

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**POVEZANOST ZUNANJE IN NOTRANJE REVIZIJE V
JAVNIH PODJETJIH**

Ljubljana, oktober 2003

JANA KLEMENČIČ

IZJAVA

Študentka Jana Klemenčič izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Slavke Kavčič, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis

KAZALO

1. UVOD	1
2. JAVNO PODJETJE	2
2.1. POJEM JAVNEGA PODJETJA	2
2.2. RAZLOGI ZA USTANAVLJANJE JAVNIH PODJETIJ	2
2.3. CILJI JAVNEGA PODJETJA	4
2.4. USPEŠNOST JAVNEGA PODJETJA	5
2.5. JAVNA PODJETJA V SLOVENIJI	6
2.6. NADZOR V JAVNIH PODJETJIH	7
3. REVIZIJA V JAVNIH PODJETJIH	8
3.1. KOMERCIALNA REVIZIJA	11
3.1.1. SPLOŠNO O KOMERCIALNI REVIZIJI	11
3.1.2. CILJI KOMERCIALNE REVIZIJE	12
3.1.3. NALOGE IN NAMEN KOMERCIALNE REVIZIJE	12
3.1.4. POTEK IN POROČANJE KOMERCIALNE REVIZIJE	13
3.2. DRŽAVNA REVIZIJA	14
3.2.1. ZNAČILNOSTI UREDITVE ZUNANJEGA NADZIRANJA JAVNEGA SEKTORJA V DRŽAVAH ČLANICAH EVROPSKE UNIJE	15
3.2.2. VRI REPUBLIKE SLOVENIJE	16
3.2.3. ZAHTEVE EVROPSKE UNIJE DO ZUNANJE REVIZIJE, RAZVOJ REVIZIJSKIH STANDARDOV IN KREPITEV INŠTITUCIJE VRI	17
3.2.4. CILJI DRŽAVNE REVIZIJE.....	18
3.2.5. NALOGA IN NAMEN DRŽAVNE REVIZIJE.....	19
3.2.6. POTEK DRŽAVNE REVIZIJE	20
3.3. NOTRANJA REVIZIJA	22
3.3.1. SPLOŠNO O NOTRANJI REVIZIJI	22
3.3.2. RAZLOGI ZA ORGANIZIRANJE NOTRANJE REVIZIJE.....	24
3.3.3. CILJI NOTRANJE REVIZIJE.....	25
3.3.4. NALOGE IN NAMEN NOTRANJE REVIZIJE.....	26
3.3.5. POTEK IN POROČANJE NOTRANJE REVIZIJE	27
3.3.6. KORISTI IN PREDNOSTI NOTRANJE REVIZIJE	28
4. PRIMERJAVA IN POVEZANOST MED ZUNANJO IN NOTRANJO REVIZIJO	28
4.1. POVEZANOST MED ZUNANJO IN NOTRANJO REVIZIJO	28
4.2. PODOBNOSTI MED ZUNANJO IN NOTRANJO REVIZIJO	30
4.3. RAZLIKE MED ZUNANJO IN NOTRANJO REVIZIJO	30
4.4. PODROČJA SODELOVANJA	32
4.4.1. PODROČJA SODELOVANJA MED ZUNANJO IN NOTRANJO REVIZIJO	32
4.4.2. OBLIKE SODELOVANJA MED DRŽAVNO IN NOTRANJO REVIZIJO	33
4.5. USKLAJEVANJE DELA ZUNANJE (KOMERCIALNE IN DRŽAVNE) IN NOTRANJE REVIZIJE	34

4.6. POVEZANOST ZUNANJE IN NOTRANJE REVIZIJE V SLOVENSКИH JAVNIH PODJETJIH	38
4.7. KORISTI SODELOVANJA MED ZUNANJO IN NOTRANJO REVIZIJO	40
5. SKLEP	42
LITERATURA	43
VIRI	44

1. UVOD

Javna podjetja imajo pomembno vlogo v vseh državah, saj zagotavljajo proizvode in storitve, ki jih ni mogoče opravljati na tržni način ali pa jih ni mogoče opravljati v zadovoljivi količini in kakovosti, pomenijo pa pogoj za nemoteno delovanje drugih podjetij in za življenje ljudi ter predstavljajo korist za celotno družbo. Država zato dostikrat sama ustanovi javna podjetja, ali pa ima večinski delež, podpira javna podjetja, jim pomaga s finančnimi sredstvi iz proračuna, z namenom, da se zadovoljijo javne potrebe.

Prav zaradi tega je za javna podjetja poleg komercialne revizije računovodskih izkazov, ki zagotavlja realno in objektivno prikazovanje ekonomskega položaja, pomembna tudi državna revizija. To opravlja računsko sodišče, zanima pa ga predvsem namenska, racionalna in učinkovita uporaba proračunskih sredstev. Velik pomen ima tudi notranja revizija, ki omogoča sprotno odkrivanje napak in prevar, ter preverja, kako podjetje opravlja s sredstvi iz proračuna. Nekatera javna podjetja kljub pomembnosti nimajo notranje revizije, v določenih javnih podjetjih je organizirana znotraj podjetja in jo opravljajo notranji revizorji, ki so zaposleni v samem podjetju. Slovenski računovodski standardi pa dovoljujejo, da notranje revizijsko službo opravljajo tudi zunanji strokovno usposobljeni izvajalci. Tega se najpogosteje poslužujejo manjša javna podjetja, kjer ne bi bilo ekonomično ustanoviti lastne notranje revizijske službe, saj bi stroški notranje revizije lahko presegali koristi notranje revizije.

Pogosto se zgodi, da zunanji revizor revidira iste evidence, ki jih je notranji revizor že ocenil. Zato se notranji in zunanji revizorji ponavadi odločijo za medsebojno sodelovanje, ki pripomore k učinkovitejšemu delu tako notranjih kot zunanjih revizorjev.

Namen mojega dela je prikazati razmerje med notranjimi in zunanjimi revizorji ter opredeliti njihovo sodelovanje z oblikami medsebojnega sodelovanja, kar vpliva na občutno zmanjšanje obsega, vrst in časovnega okvira preizkušanja notranjih kontrol in preizkušanja podatkov v revidiranju zunanjega revizorja.

Pri svojem delu sem se opirala na literaturo, ki mi je bila na voljo, saj še nimam praktičnih izkušenj, ki bi jih pri pisanju lahko uporabila. Pri tem sem del vsebine posameznih avtorjev citirala, povzemala ali sintetizirala v neko celoto.

Diplomsko delo, ki je pred vami, je razdeljeno na pet poglavij.

Prvo poglavje je uvod.

V drugem poglavju sem opredelila pojem javnega podjetja, opredelila vzroke, ki narekujejo ustanavljanje le-teh, ter cilje, ki jih zasledujejo pri svojem poslovanju.

Tretje poglavje govori o revizijah, ki jih zasledimo v javnih podjetjih. To so komercialna, državna in zunanja revizija. Opisane in razložene so njihove bistvene značilnosti, njihov potek in namen.

V četrtem poglavju sem prešla na poglobitno temo svojega dela, kjer obravnavam sodelovanje med notranjimi in zunanjimi revizorji. Razložila sem, na podlagi česa se zunanji revizorji odločijo, da se bodo oprli na spoznanja notranjih revizorjev, kakšne so oblike njihovega sodelovanja in koristi, ki jih imajo zaradi medsebojnega sodelovanja.

V tem poglavju sem tudi vključila lastne ugotovitve, v kolikšni meri prihaja do sodelovanja notranje in zunanje revizije v slovenskih javnih podjetjih, v obliki povzetka intervjuja.

Sklepne misli pa sem strnila v petem poglavju.

2. JAVNO PODJETJE

2.1. POJEM JAVNEGA PODJETJA

Država poizkuša posegati na področja gospodarsko pomembnih dejavnosti, ki so skupni interes države in posameznikov. Teh dejavnosti ni mogoče opravljati na tržni način ali pa jih ni mogoče opravljati v zadovoljivi količini in kakovosti. Opredeljene so kot elementi družbenega standarda, pri čemer je pomembno njihovo trajno opravljanje, in naj bi bile dosegljive vsem, ne glede na njihov socialni in materialni položaj, saj pomenijo korist celotni družbi. Zato se država dostikrat odloči, da bo sama organizirala proizvodnjo z ustanovitvijo javnih gospodarskih služb, kamor spada tudi javno podjetje, in tako dosegla največji vpliv na ta sektor.

Za javno podjetje obstaja več različnih definicij, ki imajo naslednje skupne značilnosti (Kavčič, 1993, str. 107):

- javna podjetja zasledujejo pri svojem poslovanju ustvarjanje čim večjega dobička in splošnega blaginjskega učinka,
- njihov lastnik ali vsaj pretežni lastnik je država, saj je večinski delničar, država v celoti nadzira njihovo delovanje,
- imajo določeno stopnjo samostojnosti, ki je od podjetja do podjetja različna, odvisno od tega, za kakšno vrsto podjetja oziroma za kakšno panogo dejavnosti gre,
- so komercialno aktivna, kar odraža željo po maksimaciji dobička in minimizacijo stroškov ter maksimizacijo družbenih interesov.

Iz definicije izhajata dve temeljni značilnosti javnih podjetij. Prva je podjetniška, ki je enaka kot v zasebnih gospodarskih podjetjih. V tem smislu javna podjetja poslujejo kot poslovne enote, ki morajo skrbeti za uspešno in učinkovito poslovanje, kar prikazujejo z zaključnim računom in drugimi računovodskimi poročili.

Druga značilnost izhaja iz posebne vloge javne lastnine, zaradi katere mora podjetje delovati tako, da so zagotovljeni temeljni družbeni cilji in interesi. Ti pogosto niso skladni s cilji podjetja kot ekonomske enote, kar je tudi vzrok, da država usmerja delovanje javnih podjetij. Zato se morajo javna podjetja na eni strani prilagajati zahtevam trga, na drugi strani pa zahtevam države. Pogosto pride do prevlade družbenih prioritet nad podjetniškimi cilji. Pri zagotavljanju javnih dobrin je pridobivanje dobička podrejeno zadovoljevanju javnih potreb (Kavčič, 1993, str. 107-108).

2.2. RAZLOGI ZA USTANAVLJANJE JAVNIH PODJETIJ

Vzrokov za ustanovitev javnih podjetij je več. Lahko so politični, zgodovinski, gospodarski, družbeni in drugi. Država včasih želi neko podjetje ali dejavnost oživeti s podržavljanjem ali pa želi z ustanavljanjem javnih podjetij določeno dejavnost zaščititi pred tujim kapitalom (Kavčič, 1993, str. 109).

Iz vrste razlogov lahko izločimo štiri temeljne skupine (Rees, 1989, str. 9):

➤ **popravljanje tržnih pomanjkljivosti**

Tržne pomanjkljivosti se pojavljajo predvsem v monopolni in oligopolni tržni strukturi ali v sistemu družbene lastnine sredstev. V takih primerih je najboljša rešitev ustanovitev javnih podjetij, ki bi dopolnjevala ponudbo proizvodov in storitev.

Najbolj pomembna je razlaga obstoja javnih podjetij v primeru naravnega monopola, ki je značilen predvsem pri ponudbi t.i. javnih storitev (voda, plin, električna energija, železniški transport, PTT, ...). Te storitve povzročajo visoke stroške pri oblikovanju oskrbovalnega omrežja, zato bi bilo za državo kot celoto predrago imeti dve ali več konkurenčnih podjetij, ki bi gradila alternativna omrežja in tako omogočala potrošniku izbiro dobavitelja. Eno samo podjetje pa bi postavilo ceno nad mejne stroške in proizvodnja dobrin bi bila manjša od njene optimalne ravni. Torej je ustanavljanje javnih podjetij na področjih, kjer obstaja naravni monopol, način za omejevanje stroškovnih koristi enega samega proizvajalca. S tem pa je lahko tudi preprečena napačna alokacija, ki izhaja iz profitnega motiva monopolista.

Javna podjetja naj bi se ustanavljala tudi kot korektura »statične« vrste tržnih pomanjkljivosti (monopol, zunanji učinki, družbena lastnina sredstev). V gospodarstvu naj bi bil privatni trg kapitala za razvoj nezadosten ali pa so investitorji pri tem preveč kratkovidni ali nenaklonjeni tveganju. Tak privatni trg kapitala ni sposoben zagotoviti ustreznih finančnih sredstev za določene pomembne sektorje gospodarstva. Te sektorje bi bilo treba zato organizirati kot javna podjetja in vanje vlagati državni kapital, ki bi bil neke vrste dopolnitev nezadostnega zasebnega kapitala.

➤ **sprememba strukture javnih prihodkov oziroma njihovo povečanje**

Tu gre za vpliv na tista podjetja, ki bodisi zaradi monopolnega položaja bodisi zaradi dejavnosti, ki jo opravljajo, ali iz kakšnih drugih vzrokov pridobivajo posebno rento. V primeru javnega podjetja se renta namesto v žep zasebnih lastnikov steka v državno blagajno. Zaradi navedenega ustanavljanje javnih podjetij omogoča povečanje splošne blaginje družbe kot celote.

➤ **centralizirano planiranje**

Velikokrat se pričakuje in sklepa, da bo direktna državna kontrola ključnih panog v gospodarstvu olajšala dolgoročno ekonomsko planiranje v državah, kjer obstaja velik delež zasebne lastnine. Centralno planiranje predstavlja poskus usmerjanja tržnih sil z utemeljevanjem prioritet v razvoju določenih sektorjev gospodarstva.

Nadzor nad bazično industrijo (energetskimi panogami in jeklarsko industrijo), transportom in komunikacijami, od katerih so odločilno odvisne tudi ostale panoge, predstavlja zato običajen način za doseganje zastavljenih planskih ciljev vlade.

➤ **podružbljanje proizvodnje**

V javnih podjetjih je mnogo lažje upoštevati interes družbe kot celote kot v zasebnih podjetjih. Zato je bila nacionalizacija vedno ena izmed pomembnih prvin programa socialističnih strank v posameznih deželah. V nekaterih državah (Velika Britanija in Francija) je najpomembnejše prvine nacionalizacije izvedla vlada.

2.3. CILJI JAVNEGA PODJETJA

Da bi lahko ocenjevali uspešnost podjetja, je nujno, da si podjetje oziroma njegovi lastniki izberejo cilje, ki jih želijo s tem podjetjem doseči. Cilji privatnih podjetij so jasno določeni, to je maksimizacija dobička. Javna podjetja pa pri svojem poslovanju zasledujejo podjetniški cilj, to je dobiček, in družbene cilje, ki jih določi vlada, in so v skladu z razvojno strategijo države.

Vlade javnim podjetjem pogosto definirajo cilje v dokaj nejasni obliki, kot npr. »služiti interesu«, vendar pa lahko iz uradnih dokumentov sklepamo, da vlade z javnim interesom mislijo naslednje (Rees, 1989, str. 14):

➤ **ekonomska učinkovitost**

Ekonomska učinkovitost je mogoče razdeliti na dva dela:

→ učinkovitost vodenja in tehnološka učinkovitost

Neka metoda je tehnološko učinkovitejša od druge, če za dani nivo outputov zahteva vsaj en manjši input kot druge, oziroma če za isto raven inputov daje večji output. Podobno je neka skupina menedžerjev bolj učinkovita kot druga, če za izvajanje dane menedžerske naloge porabi manj virov kot druga skupina.

→ alokacijska učinkovitost

Cilj alokacijske ekonomske učinkovitosti je maksimalna družbena blaginja. Družba dosega maksimalno blaginjo tedaj, ko s spreminjanjem cen in spreminjanjem količine proizvodnje podjetij v panogi ni mogoče povečati učinkovitost, ne da bi se z izboljšanjem položaja ene družbene skupine ali posameznika hkrati ne bi poslabšal položaj druge družbene skupine ali posameznika. Takrat tudi družba doseže maksimalno alokacijsko učinkovitost oziroma Paretov optimum.

➤ **dobičkonosnost**

Presežek celotnega prihodka javnega podjetja nad stroški poslovanja definiramo kot dobiček. V privatnem sektorju ta ustreza vsoti, ki je na razpolago za delitev med delničarje in državo. Za javna podjetja je bruto dobiček primerna mera dobičkonosnosti. Za to sta dva razloga:

→ finančni razlog

Prispevek javnega podjetja v državno blagajno je v celoti odvisen od dobička. V javnem podjetju imajo za investiranje dva vira. Financirajo se iz lastnih sredstev, predvsem iz amortizacije, in s sredstvi iz proračuna, največ v obliki dotacij in kreditov. Država pa oblikuje in vzdržuje svoje sklade predvsem iz dobička javnih podjetij ter davkov in kreditov, ki jih uporablja pri doseganju svojih ciljev.

→ motivacijski razlog

Dobičkonosnost javnih podjetij je tudi dejavnik vzpostavljanja učinkovitosti vodenja in tehnološke učinkovitosti. Vsako podjetje si želi doseči maksimalen dobiček z minimalnimi stroški za dani output. Vendar je ta cilj pri javnih podjetjih drugotnega pomena. In, če dobičkonosnost ni pomembna oziroma je popolnoma podrejena zadovoljevanju javnih potreb, je motivacija za zniževanje stroškov zelo nizka ali pa je sploh ni. Torej je za učinkovitost poslovanja javnega podjetja potrebno uvesti dobičkonosnost podjetij kot eno od meril njihove uspešnosti.

➤ **vpliv na razdelitev bruto domačega proizvoda**

Vlada ima specifične cilje glede distribucije bruto domačega proizvoda med gospodinjstva. Ti cilji so izraženi v njeni politiki javnih izdatkov in v davčni politiki. Med pomembnimi načini distribucije so direktna izplačila nekaterim družbenim skupinam (starejšim, bolnikom,

nezaposlenim, otrokom ...) in zagotavljanje nekaterih izdelkov in storitev po subvencionalnih cenah, ki nekaterim družbenim skupinam zagotavljajo večjo potrošnjo, kot bi jo sicer lahko imele. Včasih so takšne storitve povsem brezplačne (kot na primer obvezno šolanje, uporaba cest, nekatere zdravstvene storitve), včasih pa so cene nižje od stroškov (zdravila na recepte, zobozdravstvo).

Vlada lahko uporabi javna podjetja kot instrument uresničevanja svoje politike na področju razdelitve bruto družbenega proizvoda, saj so lahko pri doseganju njenih ciljev cenejša in učinkovitejša, kot so drugi instrumenti državne politike.

➤ **makroekonomski učinki**

Država z makroekonomsko politiko poizkuša vplivati predvsem na zaposlenost, stopnjo inflacije, plačilno bilanco in rast družbenega proizvoda.

Javna podjetja so s svojo dejavnostjo lahko instrument te politike. Lahko vplivajo na investicije, zaposlovanje, politiko plač in cen. Ker javna podjetja proizvajajo temeljne surovine in storitve, gradijo osnovno infrastrukturo, lahko preko tega vplivajo na konkurenčno sposobnost gospodarstva. Lahko so direktno udeležena v uvozu in izvozu in s tem vplivajo na ravnotežje v plačilni bilanci.

Takšna kvalifikacija ciljev naj bi vnesla nekaj reda glede opredelitve ciljev javnih podjetij. Vendar pa so v različnih deželah in v različnih časih poudarki na različnih ciljih.

V nerazvitih državah se cilji javnih podjetij razlikujejo od ciljev razvitih kapitalističnih držav. Dežele v razvoju še posebej poudarjajo ustanavljanje javnih podjetij, saj so njihovi cilji:

- hitrejši razvoj domače industrije,
- izboljšanje življenjskega standarda ljudi,
- razvoj tehnološke in ekonomske neodvisnosti,
- povečanje zaposlenosti in
- boljše izkoriščanje lastnih naravnih danosti.

Javna podjetja obstajajo tudi v državah razvitega sveta, čeprav jih je po privatizaciji v 80-ih letih nekaj manj. Poglavitni cilji, ki jih te države skušajo uresničiti preko javnih podjetij, so (Kavčič, 1993, str. 109):

- preprečevanje monopolov,
- spodbujanje konkurence,
- založenost trga z javnimi dobrinami oziroma z dobrinami za nemoteno potekanje proizvodnje,
- pospeševanje ekonomskega razvoja skozi infrastrukturo,
- pospeševanje tehnoloških naložb,
- varovanje naravnega bogastva, produktivnega kapitala,
- zagotavljanje enakomernega razvoja,
- odpravljanje posledic v izbiri lokacije in tehnologije.

2.4. USPEŠNOST JAVNEGA PODJETJA

Javna podjetja so v primerjavi z zasebnimi podjetji veliko manj uspešna. Sredstva v okviru zasebnega sektorja se izkoriščajo veliko bolj gospodarno in učinkovito kot v javnem sektorju. Vzrok za to lahko pripišemo državi oziroma odnosu med njo in javnim podjetjem. Neuspešnost teh podjetij je lahko posledica nadzora, ki ga država opravlja nad cenami izdelkov teh podjetij. Če določi ceno nižje od zneska stroškov, je že vnaprej določeno, da bo

podjetje poslovalo z izgubo. Država tudi ščiti javna podjetja pred bankrotom, saj pokriva izgubo s sredstvi iz proračuna, ponavadi pa jih ščiti tudi pred konkurenco zasebnega sektorja. Javna podjetja imajo tudi razne carinske, davčne in podobne olajšave za zaščito svojih izdelkov. Zaradi te vrste gotovosti postanejo javna podjetja neinovativna in nezainteresirana za svoj prihodnji razvoj (Kersner-Škreb, 1992, str. 591).

Če uspešnost definiramo kot značilnost poslovanja, merjeno s stopnjo uresničitve ciljev in nalog, so javna podjetja lahko uspešna kljub temu, da imajo visoke stroške in izgube, če so ti vsebovani v ciljih, ki so jim bili postavljeni. Težave nastanejo, ker vlade javnim podjetjem pogosto definirajo cilje v dokaj nejasni obliki. Poleg tega so prisotni tudi različni interesi interesnih skupin, ki težijo k različnim ciljem. Kontrola in spremljanje poslovanja javnega podjetja pa sta tako šibka, da dovoljujeta interesnim skupinam uveljavljanje njihovih posebnih ciljev. Kar je tudi vir tendence k visokim stroškom in nizki učinkovitosti. Javna podjetja so neke vrste monopolisti in zato proizvajajo rento, ki jo je mogoče razdeliti uporabnikom njihovih proizvodov oziroma storitev, lahko si jo prisvoji država, menedžerji ali zaposleni, odvisno od moči posameznih interesnih skupin. Zato je za uspešno delovanje javnih podjetij treba vzpostaviti ustrezní kontrolni mehanizem, ki bo zagotovil, da se bodo družbeni cilji dosegli na najbolj učinkovit način (Kavčič, 93, str. 111-113).

2.5. JAVNA PODJETJA V SLOVENIJI

Celotna zakonska ureditev gospodarskega javnega sektorja je pri nas določena z Zakonom o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93, str. 1741-1750; Uradni list RS, št. 30/78, str. 1961-1972).

Zakon določa, da se z gospodarskimi javnimi službami zagotavlja materialne javne dobrine kot proizvode in storitve, katerih trajno in nemoteno proizvodnjanje v javnem interesu zagotavlja republika Slovenija oziroma občina ali druga lokalna skupnost zaradi zadovoljevanja javnih potreb, kadar in kolikor jih ni mogoče zagotoviti na trgu. Pri zagotavljanju javnih dobrin je pridobivanje dobička podrejeno zagotavljanju javnih potreb.

Gospodarske javne službe se določijo z zakoni s področja energetike, prometa in zvez, komunalnega in vodnega gospodarstva in gospodarjenja z drugimi vrstami naravnega bogastva, varstva okolja ter z zakoni, ki urejajo druga področja gospodarske infrastrukture. Gospodarske javne službe so republiške ali lokalne in so lahko obvezne ali izbirne. Način opravljanja republiške gospodarske javne službe predpiše Vlada z uredbo, za lokalne javne službe pa lokalna skupnost z odlokom, tako da je zagotovljeno njihovo izvajanje v okviru funkcionalno in prostorsko zaokroženih oskrbovalnih sistemov. Tehnični oskrbovalni, stroškovni organizacijski in drugi standardi ter normativi za opravljanje gospodarskih javnih služb se urejajo s predpisi pristojnih ministrov.

Republika oziroma lokalna skupnost zagotavlja gospodarske javne službe v naslednjih oblikah (Uradni list RS št. 32/93, str. 1743):

- v režijskem obratu,
- v javnem gospodarskem zavodu,
- v javnem podjetju, kadar gre za opravljanje ene ali več gospodarskih javnih služb večjega obsega ali kadar to narekuje narava monopolne dejavnosti, ki je določena kot gospodarska javna služba, gre pa za dejavnost, ki jo je mogoče opravljati kot profitno,
- z dajanjem koncesij osebam zasebnega prava,

- z vlaganjem javnega kapitala v dejavnost oseb zasebnega prava, kadar je takšna oblika primernejša od oblik iz prejšnjih alinej.

Po zakonu o gospodarskih javnih službah javno podjetje ustanovi vlada oziroma lokalna skupnost kot podjetje v lasti republike ali lokalne skupnosti ali pa se ustanovi kot podjetje z vložki zasebnega kapitala, če to ni v nasprotju z javnim interesom, zaradi katerega je ustanovljeno. Ustanovitelj javnega podjetja določi:

- posebne pogoje za izvajanje dejavnosti ter zagotavljanje in uporabo javnih dobrin,
- odloča o cenah oziroma tarifah za uporabo javnih dobrin,
- sprejme poslovno poročilo, obračune in zaključni račun podjetja.

Poslovanje in delo javnega podjetja vodi direktor. Direktorja imenuje in razrešuje ustanovitelj javnega podjetja na podlagi javnega razpisa pod pogoji, na način in po postopku, določenim s statutom.

Za vprašanja, povezana s položajem in delovanjem javnega podjetja, se uporabljajo predpisi, ki urejajo položaj gospodarskih družb, razen če ni drugače določeno z zakonom.

Javna podjetja se financirajo iz cen javnih dobrin, ki so lahko v obliki tarif, taks, nadomestil ali povračil. Cene lahko država tudi subvencionira ali pa omogoči kakšno davčno olajšavo. Kadar uporabniki javnih dobrin niso določljivi, oziroma če uporaba ni izmerljiva, se javnim podjetjem prihodek zagotovi oziroma se financira iz proračuna države ali lokalne skupnosti ali celo iz lokalnega davka.

Vse osebe javnega prava so v celoti podvržene nadzoru. Vse pravne osebe, ki opravljajo dejavnost gospodarskih javnih služb, morajo imeti revidirane letne računovodske izkaze. Računovodstvo teh služb se vodi po določilih zakona, ki ureja gospodarske družbe. Pri tem bi izpostavila, da javno podjetje vodi računovodstvo po določilih zakona, ki ureja gospodarske družbe, pri tem upošteva SRS 35, ki vsebuje računovodske rešitve v javnih podjetjih.

Zaradi prejetih proračunskih sredstev imajo javna podjetja posebne določbe pri izkazovanju poslovnih knjig in poročil, ki morajo zagotavljati ločeno spremljanje poslovanja in prikaz izida poslovanja s sredstvi za opravljanje posameznih gospodarskih javnih služb od spremljanja poslovanja s sredstvi, ki se uporabljajo neposredno za opravljanje drugih dejavnosti. SRS 35 ureja tudi posebnosti pri vrednotenju in izkazovanju, sredstev, obveznosti do virov sredstev, način njihovega izkazovanja (na primer, osnovni kapital javno podjetje razčlenjuje tako, da je mogoče ugotoviti lastniške deleže države, občin in drugih), posebnosti pri merjenju in izkazovanju odhodkov, prihodkov ter poslovnega in finančnega izida, ki so značilne za javna podjetja.

Za uspešno in učinkovito delovanje javnih podjetij je pomembna tudi revizija. Z revizijo se ugotavljajo namenskost, učinkovitost in racionalnost uporabe proračunskih sredstev.

2.6. NADZOR V JAVNIH PODJETJIH

Zakon o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93, str. 1742) določa, da se za vprašanja, povezana s položajem javnega podjetja, uporabljajo predpisi, ki urejajo položaj podjetij oziroma gospodarskih družb, razen če s tem zakonom ali drugimi predpisi ni drugače določeno. Zato v javnih podjetjih, ki poslujejo v istem gospodarskem sistemu kot druga podjetja, ni potrebe po povsem drugih metodah nadziranja in drugih tehnikah, uporabljenih v knjigovodstvu. To pomeni, da morajo tudi javna podjetja kot pravne osebe imeti revidirane računovodske izkaze v skladu z zakonom o revidiranju.

Intenzivnost javnega interesa, ki se pojavlja pri izvajanju gospodarskih javnih služb, narekuje opredelitev posebnega statusa javnega podjetja kot enega izmed nosilcev opravljanja javnih služb. Posebnosti se nanašajo tudi na področje revidiranja. Posebnosti oziroma razlike pri reviziji izvirajo iz različne opredelitve področja revidiranja in naročnika revizije in izhajajo iz različne opredelitve dejavnosti v primerjavi z drugimi podjetji.

Država kot lastnik javnih podjetij predpiše dodatne metode kontroliranja programov ter posameznih delov poslovnega procesa pomembnih za državo. V teh podjetjih je zato treba ugotavljati namensko, racionalno in učinkovito uporabo proračunskih sredstev. Zato je tudi ustanovljeno računsko sodišče, kot institucija državne revizije, ki opravlja revizijo javne porabe, vanjo pa sodijo tudi posebnosti, povezane z revizijo javnih podjetij. Državna revizija je pri nas predpisana v zakonu o računskem sodišču. Po zakonu o računskem sodišču je računsko sodišče najvišji organ kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe.

3. REVIZIJA V JAVNIH PODJETJIH

Revidiranje je širše opredeljeno kot sistematični postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti ter uradnih trditev z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom. Revizorji iščejo in ocenjujejo dokaze, ki so potrebni za ugotovitev, ali so predstavitve organizacije usklajene z ustreznimi uveljavljenimi sodili (Taylor, Glezen, 1996, str. 32).

Revizija je vrsta dejanj, s katerimi ponovno izpeljemo nekatere postopke z namenom, da ugotovimo pravilnost postopkov, podatkov in postavk in iz tega izpeljemo objektivno sodbo. Slovenski računovodski standardi (URL:http://www.računovodja.com/doc/srs_kaz.asp) opredeljujejo revidiranje kot pretežno popravljivo, na izvedenskem obnavljanju zasnovano kasnejše nadziranje, s katerim se ukvarjajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano poslovanje in v njem ne delujejo po načelu stalnosti.

Revidiranje je niz različnih dejavnosti, usmerjenih v cilje. Ker so cilji različni, govorimo tudi o različnih vrstah revizij. Revidiranje glede na povezanost posameznika ali skupine, ki revidira, razvrstimo na (Taylor, Glenzer, 1996, str. 33):

➤ **zunanje revidiranje**

Opravlja ga zunanji revizorji na podlagi pogodb in torej niso redni ali pogodbeni zaposleni podjetja, v katerem revidirajo uradne trditve ali predstavitve. Njihove storitve lahko obsegajo različne vrste revizij, in sicer:

→ revizije računovodskih izkazov

→ posebna področja revidiranja (na primer, revizijski posli za posebne namene, preverjanje predračunskih informacij in drugo)

➤ **notranje revidiranje**

Notranje revidiranje je storitvena dejavnost v podjetju, ki neodvisno presoja delovanje podjetja. Notranji revizorji so lahko zaposleni v podjetju ali pa so najeti zunanji strokovno usposobljeni izvajalci, ki v podjetju presojajo delovanje in jim je mogoče z notranjimi ukrepi

zagotoviti primerno stopnjo neodvisnosti. V mnogo podjetjih notranji revizorji neposredno poročajo revizijskemu odboru nadzornega sveta.

Notranji revizorji presojuje skladnost delovanja podjetja s predpisi, kot tudi revizijo poslovanja. Njihova naloga je, da merijo stopnjo, do katere so naloge v podjetju usklajene s pravnimi in notranjimi usmeritvami ali zahtevami posloводства. Veliko njihovega dela ima značaj revidiranja poslovanja, na primer, presojuje kakovost računovodstva in predlagajo izboljšave.

➤ **državno revidiranje**

Državno revidiranje opravljajo državni uslužbenci, ki revidirajo podjetje z vidika spoštovanja davčnih in drugih predpisov. Vključuje revizije financiranja (revizija izvajanja nalog + revizija računovodskih izkazov), skladnosti s predpisi in poslovanja.

Glede na predmet revidiranja pa revidiranje razvrstimo na (Taylor, Glezen, 1996, str. 35):

➤ **revidiranje računovodskih izkazov**

Revidiranje računovodskih izkazov je zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih podjetja in uporabljanje teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) ali drugimi splošnimi temelji računovodstva. Gre za potrjevanje neodvisne in pristojne osebe, ki sporoči mnenje ali sodbo ali uradno trditev v računovodskih izkazih; v vseh pomembnih pogledih ustrezajo uveljavljenim sodilom, to je računovodskim načelom in standardom. Mnenje ali sodba morata biti podprti z ustreznimi dokazi.

➤ **revidiranje skladnosti s predpisi**

Pri revidiranju skladnosti s predpisi gre za ugotavljanje, ali revidirana oseba oziroma podjetje upošteva usmeritve, zakone ali druge predpise. Sodila za to so lahko pravila posloводства (na primer organizacijski predpisi, pravilniki in podobno) ali pravna pravila (zakoni in izvedbeni predpisi).

➤ **revidiranje poslovanja**

Revidiranje poslovanja je (naj)širše pojmovanje revidiranja. Zajema tako gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovanja kot tudi njegov odnos do problemov varstva okolja ter pravičnost in etičnost njegovega delovanja in ne samo resničnost in poštenost izkazanih podatkov. Revizorjevo poročilo je v takšnem primeru obsežno in ima svetovalno naravo, saj pove, kaj bi bilo treba izboljšati.

Medtem ko je revidiranje računovodskih izkazov v domeni zunanjih revizorjev, predstavljata revidiranje skladnosti s predpisi ter revidiranje poslovanja pretežno področje delovanja notranje revizije (Maher, 1999, str. 265, 266).

Državna revizija pokriva področje revidiranja javnih sredstev. INTOSAI standardi, ki so pomembni za delovanje državne revizije, zajemajo dve vrsti revizij:

1. revidiranje pravilnosti poslovanja

Tradicionalna vloga vrhovne revizijske institucije (v nadaljevanju VRI) je revidiranje pravilnosti poslovanja. Rezultat teh revizij so mnenja o računovodskih izkazih in o pravilnosti poslovanja.

Pri reviziji pravilnosti poslovanja je poudarek na proučitvi pravilnosti in primernosti javne porabe. Revizor mora oceniti in presoditi, kako revidirane osebe poslujejo z javnimi sredstvi. Pravilno poslovanje pomeni, da se naloge in posli izvajajo v skladu z zakonodajo, predpisi, sklepi in navodili. Pravilnost se ukvarja s skladnostjo pri sprejemanju odločitev, primernost pa se ukvarja s standardi vodenja, obnašanja in skupnega upravljanja. Primernost se nanaša na poštenost in neoporečnost ter vključuje zadeve, kot so dajanje prednosti osebnim koristim pred javno koristjo, nepristranskost pri zaposlovanju delavcev, odprto konkurenco pri sklepanju pogodb ter izogibanje razsipništvu in zapravljenosti. Nanaša se tudi na namene državnega zbora, kako naj se vodijo javne službe, vključno s sklepi, prejetimi v državnem zboru, njegovih odborih ali komisijah in v Vladi. Vse zahteve, ki so usmerjene v revizijo javne porabe, izražajo skrb javnosti, da je denar, pridobljen z davki, uporabljen za cilje in na način, ki so ga pooblastili njihovi predstavniki v državnem zboru.

Zakonski okvir za revizije pravilnosti poslovanja je določen z Ustavo in zakoni, VRI pa je po ustavi odgovorna za pregled prejemkov in izdatkov proračuna.

Revizorji javnega sektorja imajo glede notranjih kontrol pogosto dodatne naloge v primerjavi z zunanjimi, njihovo preiskovanje je širše in podrobnejše kot pri reviziji računovodskih izkazov v zasebnem sektorju (Vidovič, 1997, str. 258-259).

2. revidiranje izvajanja nalog

Revidiranje izvajanja nalog je opredeljena kot pregled gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti porabe javnih sredstev.

Gospodarnost pomeni ugotavljanje smotrnosti porabe finančnih, kadrovskih in materialnih virov. Osrednje vprašanje je, ali so viri uporabljeni gospodarno. Za njihovo merjenje pa so potrebni standardi kot eksterna merila.

Pri učinkovitosti je osrednje vprašanje optimalne rabe virov oziroma ali bi lahko pri določeni ciljni kakovosti rezultatov v istem času dosegli rezultat z manjšimi sredstvi.

Uspešnost meri, ali je politika vodila do zastavljenih ciljev. Ta standard ima običajno dva dela: vprašanje, če so bili doseženi cilji politike, ter vprašanje, če je doseganje ciljev sploh rezultat zasledovane politike.

Naloga tovrstne revizije ni le nadziranje uporabe sredstev javnih financ, temveč tudi ugotavljanje odgovornosti poslovodstva za dosežene izide. Revizija izvajanja nalog torej lahko zajema pregledovanje sistemov za zagotavljanje teh treh dejavnikov poslovanja (gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti) in/ali preizkušanje podatkov o poslovanju revidirane enote v teh treh pogledih.

Revizorji v zadnjem času poleg navedenih treh dejavnikov še pregledujejo:

- pravičnost, s čimer skušajo odpravljati diskriminacijo in nepoštenost,
- okolje, s katerim se želi doseči opravljanje aktivnosti za zaščito okolja oziroma ekološko osveščenost,
- etiko, ki spodbuja ravnanje in delovanje poslovodstva in zaposlenih v okviru zakonskih in moralnih norm.

Revizorji lahko dodajo k pregledu tudi odličnost, pri čemer odličnost pomeni najvišjo kakovost delovanja organizacije (Vidovič, 1998, str. 30-31; Maher, 1999, str. 265-268).

Revizijo izvajanja nalog in revizijo računovodskih izkazov imenujemo s skupnim pojmom finančna revizija. Finančna revizija revidiranja, ki je porabnik javnih sredstev, je torej širša kot je komercialna finančna revizija. To izvira iz pravno-ekonomskih lastnosti revidiranja, kot so lastna sredstva, pristojnosti in odgovornosti v procesu upravljanja in vodenja sredstev in premoženja (Maher, 1999, str. 262).

Finančna revizija se lahko izvaja na tri načine (Maher, 1999, str. 262):

- v celoti jo izvajajo revizorji računskega sodišča
- izvajajo jo revizijske družbe po pogodbi z računskim sodiščem

Revizijska družba se kot prevzemnik posla proti plačilu zaveže opraviti nadzor. Računsko sodišče v tem primeru nastopa kot naročnik in ima zato pravico nadzorovati delo izvajalca in mu dajati navodila. Za pravilnost in zakonitost opravljanja nadzora odgovarja revizijska družba le v notranjem razmerju, v zunanem pa odgovarja računsko sodišče. Na podlagi protokola, ki ga pripravi revizijska organizacija, izda član računskega sodišča še predhodno poročilo.

- revizorji računskega sodišča izvajajo revizijo tako, da uporabijo revizijsko poročilo, ki ga je v pogodbi z revidiranim podjetjem izdelala revizijska družba. Revizorji računskega sodišča dodatno preverijo spoštovanje zakonitosti pri poslovanju revidiranega podjetja.

3.1. KOMERCIALNA REVIZIJA

3.1.1. SPLOŠNO O KOMERCIALNI REVIZIJI

Menedžment v podjetju je odgovoren za sestavljanje računovodskih izkazov, vodenje poslovnih knjig in listin ter za učinkovito finančno in notranjo kontrolo v podjetju. Ker imajo vodstva podjetij preveč vpliva na sestavljanje računovodskih izkazov in s tem možnost za gospodarske prekrške, gospodarski predpisi o ustanavljanju, delovanju in prenehanju podjetja narekujejo obvezno revizijo letnih računovodskih izkazov.

V javnem podjetju moramo ločiti funkcijo upravljanja (odločanje o prihodnosti gospodarskih subjektov in sprejemanje korektivnih odločitev) od funkcije vodenja (planiranje, priprava, izvajanje ter nadzor nad izvajanjem v smislu doseganja upravljaljskih odločitev). Funkcijo vodenja lahko učinkovito opravljajo samo odgovorni strokovnjaki in le njim jo je mogoče zaupati. To je tudi osnovni pogoj, ki narekuje uvedbo zunanje (komercialne) revizije v poslovanje podjetja (Žagar, 1992, str. 42).

Zunanje revidiranje računovodskih izkazov je v Republiki Sloveniji zakonsko določeno z Zakonom o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01), za kar so pristojne revizijske gospodarske družbe in združene zveze (storitve revidiranje zadrug), ki so za opravljanje teh storitev pridobile dovoljenja od inštituta, z Zakonom o gospodarskih družbah, ki uvajajo obvezno revidiranje nekaterih gospodarskih družb (Uradni list RS, št. 32/93, 29/94, 82/94, 20/98, 84/98, 6/99, 59/01), ter z zakonom o računskem sodišču, ki določa revidiranje proračunskih uporabnikov.

S pojmom komercialna revizija ponavadi mislimo na zunanjo revizijo, ki jo posebej za to pooblašene družbe in/ali samostojni revizorji izvajajo v podjetjih. Zunanji revizorji niso uslužbenci organizacij, ampak svoje neodvisne revizijske storitve opravljajo na podlagi pogodb. Čeprav te storitve obsegajo različne vrste revizij, je večina revizij, ki jih opravljajo zunanji revizorji, revizij računovodskih izkazov (Taylor, Glezen, 1996, str. 36).

Po slovenskih računovodskih standardih z računovodskimi izkazi razumemo:

- bilanco stanja, v kateri je resno in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja,

- izkaz poslovnega izida, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja,
- izkaz finančnega izida, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe stanja denarnih sredstev in njihovih ustreznikov za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja,
- izkaz gibanja kapitala, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe sestavin kapitala za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja,
- razlagalna računovodska pojasnila, ki pa niso samostojen izkaz.

Pri zunanji reviziji je poudarek ne neodvisnem in strokovnem preučevanju objektivnih in realnih računovodskih izkazov. Ti izkazi pomagajo tudi upravljalnim organom pri odločanju o prihodnosti poslovanja podjetja ter pomagajo poslovodstvu pri izvajanju poslov iz njegove pristojnosti. Namen te revizije je torej ugotoviti usklajenost med določenimi informacijami in sprejetimi standardi. Dokaze o določenih informacijah zbere in ovrednoti neodvisni zunanji revizor. Njegov poglavitni cilj je varovanje interesov upnikov, delničarjev in javnosti (Kovačević, 1989, str. 91).

Prav zaradi tega mora revizor svoje delo opravljati pošteno in iskreno. Upoštevati mora določeno tajnost informacij, do katerih ima dostop pri svojem delu, ter jih ne sme posredovati naprej nekomu tretjemu. Svoje strokovno delo mora opravljati nepristransko, neoporečno in objektivno na podlagi poklicne vestnosti, kot tudi določa kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev. Imeti mora ustrezne delovne izkušnje in biti mora strokovno usposobljen.

3.1.2. CILJI KOMERCIALNE REVIZIJE

Cilja zunanje revizije sta ocenjevanje uporabljenih računovodskih postopkov in presojanje pravilnosti podatkov na podlagi pregleda računovodske dokumentacije. Na osnovi teh ocen in pregledov v dokumentacijo lahko zunanji revizor poda mnenje o realnosti in objektivnosti stanja in sredstev ter njihovih virov in rezultatov poslovođenja, ki so izkazani v zaključnih računih.

Zunanji revizor poleg izraženega mnenja o resničnosti in poštenosti podatkov v računovodskih izkazih naročnika opozori tudi na odkrite slabosti in nepravilnosti v njegovem poslovanju in mu svetuje izboljšave.

Mednarodni računovodski standardi določajo, da je cilj zunanje revizije nuditi informacije o finančnem položaju, uspešnosti in spremembah finančnega položaja podjetja. Kar je zlasti pomembno za vlagatelje kapitala, ki želijo zavarovati svoje naložbe in prek uspešnega poslovanja še povečati njihovo vrednost.

Revizor mora zato po opravljeni nalogi na primeren način podati svoje ugotovitve. Poda strokovno mnenje o resničnosti in poštenosti izkazanega finančnega stanja in rezultatov poslovanja podjetja za določeno poslovno leto (Koletnik, 1989, str. 81).

3.1.3. NALOGE IN NAMEN KOMERCIALNE REVIZIJE

Namen revizije v skladu z MSR je dati sprejemljivo zagotovilo, da so računovodski izkazi kot celota brez pomembnih napačnih navedb. Sprejemljivo zagotovilo pomeni, da v

računovodskih izkazih kot celoti ni pomembno napačnih navedb (Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, 1998).

Revizorjeva naloga ni iskanje prevar in napak, vendar pri svojem delu nanje naleti. Za odkrivanje napak in prevar je odgovorno poslovodstvo. V primeru, da revizor odkrije nezakovitosti, mora o njih poročati poslovodstvu, ki je eno stopnjo višje, kot je napaka ali prevara nastala. Če revizor ugotovi kriminalno dejanje, ki lahko občutno spremeni izkaze stanja in uspeha, ga mora nujno raziskati saj brez tega ne more podati mnenja o računovodskih izkazih. Če kriminalno dejanje po njegovem mnenju na izkaze ne vpliva odločilno, prepusti odločitve podjetju. Vodstvo podjetja se potem odloča, ali naj to dejanje razišče do potankosti ali ne (Turk, 1991, str. 26).

Vodstvo je pri svojih odločitvah veliko bolj premišljeno, kadar že od samega začetka ve, da bodo njegove računovodske izkaze pregledali ljudje od zunaj. Ne more se zanesti na to, da bo v njih prikazano stanje, kakršnega si želijo sami. Revidirani računovodski izkazi poslovodstva ne razrešijo njegove dolžnosti.

3.1.4. POTEK IN POROČANJE KOMERCIALNE REVIZIJE

Zunanji revizor svojo nalogo uspešno opravlja le, če pri svojem delu pokrije vse vidike delovanja revidiranega podjetja, pomembne za izkaze uspeha in stanja, ki so tarča revidiranja. Revizor mora spoznati in razumeti celotno poslovanje podjetja in njegove najpomembnejše značilnosti. Ima pravico dostopa do poslovnih knjig, listin in drugih poslovnih dokumentov, spoznanja pa lahko uporablja za doseganje premoženjskih in drugih koristi, tako zase kot za druge.

Za vsako uspešno revizijo je potrebno napraviti program revizije, ki določa postopke revidiranja in usmerja revizorje na določene naloge. Pripravljen mora biti pisno in mora opisati vse revizijske postopke, ki se pojmujejo kot nujni za revizorjevo izrazitev mnenja o računovodskih izkazih naročnika.

Namen zunanje revizije računovodskih izkazov je izdelati mnenje o poštenosti računovodskih izkazov v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi standardi.

Pristop k revidiranju računovodskih izkazov delimo v naslednje 4 faze (Vidovič, 1997, str. 261):

- načrtovanje revizije za pridobitev ustreznih informacij,
- ovrednotenje uspešnosti notranjih kontrol,
- preizkušanje in pravilno razumevanje informacij, ki so vključene v računovodskih izkazih, z oceno usklajenosti z zakoni in predpisi,
- poročanje o rezultatih izvedenih revizijskih postopkov.

Revizijo računovodskih izkazov začne revizor s preučevanjem celotnega sistema in z njim povezanih notranjih kontrol. Revizor mora preveriti računovodske kontrolne postopke v sistemu internih kontrol, evidentirati nepravilnosti v računovodskem sistemu in ugotoviti njihov vpliv na preizkušanje pravilnosti podatkov, izkazanih v letnih obračunih. Opraviti mora tudi predhodno analizo kazalnikov poslovanja, pomembnih za izkazovanje finančnega stanja in rezultatov. Pri svojem delu pa revizor ne sme presojeti samo pravilnosti podatkov v letnih obračunih, ampak mora presojeti podatke v poslovnih knjigah in knjigovodskih listinah, ki izkazujejo poslovne dogodke in pravila. Te listine so podlaga za oblikovanje končnih podatkov v računovodskih izkazih. Revizor mora upoštevati tudi stališča poslovodstva, na

katerih temeljijo izkazi. Po zaključku svojega dela mora revizor sestaviti poročilo (Koletnik, 1990, str. 20).

Temeljna in najpomembnejša sestavina revizijskega poročila je mnenje o računovodskih izkazih. Poda lahko pozitivno mnenje, mnenje s pridržkom ali pa negativno mnenje.

S pozitivnim mnenjem revizor potrjuje, da so računovodski izkazi realni in objektivni ter v skladu z mednarodnimi smernicami za revidiranje in zakonskimi predpisi. Z mnenjem s pridržkom se izrazi pridržek glede resničnosti in poštenosti prikazovanja posameznih kategorij v računovodskih izkazih. Z odklonilnim mnenjem se oceni, da računovodski izkazi niso resnični in pošteni. Pooblaščen revizor mora zavrniti izdelavo mnenja, če pravna oseba pooblaščenim osebam revizijske družbe ne zagotovi vse potrebne dokumentacije, jim ne omogoči vpogled v poslovne knjige, spise in računalniške zapise, jim ne da na razpolago ustreznih prostorov in pripomočkov, ali če pravna oseba vodi poslovne knjige, spise in računalniške zapise v nasprotju z računovodskimi standardi, in zaradi tega ni dovolj podlag, da bi pooblaščen revizor lahko zanesljivo ocenil resničnost in poštenost računovodskih izkazov. V primeru mnenja s pridržkom, odklonilnega mnenja in zavrnitve izdelave mnenja mora revizor v poročilu o revidiranju utemeljiti razloge za takšno mnenje oziroma za to, da je zavrnil izdelavo mnenja (Mednarodne smernice za revidiranje, 1992, str. 107).

Ugotovimo lahko, da revizija razkrije kakovost poslovanja podjetja, v nasprotnem primeru pa prisili podjetje, da uredi svoje pomanjkljivosti in nepravilnosti. Podjetje si z revizijo krepí svoj obstoj in premoženje ter dviguje ugled med poslovnimi partnerji. Zagotovi si tudi možnost hitrejšega in učinkovitega sklepanja strateško pomembnih poslov z različnimi partnerji, ker ti na podlagi poročil ugotovijo, da podjetje uspešno posluje in izpolnjuje zakonske, finančne in davčne obveznosti. Z revizijo je mogoče povečati varnost, dolgoročno pa tudi kakovost poslovanja podjetja.

3.2. DRŽAVNA REVIZIJA

Država kot izključen ali delni lastnik javnih podjetij predpiše poleg revizije računovodskih izkazov še dodatno revizijo. Pri javnih podjetjih je poudarek na revidiranju racionalnosti poslovanja, zlasti z vidika racionalne uporabe in trošenja javnih sredstev ter učinkovitosti in uspešnosti vodenja podjetja. Za to delo država organizira računsko sodišče, ki opravlja naloge državne revizije in ima velik vpliv na obseg in strukturo javne porabe in tudi na samo poslovanje javnih podjetij.

V Sloveniji poleg revizijskih družb, ki opravljajo komercialno revizijo, revizijo v javnem podjetju po uradni dolžnosti opravlja Računsko sodišče Republike Slovenije. Pristojnosti računskega sodišča za revidiranje javnih podjetij je določena v 19. členu Zakona o računskem sodišču. Glavni cilj državnih revizorjev je doseči, da se z razkritji revizij spodbudi odgovorne k zmanjševanju stroškov in povečevanju koristi porabe javnih sredstev. To naj bi posredno vplivalo na zmanjšanje davčnega bremena državljanov.

V primeru porabe javnega denarja je potreben strožji nadzor. Velik delež javne porabe v družbenem proizvodu države zahteva zmanjšanje proračunskih sredstev in poostreno nadziranje javne porabe. Revidiranje se opravlja na enoten način v celotni državi, in sicer po revizijskih načelih in standardih, ki veljajo za državne revizije. Podlago za državno revidiranje predstavljajo revizijski standardi, ki jih izda predsednik računovodskega sodišča in so v skladu z Mednarodnimi revizijskimi standardi (Upoštevajo se revizijske smernice Limske

deklaracije, ki dajejo načelne usmeritve za celovito urejanje delovanja vrhovnih revizijskih institucij. Te smernice so podrobneje razdelane v revizijskih standardih INTOSAI, ki upoštevajo vso raznolikost organiziranja in delovanja vrhovnih revizijskih institucij. pomembne so tudi Evropske smernice za izvajanje revizijskih standardov INTOSAI ter kodeks etike revizorjev v javnem sektorju.) ter razna načela in predpisi, ki veljajo za racionalno porabo proračunskih sredstev in Zakon o proračunu.

Državna revizija se izvaja v imenu in na račun države. Preučuje uspešnost in učinkovitost poslovanja javnega podjetja, ekonomski položaj podjetja, ekonomičnost pri uresničevanju postavljenih ciljev ter ocenjuje delovanje internih kontrol in notranje ter komercialne revizije javnega podjetja.

Subjekti javnega delujejo na nepridobitni podlagi, zato dobiček ne more biti osnova za nadzor nad izpolnjevanjem njihovih nalog. Državna revizija zato posega na nekatera področja, ki niso predmet komercialne revizije in pri revidiranju uporablja tudi nefinančne informacije. Državna revizija ugotavlja poleg revizije računovodskih izkazov tudi namenskost, učinkovitost in racionalnost porabe proračunskih sredstev, obenem pa tudi svetuje, kako varčno uporabljati sredstva. S svojimi razkritji spodbudijo odgovorne k zmanjševanju stroškov in povečanju koristi porabe javnih sredstev, kar naj bi posredno vplivalo na zmanjševanje davčnega bremena državljanov (Koletnik, 1990, str. 81).

3.2.1. ZNAČILNOSTI UREDITVE ZUNANJEGA NADZIRANJA JAVNEGA SEKTORJA V DRŽAVAH ČLANICAH EVROPSKE UNIJE

V zgodovinskem razvoju revidiranja javne porabe v posameznih državah ugotovimo sicer razlike, ugotovimo pa tudi, da so se vse razvite države že zelo zgodaj zavedale pomena zunanega revidiranja javne porabe.

Običajno države z dolgoletno parlamentarno demokracijo nadziranju javnega sektorja dajejo precejšen pomen že v sami ustavi, podrobneje pa ga opredelijo v posebnih zakonih in zakonih, ki urejajo financiranje javne porabe. Revidiranje javne porabe v teh državah izvajajo vrhovne revizijske institucije (v nadaljevanju VRI). Če primerjamo vrhovne državne revizijske institucije v zahodnih demokracijah med seboj, vidimo, da se razlikujejo tako po položaju ali statusu v državni ureditvi kot tudi po organizacijski sestavi, vodenju ter odločanju. Pretežno imajo status neodvisnih institucij, podrejenih le zakonu ali pa zakonodajni veji oblasti, nekatere pa imajo tudi status popolnih sodišč, kar pomeni, da so del sodne veje oblasti. Prve se med seboj razlikujejo zlasti po tem, ali imajo kolegijsko ali individualno obliko odločanja in vodenja vrhovne revizijske institucije. Pristojnosti in naloge VRI so odvisne tako od stopnje uresničevanja parlamentarne demokracije in z njo neposredno povezanega razvoja računovodske in revizijske stroke v javnem sektorju (Logar, 1994, str. 201-202).

Po Limski deklaraciji je VRI ustanovljen z namenom, da bi zagotavljal pravilno in učinkovito rabo javnih sredstev, razvijal pregledno vodenje zlasti financ, zagotavljal pravilno delovanje državne oziroma širše javne uprave, komuniciranje javnih služb z javnostjo in objektivno poročanje, za kar je tudi odgovoren. Cilji revidiranja so cilji vladne politike, ki so nujno potrebni za stabilnost in razvoj vsake države v skladu s cilji Združenih narodov.

VRI lahko izpolnjuje svoje naloge objektivno in učinkovito le, če je neodvisen od osebe, ki jo revidira in ni pod vplivom zunanjih institucij. Ne sme sodelovati pri vodenju ali upravljanju revidirane osebe ali dajati navodil njenemu osebju. Revizorji ne morejo postati člani upravnih

odborov in komisij. Revizor VRI, ki je v bližnjem sorodstvenem razmerju z vodstvom revidirane osebe, kar lahko vpliva na njegovo objektivnost, ne more biti določen za revidiranje te osebe. Že z ustavo naj bi bili določeni osnovna revizijska pooblastila in potrebna stopnja neodvisnosti VRI. VRI mora biti neodvisna revizijska institucija, ki jamči za uresničevanje javne odgovornosti in zagotavlja, da se javna sredstva davkoplačevalcev uporabljajo v skladu s predpisi, kar se da gospodarno, učinkovito in uspešno. VRI mora biti neodvisen od zakonodajne in izvršilne oblasti, razmerje do parlamenta in vlade mora biti opredeljeno, pooblastila predsednika in članov VRI morajo biti določena. Neodvisnost VRI pa pomeni tudi prostost pri razpolaganju s finančnimi viri (Maher, 1999a, str. 15-16).

V državah članicah EU so organiziranost in organizacijske strukture VRI zelo različni. Vodjo VRI določi parlament za različna obdobja, nekatere do upokojitve. Metoda imenovanja in odpoklica članov je odvisna od ustavne ureditve države. Pomembna je predvsem natančna opredeljenost postopka odpoklica. Državne zakone o revidiranju sprejema parlament, VRI pa mora poročati parlamentu. VRI držav EU sami odločajo o vrsti, času in obsegu revizijskih nalog in poročil ter so prosti pri načrtovanju, vodenju in izvajanju metod revidiranja. Revizije izvajajo na podlagi sprejetega revizijskega programa, ki ga VRI določajo neodvisno.

V državah članicah VRI revidirajo celotno področje javnih financ, ne glede na to, kako se prikazujejo v državnem proračunu. Posebna skrb velja uresničevanju temeljnega načela o dajanju prednosti vsebini pred obliko. Menijo namreč, da je opredelitev področja javnih financ vidik ekonomsko-razvojne funkcije države, ki naj bi bil določen z vsebino, ne pa s pravno obliko, torej obliko, v kateri je državno pravo določeni osebi določilo pravico pridobivanja sredstev. Zato le redke države posebej navajajo seznam predmetov revidiranja zunanje revizije, ki pa je običajno zelo dolg in obsega vse številne predmete revidiranja. VRI ima tako možnost in sredstva, točno določena z zakonom, da revidirajo vse osebe in telesa, ki prejemajo ali upravljajo javna sredstva, tudi sredstva EU. Revizije VRI pa ne izključujejo tistega dela javnih financ, ki niso vključene v državni proračun (Maher, 1999a, str. 15).

3.2.2. VRI REPUBLIKE SLOVENIJE

V Sloveniji se je do ustanovitve računskega sodišča s kontrolo oseb javnega prava v zelo majhnem obsegu ukvarjala Služba družbenega knjigovodstva, kasneje Agencija Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje, vendar pa to ni bila resnična revizija ali nadzor nad proračunsko porabo v teh letih. Prvi koraki za oblikovanje samostojne in neodvisne vrhovne revizijske institucije so bili narejeni 20. julija 1994, s sprejemom Zakona o računskem sodišču in imenovanjem njihovih prvih članov, 9. decembra 1994. Prvo leto delovanja je bila določena organizacija te institucije, sprejet poslovnik o njenem delu in interni akti, vzpostavljena infrastruktura, izdelani načrti za določene nadzore, zaposleni prvi revizijski delavci in vzpostavljeno sodelovanje z Zveznim računskim sodiščem Nemčije in Računskim sodiščem Avstrije. Prvi rezultati njenega dela so bili širši javnosti znani šele koncem leta 1995 in v letu 1996, ko so postali njeni prvi nadzori dokončani in s tem tudi dosegljivi za javnost (Vidovič, 1997, str. 252).

Po Zakonu o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/01) je VRI najvišji organ nadzora državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe. Je neodvisen, njegovo delo je vezano na ustavo in zakon, je javen in organiziran po funkcionalnem načelu. Člane imenuje državni zbor. Računsko sodišče RS je vrhovna revizijska institucija, ki naj bi pridobivala zadostne, ustrezne in razumne dokaze, da so sredstva, prikazana v državnih računih,

državnem proračunu in celotni javni porabi, zakonito in pravilno namensko porabljena. Zakon določa, da računsko sodišče opravlja:

- nadzor nad zakonitostjo, namembnostjo ter gospodarno, učinkovito in uspešno rabo javnih financ
- nadzor nad zakonitostjo posamičnih aktov o izvrševanju proračunov in finančnih načrtov
- predhodno revidiranje in revidiranje računovodskih izkazov proračunov in uporabnikov javnih financ
- svetovanje javni upravi
- druge naloge, določene z drugimi zakoni

Računsko sodišče opravlja nadzor na podlagi letnega programa. Letni program sestavljajo redni in občasni nadzori. Redni nadzor se izvaja vsako leto in to samo z zakonom določene osebe. Občasni nadzor je določen v letnem programu za vse druge uporabnike javnih sredstev. Računsko sodišče samostojno odloča o tem, katere osebe uvrstiti v letni program nadzora. Zakon tudi predvideva, da računsko sodišče lahko opravi nadzor tudi na zahtevo državnega zbora, Vlade Republike Slovenije in pristojnih ministrstev ter organov lokalne samouprave, vendar je samostojno pri odločanju o tem, ali predlagano osebo uvrstiti v letni program (Zemljič, 1995, str. 69).

Računsko sodišče oskrbuje vlado in državni zbor z neodvisnimi zagotovili o načinu, kako so izvršni organi uporabljali sredstva, ki so jim bila zagotovljena s proračunskimi postavkami. Zakon daje računskemu sodišču možnost, da že med izvajanjem nadzora izda nalog za odpravo razkritih nepravilnosti. V primeru, ko ugotovi hujše nepravilnosti, škodo ali zlorabo, lahko predlaga, da morajo odgovorne osebe takoj razrešiti dolžnosti odgovorne osebe in računovodje. Če obstaja utemeljen sum, da je bilo storjeno kaznivo dejanje ali prekršek, lahko računsko sodišče vloži ovadbo, ali predlaga uvedbo postopka zaradi prekrška. Sankcije za prekrške so denarne kazni za pravne osebe in posebej denarne kazni za odgovorne osebe pravne osebe, ki je storila prekršek. Računsko sodišče ni pravo sodišče, ampak neodvisni nadzorni strokovni organ, ki ne izdaja sodb in ne izreka kazni, temveč nadzira in svetuje (Zemljič, 1995, str. 70).

3.2.3. ZAHTEVE EVROPSKE UNIJE DO ZUNANJE REVIZIJE, RAZVOJ REVIZIJSKIH STANDARDOV IN KREPITEV INŠTITUCIJE VRI

Republika Slovenija spada med države, ki se bodo vključile v EU, kar pomeni, da mora prevzeti pravni red EU. V predpristopnem obdobju se od Slovenije zahteva, da:

- se pravočasno prilagodi na izvajanje predpisov in usmeritev EU,
- pravočasno pripravi kadrovske, tehnične in materialne pogoje za delo po pravilih EU.

Sprejetje pravnega reda EU zajema obvezno prilagoditev ureditve obstoječega revidiranja ureditvi revidiranja v državah članicah EU, kar pomeni:

- poenotenje zakonodaje,
- spremembe v organiziranosti in usposobljenosti,
- izpopolnitve obstoječih tehnik in metod dela državnega revidiranja v skladu s sprejetimi standardi, po katerih se opravljajo revizije v državah članicah EU.

Obveznost VRI države kandidatke za članstvo v EU je verodostojna, kontrolirana in nadzirana poraba javnih financ. Posredno je obveznost VRI povezana z zahtevo po učinkoviti,

organizirani in vodeni državni administraciji, ki bo gospodarno, učinkovito in uspešno ravnala s sredstvi EU (Maher, 1999a, str. 9-11).

3.2.4. CILJI DRŽAVNE REVIZIJE

Cilj VRI je ocenjevanje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti porabe javnih sredstev ter z njimi povezano razvijanje standardov kot sodil ali meril za ugotavljanje kakovosti izvedbe nalog.

Poglavitni cilji državne revizije so po zakonu o računskem sodišču:

- preverjanje namenske porabe javnih sredstev,
- ocenjevanje gospodarnosti pravnih oseb, ki uporabljajo sredstva, namenjena za javno porabo,
- presojanje uresničevanja ciljev na drugih področjih, za katera so bila predvidena in nato uporabljena javna sredstva.

Glavni cilj državnih revizorjev je doseči, da se z razkritji revizij spodbudi odgovorne k zmanjševanju stroškov in povečanju koristi porabe javnih sredstev, kar naj bi posredno vplivalo na zmanjšanje davčnih bremen državljanov.

Noben sistem notranjih kontrol ne more zagotoviti popolnosti in točnosti računovodskih evidenc, ne more dajati dovolj dobre zaščite pred človeškimi napakami in prevarami, zato si revizor opredeli pomembnost kot merilo pri presojanju. Revizije računovodstva v javnem sektorju pripomorejo k doseganju naslednjih ciljev na naslednje načine (Vidovič, 1998, str. 30):

- z dajanjem utemeljenih zagotovil, da so računovodski izkazi, ki jih revidiramo, resnični in poštene, pravilno in pošteno predstavljeni, da so bili pripravljene v skladu z ustreznimi računovodskimi standardi, načeli in drugimi zahtevami,
- z dajanjem utemeljenih zagotovil, da so posli, o katerih se v njih poročajo, izvršeni s polno finančno odgovornostjo in odobreni s strani pooblaščenih oseb ter da so bila sredstva uporabljena v obsegu in za namen, ki jih je določil državni zbor,
- z opredeljevanjem, ocenjevanjem in preiskovanjem tveganj glede zakonitosti, primernosti in finančnih kontrol ter s poročanjem o pomembnih pomanjkljivostih,
- z dajanjem konstruktivnih nasvetov in priporočil, ki jim bodo pomagali izboljšati njihovo finančno poslovanje, kontrole in poročanje ter z iskanjem prihrankov sredstev javne porabe.

Finančna revizija (revizija pravilnosti poslovanja) revidiranja, ki je porabnik javnih sredstev, je širša kot je komercialna finančna revizija. To izvira iz pravno-ekonomskih lastnosti revidiranja, kot so lastnina sredstev, pristojnosti in odgovornosti v procesu upravljanja in vodenja sredstev in premoženja. Cilji finančne revizije kot jih določa Evropska smernica so (Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, 1999, str. 32):

- oceniti pravilnost in popolnost računovodskih izkazov, dejavnosti in aktivnosti programa ali revidiranja in
- preveriti, ali so transakcije, ki jih odražajo računovodski izkazi in finančna poročila, zakonite in v skladu s predpisi.

Zato je tudi organiziranje, delovanje in razvoj VRI, ki nadzira porabo javnih sredstev, v tesni povezavi s potrebami okolja in učinki njegovega delovanja. Poslanstvo VRI pomeni revidirati

v okviru zakonskih pooblastil in temelji na načelih, postavljenih z Limsko deklaracijo (Maher, 1999, str. 261, 262).

Nova Evropska smernica o revidiranju izvajanja nalog navaja pri reviziji izvedbe nalog kot najpogostejše naslednje cilje (Maher, 1999, str. 267-268):

- preskrbeti neodvisno zagotovilo, da je izvajanje politike gospodarno, učinkovito in/ali uspešno,
- preskrbeti neodvisno zagotovilo glede zanesljivosti kazalnikov ali ugotovitev o izvajanju nalog, o katerih se poroča,
- ugotoviti področja, kjer za slabo izvajanje nalog in na takšen način pomagati revidirancu, ali vladi, da izboljša gospodarnost, učinkovitost in/ali uspešnost,
- ugotoviti primere, kjer dobro delujejo (poslušajo) ter nanje opozoriti.

3.2.5. NALOGA IN NAMEN DRŽAVNE REVIZIJE

Naloga revizije javne porabe je ugotoviti (Vidovič, 1997, str. 255):

- **obstoj:** ali sredstva in obveznosti obstajajo na določen datum
- **pravice in dolžnosti:** ali se sredstva in obveznosti pravilno nanašajo na pravno osebo na določen datum
- **točnost:** ali poslovni dogodki, ki so se zgodili, pripadajo pravni osebi v ustreznem časovnem obdobju
- **popolnost:** ni sredstev, obveznosti, poslovnih dogodkov ali nerazkritih postavk, ki ne bi bili evidentirani
- **vrednotenje:** ali so sredstva in obveznosti evidentirani v skladu z ustrežno vrednostjo
- **merjenje:** ali so poslovni dogodki evidentirani v pravilnem znesku, prihodki ali odhodki pa razporejeni na ustrežno časovno obdobje
- **predstavitev in razkritje pri poročanju:** ali je postavka razkrita, razvrščena in opisana v skladu z veljavnim okvirom poročanja
- **pravilnost poslovanja:** ali so poslovni dogodki odobreni v skladu z zakonodajo, predpisi, ki jih je izdal pristojni organ, parlament ali ministrstvo za finance

Vse trditve razen zadnje so skoraj enake trditvam Mednarodnega revizijskega standarda 8 in so običajne za vse revizije računovodskih izkazov. Pravilnost poslovanja javnega podjetja je dodatna naloga revizije javne porabe, s katero se zagotovi, da so bila javna sredstva pravilno upravljana ali vodena s strani posloводства. Izraža odgovornost, ki jo ima računovodja in zagotavlja, da so sredstva, za katera odgovarja, uporabljena le v obsegu in za namene, ki jih je določil državni zbor.

Dodatna naloga revizije javne porabe je zagotoviti, da so bila javna sredstva pravilno upravljana ali vodena s strani posloводства. Revizija javnega podjetja je npr. oblikovana tako, da lahko odkrije napake in šibke točke v procesih upravljanja in vodenja podjetja ter si s tem pridobi zagotovilo, ali država in njeni predstavniki v nadzornih svetih teh podjetjih lahko hitro ukrepajo za odpravo takšnih napak in pomanjkljivosti. Pri revidiranju javnih podjetij je nadzor usmerjen tudi v prikaz vloge lastnika. Vloga lastnika se kaže v določanju članov nadzornih svetov. Vlada določa višino osebnih prejemkov poslovodu, kar je tudi predmet revidiranja. Poleg naštetega revidiranje pokriva tudi nadzor nad izvajanjem dejavnosti, ki so v javnem interesu.

Toda delo revizije se ne ustavi pri teh nalogah. Računsko sodišče lahko pripomore k doseganju boljših rezultatov pri finančnem poslovanju in odgovornosti. To doseže z nasveti, ki pomagajo revidirani osebi izboljšati poslovanje, nadzor in odgovornost do javnih sredstev. Svetovalna naloga je integralni del vsake revizije javne porabe in je eden od namenov revizije (Vidovič, 1997, str. 255, 256).

Ena od glavnih nalog državnih revizorjev je preizkušanje ravnateljskih kontrol. Pri svojem delu kritično ocenjujejo dejavnost javnega sektorja, dajejo priporočila in svetujejo. Ne smejo pa dajati navodila za delo in prevzemati vodstvenih nalog.

Kar zadeva ravnateljske kontrole, je vloga VRI naslednja (Vidovič, 1998, str. 32):

- državni revizor je odgovoren za oceno, ali je revidirana oseba postavila zadovoljiv sistem ravnateljskih kontrol ter ali so te učinkovite in uspešne.
- po končani reviziji bo državni revizor priporočil ravnateljstvu, naj izboljša sisteme ravnateljskih kontrol ali, če jih ni, postavijo učinkovite kontrole. Računsko sodišče revidirani osebi ne more vsiliti svojih priporočil, lahko le prepriča ravnateljstvo o izredni pomembnosti dobrega vodenja organizacije. Če je potrebno, lahko računsko sodišče obvesti pristojno ministrstvo ali državni zbor.
- državni revizor lahko spodbuja državno upravo in druge osebe javnega prava k oblikovanju uspešnih sistemov ravnateljskih kontrol in k izboljševanju obstoječih. To je vsekakor del nalog računskega sodišča, ki pripadajo njegovi svetovalni funkciji, katere namen je pripomoči k izboljšanju vodenja in izvajanja nalog v javnem sektorju.

3.2.6. POTEK DRŽAVNE REVIZIJE

Limska deklaracija loči predhodno in naknadno revidiranje. Predhodno revidiranje je pregledovanje upravne ali finančne zakonodaje in ni obvezno. Je pa lahko zelo koristno za preglednost vodenja javnih sredstev, saj deluje preprečevalno in omogoča zgodnje odkrivanje nezakonitih dejanj in drugih nepravilnosti, napak pri upravljanju, odobravanju in vodenju javnih sredstev. Predhodno revidiranje je odvisno od zakonskih predpisov, okoliščin in potreb posamezne države.

Naknadno revidiranje je revidiranje po zaključenem poslovanju in je nepogrešljiva naloga vsakega VRI, ne glede na to, ali izvaja predhodno revizijo ali ne.

Postopek izvedbe revizij javnega sektorja je v osnovi enak tistemu, ki ga gospodarski revizorji izvajajo pri osebah zasebnega prava.

V skladu z 32. členom Zakona o računskem sodišču ima ta pristojnost zahtevati vse potrebne dokumente, listine in obvestila, ki jih potrebuje v nadzoru. Vsaka revizija, ki jo vodi državni revizor, mora biti podprta z naslednjo dokumentacijo (Vidovič, 1997, str. 261):

- zakonska in druga določila, ki se nanašajo na podjetje ali drugo revidirano osebo,
- letno poročilo, računovodski izkazi in bruto bilanca,
- poročilo nadzornega odbora o njegovih ugotovitvah v zvezi z računovodskimi izkazi ter priporočila glede delitve dobička,
- zapisniki skupščin delničarjev z vsemi prilogami,
- gradiva, ki jih je poslovodstvo posredovalo nadzornemu odboru v razpravo,
- poročila revizij in pripombe poslovodstva,

V vseh podjetjih, kjer ima država večino kapitalskih deležev, se zahteva, da poslovodstvo in revizor še posebej preučita:

- računovodske postavke z vidika pravilnosti poslovanja,

- računovodske postavke z vidika:
- razvoja na področju osnovnih sredstev in povečanja prihodkov, kakor tudi likvidnost in dobičkonosnost podjetja,
- poslovnih izgub in njihove razlage,
- razlogov za vsak deficit, ki ga izkazuje izkaz uspeha

Pristop k revidiranju računovodskih izkazov delimo v naslednje štiri faze:

1. načrtovanje revizije za pridobitev ustreznih informacij

Cilji začetne faze so opredeliti pomembna področja in oblikovati učinkovite revizijske postopke. Cilj priprave revizijskega načrta je razviti revizijski pristop, ki bo zagotovil zadostne dokaze in nudil dobro podporo izraženemu mnenju. Proces načrtovanja sloni na popolnem poznavanju stranke in njenega poslovanja.

Revizije javne porabe so namenjene v glavnem za informiranje državnega zbora in vlade ter posredno široke javnosti.

2. ovrednotenje uspešnosti notranjih kontrol

Faza proučevanja notranjih kontrol se ukvarja z ovrednotenjem in preizkušanjem notranjih kontrol, ki bodo podprle revizorjevo mnenje o poštenosti poslovodskih uradnih trditev, ali notranje kontrole zagotavljajo sprejemljivo zagotovilo o tem, da so:

- sredstva varovana pred izgubami zaradi nepooblaščenih pridobitev, uporabe ali prodaje,
- posli izvedeni v soglasju s pristojnimi organi ter z upoštevanjem veljavne zakonodaje in predpisov,
- posli pravilno evidentirani, obdelani in zbrani tako, da omogočijo pripravo osnovnih izkazov in ohranjanje vrednosti sredstev.

3. preizkušanje in pravilno razumevanje informacij, ki so vključene v računovodskih izkazih, z oceno usklajenosti z zakoni in predpisi

Cilji faze preizkušanja so pridobiti zadostna zagotovila o tem, ali so osnovni izkazi brez pomembnih napačnih navedb, revidirana oseba upošteva pomembna zakonska in druga določila, oceni uspešnosti notranjih kontrol skozi preizkušanje kontrol.

Odgovornost revizorja je, da odkriva prevare in napake pri revidiranju računovodskih izkazov. Ugotoviti mora, ali je prišlo do takih primerov zaradi napak ali so bili povzročeni z namerno goljufijo. Državni revizor mora biti še posebej pozoren na korupcije.

Revizor dokumentira svoje ugotovitve in se o njih pogovori z ustreznim nivojem poslovodstva, člani upravnega odbora ali najvišjimi predstavniki pristojnih organov.

4. poročanje o rezultatih izvedenih revizijskih postopkov

Revizor poroča o osnovnih računovodskih izkazih revidirane osebe, poslovodskih uradnih izjavah, uspešnosti delovanja notranjih kontrol, o usklajenosti z zakonskimi in drugimi predpisi ter oblikuje mnenje.

Mnenje revizije javne porabe mora praviloma vsebovati dva dela. V prvem, standardnem delu, se izrazi mnenje o računovodskih izkazih in podlagah za njihovo pripravo, v drugem delu pa mnenje o pravilnosti poslovanja oziroma pravilnosti evidentiranja poslovnih dogodkov v računovodskih izkazih. Vrste mnenj se ne razlikujejo od tistih, ki jih izdajajo komercialni revizorji.

Od revizorjev javnega sektorja se dodatno zahteva, da poročajo o:

- skladnosti z zahtevami zakonov in drugih predpisov ter ustreznih organov,
- ustreznosti ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja ter

- gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti programov, projektov in delovanja (mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, 1998)

Revizijska poročila so javna. V skladu s 27. členom Zakona o računskem sodišču predloži predsednik poročilo o opravljenem nadzoru državnemu zboru, predsedniku vlade in pristojnemu ministru ali pristojnemu organu lokalne skupnosti.

Pri revidiranju javne porabe se revizorji srečujejo s področji, kjer je učinkoviteje in uspešneje uporabiti delo drugih revizorjev in veščakov. Pri tem računsko sodišče obdrži odgovornost za izdelano mnenje in opredelitev revizijskih postopkov za podporo temu mnenju. Računsko sodišče lahko (Vidovič, 1997, str. 267-269):

- **Uporabi delo zunanjih revizorjev**

Ko državni revizor uporablja delo drugih zunanjih revizorjev mora:

- Oceniti strokovno usposobljenost, izkušnje in druge faktorje,
- Zagotoviti, da pogoji za njihovo sprejetje ustrezajo opredeljenim namenom,
- Zagotoviti, da zunanji revizorji popolnoma razumejo zahteve in se zavedajo uporabnosti njihovega dela,
- Imeti dostop do vseh pomembnih ugotovitev iz dela zunanjega revizorja,
- Oceniti njihovo delo, da zagotovi ustreznost namenu državne revizije.

- **Uporabi delo notranjih revizorjev**

V primeru, da se izvaja revizija pri osebi, ki ima vzpostavljeno notranjo revizijo, bo revizor najprej ocenil uspešnost delovanja te revizije. Notranjo revizijo lahko državni revizor uporabi kot neposredno pomoč pri izvedbi lastne revizije ali pri oblikovanju mnenja pri pritožbah in ugovorih. Sodelovanje z notranjo revizijo poveča usklajenost v delovanju in zmanjša istočasno opravljanje enake revizijske naloge, poveča pokritje nadzorovanih postavk in poslov ter se izogne podvajanju revizijskih nalog.

- **Uporabi delo veščakov**

Strokovnjake s posameznih področij potrebuje sodišče v primeru, ko si želi pridobiti ustrezne dokaze. Pri angažiranju dela veščakov mora revizor oceniti objektivnost, strokovne kvalifikacije, izkušnje in druge dejavnike. Revizor mora prav tako pridobiti zadovoljive dokaze, da bo cilj veščakovega dela ustrezal namenu revizije.

Koristi revizij niso le ekonomske, ampak tudi socialne in politične in se odražajo v večji preglednosti poslovanja, dvigu kakovosti storitev, pri prihrankih proračunskih sredstev, informiranosti davkoplačevalcev in zadovoljstvu različnih uporabnikov revizijskih dokazov in ugotovitev.

3.3. NOTRANJA REVIZIJA

3.3.1. SPLOŠNO O NOTRANJI REVIZIJI

Po opredelitvi Inštituta pooblaščenih notranjih revizorjev je notranja revizija neodvisno presojanje, vzpostavljeno v organizaciji za preverjanje in vrednotenje njenega delovanja kot storitev za organizacijo. Cilj notranje revizije je pomoč članom organizacije pri uspešnem opravljanju njihovih nalog, zato jih notranja revizija oskrbuje z analizami, ocenami, priporočili, svetovanjem in informacijami, povezanimi z revidiranimi področji.

Ta revizija je v pomoč tudi zunanjim revizorjem, toda le, če notranji revizor zagotovi primerne dokaze o neodvisnosti, primernosti in strokovno opravljenem revidiranju.

Po Turku so temeljni nameni notranjega revidiranja presojanje ukrepov za varstvo sredstev ter dobro gospodarjenje s sredstvi in poslovnim izidom, iskanje nesmotnosti in nepravilnosti pri poslovanju, ki se kažejo pri delu, sredstvih in poslovnem izidu, ter oblikovanje predlogov za njihovo odstranjevanje (Turk, 1994, str. 27).

Poudarek pri notranjemu revidiranju je na presojanju ureditve notranjega kontroliranja in njenega delovanja, proučevanju notranje računovodske kontrole in zagotavljanju usklajenosti organizacije z zakonskimi in drugimi predpisi. Notranja revizijska služba svetuje predstojniku uporabnika na podlagi tveganja pri delovanju, kontroliranju in odkrivanju, kako ga obvladovati, da bi uporabnik lahko:

- učinkovito uporabljati sredstva iz proračuna,
- ustrezno varovati sredstva,
- se odločati na temelju zanesljivih in sprotnih informacij ter
- ustrezno usklajeval usmeritve in postopke v skladu z zakonskimi in drugimi predpisi.

V podjetju se za delovanje notranje revizije sprejme pravilnik o namenu, pooblastilih in odgovornosti notranje revizijske službe, kjer je tudi zapisano, da je notranji revizor odgovoren tako revizijskemu odboru kot tudi poslovodstvu.

Sodila preizkušanja in ocenjevanja, ki jih uporablja notranja revizija, so različna in odvisna od področja njenega delovanja in ciljev. V nasprotju z zunanjo revizijo, ki uporablja predvsem računovodske standarde, se pri notranji reviziji poleg računovodskih uporabljajo tudi drugi standardi (od standardov stroškov, standardov kakovosti pa vse do standardov obnašanja). Za praktično izvedbo politik podjetja in standardov so pogosto izdelana različna pravila (na primer: pravilniki, navodila, sklepi, odredbe, stališča in tako naprej), ki so prav tako sodila preizkušanja in ocenjevanja, ki jih uporablja notranja revizija.

Postopki preizkušanja in ocenjevanja, ki jih uporablja notranja revizija (standardi, kodeks poklicne etike in pravila), so specifični in se razlikujejo od postopkov zunanje revizije (Spremič, 1997, str. 8).

Notranji revizorji upoštevajo tudi Standarde notranje revizije za strokovno delo v notranji reviziji, ki jih je leta 1978 izdal Inštitut za notranje revizorje, Kodeks poklicne etike notranjih revizorjev, ki vsebuje standarde obnašanja, ter leta 1991 sprejete smernice za standarde notranje kontrole INTOSAI, ki se v Sloveniji uporabljajo za področje javnega sektorja.

Ravnateljstvo organizira službo za notranjo revizijo kot svojo pomoč, s ciljem nadziranja računovodstva in notranjih kontrol, zato utegne biti neodvisnost notranjih revizorjev vprašljiva. Notranji revizorji, ki so lahko zaposleni v podjetju ali pa najeti zunanji strokovno usposobljeni izvajalci, namreč opozarjajo ravnateljstvo na odmike od temeljnih ciljev ter predlagajo potrebne ukrepe.

Da bi se dosegla neodvisnost notranje revizije, notranja revizija ne sme biti vključena v kakšen drug oddelek oziroma sektor, še posebej ne v tistega, ki ga mora v svoji funkciji proučevati. Notranjo revizijo je v praksi najbolje podrediti najvišjemu poslovodstvu kot štabni oddelek, saj je le tako mogoče notranji reviziji zagotoviti neodvisnost in veljavo pri izvajanju njenih nalog.

Notranja revizija mora biti neodvisna tako od vpliva uslužbencev poslovnega sistema kot od izvajalnih funkcij. Neodvisnost od vpliva uslužbencev lahko dosežemo s primerno

organizacijo notranje revizije, neodvisnost od izvajalskih funkcij pa z objektivnostjo oziroma nepristranskostjo, kar pomeni, da notranji revizorji ne smejo sodelovati pri oblikovanju in uvajanju sistema notranjih kontrol. Maksimalno so objektivni le, ko presojujejo obstoječe notranje kontrole (Šuštar, 1994, str. 13).

Notranji revizorji naj bi poročali organizacijskemu nivoju, ki je nameščen nad nivoje, ki jih revidirajo. Če temu ni tako, se lahko kaj hitro pripeti, da notranji revizorji v svojih poročilih zamolčijo napake, ki so jih zasledili pri reviziji dela svojih podrejenih, da z njimi ne bi prišli v konfliktni položaj. Iz tega sledi, da je potencialna učinkovitost notranjih revizorjev tem večja čim višjemu organizacijskemu nivoju poročajo. To pa pomeni, da je notranjo revizijo priporočljivo podrediti najvišjemu ravnateljstvu. Zato ocene, tudi priporočila glede odpravljanja slabosti notranjih kontrol, popravljanja napak in izboljšanja ravnateljstva, notranji revizor posreduje najvišjemu ravnateljstvu in nadzornemu svetu (Vidovič, 1998, str. 21; Spremič, 1997, str. 13-14).

3.3.2. RAZLOGI ZA ORGANIZIRANJE NOTRANJE REVIZIJE

Notranja revizija je potrebna poslovodstvu, ker s svojimi postopki (Spremič, 1997, str. 9-10):

- vpliva na izboljšanje točnosti in zanesljivosti računovodskih in operativnih podatkov ter informacij, ki so podlaga za odločanje,
- ugotavlja obseg, v katerem operativne službe upoštevajo politiko podjetja,
- varuje premoženje pred zapravljanjem,
- zmanjšuje tveganje, da bi se pojavile prevare, ker odkriva pomanjkljivosti pri poslovanju in kontrolah, ki bi jih lahko preprečile,
- presoja celotno učinkovitost poslovanja podjetja,
- omogoča odkritje in odstranitev neuspešnih in neučinkovitih postopkov,
- pokaže, ali so bili spoštovani zakonski predpisi,
- pokaže, ali so bila upoštevana notranja navodila v podjetju

Poslovodstvo potrebuje za sprejemanje poslovnih odločitev zanesljive, primerne in nepristranske informacije, pa tudi ocene, analize in priporočila, ki so tudi osnova za sprejemanje poslovnih odločitev. Le-to mu omogoča dobra notranja revizija. Poleg naštetega so poglaviti razlogi za organiziranje notranje revizije (Kranjčevič, 1961, str. 10):

➤ **velikost podjetja**

Za velika podjetja je značilno, da imajo sestavljene in kompleksne cilje, velik obseg poslovnih dogodkov, veliko število poslovnih enot in podobno. Poslovodstvo je odgovorno za uspešno poslovanje, vendar ne more neposredno nadzirati vseh opravil, ki se opravljajo v velikem številu organizacijskih enot, razpršenih po celotnem območju. Zato poslovodstvo organizira službo notranje revizije v okviru podjetja in nanjo prenese nekatere svoje nadzorne funkcije, zlasti glede presoje notranje kontrole. Na podlagi teh informacij potem tudi primerno ukrepa. V majhnih podjetjih pa bi bila uvedba notranje revizije s stališča stroškov neučinkovita, zato se zadovoljijo le z zunanjo revizijo.

➤ **nezanesljivost in nezadostnost notranje kontrole**

Če je notranji kontrolni sistem nezadosten in nezanesljiv, povzroča nekakovostne informacije, to pa neposredno vpliva na sprejemanje poslovnih odločitev. Zaradi odpravljanja te pomanjkljivosti se poslovodstvo odloča za uvedbo notranje revizije.

➤ **nezadostnost zunanje revizije**

V primeru, ko se zunanja revizija omeji le na proučevanje računovodskih izkazov, poslovodstvo pa želi biti stalno informirano o pravilnosti odvijanja poslovnega procesa, podjetje ustanovi notranjo revizijo.

Pri odločanju o organiziranju službe za notranjo revizijo pa bo poslovodstvo upoštevalo tudi naslednja dejstva:

➤ **ekonomičnost**

Ekonomičnost je najpomembnejši pogoj, ki ga mora poslovodstvo upoštevati. Stroški notranje revizije ne smejo presegati koristi notranje revizije.

➤ **obstoj in ažurnost potrebne dokumentacije**

Pogoj za opravljanje notranje revizije je obstoj ažurne knjigovodske in druge dokumentacije ter nevmešavanje v delo računovodstva, saj bi se z njim preveč seznanili z delom, to pa bi onemogočilo primerno oceno o delovanju kontrolnega sistema ter računovodskih informacij.

Uvedba notranje revizije je utemeljena in koristna le v velikih poslovnih sistemih ali velikih podjetjih, ki imajo veliko število enot, ki jih poslovodstvo ne more nadzirati. Po zakonu o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99) morajo notranjo revizijo obvezno organizirati pravne osebe javnega prava, ki jih določi minister, pristojen za finance, ob upoštevanju obsega sredstev iz javnih financ v prihodkih obračunskega obdobja, če ta presega 100 milijonov tolarjev, oziroma če je ustanovitvena vloga države ali lokalne samoupravne skupnosti višja od 500 milijonov tolarjev. V majhnih podjetjih organiziranje notranje revizije ni utemeljeno in je naloge notranje revizije bolje prepustiti zunanji reviziji ali pa najeti zunanje strokovno usposobljene izvajalce za opravljanje notranje revizijske službe.

Pomembno je, da se notranja revizija organizira kot neodvisna in naj bi bila pod neposrednim nadzorom glavnega direktorja. Tak položaj ji omogoča nepristranskost in neodvisnost in obeta uspeh pri notranjem revidiranju. Notranji revizor na ta način dobi tudi podporo v poslovodstvu, ta pa mu omogoča opravljanje njegovega dela brez vmešavanja drugih.

3.3.3. CILJI NOTRANJE REVIZIJE

Cilj notranje revizije je pomagati vsem zaposlenim v organizaciji pri razporeditvi njihovih odgovornosti in učinkovitem izvajanju njihovih nalog. Notranja revizija to doseže s tem, da člane oskrbuje z analizami, ocenitvami, priporočili, nasveti in informacijami, ki se nanašajo na revidirane aktivnosti. Cilj notranje revizije je tudi pospeševanje uspešnih kontrol po spremenljivih stroških (Vidovič, 1998, str. 17).

Med cilji notranjega revidiranja se najpogosteje pojavlja sedem ciljev:

- presoja primernosti, učinkovitosti in zanesljivosti notranjega kontrolnega sestava,
- skladnost postopkov z opredeljenimi cilji, načrti, postopki, zakoni in drugimi pravili,
- preverjanje ekonomičnosti in učinkovite porabe sredstev,
- preverjanje, če postopki in programi ustrezajo zastavljenim ciljem in nalogam,
- varovanje in potrditev premoženja-zavarovanje sredstev,
- ugotavljanje napak, prevar in zlorab,
- zanesljivost in popolnost računovodskih in poslovnih informacij.

Med cilji notranjega revidiranja pa se vse bolj poudarja njegova svetovalna vloga, ki so jo posebej opredelili ameriški standardi notranjega revidiranja (Suhadolnik, 1998, str. 21).

3.3.4. NALOGE IN NAMEN NOTRANJE REVIZIJE

Mednarodni standardi revidiranja določajo, da delovanje notranjega revidiranja sestoji iz ene ali več naslednjih dejavnosti (Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, 1998):

- pregledovanje ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja,
- preverjanje računovodskih in poslovnih informacij,
- preiskovanje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti delovanja, tudi neračunovodsko kontroliranje v podjetju,
- preiskovanje spoštovanja zakonov, drugih predpisov in drugih zunanjih zahtev ter ravnateljskih usmeritev, navodil in drugih notranjih zahtev

Notranjemu revizorju v javnem sektorju pa lahko pripišemo še nekatere nove naloge, in sicer (Vidovič, 1998, str. 22):

- razvijanje predlogov za racionalizacijo poslovanja,
- splošno spremljanje poročil, ki jih je izdala vrhovna revizijska institucija,
- sodelovanje pri izdajanju organizacijskih predpisov in pri pomembnih ukrepih,
- sodelovanje pri dodeljevanju večjih pogodbenih nalog,
- uvajanje preprečevalnih ukrepov in novega vodstvenega sistema, usmerjenega k ciljem,
- pomoč ravnateljstvu z navodili in priporočili ter z opozarjanjem na napake, ki jih razkriva revizija, ter na sume zlorab, pogub in prevar,
- povečanje javne odgovornosti (obveznost predložitve obračunov javnosti),
- postavljanje jasnih ciljev in spremljanje dosežkov,
- nadziranje programov, ki se financirajo iz javnih sredstev,
- vrednotenje in ocenjevanje izvajanja nalog prek kazalnikov,
- ocenjevanje uspešnosti in učinkovitosti dela z ocenjevanjem dosežkov dela,
- združevanje načrtovanja, uresničevanja proračuna, financiranja in nadziranja v uspešen krog s ciljem najti učinkovite načine in poti za kontrolo porabe javnih sredstev,
- spreminjanje meril in standardov javne porabe,
- kontroliranje skladnosti delovanja s predpisi ter spoštovanje zakonitosti in etičnih standardov,
- kontroliranje izvajanja nalog glede na gospodarnost, učinkovitost in uspešnost,
- kontroliranje uspešnosti doseganje ciljev,
- kontroliranje vodenja in upravljanja s sredstvi in obveznostmi ter varovanja sredstev,
- kontroliranje sprejemanja odločitev.

Iz navedenega je razvidno, da notranja revizija v organizaciji lahko izvaja različna dela. Katera pa bo dejansko izvajala, pa je v največji meri odvisno od posloводства organizacije oziroma od njegovega zavedanja pomembnosti funkcije notranje revizije, pa tudi od vrste organizacije.

Naloge notranje revizijske službe se vse bolj usmerjajo v svetovanje in ocenjevanje obvladovanje tveganj, kar poslovodstvu pomaga pri sprejemanju pomembnih odločitev (Nemec, 2002, str. 8).

Notranja revizija se izvaja zaradi (Colić, 2000, str. 32):

- izogibanja napak,
- odkrivanja napak,
- popravljanja napak,
- odkrivanja ustreznega in učinkovitega nadzora

Notranja revizija odkriva nepravilnosti predvsem zato, da bi s svojimi predlogi in strokovnostjo omogočala nove rešitve in izboljšala položaj, da bi se spoštovala poslovna pravila in povečevala poslovna uspešnost.

3.3.5. POTEK IN POROČANJE NOTRANJE REVIZIJE

Podobno kot zunanja revizija tudi notranja revizija poteka na nekaj stopnjah (Spremič, 1997, str. 18-21):

1. Načrtovanje notranje revizije

Načrtovanje notranje revizije najpogosteje zajema načrt opravljanja dejavnosti in načrt potrebnih sredstev oziroma financiranja kot odseka celotnega načrta podjetja

Načrt opravljanja dejavnosti se sestavlja za obdobje leta dni in za obdobje petih let. Letni načrt se sestavlja za vsako področje revizije. V okviru načrtov področij revizije se podrobneje načrtujejo vsebine revizijskih projektov s predvidenim časom njihove izvedbe in strategijo izvajanja. Poleg tega zajema letni načrt tudi podrobnejšo razdelavo potrebnih sredstev (predračun) za uresničitev načrtov notranje revizije. Petletni načrt ima le okvirno vsebino.

2. Razvijanje programa notranje revizije

Program notranje revizije se sestavlja s ciljem podrobneje opredeliti postopke, ki so potrebni za uresničitev načrta notranje revizije. Obsega cilje notranje revizije, podrobna navodila pomočnikom, ki sodelujejo pri opravljanju revizije, čas opravljanja revizije, nadzor nad delom pomočnikov, pregled listin pomočnikov in njihovih predlogov in tako naprej.

3. Dopolnjevanje dokazov

Dopolnjevanje dokazov izhaja iz programa ter področja dela in ciljev notranje revizije. Zato notranji revizor v svoji delovni dokumentaciji zbira ustrezne dokaze za pripravo in predstavitev poročila. Pri izbiri metode za zbiranje dokazov mora notranji revizor upoštevati področja dela in cilje notranje revizije na način, ki bo omogočil pridobitev dovolj ustreznih dokazov za pripravo in predstavitev poročila.

4. Priprava in predstavitev poročila

Zahteva se, da so poročila notranje revizije zanesljiva, jedrnata, jasna in pravočasna. Notranji revizor izdaja tri vrste poročil, in sicer poročilo o pravilnosti delovanja notranjih kontrol, poročilo o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov ter poročilo o učinkovitosti poslovanja.

Namen poročanja notranjih revizorjev je, da bi na podlagi pravih informacij čim prej oziroma pravočasno dosegli, da bi se odpravile napake oziroma izboljšalo delovanje stroja notranjih kontrol ter da bi poslovodstvo odločalo pravočasno in pravilno. Končno poročilo o opravljeni notranji reviziji revidirane organizacijske enote oziroma revidiranega področja je končni izdelek vsake posamezne notranje revizije. Za končno poročilo o opravljeni notranji reviziji je odgovoren predstojnik notranje revizijske službe, ki ga preda najvišjemu ravnateljstvu (direktorju, ministru). Od organizacij javnega sektorja se zahteva, da poročajo vsako leto. Tudi ravnateljstvo običajno odloči, da se o notranjih kontrolah poroča enkrat letno. O posebnih zadevah se poroča sproti (Vidovič, 1998, str. 29; Lesjak, 2002, str.19).

3.3.6. KORISTI IN PREDNOSTI NOTRANJE REVIZIJE

Koristi notranje revizije in potrebe po njej izhajajo iz njenega namena in njenih ciljev. Med najpomembnejše koristi štejemo (Vidovič, 1998, str. 27-28):

➤ **notranja revizija zagotavlja stalnost nadziranja**

Zunanja revizija svoje ugotovitve utemeljuje na preteklih podatkih in jih daje po dogodku, običajno po preteku poslovnega leta. Notranji revizorji vrednotijo, priporočajo in poročajo skozi celo leto in s tem zagotavljajo lastnikom dragoceno dodatno potrditev poslovanja. Poleg tega lahko ravnateljstvo pravočasno uvaja popravljalne ukrepe in izboljšave.

➤ **notranja revizija ima zadovoljivo znanje o organizaciji**

Zaradi širokih ciljev in omenjene stalnosti ima dober pogled v organizacijo in njeno delovanje ter tudi znanje o tem. Notranji revizorji dopolnjujejo svojo strokovno usposobljenost in izkušnje z razumevanjem delovanja organizacije, da bi presodili njeno uspešnost in učinkovitost ter doseganje kratkoročnih in dolgoročnih nalog in ciljev ravnateljstva.

➤ **notranja revizija prispeva k zagotavljanju kakovosti organizacije**

Zunanji revizorji običajno omejujejo obseg preizkušanja podatkov pri revidiranju na osnovno pokritje zunanjih predpisov. Kakovost delovanja, tudi usklajenost s politiko, postopki in notranjimi predpisi, je za varno, gospodarno in učinkovito doseganje ciljev vsekakor temeljnega pomena. Takšna notranja revizija ima pomembno vlogo pri obdobjem nadziranju usklajenosti s sprejetimi notranjimi postopki, predpisi in drugimi akti.

➤ **notranja revizija je v pomoč organizaciji**

Zunanji revizorji so odgovorni lastnikom in pravni oblasti. Njihovo delovanje je omejeno s cilji in roki. Položaj notranjih revizorjev v organizaciji jim omogoča, da oskrbujejo nadzorni svet in najvišje ravnateljstvo s potrebnimi analizami, ocenami in priporočili. Taka notranja revizija zagotavlja vodstvenim strukturam neprecenljivo pomoč.

Učinkovita notranje revizijska služba zmanjšuje verjetnost prevar ali nepravilnosti v organizaciji. Preprečuje namerne napake in namerne napačne navedbe (nepravilnosti), ki povzročajo izpuščanje zneskov ali razkritij v računovodskih izkazih. Notranja revizija skrbi za kar največje zmanjšanje stroškov, učinkovitost notranje revizijske službe ter vsebinsko bogate in hitre informacije, ki razbremenjujejo poslovodstva podjetij. Prednosti, ki jih prinaša notranje revidiranje, so poslovna uspešnost, zmanjšanje stroškov in povečanje kakovosti. Poleg tega pa so notranji revizorji v organizaciji ves čas navzoči in so tako odjemalcem storitev vedno dosegljivi (Praznik, 1999, str. 37).

4. PRIMERJAVA IN POVEZANOST MED ZUNANJO IN NOTRANJO REVIZIJO

4.1. POVEZANOST MED ZUNANJO IN NOTRANJO REVIZIJO

Država kot (so)lastnik javnih podjetij naroča poleg revizije računovodskih izkazov, ki je naloga komercialne revizije, tudi revizijo poslovanja bodisi v celoti bodisi delno. Pri reviziji javnih podjetij je poudarek predvsem na revidiranju programov, ki jih financira vlada. Preverjata se torej pravilnost porabe javnih sredstev in učinkovitost posameznih programov.

Revizijo javne porabe, predvsem revizijo letnih računovodskih izkazov, lahko namesto državnega revizorja opravi tudi revizijsko podjetje, ki opravlja predvsem komercialno revizijo. Pri javnih podjetjih se ta revizija opravlja na enak način kot velja za druga gospodarska podjetja. Tu gre za presojo, ali so računovodski izkazi brez večjih materialnih napak. Državni revizor se lahko opre na ugotovitve komercialne revizije, sam pa še dodatno razišče učinkovitost, gospodarnost in uspešnost porabe javnih sredstev, kar kaže na povezavo med komercialno in državno revizijo. V javnem podjetju skušamo ustvariti tudi povezavo med državno in notranjo revizijo; in to ob pomoči javnega interesa. Javno podjetje opravlja svojo dejavnost v javnem interesu na osnovi pogodbe med vlado in podjetjem. Notranja revizija nato revidira obračune opravljenih del in predračune za planirano delo in podobno (Koletnik, 1990, str.76).

Državni revizor bo moral revidirati predvsem obseg in kakovost izvajanja posameznih storitev in ugotovitve, ali so bila sredstva, namenjena iz proračuna, racionalno uporabljena. Pri svojem delu zunanji revizor lahko uporablja izsledke notranjega revizorja, s čimer bo občutno zmanjšal obseg svojega dela. Tudi državni revizor mora podobno kot komercialni revizor ovrednotiti notranje revidiranje v skladu z mednarodnimi smernicami za revidiranje, kajti na podlagi tega se lahko odloči, ali bo storitve notranjega revizorja uporabljal ali ne.

Od kakovosti notranje revizije sta velikokrat odvisna intenzivnost in obseg preučevanja zunanjega revizorja. Kakovost ter popolnost notranje revizije ne omogočata samo medsebojnega sodelovanja, ampak povzročata, da je zunanja revizija v svojem delu bolj ekonomična, ker se v kratkem času dokoplje do rezultatov, ki so veliko boljši kot bi bili brez tega sodelovanja. Dobra organizacija notranje revizije občutno izboljšuje in olajšuje delo notranjega revizorja ter tudi zunanjega revizorja.

Obseg dela notranjih in komercialnih revizorjev opredeljujejo tako mednarodni standardi revidiranja (MRS št. 10 - Uporaba storitev notranjega revizorja) kot tudi ameriški revizijski standardi (SAS št. 65 - Revizorjevo upoštevanje funkcije notranjega revizorja pri reviziji računovodskih izkazov), s čimer so podane osnove za njihovo sodelovanje.

Temeljne določbe o povezanosti državne in notranje revizije ter razmerja med njima so opredeljene v Limski deklaraciji o smernicah revidiranja. Tu je tudi opredeljeno, da posle državne revizije opravlja vrhovna revizijska inštitucija, ki ima nalogo, da preiskuje učinkovitost delovanja poleg revidiranja računovodskih izkazov. Če oceni, da je notranja revizijska služba učinkovita, mora storiti vse, da bodo njene obveznosti in odgovornosti kar najbolj porazdeljene ter da bo njuno sodelovanje kar najboljše. Ta temeljna načela so nato podrobneje razčlenjena v revizijskih standardih INTOSAI.

Vprašanja razmerja med državno in notranjo revizijo ureja tudi zakonodaja posameznih držav. V Argetini, na primer, ureja vprašanje notranje revizije Zakon o javnih finančah in sistemih nadzora, Izrael je edina država, ki ima poseben zakon o notranji reviziji. V evropskih državah so pooblastila državne revizije v primerjavi s pooblastili notranje revizije zelo raznolika. Številne države pa še vedno nimajo predpisov o ustroju in delovanju notranje revizije. Zato je njihov obstoj in delovanje poseben problem pri delu državnih revizorjev, saj mora v skladu s smernicami in načeli INTOSAI vsaka inštitucija državne revizije kontrolirati delo notranje revizijske službe ter z njo komunicirati in sodelovati. Hkrati pa je zaradi pestrosti opredelitve in vloge notranje revizije razmerje med državno in notranjo revizijo težko natančno opredeliti (Colić, 2000, str. 33-35).

4.2. PODOBNOSTI MED ZUNANJO IN NOTRANJO REVIZIJO

Notranje in zunanje revidiranje poslovanja sta naknadno kritično in načrtno proučevanje ter presojanje stanj in poslovanja podjetja. Obe vrsti revidiranja sta splošno priznani kot visoko strokovno delo, v kolikor delujeta v skladu z veljavnimi standardi (Suhadolnik, 1998, str.73).

Povezanost oziroma podobnost notranje in zunanje revizije je v (Arens, Loebbecke, 1984, str. 749):

- nepristranskosti pri delu in poročanju
 - podobnem poteku dela (načrtovanje revizije, preverjanje notranjih kontrol, preizkušanje podatkov, poročanje),
 - uporabi stopnje pomembnosti pri določanju obsega revidiranja in ovrednotenja ugotovitev revizije,
 - kodeksih poklicne etike in
 - revizijskih standardih
- Podobnosti med zunanjo in notranjo revizijo lahko iščemo tudi v podobnih načelih revidiranja:
- načelo zakonitosti,
 - načelo ustaljene dobre delovne prakse,
 - načelo dokumentiranega preverjanja.

Podobnosti so vidne tudi v revizijskih dejavnosti, ki mora biti:

- samostojna in neodvisna v dajanju sodb,
- izključno kritična in ne mehanska, kar seveda ne izključuje koriščenja informacij, dobljenih z mehanično ali elektronsko obdelavo podatkov,
- načrtovana in strokovna,
- nenapovedana,
- naknadna, po že izvršenem procesu.

Obe vrsti revidiranja pri svojem delu uporabljata model revizijskega tveganja in pomembnosti za določitev obsega preverjanja.

4.3. RAZLIKE MED ZUNANJO IN NOTRANJO REVIZIJO

Med zunanjo in notranjo revizijo je veliko razlik, ki se kažejo v načinu dela in izvajalcih. Notranja revizija je odvisna od posloводства, saj izvajalec te revizije deluje znotraj podjetja, medtem ko sta komercialna in državna revizija neodvisni, ker komercialni in državni revizor nista zaposlena v podjetju in tako nimata nobenega vpliva na vodenje in upravljanje podjetja. Ne glede na to, da notranje revidiranje neodvisno presoja delovanje podjetja, ne more doseči enake stopnje samostojnosti, nepristranskosti in neodvisnosti, kot se pri izražanju mnenja zahteva od komercialnega in državnega revizorja. Komercialni in državni revizor je izključno odgovoren za izraženo revizijsko mnenje in te odgovornosti ne zmanjša nobena notranja revizija (Taylor, Glezen, 1996, str. 36).

Temeljni interesi notranjih revizorjev so povezani z njihovimi dejavnostmi znotraj podjetja in so namenjeni zaposlenim v podjetju, da bi bolje in uspešneje opravljali svoje dejavnosti. Temeljni nameni zunanjih revizorjev pa so podati neodvisna revizijska mnenja. Gre za presojo objektivnosti in realnosti. Razlikujejo se po (Nemec, 1998, str. 39-40):

➤ **cilju revidiranja**

Končni cilj zunanjih revizorjev je oblikovanje mnenj o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov podjetij, v javnih podjetjih pa je cilj državnega revizorja tudi oblikovanje mnenj o racionalni porabi državnih sredstev. Končni cilj notranjih revizorjev pa je precej širši.

➤ **izraženem mnenju**

Mnenja zunanjih revizorjev so celovite sodbe, medtem ko so mnenja notranjih revizorjev le delne sodbe in šele združitev več mnenj lahko oblikuje celovito sodbo.

➤ **odgovornosti**

Notranji revizorji odgovarjajo za svoje delo poslovodstvom, torej uporabnikom znotraj podjetja, zunanji revizorji pa ne samo naročnikom revizije, ampak tudi uporabnikom revidiranih računovodskih izkazov, ki so večinoma zunaj podjetij, državni revizor pa tudi parlamentu oziroma vladi. Zaradi odgovornosti notranjih revizorjev poslovodstvom podjetij lahko postane dvomljiva njihova neodvisnost in zato notranji revizorji nikoli ne bodo dosegli ravni neodvisnosti zunanjih revizorjev.

➤ **prejemnikih poročil**

Notranji revizorji poročajo o svojem delu uporabnikom znotraj podjetja, torej vodstvu in upravnemu odboru, njihova poročila so le redko predmet proučevanja zunaj njega. Zunanji revizorji pa svoja poročila namenjajo zunanjim porabnikom, državni revizor pa svoja poročila posreduje tudi parlamentu kot tudi javnosti, katerim morajo zagotoviti verodostojno in objektivno informacijo o načinu porabljenega denarja davkoplačevalcev.

➤ **vsebini poročil**

Poročila notranjih revizorjev morajo obvezno vsebovati tudi priporočila za odpravo ugotovljenih slabosti in nepravilnosti, njihova oblika in vsebina pa sta odvisni od vrste opravljene revizije. Ugotovljene slabosti in nepravilnosti v delovanju notranjih kontrol, ki jih ugotovi zunanji revizor, pa so navadno vsebovane v pismu poslovodstvu.

➤ **vrsti dela**

Pri notranji reviziji določajo vrsto dela poslovodstva, ki jih zaposlujejo. Pri zunanji reviziji pa je vrsta dela določena z zakonom o revidiranju.

➤ **zaposlitvi**

Notranji revizorji so navadno zaposleni v podjetjih, za katera opravljajo različne vrste revizij in drugih storitev, medtem ko zunanji revizorji niso oziroma ne smejo biti zaposleni v podjetjih, za katera opravljajo revizije.

➤ **vrstah revizije**

Notranji revizorji opravljajo poleg revizije računovodskih izkazov tudi revizijo skladnosti s predpisi in revizijo poslovanja, medtem ko opravljajo zunanji revizorji ponavadi le revizijo računovodskih izkazov, državni revizorji pa opravljajo revidiranje pravilnosti poslovanja in računovodskih izkazov ter revidiranje izvajanja nalog, kjer proučujejo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost porabe javnih sredstev. Poleg tega je notranja revizija usmerjena pretežno na tekoče zadeve, državni sektor pa je usmerjen širše.

Zaradi razlik v odgovornosti in pripadnosti, ki jih pripisujemo posameznim revizijam, se pojavljajo tudi določene razlike pri njihovem izvajanju. Državna in komercialna revizija sta omejeni predvsem na zakonske predpise, medtem ko je področje notranje revizije veliko širše, ker ne pomeni samo periodičnega, ampak tudi permanentnega preučevanja. Razlike se pojavljajo tudi glede nalogodajalca revizije in načel, ki jih revizorji uporabljajo pri svojem

delu. Notranja revizija poleg splošno sprejetih računovodskih načel in standardov uporablja še pomembne interne pravilnike in pogodbe, sklenjene z vlado kot ustanoviteljico javnega podjetja. Pri opravljanju državne revizije se uporabljajo posebni standardi za to področje in razna načela ter predpisi, ki veljajo za racionalno porabo proračunskih sredstev, in Zakon o proračunu (Koletnik, 1990, str. 8).

4.4. PODROČJA SODELOVANJA

4.4.1. PODROČJA SODELOVANJA MED ZUNANJO IN NOTRANJO REVIZIJO

Sodelovanje VRI z notranjimi revizijami v svetu običajno ni formalno urejeno. Področja možnosti sodelovanja med notranjimi in komercialnimi pa tudi državnimi revizorji so (Nemec, 1998, str. 40-43):

➤ izmenjava revizijskega delovnega gradiva

Izmenjava revizijske dokumentacije se nanaša na izmenjavo delovnega gradiva in poročil. V večini primerov poteka prenos delovnega gradiva in poročil od notranjega revizorja k zunanjemu, ker mora zunanji revizor na osnovi pregleda delovnega gradiva in poročil notranje revizije določiti obseg, na katerega se bo lahko naslonil pri svojem delu.

➤ neposredna izmenjava informacij

Notranji revizorji so stalno navzoči v podjetjih, zato imajo na voljo podrobne informacije, ki pa mogoče ne zanimajo v celoti tudi zunanjih revizorjev. Zato se k zunanjim revizorjem prenašajo le tiste informacije, ki jih utegnejo zanimati in vplivati na računovodske izkaze podjetij. Od zunanjih revizorjev k notranjim pa se prenašajo le tiste informacije, ki jih zunanji revizorji pridobijo od zaposlenih na višjih ravneh odločanja v podjetju in bi utegnile koristiti tudi notranjim revizorjem, pa jim niso bile predane.

➤ uporabne skupne metodike

Uporaba skupne metodike je zaželena predvsem pri oblikovanju delovnega gradiva notranjih revizorjev, saj zunanji olajša pregledovanje in presojanje dela notranjih revizorjev. Ker pa so cilji notranjih revizorjev širši kot cilji zunanjih revizorjev, morajo oblikovati svojo lastno metodiko za področja, ki jih zunanja revizija ne pokriva.

➤ sodelovanje in svetovanje

V nekaterih primerih lahko notranji revizorji delajo skupaj z zunanjimi in pod njihovim nadzorom. Takšno sodelovanje je bilo pogosto v preteklosti, danes pa se zunanji revizorji predvsem posvetujejo z notranjimi, ne nadzorujejo pa njihovega dela. VRI lahko tudi svetuje ter s svojim znanjem in izkušnjami prispeva k boljšemu izvajanju nalog notranje revizije. Priporočljivo je, da sodelujejo pri nastajanju navodil ter zakonskih in drugih predpisov že od samega začetka njihovega oblikovanja.

➤ sodelovanje pri izobraževanju osebja

Tako notranji kot zunanji revizorji obravnavajo pri izobraževanju osebja področja, ki so zanimiva za obe vrsti revizorjev. V zadnjih letih revizijske družbe organizirajo za notranje revizorje posebne oblike izobraževanja, kar je dodatna storitev naročniku revizije.

➤ spremljanje ukrepov po ugotovitvah revizije

Tako notranji kot zunanji revizorji ugotavljajo pomanjkljivosti v delovanju notranjih kontrol in v posameznih poslovnih funkcijah v podjetju. Svoje ugotovitve prenašajo na ustrezne ravni odločanja in spremljajo izvajanje ukrepov za njihovo odpravo. Če zunanji revizorji pri svojem delu ugotovijo, da ukrepi poslovodstev po priporočilih notranjih revizorjev niso ustrezni, morajo poslovodstva o tem pisno obvestiti.

➤ **skupno načrtovanje**

Notranji in zunanji revizorji morajo sodelovanje dobro načrtovati in pri tem uskladiti potrebe obojih. Notranji revizorji naj pripravijo svoj načrt dela tako, da bodo z njim čim bolj ustregli zahtevam zunanjih, zunanji pa naj skušajo predvideti, kaj lahko pri revidiranju računovodskih izkazov pričakujejo od notranjih. Čeprav je program dela računskega sodišča zaupne narave, se je kljub temu možno pogovarjati o revizijah, predvsem tistih, ki so z zakonom predpisane kot obvezne in kot take tudi znane, ter o zadevah in področjih, ki jim bi oboji lahko posvečali večjo pozornost oziroma osrednjo pozornost.

➤ **porazdeljevanje revizijskega dela**

Načrtovano revizijsko delo je treba razdeliti na obe skupini revizorjev in jima zagotoviti samostojnost pri delu, kar naj bi pripomoglo h kar najbolj učinkoviti reviziji. Ta oblika sodelovanja pomeni neposredno sodelovanje notranjih revizorjev pri opravljanju zunanje revizije. Pri tem so notranji revizorji vključeni v zunanjo revizijo in ne delujejo več kot člani oddelka notranje revizije, temveč samostojno pod vodstvom in nadzorom zunanjih revizorjev. Pri tem delu bodo notranji revizorji običajno uporabljali metode in postopke zunanjih revizorjev ter njihove delovne programe.

➤ **skupno delovno gradivo**

Delovno gradivo, ki ga pripravljajo notranji revizorji, je mogoče uporabljati tudi kot skupno delovno gradivo, ki ga zunanji revizorji le še dopolnijo.

➤ **skupno poročanje višjim organizacijskim ravnem**

Skupno poročanje tako notranjih kot zunanjih revizorjev višjim ravnem odločanja ima lahko obliko posameznih poročil ali obliko skupnega poročila. Pri tej obliki sodelovanja se poslovodstva soočijo z obema vrstama revizije in njunimi ugotovitvami.

➤ **navzkrižno ovrednotenje dela revizorjev.**

Ovrednotenje dela notranjih revizorjev, ki ga opravljajo zunanji revizorji, je del revidiranja računovodskih izkazov, če se hočejo zunanji revizorji opreti na delo in ugotovitve notranjih revizorjev. Zaradi interesa zunanjih revizorjev za čim boljše notranjo revizijo in njihovih možnosti dostopa do višjih organizacijskih ravni odločanja lahko dobi notranja revizija ustrezen položaj znotraj podjetja.

Zunanji revizorji lahko sodelujejo z notranjimi revizorji pri določenih nalogah. Zunanja revizija ni uradno pristojna in odgovorna za ravnateljske kontrole, vendar precej močno vpliva na njihov razvoj in širjenje. Prav tako ni neposredno odgovorna za zagotavljanje učinkovitih notranjih kontrol ali notranje revizije. Za oblikovanje, izvajanje in pregledovanje uspešnosti sistema notranjih kontrol je odgovorno ravnateljstvo, z nasveti pa mu lahko pomagajo tudi zunanji revizorji.

Stiki med VRI in notranjimi revizorji bi morali biti bolj tesni. Ohranjali bi se z rednimi sestanki. Računsko sodišče RS lahko pripomore k razvoju notranje revizije pri nas s sodelovanjem z ministrstvom za finance ter s svojo udeležbo in referati na posvetih in konferencah (Vidovič, 1998, str. 31-32; Brinc, Witt, 1982, str. 777-778).

4.4.2. OBLIKE SODELOVANJA MED DRŽAVNO IN NOTRANJO REVIZIJO

Sodelovanje med vrhovno revizijsko institucijo in notranjimi revizijami ima lahko različne oblike (Vidovič, 1998, str. 32-34):

➤ **letni načrti revizije**

Računsko sodišče pregleduje revizijske načrte notranjih revizij in jih potrjuje ter nato usklajuje s svojim načrtom. Notranjim revizijam predlaga spremembe in dopolnitve ter določa

prednostne naloge, ki jim morajo nameniti posebno pozornost ter o njih posebej poročati računovodskemu sodišču. Prav tako mu morajo poročati o odmikih od načrtov.

➤ **letna revizijska poročila**

Notranje revizije bi morale vsako leto poročati o svojem delu in pomembnejših ugotovitvah VRI. Takšno poročilo je lahko skupaj z načrtom revizij za državne revizorje eno od najpomembnejših orodij za nadziranje in koordiniranje notranjih revizij. Ti ovrednotijo njihova letna poročila in sprejmejo ustrezne ukrepe, če je to potrebno. V njih pogosto razpoznavajo probleme, ki jih sami vključijo v svoje revizijske načrte.

➤ **vključevanje v revizije, ki jih izvaja vrhovna revizijska institucija**

Oblika sodelovanja je tudi vključevanje notranjih revizorjev v revizije VRI. Ta praksa je pogosta pri preizkušanju in preiskovanju podatkov. V teh primerih so notranji revizorji odgovorni državni reviziji in njihove ugotovitve se vključujejo v revizijsko poročilo vrhovne revizijske institucije. Takšno vključevanje prinaša prednosti obema stranema. Za vrhovno revizijsko institucijo to pomeni povečanje števila revizorjev in učinkovitosti, uporabo posebnih strokovnih poročil in podrobno poznavanje značilnosti revidirane osebe ter pregled nad delom oziroma izvajanjem nalog. Za notranjo revizijo to pomeni obliko seminarja, na katerem se notranji revizorji naučijo metod, ki jih uporabljajo državni revizorji, povečanje spoštovanja te službe znotraj revidirane osebe ter seznanitev vseh, da VRI podpira notranjo revizijo.

➤ **spremljanje revizijskih poročil**

Pri nekaterih revizijah računsko sodišče zahteva, da revidirana oseba opravi določene zahteve (na primer vrne proračunska sredstva, poročuna prevelika izplačila sredstev za plače in druge osebne prejemke, da postavijo učinkovite notranje kontrole ter drugo).

V razvitih državah spremlja izpolnitev priporočil in predlogov, ki jih dajejo ob svojih revizijah VRI, prav notranja revizija. Notranja revizija je v teh primerih lahko pristojna za poročanje VRI. Prav tako jo obvešča o problemih v zvezi s tem.

➤ **reševanje spornih vprašanj**

Notranji revizorji svoje probleme običajno rešujejo sami. Svoje revizijske ugotovitve in spoznavanja predajajo revidirani osebi in poskušajo doseči sporazum. Če se uprava organizacijske enote ne strinja, se notranji revizor obrne na vodjo organizacije. Če tudi na tej ravni ne najde rešitve pri pomembnih vprašanjih, lahko zaprosi za pomoč VRI.

➤ **letna in občasna srečanja**

Pomembno orodje so letna in občasna srečanja predstavnikov notranjih revizij. Na njih sodelujejo predstavniki računskega sodišča, zunanji strokovnjaki in notranji revizorji. Takšna srečanja in seminarji so v drugih državah pogosti in jih notranji revizorji ocenjujejo kot zelo uspešne.

4.5. USKLAJEVANJE DELA ZUNANJE (KOMERCIALNE IN DRŽAVNE) IN NOTRANJE REVIZIJE

Organi notranje in zunanje revizije sodelujejo, da bi bila zunanja revizija bolj racionalna. Da pride do sodelovanja, pa je odvisno od organov zunanje revizije, ki predhodno ocenijo strokovnost, neodvisnost in dejavnost notranje revizije v podjetju.

Če se zunanji revizor odloči upoštevati delo notranjega revizorja, lahko ustrezno zmanjša obseg, vrsto in čas postopkov zunanjega revidiranja. Hkrati pa mora zunanji revizor svojo odločitev o uporabi dela notranjega revizorja dokumentirati in jo vsako leto dopolnjevati.

Zunanji revizor se mora zavedati, da so izsledki, pridobljeni z njegovim znanjem, prepričljivejši od nepreverjenih dokazov, pridobljenih neposredno od notranjega revizorja.

Prav tako si z notranjim revizorjem ne moreta deliti odgovornosti za revizijsko poročilo o računovodskih izkazih revidiranega podjetja. Zunanji revizor sam odgovarja za morebitne napake in pomanjkljivosti v delu notranjega revizorja, ki ga je uporabil, in prav tako sam odgovarja za izdelano poročilo, kljub temu da temelji na napakah notranjega revizorja. Zunanji revizor se zavaruje s tem, da sam da sodbo o oceni tveganj, pomembnosti, zadostnosti preveritev in ovrednotenju pomembnih računovodskih ocen. Pri tem igra pomembno vlogo stopnja naslonitve na delo notranjega revizorja. Ta je odvisna od (Suhadolnik 1998, str. 79):

- pomembnosti testiranega področja oziroma postavke ali informacije, ki jo je potrebno pridobiti,
- stopnje vgrajenega revizijskega tveganja testiranega področja oziroma postavke ali informacije, ki jo je potrebno pridobiti,
- stopnje zahtevane presoje,
- zadovoljivosti ustrezne revizijske evidence in
- specialističnih znanj, ki so jih vešči notranji revizorji.

Stopnja naslonitve na notranjo revizijsko delo je višja v primeru, ko se revizijski cilji nanašajo na sistemsko vodene rutinske transakcije, medtem ko bo obratno pri nerutinskih transakcijah in transakcijah s povezanimi strankami.

Ovrednotenje funkcije notranje revizije v podjetjih in z njim povezane odločitve zunanjih revizorjev o uporabi dela notranjih revizorjev so navadno predpisani v revizijskih priročnikih posameznih revizijskih družb. Prav tako ni določeno razmerje med državno in notranjo revizijo. Njuna medsebojna povezanost je zgolj načelno. Predpisi namreč ne določajo podrobno konkretnih metod in načinov dela državnega revizorja pri njegovem proučevanju in presojanju delovanja notranje revizijske službe v posameznem subjektu. Stopnje pri odločanju so (Nemec, 1998, str. 45-47):

1. razumevanje in ocenjevanje funkcije notranje revizije

Če ima naročnik revizije oddelek notranje revizije, mora zunanji revizor spoznati njegove dejavnosti in ugotoviti, ali ustrezajo za načrtovanje zunanje revizije. Predno se zunanji revizor odloči zaupati ugotovitvam notranje revizije, mora presoditi njeno uspešnost in ustreznost. Sodila za takšno presojo so:

- stopnja neodvisnosti notranje revizije

Pri tem so pomembni položaj notranje revizije v organizacijski shemi podjetja, možnosti pravočasnega poročanja ustreznim ravнем odločanja, neovirano načrtovanje in vodenje dela, neovirano sodelovanje z zunanjim revizorjem. Neodvisnost notranjega revizorja izhaja iz njegovega položaja v podjetju. Neposredno je povezana s tem, komu poroča o svojih ugotovitvah.

- obseg in področje delovanja notranje revizije in njeni revizijski cilji

Pomembna so vrsta, obseg in časovna ustreznost delovanja.

- stopnja odgovornosti, dodeljena notranjim revizorjem

Navadno je določena v posebnem pravilniku o notranji reviziji

- primerna poklicna skrbnost

Delo notranjega revizorja naj bi bilo primerno načrtovano, obvladano, evidentirano, pregledano in nadzorovano. Delovno gradivo naj bi bilo zadostno in kakovostno.

- strokovna usposobljenost

Notranjo revizijo naj bi opravljali revizorji z ustreznim znanjem in sposobnostmi. Prav tako naj bi bila zagotovljena strokovno izobraževanje in možnost sodelovanja s strokovnjaki za posamezna področja

- poročanje notranjega revizorja

Zunanji revizor naj bi s pregledom poročil notranjega revizorja ugotovil, ali vsebujejo vse ustrezne sestavine, komu so bila dostavljena, vrste poročil in pogostost poročanja, pa tudi ukrepe, ki jih je poslovodstvo sprejelo v zvezi z ugotovitvami in predlogi iz teh poročil

➤ stopnja dostopnosti do različnih virov

Na primer dostop do evidenc, listin, osebja, tehnične opreme.

Zunanji revizorji lahko na podlagi spoznanj o funkciji notranje revizije v podjetju predhodno oceni njeno dejavnost. Ta ocena je lahko odločitev za opiranje na delo notranjih revizorjev ali pa ne. Če dejavnosti notranjih revizorjev ne ustrezajo za revizijo računovodskih izkazov podjetja ali pa ustrezajo, vendar njihova uporaba v te namene ne bi bila učinkovita, se ne odloči za opiranje na notranjo revizijo in se ne ukvarja več z ocenjevanjem dela notranjih revizorjev.

Vse ugotovitve v zvezi z ocenjevanjem funkcije notranje revizije v podjetju morajo zunanji revizorji dokumentirati ter jih ažurirati vsako leto, hkrati pa obveščati poslovodstvo o morebitnih slabostih v njenem delovanju pa tudi o tem, da se ne morejo opirati na njene ugotovitve.

2. odločanje o uporabi dela notranjih revizorjev v revizijskem postopku

Načelne odločitve zunanjih revizorjev o uporabi storitev notranjih revizorjev lahko spremenijo načrtovanje dela zunanjih revizorjev, in sicer vsebino, obseg, postopke in časovno opredelitev revizije. Zunanji revizorji se v tem primeru najprej pogovorijo z notranjimi revizorji in nato pri načrtovanju revizije upoštevajo tudi preizkušanje dela notranjih revizorjev na izbranih področjih.

3. preizkušanje dela notranjih revizorjev

Če se zunanji revizorji odločijo, da se bodo zanesli na ugotovitve notranje revizije, se morajo prepričati, da so ustrezno dokumentirane z revizijskimi dokazi oziroma morajo te dokaze sami razširiti z dodatnimi revizijskimi postopki.

Delo notranjih revizorjev se lahko preizkuša z opazovanjem, ponovnim opravljanjem postopkov, ki so jih notranji revizorji že opravili, in s primerjanjem ugotovitev obojih oziroma z uporabo dodatnih revizijskih postopkov na drugih poslovnih dogodkih. Dodatni revizijski postopki so lahko analitično preiskovanje, razgovori z notranjimi revizorji, primerjanje programov notranje revizije s programi zunanje revizije, ocenjevanje ustreznosti zaključkov glede na okoliščine, ustreznosti poročil glede na delovno gradivo in zadostnosti revizijskih dokazov ter ugotavljanje izjemnih in neobičajnih postavk.

Obseg dodatnih revizijskih postopkov je odvisen od ocene notranje revizije, stopnje pomembnosti področja, ki se preverja, in stopnje tveganja napake v računovodskih izkazih. Pri opravljenih dodatnih postopkih zunanji revizorji primerjajo svoje ugotovitve z ugotovitvami notranjih revizorjev.

4. vpliv dela notranjih revizorjev na delo zunanjih revizorjev

Da bi zunanji revizorji lahko oblikovali revizijsko mnenje, morajo pridobiti ustrezno revizijsko delovno gradivo. Pri tem morajo presoditi tveganje pomembno napačnih predstavitev ter zadostnost in primernost delovnega gradiva, ki so si ga pridobili. Ugotovitve notranjih revizorjev lahko uporabijo za opredelitev vsebine, obsega in časa izvajanja posameznih revizijskih postopkov. Odločitve o uporabi dela notranjih revizorjev so odvisne tudi od:

- pomembnosti postavke v računovodskih izkazih, pri kateri bodo zunanji revizorji uporabili ugotovitve notranjih,
- velikosti tveganja pomembno napačne predstavitve,

- subjektivnosti presoje revizijskega delovnega gradiva

V primeru povečane pomembnosti posamezne postavke v računovodskih izkazih in povečanega tveganja pomembno napačne predstavitve teh postavk se morajo zunanji revizorji zanesti predvsem na svoje delo. To velja predvsem za kritična področja revidiranja, kjer uporabljajo revizorji strokovno sodbo, kot so na primer:

- pomembne računovodske ocene (na primer: ocena popravka vrednosti terjatev, odpis zalog na čisto iztržljivo vrednost),
- nenavadni poslovni dogodki, ki nastopajo zelo redko, a lahko pomembno vplivajo na računovodske izkaze podjetja (na primer: prodaja osnovnih sredstev, povratni najem, popravki knjiženj, spremembe računovodskih usmeritev pri vrednotenju posameznih postavk),
- možni negotovi pojavi, katerih vpliva ni mogoče ali ga je zelo težko oceniti, kot so poslovni dogodki s povezanimi strankami in dogodki po datumu končanja revizije.

Če namerava zunanji revizor uporabljati notranje revizijske storitve, mora proučiti okvirni načrt notranjega revidiranja za obdobje in se o njem pogovoriti. Ker naj bi notranje revizijske storitve vplivale na določanje vrste, časa in obsega postopkov zunanjega revizorja, se je treba vnaprej dogovoriti o času takšnih storitev, o področju, ki ga bo pokrivala revizija, o ravnih preizkusov in predlaganih metodah izbire vzorca, o dokumentaciji o opravljenem delu ter o postopkih pregledovanja in poročanja.

Sodelovanje z notranjim revidiranjem je uspešnejše, če se med letom občasno organizirajo sestanki. Zunanji revizor mora biti seznanjen z ustreznimi poročili o notranjem revidiranju in imeti dostop do njih ter biti obveščen o vseh pomembnih zadevah, ki jih pri svojem delu opazi notranji revizor in lahko vplivajo na delo zunanjega revizorja. Tudi zunanji revizor mora notranjega redno obveščati o vseh pomembnih zadevah, ki bi lahko vplivale na njegovo delo (Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, 1998).

Delo notranje in zunanje revizije je treba usklajevati na način, da se zagotovi zadostna pokritost z revizijami in kar najbolj zmanjša podvajanje dela. Za nadzor nad delom zunanjih revizorjev, tudi za usklajevanje z notranjo revizijsko službo, je na splošno odgovoren nadzorni svet. V resnici pa mora za usklajevanje odgovarjati predstojnik službe za notranjo revizijo, pri tem pa bo potreboval podporo nadzornega sveta (Koletnik, 1999, str. 35).

Predstojnik mora vedno vrednotiti usklajenost med notranjimi in zunanji revizorji, torej ocenjevati učinkovitost notranjega in zunanjega revidiranja. Predstojnik notranje revizijske službe mora izide vrednotenja usklajenosti dela med notranjimi in zunanji revizorji poročati vrhovnemu poslovodstvu in nadzornemu svetu, skupaj s pomembnimi pripombami o uspešnosti zunanjih revizorjev. Od zunanjih revizorjev pa se lahko zahteva, da se določene zadeve poročajo nadzornemu svetu, predstojnik službe se mora o tem pogovarjati z zunanjim revizorjem ter se seznaniti z obravnavano zadevo. Gre predvsem za ugotovitve zunanjega revizorja glede pomembnih slabosti v kontroliranju, napak in nepravilnosti, nezakonitih dejanj, poslovodskih presoj in računovodskih ocen, pomembnih revizijskih preračunov, nesporazumov s poslovodstvom, težav, ki so se pojavile pri opravljanju revizije.

Usklajevanje dela notranjih in zunanjih revizorjev se uresničuje takole:

- obdobja srečanja zaradi pogovorov o zadevah, ki zanimajo notranje in zunanje revizorje
- Pogovori so o vsebinski in časovni usklajenosti ter učinkovitosti revizijskih del.
- vzajemni dostop do revizijskih programov in delovnega gradiva

Obojestranski dostop in uporaba programov, delovnega gradiva ter spoštovanje zaupnosti obeh revizorjev do tovrstnih znanj.

➤ izmenjava revizorskih poročil in pisem posloводства

Zunanjim revizorjem morajo biti na voljo poročila o notranji reviziji, odgovori posloводства na ta poročila, poročila o poznejšem preverjanju, kar je v pomoč zunanjim revizorjem pri določanju obsega dela. Notranji revizorji morajo imeti dostop do pisem posloводства zunanjim revizorjem in so v pomoč pri načrtovanju njihovega dela.

➤ seznanjenost z revizijskimi postopki, metodami in strokovnim jezikom

Predstojnik notranje revizijske službe mora biti seznanjen z načrtovanim obsegom dela zunanjega revizorja in mora biti zadovoljen glede usklajenosti dela zunanjih in notranjih revizorjev. Predstojnik notranje revizijske službe mora poskrbeti, da so notranji revizorji dovolj seznanjeni s postopki, metodami in strokovnim jezikom zunanjih revizorjev. Zato usklajuje delo obeh revizorjev, ovrednoti delo zunanjih revizorjev, kadar se nanje opirajo, in ugotovi, ali lahko notranji revizorji uspešno sodelujejo z zunanjimi revizorji pri uresničevanju ciljev sodelovanja. Predstojnik službe mora priskrbeti dovolj informacij, da so zunanji revizorji seznanjeni s postopki, metodami in strokovnim jezikom notranjih revizorjev. Na ta način se lahko lažje opirajo na opravljeno delo notranjih revizorjev, saj uporabljajo enake postopke, metode in enak strokovni jezik. Seveda pa je sodelovanje najbolj učinkovito, če oboji uporabljajo enake postopke, metode in enak strokovni jezik (Koletnik, 1999, str. 36-37).

4.6. POVEZANOST ZUNANJE IN NOTRANJE REVIZIJE V SLOVENSКИH JAVNIH PODJETJIH

Zakon o gospodarskih javnih službah razvršča gospodarske javne službe na republiške in lokalne. Republiške gospodarske javne službe določa in izvaja republika, lokalne javne službe pa so v pristojnosti lokalnih skupnosti. Republiške javne službe so urejene z zakonom, lokalne pa z odloki lokalnih skupnosti tako, da je zagotovljeno izvajanje dejavnosti v okviru funkcionalno in prostorsko zaokroženih oskrbovalnih sistemov.

Republika Slovenija izvaja gospodarsko javno službo v javnih podjetjih na področju proizvodnje in distribucije električne energije, vodnega gospodarstva, upravljanja in vzdrževanja avtocest, železniškega prometa, poštnih storitev in telefonije. Med podjetja elektrogospodarstva spadajo elektrarne, elektro distribucijska podjetja in rudniki. V Sloveniji imamo 27 republiških javnih podjetij, ki so vsa v pristojnosti ministerstev. Naj naštejemo nekatera: Telekom Slovenije d.d., Slovenske železnice Ljubljana d.d., Pošta Slovenije d.o.o., Družba za avtoceste v RS d.d., Rudnik Žirovski vrh p.o., Uradni list RS d.o.o., Termoelektrarna toplarna Ljubljana d.o.o., Elektro Primorska d.d., Dravske elektrarne Maribor d.o.o. ...

Lokalne skupnosti izvajajo gospodarsko javno službo v javnih podjetjih na področju komunalnega gospodarstva, prometa in parkirišč, oskrbe s toplotno energijo, torej na področjih, ki so ključna za normalno delovanje posamezne občine. Dober primer lokalne javne službe je Holding mesta Ljubljane, kamor spadajo naslednja podjetja: Energetika Ljubljana d.o.o., Vodovod-Kanalizacija d.o.o., Ljubljanski potniški promet d.o.o., Ljubljanske tržnice d.o.o., Žale d.o.o., Snaga d.o.o. in Parkirišča d.o.o.

Po mojih poizvedovanjih je predvsem v lokalnih javnih podjetjih notranja revizija slabo zastopana. Po krajšem razgovoru z direktorico računovodstva in financ v podjetju Snaga d.o.o. sem izvedela, da nobeno podjetje, ki spada v Holding mesta Ljubljane, nima notranje

revizije, imajo samo notranji kontroling, ustanovitev oddelka za notranjo revizijo pa je v pripravi.

Nekoliko drugačna slika pa je v republiških javnih podjetjih, saj imajo v nekaterih javnih podjetjih notranjo revizijo. In sicer: Dravske elektrarne Maribor d.o.o., Elektro Ljubljana d.d., Nuklearna elektrarna Krško d.o.o., Termoelektrarna toplotna Ljubljana d.o.o., Podjetje za vzdrževanje avtocest d.o.o., Slovenske železnice Ljubljana d.d., Pošta Slovenije d.o.o. Po opravljenem telefonskem klicu sem izvedela, da je podjetje Telekom d.d. imelo notranjo revizijo, vendar so ta oddelek ukiniteli.

V podjetju Slovenske železnice d.d. sem imela intervju z g. Antonom Tomanžinom, vodjo službe interne revizije in notranjega nadzora, ki mi je natančno opisal kako poteka in v kolikšni meri poteka sodelovanje med notranjo in zunanjo revizijo. Intervju bom podala v obliki povzetka najinega pogovora.

Podjetje Slovenske železnice je organizirano kot javno podjetje za opravljanje železniških prevoznih storitev na področju republike Slovenije. Osnovna dejavnost podjetja je opravljanje storitev prevoza potnikov in blaga po železnici v notranjem in mednarodnem prometu ter opravljane sprotne in investicijske vzdrževanja železniških objektov, naprav in opreme. Slovenske železnice opravljajo železniško prevozno dejavnost na celotnem območju republike Slovenije in s tem na tem območju zadovoljujejo potrebe po prevozu potnikov in blaga s strani prebivalstva kot tudi s strani gospodarskih in negospodarskih subjektov.

Slovenske železnice so zaradi svojih specifičnih značilnosti (so velik poslovni sistem, imajo veliko število organizacijskih enot, ki so razpršene na celotnem področju Slovenije, upravljajo in vzdržujejo znatna sredstva, ki so razporejena na večjih območjih, za katera so zadolžene posamezne organizacijske enote, imajo tudi transportno računovodstvo) v povojnem obdobju oblikovale notranjo kontrolo, ki se je ukvarjala z nadzorom pravilnosti izvajanja notranjih navodil. Njena naloga sta bila nadzor in svetovanje, naredili pa so tudi kontni plan.

Po letu 1990 se je ta služba usmerila predvsem v nadzor. Leta 2000 pa se je preimenovala v službo interne revizije in notranjega nadzora. Tega leta se je tudi vzpostavilo sodelovanje z zunanjimi revizorji. Skupščina se istega leta tudi odloči, da je potrebno to službo okrepiti z ustrezno izobrazbo revizorjev (notranjih revizorjev) ter zahteva statut.

Tako so leta 2001 izdali pravilnik o delu te službe, ki ga je bilo treba urediti z zunanjo revizijsko hišo, kije morala dati soglasje. Statut določa tudi, da nadzorni svet podjetja neposredno sodeluje s službo interne revizije in da mora služba na tri mesece poročati nadzornemu svetu.

Vsako leto komercialni revizorji pregledajo poročila nadzornemu svetu in opravljenem pregledu, kar upoštevajo pri svojem delu. Kasneje imajo razgovor, kjer zunanji revizorji komentirajo ta poročila. Zunanji revizorji notranjim ne dajo posebnih poročil, niti niso deležni povratnih informacij, prav tako ne dobijo nobenih napotkov glede načina sodelovanja. Zunanji revizorji samo namenijo pismo poslovodstvu, kjer so navodila, kaj naj bi notranja revizija še revidirala.

G. Anton Tomanžin predvideva, da se zunanji revizorji lahko naslonijo na njihovo revizijo, saj zunanji revizorji ovrednotijo delovanje notranje revizije. Seznanjeni so s statutom, kjer je določena neodvisnost notranje revizije, pregledajo pravilnik, kjer so določene pristojnosti, način poročanja in dela, ter vsebino dela. Vendar medsebojnih komunikacij oziroma izmenjav

informacij ni veliko. Vendar pa menim, da se bo ta povezava v bodoče še bolj okrepila in bodo bolj uspešno sodelovali.

V Slovenski železnicah se vsako leto opravlja revizija računovodskih izkazov s strani revizijske hiše, ni pa še bil opravljen pregled s strani računskega sodišča. Enkrat so se najavili, zahtevali v pregled statut, pravilnik, nekatere akte dela notranje revizije, poročila zunanje revizije ter vsa poročila notranje revizije. S pregledom poročila zunanjih revizorjev so ocenili rizičnost in potrebo opravljanja revizije. Z računskim sodiščem so imeli le informativni sestanek, vendar pa sodelovanje ni bilo vzpostavljeno, samo revizijo pa je računsko sodišče preložilo za nedoločen čas.

Potrebno je poudariti, da sodeluje notranja revizija z agencijo za železniški promet, ki nadzoruje porabo proračunskih sredstev.

Menim, da so oddelki notranje revizijske službe v slovenskih javnih podjetjih premalo zastopani, premajhno je tudi sodelovanje med zunanjimi in notranjimi revizorji, predvsem med notranjimi in državnimi revizorji. Kar pa je razumljivo, saj je računsko sodišče v Sloveniji zelo mlada inštitucija.

4.7. KORISTI SODELOVANJA MED ZUNANJO IN NOTRANJO REVIZIJO

Sodelovanje naj bi koristilo obojim, pa tudi podjetjem, katerih računovodski izkazi se revidirajo. Cilj sodelovanja notranje in zunanje revizije je skupen napredek v delovanju ter odpravljanju nepotrebnega podvajanja dela. Poteka pa v smislu uporabe storitev notranjega revizorja s strani zunanjega revizorja, ki na podlagi pridobljenega dela ustrezno zmanjša obseg svojega revidiranja ter s tem zmanjša stroške in čas revizije. Sodelovanje naj bi preprečevalo sočasno pregledovanje istih evidenc ter obremenjevanje istih ljudi. Zagotavljalo naj bi manjšo porabo časa zunanjega revizorja in s tem zmanjšanje cene za opravljanje storitev zunanjih revizorjev, izmenjavo izkušenj ter ugotovitev, pa tudi povečalo učinkovitost sestava notranjih kontrol (Brinc, Witt, 1982, str. 777-778).

Sodelovanje poteka predvsem na področju notranjih kontrol, saj jih zunanji revizor lahko preizkuša ob pomoči notranjih revizorjev. Prednosti takega sodelovanja so v (Koletnik, 1999, str. 35-36):

- večji zanesljivosti in manjšem tveganju zunanjega revizorja,
- prenos znanja med revizorji,
- prenos nalog na notranjega revizorja (kontrolne usklajenosti analitičnih in sintetičnih evidenc v računovodstvu podjetja, kontrole potrjevanja odprtih postavk pri terjatvah in obveznostih in drugo).

Notranji revizorji lahko vplivajo na revizijo računovodskih izkazov, ki jo opravljajo zunanji revizorji. Ker vključuje revizija računovodskih izkazov tudi preverjanje obstoja in delovanja notranjih kontrol v podjetju, katerih del je kontrolno okolje z oddelkom notranje revizije, lahko njegov obstoj in pravilno delovanje zmanjša tveganje pri kontroliranju, ki pomeni eno od tveganj pri zunanji reviziji.

Pri revidiranju računovodskih izkazov gre predvsem za preverjanje resničnosti listine, zato lahko sodelovanje prihrani veliko časa in tudi denarja. Najpomembnejši pa sta izmenjava izkušenj in večja učinkovitost poslovanja, ki vplivata tako na uspešnost gospodarske družbe v prihodnje kot na njen poslovni izid. Smotrno in usklajeno sodelujejo predvsem zaradi

doseganja večje gospodarnosti revidiranja. Ustrezna in uspešna funkcija notranjega revidiranja zunanjemu revizorju velikokrat omogoča skrčiti obseg lastnega dela. Na podlagi presoje notranje revizijske službe se zunanji revizor odloči o načinu in obsegu dela, ki ga bo zaupal notranjemu revizorju. V nobenem primeru pa ne more delo notranje revizijske službe nadomestiti dela zunanjega revizorja (Brinc, Witt, 1982, str. 777-778; Nemec, 1998, str. 39-40).

5. SKLEP

Javno podjetje pomeni pomembno prvino razvoja celotnega narodnega gospodarstva, ker zagotavlja proizvode in storitve, ki so nenadomestljivi za življenje in delo ljudi ter drugih podjetij. To pomeni za javno podjetje breme, ker posluje pod določenimi omejitvami, ki jih postavlja država, pomeni pa tudi nekakšno varnost, saj ta podjetja skoraj ne morejo propasti in dobivajo denarna sredstva iz proračuna. Podjetniški cilji so v teh podjetjih podrejeni družbenim.

Razloge za obstoj javnih podjetij lahko združimo v štiri skupine: popravljanje tržnih pomanjkljivosti, centralizirano planiranje, podružbljanje produkcije ter sprememba oziroma povečanje javnih prihodkov.

Nekateri cilji, ki jih skušajo javna podjetja uresničiti pri izvajanju svoje dejavnosti, so preveč ohlapni in nejasni, kar slabša njihovo učinkovitost v primerjavi s tržnimi podjetji. Razlog za slabo učinkovitost je tudi slaba organizacija nadzorne funkcije v javnih podjetjih. Učinkovitost upravljanja in delovanja podjetja je mogoča le na podlagi uspešnega sistema nadzora in zanesljivih informacij. Dober notranji nadzor predstavlja dobro oporo poslovodstvu, krepitvi in čuvanju premoženja ter trajnemu obstoju podjetja.

Potreba po organizaciji notranje revizije v javnih podjetjih je utemeljena z razpršenostjo enot, ki izvajajo dejavnost, velikostjo podjetja, ki zagotavlja javni interes, in vodenjem podjetja z znatnimi sredstvi in zmogljivostmi.

Naloge te službe so preizkušanje odločitev poslovodstva, preučevanje notranjega kontrolnega sistema in pomoč vodstvu pri odločitvah in pomoč zunanjim revizorjem.

Obseg revidiranja zaključnih računov je odvisen od zanesljivosti in kakovosti notranje revizije v podjetju. Z računovodskimi izkazi daje poslovodstvo podjetja širšemu krogu uporabnikov koristne informacije o svojem finančnem položaju. Potrdilo o zanesljivosti, poštenosti in resničnosti letnih obračunov pomeni revizijsko poročilo, ki ga izda zunanji revizor po opravljanju svojega dela. Zunanji revizor mora preučevati postavke v računovodskih izkazih ter v poslovnih knjigah in v drugih dokaznih sredstvih. Pozitivno mnenje krepi ugled podjetja.

Javni interes, ki je pod varstvom države, zahteva v javnem podjetju preverjanje namenske porabe javnih sredstev in gospodarnost trošenja. Revizijo javne porabe in s tem revizijo javnih podjetij opravlja državni revizor v okviru računskega sodišča, ki je pristojna neodvisna institucija za revidiranje javnega sektorja.

Zelo pomembno je tudi sodelovanje notranjih in zunanjih revizorjev, v smislu uporabe notranjih revizijskih storitev s strani zunanjih revizorjev, ki lahko vpliva na zmanjšanje obsega, vrste in tudi časa zunanjega revidiranja, kar tudi vpliva na znižanje stroškov zunanjega revidiranja.

V slovenskih javnih podjetjih, kjer imajo notranji revizijski oddelek, prihaja predvsem do sodelovanja med notranjimi in komercialnimi revizorji, manj pa med notranjimi in državnimi revizorji, kar je razumljivo, saj je računsko sodišče v Sloveniji zelo mlada institucija. Menim pa, da bo v prihodnosti oddelek notranje revizije v slovenskih javnih podjetjih bolje zastopan in da se bosta tako komercialna kot državna revizija bolj oprli na njihovo delo.

LITERATURA

1. Arens Alvin A., Loebbecke James K.: Auditing: an integrated approach 3rded. Englewood cliffs, N.J.: Prentice Hall, 1984. 793 str.
2. Brinc Victor, Witt Hebert: Modern Internal Auditing, Apraising Operations and Controls. Fourth Edition. USA: A Roland Press Publication, 1982. 882 str.
3. Colić Josip: Povezanost državne in notranje revizije. Revizor, Ljubljana, 11 (2000), 10, str. 27-43.
4. Glogovšek Jože: Zasnova revizije javne porabe v Sloveniji. Denar, Ljubljana, 2(1992), 5, str. 5-6.
5. Kavčič Slavka: Računovodstvo javnih podjetij. Zbornik XXV. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož: društvo ekonomistov Slovenije, 1993, str. 107-115.
6. Kersner-Škreb Marina: Politika regulacije gospodarskih subjekta i javnih proizveča. Financijska praksa, Zagreb, 16 (1992), 11/12, str. 585-602.
7. Kodeks etike revizorjev v javnem sektorju INTOSAI. Revizor, Ljubljana, 10 (1999), 2, str. 25-29.
8. Koletnik Franc: Zunanje (družbeno) nadziranje podjetij in drugih pravnih oseb v Sloveniji. Maribor: Ekonomsko poslovna fakulteta, 1990. 81 str.
9. Koletnik Franc: Soodvisnost in različnost notranje in zunanje revizije. Zbornik referatov 5. Letna konferenca revizorjev. Portorož: Slovenski inštitut za revizijo, 1999, str. 31-43.
10. Kovačević Radmila: Ekonomsko- finacijska revizija kao zakonska obveza. Računovodstvo i financije, Zagreb, 1989, 10, str. 90-95.
11. Kranjčević Franjo: Kontrola i revizija poslovanja poduzeća, Zagreb: Sveučilište, 1961. 268 str.
12. Lesjak Mira: Ustroj notranjih kontrol in ureditev notranjega revidiranja pri neposrednih uporabnikih državnega proračuna. Revizor, Ljubljana, 11 (2000), 12, str. 9-22.
13. Lesjak Mira: Enotna metodika za notranje revizije v neposrednih uporabnikih proračuna republike Slovenije. Revizor, Ljubljana, 13 (2002), 7-8, str. 9-29.
14. Logar Romana: Zunanje revidiranje javne porabe. Zbornik 26. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož: Društvo ekonomistov Slovenije, 1994, str. 201-216.
15. Maher Neva: Zunanje revidiranje in razvoj. Javna uprava, Ljubljana, 35 (1999), 2, str. 261-276.
16. Maher Neva: Zunanja revizija Vrhovnih revizijskih institucij v državah Srednje in Vzhodne Evrope. Revizor, Ljubljana, 10(1999a), 9, str. 9-23.
17. Mednarodne smernice za revidiranje. Ljubljana: SDK Slovenija in Zveza društev računovodskih in finančnih delavcev Slovenije, 1992. 216 str.
18. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998.
19. Nemeč Anica: Sodelovanje notranjih in zunanjih revizorjev. Revizor, Ljubljana, 9 (1998), 2, str. 35-49.
20. Odar Marjan: Poročanje zunanjim uporabnikom računskih informacij za leto 2001, Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 27 (2002), 1-2, str. 18-20.
21. Praznik Ksenija: Ekonomske prednosti notranjega revidiranja za velika podjetja. Revizor, Ljubljana, 10 (1999), 5/6, str. 34-51.
22. Rees Ray: Public Enterprise Economics. Oxford: Philippyllan, 1989. 238 str.
23. Spremić Ivo: Notranja revizija. Revizor, Ljubljana, 10 (1999), 2, str. 7-21.

24. Suhadolnik Valenka: Uporaba storitev notranjega revizorja. Specialistično delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1993. 82 str.
25. Šuštar Katarina: Notranje revidiranje v bankah. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1994. 60 str.
26. Taylor Donald H., Glezen g. William: Revidiranje- Zasnove in postopki. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
27. Turk Ivan: Revidiranje letnih računovodskih izkazov v luči razširjanja podjetniške informatike. 17. Posvetovanje o ekonomiki in organizaciji podjetja. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 1991, str. 26-38.
28. Turk Ivan et al.: Notranje revidiranje poslovanja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994. 282 str.
29. Vidovič Zdenka. Notranje kontrole in notranja revizija v javnem sektorju. Revizor, Ljubljana 9 (1998), 2, str. 7-34.
30. Vidovič Zdenka: Revidiranje javne porabe s poudarkom na javnih podjetjih. 29. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 1997, str. 251-270.
31. Žagar Aljoša: Pojem značaj i temeljna načela revizije. Računovodstvo i financije, Zagreb, 1992, 3, str. 41-47.

VIRI

1. Slovenski računovodski standard 35. [<http://www.računovodja.com/doc/rs35.asp>]
2. Slovenski računovodski standardi [URL:http://www.računovodja.com/doc/srs_kaz.asp.]
3. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99).
4. Zakon o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93; Uradni list RS, št. 30/98).
5. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99).
6. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 48/94, 11/01).
7. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01).