

7-16-2019

Vpliv triangulacije revizijskih dokazov na revizorjevo oceno tveganja prevare v Sloveniji

Mina Ličen

Tomaž Ličen

Follow this and additional works at: <https://www.ebrjournal.net/home>

Recommended Citation

Ličen, M., & Ličen, T. (2019). Vpliv triangulacije revizijskih dokazov na revizorjevo oceno tveganja prevare v Sloveniji. *Economic and Business Review*, 21(4). <https://doi.org/10.15458/2335-4216.1067>

This Original Article is brought to you for free and open access by Economic and Business Review. It has been accepted for inclusion in Economic and Business Review by an authorized editor of Economic and Business Review.

VPLIV TRIANGULACIJE REVIZIJSKIH DOKAZOV NA REVIZORJEVO OCENO TVEGANJA PREVARE V SLOVENIJI

MINA LIČEN¹
TOMAŽ LIČEN²

POVZETEK: *Triangulacija revizijskih dokazov je strategija pridobivanja in vrednotenja revizijskih dokazov iz treh temeljnih virov hkrati, katere prednost je pridobitev dodatnega neodvisnega revizijskega dokaza zunaj družbe. S pomočjo triangulacije revizijskih dokazov revizor zmanjša tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare na sprejemljivo nizko raven. Ker je uporaba te tehnike v praksi zelo zahtevna, je namen raziskave preveriti, ali revizorji v Sloveniji prepoznajo pomembnost dokaza zunanjega okolja in kako ta v različnih kombinacijah z notranjima dokazoma (dokazom posloводства in dokazom podpornih služb) vpliva na oceno tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare. Na podlagi raziskave, v katero je bilo zajetih 47 slovenskih revizorjev, ugotovljamo, da se revizorji preveč zanašajo na notranje dokaze, ko ti kažejo na majhno tveganje poslovodske prevare, ob tem pa spregledajo pomembnost neodvisnega zunanjega dokaza v najbolj ključnem trenutku. Nasprotno pa dajejo premajhen poudarek notranjim dokazom, ko ti nakazujejo veliko tveganje poslovodske prevare, in v dokazu zunanjega okolja iščejo potrditev, da prevare ni. Ugotovljeno kaže na šibko poklicno nezaupljivost slovenskih revizorjev.*

Ključne besede: *triangulacija, revizijski dokazi, revizija, prevara*

1 UVOD

Tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare v temeljnih računovodskih izkazih je v podjetjih stalno prisotno, saj poslujejo v poslovnem okolju nenehnih pritiskov. Za preprečevanje in odkrivanje prevar je odgovorno predvsem posloводство, odgovornost revizorja pa je, da oceni tveganje, povezano s prevarami v podjetju, in ob tako postavljeni oceni načrtuje ustrezne revizijske postopke (MSR 240, 2009). Kljub skrbnemu načrtovanju revizije vendarle obstaja tveganje, da prevare ne bodo odkrite. V ta namen je revizijska stroka oblikovala nov koncept pridobivanja in vrednotenja revizijskih dokazov, tako imenovano *triangulacijo revizijskih dokazov* (Bell, Peecher & Solomon, 2005). Model triangulacije dokazov občutno izboljšuje možnosti odkrivanja prevar, ki jih zakrivi posloводство, vendar ni znano, kako revizorji v Sloveniji prepoznajo pomembnost triangulacije revizijskih dokazov in kako ta vpliva na njihovo oceno tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare.

1 Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, Ljubljana, Slovenija, e-pošta: mina.licen@ef.uni-lj.si

2 TL Finance s.p., Ljubljana, Slovenija, e-pošta: tomazlicen@yahoo.com

Da bi odgovorili na zastavljeni raziskovalni vprašnji, smo izvedli raziskavo med 47 slovenskimi revizorji in ugotovili, da revizorji ne prepoznajo pomembnosti neodvisnega zunanjskega dokaza, ko je ta najpomembnejši. Zdi se, da revizorji iščejo predvsem potrditev, da prevare ni, namesto da bi bili pozorni na revizijske dokaze, ki vzbujajo dvom o resničnosti izkazov. To kaže na šibko poklicno nezaupljivost revizorjev v Sloveniji.

Struktura članka je naslednja: po uvodnem delu sledi teoretično ozadje raziskave, v tretjem poglavju je opisana empirična raziskava, v četrtem so predstavljene hipoteze in v petem poglavju rezultati. Članek se zaključuje z diskusijo, s priporočili za prakso ter z omejitvami in predlogi za nadaljnje raziskovanje.

2 TEORETIČNO OZADJE

Triangulacija revizijskih dokazov je strategija pridobivanja in vrednotenja revizijskih dokazov iz treh temeljnih virov hkrati: *dokazov posloводства* (angl. Management Business Representations), *dokazov podpornih služb* (angl. Management Information Intermediaries) in *dokazov zunanjega okolja* (angl. Entity Business States) (Bell et al., 2005).

Dokazi posloводства (DP) so revizijski dokazi, ki jih znotraj revidirane družbe s strani posloводства pridobi revizor na podlagi poizvedovanj in pisnih predstavitev. Revizor pri tej vrsti dokazov pridobiva informacije iz računovodskih evidenc, sporočil za javnost, zapisnikov sestankov, računovodskih izkazov in poslovnega dela letnega poročila. **Dokazi podpornih služb (DPS)** so revizijski dokazi, pridobljeni znotraj revidirane družbe od zaposlenih, razen od posloводства. Te vrste revizijskih dokazov pogosto vsebujejo informacije o delovanju notranje revizije in o sistemu notranjih kontrol, delu oddelka za raziskave in razvoj, prodajo, nabavo in proizvodnjo. **Dokazi zunanjega okolja (DZO)** so revizijski dokazi, pridobljeni iz okolja posloovanja revidirane družbe. Ti dokazi pogosto vsebujejo informacije o gospodarskih razmerah, povezavah med revidirano družbo in dobavitelji, kupci, konkurenti, bankami in državo ter raziskave neodvisnih agencij in analitikov. Gre za dokaze, ki so pridobljeni zunaj družbe in katerih glavni lastnosti sta neodvisnost in nepristranskost.

Ena od pomembnih lastnosti triangulacije revizijskih dokazov je hkratno upoštevanje dokaza zunanjega okolja, pri katerem je stopnja vpliva posloводства razmeroma nizka v primerjavi s preostalima bolj tradicionalnima notranjima dokazoma posloводства in podpornih služb, pri katerih so stopnje vpliva posloводства različne. Ker sta notranja dokaza dovzetna za morebitno poslovodsko izkrivljanje, je razumevanje pomembnosti dokaza zunanjega okolja za revizorja ključnega pomena pri obvladovanju tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare. Triangulacija revizijskih dokazov revizorju omogoča zmanjšati tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare na sprejemljivo nizko raven, vendar pa je uporaba te tehnike v praksi precej zahtevna (Bell et al., 2005; Peecher, Schwartz & Solomon, 2007).

Literatura o empiričnem raziskovanju triangulacije revizijskih dokazov je zelo omejena. Do tega trenutka obstaja le ena raziskava avtorjev Trotmana in Wrighta (2012), ki empirično raziskujeta vpliv dokaza zunanjega okolja na oceno tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare posloводства. Avtorja sta raziskavo opravila na 102 ameriških revizorjih in ugotovila, da je ocena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare značilno odvisna od skladnosti zunanjega dokaza, vendar le, ko si notranja dokaza nasprotujeta. Omenjena raziskava se nanaša na ZDA. Namen naše raziskave je preveriti, ali revizorji v Sloveniji ravnajo enako učinkovito in prepoznajo pomembnost dokaza zunanjega okolja, ter tako preučiti doslej še neraziskano področje nejavnih delniških družb, kjer je revizijska dejavnost manj regulirana.

3 RAZISKAVA

Na podlagi raziskave avtorjev Trotmana in Wrighta (2012) smo pripravili raziskovalni primer, kjer je posloводство izvedlo računovodsko prevaro. Ugotavljamo, ali revizorji z uporabo triangulacije bolj verjetno odkrijejo računovodsko prevaro prezgodnjega pripoznanja prihodkov iz naslova prodajnih naročil, ki jih je družba nepričakovano prejela konec poslovnega leta. Posloводство je v hipotetičnem scenariju s tem ustvarilo večje prihodke od prodaje in višjo stopnjo kosmatega dobička, kot je pričakoval revizor na podlagi analitičnih postopkov iz predrevizije. Večje prihodke od prodaje od pričakovanih je posloводство v *poslovodski predstavitvi* pojasnilo z izboljšano kakovostjo in učinkovitostjo novega produkta, kar je vodilo do večjega zadovoljstva med kupci, višjo stopnjo kosmatega dobička pa je pojasnilo s prodajo po višji ceni.

Z eksperimentom smo preverjali osem različnih scenarijev, odvisnih od kombinacije revizijskih dokazov na način 2 (dokaz posloводства) \times 2 (dokaz podpornih služb) \times 2 (dokaz zunanjega okolja). Poslovodska predstavitev je v vseh scenarijih enaka, revizijski dokaz posloводства, dokaz podpornih služb in dokaz zunanjega okolja pa smo manipulirali tako, da kažejo bodisi na veliko bodisi na majhno tveganje prevare, kar prikazuje tabela 1.

Vsak scenarij (A do H) vsebuje eno vrsto vsakega od treh danih revizijskih dokazov. Na primer, scenarij A je sestavljen iz dokaza posloводства, ki predstavlja veliko skladnost izkaza poslovnega izida s poslovodsko predstavitvijo družbe (majhno tveganje prevare), dokaza podpornih služb, ki podpira zagotovila posloводства o izboljšani kakovosti in učinkovitosti novega produkta (majhno tveganje prevare), ter dokaza zunanjega okolja, ki prav tako podpira zagotovila posloводства o večjem zadovoljstvu njihovih kupcev (majhno tveganje prevare).

Tabela 1: Osem možnih scenarijev glede na kombinacije revizijskih dokazov posloводства, podpornih služb in zunanjega okolja

| Velika skladnost dokaza posloводства s poslovodsko predstavitvijo (majhno tveganje) | | Scenarij | |
|--|--|---|---|
| I | Podpirajoč dokaz podpornih služb (majhno tveganje) | Podpirajoč dokaz zunanjega okolja (majhno tveganje) | A |
| | | Nepodpirajoč dokaz zunanjega okolja (veliko tveganje) | B |
| II | Nepodpirajoč dokaz podpornih služb (veliko tveganje) | Podpirajoč dokaz zunanjega okolja (majhno tveganje) | C |
| | | Nepodpirajoč dokaz zunanjega okolja (veliko tveganje) | D |
| Majhna skladnost dokaza posloводства s poslovodsko predstavitvijo (veliko tveganje) | | Scenarij | |
| III | Podpirajoč dokaz podpornih služb (majhno tveganje) | Podpirajoč dokaz zunanjega okolja (majhno tveganje) | E |
| | | Nepodpirajoč dokaz zunanjega okolja (veliko tveganje) | F |
| IV | Nepodpirajoč dokaz podpornih služb (veliko tveganje) | Podpirajoč dokaz zunanjega okolja (majhno tveganje) | G |
| | | Nepodpirajoč dokaz zunanjega okolja (veliko tveganje) | H |

V scenarijih dokaz posloводства predstavlja izkaz poslovnega izida družbe. *Velika skladnost* tega dokaza s poslovodsko predstavitvijo pomeni, da je v izkazu poslovnega izida pripoznano povečanje prihodkov zaradi prezgodnjega pripoznanja prodajnih naročil za nov produkt, kar vpliva na izkazano višjo stopnjo kosmatega dobička v tekočem letu glede na pretekla obdobja. Povečanje stopnje kosmatega dobička je skladno s pojasnilom posloводства o prodaji novega produkta po višji ceni. V primeru *majhne skladnosti* dokaza posloводства s poslovodsko predstavitvijo pa so v izkazu poslovnega izida (poleg povečanih prihodkov) dodatno povečani stroški prodanih proizvodov, s čimer je stopnja kosmatega dobička med obdobji konsistentna. Hkrati so za enak znesek zmanjšani stroški splošnih dejavnosti in stroški prodaje, s čimer se dobiček iz poslovanja ohrani na enaki ravni kot v primeru velike skladnosti. V tem primeru je izkaz poslovnega izida manj skladen s poslovodsko predstavitvijo, kjer se na podlagi pojasnil iz poslovodske predstavitve pričakuje povečanje stopnje kosmatega dobička zaradi prodaje novega produkta po višji ceni.³ Revizijski dokaz podpornih služb predstavlja intervju z vodjo razvojnega oddelka in pregled poročila o uspešnosti razvojnega oddelka, ki bodisi podpira bodisi ne podpira zagotovila posloводства o izboljšani kakovosti in učinkovitosti novega produkta. Revizijski dokaz zunanjega okolja predstavlja poročilo neodvisne agencije o zadovoljstvu kupcev revidirane družbe, ki bodisi podpira bodisi ne podpira zagotovila posloводства o večjem zadovoljstvu kupcev novega produkta.

Za raziskavo smo na spletu zakupili strežnik in domeno www.mladivoznik.si (kot je bilo ime revidirani družbi) ter nanjo postavili spletno stran z delovno dokumentacijo. Poleg poslovodske predstavitve ter manipuliranih revizijskih dokazov posloводства (izkaz poslovnega izida), podpornih služb (intervju z razvojnimi oddelkom in pregled

3 V primeru visoke skladnosti se od revizorja zaradi višje stopnje kosmatega dobička v tekočem letu glede na pretekla obdobja v skladu z MSR 520 (2009) pričakuje, da bo opravil dodatne analitične teste, kar je za posloводство, ki je storilo prevaro, neugodno. Prednost majhne skladnosti pa je v tem, da revizorju zaradi konsistentnosti stopnje kosmatega dobička ne bo treba opraviti dodatnih analitičnih testov, kar je za posloводство, ki je storilo prevaro, ugodno.

poročila) in zunanjega okolja (tržna raziskava neodvisne agencije) so imeli revizorji v raziskovalnem primeru na voljo še vpogled v splošno predstavitev družbe, osnovne informacije o poslovanju (poslovno okolje in razvoj, splošno o poslovodstvu, vizija in poslanstvo, dobavitelji, kupci, panoga, gospodarske razmere), intervju s službo notranje revizije, pa tudi ključne kazalnike uspešnosti. Po koncu pregleda delovne dokumentacije smo revizorje preusmerili na anketni vprašalnik.

Glavna odvisna spremenljivka je revizorjeva ocena tveganja prevare iz naslova *prezgodnjega pripoznavanja prihodkov (P5)*. Revizorje smo prosili, da razdelijo 100 točk, ki predstavljajo 100-odstotno verjetnost, med sedem možnih razlogov, ki pojasnjujejo večje prihodke od prodaje od pričakovanih. Štirje razlogi so posledica ekonomskih sprememb – sprememba cene (P1), ponudbe (P2), povpraševanja (P3), tržnega deleža (P4) –, dva sta posledica prevare – prezgodnje pripoznavanje prihodkov (P5) in ustvarjanje fiktivnih prodaj (P6) – ter eden posledica nenamerne napake v računovodstvu (P7). Na koncu anketnega vprašalnika so revizorji odgovarjali še na demografska vprašanja.

Vabilo za sodelovanje v raziskavi smo posredovali revizorjem in pooblaščenim revizorjem, zaposlenim v mednarodnih in slovenskih revizijskih družbah, ki jih je za opravljanje revizijskih storitev v Republiki Sloveniji pooblastil Slovenski inštitut za revizijo (SIR, 2018). V stik z revizorji smo prišli s pomočjo spletne strani inštituta, s pisnimi prošnjami, poslanimi po elektronski pošti, telefonskimi klici in z osebnimi prošnjami za izpolnitev ankete.

4 HIPOTEZE

V okviru raziskave preverjamo hipoteze, ali revizorji v Sloveniji prepoznajo pomembnost dokaza zunanjega okolja, ki vsebuje ključne informacije o poslovnih procesih in rezultatih revidirane družbe, ter kako dokaz zunanjega okolja v različnih kombinacijah z notranjima dokazoma poslovodstva in podpornih služb vpliva na revizorjevo oceno tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare.

S hipotezo H1a napovedujemo, da bo revizorjeva ocena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare ob nasprotnih dokazih poslovodstva in podpornih služb (en dokaz nakazuje veliko tveganje, drugi majhno tveganje) višja pri nepodpirajočem dokazu zunanjega okolja (scenarija D in F) kot pri podpirajočem dokazu zunanjega okolja (scenarija C in E).

S hipotezo H1b napovedujemo, da bo imel dokaz zunanjega okolja večji vpliv na revizorjevo oceno tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare, kadar bosta dokaza poslovodstva in podpornih služb skupaj nakazovala majhno tveganje (scenarija A in B). Kadar bosta dokaza poslovodstva in podpornih služb skupaj nakazovala veliko tveganje prevare, dokaz zunanjega okolja ne bo imel pomembnega vpliva (scenarija G in H).

5 REZULTATI

V raziskavi je sodelovalo 47⁴ revizorjev, večinoma zaposlenih v Big Four⁵ (79 %, N = 37), s povprečno delovno dobo 7,3 leta v reviziji. 53 % udeležencev je ženskega spola (N = 25), povprečna starost udeležencev pa 33,3 leta (SD = 9 let). Vsi sodelujoči revizorji imajo univerzitetno diplomu, 57 % jih ima še magisterij in 9 % tudi doktorat. Licenco (SIR, ACCA, ACA ali CPA) ima 36 % sodelujočih revizorjev. V revizijskih hišah zasedajo različna delovna mesta, od asistenta do direktorja oziroma partnerja, pri čemer jih je največ (53 %) zaposlenih na mestu vodje projektov.

Deskriptivna statistika v tabeli 2 kaže, da so revizorji pri majhni skladnosti dokaza posloводства s poslovodsko predstavitvijo (scenariji E, F, G in H) ocenili večjo verjetnost poslovodske prevare, in sicer 41,67-odstotno, kot pri strategiji velike skladnosti (scenariji A, B, C in D), 22,13-odstotno. T-test potrjuje značilno razliko v revizorjevi oceni tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare, $t = 3,12$, $p = 0,003$, kar je v skladu z modelom triangulacije (Bell et al., 2005).

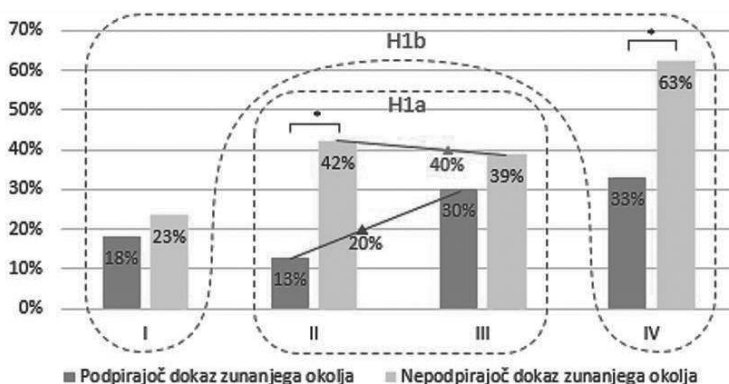
Tabela 2: Ocena verjetnosti tveganja prevare glede na osem možnih scenarijev

| Velika skladnost dokaza posloводства (majhno tveganje) | | Scenarij | M (%) | SD (%) | N | |
|--|-------------------|------------------------------------|---------------|--------|-------|----|
| I | Podpirajoč DPS | Podpirajoč DZO (majhno tveganje) | A | 18,33 | 17,22 | 6 |
| | (majhno tveganje) | Nepodpirajoč DZO (veliko tveganje) | B | 23,33 | 16,63 | 6 |
| | | | Σ | 20,83 | 16,35 | 12 |
| II | Nepodpirajoč DPS | Podpirajoč DZO (majhno tveganje) | C | 12,86 | 14,68 | 7 |
| | (veliko tveganje) | Nepodpirajoč DZO (veliko tveganje) | D | 42,25 | 20,17 | 4 |
| | | | Σ | 23,90 | 22,85 | 10 |
| Skupaj | | Podpirajoč DZO (majhno tveganje) | A in C | 15,38 | 15,47 | 13 |
| | | Nepodpirajoč DZO (veliko tveganje) | B in D | 30,90 | 19,62 | 10 |
| | | | Σ | 22,13 | 18,70 | 23 |
| Majhna skladnost dokaza posloводства (veliko tveganje) | | Scenarij | M (%) | SD (%) | N | |
| III | Podpirajoč DPS | Podpirajoč DZO (majhno tveganje) | E | 30,00 | 18,71 | 5 |
| | (majhno tveganje) | Nepodpirajoč DZO (veliko tveganje) | F | 38,75 | 24,31 | 8 |
| | | | Σ | 35,38 | 21,93 | 13 |
| IV | Nepodpirajoč DPS | Podpirajoč DZO (majhno tveganje) | G | 33,00 | 16,43 | 5 |
| | (veliko tveganje) | Nepodpirajoč DZO (veliko tveganje) | H | 62,50 | 23,18 | 6 |
| | | | Σ | 49,09 | 24,78 | 11 |
| Skupaj | | Podpirajoč DZO (majhno tveganje) | E in G | 31,50 | 16,67 | 10 |
| | | Nepodpirajoč DZO (veliko tveganje) | F in H | 48,93 | 25,96 | 14 |
| | | | Σ | 41,67 | 23,80 | 24 |

4 Tri revizorje od 50 udeležencev smo izločili zaradi nepopolno rešene ankete in nerazumevanja manipulacijskih pogojev.

5 V skupino Big Four sodijo štiri globalne revizijske hiše: Deloitte, E & Y, KPMG in PwC.

Slika 1: Ocena verjetnosti prevare (P5) glede na kombinacijo dokazov posloводства, podpornih služb in zunanjega okolja



Opomba: * $p < 0,05$; ** $p < 0,01$; *** $p < 0,001$. I – velika skladnost dokaza posloводства (majhno tveganje) in podpirajoč dokaz podpornih služb (majhno tveganje); II – velika skladnost dokaza posloводства (majhno tveganje) in nepodpirajoč dokaz podpornih služb (veliko tveganje); III – majhna skladnost dokaza posloводства (veliko tveganje) in podpirajoč dokaz podpornih služb (majhno tveganje); IV – majhna skladnost dokaza posloводства (veliko tveganje) in nepodpirajoč dokaz podpornih služb (veliko tveganje).

Slika 1 prikazuje povprečno oceno verjetnosti poslovodske prevare glede na kombinacije dokazov posloводства, podpornih služb in zunanjega okolja. Pri preverjanju vpliva dokaza zunanjega okolja na oceno tveganj pomembno napačne navedbe rezultati kažejo, da so revizorji ocenili večjo verjetnost poslovodske prevare ob nasprotnih dokazih posloводства in podpornih služb (II in III; en dokaz nakazuje veliko tveganje, drugi majhno tveganje) pri nepodpirajočem dokazu zunanjega okolja, in sicer 39,92-odstotno, kot pri podpirajočem dokazu, 20-odstotno (glej tabelo 2, povprečje scenarijev D in F proti C in E). T-test potrjuje značilno razliko v revizorjevi oceni tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare, $t = 2,42$, $p = 0,024$, kar potrjuje hipotezo H1a (slika 1).

Ko sta notranja dokaza posloводства in podpornih služb nakazovala majhno tveganje prevare (I), so revizorji pri podpirajočem dokazu zunanjega okolja ocenili 18,33-odstotno verjetnost poslovodske prevare, pri nepodpirajočem pa 23,33-odstotno verjetnost. Rezultati kažejo, da dokaz zunanjega okolja v tem primeru ni pomembno vplival na revizorjevo sodbo, $t = -0,51$, $p = 0,620$. Ravno nasprotno pa so revizorji pri hkratnem velikem tveganju notranjega dokaza posloводства in dokaza podpornih služb (IV) ocenili pri podpirajočem dokazu zunanjega okolja 33-odstotno verjetnost poslovodske prevare, pri nepodpirajočem pa 62,50-odstotno verjetnost (glej tabelo 2). Razlika v oceni tveganja prevare je značilna, $t = -2,38$, $p = 0,041$. Rezultati so v nasprotju s postavljeno hipotezo H1b (slika 1). Ti namreč kažejo, da so se revizorji pri majhnem tveganju obeh notranjih dokazov preveč zanašali na notranji dokaz in premalo na neodvisen zunanji dokaz, pri velikem tveganju notranjih dokazov pa so zunanjemu dokazu dali (pre)velik poudarek in v njem iskali potrditev, da prevare ni.

6 DISKUSIJA IN ZAKLJUČEK

Ugotavljamo, da je ocena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare značilno odvisna od zunanega dokaza, vendar le, ko sta notranja dokaza nasprotujoča ali ko hkrati nakazujeta veliko tveganje prevare. Nasprotno pa, ko oba notranja dokaza kažeta na majhno tveganje prevare, revizorji temu pripisujejo preveliko težo, pomembnost zunanjega dokaza pa zanemarijo.

V primeru majhnega tveganja, ko notranji dokazi podpirajo poslovodsko predstavitev, ocenjujemo, da revizorji tem preveč zaupajo, čeprav so ti lahko podvrženi poslovodskemu izkrivljanju, in se ne opirajo na zunanji dokaz, ko je ta najpomembnejši. Ko pa vsaj en ali oba notranja dokaza hkrati kažeta na veliko tveganje prevare, se revizorji zelo zanašajo na zunanji dokaz, čeprav ta nima dodane vrednosti za prepoznavo prevare. Zdi se, da revizorji v Sloveniji iščejo potrditev, da prevare ni, zato se *a priori* opirajo na takšne dokaze, namesto da bi dali večji poudarek zunanjemu neodvisnemu dokazu in izkazovali večjo mero poklicen nezaupljivosti.

Ugotovljeno kaže na potrebo revizorjev po dodatnem usposabljanju, da bi bolje spoznali prednosti in način uporabe triangulacije v praksi ter bolje razumeli pomembnost zunanjega dokaza v reviziji. To je ključnega pomena predvsem v primeru, ko so notranji dokazi pod vplivom poslovodstva in kažejo, da prevare ni. Nadaljnja raziskava bi lahko preučila in pokazala prednosti takšnega usposabljanja za revizorjevo uporabo triangulacije in oceno tveganja prevare.

Omejitve raziskave so povezane z vsebino naših neodvisnih spremenljivk, kjer smo za namen raziskave izbrali eno vrsto vsakega izmed dokazov poslovodstva, podpornih služb in zunanjega okolja, kjer ima vsak dokaz dve možni ravni. Obstajajo tudi drugi primeri teh treh vrst dokazov, ki so različno dovzetni za poslovodsko izkrivljanje (Trotman & Wright, 2012). Naslednja omejitev raziskave je v izbrani poslovodski prevari, predstavljeni v hipotetičnem scenariju. Gre za prevaro prezigodnjega pripoznanja prihodkov iz naslova prodajnih naročil, ki je v praksi sicer med najpogostejšimi (Hogan, Zabihollah, Riley & Velury, 2008). Vendar pa obstajajo še druge vrste prevar poslovodstva, kot je neupravičeno pripoznavanje stroškov (fiktivni računi, neustrezno pripoznanje osnovnih sredstev) za zniževanje davčne obveznosti, prevrednotenja osnovnih sredstev za pridobitev višje vrednosti posojila in ostala. Prihodnje raziskave bi lahko podrobneje preučile še druge vrste posameznih dokazov in primere prevar ter njihov vpliv na revizorjevo oceno tveganja v okviru triangulacije revizijskih dokazov.

LITERATURA IN VIRI

Bell, T. B., Peecher, M. E. & Solomon, I. (2005). *The 21st century public company audit: Conceptual elements of KPMG's global audit methodology*. Montvale, NJ: KPMG.

Hogan, C. E., Zabihollah, R., Riley, R. A., Jr. & Velury, U. (2008). Financial statement fraud: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), 231–252.

MSR 240. (2009). Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. Najdeno 30. julija 2018 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr_240.pdf.

MSR 520. (2009). Analitični postopki. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. Najdeno 30. julija 2018 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/msr_520.pdf.

Peecher, M. E., Schwartz, R. & Solomon, I. 2007. It's all about audit quality; Perspectives on strategic-system auditing. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 463–485.

SIR – Slovenski inštitut za revizijo. (2018). *Register revizijskih družb*. Najdeno 30. julija 2018 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/revizijskedruzbe/revizijske-druzbe>.

Trotman, K. T. & Wright, W. F. (2012). Triangulation of audit evidence in fraud risk assessments. *Accounting, Organizations and Society*, 37, 41–53. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.11.003>.