

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**REVIZORJEVA PRESOJA MOŽNOSTI UPORABE DELA  
NOTRANJNH REVIZORJEV PRI REVIZIJI RAČUNOVODSKIH  
IZKAZOV: ANALIZA PRIMERA**

Ljubljana, julij 2016

DAMJANA ZUPANČIČ

## IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Damjana Zupančič, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Revizorjeva presoja možnosti uporabe dela notranjih revizorjev pri reviziji računovodskih izkazov: analiza primera, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Simonom Čadežem

### IZJAVLJAM,

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne 14. julij 2016

Podpis študentke:

# KAZALO

<b>UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>1 REVIDIRANJE .....</b>	<b>3</b>
1.1 Opredelitev revidiranja .....	3
1.2 Vrste in namen revidiranja .....	4
1.2.1 Zunanje revidiranje .....	7
1.2.2 Notranje revidiranje .....	7
1.2.3 Državno revidiranje.....	10
1.3 Podobnosti in razlike med zunanjo ter notranjo revizijo.....	10
1.3.1 Podobnosti med zunanjo in notranjo revizijo .....	10
1.3.2 Razlike med zunanjo in notranjo revizijo .....	12
1.4 Povezava med zunanjo in notranjo revizijo.....	14
1.5 Notranje kontrole in njihov pomen.....	21
<b>2 REVIZORJEVA PRESOJA UPORABE DELA NOTRANJEGA REVIZORJA. 22</b>	
2.1 Regulativna podlaga .....	27
2.2 Odgovornost zunanjega revizorja za revizijo .....	28
2.3 Ovrednotenje notranjega revidiranja .....	29
2.3.1 Neodvisnost notranjih revizorjev .....	32
2.3.2 Nepristranskost notranjih revizorjev .....	35
2.3.3 Strokovna usposobljenost notranjih revizorjev .....	36
2.3.4 Sistematičen in urejen pristop .....	37
2.4 Določitev vrste in obsega dela notranjega revidiranja, ki ga je mogoče uporabiti..	37
2.5 Uporaba dela notranjih revizorjev .....	40
2.6 Revizijska dokumentacija.....	43
<b>3 ANALIZA PRIMERA SODELOVANJA ZUNANJEGA IN NOTRANJEGA REVIZORJA.....</b>	<b>44</b>
3.1 Predstavitev panoge.....	44
3.2 Predstavitev podjetja .....	45
3.3 Notranja revizija v podjetju .....	47
3.4 Presoja pogojev za uporabo dela notranjega revizorja .....	47
3.4.1 Preveritev neodvisnosti notranjega revizorja.....	47
3.4.2 Preveritev nepristranskosti notranjega revizorja.....	48
3.4.3 Preveritev strokovne usposobljenosti notranjega revizorja .....	49
3.4.4 Preveritev sistematičnosti in urejen pristop notranjega revizorja .....	50
3.5 Revizorjevi postopki pri reviziji računovodskih izkazov .....	51
3.5.1 Sprejem posla .....	51
3.5.2 Predhodno revizijsko načrtovanje .....	53
3.5.3 Ocena tveganj pomembno napačne navedbe .....	53
3.5.4 Priprava revizijske strategije .....	54
3.5.5 Izračun pomembnosti .....	55

3.6 Določitev vrste in obsega dela notranjega revizorja pri reviziji računovodskih izkazov .....	57
3.6.1 Analitični pregled stroškov dela po mesecih .....	58
3.6.2 Analitičen pregled čistih prihodkov od prodaje po mesecih.....	60
3.6.3 Primerjava stroškov za obdobje januar - september s preteklim letom .....	61
3.6.4 Analitičen pregled stroškov amortizacije .....	63
3.6.5 Uskladitev REK-1 za avgustovske plače z bruto bilanco in rekapitulacijo .....	64
3.6.6 Pregled dela zunanjega revizorja po predhodni reviziji in dokumentacija.....	66
3.6.7 Sodelovanje notranjega revizorja pri zaključni reviziji .....	66
3.6.8 Zaključni postopki zunanjega revizorja.....	68
3.7 Povzetek sodelovanja zunanjega in notranjega revizorja.....	69
<b>SKLEP.....</b>	<b>69</b>
<b>LITERATURA IN VIRI.....</b>	<b>72</b>

## KAZALO TABEL

Tabela 1: Primerjava revidiranja računovodskih izkazov, skladnosti s predpisi in revidiranje poslovanja .....	5
Tabela 2: Primerjava revidiranja glede povezanosti posameznika ali skupine, ki revidira ..	6
Tabela 3: Tipologija revidiranja v podjetju.....	6
Tabela 4: Razlike med zunanjim in notranjim revizorjem.....	13
Tabela 5: Sodelovanje zunanjega in notranjega revizorja.....	18
Tabela 6: Promet 10 največjih borznih članov .....	45
Tabela 7: Stroški dela po mesecih, za obdobje januar - september 2015.....	59
Tabela 8: Čisti prihodki od prodaje po mesecih, za obdobje januar - september 2015 .....	61
Tabela 9: Primerjava stroškov v obdobju januar - september 2015 s stroški v obdobju januar - september 2014 .....	62
Tabela 10: Analitični pregled stroškov amortizacije januar - september 2015.....	64
Tabela 11: Uskladitev REK-1 in bruto bilance na dan 30. 9. 2015.....	65
Tabela 12: Uskladitev REK-1 in rekapitulacije na dan 30. 9. 2015.....	65
Tabela 13: Uskladitev REK-1 in bruto bilance na dan 31. 12. 2015.....	67
Tabela 14: Test amortizacije za leto 2015.....	67

## KAZALO SLIK

Slika 1: Spremembe notranje in zunanje revizije.....	19
Slika 2: Možnosti uporabe dela notranjih revizorjev .....	24
Slika 3: Presoja zunanjega revizorja pri uporabi dela notranjih revizorjev .....	27
Slika 4: Dejavniki nepristranskosti notranjih revizorjev .....	35
Slika 5: Dejavniki, ki vplivajo na vsebino in obseg dela notranjih revizorjev.....	39
Slika 6: Organizacijska struktura podjetja .....	46

## UVOD

Vloga pooblaščenega revizorja v procesu revizije je, da izrazi neodvisno mnenje o tem, ali računovodski izkazi predstavljajo pošteno finančno stanje in uspešnost poslovanja podjetja, in sicer tako, da presodi, da v računovodskih izkazih ni neustrezno izkazanih vrednosti posameznih bilančnih postavk. Svojo strokovno presojo utemelji na ustrezno pridobljenih revizijskih dokazih (Sirius, 2013b, str. 152). Pri pripravi mnenja pa upošteva tudi ocenjena tveganja in delovanje notranjih kontrol, torej področij, na katerih je aktiven notranji revizor (Sirius, 2014c, str. 122).

Mednarodni standard revidiranja (v nadaljevanju MSR) 610 – Uporaba dela notranjih revizorjev (2014a, str. 6; v nadaljevanju MSR 610) pravi, da lahko zunanji revizor pod določenimi pogoji uporabi delo notranjega revizorja. Zagotovljena morata biti neodvisnost in nepristranskost notranjega revizorja, ki mora uporabljati sistematičen ter urejen pristop. Odgovornost zunanjega revizorja za izraženo revizijsko mnenje se ne zmanjša z uporabo dela notranjega revizorja. Vse sodbe, ki izvirajo iz revidiranja, so zgolj sodbe zunanjega revizorja (Koletnik, 1999, str. 33).

Tako zunanji kot notranji revizorji so bistveni za učinkovito upravljanje podjetja, saj morajo oboji biti neodvisni, objektivni, ustrezno usposobljeni in delati v skladu z veljavnimi standardi, hkrati pa opravljajo različni funkciji ter poročajo ločeno poslovodstvu in revizijski komisiji. Čeprav imajo različne vloge, pa lahko zunanji revizor uporabi delo notranjih revizorjev v izogib podvajanju dela, za lažje in boljše razumevanje ustroja organizacije ter kontrolnega okolja in oceni tveganj pomembno napačnih navedb. Sodelovanje z notranjimi revizorji ustvarja za zunanjega revizorja okolje, v katerem se zunanji revizor lažje in hitreje informira z zadevami, ki vplivajo na njegovo delo (Chartered Institute of Internal Auditors, 2015).

Sodelovanje zunanjega in notranjih revizorjev je na mednarodni ravni opredeljeno v MSR 610, znan pa je tudi ameriški revizijski standard 65 – Revizorjevo upoštevanje funkcije notranje revizije pri reviziji računovodskih izkazov. Oba standarda opredeljujeta način, kako lahko zunanji revizor pri načrtovanju in izvajanju revizije računovodskih izkazov uporabi delo notranjih revizorjev, da s tem zmanjša obseg in čas svojega dela ter izboljša kakovost svojih storitev (Nemec, 1998, str. 36).

MSR 610 je bil prenovljen in objavljen v letu 2013. Standard obravnava, ali lahko zunanji revizor uporabi delo notranjih revizorjev za namene revizije, prenovljeni standard pa pojasnjuje, ali lahko notranji revizorji neposredno sodelujejo pri delu zunanjega revizorja. MSR se uporablja pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se končajo 15. 12. 2014 ali kasneje (Association of Chartered Certified Accountants, b.l., v nadaljevanju ACCA).

Sodelovanje med zunanjimi in notranjimi revizorji bo vsem udeležencem olajšalo delo, saj se bo zmanjšal obseg podvojenega dela, in zagotovilo, da bodo maksimalno pokriti odzivi na bistvena revizijska tveganja v podjetju (European Confederation of Institutes of Internal Auditing, b.l.).

Za zunanje revizorje ni vse delo, ki ga opravijo notranji revizorji, uporabno. Pregled notranjih kontrol, ki je osnovna dejavnost notranjih revizorjev, pa je lahko za zunanje revizorje dodana vrednost. Če nameravajo zunanji revizorji v procesu revizije računovodskih izkazov uporabiti delo notranjih revizorjev ali njihovo pomoč, morajo oceniti njihovo objektivnost in usposobljenost (Sawyer, Dittenhofer & Scheiner, 2005, str. 1283).

Zunanji revizor se na podlagi osebne strokovne presoje odloči, ali bo uporabil delo notranjega revizorja kot neposredno pomoč pri reviziji računovodskih izkazov. Najpomembnejša postopka pri njegovi presoji sta sprejem odločitve o uporabi dela notranjih revizorjev in delitev dela med notranje revizorje ter člane revizijske skupine. Pomembno je, da je zunanji revizor dovolj vključen v revizijo računovodskih izkazov in da se njegova odgovornost za izdano revizijsko mnenje ne zmanjša (ACCA, b.l.).

Namen magistrskega dela je prikazati odgovornost zunanjega revizorja, če uporabi delo notranjega revizorja pri reviziji računovodskih izkazov, z vidika izpolnjevanja pogojev, ki jih določa MSR 610, ter prilagoditve revizijskih postopkov v primeru, ko bo uporabil delo notranjega revizorja.

Cilji magistrskega dela so najprej preučiti teoretično podlago sodelovanja zunanjega in notranjega revizorja, analizirati postopke, ki jih izvede zunanji revizor, če se odloči uporabiti delo notranjega revizorja, da pridobi zadostne ter ustrezne revizijske dokaze in prikazati analizo primera njunega sodelovanja na primeru konkretnega podjetja.

V prvem delu magistrske naloge bo uporabljen poglobljen teoretično-analitičen pregled strokovne literature, knjig, člankov in spletnih virov s področja sodelovanja zunanjega revizorja z notranjim revizorjem pri reviziji računovodskih izkazov. Pri preučevanju teoretične podlage bo uporabljena deskriptivna, komparativna analitična metoda in metoda kompilacije, s katero bomo prišli do različnih spoznanj s pomočjo stališč drugih avtorjev. Drugi, empirični del magistrske naloge pa bo analiza primera pogojev sodelovanja zunanjega in notranjega revizorja pri reviziji računovodskih izkazov.

Pri izdelavi magistrske naloge bo uporabljeno teoretično znanje, pridobljeno v času dodiplomskega in podiplomskega študija na Ekonomski fakulteti v Ljubljani ter izobraževanja za pridobitev licence za pooblaščenega revizorja na Slovenskem inštitutu za revizijo, pa tudi praktično znanje, pridobljeno na mestu asistentke v reviziji ter na podlagi večletnega dela v revizijski družbi.

Magistrska naloga je sestavljena iz treh poglavij, tematika pa je podrobneje razdelana v podpoglavjih. V uvodu je predstavljena obravnavana problematika in opredeljeni namen, cilji in metode dela. V prvem poglavju so teoretično obravnavani revizija, vrste in namen revizije ter podrobnosti in razlike ter povezava med zunanjo in notranjo revizijo. V drugem poglavju so predstavljeni pogoji sodelovanja med zunanjim in notranjim revizorjem, s poudarkom na revizijskih standardih. V tretjem poglavju so predstavljeni panoga, podjetje in notranja revizija podjetja, na katerem je narejena analiza primera presoje zunanjega revizorja pri uporabi dela notranjih revizorjev pri reviziji računovodskih izkazov. V zaključku so podane končne ugotovitve.

## **1 REVIDIRANJE**

### **1.1 Opredelitev revidiranja**

V strokovni literaturi se pojavljajo različne opredelitve revidiranja, vse pa so si bolj ali manj podobne. V nadaljevanju tega poglavja magistrske naloge bomo nekatere povzeli in predstavili.

Beseda revidiranje je francoskega oziroma latinskega izvora (fran. *revision* iz lat. *revisio*) ter pomeni ponovni pregled s strani pooblaščenih oseb, ki izrazi neodvisno in nepristransko mnenje. Revizija je dejavnost strokovnih oseb pri preiskovanju in ocenjevanju pravilnosti ter resničnosti postopkov, stanj ali drugih dejstev (Koletnik, 2007, str. 41).

Revidiranje računovodskih izkazov je neodvisno preiskovanje računovodskih informacij podjetja in cilj podati sodbo o računovodskih informacijah. Revizorji o svojih opažanjih in mnenjih poročajo predvsem lastnikom, pa tudi drugim uporabnikom informacij ter na podlagi svojega poglobljenega strokovnega znanja revidirajo računovodske izkaze in letno poročilo ter izrazijo mnenje, ali so računovodske informacije resnična in poštena slika. Pri revidiranju ni absolutnega zagotovila, vendar je revizorjevo mnenje pomembno za vse uporabnike računovodskih informacij (Odar, 2014, str. 2).

Turk in Cvetković (1994, str. 3) sta opredelila revidiranje kot strokovno nadziranje kontroliranja poslovanja in obravnavanja podatkov. Revidiranje je proces, ki privede do določenih spoznanj in je opravljeno za določenega naročnika.

Revidiranje je opredeljeno kot dejavnost, ki jo opravljajo strokovne osebe, ki s specifičnim znanjem za to dejavnost preizkušajo resničnost in pravilnost postopkov ter stanj in ostalih dejstev (Koletnik, 2007, str. 41). Odar (2014, str. 1) pa pravi, da gre pri revidiranju za posebno zvrst nadziranja, in sicer gre za presojanje pravilnosti oziroma odpravljanje nepravilnosti, revidiranje je izvedensko zasnovano poznejše nadziranje, ki ga opravljajo organi, ki niso del organizacije in ne delujejo po načelu stalnosti.

Taylor in Glezen (2007, str. 32) sta revidiranje opredelila kot sistematično pridobivanje in vrednotenje dokazov s strani neodvisne osebe v povezavi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti uradnih trditvev z uveljavljenimi sodili ter poročanje o izsledkih uporabnikom informacij.

V Zakonu o revidiranju-2 (Ur.l. RS, št. 65/08, 63/13-ZS-K, v nadaljevanju Zrev-2) je v 4. členu navedeno, da revidiranje pomeni revidiranje računovodskih izkazov, druge posle dajanja zagotovil in posle opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na podlagi pravil Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov s področja revidiranja, dajanja zagotovil in etike.

Kavčičeva (2000, str. 106–111) je revidiranje opredelila kot postopek preverjanja, presojanja in ocenjevanja. Na nek način je usmerjeno v prihodnost, saj odkriva pomanjkljivosti in nepravilnosti iz preteklosti, z namenom, da odkrije možnosti za naprej. Je skupek različnih dejavnosti, ki jih izvedemo, da dosežemo cilje in namene revidiranja. Vsebinsko dejavnosti je treba prilagoditi vrsti revizije. Revizor mora pred sprejetjem posla vedeti, kakšno vrsto revizije bo opravljal in na podlagi tega pripraviti revizijski načrt.

Vsem opredelitvam revizije je skupno, da gre za neodvisen pregled s strani tretje osebe, katere osnovni namen je pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o resničnosti ter poštenosti stanja, prometa, poslova oziroma predmeta revizije, pri čemer ni absolutnega zagotovila. Zunanji revizor na podlagi opravljenih postopkov izda neodvisno revizorjevo mnenje, ki je namenjeno lastnikom in drugim uporabnikom informacij.

## 1.2 Vrste in namen revidiranja

Različni avtorji razvrščajo revizijo glede na različne kriterije. Največkrat uporabljena je delitev na zunanjo, notranjo in državno revizijo. Nadalje lahko revizijo delimo na revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti s predpisi in revidiranje poslovanja. V nadaljevanju magistrske naloge je na kratko predstavljena vsaka vrsta revidiranja.

Revidiranje lahko razvrstimo glede na cilje njegovega delovanja ali glede na povezanost posameznika, ki revidira. Če upoštevamo cilje delovanja oziroma predmet in namen, lahko revidiranje razvrstimo na (Taylor & Glezen, 2007, str. 33–34):

- **Revidiranje računovodskih izkazov.** Revidiranje računovodskih izkazov je zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih podjetja in uporabljanje dokazov za preverjanje njihove skladnosti s sprejetimi računovodskimi standardi.
- **Revidiranje skladnosti s predpisi.** Namen revidiranja skladnosti s predpisi je ugotavljanje, ali podjetje upošteva usmeritve, zakone ali druge predpise.



- **Revidiranje poslovanja.** Revidiranje poslovanja je opredeljeno kot sistematično pregledovanje delovanja organizacije glede na postavljene cilje, katerega nameni so oceniti dosežke. Ugotoviti možnosti za izboljšave in razviti priporočila za izboljšave ali nadaljnje delovanje.

V Tabeli 1 je prikazana primerjava med revidiranjem računovodskih izkazov, revidiranjem skladnosti s predpisi in revidiranjem poslovanja.

*Tabela 1: Primerjava revidiranja računovodskih izkazov, skladnosti s predpisi in revidiranje poslovanja*

<b>Revidiranje računovodskih izkazov</b>	<b>Revidiranje skladnosti s predpisi</b>	<b>Revidiranje poslovanja</b>
Preverja uradne trditve v računovodskih izkazih.	Preiskuje delovanje osebe ali podjetja.	Preiskuje celotno delovanje podjetja ali njegov del.
Sodila so sprejeti računovodski standardi.	Sodila so usmeritve, zakoni in drugi predpisi.	Sodila so določeni cilji organizacije.
Poročila o poštenosti računovodskih izkazov v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi standardi.	Poročila o usklajenosti s sodili.	Poročila o priporočenih izboljšavah.

*Vir: D. H. Taylor, & G. W. Glezen, Revidiranje: Zasnove in postopki, 2007, str. 35.*

Taylor in Glenzen (2007, str. 35–36) sta revidiranje razvrstila tudi glede na povezanost posameznika oziroma skupine, ki revidira, in sicer delimo na:

- **Zunanje revidiranje.** Zunanje revidiranje opravljajo zunanji revizorji na podlagi pogodb, niso zaposleni v podjetju. Poleg revizije računovodskih izkazov lahko zunanja revizija izvaja tudi posebna področja revidiranja in podaja o tem svoje neodvisno mnenje.
- **Notranje revidiranje.** Notranje revidiranje je dejavnost v podjetju, ki neodvisno presoja delovanje podjetja. Notranji revizorji so lahko zaposleni v podjetju ali pa so najeti zunanji strokovnjaki. Notranji revizorji presojajo skladnost delovanja podjetja s predpisi in tudi revizijo poslovanja.
- **Državno revidiranje.** Državno revidiranje opravljajo državni uslužbenci, ki revidirajo spoštovanje davčnih in drugih predpisov. Vključuje revizije financiranja, skladnosti s predpisi in poslovanja.

V Tabeli 2 je prikazana primerjava revidiranja glede na povezanost posameznika ali skupine.

*Tabela 2: Primerjava revidiranja glede povezanosti posameznika ali skupine, ki revidira*

<b>Zunanje revidiranje</b>	<b>Notranje revidiranje</b>	<b>Državno revidiranje</b>
Opravljajo ga zunanji revizorji, na podlagi pogodb.	Opravljajo ga uslužbenci organizacije.	Opravljajo ga državni uslužbenci.
Vključuje različne vrste revizij, večinoma revizije računovodskih izkazov.	Vključuje revizijo skladnosti s predpisi in revizijo poslovanja.	Vključuje revizije financiranja, skladnosti s predpisi in poslovanja.

*Vir: D. H. Taylor, & G. W. Glezen, Revidiranje: Zasnove in postopki, 2007, str. 35.*

V Tabeli 3 so prikazani kriteriji delitve in tudi posamezne vrste revidiranja.

*Tabela 3: Tipologija revidiranja v podjetju*

<p><b>1. Z vidika namena revidiranja:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• gospodarska revizija</li> <li>• državna in davčna revizija</li> </ul>
<p><b>2. Z vidika obveznosti pri reviziji:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• obvezna revizija</li> <li>• neobvezna revizija</li> </ul>
<p><b>3. Z vidik izvajalcev revidiranja:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• notranja revizija</li> <li>• zunanja revizija</li> </ul>
<p><b>4. Z vidika predmeta revidiranja:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• revidiranje enovitega podjetja</li> <li>• revidiranje organizacijskega dela podjetja</li> <li>• revidiranje povezanih podjetij</li> </ul>
<p><b>5. Z vidika časa revidiranja:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• stalna revizija</li> <li>• občasna revizija</li> </ul>
<p><b>6. Z vidika kompleksnosti revidiranja:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• splošna revizija</li> <li>• specialna revizija</li> </ul>
<p><b>7. Z vidika področij revidiranja:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• revizija učinkovitosti in uspešnosti poslovanja na ravni podjetja, poslovnih področij, organizacijskih delov podjetja</li> <li>• revizija zanesljivosti računovodenja in računovodskih poročil</li> <li>• revizija zakonitosti poslovanja</li> <li>• revizija zanesljivosti informacijskih sistemov v podjetju</li> <li>• druga področja revidiranja</li> </ul>

*Vir: F. Koletnik, Notranje revidiranje, 2007, str. 48.*

### **1.2.1 Zunanje revidiranje**

Zunanje revidiranje je revidiranje, ki ga izvajajo organi ali osebe, ki ne pripadajo revidirani organizaciji in je lahko revidiranje računovodskih izkazov ali revidiranje poslovanja. Zunanje revidiranje za posameznega naročnika pa je opredeljeno kot zunanja revizija (Odar, 2014, str. 3). Koletnik (2007, str. 49) pa je zunanjo revizijo opredelil kot kurativno obliko nadzora, ker poslovodstvu in ostalim daje zagotovila ter pomaga odpravljati nepravilnosti.

Zunanje revidiranje je posebna gospodarska dejavnost, ki po naročilu lastnikov, poslovodstva ali drugih preizkušajo in ocenjujejo pravilnost ter resničnost postopkov, stanj in drugih dejstev v podjetjih (Koletnik, 2005, str. 169). Glavnina zunanjega revidiranja se nanaša na revidiranje računovodskih izkazov za zunanje poročanje, kjer pooblašeni revizor preizkuša in ocenjuje računovodske izkaze podjetja (Koletnik, 2008, str. 35–36).

Zunanji revizorji niso neposredno vpleteni v nastanek poslovnih dogodkov, procesov in stanj, ki so predmet revidiranja. Na podlagi naročila pridejo v podjetje in nepristransko presodijo resničnost ter poštenost izkazanega gospodarskega položaja in uspeha podjetja ali poslovnega področja ter o tem podajo neodvisno strokovno mnenje (Koletnik, 2008, str. 9–10).

MSR 700 – Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih (2009f, str. 6–7) navaja, da so temeljni nameni zunanjih revizorjev podati neodvisna revizijska mnenja o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pripravljani v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Da lahko poda takšno mnenje, pa mora ugotoviti, ali je pridobil sprejemljivo zagotovilo, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.

Zunanje revidiranje izvajajo zunanji revizorji, ki so neodvisni in strokovno usposobljeni ter po opravljeni reviziji za naročnika izdajo neodvisno revizorjevo mnenje. Primeri revizijskih storitev so revizija računovodskih izkazov, revizija za namen prisilne poravnave, revizija poslovanja, dogovorjeni posli in podobno. Revizija mora biti izvedena v skladu s sprejetimi načeli in smernicami. Namen revizije računovodskih izkazov je izdati revizorjevo mnenje o tem, ali računovodski izkazi prikazujejo resnično in pošteno premoženjsko ter finančno stanje in poslovnega izida leta. Revizor mora pri opravljanju svojega dela upoštevati temeljna revizijska načela.

### **1.2.2 Notranje revidiranje**

Notranje revidiranje je vzpostavljeno v organizaciji za preverjanje in vrednotenje njenega delovanja ter predstavlja neodvisno presojanje. Cilj notranjega revidiranja je pomoč

članom organizacije pri uspešnem opravljanju njihovih nalog (Taylor & Glezen, 2007, str. 65).

Koletnik (1999, str. 42–43) je notranje revidiranje opredelil kot neodvisno presojanje poslovnih procesov in stanj. Je oblika posrednega nadzora, ki ugotavlja in vrednoti primernost ter uspešnost vseh kontrol, usklajenost s predpisi, gospodarnost, učinkovitost in uspešnost delovanja podjetja ter njegovih organizacijskih enot. Notranja revizija je namenjena podjetju kot celoti in ne le poslovodstvu.

Po Turku in Cvetkoviću (1994, str. 27–28) pa je notranje revidiranje strokovna presoja ukrepov za varstvo sredstev in za dobro gospodarjenje s sredstvi ter poslovnim izidom, iskanje nesmotrnosti in nepravilnosti pri poslovanju, ki se kažejo pri delu, sredstvih ter poslovnem izidu, in oblikovanje predlogov za njihovo odstranjevanje.

V MSR 610 (2014a, str. 7) je notranje revidiranje opredeljeno kot funkcija v organizaciji, ki opravlja aktivnosti dajanja zagotovil in svetovanja z namenom ovrednotenja ter izboljševanja uspešnosti postopkov upravljanja, obvladovanja tveganj in notranjega kontroliranja v organizaciji.

Notranje revidiranje lahko odločilno prispeva k uspešni uveljavitvi kakovostnega vidika ustroja notranjih kontrol. Glavni namen notranjega revidiranja ni več samo poročanje o izvajanju postopkov v podjetju, ampak tudi bogatenje podjetja prek posebnih nalog vrednotenja postopkov v upravljanju in zagotavljanje, da podjetje spoštuje izbrana pravila ter navodila (Perner, 2000, str. 40–43).

Področje dela notranje revizije je revidiranje knjigovodstva in pomoč zunanjim revizorjem. V zadnjih letih pa se je pomen notranjega revidiranja okrepil, delovno področje se je razširilo in zajema celotno poslovanje podjetja. Naloge notranje revizije so od podjetja do podjetja različne in prilagojene glede na njihove zahteve ter organiziranost (Mikuž, 1997, str. 7).

Notranje revidiranje izvajajo organi ali osebe iste organizacije, v kateri poteka. Pojavlja se kot revidiranje poslovanja in redko kot revidiranje računovodskih izkazov ali kot revidiranje skladnosti s predpisi. Notranje revidiranje ni zakonsko urejeno, ampak je prepuščeno posamezni organizaciji. Notranje revidiranje, ki je opravljeno kot posamezen konkretno opredeljen posel, pa je opredeljeno kot notranja revizija (Odar, 2014, str. 3).

Pergar Guzaj (2015) navaja, da notranja revizija ne išče napak, ampak pomaga, gleda sisteme, kako so zadeve urejene in kaj bi se še dalo izboljšati. S sodelavci komunicira in skupaj iščejo rešitve za odpravo odstopanj.

Notranje revidiranje zajema naslednja področja (Koletnik, 1999, str. 32–33):

- Pregledovanje in ocenjevanje ureditve računovodenja ter notranjega kontroliranja. Za ustrezno ureditev je odgovorno poslovodstvo, notranjerevizijski službi pa delegira pristojnosti, da preiskuje ureditev.
- Preverjanje računovodskih in drugih informacij.
- Preiskovanje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti delovanja podjetja ter njegovih organizacijskih enot.
- Neračunovodsko kontroliranje.
- Preiskovanje skladnosti z zakoni, predpisi, zunanjih zahtev in poslovodskih usmeritev, navodil ter ostalih notranjih zadev.

Notranji revizor ima neomejeno število možnosti revidiranja, tudi tistih, katerih revidiranje mogoče ni zaželeno. Te pravice notranjemu revizorju ne bi smel nihče omejevati, saj je v nasprotnem primeru ogrožena njegova neodvisnost in nepristranskost, pa tudi cilji delovanja. Neodvisnost je temeljni pogoj za strokovno opravljanje poklica. Notranji revizor si prizadeva ohraniti svojo neodvisnost predvsem tako, da bo prepričeval poslovodstvo, da je on tisti, ki odloča o svojem delu. Notranji revizor mora biti neodvisen od dejavnosti, ki jih revidira. Drugi pomemben dejavnik pa je nepristranskost, ki svojih sodb pri revidiranju ne sme podrežati drugim (Mikuž, 1997, str. 9–11).

Notranji revizorji zagotavljajo stalen nadzor nad pravilnostjo poslovanja organizacije, njihova vloga je preventivna in naloga revidiranje notranjih kontrol. Notranje revizijske storitve so priporočila, končna odločitev je še vedno v rokah poslovodstva. Notranji revizorji o ničemer ne odločajo in tudi ne podpisujejo (Koletnik, 2007, str. 51–63). Notranji revizorji morajo svoje delo opravljati pošteno in brez sklepanja kompromisov glede kakovosti določene naloge, izogibati se morajo navzkrižju interesov, ki lahko vpliva na nepristranskost notranjega revizorja (Sirius, 2013c, str. 123).

Notranji revizorji lahko pomembno prispevajo k večanju dodane vrednosti in izboljšanju delovanja organizacije, saj notranji revizor, ki je ustrezno usposobljen ter delovno motiviran, lahko s svojim znanjem in delovanjem prispeva k boljšemu doseganju ciljev podjetja. V Sloveniji je notranje revidiranje v določenih dejavnosti zakonsko predpisano, kot je na primer javna uprava in finančne institucije, v praksi pa se dogaja, da je notranji revizor v težjem položaju v organizaciji, kjer je njegovo delovanje določeno z zakonom, kot pa notranjim revizorjem, kjer se za njihovo delo odloči poslovodstvo. Pogosto je notranje revidiranje vzpostavljeno samo zaradi zakonske določbe, ne pa tudi zaradi boljšega uresničevanja ciljev organizacije (Sirius, 2013c, str. 116).

Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (2012, str. 11; v nadaljevanju Standardi) nalagajo notranjemu revizorju, da je dolžan deliti in usklajevati

dejavnost notranje revizije z drugimi notranjimi ter zunanji izvajalci storitev dajanja zagotovil in svetovanja, da zagotovi ustrezno pokritje ter čim bolj zmanjša podvajanje dela.

Notranji revizorji prispevajo k bolj učinkovitim notranjim kontrolam, kar posledično vpliva na izboljšanje kakovosti informacij, ki so potrebne za sprejem odločitev. Notranji revizorji postajajo vse bolj samoiniciativni in svetujejo ter asistirajo poslovodstvu pri razrešitvi njihovih odgovornostih (Bou - Raad, 2000, str. 182).

Tako kot zunanje revidiranje tudi notranje revidiranje obsega neodvisno in nepristransko preverjanje poslovanja ter svetovanje. Notranja revizija pomaga podjetju pri doseganju ciljev. Z notranjo revizijo poslovodstvo podjetja pridobi zagotovilo, da notranje kontrole delujejo in da je stopnja obvladovanja tveganja na še sprejemljivi ravni. Postopke notranje revizije izvajajo notranji revizorji, ki so zaposleni v podjetju in morajo biti neodvisni, nepristranski ter ustrezno strokovno usposobljeni.

### **1.2.3 Državno revidiranje**

Državno revidiranje opravljajo na državne organe vezani revizorji in je zakonsko urejeno, ločimo dve različni vrsti, in sicer davčno revidiranje in revidiranje državnega financiranja. Davčno revidiranje, ki je lahko opredeljeno tudi kot revidiranje obračunavanja in plačevanja davkov, ima za cilj preučiti, ali so bili davki ustrezno obračunani in plačani skladno z veljavno zakonodajo. Namen državnega revidiranja oziroma proračunskega revidiranja je preučiti namenskost uporabe proračunskih in drugih državnih sredstev v skladu s predpisi ter revidiranje računovodskih izkazov (Odar, 2014, str. 3).

Kavčičeva (2000, str. 112) je davčno revidiranje opredelila kot preverjanje pravilnosti obračunavanja in plačevanja davkov ter prispevkov glede na zahteve davčne uprave in drugih državnih organov.

Pri revidiranju državnega financiranja oziroma proračunskem revidiranju pa revizor preverja porabo javnih sredstev, gospodarnost pravnih oseb, ki so prejemniki teh sredstev, in uresničevanje ciljev, zaradi katerih so bila sredstva pridobljena (Kavčič, 2000, str. 112).

## **1.3 Podobnosti in razlike med zunanjo ter notranjo revizijo**

### **1.3.1 Podobnosti med zunanjo in notranjo revizijo**

Tako pri notranjem kot tudi pri zunanjem revidiranju gre za opravljanje dejavnosti revidiranja na točno določenem področju. Gre za proces določene vrste, to je časovno zaporedje soodvisnih pojavov (Turk, 1998, str. 8). Največji skupni interes tako zunanjih kot notranjih revizorjev je obstoj in pravilno delovanje notranjih kontrol v organizaciji (Nemec, 1998, str. 48).

Tako zunanji kot notranji revizor je odgovoren za oceno zanesljivosti in poštenosti računovodskih ter finančnih informacij, skladnosti finančnih izkazov z zakonodajo in drugimi regulativami, metod za varovanje sredstev ter potrditev njihovega obstoja in notranjih kontrol, ki vplivajo na finančne izkaze (Engle, 1999).

Atanasiu, Cristina in Florin (2008) navajajo naslednje glavne podobnosti med zunanjo ter notranjo revizijo:

- Tako zunanjo kot notranjo revizijsko stroko urejajo strokovni standardi, ki jih izdajajo strokovne organizacije posamezne stroke. Mednarodni standardi vključujejo strokovne standarde in etična načela.
- Tveganja so zelo pomemben element pri planiranju procesa tako za zunanje kot za notranje revizorje.
- Za obe stroki je pomembna neodvisnost revizorjev.
- Zunanje in notranje revizorje zanima sistem notranjih kontrol v podjetju.
- Zanima jih sodelovanje med zunanjimi in notranjimi revizorji.
- Pri obeh revizorjih se končni rezultat odraža v revizijskem poročilu.

Spremić (1997, str. 18) pravi, da tako zunanja kot notranja revizija potekata v stopnjah, ki so načrtovanje revizije, razvijanje programa revizije, dopolnjevanje dokazov, priprava in predstavitev poročila. Arens in Loebbecke (1994, str. 749) navajata naslednja skupna področja zunanjih in notranjih revizorjev:

- nepristranskost pri delu in poročanju,
- podoben potek dela,
- uporaba stopnje pomembnosti na ravni izvedbe in na ravni računovodskih izkazov,
- kodeksi poklicne etike in revizijski standardi.

Tako zunanji revizorji kot notranji revizorji uporabljajo enake vrste temeljnih postopkov in ti so preiskovanje, opazovanje, poizvedovanje, potrjevanje, izračunavanje ter analitično preiskovanje (Mikuž, 1997, str. 21). Zunanji in notranji revizorji uporabljajo enake metode za zbiranje dokazov (Spremić, 1997, str. 19).

Podobnost med zunanjo in notranjo revizijo se kaže tudi v dejstvu, da se zunanja revizija lahko opre na delo notranje ter ne ponavlja enakih postopkov in obratno, notranji reviziji se ni treba usmerjati k postavkam v revidiranih računovodskih izkazih (Mikuž, 1997, str. 23).

Notranja in zunanja revizija imata nekatere skupne točke. Oboji pri svojem delu uporabljajo enake metode dela in njihov skupni cilj je preveritev obstoja ter potrditev delovanja notranjih kontrol v podjetju. Pri svojem delu morajo biti neodvisni in nepristranski, brez zasledovanja lastnih interesov. Pregledujejo in ocenjujejo poslovne

dogodke ter procese, ki so se že zgodili, z namenom oceniti njihovo pravilnost, pa tudi prepoznati morebitna priporočila in predloge za v prihodnje.

### **1.3.2 Razlike med zunanjo in notranjo revizijo**

Marsikdo je mnenja, da je razlika med zunanjim in notranjim revizorjem le v tem, da zunanji revizor pregleduje računovodske izkaze enkrat letno in poroča skupščini, notranji revizor pa je zaposlen v podjetju ter računovodske izkaze gleda večkrat letno in poroča poslovodstvu, vendar je razlik med njima več (Perger Guzaj, 2015).

Zunanji in notranji revizorji imajo različne cilje, srečujejo se z različno odgovornostjo in izobrazbo, vsak ima svoje postopke ter aktivnosti, vendar pa jim je skupen interes, da delujejo v dobro podjetja (Sawyer et al., 2005, str. 1271).

Razlike med zunanjo in notranjo revizijo se pojavljajo predvsem v načinu dela. Notranja revizija je odvisna od poslovodstva, zunanja revizija pa je neodvisna, saj zunanji revizor ni zaposlen v podjetju in nima vpliva na vodenje ter upravljanje. Notranji revizor težko doseže enako stopnjo samostojnosti, nepristranskosti in neodvisnosti, kot jo ima zunanji revizor (Taylor & Glezen, 2007, str. 36).

Koletnik (2008, str. 250) pravi, da bi preveč poenostavili, če bi rekli, da so zunanji revizorji neodvisni, notranji pa niso. Res je vpliv na neodvisnost zunanjega revizorja manjši kot pri notranjem, tako da si morajo notranji revizorji povečati svojo neodvisnost do najvišje ravni. Ena izmed metod, ki jo predlagata Taylor in Glezen (2007, str. 40), je poročanje nadzornemu svetu ali revizijski komisiji.

Notranji revizorji delajo v podjetju, kjer so zaposleni in posledično bolje poznajo delovanje podjetja in tako lahko vidijo stvari, ki jih zunanji revizorji v času revizije ne opazijo. Zunanji revizorji pa delajo za več strank in imajo izkušnje s širšega področja finančnega poslovanja ter tako lahko odkrijejo kot tudi ponudijo rešitev za odprta vprašanja, s katerimi se notranji revizorji še niso srečali (Wood, 2004, str. 2–3).

Turk in Cvetković (1994, str. 34) navajata razliki med zunanjimi in notranjimi revizorji tudi glede na cilj revidiranja ter izraženo mnenje. Cilj zunanjih revizorjev je oblikovanje mnenja o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov, cilj notranjih revizorjev pa je širši ter se nanaša na oblikovanje mnenj o resničnosti in poštenosti računovodskih informacij, ki se nanašajo na posamezne poslovne funkcije v podjetju. Mnenja zunanjih revizorjev so celovite sodbe, mnenja notranjih revizorjev pa so le delne sodbe.

Avtorji različno navajajo in opisujejo razlike med zunanjim ter notranjim revizorjem. V Tabeli 4 so prikazane glavne razlike med zunanjim in notranjim revizorjem, ki so jih obravnavali Sawyer et al.



*Tabela 4: Razlike med zunanjim in notranjim revizorjem*

<b>Zunanji revizor:</b>	<b>Notranji revizor:</b>
je neodvisen zunanji sodelavec;	je zaposlen v podjetju ali kot zunanji sodelavec;
služi zunanjim uporabnikom, ki potrebujejo zanesljive računovodske informacije;	služi potrebam podjetja;
pregleduje pravilnost in zanesljivost poslovnih dogodkov, ki so se zgodili in vplivajo na temeljne računovodske izkaze;	usmerjen je v prihodnje poslovne dogodke, preverja delovanje notranjih kontrol podjetja;
prevare odkriva in preprečuje naključno, neposredno je povezan z odkrivanjem prevar, če imajo pomemben vpliv na računovodske izkaze;	ukvarja se z neposrednim preprečevanjem prevar v vseh oblikah in obsegu v vsakem delu poslovanja, ki je predmet notranjega revidiranja;
je neodvisen od posloводства in organov upravljanja;	je neodvisen od poslovanja, ki ga revidira, odgovarja in poroča poslovodstvu podjetja;
računovodske izkaze revidira praviloma enkrat letno.	poslovanje podjetja revidira stalno.

*Vir: L. B. Sawyer, M. A. Dittenhofer, J. H. Scheiner, Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing, 2005, str. 7–8.*

Notranji revizorji imajo izobrazbo in strokovno usposobljenost na ravni, kot je zahteva poslovodstvo ter so od visoko izobraženi z ustreznimi pridobljenimi nazivi ali pa pridobijo izkušnje samo v službi, brez ustreznega predznanja, izobrazba zunanjih revizorjev pa je navadno predpisana z zakonom (Sawyer et al., 2005, str. 1272).

Notranjim revizorjem vrsto dela določa poslovodstvo, ki jih tudi zaposluje, zunanjim revizorjem pa je vrsta dela revidiranje računovodskih izkazov, ki je določeno z Zakonom o revidiranju (Nemec, 1998, str. 40).

Atanasiu et al. (2008) navajajo med razlikami med zunanjimi in notranjimi revizorji tudi pristop pri prevarah. Notranji revizorji posvečajo pozornost prevaram pri vseh aktivnostih, ki potekajo v podjetju, zunanji revizorji pa samo prevaram na finančnem področju. Sawyer et al. (2005, str. 1272) navajajo razliko med zunanjimi in notranjimi revizorji tudi z vidika poslovnih dejavnosti, notranji revizorji se ukvarjajo tako s finančnimi kot z nefinančnimi poslovnimi dejavnostmi, zunanji revizorji pa se primarno ukvarjajo s finančnim vidikom podjetja.

Pomembna razlika med zunanjimi in notranjimi revizorji je tudi v tem, da imajo zunanji revizorji fokus na računovodske izkaze in se zanimajo za potek procesov le zato, da ugotovijo, ali so vzpostavljene glavne notranje kontrole, da preprečujejo napake v računovodskih izkazih, pogled zunanjih revizorjev je usmerjen v preteklost, na obdobje, ki ga revidirajo. Pogled notranje revizije pa je usmerjen v prihodnost, področja, s katerimi se ukvarja, so odvisna od ciljev, ki jih organizacija želi doseči, poslovodstvu pomaga določiti ključna tveganja in svetuje pri vzpostavitvi notranjih kontrol, da bodo cilji doseženi (Perger Guzaj, 2015).

Arens in Loebbecke (1994, str. 749) pravita, da zunanji revizorji poročajo naročnikom revizije in tudi drugim uporabnikom računovodskih informacij, notranji revizorji pa odgovarjajo za svoje delo poslovodstvu, poročajo znotraj podjetja.

Zunanji revizor poroča o ugotovljenih nepravilnostih in pomanjkljivostih v pismu poslovodstva, poročila notranjih revizorjev pa morajo obvezno vsebovati tudi priporočila za odpravo ugotovljenih nepravilnosti (Hermanson, Strawser & Strawser, 1993, str. 865).

Podgorelec in Kolar (2013, str. 145–146) pravita, da je notranje revidiranje v svetu strokovno bolj poenoteno kot pa je zunanje revidiranje in manj je poenoteno s pravne strani. Na ravni zakonske podlage, ki urejajo gospodarske družbe in revidiranje, so pri nas opredeljene le naloge zunanjega revizorja. Naloge notranjega revizorja pa so podrobneje opredeljene v posebnih zakonih, ki urejajo posamezna gospodarska področja. V nekaterih primerih je notranjerevizijska dejavnost obvezna.

Pergar Guzajeva (2015) je predstavila razliko med zunanjim in notranjim revizorjem na primeru nabave pisarniške opreme. Zunanji revizor preveri, ali je bila pisarniška oprema dobavljena, strošek pravilno knjižen, v ustreznem znesku in v ustreznem obdobju, notranji revizor pa bo preveril tudi, kako je bila sprejeta odločitev o nabavi pisal.

Glede na zapise v literaturi je med zunanjo in notranjo revizijo več razlik kot pa podobnosti. Notranji revizor je zaposlen v podjetju, zunanjega pa angažira poslovodstvo oziroma skupščina. Končni rezultat dela zunanjega revizorja je izdaja neodvisnega revizijskega mnenja, notranji revizor o opravljenih pregledih poroča v poročilih, ne izdaja pa revizijskega mnenja, oblika njegovega poročila ni predpisana. Pri zunanjem revidiranju gre predvsem za revizijo računovodskih izkazov, pri notranjem revidiranju pa za revidiranje poslovanja. Načeloma se zunanja revizija izvaja enkrat letno, notranja pa kontinuirano.

#### **1.4 Povezava med zunanjo in notranjo revizijo**

Trend računovodskega poročanja tako v svetu kot tudi v Sloveniji je, da se povečuje obseg razkritij v računovodskem poročanju. Za razkritja je sicer odgovorno poslovodstvo, vendar morajo zunanji revizorji preveriti zanesljivost in neoporečnost teh informacij, kar zahteva od zunanjega revizorja dobro poznavanje poslovanja podjetja. Zunanji revizor se mora vse bolj zanašati na ugotovitve notranjih revizorjev in v tej povezavi lahko zunanji revizor še posebej predstavi pomen delovanja notranjih revizorjev, in to ne samo za potrebe notranjega poročanja, ampak tudi za potrebe zunanjega poročanja (Perner, 2000, str. 41).

Zunanji in notranji revizorji imajo veliko skupnega glede na vsebino ter način delovanja, zato je tudi razumljivo, da sodelujejo, predvsem na področju medsebojnega informiranja o načrtovanju in uresničevanju revizijskih del, preiskovanja ter ocenjevanja poslovnih

tveganj in sistema notranjih kontrol ter pri usklajevanju njunega dela v podjetju (Koletnik, 2008, str. 238).

Brink in Witt (v Nemeč, 1998, str. 40) pravita, da naj bi sodelovanje zunanjih ter notranjih revizorjev koristilo obojim in tudi podjetjem, v katerih revidirajo računovodske izkaze. Preprečilo naj bi istočasno pregledovanje istih evidenc ter obremenjevanje istih ljudi, privarčevalo naj bi na času, porabljenem za zunanjo revizijo in posledično naj bi se tudi znižala cena za opravljeno storitev zunanjih revizorjev, zagotovilo naj bi izmenjavo izkušenj ter ugotovitev in povečalo učinkovitost delovanja notranjih kontrol.

Brink in Witt (v Nemeč, 1998, str. 40–43) sta opredelila naslednja področja, pri katerih je možnost sodelovanja med notranjimi in zunanjimi revizorji:

- **Izmenjava revizijske dokumentacije.** Izmenjava delovnega gradiva predstavlja najpomembnejši del sodelovanja in obsega tako delovno gradivo kot tudi revizijska poročila. Zunanji revizor mora pregledati delovno gradivo notranjega revizorja, če se zanese na njegovo delo. Ni pa samoumevno, da je na razpolago notranjemu revizorju delovno gradivo zunanjega revizorja, ker lahko nastane problem neodvisnosti in odgovornosti zunanjega revizorja.
- **Neposredna izmenjava informacij.** Notranji revizorji imajo kot stalno navzoči v podjetju na razpolago zelo podrobne informacije, kar pa ni nujno, da v celoti zanima tudi zunanjega revizorja. K zunanjemu revizorju se lahko prenašajo samo informacije, ki ga zanimajo in vplivajo na računovodske izkaze. Od zunanjih revizorjev k notranjim pa se prenašajo informacije, ki jih zunanji revizorji pridobijo od zaposlenih na višjih ravneh v podjetju in jim utegnejo koristiti, vendar jim niso bile prenešene.
- **Uporaba skupne metodike.** Uporaba skupne metodologije je zaželena pri izdelavi delovnega gradiva notranjih revizorjev, saj zunanjim revizorjem olajša pregledovanje in presojanje dela notranjih revizorjev. Lahko pa skupna metodologija notranje revizorje ovira pri delu, saj so njihovi cilji postavljeni širše in za področja, ki jih zunanja revizija ne pokriva, zato mora oblikovati svojo lastno metodologijo.
- **Sodelovanje in svetovanje.** V preteklosti je bilo pogosto, da so notranji revizorji delali skupaj z zunanjimi in pod njihovim nadzorom. Zunanji revizorji so porabili manj časa, stroški zunanje revizije pa so se zmanjšali. Danes pa je treba njunemu sodelovanju posvetiti več pozornosti, zunanji revizorji naj se predvsem posvetujejo z notranjimi, ne pa, da njihovo delo nadzorujejo.
- **Sodelovanje pri izobraževanju osebja.** Tako zunanji kot notranji revizorji obravnavajo pri izobraževanju osebja področja, ki so zanimiva za obe vrsti revizorjev.

Takšno izobraževanje bi bilo treba omogočiti tudi drugim revizorjem, brez posebnih stroškov, saj koristi tako enim kot drugim.

- **Spremljanje ukrepov po ugotovitvah revizije.** Tako zunanji kot notranji revizorji ugotavljajo pomanjkljivosti v sistemu notranjih kontrol in v posameznih poslovnih funkcijah v podjetju. Svoje ugotovitve sporočajo na ustrezne ravni odločanja in spremljajo izvajanje ukrepov za njihovo odpravo. Njihovi predlogi niso obvezujoči, vendar poslovodstvo prevzema odgovornost za posledice v primeru neupoštevanja. Če zunanji revizorji ugotovijo, da ukrepi poslovodstva po priporočilih notranjih revizorjev niso ustrezni, morajo poslovodstvo o tem pisno obvestiti.
- **Skupno načrtovanje.** Za čim boljše sodelovanje zunanjih in notranjih revizorjev je treba sodelovanje dobro načrtovati ter uskladiti potrebe obeh. Notranji revizorji naj pripravijo svoj načrt dela tako, da bodo čim bolj ustregli zunanjim revizorjem, zunanji revizorji pa naj skušajo predvideti, kaj lahko pri revidiranju računovodskih izkazov pričakujejo od notranjih. Pomembno je, da je načrt dela notranjih revizorjev pripravljen pred načrtovanjem in strategijo dela zunanjih revizorjev.
- **Porazdelitev revizijskega dela.** Planirano revizijsko delo je treba razdeliti med zunanje in notranje revizorje ter obema skupinama zagotoviti samostojnost pri delu. Notranji revizorji, ki so vključeni v zunanjo revizijo, ne delujejo več kot člani notranje revizije, ampak samostojno, pod vodstvom in nadzorom zunanjih revizorjev. Pri delu bodo notranji revizorji običajno uporabljali metode, postopke in delovne programe zunanjih revizorjev.
- **Skupno delovno gradivo.** Delovno gradivo notranjih revizorjev se lahko uporablja kot skupno gradivo, ki ga zunanji revizorji še dopolnijo. V najboljšem primeru bi k delovnemu gradivu notranjih revizorjev dodali še delovno gradivo, v katerem zunanji revizorji ovrednotijo funkcijo notranje revizije v podjetju in opravijo pregleda delovnega gradiva notranjih revizorjev z morebitnimi dodatnimi preverjanji.
- **Skupno poročanje višjim organizacijskim ravnam.** Skupno poročanje ima lahko obliko posameznih poročil ali skupno poročilo. Tako notranji kot zunanji revizorji izmenjujejo izkušnje s poslovodstvom.
- **Navzkrižno ovrednotenje dela revizorjev.** Če se želi zunanji revizor opreti na delo in ugotovitve notranjih revizorjev, mora ovrednotiti delo notranjih revizorjev. Pri vrednotenju dela zunanjih revizorjev pa lahko notranji revizorji naletijo na problem, saj zunanji revizorji ponavadi menijo, da njim posebni nasveti niso potrebni, vendar je tudi ovrednotenje njihovega dela zelo zaželeno.

Preden zaključijo s fazo planiranja in se prične testiranje, naj notranji revizorji zaprosijo zunanjega revizorja za metodologijo, na podlagi katere bodo testirali notranje kontrole. Prav tako je pomembno, da notranji revizorji pridobijo s strani zunanjega revizorja informacijo o velikosti vzorca in predlogo, na kateri bodo dejansko delali, kar bo olajšalo nadzor ter pregled dela s strani zunanjega revizorja in lažje bo zagotovljeno, da se delo ne bo podvajalo (Turpen & Dyer, 2015).

Koletnik (1999, str. 43) vidi možnosti sodelovanja notranjega in zunanjega revizorja predvsem na področju notranjih kontrol, saj jih zunanji revizor lahko preizkuša ob pomoči notranjega revizorja. Prednosti njunega sodelovanja so v:

- večji zanesljivosti in manjšem tveganju zunanjega revizorja;
- prenosu znanja med zunanjim in notranjim revizorjem;
- prenosu nalog na notranjega revizorja.

Delo zunanjih in notranjih revizorjev je treba usklajevati tako, da se zagotovi zadostna pokritost z revizijami in da se kolikor je možno zmanjša podvajanje dela. Za nadzor nad delom zunanjega revizorja je odgovoren nadzorni organ, dejansko pa odgovornost za celotno usklajevanje nosi vodja notranje revizije, pri čemer potrebuje podporo nadzornega organa. Pri usklajevanju dela obeh revizorjev mora vodja notranje revizije skrbeti, da se delo, pri katerem se bo zunanji revizor opiral na izsledke notranjega revizorja, ne bo podvajalo. Oba revizorja pa morata skrbeti za čim večjo strokovnost, usklajenost in neoporečnost revizijskega dela (Koletnik, 2008, str. 244).

Usklajevanje dela notranjih in zunanjih revizorjev poteka na naslednji način (Koletnik, 2008, str. 245):

- Potekajo obdobja srečanja na tematiko, ki zanimajo notranje in zunanje revizorje. Pogovori o vsebinski in časovni usklajenosti ter uspešnosti revizijskih del.
- Omogočeni so obojestranski dostop in uporaba programov, delovnega gradiva ter spoštovanje zaupnosti notranjih in zunanjih revizorjev do tovrstnih znanj.
- Poteka izmenjava revizijskih poročil in pisem posloводства. Zunanjim revizorjem morajo biti na razpolago poročila notranje revizije in odgovori posloводства na njih. Notranji revizorji pa morajo imeti dostop do pisnih in drugih poslovodnih sporočil zunanjim revizorjem, ki jim pomagajo pri načrtovanju njihovega dela.
- Notranji revizorji se seznanjajo z metodologijo zunanjega revidiranja in s strokovnim jezikom. Vodja notranje revizije mora biti seznanjen z načrtovanim obsegom dela zunanjega revizorja.

- Vodja notranje revizije mora poskrbeti, da bodo zunanji revizorji seznanjeni z metodologijo notranjih revizorjev in s strokovnim jezikom notranjih revizorjev, tako se lažje opirajo na opravljeno delo notranjih revizorjev, saj uporabljajo enake postopke ter metode in enak strokoven jezik.

Evropski inštitut notranjih revizorjev je pripravil dokument z naslovom *Izboljšanje sodelovanja med notranjo in zunanjo revizijo*, v katerem so opredeljene razlike, predlogi za sodelovanje ter odgovornosti pri delovanju obeh strokovnjakov. Med predlogi za sodelovanje je navedena obvezna izmenjava informacij o načrtovanju in področjih z najvišjim tveganjem, pa tudi obvezna izmenjava zaključnih poročil (European Confederation of Institutes of Internal Auditing, b.l.).

Iz Tabele 5 so razvidne možnosti sodelovanja zunanjega in notranjega revizorja v različnih fazah revizije, ki se pojavljajo v praksi.

*Tabela 5: Sodelovanje zunanjega in notranjega revizorja*

<b>Faza revizije</b>	<b>Notranji revizor</b>	<b>Zunanji revizor</b>	<b>Sodelovanje</b>
Planiranje	Ocena bistvenih tveganj	Ocena bistvenih tveganj	Oprelitev bistvenih tveganj, dogovor o načinu njunega sodelovanja.
Izvedba	Oprelitev in ocena delovanja notranjih kontrol ter učinkovitost procesov.	Ocena finančnega poročanja, učinkovitost notranjih kontrol in stopnja zanašanja na njih.	Uporaba enakega številčenja pri finančnih postopkih, kar olajša komunikacijo pri revidiranju notranjih kontrol.
Poročanje 1. Redno 2. Letno	1. Poročanje poslovodstvu.  2a. Poročanje zunanjim revizorjem o notranjih kontrolah, ki so jih revidirali, in učinkovitosti. 2b. Poročanje revizijski komisiji o kontrolnem okolju in glavnih tveganjih.	1. Poročanje poslovodstvu, izvršnemu direktorju in notranji reviziji.  2. Poročanje poslovodstvu, izvršnemu direktorju, notranji reviziji in lastnikom.	Za zunanjega revizorja je zelo pomembno, da se dogovorita o rokih za poročanje, če bo uporabil delo notranjega revizorja.

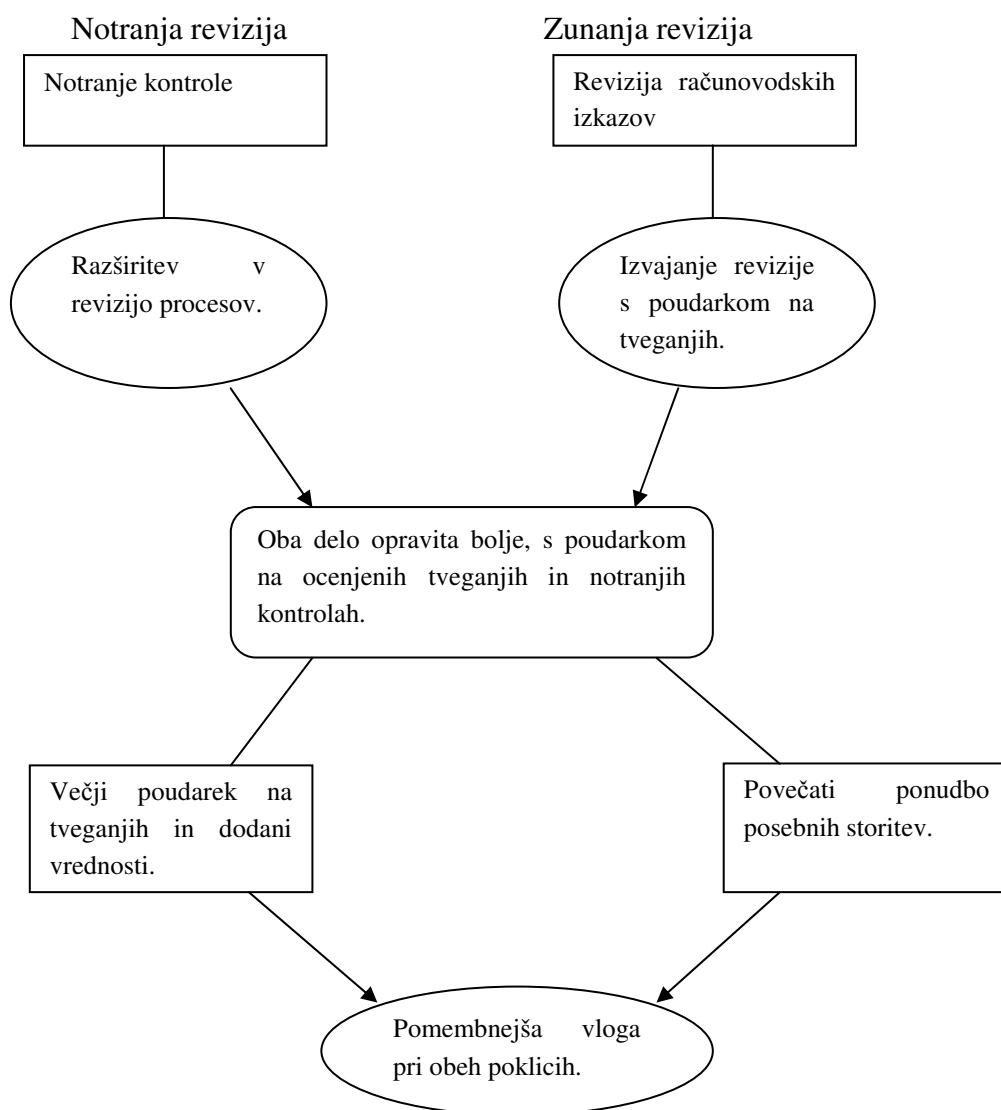
*Vir: European Confederation of Institutes of Internal Auditing, Improving cooperation between internal and external audit, b.l.*

Vodja notranje revizije mora o uspešnosti sodelovanja med zunanjimi in notranjimi revizorji sporočiti poslovodstvu ter nadzornemu svetu, skupaj s pomembnimi pripombami

o uspešnosti zunanjih revizorjev. Nadalje mora poskrbeti, da so zunanji revizorji seznanjeni s postopki, metodami in strokovnim jezikom notranjih revizorjev, saj se na ta način lažje oprejo na opravljeno delo notranjih revizorjev, njuno sodelovanje pa je bolj učinkovito, če tako zunanji kot notranji revizorji uporabljajo enake postopke, metode in strokovni jezik (Koletnik, 1999, str. 36–37).

Revizija se je v zadnjem desetletju spremenila tako za notranje kot tudi za zunanje revizorje. Dejavniki, ki so vplivali na spremembe, so globalizacija gospodarstva, tehnološki napredek in zahteva po reviziji z dodano vrednostjo. Revizijska metodologija in standardi so se spremenili vezano na vse večji pomen poslovnih tveganj (Lemon & Tatum, 2003, str. 270). Na Sliki 1 je prikazana sprememba revizije, tako zunanje kot notranje.

*Slika 1: Spremembe notranje in zunanje revizije*



*Vir: L. E. Rittenberg & M. A. Covalleski (v W. M. Lemon & K. W. Tatum, Internal Auditing's systematic, disciplined process, 2003, str. 271).*

Za dobro sodelovanje med zunanjimi in notranjimi revizorji je idealno, če se redno srečujejo ter razpravljajo o skupnih interesih, koristih od znanja, ki ga skupaj dopolnjujejo, področjih sodelovanja, delitvi dela in uporabi različnih metod, revizijskem načrtu ter minimiziranju presežkov, zagotovitvi dostopa do poročil, programov in delovnih listin ter skupni oceni bistvenih tveganj (Atanasiu et al., 2008).

Oblika komunikacije zunanjega revizorja s poslovodstvom in revizijsko komisijo ni predpisana s standardi, dovoljena je tako pisna kot ustna oblika. V primeru, da se zunanji revizor odloči za ustno komunikacijo, je pomembno, da se ustrezno dokumentira v delovne listine vsebina in trajanje pogovora ter prisotne (Colbert, 2002, str. 148).

European Confederation of Institutes of Internal Auditing (b.l.) pa je navedel naslednje minimalne postopke, ki morajo biti izvedeni v primeru sodelovanja zunanjih in notranjih revizorjev:

- planiranje revizijskega dela, tako zunanjih kot notranjih revizorjev, mora biti usklajeno, da se izognejo podvajanju in prekrivanju njihovega dela;
- notranji revizorji naj pripravijo poročilo opravljenega dela za odgovornega zunanjega revizorja, ki pa naj ga skupaj s pismom poslovodstvu posredujejo poslovodstvu podjetja;
- zunanji in notranji revizorji naj bi se sestali vsaj enkrat letno, ko bi se med drugim pogovorili tudi o odprtih vprašanjih in zagotovili usklajeno sodelovanje;
- odgovorni zunanji revizor naj bi se sestal s člani revizijske komisije na temo njegovega revizijskega mnenja.

European Confederation of Institutes of Internal Auditing (b.l.) priporoča, da se o stopnji sodelovanja med zunanjimi in notranjimi revizorji dogovorijo v sodelovanju z revizijsko komisijo. Vsi udeleženci morajo upoštevati, da delajo s podatki, ki so poslovna skrivnost. Če pa je sodelovanje zunanjih in notranjih revizorjev pogostejše ter na višji stopnji, potem naj njihovo sodelovanje vključuje naslednje postopke:

- izmenjavo podatkov in posvetovanje pri oceni bistvenih tveganj;
- poročilo o delovanju notranjih kontrol v podjetju, ki ga pripravi oddelek notranje revizije, je na razpolago tudi zunanjim revizorjem;
- izmenjavo revizijske metodologije in načrt dela, da se zagotovi medsebojno razumevanje revizijskega dela;
- sprotno seznanjanje zunanjega revizorja s spremembami notranje-revizijskega načrta dela;
- na zahtevo revizorjev in če to dovoljuje zakonodaja, zagotoviti dostop do zaupnih delovnih listin;



- notranji revizorji naj bi sproti poročali o stopnji in napredku ter priporočilih, ki pa naj bi bila na razpolago tudi zunanjim revizorjem;
- redna srečanja zunanjih in notranjih revizorjev, na katerih se rešuje odprta vprašanja;
- odvisno od stopnje tveganja, vključitev priporočil zunanjih revizorjev v poročilo notranjih revizorjev;
- prisotnost odgovornega zunanjega revizorja na sestankih revizijske komisije, če je na dnevnem redu sodelovanje z zunanjim revizorjem.

Sodelovanje med zunanjimi in notranjimi revizorji ima pozitivne učinke za oboje, kot tudi za podjetje. Največji prihranek je pri porabi časa, saj se izognejo pregledovanju istih dokumentov. Notranji revizorji bolje poznajo sistem notranjih kontrol in so seznanjeni s poslovnimi tveganji, kar pa za zunanjega revizorja predstavlja manjše tveganje. Prednost njunega sodelovanja je tudi v prenosu znanj in izkušenj med notranjimi ter zunanjimi revizorji. Pri njunem sodelovanju so potrebna usklajevanja in sodelovanja, predvsem pa dobra komunikacija.

## **1.5 Notranje kontrole in njihov pomen**

Notranje kontrole predstavljajo ukrepe in usklajeno delovanje postopkov ter metod, ki so potrebne v vsakdanjem poslovanju podjetja, da se zagotovi točnost, urejenost in učinkovitost v delovanju podjetja. Z delovanjem notranjih kontrol razumemo kot načrtno in sistematično vgrajene postopke ter metode, ki zagotavljajo točnost, zanesljivost in popolnost evidenc. Delovanje notranjih kontrol se ne nanaša samo na računovodski sistem, ampak tudi na delovanje drugih sistemov v podjetju (Menard, Mahnič, Dobnik & Nemeč, 1994, str. 11).

Osnova revizijskega procesa je revizorjev pregled, testiranje in ocena delovanja notranjih kontrol podjetja. Analiza in ocena notranjih kontrol se odraža v revizorjevi odločitvi revizijskega programa. Na učinkovite in delujoče notranje kontrole imajo vpliv različni dejavniki, med katerimi so tudi (Hermanson, Loeb & Strawser, 1983, str. 179):

- zaposleni, ki so ustrezno usposobljeni in imajo visoka moralna načela;
- organizacijska struktura, ki je dobro zasnovana in razumljiva;
- delujoči računovodski sistem;
- omejen dostop do sredstev nepooblaščenim osebam;
- učinkoviti notranji revizorji.

Sistem notranjih kontrol je dinamičen, prilagodljiv spremembam, obvladuje različna tveganja in zagotavlja zanesljivo ter pošteno računovodsko poročanje. Za vzpostavitev in delovanje sistema notranjih kontrol je odgovorno poslovodstvo podjetja, sistem notranjih kontrol pa morajo redno pregledovati tako notranji kot tudi zunanji revizorji, da se

zagotovi ustrezno delovanje ter odkrijejo in preprečijo nepravilnosti oziroma pomanjkljivosti (Chorafas, 2001, str. 30–31).

Sistem notranjih kontrol bo učinkovit, če bo deloval tako, kot je bil načrtovan. Najpomembnejši vpliv pri tem ima človeški dejavnik. Treba je zagotoviti tudi neprekinjenost delovanja notranjih kontrol in prilagajanje konkretnim okoliščinam ter razvoju poslovanja (Mikuž, 1997, str. 19).

Zunanji revizor mora spoznati ustroj notranjih kontrol že med načrtovanjem revizije, saj na podlagi spoznanj opredeli možne nepravilnosti v računovodskih izkazih in stopnjo tveganja ter se odloči, ali bo revizijske postopke usmeril v testiranje podatkov ali testiranje notranjih kontrol. Po angloameriški literaturi sodijo v ustroj notranjih kontrol (Menard et al., 1994, str. 12):

- **Kontrolno okolje.** Predstavlja celovit odnos lastnikov in posloводства do računovodskega sistema ter uvedenih kontrolnih postopkov.
- **Računovodski sistem.** Je del informacijskega sistema. Predstavlja organizacijsko celoto medsebojno povezanih sestavin, ki so vključene v obravnavanje računovodskih podatkov in oblikovanje informacij.
- **Kontrolni postopki.** So smernice in postopki, ki omogočajo razumno zagotovilo, da se dosežajo cilji podjetja glede obravnavanja poslovnih funkcij, ohranjanja podatkov v evidencah ter zavarovanja sredstev. Imajo neposreden vpliv na točnost, zanesljivost in popolnost računovodskih evidenc ter posledično tudi na računovodske izkaze.

Notranje kontrole predstavljajo delujoče procese, s katerimi se zagotovi ustrezno delovanje podjetja. Za vzpostavitev delovanja sistema notranjega kontroliranja je odgovorno posloводство, ali ustrezno deluje, pa preverjajo najprej notranji revizorji in ob reviziji računovodskih izkazov tudi zunanji revizorji. Sistem notranjih kontrol je sestavljen iz kontrolnega okolja, računovodskega sistema in kontrolnih postopov.

## **2 REVIZORJEVA PRESOJA UPORABE DELA NOTRANJEGA REVIZORJA**

Pri reviziji računovodskih izkazov lahko zunanji revizor uporabi storitev notranjega revizorja. Z uporabo dela notranjega revizorja si zunanji revizor prihrani na porabljenem času, saj ne pregleduje ponovno istih evidenc, ima boljši vpogled v sistem notranjega kontroliranja in poslovna tveganja, saj ima notranji revizor več informacij ter vedenja o podjetju. Na drugi strani pa mora zunanji revizor pred sprejemom odločitve o uporabi dela

notranjega revizorja opraviti določene presoje ter v času revizije nadzorovati in komunicirati z notranjim revizorjem.

Zunanji revizor se sam odloči, ali bo uporabil delo notranjega revizorja zato, da prilagodi vrsto, čas ali zmanjša obseg revizijskih postopkov, ki jih mora opraviti. V nekaterih pravnih ureditvah je lahko z zakonom ali predpisom prepovedana ali omejena uporaba dela notranjega revidiranja, MSR nimajo večje veljave od zakonov ali predpisov. Če je z zakonom ali predpisom prepovedano, da zunanji revizor uporabi delo notranjih revizorjev, pa je za revizorja skupine pomembno, da preuči, ali se prepoved nanaša tudi na revizorja sestavnih delov, in če je tako, da le to obravnavajo pri medsebojni komunikaciji z revizorji sestavnih delov (MSR 610, 2014a, str. 26).

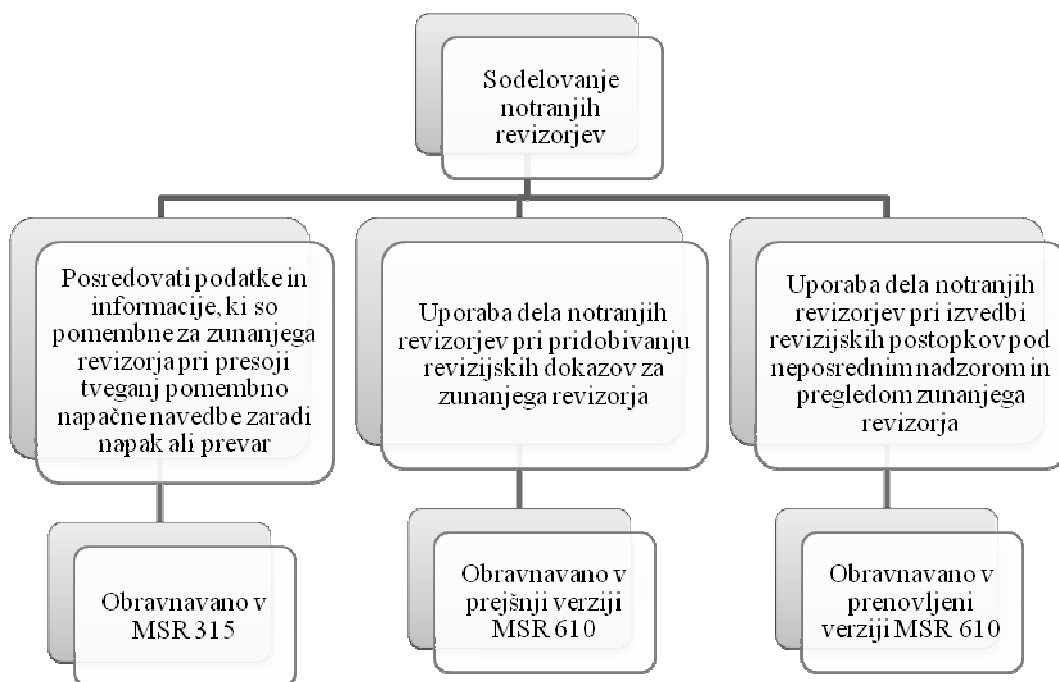
Če ima revidiranec notranjo revizijo, mora zunanji revizor spoznati njene dejavnosti in na podlagi tega presoditi, ali bi lahko uporabil neposredno sodelovanje notranjega revizorja. Notranji revizor v podjetju spremlja in vrednoti delovanje notranjih kontrol, kar pride prav tudi zunanjemu revizorju pri načrtovanju vsebine ter obveznega preizkušanja kontrol v podjetju. Notranji revizor preverja tudi posamezne postavke iz računovodskih izkazov, kar pa zunanjemu revizorju pomaga pri načrtovanju preverjanja podatkov iz računovodskih izkazov (Nemec, 1998, str. 45).

Ko ima podjetje notranjo revizijo in zunanji revizor predvideva uporabo dela notranjega revidiranja, so njegovi cilji, da prilagodi vrsto, čas ali zmanjša obseg revizijskih postopkov, ki jih mora neposredno opraviti zunanji revizor, ali da uporabi notranje revizorje za neposredno pomoč, da (MSR 610, 2014a):

- odloči, ali je možno uporabiti delo ali pomoč notranjih revizorjev, in če je, na katerih področjih in koliko;
- ugotovi, ali je delo notranjih revizorjev ustrezno za namene revizije;
- primerno usmerja, nadzoruje in pregleduje delo notranjih revizorjev, če jih uporabi za neposredno pomoč.

Delo, ki ga opravijo notranji revizorji, se lahko prekriva z delom, ki ga bo izvedel zunanji revizor, še posebej na področjih, kot je ocena delovanja notranjih kontrol. Verjetno je, da se bo zdelo zunanjemu revizorju uporabno, da natančno pregleda opravljeno delo in ocene notranjih kontrol v podjetju, ki so jih opravili notranji revizorji. Tako se lahko zunanji revizor, namesto, da se njegovo delo podvaja, zanese na opravljeno delo notranjih revizorjev. Mednarodni standardi revidiranja predvidevajo, da se lahko delo notranjih revizorjev pri reviziji računovodskih izkazov uporabi na načine, kot so razvidni iz Slike 2 (ACCA, b.l.).

Slika 2: Možnosti uporabe dela notranjih revizorjev



Vir: ACCA, *Can internal auditors be used to provide direct assistance to the external auditor for purposes of audit, b.l.*

Sodelovanje zunanjega in notranjega revizorja koristi obema, saj je njun cilj učinkovitejše delovanje obeh vrst revizije in končno tudi boljše storitve za naročnika revizije. Oblike sodelovanja so različne, dogovor pa se sprejme, ko se spoznajo in ovrednotijo pglavitni cilji in delo obeh revizorjev. Kako lahko zunanji revizor uporablja delo notranjega revizorja, določajo mednarodni revizijski standardi, revizijski standardi posameznih držav in tudi revizijska metodologija v posamezni revizijski družbi (Nemec, 1998, str. 35).

Nekatera revizijska podjetja spodbujajo zunanje revizorje, da se oprejo na delo notranjih revizorjev, da se znižajo stroški zunanje revizije in svetujejo, da bodisi neposredno uporabijo že opravljeno delo notranjih revizorjev ali pa z notranjimi revizorji sodelujejo na projektu (Chartered Institute of Internal Auditors, 2015).

V MSR 610 (2014a, str. 6) je navedeno, da v primeru, ko se zunanji revizor odloči, da bo uporabil delo notranjega revizorja za namene revizije, mora ovrednotiti usmeritve in nepristranskost notranjih revizorjev, preveriti raven njihove usposobljenosti, pa tudi, ali notranje revidiranje uporablja sistematičen in urejen pristop, vključno z obvladovanjem kakovosti. Če navedene zahteve niso izpolnjene, zunanji revizor ne sme uporabiti dela notranjega revizorja.

Zunanji revizor, ki se ustrezno opre na delo notranjega revizorja, lahko doseže višjo revizijsko učinkovitost, vendar pa je zelo pomembna njegova odločitev o tem, ali uporabiti

delo notranjega revizorja. Za sprejem odločitve je zahtevana strokovna presoja in je lahko odvisna od več dejavnikov (Paino, Razali & Jabar, 2015, str. 152).

Glaser (1993, str. 114–115) navaja naslednja sodila, ki jih zunanji revizor uporabi pri presoji uspešnosti in ustreznosti notranje revizije, ki jo opravi, preden se odloči, ali bo pri reviziji računovodskih izkazov uporabil delo notranjih revizorjev:

- **Neodvisnost notranje revizije.** Pomemben je položaj notranje revizije v organizacijski strukturi, možnost pravočasnega poročanja višjim ravнем odločanja, samostojnost pri načrtovanju in izvajanju dela, neovirano sodelovanje z zunanjim revizorjem.
- **Obseg, področja delovanja in cilji notranje revizije.** Pomembni so vrsta delovanja notranje revizije, obseg in časovna ustreznost.
- **Stopnja odgovornosti, ki jo ima notranji revizor.** Ponavadi je določena v internem pravilniku o notranji reviziji.
- **Primerna poklicna skrbnost.** Delo notranjega revizorja naj bi bilo planirano, obvladovano, dokumentirano, pregledano in nadzorovano. Delovne listine morajo biti zadostne in kakovostne.
- **Strokovna usposobljenost.** Notranji revizorji morajo imeti ustrezna znanja in veščine, imeti morajo možnost strokovnega izobraževanja in sodelovanja s strokovnjaki za posamezna področja.
- **Poročanje notranjega revizorja.** Zunanji revizor s pregledom poročil notranjega revizorja ugotovi, komu so bila posredovana, ali vsebujejo vse sestavine, vrste poročil, pogostost poročanja in ukrepe, ki jih je sprejelo poslovodstvo v povezavi z ugotovitvami iz poročil.
- **Stopnja dostopnosti do različnih virov.** Na primer do evidenc, dokumentov, osebja in opreme.

Zunanji revizor mora pred sprejemom odločitve o tem, ali bo pri reviziji računovodskih izkazov uporabil delo notranjih revizorjev, spoznati in oceniti delovanje notranje revizije. Če dejavnosti notranjih revizorjev ne ustrezajo za revizijo računovodskih izkazov ali pa ustrezajo, vendar njihova uporaba ne bi bila učinkovita, se zunanji revizor odloči, da se pri svojem delu ne bo oprl na delo notranje revizije in se ne ukvarja več z ocenjevanjem in presojanjem dela notranjih revizorjev. Vse ugotovitve zunanjega revizorja o funkciji notranjih revizorjev morajo biti ustrezno dokumentirane in jih je treba posodobiti za vsako leto posebej ter obveščati poslovodstvo o morebitnih ugotovljenih slabosti v delovanju

notranje revizije, pa tudi o tem, da se ne morejo opreti na njihovo delo (Nemec, 1998, str. 46).

Notranje revidiranje številne organizacije vzpostavljajo kot delo notranjega kontroliranja in sistema upravljanja. Od velikosti in strukture organizacije, zahtev posloводства oziroma pristojnih za upravljanje so odvisni cilji ter področje dela notranjega revidiranja, narava njegovih nalog in položaj v organizaciji, kot tudi pristojnosti ter odgovornosti (MSR 610, 2014a, str. 5).

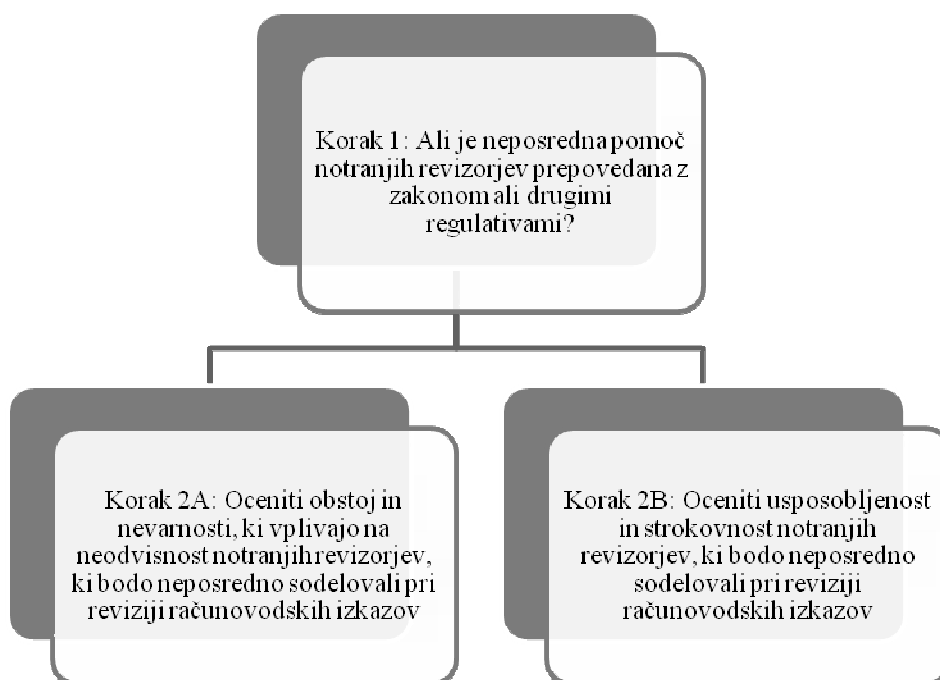
Notranji revizorji so zaposleni v podjetju, kar lahko ogroža neodvisnost, če se neposredno uporabi delo notranjih revizorjev. V praksi se pojavijo naslednje prednosti pri neposredni uporabi dela notranjih revizorjev (ACCA, b.l.):

- med zunanjimi in notranjimi revizorji se bo vzpostavil močnejši in boljši odnos;
- notranji revizorji imajo boljši vpogled v podjetje in več informacij, kar lahko posredujejo tudi zunanjemu revizorju;
- zunanji revizor lahko uporabi neposredno pomoč notranjega revizorja, ki ima strokovno znanje na posebnem področju;
- zunanja revizijska ekipa se lahko posveti bolj pomembnim in tveganim revizijskim področjem.

Dobro sodelovanje med zunanjimi ter notranjimi revizorji se lahko doseže z obstojem učinkovite komunikacije in če med njimi ni ovir pri komuniciranju. Učinkovito komuniciranje zahteva skupno planiranje. Študija, ki so jo naredili v Maleziji, je pokazala, da so ovire pri komunikaciji zelo pomembne in negativno vplivajo na sodelovanje med zunanjimi ter notranjimi revizorji. Večina anketirancev je menila, da so najbolj zaznane ovire v komunikaciji obramba oziroma napad, predsodki, neposlušanje, upiranje spremembam, pomanjkanje zaupanja, ne omogoči povratnih informacij in pomanjkanje verodostojnosti (Paino et al., 2015, str. 154).

Zunanji revizor mora presoditi, ali lahko v danih okoliščinah uporabi delo notranjih revizorjev. MSR 610 predvideva različne korake, ki jih mora izvesti zunanji revizor pri določanju o tem, v kakšnem obsegu bo uporabil delo notranjih revizorjev (ACCA, b.l.). Na Sliki 3 so prikazani prvi koraki pri odločitvi zunanjega revizorja o tem, ali bo uporabil neposredno pomoč notranjih revizorjev pri reviziji računovodskih izkazov.

Slika 3: Presoja zunanjega revizorja pri uporabi dela notranjih revizorjev



Vir: ACCA, *Can internal auditors be used to provide direct assistance to the external auditor for purposes of audit*, b.l.

Študija, ki so jo izvedli v Maleziji, je pokazala tudi, da sta pomembna kriterija zunanjih revizorjev pri odločitvi o tem, ali se opreti na delo notranjih revizorjev, opravljeno delo in usposobljenost notranjih revizorjev. Neodvisnost notranjih revizorjev ni bila pomembna pri razvrščanju, kar je lahko posledica dejstva, da zunanji revizorji vidijo notranje revizorje kot zaposlence podjetja in tako neodvisnost ni pomemben dejavnik pri odločitvi, ki jo sprejmejo zunanji revizorji. Pri usposobljenosti je pomembno trajno izboraževanje, ne pa tudi pridobljen strokovni naziv. Pri kriteriju opravljeno delo pa zunanji revizorji namenjajo pozornost ali sledijo postopkom o zaznanih pomanjkljivostih v sistemu in metodah (Hasnah, Andrew, Rozaldy & Ishak, 2004, str. 1154–1156).

S sodelovanjem notranjega revizorja želi zunanji revizor prihraniti na vrsti, času ali zmanjšati obseg revizijskih postopkov. Zunanji revizor mora pred pričetkom njunega sodelovanja opraviti strokovno presojo o tem, ali so izpolnjeni pogoji in ali lahko sodeluje z notranjim revizorjem. Najpomembnejši dejavniki so neodvisnost in nepristranskost, strokovna usposobljenost ter sistematičen in urejen pristop notranjih revizorjev.

## 2.1 Regulativna podlaga

MSR 315 – Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja (2013a, str. 49–50; v nadaljevanju MSR 315) določa, da lahko znanje ter izkušnje notranjega revizorja obogatijo spoznanja zunanjega

revizorja o organizaciji in okolju ter prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe. Učinkovito obveščanje med notranjim in zunanjim revizorjem ustvarja razmere, v katerih se zunanji revizor lahko seznanijo z bistvenimi stvarmi, ki morda vplivajo na njegovo delo.

MSR 315 (2013a, str. 6) pravi, da zahtevajo bistvena tveganja posebno obravnavo pri reviziji in bo zato možnost zunanjega revizorja, da uporabi delo notranjih revizorjev v povezavi z bistvenimi tveganji, skržena na postopke, ki vključujejo omejeno presojanje. Ko tveganje pomembno napačne navedbe ni nizko, je malo verjetno, da bo zgolj uporaba dela notranjega revidiranja zmanjšala revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven in odpravila potrebo po neposrednem opravljanju posameznih preizkusov s strani zunanjega revizorja (MSR 610, 2014a, str. 22–23).

Za revizorja je pomembno, da načrtuje in opravlja revizijo s poklicno nezaupljivostjo, vključno s tem, da je pozoren na informacije, zaradi katerih je vprašljiva zanesljivost dokumentov ter odzivov na poizvedbe, ki naj bi jih uporabil kot revizijski dokaz (MSR 200 – Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja, 2009a, str. 19–21; v nadaljevanju MSR 200). Medsebojno obveščanje zunanjega in notranjih revizorjev ves čas posla zagotavlja notranjim revizorjem priložnost, da opozorijo zunanjega revizorja na stvari, ki lahko vplivajo na njegovo delo, te informacije lahko potem tudi upoštevajo pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe (MSR 315, 2013a, str. 51).

## **2.2 Odgovornost zunanjega revizorja za revizijo**

Za izraženo revizijsko mnenje je odgovoren zunanji revizor in njegova odgovornost se ne zmanjša z uporabo storitev notranjega revizorja za neposredno pomoč pri delu. Čeprav notranji revizorji opravljajo podobne postopke kot zunanji revizorji, ti niso neodvisni od organizacije, kot je to zahtevano od zunanjega revizorja pri reviziji računovodskih izkazov v MSR 200 (MSR 610, 2014a, str. 6).

Ker zunanji revizor izključno sam odgovarja za izraženo revizijsko mnenje, mora pri revizijskem poslu opraviti naslednje bistvene presoje (MSR 610, 2014a, str. 22):

- ocenitev tveganj pomembno napačne navedbe,
- ovrednotenje zadostnosti opravljenih preizkusov,
- ovrednotenje, ali poslovodstvo primerno uporablja predpostavko o delujočem podjetju
- ovrednotenje bistvenih računovodskih ocen in
- ovrednotenje ustreznosti razkritij v računovodskih izkazih ter drugih zadev, ki vplivajo na revizorjevo poročilo.



Večje kot je ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve pri posameznem saldu na kontu, vrsti posla ali razkritju, več presoje je treba vključiti v načrtovanje in opravljanje revizijskih postopkov ter v ovrednotenje njihovih izidov. V takšnih okoliščinah bo zunanji revizor opravil sam več neposrednega dela in v manjši meri uporabil delo notranjih revizorjev za pridobivanje zadostnih ter ustreznih revizijskih dokazov (MSR 610, 2014a, str. 22). Čim večje je ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe, morajo biti revizijski dokazi, ki jih zahteva zunanji revizor, tem prepričljivejši (MSR 200, 2009a, str. 24).

V poročilu nadzornikov Odbora za javno nadzorstvo revizijskih družb je navedeno, da so v zadnjih letih opazili trend, da so se zunanji revizorji oprli na delo notranjih revizorjev, čeprav za to ni bilo ustrezne osnove (Tysiac, 2015).

Zunanji revizor mora ovrednotiti, ali uporaba dela notranjih revizorjev v načrtovanem obsegu še vedno zagotavlja zadostno vključenost zunanjega revizorja v revizijo, saj je zunanji revizor izključno odgovoren za izraženo revizijsko mnenje (MSR 610, 2014a, str. 9).

Zunanja revizija predstavlja neodvisno pregledovanje. Na področjih, ki so visoko tvegana, se morajo zunanji revizorji opreti na izsledke lastnega dela in subjektivne odločitve, njihova odgovornost za izraženo revizijsko mnenje se ne zmanjša oziroma se ne more deliti z drugimi udeleženci v procesu revizije (Sawyer et al., 2005, str. 1283).

Zunanji revizor v procesu zunanje revizije izvaja revizijske postopke skupaj s člani revizijske skupine, da zbere dovolj ustreznih in zadostnih dokazov, s katerimi zmanjša revizijsko tveganje na še sprejemljivo raven ter izda neodvisno revizijsko mnenje, za katerega pa sam odgovarja. Pri reviziji računovodskih izkazov se srečuje z zunanjimi strokovnjaki za posamezna področja, katerih storitve imajo vpliv tudi na računovodske izkaze. Revizorjeva odgovornost se ne zmanjša z uporabo zunanjih strokovnjakov in odgovarja za vse ocene ter poročila strokovnjakov, ki so bila upoštevana pri sestavi računovodskih izkazov.

### **2.3 Ovrednotenje notranjega revidiranja**

Ko se zunanji revizor odloča o uporabi dela notranjega revidiranja pri reviziji računovodskih izkazov, uporabi strokovno presojo, odloča pa tudi o vrsti in obsegu dela notranjega revidiranja, ki je lahko uporabljeno (MSR 610, 2014a, str. 17).

Osnova za notranjega revizorja mora biti pridobljen strokovni naziv, v Sloveniji podeljuje naziv preizkušeni notranji revizor Slovenski inštitut za revizijo, strokovni naziv za javni sektor pa Ministrstvo RS za finance. Notranje revidiranje mora opravljati kompetentna

oseba s strokovnim nazivom, ustreznimi delovnimi izkušnjami in ima možnost ter interes, da se redno izobražuje (Sirius, 2013c, str. 116–117).

Samo notranji revizorji z ustreznim poznavanjem revizijskih standardov lahko zagotovijo, da bo njihovo opravljeno delo zadostilo regulatornim zahtevam, ki morajo biti izpolnjeni, da se zunanji revizor lahko opre na njihovo delo (Wood, 2004, str. 7). Standardi (2012, str. 7) navajajo, da morajo notranji revizorji imeti dovolj znanja, da ocenijo tveganje prevare in način obravnavanja v organizaciji ter dovolj dobro poznati ključna tveganja informacijske tehnologije.

Če se zunanji revizor odloči, da bo uporabil delo notranjih revizorjev pri reviziji, mora pred tem preveriti naslednje (MSR 610, 2014a, str. 8):

- kakšen je položaj notranjega revidiranja v podjetju in nepristranskost notranjih revizorjev;
- strokovno usposobljenost notranjih revizorjev;
- ali notranji revizorji uporabljajo sistematičen in urejen pristop, vključno z obvladovanjem kakovosti.

Odločitve o uporabi dela notranjega revizorja so odvisne tudi od pomembnosti postavke v računovodskih izkazih, velikosti tveganja pomembno napačne navedbe in subjektivnosti presoje revizijskega delovnega gradiva. Tako se mora zunanji revizor v primeru povečane pomembnosti postavke v računovodskih izkazih in povečanega tveganja pomembno napačne navedbe zanesti predvsem na svoje delo. To velja tudi za področja, kjer sta prisotni strokovna ocena in presoja, kot na primer pomembne računovodske ocene, nenavadni in redki poslovni dogodki ter možni negotovi dogodki, katerih vpliva ni mogoče ali pa jih je zelo težko oceniti (Nemec, 1998, str. 47–48).

Zunanji revizor ne sme uporabiti dela notranjih revizorjev pri reviziji, če ugotovi naslednje (MSR 610, 2014a, str. 8):

- položaj notranjih revizorjev v podjetju ter ustrezne usmeritve in postopki ne podpirajo v zadostni meri nepristranskosti notranjih revizorjev,
- notranji revizorji niso ustrezno usposobljeni ali
- notranji revizorji ne uporabljajo sistematičnega in urejenega pristopa, vključno z obvladovanjem kakovosti.

V navedenih primerih so tveganja glede kakovosti dela notranjih revizorjev tako pomembna, da zaradi tega ni primerno uporabiti nobenega dela notranjega revidiranja kot ustrezen in zadosten revizijski dokaz. Presojanje dejavnikov, tako vsakega posebej kot vseh skupaj, je pomembno, ker pogosto posamezen dejavnik ne zadošča za sprejem sklepa, da dela notranjih revizorjev ni mogoče uporabiti za namene revizije. Položaj notranjega

revidiranja je še posebej pomemben pri vrednotenju nevarnosti za nepristranskost notranjih revizorjev, ker če je notranje revidiranje podrejeno poslovodstvu, bi to lahko presojali kot bistveno nevarnost za nepristranskost funkcije, razen če drugi dejavniki skupaj ne zagotavljajo zadostnih varoval za zmanjšanje te nevarnosti na sprejemljivo raven (MSR 610, 2014a, str. 20).

Zunanji revizor lahko za ovrednotenje kakovosti opravljenega dela in ugotovitev notranjih revizorjev poizveduje pri ustreznih osebah v oddelku notranje revizije, opazuje postopke, ki jih opravljajo notranji revizorji in pregleduje program dela ter delovna gradiva notranjih revizorjev (MSR 610, 2014a, str. 25).

Primeri dela notranjega revidiranja, ki ga zunanji revizor lahko uporabi, vključujejo (MSR 610, 2014a, str. 21):

- preizkušanje uspešnosti delovanja kontrol;
- postopke preizkušanja podatkov z omejenim presojanjem;
- opazovanje štetja zalog;
- sledenje transakcijam skozi informacijski sistem v delu, ki je pomemben za računovodsko poročanje;
- preizkušanje skladnosti z regulativnimi zahtevami;
- ko ni v nasprotju z MSR 600, revizije ali preiskave računovodskih informacij odvisnih družb, ki niso bistveni sestavni deli skupine.

Kodeks etike za računovodske strokovnjake (2012, str. 94; v nadaljevanju Kodeks IESBA) navaja, da nastopi nevarnost pregledovanja lastnega dela zaradi možnosti, da bo delovna skupina za revizijski posel uporabila izide storitve notranjega revidiranja, ne da bi te izide primerno ovrednotila ali uporabila enako mero poklicne nezaupljivosti, kot jo uporabi, če opravljajo delo notranjega revidiranja osebe, ki niso člani podjetja.

Bistvenost nevarnosti bo odvisna od dejavnikov, kot so (Kodeks IESBA, 2012, str. 94):

- pomembnost zadevnih zneskov v računovodskih izkazih,
- tveganje napačne navedbe v uradnih trditvah v povezavi z zadevnimi zneski v računovodskih izkazih in
- stopnja zanašanja na storitve notranjega revidiranja.

Bistvenost nevarnosti je treba ovrednotiti in po potrebi uporabiti varovala za odpravo nevarnosti ali zmanjšanje na sprejemljivo raven. Primer varovala je uporaba strokovnjakov, ki niso člani revizijske skupine, za opravljanje storitve notranjega revidiranja (Kodeks IESBA, 2012, str. 94).

Navadno je v metodologiji posamezne revizijske družbe predpisan postopek ovrednotenja funkcije notranje revizije v podjetju. Stopnje pri odločanju so naslednje (Metodologija revizijske družbe, 2015):

- spoznavanje in ocenjevanje oddelka notranje revizije,
- odločanje o uporabi dela notranjih revizorjev pri reviziji računovodskih izkazov,
- preizkušanje dela notranjih revizorjev in
- vpliv dela notranjih revizorjev na delo zunanjih revizorjev.

Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju zahtevajo obvezno zunanjo presojo, ki mora biti izvedena na najmanj pet let in jo izvede zunanji neodvisni presojevalec ali presojevalna skupina. Pridobljena ocena predstavlja pomembno informacijo tudi za zunanjega revizorja, da se na delo notranjega revizorja lahko zanesejo tako naročniki kot tudi drugi deležniki (Sirius, 2014c, str. 122).

Slovenski inštitut za revizijo je izdal Kodeks poklicne etike notranjega revizorja (2011; v nadaljevanju Kodeks), ki vsebuje pravila, ki naj bi jih notranji revizorji upoštevali pri izvajanju svojih nalog. Notranji revizor mora biti do svojega dela odgovoren in skrbeti za svojo strokovnost ter neoporečnost. Pri svojem delu je dolžan upoštevati predpise, notranjerevizijska načela in mednarodne standarde strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju ter druga veljavna pravila notranjerevizijske stroke.

Zunanji revizor mora pred uporabo dela notranjih revizorjev opraviti presojo o tem, ali so zunanji revizorji neodvisni, nepristranski, ustrezno usposobljeni in strokovni ter uporabljajo sistematičen pristop. Notranji revizorji morajo imeti ustrezne veščine in poznavanje tako računovodskih kot tudi revizijskih standardov. Zunanji revizor se pri postavkah, ki so ocenjene kot pomembne v računovodskih izkazih ali pa pri bistvenih tveganjih pomembno napačne navedbe, ne bo oprl na delo notranjega revizorja in bo v večji meri sam opravil revizijske postopke, saj za izdano revizijsko mnenje odgovarja v celoti.

### **2.3.1 Neodvisnost notranjih revizorjev**

Standardi (2012, str. 4) navajajo, da mora biti notranja revizija neodvisna, notranji revizorji pa nepristranski. Zato, da se lahko zagotovi neodvisnost, mora imeti vodja notranje revizije neposreden in neomejen dostop do posloводства ter organa nadzora. Grožnje neodvisnosti je treba obvladovati na ravni posameznega revizorja, sprejetega posla in organizacijske odgovornosti.

Organizacijska neodvisnost je izpolnjena, če je vodja notranje revizije funkcijsko odgovoren in poroča organu nadzora. Primeri funkcijske odgovornosti organu nadzora so, da organ nadzora odobri notranjerevizijsko temeljno listino, odobri načrt dela notranje

revizije, ki je zasnovan na tveganjih, odobri proračun in načrt virov za notranjo revizijo, prejema sporočila vodje notranje revizije o delovanju notranje revizije v povezavi z načrtom dela in drugimi zadevami, odobri odločitev v povezavi z imenovanjem in razrešitvijo vodje notranje revizije, odobri nagrajevanje za vodjo notranje revizije in opravi poizvedbe pri vodstvu ter vodji notranje revizije, da ugotovi, ali obstajajo neustrezne omejitve glede obsega dela ali virov (Standardi, 2012, str. 5).

Varovala neodvisnosti kažejo, da notranji revizorji ne bi smeli predlagati ali vzpostaviti strategij, ki jih bodo v prihodnosti revidirali. Njihova neodvisnost je ogrožena tudi v primeru, če se preveč zblížajo z zaposlenimi iz oddelkov, ki jih revidirajo. Kljub temu pa pravijo strokovnjaki, da obstaja možnost, da notranji revizorji izboljšajo svoje revizijske postopke s pomočjo sodelovanja z ostalimi zaposleni, ne da bi to škodovalo njihovi neodvisnosti (Tysiac, 2015).

Neodvisnost notranjih revizorjev je zagotovljena v primerih, ko (ACCA, b.l.):

- notranji revizorji poročajo pristojnim za upravljanje;
- notranji revizorji nimajo operativne funkcije ali funkcije upravljanja, ki ne spadajo med notranje revizijske zadeve;
- so člani ustreznih strokovnih združenj, ki zahtevajo skladnost s strokovnimi standardi v povezavi z neodvisnostjo.

Vodja revizije mora organu nadzora najmanj enkrat letno potrditi organizacijsko neodvisnost notranje revizije. Nihče ne sme vplivati na določanje obsega notranjega revidiranja, izvajanja dela in sporočanje izidov notranje revizije (Standardi, 2012, str. 5).

Nasveti strokovnjakov za ohranjanje neodvisnosti in objektivnosti vključujejo (Tysiac, 2015):

- **Najti pravo razmerje.** Notranji revizorji morajo biti z zaposlenimi v drugih poslovnih enotah na primerni razdalji, vendar v normalnih odnosih.
- **Organizacijska struktura.** Pravilna organizacijska struktura je ključnega pomena pri omogočanju notranjih revizorjev, da ohranijo svojo neodvisnost.
- **Uporaba standardov kot vodilo.** Zahteve standardov glede neodvisnosti notranje revizije in objektivnosti vključujejo, da notranji revizorji komunicirajo neposredno z upravnim odborom, notranji revizorji imajo nepristranski odnos, brez predsodkov in se izogibajo konfliktom interesov, razkrijejo, če niso več neodvisni, za najmanj eno leto opustijo presojo posebne dejavnosti, za katero so bili prej odgovorni.

Brinkley (2015, str. 63–65) navaja naslednje dejavnike, ki vplivajo na neodvisnost notranjih revizorjev:

- **Osebna objektivnost.** Glavno pravilo je, da je notranji revizor brez vseh konfliktov. Ključnega pomena je tudi zaznavanje konfliktov. Njihovo delovanje mora biti takšno, da nepristranski udeleženec oceni tako posameznike kot tudi revizijsko ekipo kot poštene in nepristranske.
- **Celovitost.** Prvo načelo celovitosti bi bilo, kako je delo opravljeno. Revizorji morajo ne samo razumeti smernice, ki jih uporabljajo pri izvajanju notranje revizije, ampak tudi, kaj je namen posloводства oziroma uprave. Razumevanje smernic zahteva visoko stopnjo osebne presoje in razlag s strani notranjih revizorjev. Notranji revizorji morajo pri izvajanju dela postaviti interese ostalih pred svoje interese.
- **Skrbnost.** Ta koncept mora biti del pogovora o neodvisnosti, ker če ne bodo močni v samozavedanju na vseh ravneh, bo njihova neodvisnost na preizkušnji. Razumeti morajo bistvo svojih sposobnosti in biti pripravljeni poiskati še druge, ki bodo dopolnjevali njihove sposobnosti. Nenehno se morajo usposablјati in izboljševati svoje sposobnosti.

Notranji revizorji morajo biti neodvisni in objektivni pri izvajanju svojih delovnih nalog. Neodvisnost notranjemu revizorju omogoča, da opravlja svoje delo brez pritiskov posloводства. Če notranji revizor ni neodvisen, se smatra, da deluje kot podaljšana roka posloводства. Objektivnost pa predstavlja revizorjev mentalni odnos do njegovega dela. Neodvisnost in objektivnost morata biti izpolnjena skozi celoten proces notranje revizije (Mckinley, 2013, 17–19).

Nevarnosti, ki lahko vplivajo na neodvisnost notranjega revizorja, so naslednje (Jenny & Nava, 2010, str. 331–332):

- pregledovanje lastnega dela;
- pritiski okolice, ko je notranji revizor podvržen pritiskom s strani revidirane osebe ali drugih članov revizijske ekipe;
- ekonomski interesi, kot na primer, podkupnina, plačana nekomu, ki ima vpliv na zaposlitev in plačo notranjega revizorja;
- osebne povezave, ko je notranji revizor v razmerju ali prijateljski navezi z revidirancem;
- domačnost, ki nastane zaradi dolgotrajnega sodelovanja z revidirancem;
- kulturne, rasne in spolne pristranskosti, ki se pojavljajo v multinacionalnih podjetjih, revizor pa pomanjkljivo pozna in razume njihovo kulturo ter navade.

Piper (2016, str. 29) pravi, da s strani regulatorjev naraščajo zakonske zahteve po neodvisnosti notranjih revizorjev in ti morajo uravnotežiti neodvisnost, da so na eni strani zaupni svetovalci revizijske komisije in poslovodstva ter na drugi strani organ, ki opravlja v podjetju neodvisno notranjo revizijo.

Pomembno je, da ima oddelek notranje revizije zaposlene prave osebe. Vsi člani revizijske komisije morajo poznati poslovanje podjetja, potencialna tveganja, povezana s produkti in storitvami, imeti morajo poslovni čut, poznati panogo, imeti analitične veščine in biti komunikativni (Piper, 2016, str. 30). Sposobni morajo biti logičnega razmišljanja, imeti morajo ustrezna poslovna znanja, sposobnosti raziskovanja in fleksibilnost (Bou-Raad, 2000, str. 183).

Notranji revizorji morajo biti pri svojem delu neodvisni. Za zagotavljanje neodvisnosti so različna varovala, kot na primer poročanje neposredno upravnemu odboru, notranji revizor ne sme revidirati lastnega dela ter nihče ne sme omejevati obsega in vsebine njihovega dela. V teoriji se pojavljajta dve vrsti neodvisnosti, in sicer neodvisnost mnenja ter neodvisnost videza. Pri neodvisnosti mnenja notranji revizor dela brez zunanjih pritiskov, pri svojem delu je popolnoma samostojen. Pri neodvisnosti videza pa notranji revizor potrjuje svojo neodvisnost drugim, ki morajo dobiti občutek, da je dejansko neodvisen. Če notranji revizorji niso neodvisni izgubijo vso svojo kredibilnost in verodostojnost.

### 2.3.2 Nepriistranskost notranjih revizorjev

Nepriistranskost se nanaša na zmožnost opravljanja predlaganega dela, ne da bi dopuščali, da pristranskost, nasprotje interesov ali nedopustno vplivanje drugih prevlada nad strokovno presojo (MSR 610, 2014a, str. 26). Pri vrednotenju obstoja nepristranskosti notranjih revizorjev so pomembni dejavniki, kot so razvidni iz Slike 4.

Slika 4: Dejavniki nepristranskosti notranjih revizorjev



Vir: ACCA, *Can internal auditors be used to provide direct assistance to the external auditor for purposes of audit, b.l.*

Nepristranskost pomeni, da notranji revizorji delujejo brez predsodkov in verjamejo v dosežke svojega dela ter ne sprejemajo nobenih kompromisov glede kakovosti, izogibati se morajo tudi vsakemu navzkrižju interesov. Nepristranskost zahteva, da notranji revizorji svoje presoje o revizijskih zadevah ne podrejujejo drugim. Tudi grožnje nepristranskosti je treba obvladovati na ravni posameznega revizorja, sprejetega posla ter funkcijske in organizacijske odgovornosti (Standardi, 2012, str. 5).

Notranji revizorji zadostijo zahtevi po nepristranskosti, če pri opravljanju svojih nalog in funkcij ne zasledujejo lastnih interesov ali interesov drugih. Nepristranskost notranjih revizorjev mora biti zagotovljena na vsakem nivoju

### **2.3.3 Strokovna usposobljenost notranjih revizorjev**

Notranji revizorji morajo imeti znanje, veščine in druge sposobnosti, ki so potrebne za izvajanje posameznih nalog. Zaželeno je, da pridobijo ustrezna strokovna potrdila in dokazila o usposobljenosti, kot so licenca ter drugi nazivi, ki jih podeljujejo ustrezne strokovne organizacije. Imeti morajo dovolj znanja, da ocenijo tveganje prevare in način njegovega obravnavanja v organizaciji. Dobro morajo poznati tudi ključna tveganja informacijske tehnologije in kontrole ter razpoložljive tehnološko zasnovane revizijske metode za izvedbo dodeljenega posla (Standardi, 2012, str. 6).

Notranji revizorji morajo delati z vso poklicno skrbnostjo in veščino, pri čemer upoštevajo (Standardi, 2012, str. 7):

- obseg dela, ki je potreben za doseganje ciljev posla;
- sorazmerno zapletenost, pomembnost ali bistvenost zadev, za katere se uporabljajo postopki dajanja zagotovil;
- ustreznost in uspešnost upravljanja organizacije, upravljanja tveganj ter kontrolnih postopkov;
- verjetnost pomembnih napak, prevar ali neskladnosti s pravili;
- stroške dajanja zagotovil v primerjavi z možnimi koristmi.

Čim nižja je raven usposobljenosti notranjih revizorjev, tem več revizijskih postopkov mora opraviti zunanji revizor na glavnini dela notranjega revidiranja kot celote, da lahko podpre svojo odločitev za uporabo dela notranjih revizorjev pri pridobivanju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na podlagi katerih bo izdal revizijsko mnenje (MSR 610, 2014a, str. 25).

Usposobljenost notranjih revizorjev se šteje za zadovoljivo, če ugotovimo, da delujejo na zahtevanem nivoju, dodeljene naloge opravljajo vestno in v skladu z veljavnimi strokovnimi standardi. Pri oceni usposobljenosti zunanji revizor upošteva naslednje (ACCA, b.l.):



- ali so vzpostavljene politike zaposlovanja, usposabljanja in dodeljevanja notranjim revizorjem notranjerevizijskih poslov;
- ali so imeli notranji revizorji ustrezna izobraževanja in znanja s področja revizije;
- ali imajo notranji revizorji potrebna znanja s področja finančnega poročanja;
- ali imajo notranji revizorji zahtevane veščine in specifična znanja, da lahko delajo na področju računovodskih izkazov podjetja.

Kodeks (2011) navaja, da sme notranji revizor prevzeti samo naloge, ki jih lahko opravi strokovno in poklicno-etično, na ustreznem nivoju. Imeti mora ustrezno poznavanje poslovno-ekonomske teorije in prakse, še posebej ekonomike podjetja, njenega upravljanja in poslovanja ter računovodenja in notranjega revidiranja. Notranji revizor ne sme sodelovati pri nobeni nezakoniti stvari, dolžan se je nenehno izobraževati in ohranjati visoko raven strokovnosti ter moralnosti.

Zunanji revizor v okviru presoje možnosti uporabe notranjega revizorja preveri usposobljenost in strokovnost notranjega revizorja. Preveri njegovo izobrazbo, morebitne pridobljene nazive in licence s strani strokovnih inštitucij ter izobraževanje. Večji iziv pa predstavlja zunanjemu revizorju, ko presoja o poznavanju računovodskih in revizijskih standardov, ekonomsko teorijo ali druga specifična znanja.

#### **2.3.4 Sistematičen in urejen pristop**

Zunanji revizor se mora prepričati, da notranje revidiranje uporablja sistematičen in urejen pristop. Dejavniki, ki vplivajo na njegove ugotovitve, so (MSR 610, 2014a, str. 19):

- ali ima notranje revidiranje uvedene ustrezne in dokumentirane postopke ali navodila za področja, kot so ocenjevanje tveganj, delovni programi, dokumentacija ter poročanje, ki po naravi in obsegu ustrezajo velikosti ter razmeram organizacije;
- ali ima notranje revidiranje primerne usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti ali zahteve za obvladovanje kakovosti iz standardov, ki jih določajo ustrezni strokovni organi notranjih revizorjev.

### **2.4 Določitev vrste in obsega dela notranjega revidiranja, ki ga je mogoče uporabiti**

Ko ima organizacija vzpostavljeno notranjo revizijo in zunanji revizor predvideva uporabo njihovega dela, potem so njegovi cilji, da prilagodi vrsto, čas ali zmanjša obseg revizijskih postopkov, ki jih mora neposredno opraviti zunanji revizor, ali da uporabi neposredno pomoč notranjih revizorjev (MSR 610, 2014a, str. 7):

- se odloči, ali lahko uporabi delo notranjih revizorjev, in če lahko, na katerih področjih ter koliko;
- ugotovi, ali je delo notranje revizije ustrezno za namene revizije;
- usmerja, nadzoruje in pregleduje delo notranjih revizorjev, če jih uporabi za neposredno pomoč.

Na odločitev zunanjega revizorja o načrtovani vrsti in obsegu uporabe dela notranjega revidiranja bo vplivalo njegovo ovrednotenje, koliko položaj notranjega revidiranja v organizaciji ter njegove usmeritve in postopki ustrezno podpirajo nepristranskost notranjih revizorjev, in kakšna je raven usposobljenosti notranjih revizorjev (MSR 610, 2014a, str. 21). Zunanji revizor naredi najprej oceno usposobljenosti notranjih revizorjev. Če se odloči, da bo pri reviziji računovodskih izkazov uporabil delo notranjih revizorjev, je naslednji korak, da določi vsebino in obseg dela, ki ga bo dodelil notranjim revizorjem (ACCA, b.l.).

Uporaba dela notranjih revizorjev bi morala zunanjemu revizorju zmanjšati potrebne ure na terenu in za revizijo podjetja ter posledično tudi zmanjšati pogodbeno ceno revizije (Hasnah et al., 2004, str. 1148–1149). Po opravljenem delu notranjega revizorja, za katerega sta se z zunanjim revizorjem dogovorila, da ga bo ta opravil, mora zunanji revizor neodvisno pregledati in oceniti njegovo delo (Reinstein, Lander & Gavin, 1994, str. 32).

Kot osnovo za določitev področij in obsega dela notranjih revizorjev, ki ga je mogoče uporabiti pri reviziji, zunanji revizor upošteva vrsto ter področje dela, ki je bilo opravljeno ali je načrtovano, in ustreznost tega dela za splošno revizijsko strategijo ter revizijski načrt zunanjega revizorja, ki ju je določil v skladu z MSR 300 – Načrtovanje revizije računovodskih izkazov (MSR 610, 2014a, str. 8).

Odločitev zunanjega revizorja, da bo uporabil delo notranjih revizorjev pri reviziji računovodskih izkazov, lahko spremeni načrtovanje dela zunanjih revizorjev, in sicer vsebino, obseg, postopke in časovno opredelitev revizije (Nemec, 1998, str. 46). Pri določanju vrste dela, ki se lahko dodeli notranjim revizorjem, mora biti zunanji revizor pozoren, da omeji delitev dela le na področja, ki so primerna za dodelitev (MSR 610, 2014, str. 27). Tako na primer ni primerna uporaba pomoči notranjih revizorjev na področju obravnave tveganj prevare in določitvi nenapovedanih revizijskih postopkov, ki jih obravnava MSR 240 (ACCA, b.l.).

Zunanji revizor mora v skladu z MSR 505 – Zunanja potrditev ohraniti nadzor nad zahtevki za zunanjo potrditev in ovrednotiti izide zunanjega potrjevanja, ne more te naloge dodeliti notranjim revizorjem, lahko pa notranji revizorji pomagajo pri zbiranju informacij za zunanjega revizorja, da razreši razlike v odgovorih na zahtevke za potrditev (MSR 610, 2014a, str. 27).

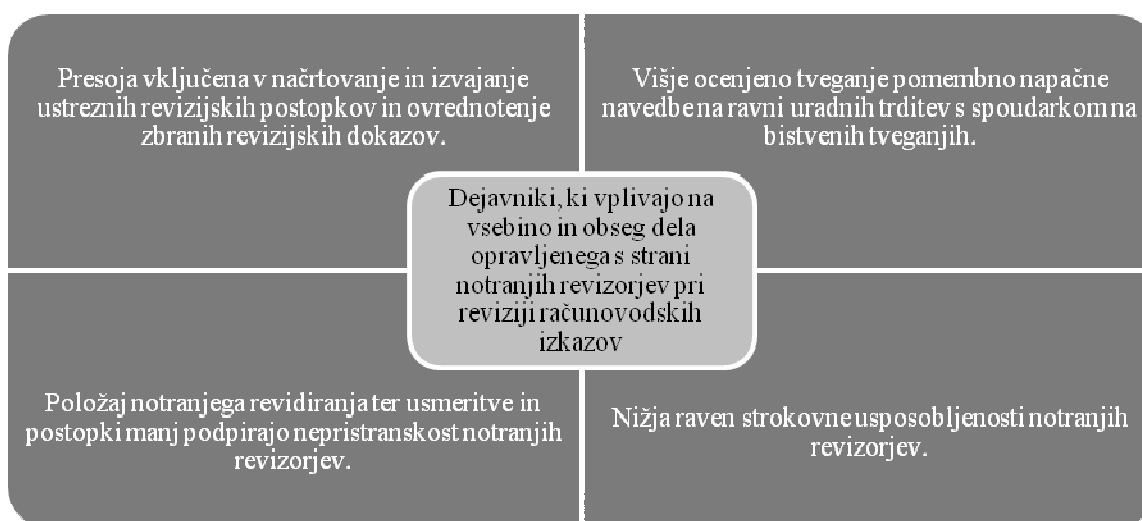
Zunanji revizor ne sme uporabiti dela notranjega revizorja za neposredno pomoč, če obstajajo bistvene nevarnosti za nepristranskost notranjega revizorja ali pa notranji revizor ni dovolj strokovno usposobljen za opravljanje predvidenega dela (MSR 610, 2014a str. 11).

Turpen in Dyer (2015) pravita, da je pomemben dejavnik pri oceni bistvenih tveganj s strani zunanjega revizorja pomembnost oziroma materialnost. V fazi planiranja se morajo notranji revizorji spoznati z vsebino pomembnosti za lažje medsebojno sodelovanje. Pomembnost, določena s strani zunanjega revizorja, je ponavadi višja kot pa jo določijo notranji revizorji, prav tako je za notranje revizorje pomembno, da razumejo, da je za zunanje revizorje primarni poudarek na pomembnih nepravilnostih v računovodskih izkazih in ne na operativnih tveganjih.

Zunanji revizor mora obvestiti pristojne za upravljanje v sklopu obveščanja o pregledu načrtovanega obsega in časa revizije v skladu z MSR 260 – Obveščanje pristojnih za upravljanje, kako je načrtoval uporabo dela notranjega revidiranja. Planirana uporaba dela notranjih revizorjev je sestavni del revizijske strategije zunanjega revizorja in je pristojnim pomembna za upravljanje, da razumejo predlagani pristop k reviziji (MSR 610, 2014a, str. 9).

Zunanji revizor mora opraviti vse bistvene presoje pri revizijskem poslu in v izogib, da notranji revizorji ne bi opravili nepotrebno delo, načrtuje manjšo uporabo dela notranjega revizorja in več neposredno opravljenega dela (ACCA, b.l.). Na Sliki 5 so razvidni dejavniki, ki vplivajo na vsebino in obseg dela, opravljenega s strani notranjih revizorjev.

*Slika 5: Dejavniki, ki vplivajo na vsebino in obseg dela notranjih revizorjev*



*Vir: ACCA, Can internal auditors be used to provide direct assistance to the external auditor for purposes of audit, b.l.*

Zunanji revizor mora v začetni fazi razmisliti o presojah, ki jih bo moral narediti, načrtovanju in izvajanju potrebnih revizijskih postopkih ter oceni zbranih revizijskih dokazov. Več ko bo potrebne presoje, manj dela bo zunanji revizor lahko naložil notranjim revizorjem. Naslednji postopki se štejejo kot pomembne presoje in tako ni pričakovati, da bodo dodeljene notranjim revizorjem (ACCA, b.l.):

- ocenitev tveganj pomembno napačne navedbe,
- ovrednotenje zadostnosti opravljenih preizkusov,
- ovrednotenje, ali poslovodstvo primerno uporablja predpostavko o delujočem podjetju in
- ovrednotenje bistvenih računovodskih ocen.

Po opravljeni presoji zunanjega revizorja o možnostih uporabe notranjega revizorja se zunanji revizor odloči o obsegu dela, pri katerem se bo oprl na notranjega revizorja. Uporaba dela notranjega revizorja pri reviziji računovodskih izkazov bo zmanjšala potreben čas in obseg dela, ki ga bo vložil zunanji revizor. Po opravljeni strokovni presoji se zunanji revizor odloči o vsebini in obsegu delovnih nalog, za katere bo zadolžil notranjega revizorja. Pri pripravi delitve dela mora zunanji revizor upoštevati dejstvo, da nekatere zadolžitve niso primerne, da jih opravi notranji revizor, kot je na primer revidiranje tveganih področij, pregledovanje lastnega dela ali zunanje potrditve stanj in revidiranje področij, kjer je potrebna lastna presoja. Z nameravano uporabo dela notranjega revizorja mora zunanji revizor seznaniti pristojne za upravljanje.

## **2.5 Uporaba dela notranjih revizorjev**

Presoja zunanjega revizorja o uporabi dela notranjih revizorjev zahteva njegovo strokovno presojo. Obsežna uporaba dela notranjih revizorjev lahko vpliva na neodvisnost zunanjih revizorjev (ACCA, b.l.).

V MSR 610 (2014a, str. 10) je navedeno, da zunanji revizor prebere poročila notranjih revizorjev v povezavi z delom, ki ga namerava uporabiti, da bi spoznal vrsto in obseg opravljenih revizijskih postopkov ter z njimi povezane ugotovitve. Opraviti mora zadosten obseg revizijskih postopkov na glavnini dela notranjih revizorjev kot celote, ki ga namerava uporabiti, da ugotovi njegovo ustreznost za namene revizije, in sicer tako, da ovrednoti, ali:

- je bilo delo notranjih revizorjev ustrezno načrtovano, opravljeno, nadzorovano, pregledano in dokumentirano;
- so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi, da so lahko notranji revizorji sprejeli sklepe;

- so sprejeti sklepi primerni in poročila, ki so jih pripravili notranji revizorji, skladna z izsledki opravljenega dela.

Za vsako stanje, promet, transakcijo ali razkritje mora zunanji revizor oceniti tveganje pomembno napačne navedbe, ko se odloča o dodelitvi dela notranjim revizorjem. Višje kot je ocenjeno bistveno tveganje, bolj sta omejena vsebina in obseg dela, ki ga bo dodelil zunanjim revizorjem. Če ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe ni nizko, je potrebne več presoje, pa tudi bolj trdni revizijski dokazi. V takšnih okoliščinah, ko je treba zmanjšati tveganje pomembno napačne navedbe na sprejemljivo raven, mora zunanji revizor sam opraviti več revizijskih postopkov in se manj opreti na delo notranjih revizorjev (ACCA, b.l.).

Revizijski postopki, pri katerih se zunanji revizorji ne morejo opreti na neposredno pomoč notranjih revizorjev, so naslednji (ACCA, b.l.):

- ocena pomembnih presoj o reviziji računovodskih izkazov;
- postopki, povezani z ocenjenim tveganjem pomembno napačne navedbe, kjer sta zahtevana osebna presoja in zbiranje trdnih revizijskih dokazov;
- povezano z odločitvijo zunanjega revizorja o tem, ali bo pri reviziji računovodskih izkazov uporabil neposredno delo notranjih revizorjev;
- povezano z delom, ki so ga opravili notranji revizorji, saj bi lahko nastalo tveganje pregledovanje lastnega dela.

Pri razpravi z notranjimi revizorji o načrtovani uporabi njihovega dela, kot podlage za usklajevanje njihovih aktivnosti, je koristno, če obravnavajo naslednje zadeve (MSR 610, 2014a, str. 23):

- časovni raspored dela;
- vrsta opravljenega dela;
- obseg revizijskega sodelovanja;
- pomembnost na ravni računovodskih izkazov, pomembnost za posamezne vrste poslov, salde na kontih ali razkritja ter izvedbena pomembnost;
- predlagane metode za izbor postavk in velikost vzorcev;
- dokumentiranje opravljenega dela;
- postopki za pregledovanje in poročanje.

Usklajevanje med zunanjim in notranjimi revizorji je uspešno, ko razprave potekajo v primernih presledkih, v celotnem obdobju, zunanji revizor obvešča notranje revizorje o bistvenih stvareh, ki lahko vplivajo na izvajalce in ima zunanji revizor dostop do pomembnih poročil notranjih revizorjev ter je obveščen o vseh bistvenih zadevah, ki so jih

zaznali notranji revizorji in lahko vplivajo na delo zunanjega revizorja (MSR 610, 2014a, str. 24).

Pred uporabo notranjih revizorjev za pomoč za namene revizije zunanji revizor pridobi pisno soglasje pooblaščenega predstavnika organizacije, da lahko notranji revizorji izpolnjujejo navodila zunanjega revizorja ter da organizacija ne bo posegala v delo, ki ga notranji revizor opravlja za zunanjega revizorja ter pridobi pisno soglasje notranjih revizorjev, da bodo varovali zaupnost določenih zadev po navodilih zunanjega revizorja in bodo obvestili zunanjega revizorja o vsaki nevarnosti za njihovo nepristranskost (MSR 610, 2014a, str. 12). Preden se zunanji revizor opre na delo notranjega revizorja, mora oceniti njegovo usposobljenost in neodvisnost (Wood, 2004, str. 6).

Sodelovanje zunanjega revizorja z notranjimi revizorji prinese obema skupinama določene prednosti. Sawyer et al. (2005, str. 1276) navajajo, da imajo zunanji revizorji dodano vrednost, ker v sodelovanju z notranjimi revizorji dobijo boljši vpogled in spoznanje o delovanju podjetja, odnosi z notranjimi revizorji se izboljšajo, saj imajo ti občutek, da so aktivno vključeni v proces sodelovanja in usklajevanja, zunanji revizorji se lahko dobro posvetijo pomembnim področjem ter zunanji revizorji pridobijo izkušnje z usmerjanjem in vodenjem revizijske skupine, ki vključuje tudi notranje revizorje.

Prednosti sodelovanja z zunanji revizorji pa so za notranje revizorje naslednje (Sawyer et al., 2005, str. 1276):

- izmenjajo si nov in drugačen pogled na revizijske tehnike, procese, ideje ter informacije;
- opredelijo revizijsko delo in procese, ki naj bi jih dosegli;
- notranji revizorji pridobijo boljše razumevanje neodvisnosti, revizijskih standardov in revizijskih ciljev;
- zunanji revizorji cenijo učinkovitost notranjih revizorjev.

Med revizijo računovodskih izkazov ima zunanji revizor odgovornost, da (ACCA, b.l.):

- neposredno nadzira in pregleduje opravljeno delo notranjih revizorjev glede na razdelitev dela, zavedati se mora, da notranji revizorji niso povsem neodvisni od podjetja. Nadzor in pregled dela notranjih revizorjev je obsežnejši in natančnejši kot bi bil, če bi to delo opravili člani revizijske skupine;
- opozarja notranje revizorje, da morajo sproti seznanjati z odprtimi vprašanji;
- preveri že zbrane revizijske dokaze, ki so jih pridobili notranji revizorji za opravljeno delo;
- se prepriča, da so notranji revizorji pridobili zadostne in ustrezne revizijske dokaze za izdelane revizijske sklepe.

Po zaključenem projektu, kjer sta sodelovala zunanji in notranji revizor, bi morala vodilna partnerja obeh skupin zagotoviti povratne informacije glede izvedbe revizije. To bi moral postati standardni postopek ocenjevanja tako delovnih sposobnosti kot tudi zadovoljstva in učinkovitosti (Richards, 2003).

Po opravljeni presoji zunanjega revizorja o možnostih uporabe dela notranjega revizorja se ta odloči, ali bo pri reviziji računovodskih izkazov uporabil neposredno delo notranjega revizorja ali pa bo uporabil opravljeno delo kot revizijske dokaze. Pri delitvi dela mora upoštevati, ali obstajajo kakšne omejitve ali področja, kjer mora delo opraviti zunanji revizor. Pred izdajo revizijskega mnenja zunanji revizor pregleda delo notranjih revizorjev in se prepriča, da so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi za sprejete sklepe. Vsi postopki v procesu revizije, še posebej povezani z neposrednim delom notranjih revizorjev, morajo biti ustrezno dokumentirani.

## **2.6 Revizijska dokumentacija**

Revizijska dokumentacija mora v skladu z MSR 230 – Revizijska dokumentacija (2009c, str. 4–5; v nadaljevanju MSR 230) zagotavljati dokaze za revizorjevo osnovo za sklep o izpolnitvi revizorjevega glavnega cilja in dokaze, da je bila revizija načrtovana ter izvedena v skladu z MSR in ustreznimi zakonskimi ter regulativnimi zahtevami. Revizijska dokumentacija se uporablja tudi zato, da pomaga revizijski ekipi za posel pri načrtovanju in izvajanju revizije, članom revizijske skupine za posel, ki so odgovorni za nadzor, pa pomaga pri usmerjanju in nadziranju revizijskega dela ter izpolnjevanju nalog pregledovanja, revizijski ekipi za posel omogoča, da lahko svoje delo obrazloži in ohranja zapise o stvareh trajnega pomena za prihodnje revizije ter omogoča opravljanje pregledov in nadzora z namenom obvladovanja kakovosti v skladu z Mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti in še omogoča opravljanje zunanjega nadzora v skladu s primernimi zakonskimi, regulativnimi in drugimi zahtevami.

Če zunanji revizor uporabi delo notranjih revizorjev pri reviziji, vključi v svojo revizijsko dokumentacijo naslednje (MSR 610, 2014a, str. 13):

- ovrednotenje obstoja in pomembne nevarnosti za nepristranskost notranjih revizorjev ter raven usposobljenosti notranjih revizorjev, ki so neposredno sodelovali pri poslu;
- podlago za odločitve v povezavi z vrsto in obsegom dela, ki ga opravijo notranji revizorji;
- kdo je pregledal opravljeno delo, datum in obseg tega pregleda v skladu z MSR 230;
- pisno soglasje pooblaščenih oseb v podjetju, da lahko notranji revizorji izpolnjujejo navodila zunanjega revizorja ter da podjetje ne bo posegalo v delo, ki ga bodo opravili notranji revizorji za zunanjega revizorja in pisno soglasje notranjih revizorjev, da bodo varovali zaupnost in bodo obvestili zunanjega revizorja o vsaki nevarnosti za njihovo nepristranskost.

Dokumentacija oziroma delovno gradivo zunanjega revizorja mora v povezavi z oceno vloge notranjega revizorja vsebovati (Nemec, 1998, str. 47):

- povzetek dejavnosti oddelka notranje revizije in kakšne so njegove pristojnosti;
- predhodno oceno oddelka notranje revizije;
- načrtovana področja sodelovanja z notranjimi revizorji;
- gradivo o oceni notranje revizije kot sestavnega dela kontrolnega okolja naročnika revizije;
- gradivo o delu notranjih revizorjev pod nadzorom zunanjih revizorjev.

Če uporabljajo notranji revizorji enako revizijsko metodologijo kot zunanji revizorji, bo odgovorni zunanji revizor porabil manj časa za pregled opravljenega dela s strani notranjih revizorjev in njihovo pretvorbo (The Institute of Internal Auditors, 2015, str. 13).

### **3 ANALIZA PRIMERA SODELOVANJA ZUNANJEGA IN NOTRANJEGA REVIZORJA**

#### **3.1 Predstavitev panoge**

V Sloveniji lahko borzno posredovanje opravlja borznoposredniška družba ali banka. Za opravljanje dejavnosti mora pridobiti dovoljenje Agencije za trg vrednostnih papirjev (v nadaljevanju ATVP). Borznoposredniška družba je lahko organizirana kot delniška družba, evropska delniška družba ali družba z omejeno dejavnostjo. Borzno posredovanje obsega izvrševanje naročil za strankin račun, upravljanje portfeljev finančnih instrumentov in investicijsko svetovanje (e-VEM portal za podjetja in podjetnike, b.l.).

Nadzor nad opravljanjem storitev borznoposredniških družb opravlja ATVP. Borznoposredniška družba lahko opravlja investicijske storitve, pomožne investicijske storitve, določene vzajemno priznane finančne storitve, dodatne finančne storitve ter skrbniške in druge storitve (ATVP, b.l.).

Število članov Ljubljanske borze, d. d., se v letu 2015 ni spremenilo. Konec leta je bilo na trgu prisotnih 17 borznih članov, med katerimi je bilo 8 bank, 5 nebančnih borznoposredniških družb in 4 člani z oddaljenim dostopom. Prvih 5 borznih članov je opravilo dobri dve tretjini celotnega prometa na Ljubljanski borzi (Letno poročilo Podjetja X, 2015). V Tabeli 6 je razviden promet 10 največjih borznih članov v letu 2015.



*Tabela 6: Promet 10 največjih borznih članov*

<b>Borzni član</b>	<b>Skupni promet (v EUR)</b>	<b>Delež v prometu, v %</b>
Alta Invest, d. d.	255.745.411	32,53
Ilirika borzno posredniška hiša, d. d.	83.106.611	10,57
Perspektiva, d. d.	71.678.617	9,12
Wood & company financial services, a. s.	60.657.842	7,72
GBD Gorenjska borzno posredniška družba, d. d.	58.557.867	7,45
NLB, d. d., Ljubljana	55.314.367	7,04
KBC securities n. v.	47.407.212	6,03
Nova kreditna banka Maribor, d. d.	34.284.865	4,36
Abanka, d. d., Ljubljana	26.631.689	3,39
Erste group bank ag	23.258.368	2,96
Ostali	69.482.376	8,84
Skupaj:	786.125.225	100,00

*Vir: Ljubljanska borza, Statistike ljubljanske borze, 2015.*

### **3.2 Predstavitev podjetja**

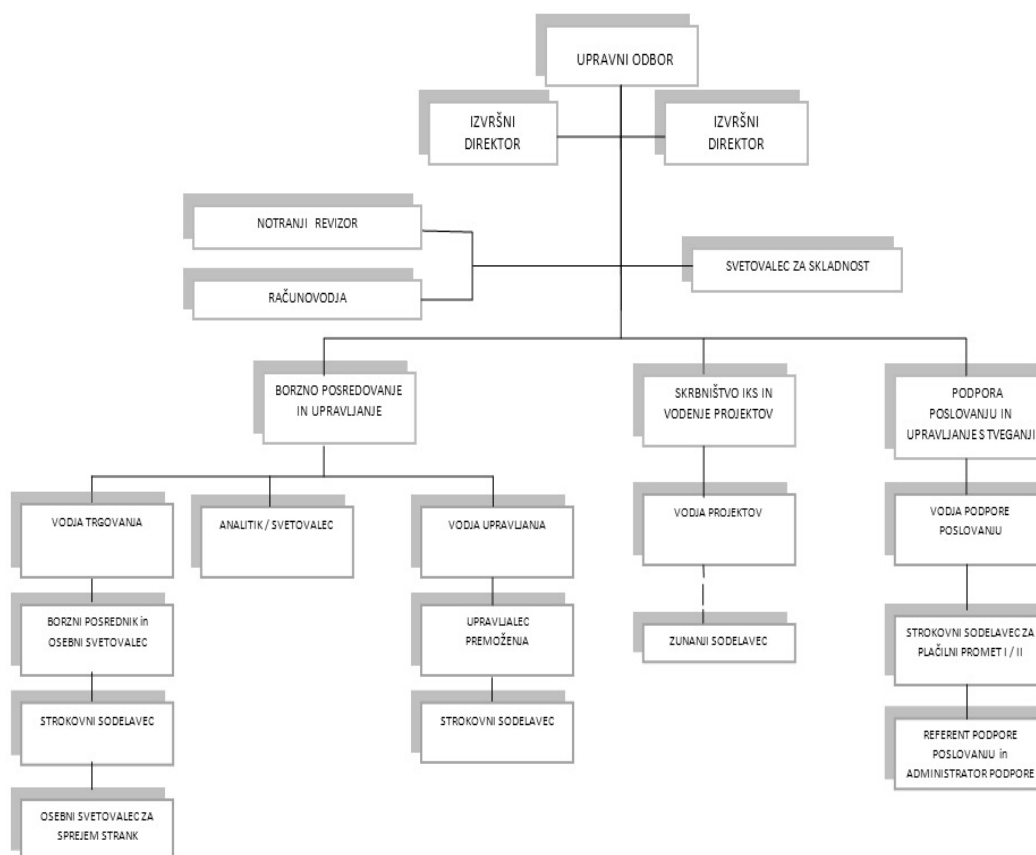
Podjetje, na podlagi katerega je narejena analiza primera, je borzno posredniška družba, ki se uvršča med večje borzno posredniške družbe v Sloveniji, tako po prometu kot tudi po številu transakcij na Ljubljanski borzi. Nima odvisnih ali pridruženih družb. Podjetje v okviru svojih storitev opravlja in ponuja storitve borznega posredovanja ter izvrševanja naročil, upravljanja s finančnimi instrumenti, investicijskega svetovanja, analitske storitve in druge pomožne investicijske storitve.

Podjetje ima v skladu z odločbo ATVP dovoljenje za opravljanje naslednjih storitev (Letno poročilo Podjetja X, 2015):

- sprejemanje in posredovanje naročil v zvezi z enim ali več finančnimi instrumenti,
- izvrševanje naročil za račun strank,
- upravljanje s finančnimi instrumenti,
- investicijsko svetovanje in
- izvedba prve ali nadaljnje prodaje finančnih instrumentov brez obveznosti odkupa.

V nadaljevanju je na Sliki 6 prikazana organizacijska struktura podjetja X v letu 2015.

Slika 6: Organizacijska struktura podjetja



Vir: Letno poročilo Podjetja X, d. d., 2015.

Družba ima enotirni sistem upravljanja, organa družbe sta skupščina in upravni odbor. Upravni odbor je na dan 31. 12. 2015 sestavljal 7 članov in ima dva izvršna direktorja (Letno poročilo Podjetja X, 2015).

Poslanstvo podjetja je omogočiti doseganje osebnih in poslovnih ciljev strank, zaposlenih, lastnikov in okolja. Cilj je preudarno in skrbno plemenitenje premoženja, ki jim ga zaupajo vlagatelji. Vizija podjetja je postati vodilni ponudnik inovativnih in sofisticiranih naložbenih produktov na slovenskem trgu ter ohraniti segment borznega posredovanja in on-line trgovanja na domačem ter tujih trgih (Letno poročilo Podjetja X, 2015).

Ob koncu poslovnega leta 2015 je podjetje zaposlovalo 19 zaposlencev, od tega jih je bilo 8 z dovoljenjem ATVP za borznega posrednika (Letno poročilo Podjetja X, 2015).

Osnovni kapital podjetja je razdeljen na delnice, ki so izdane v nematerializirani obliki in vpisane v register nematerializiranih vrednostnih papirjev pri KDD Klirinško depotni družbi, d. d. (Letno poročilo Podjetja X, 2015).

### **3.3 Notranja revizija v podjetju**

Sklep o pogojih za opravljanje investicijskih in drugih storitev za borznoposredniške družbe (Ur. l., št. 106/2007, 5/2008) v 8. členu narekuje, da morajo borznoposredniške družbe vzpostaviti in vzdrževati notranjo revizijo, ki je funkcionalno ter organizacijsko ločena od drugih oddelkov v podjetju in ima naslednje odgovornosti:

- vzpostavitev, izvajanje in vzdrževanje revizijskega načrta za pregled ter ocenjevanje primernosti in učinkovitosti sistemov, mehanizmov notranje kontrole in ureditev borznoposredniške družbe;
- izdajanje priporočil na podlagi rezultatov notranjerevizijskih pregledov;
- preverjanje skladnosti ukrepov, sprejetih za odpravljanje nepravilnosti;
- poročanje organom vodenja in nadzora borznoposredniške družbe v zvezi z notranjo revizijo.

Podjetje, ki smo ga analizirali, ima organizirano službo notranje revizije in se izvaja na osnovi sprejetega letnega plana notranje revizije. Izvajanje službe notranje revizije je podjetje uredilo s Pravilnikom o delovanju notranje revizije, ki ureja način in postopek opravljanja notranje revizije v podjetju ter načrtovanje in poročanje upravi (Sistem notranjih kontrol, 2012).

### **3.4 Presoja pogojev za uporabo dela notranjega revizorja**

Prvi postopek pri presoji zunanjega revizorja glede neposrednega sodelovanja z notranjim revizorjem je bila preverba, ali je z zakonom ali predpisom prepovedana ali omejena uporaba dela notranjega revidiranja. Zunanji revizor je na podlagi pregleda obvezujoče zakonodaje za borznoposredniške družbe ugotovil, da ni omejitev glede uporabe dela notranjega revizorja. Analizirano podjetje nima revizorja sestavnih delov, tako da zunanji revizor nima dodatnih obveznosti glede nadaljne komunikacije.

Zunanji revizor je v delovno listino v sekciji za predhodno revizijo zavedel sklep, da ne obstaja zakonska omejitev sodelovanja z notranjim revizorjem in lahko nadaljuje s presojo sodelovanja z notranjim revizorjem pri reviziji računovodskih izkazov (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

#### **3.4.1 Preveritev neodvisnosti notranjega revizorja**

Prva presoja, ki jo je moral zunanji revizor opraviti pred sprejemom odločitve o sodelovanju z notranjim revizorjem, je preveritev neodvisnosti. Neodvisnost notranjega revizorja je zunanji revizor preveril z naslednjimi postopki (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

- Notranji revizor pripravlja mesečna, trimesečna in letna poročila za upravni odbor, izvršna direktorja jih prejmeta v vednost. Na vpogled je pridobil vsa poročila, med revizijsko dokumentacijo jih ni shranil, ker ne predstavljajo pomembnega revizijskega dokaza.
- Notranji revizor ne opravlja drugih funkcij in nalog, ki ne spadajo v njegovo delovno področje, kar je zunanji revizor preveril na podlagi pogovora o njegovih zadolžitvah, delovnih nalogah in podobno. Zunanji revizor si je izsledke pogovora z notranjim revizorjem zabeležil v delovno listino notranja revizija.
- Notranji revizor ima fiksno plačo, brez nagrajevanja za uspešnost ali podobno, tudi ni delničar družbe. V času presoje o uporabi dela notranjega revizorja je zunanji revizor preveril samo pri notranjem revizorju, v času revizije pa je pridobil dokaze o trditvah. Lastništvo je preveril član revizijske ekipe, ki je bil odgovoren za revidiranje postavk kapitala, pridobil je delniško knjigo na dan 31. 12. 2015 in se prepričal, da med delničarji družbe ni notranjega revizorja. Plačilno listo notranjega revizorja pa je preveril član revizijske ekipe, ki je bil v predhodni reviziji zadolžen za pregled notranjih kontrol na področju plač. Preveril je pogodbo o zaposlitvi in plačilno listo za mesec september 2015. Po pogodbi o zaposlitvi je preveril, da ni določbe, kjer bi bil notranji revizor plačan glede na uspešnost podjetja ali od drugega učinka in bi imel posledično osebne interese pri računovodskem poročanju.

Zunanji revizor je pri pregledu neodvisnosti dobil dovolj zagotovil, da je notranji revizor neodvisen. Zunanji revizor je sprejel sklep, da je notranji revizor neodvisen ter lahko nadaljuje s presojo o uporabi neposrednega dela notranjega revizorja (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

Nadalje je zunanji revizor preveril še v revizijski dokumentaciji za pretekla leta, ali je kaj zabeleženo v povezavi z notranjim revizorjem. Pri pregledu delovnih listin pomembne zadeve od preteklih treh revizij, ni ugotovil ničesar, kar bi lahko omajalo usposobljenost, strokovnost, neodvisnost in nepristranskost notranjega revizorja.

### **3.4.2 Preveritev nepristranskosti notranjega revizorja**

Druga presoja, ki jo je moral zunanji revizor opraviti pred sprejemom odločitve o sodelovanju z notranjim revizorjem, je preveritev nepristranskosti. Nepristranskost notranjega revizorja je zunanji revizor preveril z naslednjimi postopki (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

- Notranji revizor ni povezan z računovodstvom. Med računovodkinjo in notranjim revizorjem ni pretirane prijateljske naveze, njune delovne naloge niso povezane.

- Zunanji revizor je pri notranjem revizorju preveril, ali ima družinsko ali osebno razmerje s kom od zaposlenih v podjetju. Notranji revizor je zagotovil, da nima osebnih povezav v podjetju.

Zunanji revizor je pri pregledu nepristranskosti dobil dovolj zagotovil, da je notranji revizor nepristranski. Zunanji revizor je sprejel sklep, da je notranji revizor nepristranski ter lahko nadaljuje s presojo o uporabi neposrednega dela notranjega revizorja (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

### **3.4.3 Preveritev strokovne usposobljenosti notranjega revizorja**

Naslednji postopek pred sprejetjem odločitve o neposrednem sodelovanju z notranjim revizorjem je bil preveritev strokovnosti in usposobljenosti notranjega revizorja. Zunanji revizor je preveril, ali ima notranji revizor strokovni naziv preizkušeni notranji revizor, ki ga podeljuje Slovenski inštitut za revizijo. Na spletni strani Slovenskega inštituta za revizijo je v registru notranjih revizorjev preveril, ali je notranji revizor podjetja vpisan med aktivne notranje revizorje, ki imajo veljavno licenco. Pri pregledu je ugotovil, da je notranji revizor vpisan v register vseh preizkušenih notranjih revizorjev, nima pa veljavne licence oziroma ni aktiven notranji revizor (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

Notranji revizor ima dolgoletne izkušnje, v revidiranem podjetju je zaposlen 8 let, pred tem je bil 5 let zaposlen v revizijski družbi. Ker notranji revizor nima veljavne licence je zunanji revizor opravil dodatne postopke, da se je prepričal o ustrezni usposobljenosti notranjega revizorja (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

- Preveril je dosedanje delovne izkušnje, informacije je pridobil na podlagi pogovora z notranjim revizorjem, ki ga je zunanji revizor opravil prvi dan predhodne faze revizije. Zunanji revizor si je izsledke pogovora z notranjim revizorjem zabeležil v delovno listino notranja revizija.
- Pridobil je pojasnilo, zakaj nima veljavne licence za preizkušenega notranjega revizorja.
- Preveril je, ali se notranji revizor sprotno izobražuje na seminarjih, ki jih organizirajo Slovenski inštitut za revizijo in druge strokovne organizacije.
- Posredno, prek pogovora z notranjim revizorjem, je preveril, ali ima ustrezna znanja s področja finančnega poročanja.
- Preveril je, ali je seznanjen z vsemi spremembami računovodskih standardov, zakonodaje in revizijskih standardov, ki so povezani z njegovim delom.

Na podlagi opravljenih postopkov, ki jih je opravil, je zunanji revizor sprejel sklep, da je usposobljenost notranjega revizorja ustrezna in lahko nadaljuje s presojo o tem, ali lahko uporabi njegovo delo pri reviziji računovodskih izkazov.

#### **3.4.4 Preveritev sistematičnosti in urejen pristop notranjega revizorja**

Pred sprejemom odločitve o uporabi dela notranjega revizorja pri reviziji računovodskih izkazov je zunanji revizor preveril še to, ali notranji revizor uporablja sistematičen in urejen pristop. Pri preveritvi je opravil v nadaljevanju opisane postopke (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

- Pridobil je veljavna navodila oziroma pravilnike na temo tveganj, in sicer je preveril naslednje dokumente: politika prevzemanja in obvladovanja tveganj, navodilo za evidentiranje novo zaznanih tveganj in strategija upravljanja tveganj. V dokumentih je navedeno, da ima podjetje vsa zaznana tveganja zbrana v registru tveganj in za vsako tveganje morajo navesti posledice, verjetnost, prioriteto, opis obstoječih kontrol, odgovorno osebo, ukrepe, nosilca in rok.
- Pridobil je register tveganj in preveril, ali ta izpolnjuje vse zahteve. Pri pregledu ni ugotovil odstopanj, tudi ni ugotovil nesmiselnih zadev v registru tveganj.

Za preveritev postopkov, povezanih z delovnim programom, dokumentacijo in poročanjem ter obvladovanjem kakovosti, je zunanji revizor pridobil Pravilnik o sistemu notranjih kontrol. Notranje kontrole revidiranega podjetja vključujejo notranje in zunanje poročanje, delovne postopke, limite za omejevanje izpostavljenosti tveganjem in fizične kontrole (Sistem notranjih kontrol, 2012).

Delovni postopki predstavljajo delovna navodila, interne pravilnike in opise delovnih postopkov, ki veljajo v revidiranem podjetju. Njihov namen je predpisovanje načina dela, omejevanje, usmerjanje in zagotavljanje ustreznega nivoja kakovosti izvedbe storitev ter upravljanja s tveganji revidirane družbe (Sistem notranjih kontrol, 2012).

Izvajanje nadzora nad nadzornimi kontrolami se izvaja za trimesečna obdobja, opravijo se do 25. dne v mesecu po preteku trimesečja, o opravljenih kontrolah izvajalci notranjih kontrol pripravijo pisna poročila, ki jih posredujejo izvajalci notranjih kontrol notranji reviziji in upravljavcu tveganj ter izvajalcu kontroliranih aktivnosti (Sistem notranjih kontrol, 2012). Zunanji revizor je najprej preveril izvajanje navedenih postopkov pri notranjem revizorju, potem pa je na vpogled pridobil pripravljena poročila za leto 2015 in se prepričal, da v poročilih ni navedenih pomembnih nepravilnosti ter pomanjkljivosti.

Zunanji revizor je na podlagi pregleda sistematičnosti in urejenega pristopa notranjega revizorja ugotovil, da ne obstajajo pomanjkljivosti in da v tem delu ni ovir, da se ne bi mogel opreti na delo notranjega revizorja.

### **3.5 Revizorjevi postopki pri reviziji računovodskih izkazov**

Zunanji revizor se je na podlagi opravljenih presoj odločil, da bo pri reviziji računovodskih izkazov za leto 2015 uporabil delo notranjega revizorja. Pred sprejemom odločitve o uporabi že opravljenega dela ali uporabi neposrednega dela notranjega revizorja pa je moral zunanji revizor opraviti še naslednje revizijske postopke (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

- sprejem posla,
- predhodno revizijsko načrtovanje,
- oceniti bistvena tveganja pomembno napačne navedbe,
- pripraviti revizijsko strategijo in
- izračunati pomembnost na ravni računovodskih izkazov, izvedbeno pomembnost ter raven nepomembnosti.

#### **3.5.1 Sprejem posla**

Revizija računovodskih izkazov revidiranega podjetja poteka že četrto leto. V skladu z MSR 210 – Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle (2009b; v nadaljevanju MSR 210) je zunanji revizor ocenil, da obstajajo predpogoji za revizijo. Preveril je naslednje (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

- Izkušnje preteklih let: dobre, ni pritiskov v strani posloводства, odnosi so korektni.
- Revizijska ekipa na terenu ima primerno znanje, ki je zahtevano za izvedbo revizije računovodskih izkazov.
- V medijih ni negativnih prispevkov, člankov, ki bi vzbujali dvome.
- Revidirano podjetje ima korekten odnos do nadzornih inštitucij v državi.
- Revidirano podjetje ima pošten odnos do računovodskega poročanja, kar je razvidno tudi iz zbira napak iz preteklih letih. Ugotovljene so bile napake, ki so bile vrednostno nematerialne.
- Revizijo računovodskih izkazov smo sposobni izvesti na dovolj visoki ravni, ni posebnosti glede računovodenja ali poročanja, ni zahtevanih posebnih znanj.

Preveril je še, da niso nastali posebni dogodki, ki bi lahko vplivali na odnos med družbo in stranko. Pri pregledu je preveril naslednje (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

- Pomembne spremembe v poslovodstvu ali lastništvu. Ni bilo sprememb v lastniški strukturi ali poslovodstvu, noben od delničarjev nima prevladujočega vpliva.
- Spremembe poslovnih svetovalcev stranke. Ni bilo sprememb.
- Neugodne spremembe v strankinem finančnem stanju. Družba je v dobrem finančnem stanju, nima težav z likvidnostjo.
- Pomembni sodni postopki proti stranki s strani tretje osebe. Preverili pri poslovodstvu revidiranega podjetja, pridobili pismo odvetnika in po spletnem portalu bonitete.si, ni vpisanih tožb.
- Spremembe v naravi poslovanja. Ni bilo sprememb.
- Spremembe v obsegu dela, ki ga je treba opraviti. Ni sprememb glede na preteklo leto.
- Sprememba odgovornosti družbe napram nadzornim inštitucijam v državi. Ni sprememb.

Z revidiranim podjetjem je bila sklenjena pogodba o reviziji računovodskih izkazov za leto 2015. V pogodbi so v skladu z MSR 210 (2009b) opredeljeni cilj in področje revizije računovodskih izkazov, revizorjeva odgovornost, odgovornost poslovodstva, primeren okvir računovodskega poročanja za pripravo računovodskih izkazov in oblika ter vsebina poročila, ki ga bo revizor izdal, ter izjava, da lahko nastopijo okoliščine, v katerih se bo poročilo lahko razlikovalo od pričakovane oblike in vsebine (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

V skladu z Zrev-2 (Ur. l. RS, št. 65/08, 63/13-ZS-K, 47. člen) je v pogodbi tudi določba o predvideni sestavi revizijske ekipe, z navedbo usposobljenosti članov, podatkov o skupno načrtovanem času, potrebnem za revidiranje računovodskih izkazov po posameznih članih delovne skupine, vse medsebojne pravice in obveznosti strank, ki izhajajo iz opravljenega posla, cena storitev revidiranja in določilo, da revizijska družba po koncu revidiranja naredi obračun dejansko porabljenih ur po članih delovne skupine in izstavi končni račun.

V 39. členu Zrev-2 (Ur. l. RS, št. 65/08, 63/13-ZS-K) je navedeno, da mora revizijska družba pri revidiranju računovodskih izkazov zagotoviti, da je:

- pooblaščen revizor, ki podpiše revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih, udeležen pri revidiranju z najmanj 15 odstotki delovnega časa,
- skupno število članov revizijske ekipe, ki ima več kot dve leti delovnih izkušenj pri revidiranju najmanj 60 odstotkov delovnega časa in
- skupno število delovnih ur ostalega osebja v revizijski skupini največ 25 odstotkov delovnega časa.

Pismo o nameri je bilo poslano in podpisano s strani poslovodstva v prvem letu revizije. Ni potrebe po izdaji novega pisma o nameri.



Zunanji revizor je glede na opravljene postopke sprejema posla sprejel sklep, da se na podlagi opravljenih postopkov in zaznanih tveganj sodelovanje nadaljuje. Varnostni pregled ni potreben.

### **3.5.2 Predhodno revizijsko načrtovanje**

V okviru organizacije dela so bili opravljeni naslednji revizijski postopki: sestava revizijske ekipe, pregled osnovnih podatkov o naročniku, planiranje pomembnih datumov v času revizije, dokumentiranje lokacije, planiranje narave, obsega in časovnega okvirja revizijske ekipe, priprava seznama potreb za predhodno revizijo, sestava stroškovnika in po opravljeni predhodni reviziji je treba poslati seznam za zaključno revizijo.

Revizijska ekipa je sestavljena iz pooblaščenega revizorja, zadolženega za posel, vodje revizijske skupine in člana revizijske ekipe z več kot dvema letoma izkušenj. Potrebe po najemanju zunanjih strokovnjakov nismo ugotovili. Delitev dela je bila poslana revizijski ekipi. Preverili smo, ali so osnovni podatki o revidiranem podjetju ostali nespremenjeni, in sicer naročnik, naslov, kontakt ter ključni zaposleni v podjetju (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

Revizija računovodskih izkazov je glede na plan revizije za sezono 2015/2016 planirana v dveh delih. Predhodna revizija je planirana tretji teden v oktobru 2015 in zaključna revizija zadnji teden marca 2016. Odgovorni revizor bo pregledal opravljeno delo revizijske ekipe po zaključenem delu, najkasneje en teden po zaključku terenskega dela. Pri inventuri revizor ne bo prisoten, saj ne izkazujejo zalog. S poslovodstvom družbe bo zaključni sestanek tako po predhodni reviziji kot tudi po končni reviziji, termini bodo dogovorjeni naknadno (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

Revizija se bo izvajala na lokaciji revidiranega podjetja, ki ostaja nespremenjena. Seznam potrebne dokumentacije je bil poslan teden pred pričetkom predhodne revizije s strani vodje revizijske ekipe vodji računovodstva ter poslovodstvu in odgovornemu revizorju v vednost. Stroškovnik se spremlja v tajništvu revizijske družbe. Po zaključku prve faze revizije bo dokončno pripravljen še seznam potrebne dokumentacije za zaključno revizijo in posredovan v računovodstvo podjetja (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

### **3.5.3 Ocena tveganj pomembno napačne navedbe**

Postopek ocenjevanja tveganj je revizijski postopek, namenjen prepoznavanju in oceni tveganj pomembno napačne navedbe zaradi napake ali prevare na ravni računovodskih izkazov in uradnih trditvev. Tveganje pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve se ocenjuje zato, da se določijo vrsta, čas in obseg revizijskih postopkov, ki so potrebni za pridobitev zadostnih ter ustreznih revizijskih dokazov.

Tveganja pomembno napačne navedbe smo identificirali na podlagi analitičnih postopkov, postopkov spoznavanja organizacije in njenega okolja, spoznavanja z notranjim kontroliranjem organizacije ter vzpostavljenih notranjih kontrolah. Nadalje smo o tveganjih pomembno napačne navedbe razpravljali tudi s člani revizijske ekipe.

MSR 315 (2013a, str. 11–12) določa, da je v okviru revizijskega postopka potrebno:

- prepoznana tveganja oceniti in presoditi, ali imajo vpliv na računovodske izkaze kot celoto ter vplivajo na več uradnih trditvev;
- povezati zaznana tveganja s tistim, kar utegne biti napačno na ravni uradne trditve z upoštevanjem primernih kontrol, ki jih nameravamo testirati;
- pri ocenjevanju upoštevati verjetnost napačne navedbe, vključno z možnostjo večkratne napačne navedbe in nevarnost, da je morebitna napačna navedba tako velika, da povzroča pomembno napačno navedbo.

Zunanji revizor je zaznal naslednja bistvena tveganja (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

- Tveganje, da se posloводство izogne notranjim kontrolam. To tveganje je vedno prisotno.
- Tveganje prevar pri prikazovanju prihodkov je vedno prisotno, razen, če je ugotovljeno kot neutemeljeno.
- Tveganje neizterljivosti kratkoročnih poslovnih terjatev.
- Tveganje napačno vrednotenih rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi.
- Tveganje podcenjenih obveznosti do zaposlenih iz naslova neizkoriščenih letnih dopustov.
- Tveganje podcenjenih odloženih terjatev za davek.

V revizijski strategiji je za vsako zaznано tveganje navedel revizijski odziv na ocenjeno tveganje oziroma na kakšen način bo zaznано revizijsko tveganje znižal na še sprejemljivo raven in pridobil zadostne ter ustrezne dokaze za izdajo revizijskega mnenja. Zunanji revizor je pri sprejemu odločitve o uporabi neposrednega dela notranjega revizorja upošteval, da pri tveganjih postavkah notranjega revizorja ne bo uporabil.

### **3.5.4 Priprava revizijske strategije**

Revizijsko podjetje ima predpisano revizijsko strategijo v svoji metodologiji, ki pa jo prilagodi glede na zaznana ocenjena bistvena tveganja pomembno napačne navedbe ali lastne strokovne presoje. Revizijska strategija vpliva na načrtovani obseg in vrsto revizijskih postopkov za vsako postavko v računovodskih izkazih.

Zunanji revizor je splošno revizijsko strategijo revizijske družbe dopolnil z revizijskimi odzivi na ocenjena bistvena tveganja, in sicer je dodal naslednje zahteve (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

- Preveriti starostno strukturo kratkoročnih poslovnih terjatev, preveriti zapiranje terjatev po bilančnem presečnem datumu in do datuma revizije, preveriti finančni položaj kupcev z višjim odprtim saldonom.
- Pridobiti aktuarski izračun rezervacij za jubilejne nagrade in odpravnine ob upokojitvi, preveriti uporabljene predpostavke v aktuarskem izračunu.
- Pridobiti izračun obveznosti do zaposlenih in države iz naslova neizkoriščenih letnih dopustov za leto 2015, podrobno preveriti pripravljen izračun.
- Pridobiti vse osnove, od katerih bi lahko obračunali terjatve za odložene davke, povezava z drugimi sekcijami. V okviru pregleda davčnega obračuna preveriti neizkoriščene davčne olajšave in izgube iz preteklih let ter izpolnjevanje pogojev za priznanje terjatev za odložene davke iz tega naslova.

Revizijsko strategijo je zunanji revizor dopolnil z novo zaznanimi tveganji pomembno napačne navedbe na podlagi pregleda notranjih kontrol in opravljenih postopkov predhodne revizije, in sicer je v revizijski strategiji dopolnil naslednje (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

- povišan test amortizacije osnovnih sredstev na 40 %;
- preveriti, ali je podjetje spremenilo amortizacijsko stopnjo;
- testirati poslovne prihodke poleg ostalih mesecev še v mesecu februarju, marcu, juniju in septembru;
- preveriti novo sklenjeno najemno pogodbo za poslovne prostore;
- testiranje stroškov plačilnega prometa in bančnih storitev ter zavarovalnih premij.

Zunanji revizor je pripravljeno revizijsko strategijo posredoval članom revizijske ekipe in notranjemu revizorju.

### **3.5.5 Izračun pomembnosti**

MSR 320 – Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije (2009d, str. 4; v nadaljevanju MSR 320) določa, da je revizorjeva odločitev o pomembnosti stvar strokovne presoje. Pomembnost se uporablja pri načrtovanju in izvajanju revizije računovodskih izkazov.

Kot izhodišče pri določanju pomembnosti na ravni računovodskih izkazov se pogosto uporablja določen odstotek. Na določitev primerjalnega merila vplivajo dejavniki, kot so sestavine računovodskih izkazov, postavke, na katere je pretežno osredotočena pozornost

uporabnikov določene organizacije, vrsta organizacije, lastniška struktura in nestanovitnost primerjalnega merila (MSR 320, 2009d, str. 9–10).

Revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo je sprejel metodološko gradivo za pomembnost pri izvajanju in načrtovanju revizije, v katerem je podal smernice kot pomoč pri določanju pomembnosti na ravni računovodskih izkazov. Smernice so okvirne in pri določanju pomembnosti mora revizor uporabiti strokovno presojo. V 7. točki metodološkega gradiva je navedeno, da revizor pri borznoposredniških družbah določi pomembnost na ravni kapitala, pri čemer uporabljeni odstotek ne sme presegati 5 % (Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije, 2014b).

Poleg zneska pomembnosti na ravni računovodskih izkazov je treba izračunati tudi izvedbeno pomembnost, ki je nižja od zneska pomembnosti na ravni računovodskih izkazov (MSR 320, 2009d). Znesek izvedbene pomembnosti ne sme biti višja kot znaša 75 % zneska pomembnosti na ravni računovodskih izkazov.

MSR 450 – Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb (2009e) navaja, da lahko revizor določi znesek, pod katerim bi bile napačne navedbe neznatne in jih ne bi bilo treba zbirati, ker revizor pričakuje, da zbiranje takšnih zneskov ne bi imelo pomembnega učinka na računovodske izkaze.

V revizijski metodologiji so za izračun pomembnosti na ravni računovodskih izkazov predvidene naslednje predpostavke (Revizijska metodologija, 2015):

- dobiček pred obdavčitvijo (stabilni rezultati);
- čisti prihodki od prodaje (ko rezultati nihajo);
- kapital (ko so rezultati negativni);
- bilančna vsota (ko je kapital negativen ali blizu negativnega).

Ne glede na metodologijo revizijske družbe je zunanji revizor pri določanju pomembnosti na ravni računovodskih izkazov upošteval priporočilo Revizijskega sveta in pri določanju pomembnosti upošteval kategorijo kapital.

Predhodna revizija (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

Kapital na dan 31. 12. 2015 znaša 606 tisoč eurov (v nadaljevanju EUR)

Pomembnost na ravni računovodskih izkazov = 606 tisoč EUR x 0,05 = 30,3 tisoč EUR

Izvedbena pomembnost = 75 % pomembnosti na ravni računovodskih izkazov = 30,3 tisoč EUR x 0,75 = 22,73 tisoč EUR

Raven nepomembnosti oziroma trivialnosti = 30,3 tisoč EUR x 0,05 = 1,52 tisoč EUR

Zaključna revizija (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

Kapital na dan 31. 12. 2015 znaša 796 tisoč EUR

Pomembnost na ravni računovodskih izkazov = 796 tisoč EUR x 0,05 = 39,8 tisoč EUR  
Izvedbena pomembnost = 75 % pomembnosti na ravni računovodskih izkazov = 29,85 tisoč EUR x 0,75 = 22,39 tisoč EUR  
Raven nepomembnosti oziroma trivialnosti = 39,8 tisoč EUR x 0,05 = 1,99 tisoč EUR

Zunanji revizor je izračunano pomembnost po posamezni fazi revizije posredoval ostalim članom revizijske ekipe in notranjemu revizorju, saj so jo morali upoštevati pri izvajanju revizije računovodskih izkazov.

### **3.6 Določitev vrste in obsega dela notranjega revizorja pri reviziji računovodskih izkazov**

Zunanji revizor se je na podlagi lastne presoje odločil, da bo pri reviziji računovodskih izkazov uporabil delo notranjega revizorja. Delitev dela je naredil po opravljenem pogovoru z notranjim revizorjem in pregledu njegovih poročil. Dodeliti mu je želel naloge, s katerimi se je ta že srečal v okviru svojih zadolžitev. Zunanji revizor se je želel izogniti, da bi pri prvem sodelovanju z notranjim revizorjem prišlo do veliko porabljenega časa z obeh strani, končni izdelek pa ne bi zadostil zahtevi po zadostnih in ustreznih revizijskih dokazih. Novost za notranjega revizorja je bila predvsem podroben način dokumentiranja vseh opravljenih postopkov. Nadalje je bil zunanji revizor pozoren, da ni notranjemu revizorju dodelil naloge, ki so povezane s postavkami, ki so ocenjene kot bistvena tveganja pomembno napačne navedbe. Dogovor s poslovodstvom je bil tudi, da notranji revizor ne sme porabiti več kot skupaj dva dneva v vsaki fazi revizije in pri tem ne sme zanemarjati svojega dela.

V zaključni reviziji je zunanji revizor najprej načrtoval, da bo dodelil notranjemu revizorju pregled potrjenih stanj obveznosti ali terjatev, vendar je v revizijski metodologiji opozorilo, da mora zunanji revizor v skladu z MSR 505 ohraniti nadzor nad zahtevki za zunanjo potrditev in ovrednotiti izide zunanjega potrjevanja. Notranji revizor bi lahko pomagal pri razčiščevanju razlik. Glede na potrebno usklajevanje s članom revizijske ekipe, ki bi bil zadolžen za preglede potrjenih stanj, se je zunanji revizor odločil, da bi bila prevelika poraba časa in tveganje, da bi se kaj izpustilo ter je tako celoten pregled neodvisne potrditve stanj in obveznosti dodelil članu revizijske ekipe.

Pri določitvi vrste in obsega dela notranjega revizorja je zunanji revizor v predhodni reviziji sprejel naslednje odločitve (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

- pri reviziji računovodskih izkazov bo uporabil neposredno delo notranjega revizorja, in sicer je zunanji revizor v predhodni reviziji podal notranjemu revizorju natančna navodila o dodeljenih nalogah;
- notranjemu revizorju je posredoval revizijsko metodologijo v delu, ki se nanaša na njegove naloge;

- notranjemu revizorju je posredoval delovne papirje iz preteklega leta v delu, ki se nanašajo na njegove naloge;
- z notranjim revizorjem sta se dogovorila o vmesnih sestankih in komunikaciji, ki bo potekala do zaključne revizije;
- z notranjim revizorjem se je dogovoril o nadzoru in pregledu opravljenega dela.

Zunanji revizor se je odločil, da bo pri reviziji računovodskih izkazov uporabil neposredno delo notranjega revizorja pri preizkusu podrobnosti v predhodni reviziji, in sicer naslednjih postavk stanj ali prometa v računovodskih izkazih (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

- analitični pregled stroškov dela po mesecih za obdobje januar - september 2015;
- analitični pregled prihodkov po mesecih za obdobje januar - september 2015;
- primerjava stroškov za obdobje januar - september 2015 s preteklim letom za enako obdobje;
- analitični pregled stroškov amortizacije za obdobje januar - september 2015;
- uskladitev REK-1 za avgustovske plače z bruto bilanco in rekapitulacijo.

Notranji revizor vse naštetje analize dela v okviru svojega dela, vendar poroča na drugačen način in v drugačni obliki. Zunanji revizor ocenjuje, da bo notranji revizor za pregled porabil okrog 8 do 10 ur. Dogovorila sta se, da bo vsak dan delal nekaj ur, dokler delo ne bo opravljeno, potem bo zunanji revizor v celoti pregledal delovno dokumentacijo (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

Zunanji revizor se je odločil, da bo pri reviziji računovodskih izkazov uporabil neposredno delo notranjega revizorja pri zaključni reviziji računovodskih izkazov pri (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

- uskladitvi REK-1 za decembrske plače z bruto bilanco in rekapitulacijo ter
- test amortizacije za leto 2015.

Notranji revizor se je z uskladitvijo prometov že srečal v predhodni reviziji, test amortizacije bo delal prvič in bo zato zunanji revizor sproti nadzoroval njegovo delo. Notranji revizor ocenjuje, da bo za navedeno delo potreboval največ 8 ur. Delal bo tako kot v predhodni reviziji, vsak dan po nekaj ur, da ne bo zanemarjal svojih zadolžitev (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

### **3.6.1 Analitični pregled stroškov dela po mesecih**

Zunanji revizor je najprej notranjemu revizorju podal ustna navodila o tem, kako naj naredi postopek pregleda, na kakšen način in kje naj opravljeno delo dokumentira ter rok za

pregled. V predhodni reviziji je bila naloga notranjega revizorja, da naredi naslednje (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

- pridobi izpis stroškov dela po posameznih mestih na ravni trimestrnih kontov;
- izpolni tabelo stroškov dela po mesecih;
- preveri, ali je promet za obdobje januar - september po tabeli usklajen z izkazanym prometom v bruto bilanci za enako obdobje;
- preveri morebitna nihanja ali nesorazmerne vrednosti;
- postopek pregleda dokumentira v delovnem papirju, ki je sestavni del pregleda notranjih kontrol na področju plač;
- pripravi končne ugotovitve o opravljenem pregledu in z njimi seznaní zunanjega revizorja.

V Tabeli 7 so razvidni stroški dela po posameznih mesecih, za obdobje januar - september.

*Tabela 7: Stroški dela po mesecih, za obdobje januar - september 2015*

<b>Konto</b>	<b>470 (v EUR)</b>	<b>474 (v EUR)</b>	<b>473 (v EUR)</b>	<b>Skupaj 47 (v EUR)</b>
Januar	35.530	5.720	3.747	44.997
Februar	36.157	5.821	3.251	45.230
Marec	35.628	5.736	3.538	44.902
April	36.038	5.802	3.379	45.219
Maj	36.817	5.928	3.376	46.121
Junij	36.573	5.888	19.900	62.361
Julij	36.564	5.885	3.489	45.939
Avgust	36.627	5.895	2.723	45.245
September	36.239	5.833	3.311	45.383
Skupaj:	326.173	52.509	46.715	425.397

*Vir: Revizijska dokumentacija izbranega podjetja (interno gradivo), 2015.*

Notranji revizor je na podlagi pridobljenih izpisov, ki so bili usklajeni z bruto bilanco, izpolnil tabelo stroškov dela po mesecih, iz katere je razvidno, da drugi prejemki v juniju pomembno odstopajo glede na ostale mesece. Pri ostalih postavkah ni nenavadnih gibanj. Nadalje je notranji revizor pridobil pojasnilo računovodkinje, da je bil v mesecu juniju izplačan regres za letni dopust (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

Za izplačani regres je notranji revizor pridobil sklep uprave, seznam zaposlenih na dan izplačila regresa in REK-1 za regres. Preveril je, ali je masa izplačanega regresa usklajena z REK-1 in knjiženimi stroški na kontu 4732 (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

Notranji revizor pri analitičnem pregledu stroškov dela ni ugotovil nepravilnosti. Zadnji dan predhodne revizije je pripravljene delovne listine posredoval zunanjemu revizorju, ki je te, skupaj z vsemi pridobljenimi prilogami, pregledal in se prepričal, da so bili pridobljeni zadostni ter ustrezni revizijski dokazi (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

### **3.6.2 Analitičen pregled čistih prihodkov od prodaje po mesecih**

Zunanji revizor je notranjemu revizorju podal ustna navodila, kako naj naredi postopek pregleda analize prihodkov po mesecih, na kakšen način in kje naj opravljeno delo dokumentira ter kakšen je rok za pregled. V predhodni reviziji je bila naloga notranjega revizorja, da naredi naslednje revizijske postopke (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

- pridobi izpis prihodkov po posameznih mestih na ravni trimestrnih kontov;
- izpolni tabelo prihodkov po mesecih;
- preveri, ali je promet za obdobje januar - september po tabeli usklajen z izkazanim prometom v bruto bilanci za enako obdobje;
- preveri morebitna nihanja ali nesorazmerne vrednosti;
- postopek pregleda dokumentira v delovni listini, ki je sestavni del pregleda notranjih kontrol na področju prodaje;
- izdelava končne ugotovitve o opravljenem pregledu in z njimi seznaniti zunanjega revizorja.

V Tabeli 8 so razvidni čisti prihodki od prodaje po posameznih mesecih za obdobje januar - september. Notranji revizor je na podlagi pridobljenih izpisov, ki so bili usklajeni z bruto bilanco, izpolnil tabelo prihodkov po mesecih, iz katere je razvidno, da po posameznih mesecih odstopajo prihodki v februarju, marcu, juniju in septembru. Od računovodkinje je dobil pojasnilo, da so prihodki v mesecu februarju višji, ker so strankam zaračunali vodenje računa in ležarino, v marcu, juniju in septembru pa so prihodki višji zaradi zaračunanega nadomestila za upravljanje, ki se strankam zaračunava kvartalno (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

Notranji revizor je pri analitičnem pregledu čistih prihodkov od prodaje ugotovil pomembna nihanja, za katere je pridobil pojasnila, ni pa preverjal podrobnosti. Zunanjega revizorja je v postopku revizije seznanil z nihanji med prihodki po mesecih in pridobljenimi pojasnili. Zadnji dan predhodne revizije je pripravljene delovne listine posredoval zunanjemu revizorju, ki je te, skupaj z vsemi pridobljenimi prilogami, pregledal in se prepričal, da so bili pridobljeni zadostni ter ustrezni revizijski dokazi. Za nihanja v prihodkih je v strategiji revizije zabeležil, da je treba podrobno preveriti prihodke za mesece februar, marec, junij in september v zaključni reviziji (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).



Tabela 8: Čisti prihodki od prodaje po mesecih, za obdobje januar - september 2015

Mesec	Vrednost prihodkov (v EUR)
Januar	59.848
Februar	294.141
Marec	105.776
April	89.195
Maj	53.362
Junij	112.405
Julij	40.259
Avgust	43.636
September	95.573
Skupaj:	894.195

Vir: Revizijska dokumentacija izbranega podjetja (interno gradivo), 2015.

### 3.6.3 Primerjava stroškov za obdobje januar - september s preteklim letom

Zunanji revizor je notranjemu revizorju podal ustna navodila, kako naj naredi postopek primerjave stroškov za obdobje januar - september z enakim obdobjem preteklega leta, na kakšen način in kje naj opravljeno delo dokumentira ter rok za pregled. V predhodni reviziji je bila naloga notranjega revizorja, da naredi naslednje revizijske postopke (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

- pridobi izpis bruto bilance na ravni šestmestnih kontov;
- izpolni tabelo stroškov za leto 2015;
- preveri, ali je promet za obdobje januar - september po tabeli skupaj usklajen z razredom 4 v bruto bilanci za enako obdobje;
- pridobi izpolnjeno tabelo stroškov za enako obdobje preteklega leta od zunanjega revizorja;
- postopek pregleda dokumentira v delovni listini;
- izdelava končne ugotovitve o opravljenem pregledu in ter o njih seznaniti zunanjega revizorja.

Notranji revizor je na podlagi bruto bilance izpolnil tabelo stroškov za leto 2015, primerjalne podatke je pridobil od zunanjega revizorja. V Tabeli 9 je razvidna primerjava stroškov za obdobje januar - september 2015 z enakim obdobjem preteklega leta. Notranji revizor je na podlagi izpolnjene tabele naredil analitični pregled primerjave stroškov.

Zunanji revizor je v postopku revizije preveril pravilnost izpolnitve tabele in notranjemu revizorju dal navodilo, da se pri primerjavi osredotoči na stroške, ki so višji od zneska trivialnosti, ki znaša v predhodni reviziji 1,52 tisoč EUR. Notranji revizor je imel nalogo

preveriti zgolj nenavadna gibanja, ne pa tudi izbiranje vzorca in testiranje stroškov (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

*Tabela 9: Primerjava stroškov v obdobju januar - september 2015 s stroški v obdobju januar - september 2014*

Opis	30. 9. 2015 (v EUR)	30. 9. 2014 (v EUR)	I 15 / 14	Delež v celoti, v %	Delež v skupini, v %
<b>Stroški</b>	<b>949.787</b>	<b>1.090.854</b>	<b>87</b>	<b>100</b>	<b>100</b>
Stroški materiala	14.611	17.210	85	2	2
Stroški pomožnega materiala	17	15	113	0	0
Stroški energije	11.104	9.874	112	1	76
Stroški nadomestnih delov za OS in materiala za vzdrževanje OS	346	677	51	0	2
Stroški pisarniškega materiala in strokovne literature	3.110	6.556	47	0	21
Drugi stroški materiala	34	88	39	0	0
Stroški storitev	418.112	425.540	98	44	44
Stroški transportnih storitev	-	77	-	-	-
Stroški storitev v zvezi z vzdrževanjem opredmetenih OS	73.569	79.244	93	8	18
Najemnine	48.000	62.213	77	5	11
Povračila stroškov zaposlencem v zvezi z delom	1.570	2.275	69	0	0
Stroški plačilnega prometa in bančnih storitev ter zavarovalne premije	168.320	131.378	128	18	40
Stroški intelektualnih in osebnih storitev	23.977	35.451	68	3	6
Stroški sejmov, reklame in reprezentance	519	407	128	0	0
Str. stor. fiz. oseb, ki ne oprav. dej., skupaj z daj., ki bremenijo podj.	15.239	24.248	63	2	4
Stroški drugih storitev	86.918	90.247	96	9	21
Amortizacija	90.701	152.576	59	10	10
Amortizacija neopredmetenih sredstev	31.078	91.317	34	3	34
Amortizacija opreme in nadomestnih delov	59.623	61.258	97	6	66
Rezervacije	842	0	-	0	0
Rezervacije za pokrivanje drugih obveznosti iz preteklega poslovanja	842	-	-	0	100
Stroški dela	425.397	483.419	88	45	45
Plače zaposlenih	326.173	351.515	93	34	77
Regres za letni dopust, bonitete, povračila in drugi prejemki zaposlencev	46.715	73.865	63	5	11
Delodaj. prisp. od plač, nadom. plač, bonitet, povračil in drugih prej. zap.	52.509	58.040	90	6	12
Drugi stroški	124	12.110	1	0	0
Dajatve, ki niso odvisne od stroškov dela ali drugih vrst stroškov	124	2.972	4	0	100
Štipendije dijakom in študentom	-	9.000	-	-	-
Ostali stroški	-	137	-	-	-
Skupaj stroški:	949.787	1.090.854	87	100	100

*Vir: Revizijska dokumentacija izbranega podjetja (interno gradivo), 2015.*

Notranji revizor je pri analitičnem pregledu stroškov ugotovil, da so za 23 % nižji stroški najemnin, pri računovodkinji je pridobil pojasnilo, da se je zmanjšala najemnina za poslovne prostore, ker so zmanjšali obseg najete kvadrature. Stroški plačilnega prometa in bančnih storitev ter zavarovalnih premij so se povišali za 28 %, vsebinsko se stroški nanašajo na plačane borzne provizije, nadomestila za uporabo, notranji revizor ni pridobil

dodatnih pojasnil. Stroški intelektualnih in osebnih storitev so nižji za 32 %, ker se je v letu 2015 zaključil sodni spor in posledično so nižji stroški odvetnikov. Stroški storitev fizičnih oseb, ki ne opravljajo dejavnosti, skupaj z dajatvami, ki bremenijo podjetje, so se zmanjšali za 37 %, ker so v letu 2015 imeli manj sej upravnega odbora in so posledično nižji stroški sejin. Amortizacija je nižja glede na enako obdobje preteklega leta za 41 %, v nadaljevanju naloge pa je prikazan analitični pregled stroškov amortizacije. Stroški dela so nižji za 12 %, kar je posledica zmanjšanja števila zaposlenih, ena zaposlena je v letu 2015 na porodniškem dopustu in en zaposleni je dal odpoved (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

Zunanji revizor je na podlagi opravljenega analitičnega pregleda notranjega revizorja za postavko stroškov v strategiji revizije dopolnil z naslednjimi zahtevami (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

- preveriti novo sklenjeno najemno pogodbo za poslovne prostore in
- testiranje stroškov plačilnega prometa ter bančnih storitev in zavarovalnih premij.

Notranji revizor je na podlagi opravljenega analitičnega pregleda stroškov za obdobje januar - september ugotovil manjša odstopanja, s katerimi je seznanil zunanjega revizorja, ki je v postopku predhodne revizije dopolnil strategijo revizije. Zadnji dan predhodne revizije je pripravljene delovne listine, skupaj z vsemi pridobljenimi prilogami, posredoval zunanjemu revizorju, ki je te pregledal in se prepričal, da so bili pridobljeni zadostni ter ustrezni revizijski dokazi (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

#### **3.6.4 Analitičen pregled stroškov amortizacije**

Zunanji revizor je notranjemu revizorju podal ustna navodila, kako naj naredi postopek analitičnega pregleda amortizacije za obdobje januar - september 2015 z enakim obdobjem preteklega leta, na kakšen način in kje naj opravljeno delo dokumentira ter rok za pregled. V predhodni reviziji je bila naloga notranjega revizorja, da naredi naslednje revizijske postopke (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

- pridobi izpis bruto bilance na ravni šestmestnih kontov;
- izpolni tabelo analitičnega pregleda amortizacije;
- primerja analitično oceno z dejansko obračunano amortizacijo;
- pridobi izpolnjeno tabelo analitičnega pregleda za enako obdobje preteklega leta od zunanjega revizorja;
- postopek pregleda dokumentira v delovnem papirju;
- izdelava končne ugotovitve o opravljenem pregledu in z njimi seznaniti zunanjega revizorja.

Notranji revizor je na podlagi bruto bilance izpolnil tabelo analitičnega pregleda amortizacije za obdobje januar - september 2015, primerjalne podatke je pridobil od zunanjega revizorja. V Tabeli 10 je razviden analitični pregled amortizacije.

Notranji revizor je na podlagi analitičnega postopka pregleda amortizacije ugotovil, da razlika med ocenjeno in dejansko obračunano amortizacijo v vrednosti 4.363 EUR. Ugotovljena razlika je nad zneskom materialnosti. Po opravljenem pregledu je na razliko opozoril zunanjega revizorja, ki je popravil revizijsko strategijo in za zaključno revizijo predvidel višji test amortizacije in preveritev, ali se je spremenila amortizacijska stopnja (Revizijska dokumentacija, 2015).

*Tabela 10: Analitični pregled stroškov amortizacije januar - september 2015*

<b>Nabavna vrednost (v EUR)</b>	<b>Oprema (v EUR)</b>	<b>Neopredmetena sredstva (v EUR)</b>	
Stanje 1. 1. 2014	1.023.436	371.977	
Stanje 31. 12. 2014	576.168	368.649	
Povprečna nabavna vrednost 2014	799.802	370.313	
Amortizacija 2014	84.013	115.349	
Povprečna amortizacijska stopnja	11 %	31 %	
Stanje 1. 1. 2015	576.168	368.649	
Stanje 30. 9. 2015	559.182	333.603	
Povprečna nabavna vrednost 2015	425.756	263.345	
Konto	Konto 432	Konto 430	Total ocena
Ocena amortizacije	33.542	61.522	95.064
		Amortizacija Konto 43	90.701
		Razlika med oceno in dejansko vrednostjo	- 4.363

*Vir: Revizijska dokumentacija izbranega podjetja (interno gradivo), 2015.*

### **3.6.5 Uskladitev REK-1 za avgustovske plače z bruto bilanco in rekapitulacijo**

Zunanji revizor je notranjemu revizorju podal ustna navodila o tem, kako naj naredi postopek uskladitve stanja obveznosti do zaposlenih in države po obrazcu REK-1 z bruto bilanco in rekapitulacijo za avgustovske plače, na kakšen način in kje naj opravljeno delo dokumentira ter rok za pregled (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

V predhodni reviziji je bila naloga notranjega revizorja, da naredi naslednje (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

- pridobi izpis REK-1 za avgustovske plače;
- pridobi izpis rekapitulacije za avgustovske plače;
- naredi uskladitev REK-1 in bruto bilance na dan 30. 9. 2015;

- naredi uskladitev REK-1 in rekapitulacije za avgustovske plače;
- postopek pregleda dokumentira v delovni listini;
- izdelava končne ugotovitve o opravljenem pregledu in z njimi seznanjeni zunanji revizorja.

Notranji revizor je pridobil navedeno dokumentacijo in naredil ustrezne uskladitve. V Tabeli 11 je prikazana uskladitev stanja obveznosti do zaposlenih in države ter bruto bilanco. Pri uskladitvi prometov notranji revizor ni ugotovil razlik.

*Tabela 11: Uskladitev REK-1 in bruto bilance na dan 30. 9. 2015*

Kto	Vsebina	30. 9. 2015 (v EUR)	REK-1 (v EUR)	Razlika
	Kratkoročne obveznosti do zaposlencev			
251	Obveznosti za plače in nadomestila	22.522	22.522	0
253	Obveznosti za prispevke iz kosmatih plač	8.022	8.022	0
2540	Obveznosti za davke iz kosmatih plač	5.754	5.754	0
	Skupaj:	36.298	36.298	0
	Obveznosti do državnih in drugih inštitucij			
2620	Obveznosti za prispevke izplačevalca	5.843	5.843	0
	Skupaj:	5.843	5.843	0

*Vir: Revizijska dokumentacija izbranega podjetja (interno gradivo), 2015.*

V Tabeli 12 je narejena uskladitev REK-1 in rekapitulacije za avgustovsko plačo. Pri uskladitvi prometov notranji revizor ni ugotovil razlik.

*Tabela 12: Uskladitev REK-1 in rekapitulacije na dan 30. 9. 2015*

Vsebina	REK-1 (v EUR)	Rekapitulacija (v EUR)	Razlika
1. Plača in nadomestilo plače			
Neto izplačilo	22.522	22.522	0
4. Davčni odtegljaj			
Glavni delodajalec	5.754	5.754	0
5. Prispevki za socialno varnost delojemalcev	8.022	8.022	0
6. Prispevki delodajalcev za socialno varnost	5.843	5.843	0

*Vir: Revizijska dokumentacija izbranega podjetja (interno gradivo), 2015.*

Notranji revizor pri uskladitvi REK-1, bruto bilance in rekapitulacije ni ugotovil nepravilnosti. Zadnji dan predhodne revizije je pripravljene delovne listine, skupaj z vsemi pridobljenimi prilogami, posredoval zunanjemu revizorju, ki je te pregledal in se prepričal, da so bili pridobljeni zadostni ter ustrezni revizijski dokazi (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

### **3.6.6 Pregled dela zunanjega revizorja po predhodni reviziji in dokumentacija**

Zunanji revizor je ob razdelitvi dela notranjemu revizorju podal navodilo, do kdaj mora biti delo opravljeno in na kakšen način dokumentirano. Notranjemu revizorju je izročil revizijsko metodologijo za sekcije, ki so mu bile dodeljene in delovne listine preteklega leta. Zadnji dan predhodne revizije je notranji revizor izročil vso dokumentacijo zunanjemu revizorju, ki jo je pregledal in se prepričal, da so bili zbrani ustrezni ter zadostni revizijski dokazi. Na vsako delovno listino posebej je označil kratice svojega imena in priimka ter datum pregleda (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

### **3.6.7 Sodelovanje notranjega revizorja pri zaključni reviziji**

Zunanji revizor se je na podlagi opravljenih postopkov v predhodni reviziji, pregleda dela in ocene tveganj odločil, da bo notranji revizor sodeloval v zaključni reviziji na dveh področjih, in sicer bo uskladil stanje obveznosti do zaposlencev ter države po REK-1 in bruto bilanci ter naredil test amortizacije za leto 2015 (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

Zunanji revizor je notranjemu revizorju podal ustna navodila o tem, kako naj naredi test amortizacije za leto 2015, na kakšen način in kje naj opravljeno delo dokumentira ter rok za pregled, z uskladitvijo stanj je že seznanjen, saj je postopek izvedel v predhodni reviziji. V zaključni reviziji je bila naloga notranjega revizorja, da naredi naslednje (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015):

- pridobi obračun amortizacije za leto 2015;
- pridobi seznam uporabljenih amortizacijskih stopenj za leto 2015;
- pridobi izpis REK-1 za decembrske plače;
- naredi uskladitev REK-1 in bruto bilance na dan 31. 12. 2015;
- postopek pregleda dokumentira v delovni listini;
- izdela končne ugotovitve o opravljenem pregledu in z njimi seznanj zunanjega revizorja.

Notranji revizor je pridobil REK-1 za plače in naredil ustrezno uskladitev. V Tabeli 13 je narejena uskladitev stanja obveznosti do zaposlenih in države ter bruto bilanco. Pri uskladitvi prometov notranji revizor ni ugotovil razlik.

*Tabela 13: Uskladitev REK-1 in bruto bilance na dan 31. 12. 2015*

Konto	Vsebina	31. 12. 2015 (v EUR)	REK-1 (v EUR)	Razlika (v EUR)
	Kratkoročne obveznosti do zaposlencev			
251	Obveznosti za plače in nadomestila	22.603	22.603	0
253	Obveznosti za prispevke iz kosmatih plač	7.992	7.992	0
2540	Obveznosti za davke iz kosmatih plač	5.566	5.566	0
	Skupaj:	36.161	36.161	0
	Obveznosti do državnih in drugih institucij			
2620	Obveznosti za prispevke izplačevalca	5.820	5.820	0
	Skupaj:	5.820	5.820	0

*Vir: Revizijska dokumentacija izbranega podjetja (interno gradivo), 2015.*

Notranji revizor je za test amortizacije najprej pridobil obračun amortizacije v elektronski obliki, zunanji revizor mu je pomagal uskladiti obračun z bruto bilanco, razložil mu je še pomen izvedbene pomembnosti in strategije revizije. V strategiji revizije je bilo navedeno, da je zahtevani test za amortizacijo 40 %. Notranji revizor je na podlagi izpisa naredil test amortizacije, kot je razviden iz Tabele 14.

*Tabela 14: Test amortizacije za leto 2015*

Inventarna številka	Amortizacijska osnova (v EUR)	Amortizacijska stopnja (v %)	Amortizacija (v EUR)
00422	256.554	5,00	12.828
00767	6.026	20,00	1.205
00832	8.788	20,00	1.758
00961	7.013	20,00	1.403
00998	9.498	20,00	1.900
0999	17.111	20,00	3.422
1001	9.151	50,00	3.432
1002	4.351	50,00	1.632
01017	17.890	20,00	3.578
01021	10.697	20,00	2.139
01022	9.682	20,00	1.936
01064	14.768	20,00	2.954
01068	12.873	20,00	2.575
Skupaj test amortizacije:			40.760
Skupaj vse amortizacije:			101.095
Odstotek pregleda:			40

*Vir: Revizijska dokumentacija izbranega podjetja (interno gradivo), 2015.*

Pri testu amortizacije za leto 2015 notranji revizor ni ugotovil nepravilnosti. Notranji revizor je z delom zaključil prej kot je bilo predvideno s strani zunanjega revizorja. Ko je

delo opravil, je delovno dokumentacijo predal zunanjemu revizorju, ki jo je pregledal in se prepričal, da so bili zbrani ustrezni ter zadostni revizijski dokazi. Na vsako delovno listino posebej je označil kratice svojega imena in priimka ter datum pregleda (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

### **3.6.8 Zaključni postopki zunanjega revizorja**

Odgovornost zunanjega revizorja se ne zmanjša z uporabo zunanjih sodelavcev, kamor lahko uvrščamo tudi notranjega revizorja. Zunanji revizor je pred sprejetjem odločitve o uporabi neposrednega dela notranjega revizorja presodil, da je notranji revizor ustrezno neodvisen in nepristranski ter dovolj usposobljen in uporablja sistematičen pristop. Na podlagi preveritve teh dejavnikov se je odločil, da bo pri reviziji računovodskih izkazov uporabil delo notranjega revizorja.

Naslednji korak je bil sestanek z izvršnima direktorjema in seznanitev z obsegom dela. Izvršna direktorja sta dala ustrezno pisno soglasje, da lahko notranji revizor izvaja navodila zunanjega revizorja in da ga podjetje pri tem ne bo omejevalo. Od notranjega revizorja pa je pridobil pisno soglasje glede varovanja zaupnosti in neodvisnosti ter nepristranskosti. Dogovorili so se le o maksimalnem času, ki ga notranji revizor lahko porabi pri reviziji računovodskih izkazov (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

V MSR 230 (2009c, str. 13) je navedeno, da revizor pregleda pripravljeno delovno dokumentacijo in zahteva, da se zabeleži, kdo je pregledal, kdaj ter katero revizijsko delo je bilo pregledano.

Zunanji revizor je po opravljeni predhodni in zaključni reviziji pregledal delovne listine notranjega revizorja, skupaj z vsemi prilogami, na vsako delovno listino je napisal svoji začetnici imena in priimka ter datum pregleda. Delovne listine je pregledoval pooblaščen revizor. Revizijska metodologija ima v glavi dokumenta na levi strani oznako začetnic zaposlenega, ki je delo opravil, in datum zaključka dela, na desni strani pa je zabeleženo, kdo je delo pregledal ter kdaj. Zunanji revizor je pred izdajo revizijskega mnenja pregledal vso delovno dokumentacijo članov revizijske ekipe (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).

Za delitev nalog se je zunanji revizor odločil potem, ko je opravil pogovor z notranjim revizorjem in pregledal njegova poročila o poslovanju družbe. Z nalogami, ki so bile dodeljene notranjemu revizorju, se je ta že srečal, razlika je le v načinu dokumentiranja opravljenih postopkov (Revizijska dokumentacija izbranega podjetja, 2015).



### **3.7 Povzetek sodelovanja zunanjega in notranjega revizorja**

Po opravljeni reviziji je zunanji revizor preveril, ali so bili z neposrednim delom notranjega revizorja ustvarjeni prihranki pri času, vrsti ali zmanjšanem obsegu revizijskih postopkov in ali je zunanji revizor s strani notranjega revizorja pridobil dodatne informacije tako glede poslovanja kot tveganj. Glede porabljenega časa je zunanji revizor ugotovil, da je bil dosežen prihranek na porabljenem času revizijske ekipe, saj je delo, ki bi ga drugače opravili člani njegove revizijske ekipe, opravil notranji revizor in posledično je bila revizijska ekipa manj obremenjena ter se je lahko osredotočila na tvegana in kritična področja računovodskih izkazov ter letnega poročila. Vrsta in obseg revizijskih postopkov, ki so bili opravljeni v predhodni ter zaključni reviziji, se niso zmanjšali. Revizijska metodologija predvideva opravljene postopke in če jih ne bi opravil notranji revizor, bi jih opravili člani revizijske ekipe.

Največja korist, ki je nastala zaradi sodelovanja z notranjim revizorjem, je bil prihranek pri času. Zunanji revizor je načrtoval, da bo notranji revizor porabil skupaj največ 20 revizorskih ur, glede na poročanje notranjega revizorja pa je ta porabil 16 revizorskih ur. Zunanji revizor je notranjemu revizorju dodelil delo na ravni pripravnika. Revizijska družba uporablja pri izračunu stroškovnika projekta za pripravnika urno postavko v vrednosti 30 EUR. Zunanji revizor je predvideval, da bo znašal prihranek največ 600 EUR, dejansko pa je bil prihranek glede na porabljene ure 480 EUR. Revizijska družba pri sodelovanju z notranjim revizorjem ni ustvarila neposrednih stroškov.

Pri sodelovanju z notranjim revizorjem in uporabi njegovega dela se pojavijo še druge nefinančne prednosti. Predvsem se med njima vzpostavi močnejši in boljši odnos, zunanji revizor dobi nekatere informacije o poslovanju podjetja, novo nastali problemi in odprta vprašanja se rešujejo sprotno in nenazadnje v času revizije računovodskih izkazov je revizijska ekipa manj obremenjena s postopki, ki jih lahko opravi tudi zunanji sodelavec ter se posveti bolj pomembnim in tveganim revizijskim področjem, kar pa je dodana vrednost tako za odgovornega revizorja za posel kot tudi za podjetje.

### **SKLEP**

Zunanjemu revizorju MSR 610 dovoljuje, da v kolikor ni z zakonom prepovedano pri reviziji računovodskih izkazov lahko uporabi delo notranjih revizorjev pri pridobivanju revizijskih dokazov ali neposredno uporabi njihovo delo. Če ima podjetje vzpostavljeno notranjo revizijo in bi zunanji revizor uporabil njihovo delo, potem mora pred sprejemom odločitve o vrsti ter obsegu dela, ki ga bo dodelil notranjim revizorjem, opraviti strokovno presojo in ovrednotiti, ali so notranji revizorji neodvisni ter nepristranski, ustrezno usposobljeni in uporabljajo sistematičen pristop.

Notranji revizorji potrdijo neodvisnost, če poročajo neposredno upravnemu odboru, ne revidirajo svojega dela in nihče ne omejuje obsega ter vsebine njihovega dela. Nepristranskost zagotovijo v primeru, če pri svojem delu ne zasledujejo lastnih interesov ali interesov drugih. Pri presoji o usposobljenosti in strokovnosti notranjih revizorjev zunanji revizor preveri izobrazbo, morebitne pridobljene nazive in licence s strani strokovnih inštitucij ter tekoče izobraževanje in poznavanje računovodskih ter revizijskih standardov, pravil pri računovodskem poročanju in znanje z gospodarskega področja. Pri presoji sistematičnosti pa zunanji revizor preverja, ali ima notranje revidiranje uvedene ustrezne in dokumentirane postopke ali navodila za področja, kot so ocenjevanje tveganj, delovni programi, dokumentacija in poročanje, ter ali ima notranje revidiranje določene primerne usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti. Pri presoji mora zunanji revizor podrobno dokumentirati vse ocene, odločitve in razloge za sprejete odločitve.

Po opravljeni presoji dejavnikov uporabe dela notranjih revizorjev se zunanji revizor odloči o vsebini in času, ki ga bo dodelil notranjim revizorjem. Zunanji revizor bo uporabil manj dela notranjih revizorjev in več svojega dela v primerih, ko je treba pri reviziji vključiti lastno presojo tako v samem procesu revizije kot tudi pri sprejemu sklepa in vrednotenju revizijskih dokazov, ko je pri bilančni postavki visoko ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe na ravni uradnih trditev in ko je notranji revizor manj usposobljen ter nepristranski.

Za uspešno in učinkovito sodelovanje notranjega revizorja mora zunanji revizor njegovo delo sproti usmerjati, nadzorovati ter pregledovati. Odgovornost zunanjega revizorja se ne zmanjša z uporabo zunanjih strokovnjakov in zato mora pred izdajo mnenja preveriti revizijsko dokumentacijo ter zbrane revizijske dokaze. Zunanji revizor mora preveriti, ali je notranji revizor pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze, na podlagi katerih je sprejel končne sklepe. Iz revizijske dokumentacije mora biti razvidno, kdo, kdaj in v kakšnem obsegu je preveril delo notranjega revizorja.

V drugem delu magistrske naloge smo na analizi primera borznoposredniškega podjetja prikazali revizorjevo presojo možnosti uporabe notranjega revizorja pri reviziji računovodskih izkazov. Obravnavali smo posamezne korake, ki jih je opravil zunanji revizor pri presoji, ali bo pri reviziji uporabil neposredno delo zunanjega revizorja, kot to omogoča prenovljeni MSR 610. Zunanji revizor je ustrezno najprej opravil postopke presoje o tem, ali je notranji revizor neodvisen, nepristranski, ustrezno strokovno usposobljen in uporablja sistematičen pristop. Revizijska metodologija predvideva določene postopke, ki morajo biti opravljeni, pri določenih odločitvah pa se zunanji revizor odloči sam. Vse sprejete subjektivne odločitve je dokumentiral in utemeljil svojo strokovno presojo.

Zunanji revizor je notranjemu revizorju posredoval revizijsko metodologijo v delu, ki se nanaša na njegovo delo in revizijsko dokumentacijo preteklega leta. Podal mu je natančna

navodila tako glede dela, kaj se od njega pričakuje, na kakšen način naj opravljeno delo dokumentira, kakšne revizijske dokaze mora pridobiti, pa tudi, da ga mora sproti seznanjati z vsemi dvomi, nejasnosti in napakami. Zunanji revizor je pri reviziji računovodskih izkazov sproti nadziral delo notranjega revizorja in preverjal izpolnjevanje revizijske metodologije. Ob koncu opravljenega pregleda je zunanji revizor pregledal vso revizijsko dokumentacijo in revizijske dokaze ter preveril, ali so bili postopki ustrezno izvedeni, zbrani ustrezni in zadostni revizijski dokazi, ki podpirajo sprejete revizijske sklepe. Vso dokumentacijo, ki jo je pregledal, je tudi ustrezno označil, da je bila preverjena.

Zunanji revizor se je pri reviziji računovodskih izkazov prvič oprl na neposredno delo notranjega revizorja. Z notranjim revizorjem je že sodeloval v preteklih revizijah, vendar v preteklosti ni neposredno uporabil njegovega dela. Največja težava, s katero se je srečal zunanji revizor, je dokumentiranje lastne strokovne presoje. Zunanji revizor je sprejel nekatere odločitve na podlagi notranjega občutka ali se odločil za postopke, ki bi jih nekdo drug izvedel drugače. Po pregledu zaključene revizijske dokumentacije in pred izdajo revizijskega mnenja je bil v negotovosti, ali je pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze ter ali se lahko opre na neposredno delo notranjega revizorja.

Po ponovnem pregledu vseh pridobljenih revizijskih dokazov se je prepričal, da so ti zadostni in ustrezajo sprejetim sklepom. Pri opravljenih presojah pa je posebno pozornost namenil temu, ali je vse ustrezno in dovolj podrobno dokumentirano, da bi nekdo, ki ni bil vpleten v revizijo računovodskih izkazov borznoposredniške družbe, prišel do enakih spoznanj ter odločitev, kot jih je sprejel sam. Na koncu je zunanji revizor sprejel sklep, da se lahko opre na neposredno delo notranjega revizorja pri reviziji računovodskih izkazov.

## LITERATURA IN VIRI

1. Association of Chartered Certified Accountants. (b.l.). Can internal auditors be used to provide direct assistance to the external auditor for purposes of audit. Najdeno 2. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://www.accaglobal.com/my/en/student/exam-support-resources/fundamentals-exams-study-resources/f8/technical-articles/internal-auditors.html#>
2. Arens, A. A., & Loebbecke, J. K. (1994). *Auditing: an integrated approach*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall.
3. Atanasiu, P., Cristina, B., & Florin, B. (2008). The Relationship Between Internal And External Audit. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 10.
4. *Borzno posredovanje*. Najdeno 4. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://evem.gov.si/info/dejavnosti/dejavnost/14177/prikaziDejavnost/>
5. *Borznoposredniške družbe*. Najdeno 4. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://vlagatelj.atvp.si/Default.aspx?id=16>
6. Bou-Raad, G. (2000). Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182–186.
7. Brinkley, M. (2015). How to find independence. *Internal Auditor*, 72(6), 63–67.
8. Chartered Institute of Internal Auditors. (2015). Internal audit's relationship with external audit. Najdeno 4. aprila 2016 na spletnem naslovu <https://iia.org.uk/media/1042664/internal-audit-relationship-with-external-audit-march-2015.pdf>
9. Chorafas, D. N. (2001). *Implementing and auditing the internal control system*. New York: Palgrave.
10. Colbert, J. L. (2002). Corporate governance: communications from internal and external auditors. *Managerial Auditing Journal*, 17(3), 147–152.
11. Engle, T. J. (1999). Managing External Auditor Relationships. *Internal Auditor*, 56(4), 65.
12. European Confederation of Institutes of Internal Auditing. (b.l.). Improving cooperation between internal and external audit. Najdeno 2. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2013/11/ECIIA-Internal-vs-External-Audit-WEB.pdf>
13. Glaser, K. (1993). *Auditing* (2<sup>th</sup> ed.). Oxford: Made Simple series.
14. Hasnah, H., Andrew, C., Rozaldy, R., & Ishak, I. (2004). The reliance of external auditors on internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 19(9), 1148.
15. Hermanson, R. H., Loeb, S., & Strawser, R. (1983). *Auditing Theory and Practice*. Homewood, Illinois.
16. Hermanson, R. H., Strawser J. R., & Strawser R. H. (1993). *Auditing theory and Practise*. Boston.
17. The Institute of Internal Auditors. (2012). *Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju*. Altmonte Springs: The Institute od Internal Auditors.

18. The Institute of Internal Auditors. (2015). Fostering Effective Working Relationships Among External Audit, Internal Audit, and the Audit Committee. Najdeno 4. aprila 2016 na spletnem naslovu <https://na.theiia.org/special-promotion/PublicDocuments/CAQ-Intersecting-Roles-Report.pdf>
19. Podjetje X. (2012). *Sistem notranjih kontrol* (interno gradivo). Ljubljana: Podjetje X.
20. Podjetje X. (2015). *Letno poročilo Podjetja X*. Ljubljana: Podjetje X.
21. Jenny, S., & Nava, S. (2010). Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 328.
22. Kavčič, S. (2000). *Pomen revizije za odličnost delovanja organizacij*. 12. forum odličnosti in mojstrstva Otočec 2000: Kako do odličnosti 24 ur na dan. Zveza ekonomistov Slovenije, Ministrstvo za znanost in tehnologijo in Gospodarska zbornica Slovenije, Otočec, str. 150–121.
23. Koletnik, F. (1999). *Soodvisnost in različnost notranje in zunanje revizije*. Zbornik referatov 5. letna konferenca revizorjev. Slovenski inštitut za revizijo, Portorož, str. 31–43.
24. Koletnik, F. (2005). *Revidiranje*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
25. Koletnik, F. (2007). *Notranje revidiranje* (1. izdaja) (Strokovna zbirka Slovenskega inštituta za revizijo, 6. zvezek). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
26. Koletnik, F. (2008). *Zunanje revidiranje*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
27. Lemon, W. M., & Tatum, K. W. (2003). *Internal auditing's systematic, disciplined process*. Altmonte Springs: The Institute of Internal Auditors.
28. Ljubljanska borza (2015). Statistike ljubljanske borze leto 2015. Ljubljana: Ljubljanska borza.
29. Mckinley, J. W. (2013). Documenting independence and objectivity. *Internal Auditor*, 70(6), 17–19.
30. Menard, V., Mahnič, M., Dobnik, D., & Nemeč, A. (1994). *Revidiranje notranjih kontrol podjetja*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Slovenski inštitut za revizijo.
31. Mikuž, J. (1997). Vključenost in delovanje notranje revizije. *Revizor*, Ljubljana, 7–8, 7–33.
32. Nemeč, A. (1998). Sodelovanje notranjih in zunanjih revizorjev. *Revizor*, Ljubljana, 2, 35–49.
33. Odar, M. (2014). *Pravila revidiranja – opredelitev revidiranja, Direktiva 2006/43/ES, pravne podlage revidiranja v Sloveniji – Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščen revizor*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
34. Odbor za mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake. (2012). *Kodeks etike za računovodske strokovnjake*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
35. Paino, H., Razali, F. M., & Jabar, F. A. (2015). The Influence of External Auditor's Working Style, Communication Barriers and Enterprise Risk Management toward Reliance on Internal Auditor's Work. *Procedia Economics And Finance*, 28(7), 151–155.

36. Pergar Guzaj, P. (2015, 30. november). Razlike med notranjo in zunanjo revizijo. *Finance*. Najdeno 15. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://www.finance.si/8838904/Razlike-med-notranjo-in-zunanjo-revizijo?metered=yes&sid=237952571>
37. Perner, V. (2000). Vloga zunanjega revizorja pri krepitvi pomena notranjerevizijske službe v gospodarskih družbah. *Revizor*, 2, 38–47.
38. Piper, A. (2016). A matter of trust. *Internal Auditor*, 73(2), 26–31.
39. Podgorelec, P., & Kolar, I. (2013). Pomen in načini direktnega sodelovanja med nadzornim svetom oz. njegovo revizijsko komisijo in notranjim revizorjem. *LeXonomica – Revija za pravo in ekonomijo*, 5 (2), 141–162.
40. Reinstein, A., Lander, G., & Gavin, T. (1994). The External Auditor's Consideration of the Internal Audit Function. *Managerial Auditing Journal*, 9(7), 29–36.
41. Revizijska družba. (2015). *Metodologija revizijske družbe* (interno gradivo). Ljubljana: Revizijska družba.
42. Revizijska družba. (2015). *Revizijska dokumentacija izbranega podjetja* (interno gradivo). Ljubljana: Revizijska družba.
43. Richards, D. A. (2003). Toward a common goal: following recent U.S. legislation, internal and external auditors are moving in the direction of a closer working relationship. Several factors go into determining just how close this relationship should be. *Internal Auditor*, (2), 32.
44. Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2005). *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*. Altamonte Springs: Institute of Internal Auditors.
45. Sklep o pogojih za opravljanje investicijskih in drugih storitev za borznoposredniške družbe. (2008). *Uradni list RS*, št. 106/2007, 5/2008, 18. 1. 2008.
46. Slovenski inštitut za revizijo. (2009a). *MSR 200 – Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
47. Slovenski inštitut za revizijo. (2009b). *MSR 210 – Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
48. Slovenski inštitut za revizijo. (2009c). *MSR 230 – Revizijska dokumentacija*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
49. Slovenski inštitut za revizijo. (2009d). *MSR 320 – Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
50. Slovenski inštitut za revizijo. (2009e). *MSR 450 – Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
51. Slovenski inštitut za revizijo. (2009f). *MSR 700 – Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
52. Slovenski inštitut za revizijo. (2011). *Kodeks poklicne etike notranjega revizorja*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.

53. Slovenski inštitut za revizijo. (2013a). *MSR 315 – Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
54. Slovenski inštitut za revizijo. (2013b). *Sirius*, 1, 151–155.
55. Slovenski inštitut za revizijo. (2013c). *Sirius*, 2, 115–124.
56. Slovenski inštitut za revizijo. (2014a). *MSR 610 – Uporaba dela notranjih revizorjev*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
57. Slovenski inštitut za revizijo. (2014b). *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
58. Slovenski inštitut za revizijo. (2014c). *Sirius*, 6, 121–123.
59. Spremič, I. (1997). Notranja revizija. *Revizor*, Ljubljana, 8, 7–22.
60. Taylor D. H., & Glezen G. W. (1996). *Revidiranje: Zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
61. Turk, I., & Cvetković, M. (1994). *Notranje revidiranje poslovanja*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994.
62. Turk, I. (1998). Notranje revidiranje, notranja revizija in notranjerevizijska služba. *Revizor*, Ljubljana, 9, 7–13.
63. Turpen, R., & Dyer, H. (2015). Working with external auditors: a successful relationship between internal and external auditors depends on collaboration and open communication to achieve the shared goal of effective audit service. *Internal Auditor*, (1). 17.
64. Tysiac, K. (2013). Shooting straight: how internal auditors can be strategic and collaborative - while maintaining independence and objectivity. *Journal of Accountancy*, (6), 28.
65. Tysiac, K. (2015, 10. Marec). Forging cooperation between internal audit, external audit, audit committee. *Journal of accountancy*. Najdeno 3. Aprila 2016 na spletnem naslovu <http://www.journalofaccountancy.com/news/2015/mar/how-audit-and-audit-committees-can-work-together-201511930.html>
66. Wood, D. A. (2004). Increasing value through internal and external auditor coordination. *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*.
67. Zakon o revidiranju (ZRev-2). *Uradni list RS št. 65/2008, 63/2013-ZS-K*.