čisti prihodki od prodaje zmanjšujejo, ti so leta 2008 znašali še 18.135.545 EUR, leta 2014 pa le še 10.675.396 EUR, oziroma 58,86 % prihodkov leta 2008. Enako velja za stroške dela, ki so leta 2014 znašali le 4.995.179 EUR oziroma 61,28 % stroškov leta 2008. Čisti dobiček se je tudi zmanjšal vendar nekoliko počasneje, saj je leta 2014 znašal 1.692.045 EUR oziroma 80,47 % čistega dobička leta 2008. V opazovanem obdobju se je pomembno zmanjšalo število zaposlenih (z 228 leta 2008 na 153 leta 2014 oziroma na 67,10 % leta 2008), medtem ko so se letni stroški na zaposlenega zmanjšali na 32.623 EUR oziroma 91,64 % letnih stroškov zaposlenega leta 2008.

### b) Zanimanje za poklic pooblaščeni revizor

Število revizijskih družb se zadnja leta ne spreminja. Pri Slovenskem inštitutu za revizijo je bilo v register na dan 17. februarja 2016 vpisanih 54 revizijskih družb.

#### Tabela 3: Pregled sprememb pri pooblaščenih revizorjih

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | Skupaj |
| Število vpisanih oseb v izobraževanje pooblaščeni revizor | 45 | 0 | 37 | 14 | 13 | 5 | 8 | 122 |
| Število oseb, ki je pridobilo naziv pooblaščeni revizor | 36 | 0 | 29 | 2 | 4 | 1 | 1 | 73 |
| Število pooblaščenih revizorjev, ki ni podaljšalo dovoljena za delo (izstop) | 12 | 0 | 15 | 11 | 36 | 12 | 12 | 98 |

Vir podatkov: Slovenski inštitut za revizijo (2016).

Opazen je upad zanimanja za poklic pooblaščenega revizorja. 73 oseb je v obdobju 2008–2014 pridobilo naziv pooblaščeni revizor, v omenjenem obdobju 98 pooblaščenih revizorjev ni podaljšalo dovoljenja za delo. Od leta 2011 ni podaljšalo dovoljenja za delo bistveno več pooblaščenih revizorjev, kot je število oseb, ki je pridobilo naziv pooblaščeni revizor.

#### Tabela 4: Število registriranih revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
| Revizijske družbe z dovoljenjem za opravljanje storitev revidiranja na dan 31. 12. | 50 | 51 | 52 | 56 | 56 | 56 | 57 |
| Pooblaščeni revizorji | 206 | 200 | 212 | 211 | 211 | 195 | 198 |
| Revizorji | 294 | 304 | 309 | 312 | 317 | 317 | 317 |
| Ocenjeno število aktivnih pooblaščenih revizorjev\* | 115 | 115 | 120 | 120 | 135 | 120 | 130 |

\* Aktivni pooblaščeni revizorji so vsi pooblaščeni revizorji, ki so redno ali pogodbeno zaposleni v revizijskih družbah in opravljajo revizije računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodne storitve. Ker se število aktivnih revizorjev ves čas spreminja, je število ocenjeno s strani Slovenskega inštituta za revizijo.

Vir podatkov: Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo (2008–2014).

## 3.2. Teoretična utemeljitev in oblikovanje hipotez raziskovalnega projekta

V raziskavi smo proučevali gibanje cen revizijskih storitev glede na velikost naročnika, velikost revizijske družbe, boniteto naročnika, regijo naročnika in vpliv menjave revizorja na revizijsko ceno. Temeljno raziskovalno vprašanje je bilo: ***Ali se cene revizijskih storitev statistično pomembno razlikujejo med revizijskimi družbami glede na priporočene normativne cene***? Raziskovalno vprašanje smo utemeljili z naslednjimi hipotezami:

**Hipoteza 1:** Povprečne cene revizijskih storitev v Sloveniji se statistično pomembno razlikujejo od normativnih cen glede na velikost naročnika.

**Hipoteza 2:** Velike revizijske družbe (Big 4: KPMG, E & Y, Deloitte in PwC) statistično pomembno pogosteje zaračunavajo normativno priporočene cene revizijskih storitev, kot jih zaračunavajo majhne revizijske družbe.

**Hipoteza 3:** Naročniki revizijskih storitev dosegajo nižje cene revizijskih storitev pri zamenjavi revizijske družbe.

## 3.3. Podatkovna baza

Za potrebe raziskave smo od AJPES-a pridobili število oddanih revidiranih letnih poročil v zadnjih sedmih letih po velikostih naročnikov revizijskih storitev, poimenski seznam vseh gospodarskih družb, ki so leta 2014 oddala revidirana letna poročila, in podatke za obdobje 2008–2014 za vse revizijske družbe o čistih prihodkih od prodaje, stroških plač, številu zaposlenih in dobičku ali izgubi. Od Slovenskega inštituta za revizijo smo prejeli podatke o številu kandidatov, ki so zaključili izobraževanje in pridobili naziv pooblaščeni revizor, ter o številu pooblaščenih revizorjev, ki niso podaljšali pooblastila za delo. Na podlagi teh podatkov smo v raziskavo vključili 941 gospodarskih družb, ki so leta 2014 oddale posamično[[14]](#footnote-14) revidirano letno poročilo na AJPES. Pri izbiri vzorca smo upoštevali število družb, ki so revidirane po velikosti in teritorialni pripadnosti, gospodarske družbe so zajete tako, da je zajeta vsaka revizijska družba najmanj v obsegu 25 revidiranih družb (naročnikov). Za velikost naročnika revizijskih storitev smo upoštevali 55. člen Zakona o gospodarskih družbah (ZGD)[[15]](#footnote-15).

#### Tabela 5: Pregled gospodarskih družb, ki so na AJPES oddale revidirana letna poročila

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
| Mikro gospodarske družbe | 137 | 115 | 125 | 108 | 98 | 113 | 93 |
| Majhne gospodarske družbe | 222 | 221 | 204 | 197 | 174 | 153 | 136 |
| Srednje velike gospodarske družba | 740 | 751 | 732 | 717 | 713 | 713 | 701 |
| Velike gospodarske družbe | 767 | 744 | 710 | 688 | 672 | 643 | 619 |
| Skupaj | **1.866** | **1.831** | **1.771** | **1.710** | **1.657** | **1.622** | **1.549** |

Vir podatkov: AJPES (2016).

Število gospodarskih družb, ki na AJPES oddajajo revidirana letna poročila, se je od leta 2008 do 2014 zmanjšalo za 16,98 %. V prihodnosti lahko pričakujemo nadaljevanje zmanjševanja števila družb, ki bodo zavezana za revizijo, zaradi spremembe Zakona o gospodarskih družbah, ki ja začel veljati 1. 1. 2016 in zvišuje kriterije zavezanosti družb za revizijo.

V raziskavo smo zajeli 209 velikih družb (22,2 %), 540 srednje velikih družb (57,4 %) in 192 majhnih in mikro družb (20,4 %).

#### Tabela 6: Pregled pokritosti trga z revizijskimi družbami v letu 2014

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Revizijska družba | Število naročnikov\* | Delež v % | Število podatkov naročnikov v vzorcu raziskave | Delež v % |
| Deloitte | 173 | 11,29 | 51 | 29,48 |
| E & Y | 129 | 8,41 | 61 | 47,29 |
| KPMG | 251 | 16,37 | 89 | 35,46 |
| PwC | 65 | 4,24 | 36 | 55,38 |
| Majhne revizijske družbe | 915 | 59,69 | 622 | 67,98 |
| Skupaj | **1.533** | **100** | **859** | **56,03** |

Vir podatkov: \*AJPES (2016); lastna raziskava.

V letu 2014 je skupina Big 4 pokrila 40,31 % revizijskega trga, majhne revizijske družbe pa 59,69 %.

## 3.4. Ugotovitve raziskave

V nadaljevanju je pregled ugotovitev raziskave po posameznih hipotezah.

### 3.4.1. Preveritev hipoteze 1

V skladu s smernicami Slovenskega inštituta za revizijo bi cena revizijskih storitev za velikega naročnika znašala 20.550,00 EUR, za srednje velikega naročnika 10.275,00 EUR in za majhne naročnike 6.165,00 EUR.

#### Tabela 7: Pregled izračuna cen revizijskih storitev za velikega naročnika revizijskih storitev v skladu s Smernicami Slovenskega inštituta za revizijo

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Sestava revizijskega osebja\* | Delež ur\* | Število minimalnih ur\* | Urna postavka\* | Skupaj |
| Pooblaščeni revizor | 15 % | 45 | 150 | 6.750,00 |
| Več kot 2 leti izkušenj | 60 % | 180 | 60 | 10.800,00 |
| Manj kot 2 leti izkušenj | 25 % | 75 | 40 | 3.000,00 |
| Skupaj | 100 % | 300 |  | 20.550,00 |

\* Skladno s Smernicami Slovenskega inštituta za revizijo.

Vir podatkov: lastna raziskava.

Za preveritev hipoteze 1, ali se povprečne cene revizijskih storitev v Sloveniji statistično pomembno razlikujejo od normativnih cen glede na velikost naročnika, smo uporabili parametrični T-test. Naročnike revizijskih storitev smo glede na velikost razdelili v tri skupine (majhne, srednje velike, velike) ter primerjali revizijsko skupino Big 4 (revizijske družbe KPMG, E & Y, Deloitte in PwC) s skupino majhnih revizijskih družb ter to še z normativnimi cenami, ki so predvidene glede na velikost naročnika.

#### Tabela 8: Povprečne cene revizijskih storitev revizijskih družb skupine Big 4 pri velikih naročnikih v letu 2014

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Revizijska družba | N | Aritmetična sredina | Standardni odklon | Standardna napaka aritmetične sredine |
| KPMG | 43 | 21.817,42 | 21.068,154 | 3.212,863 |
| E & Y | 30 | 23.407,40 | 22.594,378 | 4.125,150 |
| Deloitte | 25 | 21.273,56 | 14.829,894 | 2.965,979 |
| PwC | 21 | 27.594,24 | 23.229,510 | 5.069,095 |
| Majhne revizijske družbe | 86 | 12.918,30 | 7.006,709 | 755,553 |

Vir podatkov: lastna raziskava.

#### Tabela 9: T-test: primerjava cen revizijskih storitev revizijskih družb skupine Big 4 z vrednostjo normativnih cen za velike naročnike

|  |  |
| --- | --- |
| Revizijska družba | Testna vrednost cene revizijskih storitev za velike naročnike = 20.550,00 EUR |
| t | df | Statistična pomembnost | Razlika standardne napake ocene aritmetičnih sredin  |
|
| KPMG | ,392 | 42 | ,695 | 1.267,419 |
| E & Y | ,693 | 29 | ,494 | 2.857,400 |
| Deloitte | ,244 | 24 | ,809 | 723,560 |
| PwC | 1,390 | 20 | ,180 | 7.044,238 |
| Male revizijske družbe | −10,101 | 85 | ,000 | −7.631,698 |

Vir podatkov: lastna raziskava.

T-test je pokazal, da povprečne cene revizijskih storitev revizijskih družb skupine Big 4 statistično pomembno ne odstopajo od normativih cen; celo jih presegajo, vendar ne statistično pomembno. Majhne revizijske družbe v povprečju ne dosegajo predvidenih normativnih cen, to odstopanje pa je statistično pomembno (*t* = −10,101; *df* = 85; *p* < 0,05).

#### Tabela 10: Povprečne cene revizijskih storitev revizijskih družb skupine Big 4 za srednje velike naročnike v letu 2014

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Revizijska družba | N | Aritmetična sredina | Standardni odklon | Standardna napaka aritmetične sredine |
| KPMG | 43 | 8.476,81 | 4.969,634 | 757,862 |
| E & Y | 28 | 11.946,89 | 4.299,407 | 812,511 |
| Deloitte | 24 | 9.715,75 | 4.313,255 | 880,440 |
| PwC | 15 | 17.496,13 | 7.413,895 | 1.914,260 |
| Male revizijske družbe | 383 | 6.864,86 | 3.086,950 | 157,736 |

Vir podatkov: lastna raziskava.

#### Tabela 11: T-test primerjave cen revizijskih storitev revizijskih družb skupine Big 4 z vrednostjo normativnih cen za srednje velike naročnike

|  |  |
| --- | --- |
| Revizijska družba | Testna vrednost cene revizijskih storitev za srednje velike naročnike = 10.275,00 EUR |
| t | df | Statistična pomembnost | Razlika standardne napake ocene aritmetičnih sredin  |
|
| KPMG | −2,373 | 42 | ,022 | 1.798,186 |
| E & Y | 2,058 | 27 | ,049 | 1.671,893 |
| Deloitte | −,635 | 23 | ,532 | −559,250 |
| PwC | 3,772 | 14 | ,002 | 7.221,133 |
| Male revizijske družbe | −21,619 | 382 | ,000 | −3.410,136 |

Vir podatkov: lastna raziskava.

Po T-testu tri velike revizijske družbe (E & Y, Deloitte in PwC) glede na normativno ceno statistično pomembno ne odstopajo od predvidenih normativih cen ali jo statistično pomembno presegajo. KPMG (*t* = −2,373; *df* = 42; *p* = 0,022) in v povprečju majhne revizijske družbe (*t* = −21,6193; *df* = 382; *p* = 0,000) dosegajo statistično pomembno nižje povprečne cene revizijskih storitev od predvidenih normativnih cen.

Revizijske družbe skupine Big 4 so imele premalo majhnih naročnikov revizijskih storitev v vzorcu, zato testa nismo izvedli.

#### Tabela 12: Povprečne cene revizijskih storitev majhnih revizijskih družb pri majhnih naročnikih v letu 2014

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | N | Aritmetična sredina | Standardni odklon | Standardna napaka aritmetične sredine |
| Majhne revizijske družbe | 153 | 5.461,76 | 6.920,754 | 559,510 |

Vir podatkov: lastna raziskava.

#### Tabela 13: T-test primerjave cen revizijskih storitev majhnih revizijskih družb z normativno ceno za majhne naročnike

|  |  |
| --- | --- |
|  | Testna vrednost cene revizijskih storitev za majhne naročnike = 6.165,00 EUR |
| t | df | Statistična pomembnost | Razlika standardne napake ocene aritmetičnih sredin  |
|
| Majhne revizijske družbe | −1,257 | 152 | ,211 | −703,242 |

Vir podatkov: lastna raziskava.

Majhne revizijske družbe pri majhnih naročnikih v povprečju dosegajo nižje cene revizijskih storitev od normativnih, vendar odstopanje ni statistično pomembno (*t* = −1,257; *df* = 152; *p* = 0,211). V prilogah 4, 5 in 6 so razkrite dosežene cene revizijskih storitev majhnih revizijskih družb v letu 2014. Izračunana sta indeks doseganja normativnih cen in indeks doseganja povprečnih cen revizijskih družb skupine Big 4. Ključne ugotovitve raziskave so:

1. Pri majhnih naročnikih 15 majhnih revizijskih družb presega normativne cene in tri revizijske družbe presegajo povprečne cene revizijske skupine Big 4. Pri drugih revizijskih družbah se indeks doseganja normativne cene giblje v razponu od 33,86 % do 94,62 %. Indeks doseganja povprečnih cen revizijske skupine Big 4 je v razponu od 20,14 % do 87,03 % (Priloga 4);

2. Pri srednje velikih naročnikih tri majhne revizijske družbe presegajo normativne cene in le dve povprečni ceni revizijske skupine Big 4. Pri drugih revizijskih družbah se indeks doseganja normativnih cen giblje v razponu od 40,06 % do 97,48 %. Indeks doseganja povprečnih cen revizijske skupine Big 4 je v razponu od 37,90 % do 98,72 % (Priloga 5).

3. Pri velikih naročnikih le dve majhni revizijski družbi presegata normativne cene in povprečne cene revizijske skupine Big 4. Pri drugih se indeks doseganja normativnih cen giblje v razponu od 26,28 % do 97,32 %. Indeks doseganja povprečnih cen revizijske skupine Big 4 je v razponu od 22,64 % do 83,87 % (Priloga 6).

Lahko zaključimo, da obstaja pri majhnih revizijskih družbah veliko odstopanje od normativnih cen revizijskih storitev in tudi od povprečnih cen revizijske skupine Big 4. Tako cene revizijskih storitev revizijske skupine Big 4 potrjujejo, da so normativne cene pravilno in primerno določene. Iz tega sledi, da ni problem v višini normativnih cen, temveč v določanju cen majhnih revizijskih družb. Bolj ko se njihove cene odmikajo od normativnih cen, večje je tveganje nedoseganja kakovosti revidiranja, če ga merimo z ekonomsko neodvisnostjo in porabo časa za pridobitev dokazov o trditvah poslovodstva revidiranih družb v računovodskih izkazih.

***Hipotezo 1, da se povprečne cene revizijskih storitev v Sloveniji statistično pomembno razlikujejo od normativnih cen glede na velikost naročnika revizijskih storitev, lahko potrdimo, če:***

***a) srednje velike naročnike revidirajo revizijska družba KPMG ali majhne revizijske družbe;***

***b) velike naročnike revidirajo majhne revizijske družbe.***

***Z raziskavo niso bile ugotovljene statistično pomembne razlike pri:***

***a) velikih naročnikih, če jih revidirajo revizijske družbe skupine Big 4;***

***b) srednje velikih naročnikih, če jih revidira revizijska družba E & Y, PwC ali Deloitte;***

***c) majhnih naročnikih, če jih revidirajo majhne revizijske družbe.***

### 3.4.2. Preveritev hipoteze 2

Za preveritev hipoteze 2 smo revizijske družbe razdelili v dve skupini, in sicer: štiri velike revizijske družbe (KMPG, PwC, E & Y in Deloitte) smo razvrstili v skupino Big 4, v drugo skupino pa smo uvrstili vse majhne revizijske družbe.

Hipotezo 2 smo že delno potrdili s statističnimi testi pri hipotezi 1, kjer smo ugotovili, da se v revizijski skupini Big 4 ne pojavljajo statistično pomembna odstopanja od normativnih cen, medtem ko majhne revizijske družbe v povprečju ne dosegajo normativnih cen (to velja za naročnike vseh velikosti, vendar je statistično pomembno za srednje in velike naročnike revizijskih storitev).

#### Tabela 14: Primerjava normativnih cen z aritmetičnimi sredinami izračunanih cen revizijskih storitev za leto 2014

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Normativne cene\* | KPMG | E & Y | Deloitte | PwC | Majhne revizijske družbe |
| Majhni naročniki (90 ur) oziroma cena revizije = 6.165,00 EUR | 7.500,00 | 14.800,67 | 8.000,00 | - | 5.461,76 |
| Srednje veliki naročniki (150 ur) oziroma cena revizije = 10.275,00 EUR | 8.476,81 | 11.949,89 | 9.715,75 | 17.496,13 | 6.864,86 |
| Veliki naročniki (300 ur) oziroma cena revizije = 20.550,00 EUR | 21.817,42 | 23.407,40 | 21.273,56 | 27.594,24 | 12.918,30 |

\* Skladno s Smernicami Slovenskega inštituta za revizijo.

Vir podatkov: lastna raziskava.

#### Tabela 15: Neparametrični test Kruskall-Wallis za ceno revizijskih storitev med petimi skupinami revizijskih družb



Vir podatkov: lastna raziskava.

Diagram prikazuje povprečne range vrednosti cen revizijskih storitev znotraj vsake skupine revizijskih družb: povprečni rang revizijskih storitev za KPMG je 557,73. V diagramu so razvidne razlike med revizijskimi družbami, ki so različno obarvane; ni statistično pomembnih razlik med revizijskimi družbami Big 4, ki so povezane s črno črto; statistično pomembne razlike obstajajo med revizijskimi družbami Big 4 in majhnimi revizijskimi družbami, kar ponazarjajo rumene povezave, ki prikazujejo oddaljenost med rangi cen. V vsakem primeru je testna statistika različna med rangi skupin (na primer: med PwC in KPMG = 742,57 – 557,53 = 185,04). Tabela pod diagramom pokaže statistično pomembne razlike v cenah revizijskih storitev (*p* < 0,05) med skupinami: KPMG in majhnimi revizijskimi družbami, PwC in majhnimi revizijskimi družbami, Delloite in majhnimi revizijskimi družbami, E & Y in majhnimi revizijskimi družbami ter med KPMG in PwC.

#### Tabela 16: Primerjava normativnih cen z aritmetičnimi sredinami cen med Big 4 in majhnimi revizijskimi družbami

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Normativne cene\* | Aritmetične sredine cen za Big 4\*\* | Aritmetične sredine cen revizijskih storitev za majhne revizijske družbe |
| Leto | **2014** | **2013** | **2012** | **2014** | **2013** | **2012** |
| Majhni naročniki(6.165,00 EUR) | 10.362,75 | 9,786.00 | 10,973.50 | 5.461,76 | 5,168.97 | 5,643.93 |
| N | 8 | 8 | 8 | 153 | 147 | 135 |
| Srednje veliki naročniki(10.275,00 EUR) | 10.860,33 | 11,303.61 | 11,169.65 | 6.864,86 | 7,121.03 | 7,301,79 |
| N | 110 | 109 | 107 | 383 | 349 | 328 |
| Veliki naročniki(20.550,00 EUR) | 23.123,44 | 24.045,58 | 24.510,30 | 12.918,30 | 13,070.69 | 13,504.80 |
| N | 119 | 117 | 117 | 86 | 84 | 84 |

\* Skladno s Smernicami Slovenskega inštituta za revizijo.

\*\* Big 4 (KPMG, E & Y, Deloitte in PwC).

Vir podatkov: lastna raziskava.

Po T-testu tri velike revizijske družbe (E & Y, Deloitte in PwC) glede na povprečne cene pri srednje velikih naročnikih ne odstopajo statistično pomembno od predvidenih normativnih cen, ali to normo statistično pomembno presegajo. KPMG in v povprečju majhne revizijske družbe pa dosegajo statistično pomembno nižje cene od normativnih.

Revizijske družbe skupine Big 4 pri velikih naročnikih glede na povprečne normativne cene statistično pomembno ne odstopajo od normativnih cen; vse jih presegajo, vendar ne statistično pomembno. Majhne revizijske družbe v povprečju ne dosegajo normativnih cen, odstopanje pa je statistično pomembno (p < 0,05).

Z vidika velikosti naročnikov revizijskih storitev ugotavljamo, da je:

• v letu 2014 ***pri majhnih in mikro družbah*** najvišje aritmetične vrednosti cen dosegla revizijska družba E & Y, sledita revizijski družbi Deloitte in KPMG (v vzorcu ni majhnih naročnikov, ki bi ga revidirala revizijska družba PwC). Majhne revizijske družbe so dosegle le 36,90 % cen revizijske družbe E & Y, ki je med revizijsko skupino Big 4 dosegla najvišje cene ali 72,81 % cen revizijske družbe KPMG, ki med revizijsko skupino Big 4 dosegla najnižje cene (glej Prilogo 1);

• v letu 2014 ***pri srednje velikih družbah*** dosegla najvišje cene revizijska družba PwC, sledijo revizijske družbe E & Y, Deloitte in KPMG. Majhne revizijske družbe so dosegle le 41,18 % cen revizijske družbe PwC, ki je dosegla najvišje cene med revizijsko skupino Big 4 oziroma 85,00 % cen revizijske družbe KPMG, ki je dosegla najnižje cene med revizijsko skupino Big 4 (glej Prilogo 2);

• v letu 2014 ***pri velikih družbah*** dosegla najvišje cene revizijska družba PwC, ki je dosegla najvišje cene med revizijsko skupino Big 4, sledijo revizijske družbe KPMG, E & Y in Deloitte, ki je dosegla najnižje cene med revizijsko skupino Big 4. Majhne revizijske družbe so dosegle le 46,81 % cen revizijske družbe PwC, ki je dosegla najvišje cene med revizijsko skupino Big 4, oziroma 60,72 % cen revizijske družbe Deloitte, ki je dosegla najnižje cene med revizijsko skupino Big 4 (glej Prilogo 3).

V nadaljevanju smo preverili še razlike v normativnih cenah med revizijskimi družbami znotraj revizijske skupine Big 4 in v primerjavi z majhnimi revizijskimi družbami.

#### Tabela 17: T-test za skupine revizijskih družb

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Cena 2014 | Revizijska družba | N | Aritmetična sredina | Standardni odklon | Standardna napaka od aritmetičnih sredin |
| Skupina 1 | KPMG | 89 | 14.889,35 | 16.411,477 | 1.739,613 |
| Deloitte | 51 | 15.314,06 | 12.223,896 | 1.711,688 |
| Skupina 2 | E & Y | 61 | 17.723,56 | 16.950,154 | 2.170,245 |
| PwC | 36 | 23.386,69 | 18.863,402 | 3.143,900 |
| Skupina 3 | KPMG | 89 | 14.889,35 | 16.411,477 | 1.739,613 |
| PwC | 36 | 23.386,69 | 18.863,402 | 3.143,900 |
| Skupina 4 | KPMG | 89 | 14.889,35 | 16.411,477 | 1.739,613 |
| Majhne revizijske družbe | 622 | 7.356,70 | 5.442,664 | 218,231 |

Vir podatkov: lastna raziskava.

Po T-testu se v letu 2014 povprečne cene revizijskih storitev družbe KPMG in Deloitte; revizijske družbe E & Y in PwC ter revizijske družbe KPMG in PwC statistično pomembno ne razlikujejo; povprečna cena revizije družbe KPMG in majhnih revizijskih družb pa se statistično pomembno razlikujejo.

#### Tabela 18: Levenov test enakosti varianc pri določanju cen revizijskih storitev

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Cena 2014 |  | Levenov test enakosti varianc | T-test for Equality of Means – Vrednost t testa |
| Vrednost F testa (F) | Statistična pomembnost (Sig.) | Vrednost t-testa | Stopnje svobode (df)  | Statistična značilnost dvosmerno preverjanje (Sig. (2-tailed)) | Razlika standardne napake ocene aritmetičnih sredin (Mean Difference) | Razlika med aritmetičnimi sredinami (Std. Error Difference | Interval zaupanja na stopnji 95 % |
| spodnja meja zaupanja | zgornja meja zaupanja |
| Skupina 1(KPMG in Deloitte) | Predpostavka enakosti varianc | **,351** | ,554 | −,161 | 138 | **,872** | −424,711 | 2.639,565 | −5.643,931 | 4.794,510 |
| Predpostavka neenakosti varianc |  |  | −,174 | 128,649 | ,862 | −424,711 | 2.440,518 | −5.253,460 | 4.404,039 |
| Skupina 2(E & Y in PwC) | Predpostavka enakosti varianc | **,581** | ,448 | −1,524 | 95 | **,131** | −5.663,137  | 3.715,616 | −13.039,568  | 1.713,294 |
| Predpostavka neenakosti varianc |   |  | −1,482 | 67,379 | **,143** | −5.663,137  | 3.820,219 | −13.287,538  | 1.961,263 |
| Skupina 3(KPMG in PwC) | Predpostavka enakosti varianc | ,378 | ,540 | −2,509 | 123 | ,013 | −8.497,346 | 3.386,444 | −15.200,605 | −1.794,087 |
| Predpostavka neenakosti varianc |   |  | −2,365 | 57,567 | ,021 | −8.497,346 | 3.593,099 | −15.690,868 | −1.303,824 |
| Skupina 4(KPMG in majhne revizijske družbe) | Predpostavka enakosti varianc | **63,823** | **,000** | 8,626 | 709 | ,000 | 7.532,651 | 873,270 | 5.818,147 | 9.247,154 |
| Predpostavka neenakosti varianc |   |  | **4,296** | **90,788** | **,000** | 7.532,651 | 1.753,248 | 4.049,930 | 11.015,371 |

Vir podatkov: lastna raziskava.

Levenov test enakosti varianc je pokazal, da med distribucijo cen revizijskih storitev, ki sta jih v 2014 določali revizijski družbi KPMG in Deloitte, ni statistično pomembnih razlik (F = 0,351; *p* > 0,05). To potrjuje tudi vrednost t-testa za aritmetično sredino cen, saj med družbo KPMG in Deloitte v letu 2014 ni bilo statistično pomembnih razlik v določanju cen (*t* = −,161 *df* = 138; *p* = 0.872). Po Levenovem testu enakosti varianc med distribucijo cen revizijskih storitev, ki sta jih v 2014 določali revizijski družbi E & Y in PwC, ni statistično pomembnih razlik (F = 0,581; *p* > 0,05). To potrjuje tudi vrednost t-testa za aritmetično sredino cen, saj med revizijskima družbama E & Y in PwC v letu 2014 ni bilo statistično pomembnih razlik v določanju cen (*t* = −1.524, *df* = 95; *p* = 0,131). Po Levenovem testu enakosti varianc med distribucijo cen revizijskih storitev, ki sta jih v 2014 določali revizijski družbi KPMG in PwC, ni statistično pomembnih razlik (F = 0,378; *p* > 0,05). Tudi vrednost t-testa za aritmetično sredino cen je pokazala, da med revizijskima družbama KPMG in PwC v letu 2014 ni statistično pomembnih razlik v postavljenih cenah (*t* = −2.509, *df* = 123; *p* = 0,013). V letu 2014 so po Levenovem testu enakosti varianc med distribucijo cen revizijskih storitev družbe KPMG in majhnimi revizijskimi družbami nastale statistično pomembne razlike (F = 63,823; *p* = 0,000). Vrednost t-testa za aritmetično sredino cen revizijskih storitev potrjuje, da so bile v letu 2014 med revizijsko družbo KPMG in majhnimi revizijskimi družbami statistično pomembne razlike v cenah revizijskih storitev (*t* = 4.296, df = 90,788; *p* = 0,000).

#### Tabela 19: Mann-Whitneyev U-test za ugotavljanje statistično pomembnih razlik v cenah revizijskih storitev med revizijskimi družbami skupine Big 4 in majhnimi revizijskimi družbami



Vir podatkov: lastna raziskava.

Z uporabo Mann-Whitneyevega U-testa ugotavljamo, da se cene revizijskih storitev med Big 4 (Me = 17.000,96) in majhnimi revizijskimi družbami (Me = 7.356,70) statistično pomembno razlikujejo (U = 27.164,000, *z* = −14,320, *p* = 0,000, *r* = −0,488).

***Velike revizijske družbe skupine Big 4 (KPMG, E & Y, Deloitte in PwC) statistično pomembno pogosteje zaračunavajo normativne cene revizijskih storitev, kot jih zaračunavajo majhne revizijske družbe. S tem lahko potrdimo hipotezo 2.***

### 3.4.3. Preveritev hipoteze 3

Število menjav revizijskih družb je bilo v letu 2014 majhno, zato dodatna analiza ni potrebna.

#### Tabela 19: Pregled povprečnih cen revizijskih storitev po menjavi revizijske družbe v letu 2014 glede na leto 2013

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Naročniki | Menjava revizorja | N | Aritmetična sredina | Standardni odklon | Standardna napaka aritmetične sredine |
| Majhni  | ne | 141 | 5.933,37 | 7.278,532 | 612,963 |
| da | 14 | 4.190,29 | 1.549,031 | 413,996 |
| Srednje veliki  | ne | 415 | 7.943,34 | 4.253,011 | 208,772 |
| da | 42 | 8.265,07 | 4.457,902 | 687,869 |
| Veliki | ne | 173 | 18.473,09 | 17.802,207 | 1.353,477 |
| da | 29 | 20.759,28 | 12.875,162 | 2.390,858 |

Vir podatkov: lastna raziskava.

V letu 2014 je:

• 14 majhnih družb zamenjalo revizijsko družbo; naročniki, ki niso zamenjali revizijske družbe, so dosegli povprečno višjo ceno (5.933,37 EUR) kot naročniki, ki so jo zamenjali (4.190,29 EUR);

• 42 srednje velikih družb zamenjalo revizijsko družbo; naročniki, ki niso zamenjali revizijske družbe so dosegli povprečno nižjo ceno (7.943,34 EUR) kot naročniki, ki so jo zamenjali (8.265,07 EUR);

• 29 velikih družb zamenjalo revizijsko družbo; naročniki, ki niso zamenjali revizijske družbe, so v povprečju dosegli nižjo ceno (18.473,09 EUR) kot naročniki, ki so jo zamenjali (20.759,28 EUR).

#### Tabela 20: Levenov test enakosti variancpo kriteriju menjave revizijske družbe v letu 2014 glede na leto 2013

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Naročniki revizijskih storitev | Cena 2014 | Levenov test enakosti varianc | T-test for Equality of Means – Vrednost t testa |
| Vrednost F testa (F) | Statistična pomembnost (Sig.) | Vrednost t-testa | Stopnje svobode (df) | Statistična značilnost dvosmerno preverjanje (Sig. (2-tailed)) | Razlika standardne napake ocene aritmetičnih sredin (Mean Difference) | Razlika med aritmetičnimi sredinami (Std. Error Difference | Interval zaupanja na stopnji 95 % |
| spodnja meja zaupanja | zgornja meja zaupanja |
| Majhni | Predpostavka enakosti varianc | 1,970 | **,162** | **,892** | **153** | **,374** | 1.743,083 | 1.955,086 | −2.119,365 | 5.605,531 |
| Predpostavka neenakosti varianc |  |  | 2,357 | 91,596 | ,021 | 1.743,083 | 739,673 | 273,942 | 3.212,224 |
| Srednje veliki | Predpostavka enakosti varianc | ,008 | **,927** | −**,024** | **455** | **,981** | −24,018 | 1.021,022 | −2.030,522 | 1.982,485 |
| Predpostavka neenakosti varianc |  |  | −,032 | 60,009 | ,975 | −24,018 | 757,442 | −1.539,123 | 1.491,086 |
| Veliki | Predpostavka enakosti varianc | ,028 | **,867** | −**,663** | **200** | **,508** | −2.286,189 | 3.450,815 | −9.090,838 | 4.518,460 |
| Predpostavka neenakosti varianc |  |  | −,832 | 48,019 | ,409 | −2.286,189 | 2.747,380 | −7.810,110 | 3.237,731 |

Vir podatkov: lastna raziskava.

Po Levenovem testu enakosti varianc med distribucijo vzorcev cen ob menjavi revizijske družbe ni statistično pomembnih razlik (majhni naročniki: F = 1,970, *p* = 0,162; srednje veliki naročniki: F = 0,008, *p* = 0,927; veliki naročniki: F = 0,028, *p* = 0,867). Ugotavljamo, da po vrednosti t-testa za aritmetično sredino cen pri menjavi revizorjev ne glede na velikost družbe ni statistično pomembnih razlik v cenah (mali naročniki: *t* = 0,892, *df* = 153, *p* = 0,374; srednje veliki naročniki: *t* = −0,024, *df* = 455, *p* = 0,981; veliki naročniki: *t* = −0,663, *df* = 200, *p* = 0,508).

***Majhni naročniki revizijskih storitev pri zamenjavi revizijske družbe dosegajo nižje cene, vendar ne statistično pomembno. Srednje veliki in veliki naročniki revizijskih storitev so imeli ob menjavi revizijske družbe v povprečju višje cene revizijskih storitev, vendar ne statistično pomembno. Hipoteze 3, da naročniki revizijskih storitev pri zamenjavi revizijske družbe dosegajo nižje cene revizijskih storitev, ne moremo v celoti potrditi.***

### 3.4.6. Sklepne ugotovitve empirične raziskave

O raziskavah cen revizijskih storitev in drugih revizijskih področij v Sloveniji nam vse pove podatek, da je mag. Skitek edini pooblaščeni revizor, ki je proučeval cene revizijskih storitev v Sloveniji. Drugi raziskovalci so študentje, ki so cene revizijskih storitev proučevali zearadi pridobitve akademskega naziva.

Razlog, da v Sloveniji ni raziskav s področja revizije, je stališče Agencije za javni nadzor nad revidiranjem, ki nam je zavrnila zaprosilo za posredovanje anomiziranih podatkov (ni razkrita identiteta revizijske družbe) o cenah revizijskih storitev ter načrtovanih in realiziranih urah. Zavrnitev podatkov je pojasnila, da bi s tem razkrila poslovne podatke revizijskih družb, ki jih je treba opredeliti kot poslovno skrivnost v smislu drugega odstavka 39. člena ZGD-1 in 2. alineje prvega odstavka, 6. člena Zakona o dostopu do informacij javnega značaja (Uradni list RS, št. [51/06](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2006-01-2180), [117/06](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2006-01-5018) , [23/14](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2014-01-0876), [50/14](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2014-01-2077), [19/15](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2015-01-0728) in [102/15](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2015-01-4086). Iz podobnih razlogov kot pri Agenciji je bila revizijski družbi zavrnjena zahteva za podatke tudi pri informacijski pooblaščenki. Kljub temu so vsi podatki javno objavljeni na AJPES-u, tako kot je revizijska družba zatrjevala. Rezultat je raziskava, ki potrjuje, da je potrebna skupna akcija vseh odgovornih za revidiranje, da se odpravi tveganje poslabšanja kakovosti. Razlog lahko strnemo v naslednje ugotovitve:

1. Zanimanja za poklic pooblaščenega revizorja upada. Od leta 2011 ni podaljšalo dovoljenja za delo bistveno več pooblaščenih revizorjev kot oseb, ki so pridobile naziv pooblaščeni revizor.

2. Velike revizijske družbe[[16]](#footnote-16) skupine Big 4 (KPMG, E & Y, Deloitte in PwC) statistično pomembno pogosteje zaračunavajo normativno priporočene cene revizijskih storitev, kot jih zaračunavajo majhne revizijske družbe.

3. Revizijske cene skupine Big 4 potrjujejo, da so normativne cene pravilno in primerno določene.

4. Pri majhnih revizijskih družbah je ugotovljeno veliko odstopanje od normativnih cen in tudi od povprečnih cen revizijske skupine Big 4. Pri majhnih naročnikih se indeks doseganja normativnih cen giblje v razponu od 33,86 % do 94,62 %. Indeks doseganja povprečnih cen revizijske skupine Big 4 se giblje v razponu od 20,14 % do 87,03 %. Pri srednje velikih naročnikih znaša indeks doseganja normativnih cen od 40,06 % do 97,48 %. Indeks doseganja povprečnih cen revizijske skupine Big 4 se giblje v razponu od 37,90 % do 98,72 %. Pri velikih naročnikih se indeks doseganja normativnih cen giblje v razponu od 26,28 % do 97,32 %. Indeks doseganja povprečnih cen revizijske skupine Big 4 se giblje v razponu od 22,64 % do 83,87 %.

5. Majhni naročniki, ki v letu 2014 niso zamenjali revizijske družbe, so imeli povprečno višjo ceno (5.933,37 EUR) kot naročniki, ki so jo zamenjali (4.190,29 EUR). Srednje veliki naročniki, ki niso zamenjali revizijske družbe, so dosegli povprečno nižjo ceno (7.943,34 EUR) kot naročniki, ki so jo zamenjali (8.265,07 EUR). Veliki naročniki, ki niso zamenjali revizijske družbe, so v povprečju dosegli nižjo ceno (18.473,09 EUR) kot naročniki, ki so jo zamenjali (20.759,28 EUR).

6. Pri majhnih revizijskih družbah se vsa opazovana leta čisti prihodki od prodaje zmanjšujejo (leta 2008 so znašali še 18.135.545 EUR, leta 2014 pa le še 10.675.396 EUR oziroma 58,86 % prihodkov leta 2008). Enako velja za stroške dela, ki so leta 2014 znašali le 4.995.179 EUR oziroma 61,28 % stroškov leta 2008. Čisti dobiček se je v teh letih tudi zmanjševal, vendar nekoliko počasneje, saj je znašal 1.692.045 EUR leta 2014 oziroma 80,47 % čistega dobička leta 2008. V opazovanem obdobju se je pomembno zmanjšalo število zaposlenih (od 228 leta 2008 na 153 leta 2014 oziroma na 67,10 %), medtem ko so se letni stroški na zaposlenega zmanjšali na 32.623 EUR oziroma 91,64 % letnih stroškov zaposlenega leta 2008.

# 4. LITERATURA IN VIRI

1. Abidin, S., Beattie, V., & Goodacre, A. (2010). Audit market structure, fees and choice in a period of structural change: Evidence from the IK – 1998–2003. *The British Accounting Review, 42*(3), 187–206.
2. Accounting. (2015a). Audit Fee Rose 3.4 % for SEC Filers in 2014. Dosegljivo na: <http://www.accountingweb.com/aa/auditing/audit-fees-rose-34-for-sec-filers-in-2014>.
3. Accounting. (2015b). Survey: Public and Private Company Audit Fees Went Up in 2013. Dosegljivo na: <http://www.accountingweb.com/practice/practice-excellence/survey-public-and-private-company-audit-fees-went-up-in-2013>.
4. Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (2014). Letno poročilo za leto 2014, Ljubljana, stran 85–87).
5. AICPA – American Institut of Certified Public Accountants. 1987. The Commission on Auditors' Responsibilities: Report, Conclusions and Recommendations. Dosegljivo na: [http://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwibm6-067jKAhVBpSwKHdAtBCgQFggfMAA&url=http %3A %2F %2Fdocuments.routledge-interactive.s3.amazonaws.com %2F9780415508117 %2Farticles %2Fcommission.pdf&usg=AFQjCNHD-KU\_xhwJTzQLNxAS\_d06fy4pbA](http://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwibm6-067jKAhVBpSwKHdAtBCgQFggfMAA&url=http%3A%2F%2Fdocuments.routledge-interactive.s3.amazonaws.com%2F9780415508117%2Farticles%2Fcommission.pdf&usg=AFQjCNHD-KU_xhwJTzQLNxAS_d06fy4pbA).
6. AJPES. (2016). Interna poročila pridobljena v času raziskave.
7. Anderson, T., & Zeghal, D. (1994). The pricing of audit services: Further evidence from the Canadian market. *Accounting and Business Research, 24*(95), 195–206.
8. Asthana, S. C., & Boone, J. P. (2012). Abnormal Audit Fee and Audit Quality. *Auditing, 31*(3), 1–22.
9. Barragato, C. A., & Markelevich, A. (2008). Earnings quality following corporate acquisitions. *Managerial Finance, 34*(5), 304–315.
10. Brandon, D. M., Carver, B. T., Hollingsworth, C. W., & Stanley, J. D. (2012). Causes and Consequences of Recent Auditor Switching. *The CPA Journal, 82*(2), 36–39.
11. Choi, J., Kim, C., & Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality and audit pricing. *Auditing, 29*(1), 73–97.
12. Cullinan, C. P., & Du, H. (2010). Big 4, "Next 4", and Smaller Accounting Firms: Resignations v. Dismissals and the Outcome of the Auditor Change process. *Journal of American Academy of Business, 16*(1), 58–64.
13. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting & Economics, 3*(3), 183–199.
14. EK – Evropska komisija. (2010). *Revizijska politika: kaj smo se naučili iz krize*. Zelena knjiga. Bruselj: Evropska komisija.
15. Ettredge, M. L., Li, C., & Scholz, S. (2007). Audit Fees and Auditor Dismissals in the Sarbanes-Oxley Era. *Accounting Horizons, 21*(4), 371–386.
16. Evans, L. J., Schwartz, J. (2014). The effect of concentration and regulation o audit fees: An application of panel data techniques. *Jorunal of Empirical Finance, 27*(0), 130–144.
17. Field, A. (2014). *Discovering Statistics using IBM SPSS Statistics.* London: SAGE Publications.
18. Francis, J. R., & Simon, D. T. (1987). A test of audit pricing in the small-client segmentation of the U.S. audit market. *The Accounting Review, LXII*(1), 145–157.
19. 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.
20. Gerrard, I., Houghton, K., & Woodliff, D. (1994). Audit fees: The effects of auditee, auditor and industry differences. *Managerial Auditing Journal, 9*(7), 3–11.
21. Giroux, G., & McLelland, A. (2008). A Municipal Audit Fee Model Using Strustural Equation Modeling. *The Journal of Applied Business Research, 24*(3), 135–146.
22. Gonthier-Besacuer, N., & Schatt, A. (2007). Determinants of Audit Fees for French Quoted Firms. *Managerial Auditing Journal, 22*(2), 139–160.
23. Hallak, R. T. P., & da Silva, A. L. C. (2012). Determinants of audit and non-audit fees provided by independent auditors in Brazil. *Revista Contabilidade & Financas, 23*(60), 223–231.
24. Hassan, Y. M., & Naser, K. (2013). Determinants od audit fees: Evidence from an emerging economy. *International Business Research, 6*(8), 13–25.
25. Köhler, A. G., Marten, K-U., Ratzinger, N. V., Wagner, M. (2010). Prűfungshonorare in Deutschland – Determinanten und Implikationen. *Zeitschrift fűr Betriebswirtschaft, 80*(1), 5–29.
26. Komadina, D. (2014). Analiza dejavnikov cen revizijskih storitev v Sloveniji. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
27. Maher, M. W., Tiessen, P., Colson, R., & Broman, A. J. (1992). Competition and audit fees. *The Accounting Review, 67*(1), 199–210.
28. Menon, K., & Williams, D. D. (2001). Long-term trend in audit fees. *Auditing: A Journal of Practice and Theroy, 20*(1), 115–136.
29. Naser, K., & Nuseibeh, R. (2007). Determinants of audit fees: Empirical evidence from an emerging economy. *International Journal of Commerce & Management, 17*(3), 239–254).
30. OʼReilly, V. M., Hirsch, M. B., Defliese, P. L., & Jaenicke, H. R. (1990). *Montgomeryʼs Auditing*. (11th ed.). New York: John Wiley & Sons.
31. Palmrose, Z. V. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of Accounting Research, 24*(1), 97–110.
32. Pavlič, B. (2015). Analiza cen revidiranja slovenskih nejavnih delniških družb. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
33. Perner, V. (2015). Dumping ogroža kakovost revizije (1). *Revija Denar, revija o davkih, 454.*
34. Picconi, M., & Reynolds, J. K. (2013). Audit Fee Theory and Estimation: A Consideration of the Logarithmic Audit Fee Model. Dosegljivo na: <https://www.researchgate.net/publication/228419938_Audit_fee_theory_and_estimation_A_consideration_of_the_log-log_audit_fee_model>.
35. Ramzy, W. A. M. (1988). *The Determinants of Audit Fees – an Analitical Study.* Edinbrugh: Heriot – Watt University, str.11.
36. Robertson, C., & McCloskey, M. (2002). *Business Statistics – A multimedia guide to concepts and applications*. London: Arnoldpublishers.
37. Salihović, A. (2014). Analiza koncentracije na trgu revizijskih storitev v Sloveniji. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
38. Salihović, A., & Zaman, G. M. (2015). Analiza koncentracije na trgu revizijskih storitev v Sloveniji. *Sirius,* (1), 38–56.
39. Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: theroy and evidence. *Journal of Accounting Research, 18*(1), 161–190.
40. Skitek, M. (2009). Kritična obravnava zagotavljanja finančne neodvisnosti revizijskih družb pri revidiranju računovodskih izkazov. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
41. Slovenski inštitut za revizijo. (2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014). Poročilo o delu Slovenskega inštituta za revizijo. Dosegljivo na: <http://www.si-revizija.si/oinstitutu/porocila-o-delu>.
42. Slovenski inštitut za revizijo. Smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev (1994 in 2003). Dosegljivo na na spletni strani Inštituta <http://www.si-revizija.si/sekcijarevizorjev/smernice-cen-storitev>.
43. Sodba C-62/86, AKZO proti Komisiji, ZOdl. 1991, str. I-3359.
44. Strokovni svet Agencije za javni nadzor nad revidiranjem. (2010). Priporočilo 1 za zagotavljanje kakovosti revidiranja računovodskih izkazov z dne 14. 6. 2010. Dosegljivona: [http://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjjgv-\_honLAhVMApoKHe9HDugQFggaMAA&url=http %3A %2F %2Fwww.si-revizija.si %2Fsites %2Fdefault %2Ffiles %2Frev-priporocila\_AJNR.pdf&usg= AFQjCNHBYHfiPGL -Ukfva8ZFXyR1vSQCSw&sig2=HrfHZnymgJozz9uvkoQv-A](http://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwjjgv-_honLAhVMApoKHe9HDugQFggaMAA&url=http%20%3A%20%2F%20%2Fwww.si-revizija.si%20%2Fsites%20%2Fdefault%20%2Ffiles%20%2Frev-priporocila_AJNR.pdf&usg=%20AFQjCNHBYHfiPGL%20-Ukfva8ZFXyR1vSQCSw&sig2=HrfHZnymgJozz9uvkoQv-A).
45. The Code of Professional Ethics, Provision 502-14, rule 3.03 "Fees and Professional Statements".
46. Velte, P., & Stiglbauer, M. (2012). Audit Market Concentration and Its Influence on Audit Quality. *International Business Research, 5*(11), 146–161.
47. Zakon o dostopu do informacij javnega značaja (Uradni list RS, št. [51/06](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2006-01-2180), [117/06](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2006-01-5018) , [23/14](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2014-01-0876), [50/14](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2014-01-2077), [19/15](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2015-01-0728) in [102/15](http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?sop=2015-01-4086)).

# 5. PRILOGE

#### Priloga 1: Cena revizijskih storitev pri majhnih naročnikih

| Revizijska družba | Število odgovorov | Opisna statistika | Cena 2014 | Cena 2013 | Cena 2012 |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| KPMG | VeljavnihNeveljavnih |  | 31 | 31 | 31 |
|  | Aritmetična sredina | 7.500,00 | 7.666,67 | 7.666,67 |
|  | Mediana | 8.500,00 | 8.500,00 | 8.500,00 |
|  | Minimum | 3.500,00 | 3.500,00 | 3.500,00 |
|  | Maksimum | 10.500,00 | 11.000,00 | 11.000,00 |
|  | Standardna napaka aritmetične sredine | 2.081,67 | 2.204,79 | 2.204,79 |
|  | Standardni odklon | 3.605,55 | 3.818,81 | 3.818,81 |
| E & Y | VeljavnihNeveljavnih |  | 30 | 30 | 30 |
|  | Aritmetična sredina | 14.800,67 | 13.929,33 | 13.929,33 |
|  | Mediana | 15.500,00 | 13.288,00 | 13.288,00 |
|  | Minimum | 12.902,00 | 12.000,00 | 12.000,00 |
|  | Maksimum | 16.000,00 | 16.500,00 | 16.500,00 |
|  | Standardna napaka aritmetične sredine | 960,24 | 1.338,03 | 1.338,03 |
|  | Standardni odklon | 1.663,19 | 2.317,54 | 2.317,54 |
| Deloitte | VeljavnihNeveljavnih |  | 20 | 20 | 20 |
|  | Aritmetična sredina | 8.000,00 | 6.750,00 | 11.500,00 |
|  | Mediana | 8.000,00 | 6.750,00 | 11.500,00 |
|  | Minimum | 5.000,00 | 5.000,00 | 5.000,00 |
|  | Maksimum | 11.000,00 | 8.500,00 | 18.000,00 |
|  | Standardna napaka aritmetične sredine | 3.000,00 | 1.750,00 | 6.500,00 |
|  | Standardni odklon | 4.242,64 | 2.474,87 | 9.192,39 |
| PwC | VeljavnihNeveljavnih |  | - | - | - |
| Male revizijske družbe | VeljavnihNeveljavnih |  | 15330 | 14736 | 13548 |
|  | Aritmetična sredina | 5.461,76 | 5.168,97 | 5.643,93 |
|  | Mediana | 4.300,00 | 4.402,00 | 4.825,00 |
|  | Minimum | 300,00 | 480,00 | 660,00 |
|  | Maksimum | 76.627,00 | 31.427,00 | 31.454,00 |
|  | Standardna napaka aritmetične sredine | 559,51 | 354,67 | 362,62 |
|  | Standardni odklon | 6.920,75 | 4.300,17 | 4.213,28 |

Vir podatkov: lastna raziskava.

#### Priloga 2: Cena revizijskih storitev pri srednje velikih naročnikih

| Revizijska družba | Število odgovorov | Opisna statistika | Cena 2014 | Cena 2013 | Cena 2012 |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| KPMG | VeljavnihNeveljavnih |  | 431 | 422 | 422 |
|  | Aritmetična sredina | 8.476,81 | 8.656,98 | 9.380,24 |
|  | Mediana | 6.275,00 | 7.200,00 | 7.250,00 |
|  | Minimum | 3.000,00 | 3.000,00 | 1.600,00 |
|  | Maksimum | 23.810,00 | 23.466,00 | 26.000,00 |
|  | Standardna napaka aritmetične sredine | 757,86 | 769,91 | 925,83 |
|  | Standardni odklon | 4.969,63 | 4.989,61 | 6.000,04 |
| E & Y | VeljavnihNeveljavnih |  | 285 | 276 | 267 |
|  | Aritmetična sredina | 11.946,89 | 12.613,19 | 11.894,42 |
|  | Mediana | 11.000,00 | 11.500,00 | 11.250,00 |
|  | Minimum | 5.000,00 | 5.000,00 | 5.000,00 |
|  | Maksimum | 23.000,00 | 28.600,00 | 20.187,00 |
|  | Standardna napaka aritmetične sredine | 812,51 | 981,78 | 862,46 |
|  | Standardni odklon | 4.299,41 | 5.101,47 | 4.397,69 |
| Deloitte | VeljavnihNeveljavnih |  | 243 | 252 | 243 |
|  | Aritmetična sredina | 9.715,75 | 9.566,48 | 9.676,42 |
|  | Mediana | 9.850,00 | 8.345,00 | 9.075,00 |
|  | Minimum | 3.200,00 | 3.200,00 | 3.200,00 |
|  | Maksimum | 18.500,00 | 18.500,00 | 17.000,00 |
|  | Standardna napaka aritmetične sredine | 880,44 | 844,11 | 758,58 |
|  | Standardni odklon | 4.313,26 | 4.220,55 | 3.716,29 |
| PwC | VeljavnihNeveljavnih |  | 151 | 151 | 151 |
|  | Aritmetična sredina | 17.496,13 | 19.252,13 | 17.312,93 |
|  | Mediana | 18.000,00 | 19.000,00 | 18.144,00 |
|  | Minimum | 6.000,00 | 6.000,00 | 6.000,00 |
|  | Maksimum | 37.000,00 | 36.000,00 | 36.000,00 |
|  | Standardna napaka aritmetične sredine | 1.914,26 | 2.274,57 | 2.026,49 |
|  | Standardni odklon | 7.413,90 | 8.809,38 | 7.848,56 |
| Majhne revizijske družbe | VeljavnihNeveljavnih |  | 38336 | 34970 | 32891 |
|  | Aritmetična sredina | 6.864,86 | 7.121,03 | 7.301,79 |
|  | Mediana | 6.011,00 | 6.285,00 | 6.406,00 |
|  | Minimum | 1.700,00 | 1.700,00 | 1.700,00 |
|  | Maksimum | 21.000,00 | 25.613,00 | 24.200,00 |
|  | Standardna napaka aritmetične sredine | 157,74 | 175,16 | 193,88 |
|  | Standardni odklon | 3.086,95 | 3.272,24 | 3.511,30 |

Vir podatkov: lastna raziskava.

#### Priloga 3: Cena revizijskih storitev pri velikih naročnikih

| Revizijska družba | Število odgovorov | Opisna statistika | Cena 2014 | Cena 2013 | Cena 2012 |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| KPMG | VeljavnihNeveljavnih |  | 430 | 421 | 412 |
|  | Aritmetična sredina | 21.817,42 | 23.351,71 | 24.339,29 |
|  | Mediana | 17.000,00 | 15.950,00 | 17.500,00 |
|  | Minimum | 5.100,00 | 3.015,00 | 2.300,00 |
|  | Maksimum | 140.000,00 | 142.000,00 | 142.000,00 |
|  | Standardna napaka aritmetične sredine | 3.212,863 | 3.693,093 | 3.840,197 |
|  | Standardni odklon | 21.068,154 | 23.933,980 | 24.589,260 |
| E & Y | VeljavnihNeveljavnih |  | 301 | 301 | 311 |
|  | Aritmetična sredina | 23.407,40 | 24.179,37 | 23.531,23 |
|  | Mediana | 16.711,00 | 16.650,00 | 15.800,00 |
|  | Minimum | 7.650,00 | 7.650,00 | 7.000,00 |
|  | Maksimum | 129.000,00 | 129.000,00 | 129.000,00 |
|  | Standardna napaka aritmetične sredine | 4.125,15 | 4.163,54 | 4.093,68 |
|  | Standardni odklon | 22.594,38 | 22.804,67 | 22.792,65 |
| Deloitte | VeljavnihNeveljavnih |  | 250 | 241 | 241 |
|  | Aritmetična sredina | 21.273,56 | 19.194,71 | 20.587,67 |
|  | Mediana | 19.000,00 | 19.000,00 | 19.500,00 |
|  | Minimum | 5.000,00 | 3.750,00 | 7.000,00 |
|  | Maksimum | 78.500,00 | 37.500,00 | 53.082,00 |
|  | Standardna napaka aritmetične sredine | 2.965,98 | 1.877,66 | 2.179,57 |
|  | Standardni odklon | 14.829,89 | 9.198,63 | 10.677,68 |
| PwC | VeljavnihNeveljavnih |  | 210 | 210 | 210 |
|  | Aritmetična sredina | 27.594,24 | 30.786,05 | 30.772,48 |
|  | Mediana | 19.543,00 | 24.000,00 | 24.212,00 |
|  | Minimum | 8.050,00 | 13.765,00 | 13.140,00 |
|  | Maksimum | 116.280,00 | 116.280,00 | 116.280,00 |
|  | Standardna napaka aritmetične sredine | 5.069,09 | 4.953,22 | 4.962,81 |
|  | Standardni odklon | 23.229,51 | 22.698,49 | 22.742,47 |
| Majhne revizijske družbe | VeljavnihNeveljavnih |  | 863 | 845 | 845 |
|  | Aritmetična sredina | 12.918,30 | 13.070,69 | 13.504,80 |
|  | Mediana | 11.181,00 | 11.000,00 | 11.442,50 |
|  | Minimum | 3.990,00 | 3.990,00 | 4.000,00 |
|  | Maksimum | 45.610,00 | 45.500,00 | 60.899,00 |
|  | Standardna napaka aritmetične sredine | 755,55 | 801,74 | 971,34 |
|  | Standardni odklon | 7.006,71 | 7.348,04 | 8.902,44 |

Vir podatkov: lastna raziskava.

#### Priloga 4: Povprečne cene revizijskih storitev majhnih naročnikov po revizijskih družbah v letu 2014

| Revizijska družba | Povprečna cena | N | Najnižja cena | Najvišja cena | Indeks doseganja normativne cene | Indeks doseganja povprečne cene Big 4 | Rang\* |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| BDO revizija d. o. o. | 18.235,17 | 6 | 3.700 | 76.627 | 295,79 % | 175,97 % | 1 |
| EBM d. o. o. | 13.925,00 | 1 | 13.925 | 13.925 | 225,87 % | 134,38 % | 2 |
| Audit & Co d. o. o. | 11.088,60 | 5 | 3.400 | 28.543 | 179,86 % | 107,00 % | 3 |
| Rating d. o. o. | 9.019,00 | 1 | 9.019 | 9.019 | 146,29 % | 87,03 % | 4 |
| PIT revizija d. o. o. | 8.688,67 | 3 | 2.800 | 17.666 | 140,94 % | 83,85 % | 5 |
| Revizijski center d. o. o. | 7.295,50 | 4 | 4.000 | 14.472 | 118,34 % | 70,40 % | 6 |
| Revizija d. o. o. | 6.855,33 | 3 | 2.500 | 9.066 | 111,20 % | 66,15 % | 7 |
| Epis d. o. o. | 6.839,00 | 1 | 6.839 | 6.839 | 110,93 % | 66,00 % | 8 |
| UHY d. o. o. | 6.739,29 | 7 | 1.020 | 15.000 | 109,32 % | 65,03 % | 9 |
| BO Consulting d. o. o. | 6.698,00 | 1 | 6.698 | 6.698 | 108,65 % | 64,64 % | 10 |
| Revidera d. o. o. | 6.500,00 | 1 | 6.500 | 6.500 | 105,43 % | 62,72 % | 11 |
| S & S | 6.473,33 | 3 | 2.170 | 12.000 | 105,00 % | 62,47 % | 12 |
| Probitas a.a.a. | 6.180,00 | 1 | 6.180 | 6.180 | 100,24 % | 59,64 % | 13 |
| Resni d. o. o. | 6.178,67 | 3 | 4.546 | 8.990 | 100,22 % | 59,62 % | 14 |
| Realinea d. o. o. | 6.163,00 | 4 | 3.172 | 14.030 | 99,97 % | 59,47 % | 15 |
| Ecum revizija d. o. o. | 5.833,63 | 8 | 300 | 11.000 | 94,62 % | 56,29 % | 16 |
| ABC revizija d. o. o. | 5.420,33 | 3 | 1.100 | 12.782 | 87,92 % | 52,31 % | 17 |
| Plus revizija d. o. o. | 5.353,00 | 5 | 1.500 | 10.180 | 86,83 % | 51,66 % | 18 |
| Dinamic d. o. o. | 5.200,00 | 1 | 5.200 | 5.200 | 84,35 % | 50,18 % | 19 |
| PKF d. o. o. | 5.180,00 | 5 | 2.000 | 8.200 | 84,02 % | 49,99 % | 20 |
| Constantia plus d. o. o. | 4.920,00 | 2 | 3.000 | 6.840 | 79,81 % | 47,48 % | 21 |
| IN revizija d. o. o. | 4.819,86 | 7 | 2.038 | 9.324 | 78,18 % | 46,51 % | 22 |
| Evidas d. o. o. | 4.788,89 | 9 | 2.500 | 7.000 | 77,68 % | 46,21 % | 23 |
| AB aktiva d. o. o. | 4.679,00 | 1 | 4.679 | 4.679 | 75,90 % | 45,15 % | 24 |
| Fires d. o. o. | 4.025,00 | 4 | 1.030 | 10.240 | 65,29 % | 38,84 % | 25 |
| Abeceda d. o. o. | 4.003,00 | 3 | 3.000 | 5.609 | 64,93 % | 38,63 % | 26 |
| Revidicom d. o. o. | 3.849,63 | 8 | 500 | 6.000 | 62,44 % | 37,15 % | 27 |
| Valuta d. o. o. | 3.844,80 | 5 | 1.300 | 6.193 | 62,36 % | 37,10 % | 28 |
| SN revizija d. o. o. | 3.825,00 | 4 | 2.500 | 5.000 | 62,04 % | 36,91 % | 29 |
| PRO revizija d. o. o. | 3.760,50 | 4 | 1.708 | 5.710 | 61,00 % | 36,29 % | 30 |
| BM Veritas d. o. o. | 3.709,63 | 8 | 560 | 7.040 | 60,17 % | 35,80 % | 31 |
| Revizijska hiša Simončič d. o. o. | 3.500,00 | 1 | 3.500 | 3.500 | 56,77 % | 33,77 % | 32 |
| GSS d. o. o. | 3.324,00 | 2 | 2.500 | 4.148 | 53,92 % | 32,08 % | 33 |
| Rodl & partner d. o. o. | 3.232,40 | 10 | 1.950 | 5.180 | 52,43 % | 31,19 % | 34 |
| Borera d. o. o. | 2.990,00 | 1 | 2.990 | 2.990 | 48,50 % | 28,85 % | 35 |
| Auditor d. o. o. | 2.632,00 | 4 | 750 | 6.520 | 42,69 % | 25,40 % | 36 |
| Kamaro d. o. o. | 2.602,50 | 4 | 1.200 | 3.660 | 42,21 % | 25,11 % | 37 |
| Refiko d. o. o. | 2.500,00 | 1 | 2.500 | 2.500 | 40,55 % | 24,12 % | 38 |
| Ripro d. o. o. | 2.333,33 | 3 | 1.200 | 3.700 | 37,85 % | 22,52 % | 39 |
| AGC consultatio d. o. o. | 2.130,00 | 2 | 1.830 | 2.430 | 34,55 % | 20,55 % | 40 |
| Remars d. o. o. | 2.087,50 | 2 | 1.875 | 2.300 | 33,86 % | 20,14 % | 41 |
| Prosperus d. o. o. | 1.000,00 | 1 | 1.000 | 1.000 | 16,22 % | 9,65 % | 42 |
| Elstar Conulting d. o. o. | 400,00 | 1 | 400 | 400 | 6,49 % | 3,86 % | 43 |

\* Rangiranje glede na doseganje normativne cene.

Vir podatkov: lastna raziskava.

#### Priloga 5: Povprečne cene revizijskih storitev srednje velikih naročnikov po revizijskih družbah v letu 2014

| Revizijska družba | Povprečna cena | N | Najnižja cena | Najvišja cena | Indeks doseganja normativne cene | Indeks doseganja povprečne cene Big 4 | Rang \* |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Revizijski center d. o. o. | 14.487,33 | 3 | 8.800 | 20.712 | 141,00 % | 133,40 % | 1 |
| Revizija d. o. o. | 11.218,67 | 9 | 5.200 | 19.000 | 109,18 % | 103,30 % | 2 |
| EBM d. o. o. | 10.721,67 | 3 | 7.000 | 16.640 | 104,35 % | 98,72 % | 3 |
| Revidisleitner d. o. o. | 10.016,00 | 1 | 10.016 | 10.016 | 97,48 % | 92,23 % | 4 |
| IB Interbilanz revizija d. o. o. | 9.878,57 | 7 | 5.500 | 21.000 | 96,14 % | 90,96 % | 5 |
| UHY d. o. o. | 9.486,75 | 12 | 3.300 | 16.176 | 92,33 % | 87,35 % | 6 |
| Plus revizija d. o. o. | 8.867,93 | 15 | 5.520 | 18.480 | 86,31 % | 81,65 % | 7 |
| AGC consultatio d. o. o. | 8.865,00 | 2 | 8.560 | 9.170 | 86,28 % | 81,63 % | 8 |
| Revisto d. o. o. | 8.760,00 | 3 | 5.780 | 12.000 | 85,26 % | 80,66 % | 9 |
| PKF d. o. o. | 8.506,67 | 15 | 2.400 | 20.500 | 82,79 % | 78,33 % | 10 |
| BM Veritas d. o. o. | 8.321,92 | 13 | 4.900 | 13.960 | 80,99 % | 76,63 % | 11 |
| GM revizija d. o. o. | 8.000,00 | 1 | 8.000 | 8.000 | 77,86 % | 73,66 % | 12 |
| Audit & Co d. o. o. | 7.821,53 | 17 | 5.490 | 15.006 | 76,12 % | 72,02 % | 13 |
| PIT revizija d. o. o. | 7.585,00 | 6 | 2.250 | 15.900 | 73,82 % | 69,84 % | 14 |
| Auditor d. o. o. | 7.400,60 | 10 | 2.820 | 20.835 | 72,03 % | 68,14 % | 15 |
| Realinea d. o. o. | 7.254,00 | 10 | 6.180 | 8.500 | 70,60 % | 66,79 % | 16 |
| BDO revizija d. o. o. | 7.233,00 | 11 | 2.040 | 13.362 | 70,39 % | 66,60 % | 17 |
| Acam d. o. o. | 7.200,00 | 1 | 7.200 | 7.200 | 70,07 % | 66,30 % | 18 |
| Evidas d. o. o. | 7.176,92 | 13 | 4.800 | 11.200 | 69,85 % | 66,08 % | 19 |
| AB aktiva d. o. o. | 7.135,33 | 3 | 5.849 | 9.124 | 69,44 % | 65,70 % | 20 |
| IN revizija d. o. o. | 7.059,85 | 13 | 4.937 | 12.000 | 68,71 % | 65,01 % | 21 |
| Probitas a.a.a. | 6.875,67 | 6 | 5.450 | 11.200 | 66,92 % | 63,31 % | 22 |
| Ecum revizija d. o. o. | 6.732,81 | 16 | 4.850 | 10.300 | 65,53 % | 61,99 % | 23 |
| Adakta d. o. o. | 6.637,00 | 3 | 5.261 | 7.800 | 64,59 % | 61,11 % | 24 |
| Rating d. o. o. | 6.535,67 | 3 | 5.472 | 7.080 | 63,61 % | 60,18 % | 25 |
| Constantia plus d. o. o. | 6.480,91 | 11 | 3.500 | 11.840 | 63,07 % | 59,68 % | 26 |
| Fazas d. o. o. | 6.462,67 | 3 | 4.509 | 8.000 | 62,90 % | 59,51 % | 27 |
| Abeceda d. o. o. | 6.396,67 | 6 | 4.700 | 8.500 | 62,25 % | 58,90 % | 28 |
| Revidicom d. o. o. | 6.337,93 | 14 | 4.800 | 9.197 | 61,68 % | 58,36 % | 29 |
| M-revizija in svetovanje d. o. o. | 6.248,00 | 5 | 4.050 | 9.200 | 60,81 % | 57,53 % | 30 |
| GSS d. o. o. | 6.150,00 | 2 | 5.800 | 6.500 | 59,85 % | 56,63 % | 31 |
| ABC revizija d. o. o. | 6.075,00 | 15 | 3.360 | 11.895 | 59,12 % | 55,94 % | 32 |
| BO Consulting d. o. o. | 6.000,00 | 1 | 6.000 | 6.000 | 58,39 % | 55,25 % | 33 |
| Rodl & partner d. o. o. | 5.839,67 | 12 | 4.000 | 7.920 | 56,83 % | 53,77 % | 34 |
| Remars d. o. o. | 5.783,75 | 4 | 4.860 | 7.825 | 56,29 % | 53,26 % | 35 |
| Revidera d. o. o. | 5.645,42 | 12 | 3.400 | 7.280 | 54,94 % | 51,98 % | 36 |
| PRO revizija d. o. o. | 5.579,56 | 18 | 3.000 | 10.600 | 54,30 % | 51,38 % | 37 |
| Dinamic d. o. o. | 5.469,20 | 10 | 3.000 | 8.000 | 53,23 % | 50,36 % | 38 |
| Revizijska hiša Simončič d. o. o. | 5.458,38 | 13 | 3.000 | 8.600 | 53,12 % | 50,26 % | 39 |
| Fires d. o. o. | 5.400,00 | 3 | 4.400 | 6.500 | 52,55 % | 49,72 % | 40 |
| Refiko d. o. o. | 5.360,00 | 2 | 5.220 | 5.500 | 52,17 % | 49,35 % | 41 |
| Prosperus d. o. o. | 5.297,50 | 4 | 4.900 | 5.800 | 51,56 % | 48,78 % | 42 |
| S & S d. o. o. | 5.083,33 | 3 | 5.000 | 5.250 | 49,47 % | 46,81 % | 43 |
| Epis d. o. o. | 5.052,67 | 3 | 3.889 | 5.663 | 49,17 % | 46,52 % | 44 |
| Elstar Conulting d. o. o. | 5.000,00 | 2 | 3.000 | 7.000 | 48,66 % | 46,04 % | 45 |
| Resni d. o. o. | 4.775,20 | 5 | 4.105 | 5.989 | 46,47 % | 43,97 % | 46 |
| Valuta d. o. o. | 4.616,80 | 15 | 1.700 | 10.200 | 44,93 % | 42,51 % | 47 |
| SN revizija d. o. o. | 4.465,38 | 13 | 3.600 | 6.000 | 43,46 % | 41,12 % | 48 |
| Ripro d. o. o. | 4.435,00 | 5 | 3.650 | 5.025 | 43,16 % | 40,84 % | 49 |
| Borera d. o. o. | 4.116,67 | 3 | 2.800 | 5.490 | 40,06 % | 37,91 % | 50 |
| Kamaro d. o. o. | 4.115,67 | 3 | 3.700 | 4.547 | 40,06 % | 37,90 % | 51 |

\* Rangiranje glede na doseganje normativne cene.

Vir podatkov: lastna raziskava.

#### Priloga 6: Povprečne cene revizijskih storitev velikih naročnikov po revizijskih družbah v letu 2014

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Revizijska družba | Povprečna cena | N | Najnižja cena | Najvišja cena | Indeks doseganja normativne cene | Indeks doseganja povprečne cene Big 4 | Rang \* |
| Resni d. o. o. | 35.430,00 | 1 | 35.430 | 35.430 | 172,41 % | 148,57 % | 1 |
| IB Interbilanz revizija d. o. o. | 29.575,00 | 2 | 21.150 | 38.000 | 143,92 % | 124,02 % | 2 |
| Revizija d. o. o. | 20.000,00 | 1 | 20.000 | 20.000 | 97,32 % | 83,87 % | 3 |
| UHY d. o. o. | 19.357,83 | 6 | 8.500 | 45.610 | 94,20 % | 81,17 % | 4 |
| Constantia plus d. o. o. | 18.875,00 | 4 | 13.000 | 30.000 | 91,85 % | 79,15 % | 5 |
| IN revizija d. o. o. | 14.614,00 | 2 | 12.228 | 17.000 | 71,11 % | 61,28 % | 6 |
| PKF d. o. o. | 14.534,00 | 5 | 7.170 | 28.800 | 70,73 % | 60,94 % | 7 |
| BM Veritas d. o. o. | 14.080,00 | 1 | 14.080 | 14.080 | 68,52 % | 59,04 % | 8 |
| AGC consultatio d. o. o. | 13.953,50 | 4 | 11.500 | 17.971 | 67,90 % | 58,51 % | 9 |
| Ecum revizija d. o. o. | 13.900,00 | 1 | 13.900 | 13.900 | 67,64 % | 58,29 % | 10 |
| BDO revizija d. o. o. | 12.930,75 | 8 | 9.290 | 23.000 | 62,92 % | 54,22 % | 11 |
| PIT revizija d. o. o. | 12.483,00 | 1 | 12.483 | 12.483 | 60,74 % | 52,34 % | 12 |
| Realinea d. o. o. | 12.470,67 | 3 | 11.102 | 13.950 | 60,68 % | 52,29 % | 13 |
| Dinamic d. o. o. | 12.183,00 | 5 | 5.666 | 20.900 | 59,28 % | 51,09 % | 14 |
| Evidas d. o. o. | 11.950,00 | 2 | 9.900 | 14.000 | 58,15 % | 50,11 % | 15 |
| Kamaro d. o. o. | 11.880,00 | 2 | 9.660 | 14.100 | 57,81 % | 49,82 % | 16 |
| Rodl & partner d. o. o. | 11.260,00 | 1 | 11.260 | 11.260 | 54,79 % | 47,22 % | 17 |
| Audit & Co d. o. o. | 10.800,00 | 3 | 9.000 | 11.900 | 52,55 % | 45,29 % | 18 |
| Rating d. o. o. | 10.681,33 | 3 | 7.139 | 12.933 | 51,98 % | 44,79 % | 19 |
| Revizijski center d. o. o. | 10.652,00 | 1 | 10.652 | 10.652 | 51,83 % | 44,67 % | 20 |
| PRO revizija d. o. o. | 10.350,00 | 2 | 6.000 | 14.700 | 50,36 % | 43,40 % | 21 |
| Prosperus d. o. o. | 10.050,50 | 2 | 8.200 | 11.901 | 48,91 % | 42,14 % | 22 |
| Revisto d. o. o. | 9.950,00 | 1 | 9.950 | 9.950 | 48,42 % | 41,72 % | 23 |
| Auditor d. o. o. | 9.694,13 | 8 | 6.800 | 14.585 | 47,17 % | 40,65 % | 24 |
| ABC revizija d. o. o. | 9.382,57 | 7 | 3.990 | 14.386 | 45,66 % | 39,34 % | 25 |
| AB aktiva d. o. o. | 8.773,00 | 1 | 8.773 | 8.773 | 42,69 % | 36,79 % | 26 |
| Revidicom d. o. o. | 8.750,33 | 3 | 6.830 | 10.507 | 42,58 % | 36,69 % | 27 |
| BO Consulting d. o. o. | 8.107,00 | 1 | 8.107 | 8.107 | 39,45 % | 33,99 % | 28 |
| Valuta d. o. o. | 7.950,00 | 2 | 5.900 | 10.000 | 38,69 % | 33,34 % | 29 |
| Fires d. o. o. | 6.850,00 | 1 | 6.850 | 6.850 | 33,33 % | 28,72 % | 30 |
| Plus revizija d. o. o. | 5.520,00 | 1 | 5.520 | 5.520 | 26,86 % | 23,15 % | 31 |
| Ripro d. o. o. | 5.400,00 | 1 | 5.400 | 5.400 | 26,28 % | 22,64 % | 32 |

\* Rangiranje glede na doseganje normativne cene.

Vir podatkov: lastna raziskava.

#### Priloga 7: Ekonomski kazalniki pri majhnih revizijskih družbah, 2008–2014

| Leto | N | Prihodki | Stroški dela | Čisti dobiček | Število zaposlenih | Povprečno število zaposlenih | Letni stroški dela/zaposlenega |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **0 zaposlenih** |  |  |  |
| 2008 | 5 | 304.985,00 | 13.006,00 | 45.156,00 | - | - |  |
| 2009 | 2 | 248.838,00 | 5.126,00 | 17.799,00 | - | - |  |
| 2010 | 30 | 3.514.100,00 | 1.196.544,00 | 464.140,00 | - | - |  |
| 2011 | 29 | 2.607.244,00 | 837.068,00 | 457.429,00 | - | - |  |
| 2012 | 4 | 311.369,00 | - | 111.370,00 | - | - |  |
| 2013 | 3 | 267.529,00 | - | 39.264,00 | - | - |  |
| 2014 | 2 | 276.485,00 | - | 36.032,00 | - | - |  |
|  | **Število zaposlenih od 0,01 do 2**  |  |  |  |
| 2008 | 23 | 3.352.386,00 | 1.038.207,00 | 333.991,00 | 35,82 | 1,56 | 28.935 |
| 2009 | 28 | 3.213.136,00 | 1.128.794,00 | 436.432,00 | 42,62 | 1,52 | 26.522 |
| 2010 | - | - | - | - | - | - | - |
| 2011 | - | - | - | - | - | - | - |
| 2012 | 15 | 1.747.188,00 | 621.860,00 | 512.911,00 | 20,97 | 1,40 | 29.612 |
| 2013 | 17 | 1.961.396,00 | 796.347,00 | 654.936,00 | 22,99 | 1,35 | 34.699 |
| 2014 | 18 | 2.134.750,00 | 718.550,00 | 556.810,00 | 27,04 | 1,50 | 26.613 |
|  | **Število zaposlenih od 2,01 do 5** |  |  |  |
| 2008 | 12 | 4.157.509,00 | 1.594.664,00 | 431.210,00 | 44,00 | 3,67 | 36.209 |
| 2009 | 13 | 3.811.632,00 | 1.771.648,00 | 332.237,00 | 47,00 | 3,62 | 37.646 |
| 2010 | 15 | 4.637.342,00 | 1.838.502,00 | 522.704,00 | 55,33 | 3,69 | 33.216 |
| 2011 | 20 | 5.672.457,00 | 2.419.481,00 | 568.611,00 | 72,55 | 3,63 | 33.326 |
| 2012 | 18 | 4.829.772,00 | 1.987.942,00 | 621.041,24 | 62,61 | 3,48 | 31.736 |
| 2013 | 19 | 4.740.902,00 | 2.063.049,00 | 624.551,97 | 63,62 | 3,35 | 32.412 |
| 2014 | 20 | 4.708.179,00 | 2.324.329,00 | 698.270,11 | 68,07 | 3,40 | 34.181 |
|  | **Število zaposlenih od 5,01 do 10** |  |  |  |
| 2008 | 7 | 3.577.319,00 | 2.146.590,00 | 269.749,00 | 57,00 | 8,14 | 37.534 |
| 2009 | 8 | 4.314.526,00 | 2.067.053,00 | 425.615,00 | 55,00 | 6,88 | 37.555 |
| 2010 | 8 | 4.007.742,00 | 2.179.989,00 | 548.930,00 | 59,00 | 7,38 | 36.924 |
| 2011 | 7 | 3.463.275,00 | 1.812.381,00 | 308.113,00 | 52,00 | 7,43 | 34.847 |
| 2012 | 7 | 3.051.864,00 | 1.730.614,00 | 287.036,00 | 45,46 | 6,49 | 38.094 |
| 2013 | 7 | 3.216.471,00 | 1.766.423,00 | 196.882,00 | 49,32 | 7,05 | 35.794 |
| 2014 | 8 | 3.555.982,00 | 1.952.300,00 | 400.933,00 | 58,22 | 7,28 | 33.522 |
|  | **Število zaposlenih več kot 10** |  |  |  |
| 2008 | 6 | 6.743.346,00 | 3.358.389,00 | 1.022.349,00 | 92,00 | 15,33 | 36.512 |
| 2009 | 6 | 6.182.086,00 | 3.522.388,00 | 612.323,00 | 90,00 | 15,00 | 39.138 |
| 2010 | 5 | 5.369.860,00 | 2.667.080,00 | 164.970,00 | 71,00 | 14,20 | 37.564 |
| 2011 | 5 | 5.077.310,00 | 2.640.979,00 | 69.816,00 | 69,00 | 13,80 | 38.275 |
| 2012 | 3 | 2.420.405,00 | 1.128.913,00 | 317.008,00 | 35,58 | 11,86 | 31.729 |
| 2013 | 2 | 1.248.303,00 | 606.574,00 | 254.256,00 | 21,01 | 10,51 | 28.857 |
| 2014 | - | - | - | - | - | - | - |
|  | **SKUPAJ vse majhne revizijske družbe** |  |  |  |
| 2008 | 53 | 18.135.545,00 | 8.150.856,00 | 2.102.455,00 | 228,82 | 4,32 | 35.599 |
| 2009 | 57 | 17.770.218,00 | 8.495.009,00 | 1.824.406,00 | 234,96 | 4,12 | 36.174 |
| 2010 | 58 | 17.529.044,00 | 7.882.115,00 | 1.700.744,00 | 222,32 | 3,83 | 35.483 |
| 2011 | 61 | 16.820.286,00 | 7.709.909,00 | 1.403.969,00 | 223,55 | 3,66 | 34.533 |
| 2012 | 47 | 12.360.598,00 | 5.469.329,00 | 1.849.366,24 | 164,62 | 3,50 | 33.248 |
| 2013 | 48 | 11.434.601,00 | 5.232.393,00 | 1.769.889,97 | 156,94 | 3,27 | 33.336 |
| 2014 | 48 | 10.675.396,00 | 4.995.179,00 | 1.692.045,11 | 153,33 | 3,19 | 32.623 |

Vir podatkov: AJPES (2016), lastna raziskava.

1. \* Dr. Stanko Čokelc, Revidicom, revizijska družba, d. o. o., Grizoldova ulica 5, 2000 Maribor, Slovenija, revidicom@siol.net. [↑](#footnote-ref-1)
2. \*\* Vesna Štager, uni. dipl. ekon, mag. manag., vodja finančno-računovodskega sektorja, Zlatarna Celje d. d. [↑](#footnote-ref-2)
3. Ramzy, W. A. M. (1988). The Determinants of Audit Fees – an Analitical Study. Edinbrugh: Heriot – Watt University, str. 11. [↑](#footnote-ref-3)
4. Priporočilo najdete na spletni strani Agencije za javni nadzor nad revidiranjem: <http://www.anr.si> /priporočila. Na podlagi tretjega odstavka 31. člena Zakona o revidiranju (Uradni list RS, št. 65/08) in po potrditvi na 6. seji Revizijskega sveta Slovenskega inštituta za revizijo 17. 5. 2010 je strokovni svet Agencije za javni nadzor nad revidiranjem sprejel na svoji 16. seji 14. 6. 2010. [↑](#footnote-ref-4)
5. Cene najdete na spletni strani Inštituta: <http://www.si-revizija.si/revizorji/smernice_cen.php>. Na podlagi 6. člena Zakona o revidiranju (Uradni list RS, št. 32/93 in 65/93) in 8. člena Statuta Slovenskega inštituta za revizijo je svet Inštituta 7. marca 1994 sprejel smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev. Objavljene so bile v Revizorju 1/94. [↑](#footnote-ref-5)
6. Celotno besedilo smernic je objavljeno na spletni strani *Inštituta* na naslovu: <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/rev-smernice_cen-revizorji.pdf>, medtem, ko so "ažurirane" cene na dan 31. 12. 2003 objavljene na naslovu: <http://www.si-revizija.si/sekcijarevizorjev/smernice-cen-storitev>. [↑](#footnote-ref-6)
7. Zadeva C-62/86, AKZO proti Komisiji, ZOdl. 1991, str. I-3359. [↑](#footnote-ref-7)
8. V zvezi z nizkimi cenami revizijskih storitev smo za pomoč prosili evropskega poslanca dr. Šoltesa, da evropskim institucijam postavi naslednje vprašanje: "Ali nastanejo motnje na revizijskem trgu, če majhne revizijske družbe, ki nimajo prevladujočega vliva, oblikujejo cene revizijskih storitev, ki so pod tistimi, ki naj bi ustrezale zahtevam za zagotavljanje normativne kakovosti revizijskih storitev in gre po našem mnenju v tem primeru za dampinške cene? V takih primerih je ogroženo tudi spoštovanje Priporočila 1 (AJN), kar pomeni, da se revizije izvajajo v bistveno krajšem času od predpisanega in normativne kakovosti revizijskih storitev ni možno dosegati. Na osnovi vsega povedanega se nam zato poraja domneva, da je namen oblikovanja dampinških cen predvsem izključevanje konkurentov pri pridobivanju poslov revidiranja. Sprašujemo, ali obstaja postopek, s pomočjo katerega se lahko določi najnižja dopustna cena revizijskih storitev in kateri (oblastveni) organ lahko to preverja, in končno, ali je sploh dopustna določitev najnižje cene." [↑](#footnote-ref-8)
9. V raziskavo je bilo vključenih osem držav članic EU (Velika Britanija, Španija, Nemčija, Danska, Belgija, Švedska, Francija in Nizozemska = naštetih 8 držav?) in sedem držav, ki niso bile članice EU (ZDA, Švica, Avstralija, Bangladeš, Kitajska, Kanada in Nova Zelandija). [↑](#footnote-ref-9)
10. Komisija je leta 2010 v Zeleni knjigi zapisala, da želi proučiti možnost skupne revizije (revizijski konzorciji). Skupne revizije se izvajajo samo v Franciji, kjer za podjetja, katerih delnice kotirajo na borzi, velja obveznost imenovanja dveh različnih revizijskih družb, ki si razdelita revizijsko delo in skupaj podpišeta poročilo o reviziji računovodskih izkazov. Da bi spodbudila rast majhnih in srednjih revizijskih družb, bi lahko Komisija razmislila o obvezni uvedbi konzorcija revizijskih družb z vključitvijo vsaj ene revizijske družbe, ki ne opravlja revizije velikih podjetij. Pri ustanovitvi teh konzorcijev bi se upoštevala jasna delitev odgovornosti v zvezi s skupnim revizijskim mnenjem ter bi se določil mehanizem za razreševanje/razkritje razlik v mnenjih različnih članov konzorcija. Zamisel o "skupnih revizijah" je uporabna tudi za blaženje motenj na revizijskem trgu, v primeru propada sedanjega revizijskega omrežja (EK, 2010, str. 16). V državah, kjer so to prakso poznali, so jo opustili (Danska), saj ugotavljajo, da skupne revizije ne vplivajo na večjo kakovost revidiranja, temveč značilno vplivajo na višje cene revizijskih storitev (Zaman Groff in Istenič, 2012, str. 141). [↑](#footnote-ref-10)
11. Mag. Mitja Skitek, pooblaščeni revizor, Slovenski Inštitut za revizijo. [↑](#footnote-ref-11)
12. Avtor je z raziskavo potrdil, da so revizijske družbe v letu 2005 v večini primerov prevzemale naročnike z nižjimi cenami, kar se je še posebej izkazalo takrat, ko je naročnika prej revidirala revizijska družba iz skupine Big 4, prevzela pa ga je manjša revizijska družba. Prevzemi naročnikov v obratni smeri gredo po običajno višji ceni od predhodne revizijske družbe (Skitek, 2009, str. 94). [↑](#footnote-ref-12)
13. Podrobnejši pregled kazalnikov majhnih revizijskih družb je razviden iz Priloge 7. [↑](#footnote-ref-13)
14. V raziskavo so zajete cene revizijskih storitev za posamične računovodske izkaze gospodarskih družb. Iz statističnega vzorca smo zaradi preglednosti primerjave cen izločili finančne institucije. [↑](#footnote-ref-14)
15. Velikost družb je merjena v skladu s 55. členom ZGD, in sicer:

• mikro družbe, izpolnjena sta dva izmed kriterijev: povprečno število zaposlenih v poslovnem letu ne presega 10, čisti prihodki od prodaje ne presegajo 2.000.000 evrov, vrednost aktive ne presega 2.000.000 evrov;

• majhne družbe, izpolnjena sta dva izmed kriterijev: povprečno število zaposlenih v poslovnem letu ne presega 50, čisti prihodki od prodaje ne presegajo 8.800.000 evrov,vrednost aktive ne presega 4.400.000 evrov;

• srednje velike družbe, izpolnjena sta dva izmed kriterijev: povprečno število zaposlenih v poslovnem letu ne presega 250, čisti prihodki od prodaje ne presegajo 35.000.000 evrov, vrednost aktive ne presega 17.500.000 evrov;

• veliko družbe so tiste, ki ni mikro, majhne ali srednje velike po zgoraj navedenih kriterijih. [↑](#footnote-ref-15)
16. Merila po Zakonu o gospodarskih družbah za določitev velikih družbe navzgor niso omejena. Pomeni, da zato nimamo nenormalne porazdelitve vzorcev, saj so velike družbe lahko po velikosti tudi nekaj kratniki velikih družb, za razliko od vzorca majhnih in srednjih družb, kjer je velikost navzgor omejena (preskok majhnih v srednje družbe in preskok iz srednjih v velike družbe). Bralce zato opozarjamo, da pri branju ugotovitev raziskave berejo statistični kazalnik – mediano, ki je najbolj točen kazalnik zgoščenosti cen revizijskih storitev glede na izbrane kriterije, saj je zaradi nenormalne porazdelitve aritmetična cena revizijskih storitev lahko izkrivljena. Vsako namensko izključevanje posamičnih naročnikov iz vzorca zaradi prikazovanja normalne porazdelitve bi bilo subjektivno in neetično ravnanje raziskovalcev (namensko izločanje vrednosti, ki pomembno izstopajo od normalne porazdelitve bi smeli izločiti le, če bi bili prepričani o tem, da razpolagamo z napačnim podatkom). Cene revizijskih storitev smo pridobili iz revidiranih letnih poročil, ki so javno dostopna. Več o tem Robertson, C., & McCloskey, M. (2002) in Field, A. (2014). [↑](#footnote-ref-16)