

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**PRIMERJAVA IN SODELOVANJE MED KOMERCIALNO
IN DRŽAVNO REVIZIJO**

Ljubljana, marec 2006

JERNEJ KOS

IZJAVA

Študent Jernej Kos izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom dr. Slavke Kavčič in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 13.03.2006

Podpis:

KAZALO

1	UVOD	1
2	REVIDIRANJE	2
2.1	POJEM IN CILJI REVIZIJE	2
2.2	POTREBA PO REVIZIJI.....	4
2.3	NEODVISNOST REVIZORJA.....	6
2.4	VRSTE REVIDIRANJA	8
2.5	REVIZIJSKO TVEGANJE	11
3	KOMERCIALNA REVIZIJA V SLOVENIJI	11
3.1	ZAKON O REVIDIRANJU	12
3.2	TEMELJNA REVIZIJSKA NAČELA	12
3.3	STANDARDI REVIDIRANJA	13
3.4	STORITVE	14
3.5	STRANKE	16
3.6	NADZOR NAD DELOVANJEM KOMERCIALNIH REVIZORJEV	17
4	RAČUNSKO SODIŠČE REPUBLIKE SLOVENIJE	18
4.1	CILJI REVIDIRANJA JAVNE PORABE	19
4.2	NALOGA IN NAMEN REVIDIRANJA JAVNE PORABE	20
4.3	STANDARDI INTOSAI.....	22
4.4	STRANKE	25
4.5	NADZOR NAD DELOM RAČUNSKEGA SODIŠČA	26
5	PRIMERJAVA MED KOMERCIALNO IN DRŽAVNO REVIZIJO V SLOVENIJI	27
5.1	ZAKONSKA UREDITEV	27
5.2	FAZE REVIZIJSKEGA POSTOPKA.....	27
5.3	MNENJE	29
5.4	REVIZIJSKO POROČILO.....	30
5.5	CILJI REVIZIJE.....	31
5.6	ČASOVNI OKVIR	31
5.7	PRISTOJNOSTI IN UKREPI V PRIMERU UGOTOVLJENIH PREVAR IN NAPAK	31
5.8	OBSEG PREVERJANJA USKLAJENOSTI Z ZAKONI IN DRUGIMI PREDPISI	32
5.9	UPORABNIKI INFORMACIJ.....	32
6	SODELOVANJE MED KOMERCIALNO IN DRŽAVNO REVIZIJO V SLOVENIJI	33
6.1	SPLOŠNO.....	33
6.2	MOŽNOSTI ZA SODELOVANJE	34
6.2.1	<i>Neposredno sodelovanje pri opravljanju revizij</i>	35
6.2.1.1	Finančni in poslovni učinki neposrednega sodelovanja pri opravljanju revizij	35
6.2.2	<i>Posredno sodelovanje pri opravljanju revizij</i>	36
6.2.3	<i>Sodelovanje pri razvoju teorije, standardov in postopkov revizije – danes</i>	37
6.3	IZZIVI ZA PRIHODNOST	38
7	SKLEP	39
	LITERATURA	40
	VIRI	41

1 UVOD

Živimo v zelo nepredvidljivem svetu, kjer nikoli ne vemo, komu lahko zares zaupamo. Glavni cilj podjetij je njihova rast in preživetje, zato se poslužujejo vseh možnih trikov, da bi to tudi dosegla. Ljudem, ki opazujemo podjetja samo od zunaj, predstavljajo ključne informacije o njihovem zdravju računovodski izkazi, ki jih morajo narediti podjetja ob koncu poslovnega obdobja. Ti izkazi so tudi odraz dela posloводства, ki je pod velikim pritiskom lastnikov, da se pokaže v čim boljši luči. Poraja se vprašanje, koliko gre dejansko zaupati človeku, ki mu preti izguba eksistenčnega vira dohodka, če izkazi ne bi prikazali pričakovane uspešnosti. Brez revizorjev, ki redno preverjajo trditve posloводства, bi bil odgovor na zastavljeno vprašanje zelo verjetno negativen. Revizorji so torej skupina predanih ljudi, ki je zadolžena za to, da poda neodvisno mnenje o trditvah posloводства in tako potrdi ali pa ovrže njihove trditve iz računovodskih izkazov. Gre za skupino ljudi, ki so predani svojemu poklicu ter s samokontrolo in disciplino dela ustvarjajo zaupanje.

Revizorji lahko delajo v različnih okoljih. Komercialna revizija je podvržena delovanju prostega trga, medtem ko je za delo državne revizije, ki je neke vrste javna dobrina, značilno bolj monopolno obnašanje. Cilj moje diplomske naloge je najprej prikazati razlike in podobnosti med državno in komercialno revizijo, nato pa opredeliti glavni namen sodelovanja med obema tipoma revizije. V zaključku se pričujoča naloga osredotoča na načine in možnosti sodelovanja med obema nosilcema revizije tako danes kot tudi v prihodnosti.

Delo je razdeljeno na sedem poglavij.

Drugo poglavje je namenjeno opredelitvi pojma revizije. Revizija je zelo obsežna veda, in ker je bilo na to temo napisanih že mnogo diplomskih del, sem se v svojem delu osredotočil zgolj na najbolj pomembne lastnosti revizije.

V tretjem poglavju predstavim komercialno revizijo, njene glavne značilnosti in temeljna načela. Pojem komercialna revizija se nanaša na revizijo računovodskih izkazov, ki jih opravljajo za to pooblaščenca podjetja in posamezniki.

Četrto poglavje je namenjeno računskemu sodišču. Računsko sodišče Republike Slovenije je bilo ustanovljeno s posebnim zakonom leta 1994, delovati pa je začelo 1. januarja 1995. Je torej še dokaj mlada ustanova pri nas. Ukvarja se predvsem z revizijo poslovanja porabnikov proračunskih sredstev.

Peto poglavje je namenjeno primerjavi obeh nosilcev revizije. Na prvi pogled sta si podobna, vendar bolj, ko ju spoznavamo, bolj opazimo, kako zelo različna sta si.

Šesto poglavje je ključno in v njem se ukvarjam z opredelitvijo sodelovanja med obema stranema. Vprašanje je, kako sodelujeta med seboj, kaj je smoter njunega sodelovanja in kje bi se dalo narediti izboljšave.

V sedmem poglavju pa podajam sklepne ugotovitve diplomske naloge.

2 REVIDIRANJE

2.1 Pojem in cilji revizije

Obstaja veliko definicij pojma revidiranje. Skorajda vsaka organizacija oz. združenje, ki se ukvarja z revidiranjem, uporablja svojo opredelitev. Razlog za tolikšno število definicij leži v dejstvu, da se različne organizacije ukvarjajo z različnimi vrstami revizije. V nadaljevanju predstavljam nekaj najbolj znanih definicij.

Po prenovljenih Slovenskih računovodskih standardih (Ur.l. RS, št. 118/05), ki jih je izdal Slovenski inštitut za revizijo – v nadaljevanju inštitut, je zunanje revidiranje opredeljeno kot kasnejše presojanje poštenosti in resničnosti računovodskih podatkov, zlasti v letni bilanci stanja, izkazu poslovnega izida in drugih računovodskih izkazih. Z njim se ukvarjajo zunaj računovodske službe in obravnavanega podjetja delujoči pooblašчени revizorji. Zunanje revidiranje letnih računovodskih izkazov je za določene vrste podjetij predpisano, širše zunanje revidiranje vodenja računov in zlasti zunanje revidiranje poslovanja pa je prepuščeno odločitvam podjetja (SRS, 2006, 28.34). Slovenski računovodski izkazi opredeljujejo vse, kar se tiče pripravljanja, sestavljanja in nadziranja računovodskih izkazov, zato je razumljivo, da definicija opredeljuje revizijo računovodskih izkazov.

Po Mednarodnih revizijskih standardih (MRevS, 1994), izdanih pri Mednarodnem združenju računovodij (IFAC – International Federation of Accountants), je revizija opredeljena kot neodvisno preiskovanje računovodskih izkazov ali z njimi povezanih računovodskih informacij pravne osebe, ne glede na to, ali je ta usmerjena v ustvarjanje dobička ali ne, in ne glede na njeno velikost ali pravno obliko, če je cilj takšnega preiskovanja podati sodbo o njih (MRevS, 1994, 1-1). Tudi ta definicija opredeljuje revizijo računovodskih izkazov, vendar se ne osredotoča na revizijo kot vrsto nadziranja, temveč na revizijo kot storitev, namenjeno zunanjim uporabnikom računovodskih izkazov.

Po Zakonu o revidiranju (Ur.l. RS, št. 11/01) je revidiranje računovodskih izkazov opredeljeno kot preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s slovenskimi računovodskimi

standardi (ZRev-1, 2001, 1. člen). Gre torej za definicijo revizije računovodskih izkazov, ki je zelo podobna definiciji, ki jo uporablja Mednarodno združenje računovodij (IFAC).

Definicija organizacije SIGMA (ang. Support for Improvement in Governance and Management), ki je dejavna na področju državne revizije, pa je sledeča: revidiranje je izvedenska preiskava skladnosti poslovanja z zakoni in finančnimi pravili ali ovrednotenje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti izvajanja nalog, ki se izpelje na zahtevo vodstva (interna revizija) po naročilu zunanje enote revidiranja, ali pa ko neodvisna revizijska inštitucija izpolnjuje zakonske obveznosti (Public Expenditure Management, 2000, str. 341).

Nekateri avtorji opredeljujejo revidiranje kot zbiranje in ocenjevanje dokazov o podani trditvi, katerega namen je določiti in podati mnenje o stopnji usklajenosti med trditvijo in izbranimi kriteriji (Arens, Elder, Beasley, 2005, str. 19).

Kljub tolikšni pestrosti definicij pa je vsem definicijam skupno to, da je revidiranje dejavnost pregledovanja, opazovanja, potrjevanja in poizvedovanja, katere namen je podati mnenje o resničnosti in poštenosti trditev, ki jih postavljajo pravne in fizične osebe o svojem poslovanju.

Širše gledano je revidiranje posebna vrsta nadziranja, nadziranje pa je presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti. Pravilnost lahko presojamo le, če imamo neko merilo pravilnosti. Vedeti moramo, kaj je, pa tudi, kaj bi moralo biti; naloga nadziranja pa je, da presoja, ali je tisto, kar je, skladno s tistim, kar bi moralo biti. Pri tem ni pomembno, kako je postavljeno tisto, kar bi moralo biti, ali je dano z notranjimi ali zunanjimi predpisi, smernicami in navodili ali samo z običajno dobro poslovno prakso. Toda nadziranje nima samo pasivne vloge pri ugotavljanju pravilnosti in nepravilnosti, temveč tudi aktivno vlogo v boju proti nepravilnostim (Turk et al., 2004, str. 29).

Razlikujemo več vrst nadziranja (Turk et al., 2004, str. 30):

- kontroliranje,
- revidiranje in
- inšpiciranje.

Najprej jih razmejujemo glede na to, kako so nadzorni organi vključeni v redni potek nadziranega poslovanja. Kontrolni organi so vedno povezani s potekom nadziranih pojavov. Drugače pa je pri revidiranju in inšpiciranju. Revizijski pregled poteka samo po potrebi, ustrezni revizijski organi pa na noben način niso povezani s potekom nadziranega poslovanja. Podobno je z inšpekcijskimi organi. S povezanostjo nadzornih organov z nadziranim poslovanjem je povezano tudi vprašanje njihove stalnosti. Kontrolirajo vedno stalni organi na kraju samem ali organi, ki tam v določenem obdobju delujejo po načelu stalnosti. Nasprotno pa revizijski in inšpekcijski organi nikoli ne delujejo po načelu stalnosti na tistem področju, ki ga je treba nadzirati (Turk et al., 2004, str. 30).

Kontroliranje vedno poteka vzporedno s kontroliranim poslovanjem. Nasprotno pa potekata revidiranje in inšpiciranje vedno kasneje. Razlike med temi vrstami nadziranja so tudi v načinu dela. Kontroliranje materialno ali miselno ne obnavlja poslovnega procesa, temveč le s strokovnim prijemom ugotavlja, ali je pravilen ali ni. Drugače pa je pri revidiranju. Revidiranje je pri svojem predmetu nadziranja vedno povezano z vsebinskim in miselnim obnavljanjem. Revizor se ne bo zadovoljil z ugotovitvijo, da kako dejanje ni pravilno, temveč bo poskušal obnoviti celoten potek procesa, ki je privedel do končne nepravilnosti, poskušal bo presoditi pravilnost poslovanja v vseh njegovih stopnjah. Zaradi tega zahteva revidiranje tudi več časa, predvsem pa boljšo pripravo in izvedensko znanje. Za inšpektorja je npr. dovolj, da pozna predpise in ve, kaj mora pogledati, da bi ugotovil, ali jih organizacija upošteva ali ne; revizor pa mora podrobno poznati tudi vso tehniko in organiziranost dela (Turk et al., 2004, str. 30).

Kontroliranje poteka vzporedno s poslovanjem, ki ga je treba nadzirati, zato je najučinkovitejše takrat, ko je treba že sproti ugotavljati pravilnost izvajanja postavljenih nalog ali predpisov. Revidiranje pa poteka pozneje, po dokončanem poslovnem procesu, zato je najučinkovitejše takrat, ko je treba odkriti globlje vzroke dejanskega stanja. Inšpiciranje prav tako poteka pozneje, po že dokončanem poslovnem procesu, najučinkovitejše pa je takrat, ko je mogoče z navadnim strokovnim pregledom ugotoviti skladnost ali neskladnost dejanskega stanja s tistim, ki je predpisano ali predvideno (Turk et al., 2004, str. 30).

Cilj revizije računovodskih izkazov je omogočiti revizorju izraziti mnenje o njih. Revizorjevo mnenje pomaga ugotoviti verodostojnost računovodskih izkazov. Kljub temu uporabnik ne sme predpostavljati, da je revizorjevo mnenje tudi zagotovilo za prihodnjo finančno in poslovno sposobnost podjetja ali pa za učinkovitost ali uspešnost vodenja poslovanja podjetja (MRevS-1, 1994).

Zadnji stavek prejšnjega odstavka bi bilo smiselno dodati k vsakemu mnenju, ki ga po opravljeni reviziji izdajo revizorji, saj menim, da se večina ljudi, ki berejo revizijska mnenja, ne zaveda, kaj pravzaprav pomeni revizija računovodskih izkazov. Ta stavek bi lahko navedli kot ločen odstavek na koncu mnenja ali pa bi ga dodali v odstavek, kjer se omenjajo standardi, na podlagi katerih je bila opravljena revizija. Namreč, če predpostavimo, da se storitev revizije opravlja z znanjem, ki večini uporabnikov te storitve ni dostopno, potem se zdi smotrno navedeni stavek še posebej poudariti ter s tem prepričati, da bi bil kdo zaveden v svojem prepričanju.

2.2 Potreba po reviziji

Revizija in revidiranje sta tesno povezana s tržnim sistemom gospodarjenja. Uspešen tržni sistem pa lahko deluje samo v pravem okolju. Za to, da bi tržno gospodarstvo delovalo uspešno, mora biti izpolnjenih več pogojev, najpomembnejši pa zadeva lastnino. Že samo po sebi se razume, da morajo biti lastninska razmerja v tržnem sistemu jasna in da je zasebna lastnina

temelj vse dejavnosti. S tehničnim razvojem in razvojem delitve dela se je v razvitem svetu funkcija upravljanja ločila od funkcije vodenja. Kljub temu pa ne smemo pozabiti na njuno medsebojno povezanost, saj so v jedru upravljanja in vodenja, s tem pa tudi načrtovanja celotnega poslovanja, sinteza, povezovanje in usklajevanje. Lastniki se niso več neposredno ukvarjali z operativnimi zadevami in vodenjem, temveč so to funkcijo postopno prepustili novemu sloju – poslovodstvu (Odar, 1998, str. 208-209).

Za svoje potrebe in za potrebe zunanjih uporabnikov, kamor pravzaprav lahko štejemo tudi državo, morajo podjetja izdelovati računovodske izkaze, v katerih razkrivajo tako stanje svojih sredstev, dolgov in kapitala kakor tudi obračune poslovanja. Med uporabnike računovodskih izkazov se štejejo sedanji in možni vlagatelji, zaposleni v podjetju, posojilodajalci, dobavitelji in drugi dajalci blagovnih kreditov, kupci, vlade in njegovi organi ter javnost (MrevS 1, 1994).

Z razvojem gospodarstev se je postopno usposobila skupina strokovnjakov, ki je strokovno in neodvisno nadzorovala delo in delovanje poslovodstva predvsem prek nadziranja oziroma, lahko bi rekli, revidiranja računovodskih izkazov.

Potreba po reviziji nastane takoj, ko določena oseba dvomi v trditve, ki jih navaja poslovodstvo ali kdo drug o svojem poslovanju. Nespametno je pričakovati slepo zaupanje do poslovodstva, zato je revizor zavezan, da preveri vse pomembne trditve, ki jih poslovodstvo navaja. Pogosto uporabnik teh informacij nima ustreznega znanja, s katerim bi se lahko prepričal o resničnosti navedb računovodstva. S temi znanji pa razpolaga revizor. Iz tega sledi, da je revizija sredstvo, s katerim si naročnik od revizorja pridobi zagotovilo o resničnosti in poštenosti določene zadeve, ki jo je revizor pregledal.

Nadaljnji razlogi za potrebe po reviziji izhajajo iz različnih interesov ljudi, in sicer tistih, ki vodijo poslovanje podjetja, in lastniki. Upravljavcem oziroma poslovodstvu je glavni cilj ponavadi dobiček, saj je pogosto nanj vezana njihova nagrada za uspešno poslovanje. Na drugi strani pa je za lastnike pomembna rast podjetja in dolgotrajni obstoj. Ti različni cilji pa se medsebojno izključujejo, poleg tega je dobiček lahko zelo spremenljiv in tako prikriva resnično in pošteno stanje. Iz tega izhaja nezaupanje, ki ga lahko odpravi samo revizor. Potreba po takšni reviziji izhaja iz dejstva, da naročnik ni prepričan v resničnost in poštenost obravnavane zadeve in je poleg tega sam nezmožen te dvome odpraviti.

Obstajajo še druge teorije, ki pojasnjujejo nastanek potrebe po reviziji. Med najbolj znanimi so naslednje (Hayes et al., 2005, str. 44-47):

- Teorija policista (The Policeman Theory)

V Združenih državah Amerike je do 40. let prejšnjega stoletja prevladovalo prepričanje, da je revizorjeva naloga osredotočiti se na točnost numeričnih podatkov in na preprečevanje ter odkrivanje prevar. To prepričanje se je od 40. let prejšnjega stoletja pa

do začetka novega tisočletja spremenilo v prepričanje, da revizorji potrjujejo resničnost in poštenost računovodskih izkazov. V zadnjem času, predvsem zaradi prevar podjetij, kot so Enron in Worldcom, pa ta teorija zopet buri duhove ameriške javnosti.

- Teorija o povečani verodostojnosti (The Lending Credibility Theory)

Mnenje javnosti je, da so samo revidirani računovodski izkazi verodostojen prikaz poslovanja podjetja. Revidirane računovodske izkaze poslovodstvo tako uporabi za povečevanje zaupanja lastnikov v njihovo delo. Mnenje lastnikov delničarjev, države in upnikov je, da revidirani računovodski izkazi zmanjšajo asimetrijo informacij med poslovodstvom in njimi kot zunanjimi uporabniki računovodskih izkazov.

- Teorija zaupanja (The Theory of Inspired Confidence)

Ta teorija pravi, da potrebe po storitvah revizorja nastanejo kot neposredna posledica sodelovanja zunanjih vlagateljev v podjetju. Ti imajo določena pričakovanja od poslovodstva, za katere želijo, da so izpolnjena, v zameno za to pa oni vlagajo v podjetje. Potreba po reviziji nastane zaradi tega, ker vlagatelji ne morejo biti prepričani v nepristranskost računovodskih izkazov. Ta teorija nadalje tudi določa, da revizor s svojim mnenjem ne sme po nepotrebnem povečevati zaupanja vlagateljev do poslovodstva. To pomeni, da mora mnenje oblikovati tako, da ne vzbuja večjih pričakovanj glede poslovanja, kot jih lahko utemelji s svojim preiskovanjem.

- Teorija agentov (Agency Theory)

Ta teorija zagovarja stališče, da potreba po reviziji ne nastane zgolj zaradi sodelovanja zunanjih vlagateljev, ampak tudi zaradi želje poslovodstva samega, ki želi imeti revidirane računovodske izkaze s strani revizorjev, ki imajo dober sloves, saj bodo tako pridobili zaupanje vlagateljev, da še naprej podpirajo njihovo poslovanje.

2.3 Neodvisnost revizorja

Neodvisnost revizorja je ključna za njegovo verodostojnost. To področje se je znašlo v središču pozornosti po propadu Enrona in WorldComa v Združenih državah Amerike. Revizorjeva neodvisnost je opredeljena tako s kodeksom poklicne etike kot tudi z zakonom.

Glede na kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev naj bi revizor odklonil opravljanje revizijskega postopka, če obstajajo (Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev, 1994, str. 24-25):

- Sorodstvene in/ali druge osebne vezi – če so med revizorjem in naročnikom sorodstvene vezi, ne moremo govoriti o neodvisnosti. Poleg sorodstvenih vezi pa imamo še druge osebne vezi, ki jih je z zakonom težko prepovedati. Da bi se kar se da zmanjšala možnost obstoja teh vezi obstaja pravilo o menjavi revizijske hiše vsakih nekaj let (v Sloveniji na 4 leta, v tujini v povprečju na 5 let).

- Pretirana odvisnost od enega naročnika – problem nastane, če ima revizijsko podjetje zelo malo naročnikov. V tem primeru se lahko zgodi, da revizorji namenoma kaj spregledajo. V praksi tako velja nenapisano pravilo, da določen naročnik ne sme predstavljati več kot 15% prihodkov revizijske družbe.
- Finančna povezanost z naročnikom – Med revizijsko družbo in naročnikom ne sme biti kapitalske povezanosti oziroma kakršnih koli kapitalskih odnosov. Tako na primer revizijska hiša ne sme opravljati revizije pri finančni inštituciji, v kateri ima najeto posojilo.
- Posojila naročnikom in od naročnikov – Revizijska družba ne sme dajati posojil svojim naročnikom ali jamčiti za posojila, ki jih najemajo njeni naročniki; prav tako ne sme sprejemati posojil od naročnika. To pa ne pomeni, da revizijska družba ne sme imeti svojega tekočega računa ali transakcijskega računa pri banki, ki je tudi njena naročnica.
- Sprejemanje blaga in storitev – Za revizorja je nesprejemljivo sprejemati od naročnika večja darila, saj bi to zelo omajalo njegovo verodostojnost.
- Navzkrižje interesov – Revizor ne sme opravljati revizije pri dveh konkurentih hkrati.
- Vključenost v naročnikove poslovodne funkcije – Revizor ne sme biti član katere koli poslovodne funkcije revidiranega podjetja, prav tako pa ne sme biti član uprave ali nadzornega sveta.
- Povezanost z naročnikom v preteklosti – Nihče, ki je zaposlen v revizijski družbi, ne sme revidirati pravni osebi, v kateri je (bil) v zadnjih dveh letih direktor, eden od družbenikov ali zaposlenih.

Poleg kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev je v Sloveniji neodvisnost revizorja opredeljena tudi v Zakonu o revidiranju - v nadaljevanju ZRev-1 (2001), ki v svojem 26. členu opredeljuje, da mora revizijska družba revidiranje v pravni osebi opravljati neodvisno, nepristransko ter v skladu s pravili revidiranja. Nadalje, v 27. členu zakona (ZRev-1) opredeli prepovedi revidiranja v posamezni pravni osebi. Revizijska družba ne sme opravljati revidiranja v posamezni pravni osebi:

- če ima naložbe v tej pravni osebi,
- če ima ta pravna oseba naložbe v revizijski družbi,
- če so osebe, ki so povezane s pravno osebo, ožji družinski člani članov uprave, nadzornega sveta oziroma pooblaščenih revizorjev v revizijski družbi, ali skupaj, posredno ali neposredno imetniki kvalificiranega deleža v revizijski družbi,
- če je povezana s pravno osebo na drug način in bi zaradi te povezave lahko obstajal dvom v neodvisnost in nepristranskost revidiranja.

2.4 Vrste revidiranja

Obstaja veliko delitev revidiranja. Prva delitev je glede na povezanost posameznika ali skupine, ki opravlja revizijo. V tem primeru se revizija deli na:

1. zunanje revidiranje (komercialno revidiranje),
2. notranje revidiranje in
3. državno revidiranje

Za zunanjo revizijo je značilno, da zunanji revizorji niso uslužbenci organizacije, ki jo revidirajo. Svoje neodvisne revizijske storitve opravljajo na podlagi pogodb. Večina revizij, ki jih izvajajo zunanji revizorji, so revizije računovodskih izkazov.

Za notranje revidiranje je značilno, da je to neodvisno presojanje, vpeljeno v organizaciji, za preiskovanje in vrednotenje njenega delovanja. Notranji revizorji so lahko uslužbenci organizacij, katerih delovanje revidirajo, ali pa so to lahko tudi zunanji revizorji, ki opravljajo delo notranjega revizorja. Pri notranjem revidiranju gre običajno za revizijo skladnosti s predpisi in revizijo poslovanja. Glavni problem je v revizorjevi neodvisnosti oziroma odvisnosti, saj je v večini primerov revizor zaposlen v podjetju (deluje po načelu stalnosti) in je tako odvisen od delodajalca. Problem neodvisnosti se lahko omili tako, da se najame zunanje revidiranje, vendar pa se v tem primeru pojavi problem poznavanja podjetja, saj mora zunanji revizor zelo dobro spoznati celotno organizacijo, ki jo bo revidiral.

Državno revidiranje pri nas opravlja računsko sodišče. Smoter tega revidiranja je podati neodvisno mnenje o tem, kako so izvršni organi uporabljali sredstva, ki so jim bila zagotovljena s proračunskimi postavkami. Računsko sodišče torej izvaja predvsem revizijo celotnega poslovanja.

Druga za to diplomsko delo pomembna delitev je glede na cilje njihovega revidiranja. Gre za tipično delitev revizije, kjer ločimo (Hayes et al., 2005, str.14-15):

1. Revidiranje računovodskih izkazov (Audit of Financial Statement) je opredeljeno kot preiskovanje računovodskih izkazov z namenom določiti, ali prikazujejo resničen in pošten pogled oziroma ali so računovodski izkazi pošteno predstavljeni z ozirom na določene kriterije. Ti kriteriji so glede na zakonodajo in standarde različni od države do države.
2. Revidiranje poslovanja (Operational Audit) je sistematično pregledovanje določenega dela organizacije z namenom meriti njegove dosežke. V okviru revidiranja poslovanja se lahko pregleda vse ali pa le del poslovnih procesov organizacije z namenom oceniti uspešnost in učinkovitost procesa. Uspešnost je določena kot sposobnost organizacije, da doseže svoje cilje. Učinkovitost pa kaže na to, kako dobro zna organizacija izkoristiti svoje vire pri doseganju svojih ciljev. Revizija poslovanja se ne omejuje le na računovodstvo, temveč lahko vključuje tudi oceno organizacijske strukture, trženja,

produkcijskih metod, računalniških operacij oziroma katerega koli področja, za katerega v organizaciji menijo, da ga je potrebno oceniti.

3. Revidiranje skladnosti s predpisi (Compliance Audit) je pregled postopkov podjetja z namenom določiti, ali podjetje upošteva postopke oziroma pravila, ki jih je določila neka višja avtoriteta. Na primer, za neko računovodsko osebje lahko ugotovimo, ali upošteva postopke, ki jim jih je predpisal nadrejeni. Rezultati revizije skladnosti s predpisi so predstavljeni poslovodstvu organizacije, ki je bila revidirana. Ta vrsta revizije je značilna za državne revizorje, ki preverjajo, ali so bila sredstva, zagotovljena s strani države, uporabljena v skladu s sprejetimi zakoni in predpisi.

Tretja delitev revizije pa izhaja iz INTOSAI¹ revizijskih standardov, ki jih uporablja računsko sodišče. Glede na te standarde ločimo (Vidovič, 1997, str. 257):

1. revizijo računovodskih izkazov (financial audit),
2. revizijo poslovanja (operational audit),
3. revizijo pravilnosti poslovanja (regularity audit),
4. revizijo izvajanja nalog (performance audit, value for money audit) in
5. revizijo finančnega poslovođenja (audit of financial management).

Revizija računovodskih izkazov se nanaša na oceno resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov. V okviru revizije pravilnosti poslovanja je revizor dolžan proučiti pravilnost in primernost poslovanja. Za revizijo pravilnosti poslovanja je ključno, ali se naloge in posli izvajajo v skladu z zakonodajo, predpisi, sklepi ter navodili in usmeritvami. Medtem ko se revizija pravilnosti ukvarja s skladnostjo pri sprejemanju odločitev, gre primernost korak naprej in se ukvarja s standardi vodenja, obnašanja in skupnega upravljanja. Revidiranje pravilnosti poslovanja opredeljujejo standardi INTOSAI², pri čemer ta vrsta revizije zajema tudi pregled stroškov poslovođenja. Poslovođenje se mora izogibati nepotrebnim in prekomernim stroškom, zlasti stroškom, ki se jim lahko izogne.

Pri reviziji poslovanja se revizor ne osredotoči le na značilnosti poslovođenja, temveč tudi na načine, kako odgovorne osebe kontrolirajo poslovanje s predvidevanjem, nadziranjem in ocenjevanjem postopkov ter z vzpostavitvijo okvirjev notranje kontrole. Pri ocenjevanju poslovanja je ocena sistema notranjih kontrol, ki ima že sicer prioriteto pri revizijskem preiskovanju, zelo pomembna.

Revizija pravilnosti poslovanja se v praksi povezuje z revizijo računovodskih izkazov. Pri revidiranju javne porabe se pogosto združi preiskovanje obračunov z ocenjevanjem zakonitosti in pravilnosti poslovanja. Predmet revidiranja in časovno obdobje preiskovanja se pri

¹ Revizijske standarde INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions – Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih inštitucij) je sprejel upravni odbor te organizacije na svoji 35. seji v Washingtonu leta 1991, vrhovne revizijske inštitucije pa so jih sprejele na XIV. kongresu leta 1992, prav tako v Washingtonu.

² Slovenski prevod evropskih smernic izvajanja revizijskih standardov INTOSAI lahko najdemo na spletnem naslovu Evropskega računskega sodišča (URL: http://www.eca.eu.int/audit_approach/guidelines/docs/intosai_sl.pdf).

posameznih vrstah revizije razlikujeta. Medtem ko se revizija računovodstva običajno nanaša na poslovno obdobje preteklega leta, se revizija pravilnosti poslovanja ukvarja s podatki in poslovnimi dogodki daljšega časovnega obdobja (Vidovič, 1997, str. 258).

Revidiranje izvajanja nalog opredeljujejo INTOSAI revizijski standardi kot pregled³:

- gospodarnosti (economy),
- uspešnosti (effectiveness) in
- učinkovitosti (efficiency).

Revizija izvajanja nalog tako temelji na obsežnih analizah in temeljitih ocenah dejanj. Prvi pogoj za izboljšanje izvajanja nalog je opredelitev kriterijev, s katerimi se meri uspešnost izvajanja nalog. Indikatorji zagotavljajo pravilne in sistematične informacije o uspehu vsake dejavnosti in nudijo podlago za nadzor stroškov. Izvajanja nalog ni možno oceniti zgolj skozi dobičkonosnost, kar velja še posebej za javni sektor, zato se poudarjajo tudi nekomercialni vidiki izvajanja nalog. Izvajanje nalog je torej možno ocenjevati preko različnih dejavnikov.

Z revizijo finančnega poslovanja se ugotavlja pravilnost vodenja in upravljanja poslovanja. Na podlagi poročila takšne revizije dobijo uporabniki tega poročila informacijo, ali je bilo finančno poslovanje solidno (sound financial management). Da lahko označimo neko poslovanje kot solidno, mora veljati, da so sistem in odločitve, ki so predmet presoje pri izvrševanju, omogočili doseg maksimalnih rezultatov z uporabo danih dejavnikov ali doseganje danih ciljev z uporabo minimalnih dejavnikov. Med tema dvema skrajnostma si solidno poslovanje prizadeva najti optimalno ravnovesje med doseganjem ciljev ter izbiro in uporabo razpoložljivih dejavnikov (Vidovič, 1997, str. 260).

Revidiranje finančnega poslovanja se sestoji iz ocene rezultatov uspešnosti delovanja. Osnovni kriterij za oceno teh rezultatov je odnos do osnovnih ciljev, ki so jih postavili pristojni organi ali, v primeru javne porabe, politična oblast. Ocenjuje se predvsem, v kakšni meri so rezultati usklajeni s cilji in ali so ti dosegli cilje. Revizor mora raziskati in analizirati razloge za pomanjkljivosti, kot so npr. nedoseganje ciljev. Le z opredelitvijo razlogov lahko prispeva k izboljšanju poslovanja v prihodnje. Pri analiziranju poslovanja oz. upravljanja z razpoložljivimi dejavniki revizor kontrolira, kako administracija uporablja najboljša sredstva z najnižjimi stroški (ocena gospodarnosti) ter oceni produktivnost pri izvajanju dejavnosti, ki je predmet revizije (kontrola učinkovitosti).

³ Model treh E-jev je v zadnjem času razširjen na model šestih E-jev (Kavčič, 2001, str.105), saj so dodana spoznanja in ugotovitve znanosti zadnjega desetletja. Tako je prvotnim trem kriterijem dodano še okolje (environment), etičnost (etics) in odličnost (excellence). Odličnost pomeni najvišjo kakovost delovanja organizacije. Etičnost pa je presojanje uresničevanja družbenih ciljev in delovanja posameznikov v sami organizaciji.

2.5 Revizijsko tveganje

Revizijsko tveganje⁴ je tveganje, da lahko revizor nevede opusti ustrezno prilagoditev svojega mnenja o računovodskih izkazih, ki vsebujejo pomembno napačne navedbe. Revizijsko tveganje lahko ocenimo količinsko (10%) ali kakovostno (visoko, zmerno, nizko). Med ravno tveganja in potrebnim revizorjevim trdom obstaja obratno sorazmerje: nižja raven tveganja pomeni več revizijskega truda, medtem ko višje ravni tveganja pomenijo manj revizijskega truda.

Revizijsko tveganje (RT) vključuje tri vrste tveganja:

1. Tveganje pri delovanju (TD) – To tveganje obstaja, ne glede na revizijo računovodskih izkazov. Na splošno lahko rečemo, da je tveganje večje pri nekaterih saldih (zaloge) in poslih (gradbeništvo) kot pri drugih. Ugotavljanje tveganja pri delovanju je ena izmed ključnih sestavin spoznavanja poslovanja organizacije. Poznavanje tega tveganja lahko revizorju pomaga pri oblikovanju njegove revizijske strategije in načrta preizkušanja.
2. Tveganje pri kontroliranju (TK) – Je tveganje, da napačne navedbe saldov na kontu ali uradne trditve o saldu na kontu ustroj notranjih kontrol ne bo pravočasno preprečil ali odkril.
3. Tveganje pri odkrivanju (TO) – Je tveganje, da revizor ne bo odkril napačne navedbe v računovodskih izkazih.

Matematični model⁵ revizijskega tveganja ponazarja naslednja enačba:

$$RT = TD \times TK \times TO$$

3 KOMERCIALNA REVIZIJA V SLOVENIJI

S pojmom komercialna revizija mislim tako na vse revizijske hiše ter manjša revizijska podjetja kot tudi posamezne pooblašene revizorje, ki ponujajo svoje revizijske storitve. Seveda so najpomembnejše večje mednarodne revizijske hiše, kot so:

- Ernest & Young,
- KPMG,
- Deloitte and Touche,
- Price Waterhousecoopers in
- Arthur Andersen.

⁴ Revizijsko tveganje obravnava Mednarodni revizijski standard 6 (MRevS – 6).

⁵ Kot ugotavlja dr. Ivan Lah, ima matematični model skrito napako, zaradi katere so rezultati pri računanju nesprejemljivi. Zato je v praksi komaj uporaben. Problem nastane, ko se ocene za posamezna tveganja gibljejo do 20 %: takrat je namreč enačba neuporabna, saj daje nesmiselne rezultate. Avtor navaja kot eno od možnih rešitev, da se namesto enačbe $TO = RT / (TD \times TK)$ upošteva spremenjena enačba, ki nima te napake, in sicer $TO = RT / (RT + (TD \times TK))$.

Večina teh velikih pet (Kavčič, 2001, str. 108) je s svojimi podružnicami prisotna tudi pri nas. Izjema je nedvomno zadnja na gornjem spisku, ki si od škandala s propadom Enrona ni opomogla.

3.1 Zakon o revidiranju

Zakon o revidiranju (2001) je bil sprejet konec januarja 2001 in je prinesel kar nekaj novosti, predvsem pa opredelil nekatere zadeve, ki so se pokazale kot problematične in nedorečene. Razlog za njegovo sprejetje je bila tudi uskladitev po zakonu obveznega revidiranja z 8. smernico Sveta evropske skupnosti, ki določa, kdo lahko opravlja revidiranje oziroma kateri so osnovni pogoji za pridobitev dovoljenja za opravljanje dejavnosti revidiranja, ki jih mora postaviti zakon v posamezni državi članici. Ta smernica državam članicam nalaga, da zaradi kršitev pravil revidiranja ustrezno ukrepajo, zato je velik del zakonskega besedila namenjen tudi nadzoru dela revizorjev in revizijskih družb ter ukrepom nadzora (Skitek, 2001, str. 7).

Novi zakon o revidiranju je bil pri nas sprejet še pred propadom Enrona v Združenih državah Amerike, glavni namen pa je bil preprečiti podobne scenarije kot so se dogajali v ZDA, čeprav to pri nas že prej ni bilo mogoče. V Sloveniji namreč ni dovoljeno, da bi isto podjetje opravljalo storitev računovodstva in revidiranja, kar je bilo mogoče v ZDA, ko je družba Arthur Andersen vodila računovodstvo in izvajala revizijo Enrona.

3.2 Temeljna revizijska načela

Temeljna revizijska načela obravnavajo najširše splošno priznana pravila za delovanje revizijske stroke ter oblikujejo podlago za standarde in postopke revidiranja pri izvajanju nalog pri naročnikih revizijskih storitev.

Temeljna revizijska načela služijo revizorjem in revizijskim družbam kot vodilo, da je njihovo delovanje glede strokovne usposobljenosti, izvajanja posameznih nalog in predstavljanja izsledkov v javnosti na zadovoljivi kakovostni ravni storitev.

Temeljna revizijska načela omogočajo tudi ustrezen strokovni nadzor nad delovanjem revizijskih družb in revizorjev, da bi se izboljševala kakovost storitev, ki jih nudi stroka. Obravnavati jih je potrebno v povezavi z mednarodnimi standardi za revidiranje, ki naj jih revizor smiselno uporablja pri revidiranju pri naročniku storitev.

Sprejel jih je Svet slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 7. marca 1994 in določajo (Temeljna revizijska načela, 1994):

1. Splošna načela:

- Prvo splošno načelo določa, da sme revidirati oseba, ki je ustrezno strokovno usposobljena in obvlada poklicne veščine, potrebne za revizorja.
- Drugo splošno načelo določa, da mora revizor imeti neodvisno mnenje o vseh zadevah, ki se nanašajo na izvedbo naročila.
- Tretje splošno načelo določa, da mora revizor revidirati in pripraviti revizijsko poročilo z vso dolžno poklicno skrbnostjo.

2. Načela revidiranja:

- Prvo načelo revidiranja določa, da mora revizor revidiranje ustrezno načrtovati in skrbno nadzirati morebitno delo sodelavcev.
- Drugo načelo revidiranja določa, da mora revizor v zadostni meri spoznati in razumeti sistem notranjih kontrol, da lahko načrtuje revidiranje ter določi naravo, časovni okvir in obseg postopkov.
- Tretje načelo revidiranja določa, da mora s postopki pregledovanja, opazovanja, poizvedovanja in potrjevanja zbrati zadostno in zadovoljivo dokazno gradivo, ki je razumna podlaga za oblikovanje mnenja o obravnavanih računovodskih izkazih.

3. Načela poročanja:

- Prvo načelo poročanja določa, da mora biti v poročilu neodvisnega revizorja navedeno, ali so računovodski izkazi sestavljeni v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi, ki so podlaga revidiranju, in ali je poslovno poročilo posloводства skladno z revidiranimi računovodskimi izkazi.
- Drugo načelo poročanja določa, da morajo biti v revizorjevem poročilu nedvoumno označene okoliščine, v katerih slovenski računovodski standardi v obračunskem obdobju niso bili spoštovani enako kot v prejšnjem.
- Tretje načelo poročanja določa, da se razkritja in prikazi v listinah, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze, štejejo za ustrezne, razen če so v revizorjevem poročilu označeni kot drugačni.
- Četrto načelo poročanja določa, da mora biti v revizorjevem poročilu mnenje o računovodskih izkazih kot celoti bodisi izraženo bodisi nadomeščeno s trditvijo v zvezi z vzrokom, ki preprečuje izrazito mnenje. Revizor mora vedno tudi jasno opredeliti naravo njegovega preiskovanja in stopnjo njegove odgovornosti.

3.3 Standardi revidiranja

Standardi revidiranja so vodila za ugotavljanje (merjenje) kakovosti izvedbe revizijskega posla oziroma revizijskih postopkov. Opredeljuje jih zakon ali drug predpis, njihova uporaba pa je obvezna pri izvajanju revizije ali sorodnih storitev. Mednarodne standarde revidiranja (MRevS, 1994) sprejema Mednarodni odbor za pravila revidiranja (IAPC – International Auditing Practices Committee) pri Mednarodnem združenju računovodij (IFAC – International

Federation of Accountants), slovenske standarde revidiranja pa na podlagi 3. točke prvega odstavka 18. člena ZRev-1 (2001) revizijski svet inštituta (Hierarhija pravil revidiranja, 2002, 5. člen).

Mednarodni revizijski standardi se uporabljajo pri neodvisnem revidiranju računovodskih informacij pravne osebe, ne glede na to, ali je usmerjena dobičkovno ali ne, in ne glede na njeno velikost ali pravno obliko, če je namen omenjenega preiskovanja izraziti sodbo o računovodskih informacijah. Mednarodni revizijski standardi ne razveljavljajo predpisov posameznih držav članic mednarodnega odbora. Njihov cilj je, da so v pomoč vsakomur, ki se ukvarja z revidiranjem, ter da bo tako moč doseči večjo usklajenost revidiranja in sorodnih storitev po svetu. Pri mednarodnih revizijskih standardih gre za dve vrsti standardov: ena skupina se nanaša na storitve revidiranja, druga pa na sorodne storitve.

Poleg upoštevanja Mednarodnih standardov za revidiranje morajo komercialni revizorji upoštevati še standarde in smernice, ki jih določa revizijski svet Slovenskega inštituta za revizijo. Revizijski svet poleg standardov določa tudi druga pravila revizijske stroke, kodeks poklicne etike, odloča o podelitvi in odvzemu dovoljenja za opravljanje storitev revizorja in pooblaščenega revizorja ter druge naloge, ki so določene s statutom Slovenskega inštituta za revizijo.

3.4 Storitve

Najpomembnejša storitev komercialne revizije je zunanja revizija računovodskih izkazov, ki jo opravijo za svoje naročnike na podlagi pogodb.

Slovenski računovodski standardi ločijo med naslednjimi računovodskimi izkazi:

- Bilanco stanja, kjer je prikazano resnično in pošteno stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov za preteklo poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja.
- Izkaz poslovnega izida, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za preteklo poslovno leto ali medletno obdobje, za katero se sestavlja.
- Izkaz finančnega izida, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe stanja denarnih sredstev in njihovih ustreznikov za preteklo poslovno leto ali medletno obdobje, za katero se sestavlja.
- Izkaz gibanja kapitala, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe sestavin kapitala za preteklo poslovno leto ali medletno obdobje, za katero se sestavlja.
- Pojasnila k računovodskim izkazom, ki sicer niso samostojen izkaz, ampak zgolj priloga k bilanci stanja. Namen pojasnil je, da razlagajo pomembne usmeritve in pogoje, pod katerimi so bili računovodski izkazi sestavljeni.

Cilj posamezne revizije je omogočiti revizorju, da izrazi revizijsko mnenje, ali so računovodski izkazi resnična in poštena slika, ki je skladna z naznačenimi načeli računovodstva. Revizor mora pridobiti zadostne dokaze in primerna zagotovila, da računovodski izkazi ne vsebujejo bistveno napačnih navedb.

Revizijsko mnenje pomaga utrditi verodostojnost računovodskih informacij, pri čemer je na voljo visoka, ne pa tudi absolutna raven zagotovila. Absolutnega zagotovila pri revidiranju ni moč doseči zaradi vrste dejavnikov, kot so na primer potreba po presoji, uporaba preizkusov, omejitve, značilne za notranje kontroliranje, in dejstvo, da ima večina dokazov, ki so na voljo revizorju, bolj prepričevalno kot dokončno naravo (MRevS, 1994, str. 15).

Poleg osnovne storitve revidiranja pa komercialna revizija ponuja še sorodne storitve, ki jih prav tako opredeljujejo Mednarodni revizijski standardi. Te so:

1. Preiskovanje – Cilj preiskovanja je omogočiti revizorju s postopki, ki ne ponujajo vseh dokazov, potrebnih za revidiranje, opaziti tisto, na čemer temelji njegovo mnenje, da informacije niso resnična in poštena slika v skladu z naznačenimi temelji računovodstva (odklonilno zagotovilo). Odklonilno zagotovilo je zasnovano na poizvedovanju in analitičnih metodah preiskovanja, s pomočjo katerih je moč ugotoviti zanesljivost trditve, ki jo ena stranka ponuja v uporabo drugi. Postopki te vrste ponavadi ne vključujejo pregledovanja, potrjevanja ali opazovanja. Dokazi, zbrani v okviru sprejetega preiskovalnega posla, pa morajo revizorju zadostovati kot podlaga za odklonilno zagotovilo (MRevS, 1994, str.15).
2. Dogovorjeni postopki – V okviru sprejetega posla opravljanja dogovorjenih postopkov sprejme revizor obvezo, da bo opravil postopke revizijske narave, za katere se je dogovoril z naročnikom. O postopkih se dogovorita zato, da bi naročnik pridobil želene informacije. Prejemniki revizorjevega poročila morajo sami oblikovati sklepe na podlagi dogovorjenih revizorjevih postopkov in dejanskega stanja, o katerem revizor poroča. Revizorjevo poročilo o ugotovitvah dejanskega stanja mora biti omejeno zgolj na tiste stranke, ki so se z njim dogovorile za opravljanje postopkov, saj bi lahko druge stranke, ki niso seznanjene z razlogi za te postopke, njihove izsledke napačno razlagale (MRevS, 1994, str. 16).
3. Paberkovanje – V okviru sprejetega paberkovalnega (kompilacijskega) posla se revizor zaveže, da bo pri zbiranju, razvrščanju in povzemanju računovodskih informacij uporabljal svoje računovodsko znanje, ne znanje na področju revidiranja. Običajno to pomeni zoževanje obsega nadrobnih podatkov v obliko in vsebino, ki ju je moč obvladati in razumeti, ne da bi se pri tem porajala zahteva po preizkušanju trditvev, zasnovanih na takšnih informacijah. Uporabljeni postopki v takem primeru niso namenjeni in ne zadostujejo za to, da bi lahko revizor ponudil kakršno koli zagotovilo v zvezi z računovodskimi informacijami. Uporabniki zbranih računovodskih informacij pa se lahko sami odločajo o obsegu zagotovila, ki je plod revizorjevega dela, saj so bile

revizorjeve storitve zasnovane na strokovnem znanju in poklicni vestnosti (MRevS, 1994, str. 16).

Izmed zgoraj naštetih sorodnih storitev revidiranja se v praksi največkrat uporablja storitev preiskovanja, saj je najbližje sami storitvi revidiranja in nudi še vedno zmerno stopnjo zagotovila. Ostali dve vrsti pa se v praksi uporabljata le redko oziroma, ko gre za paberkovanje, skoraj nikoli, saj gre za storitve, ki po svoji naravi niso tako zahtevne in jih lahko opravijo tudi računovodje.

3.5 Stranke

Stranke zunanjih revizorjev oziroma družb, ki ponujajo storitev revizije, so predvsem podjetja, ki jih 54. člen Zakona o gospodarskih družbah – uradno prečiščeno besedilo (Ur.l. RS, št.15/05) – v nadaljevanju ZGD-UPB1 opredeljuje kot podjetja, zavezana k reviziji računovodskih izkazov. Glede na prvi odstavek 54. člena ZGD-UPB1 (2005) mora revizor pregledati letna poročila velikih in srednjih kapitalskih družb, dvojnih družb in tistih majhnih družb, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, in sicer na način in pod pogoji, določenimi z zakonom, ki ureja revidiranje. Revizor mora pogledati tudi poslovno poročilo, da preveri, ali je njegova vsebina v skladu z drugimi sestavinami letnega poročila. Prav tako 54. člen določa, da velja določba prvega odstavka tudi za konsolidirana letna poročila.

Glede na 52. člen ZGD-UPB1 (2005) se velikost družb določa na podlagi naslednji meril na bilančni presečni dan letne bilance stanja zadnjega poslovnega leta:

- povprečno število zaposlenih v poslovnem letu,
- čisti prihodki od prodaje in
- vrednost aktive.

Na podlagi teh meril je kot majhna družba opredeljena družba, ki izpolnjuje dve od naslednjih meril (ZGD-UPB1, 2005, 52. člen):

- povprečno število zaposlenih v poslovnem letu ne presega 50,
- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 1.700 milijonov tolarjev,
- vrednost aktive ne presega 850 milijonov tolarjev.

Srednje velike družbe so opredeljene kot družbe, ki niso majhne družbe, in ki izpolnjujejo dve od naslednjih meril (ZGD-UPB1, 2005, 52. člen):

- povprečno število zaposlenih v poslovnem letu ne presega 250,
- čisti prihodki od prodaje ne presegajo 6.800 milijonov tolarjev,
- vrednost aktive ne presega 3.400 milijonov tolarjev.

Velika družba pa je družba, ki ni niti majhna družba niti srednja družba. V vsakem primeru pa so velike družbe (ZGD-UPB1, 2005, 52. člen):

- banke,

- zavarovalnice,
- družbe, ki so po 53. členu ZGD-UPB1 (2005) dolžne izdelati konsolidirano letno poročilo.

3.6 Nadzor nad delovanjem komercialnih revizorjev

Glede na 3. člen Zakona o revidiranju (2001) opravlja nadzor nad komercialno revizijo Slovenski inštitut za revizijo. Inštitut opravlja nadzor nad revizijskimi družbami z namenom preverjanja, če revizijska družba pri opravljanju revidiranja ravna v skladu s pravili revidiranja. Ločimo med posrednim in neposrednim nadzorom nad kakovostjo opravljanja revizije.

Posreden nadzor nad kakovostjo opravljanja revizij vrši inštitut s tem, da izpolnjuje svoje naloge in pristojnosti, ki mu jih nalaga 12. člen Zakona o revidiranju (2001). Inštitut ima naloge, da:

- sprejema in objavlja strokovne standarde iz področij računovodstva, revizije, poslovnofinančne standarde, standarde notranjega revidiranja, standarde revidiranja informacijskih sistemov, standarde na področju ocenjevanja vrednosti podjetij, nepremičnin ter strojev in opreme,
- določa strokovna znanja in izkušnje, potrebne za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in revizorja ter pooblaščenega ocenjevalca,
- organizira strokovno izobraževanje, izvaja preizkuse strokovnih znanj in izdaja potrdila o strokovnih znanjih za opravljanje nalog,
- odloča o izdaji in odvzemu dovoljenj za opravljanje storitev revidiranja, nalog pooblaščenega revizorja in revizorja ter nalog pooblaščenega ocenjevalca,
- določa strokovna znanja in izkušnje, potrebne za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni notranji revizor, preizkušeni računovodja, preizkušeni poslovni finančnik, preizkušeni revizor informacijskih sistemov,
- organizira strokovno izobraževanje, izvaja preizkuse strokovnih znanj in izdaja potrdila o strokovnih znanjih za pridobitev strokovnih nazivov,
- opravlja druge strokovne naloge in storitve, povezane z razvojem revizijske stroke in drugih strokovnih področij, povezanih z revidiranjem,
- vodi registre revizijskih družb in samostojnih revizorjev, pooblaščenih revizorjev in revizorjev, pooblaščenih ocenjevalcev, oseb, ki so pridobile strokovne nazive, ki jih podeljuje Inštitut,
- določa smernice za oblikovanje cen revizijskih storitev in
- opravlja druge naloge, določene z Zakonom o revidiranju (2001) oziroma statutom inštituta.

Neposredni nadzor pa se izvaja tako, da inštitut pregleda poslovanje gospodarske družbe, ki se ukvarja z revidiranjem, in tako neposredno preveri, ali se revizije izvajajo v skladu z zakoni ter splošno sprejetimi standardi. Poleg tega inštitut opravlja na podlagi 90. člena Zakona o

revidiranju (2001) nadzor tudi s spremljanjem, zbiranjem in preverjanjem poročil in obvestil subjektov nadzora, ki so po določbah zakona o revidiranju dolžne poročati inštitutu oziroma ga obveščati o posameznih dejstvih in okoliščinah.

Revizijske družbe morajo po Zakonu o revidiranju (2001) inštitutu plačevati pavšalno nadomestilo za opravljanje nadzora. Tako nadomestilo morajo plačevati vsako leto vse revizijske družbe, ne glede na to, ali bo v tem letu opravljen nadzor nad njimi ali ne. Poleg tega morajo revizijske družbe, ki so jim na podlagi opravljenega nadzora izrečeni ukrepi, inštitutu plačati pavšalno nadomestilo.

4 RAČUNSKO SODIŠČE REPUBLIKE SLOVENIJE

Glede na Ustavo Republike Slovenije (Ur.l. RS, št. 33/91) je računsko sodišče Republike Slovenije najvišji organ kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe v Republiki Sloveniji. Ustava tudi določa, da je računsko sodišče pri svojem delu neodvisno in vezano na ustavo in zakon. Zakon o računskem sodišču – v nadaljevanju ZračS-1 (Ur.l. RS, št. 11/01) pa dodaja, da aktov, s katerimi izvršuje svojo revizijsko pristojnost, ni dopustno izpodbijati pred sodišči niti pred drugimi državnimi organi.

Računskega sodišča ni mogoče uvrstiti v nobeno od treh vej oblasti, ne v zakonodajno ne v izvršilno ne v sodno. Status samostojnosti in neodvisnosti mu zagotavljata ustava in zakon, in sicer z več vidikov (Položaj računskega sodišča, 2005):

- Računsko sodišče izvaja svoje pristojnosti povsem samostojno. Samo sprejema program dela in noben organ, institucija ali drugi subjekti mu ne morejo nalagati dela ali mu dajati navodil za njegovo izvajanje, niti kakšno revizijo naj izvede, niti kaj naj revidira. V skladu z Zakonom o računskem sodišču pa lahko poslanci in delovna telesa državnega zbora, vlada, ministrstva in organi lokalne skupnosti predlagajo, da opravi revizijo; med temi predlogi računsko sodišče izbere za letni program dela najmanj pet predlogov iz državnega zbora, od tega najmanj dva predloga opozicijskih poslancev in najmanj dva predloga delovnih teles državnega zbora. Hkrati lahko računsko sodišče po lastni presoji upošteva pobude posameznikov – sem spadajo tudi članki in prispevki v medijih – ter civilnodružbenih subjektov.
- Računsko sodišče za kritje stroškov svojega delovanja samo predlaga finančni načrt državnemu zboru, ki mu odobri potrebna sredstva za delo. Je samostojni proračunski uporabnik, ki so mu zagotovljena sredstva v posebnem delu proračuna, porabljeni pa jih mora v skladu z določili zakona o izvrševanju proračuna.

V zvezi z delovanjem računskega sodišča pa so v Zakonu o računskem sodišču (2001) tudi naslednje določbe:

- določeni so načini dela in postopki revidiranja,
- predvideni so pravni instrumenti za ugotavljanje in uveljavljanje odgovornosti ter razrešitve funkcionarjev – članov in vrhovnih državnih revizorjev ter revizorjev,
- za izvajanje nalog je računsko sodišče odgovorno državnemu zboru in javnosti, zato sta njegova pravica in dolžnost poročati o revizijskih razkritjih,
- računovodske izkaze o poslovanju računskega sodišča revidira revizor, ki ga določi državni zbor.

4.1 Cilji revidiranja javne porabe

Pri vseh vrstah revizije javne porabe teži računsko sodišče k naslednjim ciljem:

- priskrbeti neodvisno zagotovilo, informacije in priporočila vladi in državnemu zboru na osnovi pravilnega evidentiranja in uporabe javnih sredstev,
- poiskati odstopanja pri finančnem poslovanju in izvajanju nalog, opredeliti razloge za odmike ali neuresničevanje ter vplivati na manjšo porabo javnih sredstev.

Temeljni cilj revizije je torej pridobiti neodvisno zagotovilo o predmetu revidiranja, ki ga revizor izrazi v izdanem mnenju. Pri reviziji računovodstva revizor npr. ugotovi, ali so računovodski izkazi brez pomembnih napačnih navedb in nepravilnosti. Noben sistem notranjih kontrol ne more zagotoviti popolnosti in točnosti računovodskih evidenc, prav tako ne more dajati dovolj dobre zaščite pred človeškimi napakami in prevarami, zato si revizor opredeli pomembnost kot merilo pri presojanju.

Revizija računovodstva in revizija pravilnosti poslovanja prispevata k tem ciljem na naslednje načine (Vidovič, 1997, str. 254):

- z dajanjem utemeljenih zagotovil, da so računovodski izkazi, ki jih revidiramo, resnični in pošteni, 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 poroča, 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.

4.2 Naloga in namen revidiranja javne porabe

Računsko sodišče izpolnjuje pomembno ustavno vlogo s tem, ko oskrbuje vlado in državni zbor z neodvisnimi zagotovili o načinu, kako so izvršni organi uporabljali sredstva, ki so jim bila zagotovljena s proračunskimi postavkami. Njegova neodvisnost se kaže v široki pristojnosti nadziranja, prosti izbiri nadzorovanih oseb, razen revizij, ki so z 21. členom Zakona o računskem sodišču (2001) določene kot obvezne, pa tudi v dejstvu, da uvedenih nadzorov ni mogoče spremeniti na željo političnih organov ali revidirane osebe.

Računsko sodišče ima na podlagi tretjega odstavka 19. člena Zakona o računskem sodišču (2001) tudi pristojnosti inšpiciranja poslovanja vseh drugih oseb, ki vstopajo v poslovna razmerja z osebami, ki jih nadzoruje, in sicer za del poslovanja, ki se nanaša na sredstva pridobljena iz javnih financ. To pomeni, da lahko nadzira osebe zasebnega prava, kar npr. ne more National Audit Office v Veliki Britaniji. Slednji prav tako ne revidira porabe lokalne samouprave.

Naloga revizije javne porabe je tako kot drugod tudi v Sloveniji ugotoviti (Vidovič, 1997, str. 255):

- obstoj: sredstva in obveznosti obstajajo na določen datum,
- pravice in dolžnosti: sredstva ali obveznosti se pravilno nanašajo na pravno osebo na določen datum,
- točnost: 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: sredstva ali obveznosti so evidentirani v skladu z ustrežno vrednostjo,
- merjenje: poslovni dogodki so evidentirani v pravilnem znesku, prihodki ali odhodki pa so razporejeni na ustrezno časovno obdobje,
- predstavitev in razkritje: postavka je razkrita, razvrščena in opisana v skladu z veljavnim okvirom poročanja,

- pravilnost poslovanja: poslovni dogodki so 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 iz MRevS 8 – Revizijski dokazi in so običajne za vse revizije računovodskih izkazov. Pri reviziji javne porabe je pravilnost poslovanja velikega pomena. Izraža določeno 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 namensko uporabljena s strani posloводства. Revizija javnega podjetja je npr. oblikovana tako, da lahko odkrije napake in šibke točke v procesih gospodarjenja in vodenja podjetja ter si s tem pridobi zagotovilo, ali lahko država in njeni predstavniki v nadzornih odborih teh podjetjih hitro ukrepajo za odpravo takšnih napak ali pomanjkljivosti.

Pri revidiranju državnih podjetij je nadzor usmerjen tudi v prikaz vloge lastnika. Vlada kot lastnica daje pisna navodila in direktive poslovodstvu podjetja. Vloga lastnika se kaže tudi v določanju članov nadzornih odborov in svetov. Vlada določa tudi višino plače posloводства, kar je prav tako predmet revidiranja.

Revidiranje pa ni omejeno le na aktivnosti države kot lastnice, delničarke ali poslovne partnerice, temveč pokriva tudi nadzor nad izvajanjem dejavnosti, ki so v javnem interesu. Računsko sodišče mora z revizijskimi postopki preiskati naslednje:

- Pravilnost pogojev poslovanja in doseganje zastavljenih ciljev s financiranjem, tako da država lahko nadaljuje z aktivnostmi, ki ohranjajo ali povečujejo njen interes v določenem podjetju,
- Pravilnost delovanja vlade, ministrstev, podjetij, skladov in agencij, ki so pristojne za upravljanje z državnim premoženjem,
- Dejanski vpliv članov nadzornih organov podjetij in članov svetov v javnih zavodih, ki so bili izvoljeni ali imenovani s strani države, na poslovodstvo podjetij ter njihov nadzor in usmerjanje aktivnosti v skladu s posebnimi potrebami države.

Toda delo revizije se ne ustavi pri teh nalogah. Parlament in javnost pričakujejo, da ministrstva, agencije in drugi subjekti javnega prava, ki se financirajo z javnimi sredstvi, spoštujejo visoke standarde gospodarjenja s finančnimi sredstvi. Ena od revizijskih nalog se ukvarja s preizkušanjem, ali navedene osebe spoštujejo sprejete standarde (Vidovič, 1997, str. 256).

4.3 Standardi INTOSAI

V Sloveniji se pri revidiranju javnega sektorja uporabljajo tudi standardi revidiranja INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions - Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih inštitucij). Mednarodno organizacijo vrhovnih revizijskih inštitucij je ustanovilo 53 članic leta 1953, danes pa združuje 181 vrhovnih revizijskih inštitucij najrazvitejših držav, med drugim tudi računsko sodišče Republike Slovenije, ki se je tej organizaciji pridružilo leta 1995.

Splošni okvir za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI pa so smernice INTOSAI, ki temeljijo na deklaracijah, sprejetih v Limi in Tokiu, na izjavah in poročilih, ki jih je INTOSAI potrdil na različnih kongresih, in na poročilu s sestanka ekspertne skupine Združenih narodov za javno računovodstvo in revidiranje v državah v razvoju. Smernice INTOSAI⁶ (zapisane kot Limska deklaracija) opredeljujejo poslanstvo, pristojnosti in odgovornosti inštitucije državnega revidiranja, to pa so naloge vodstva. Pri izpeljevanju postopkov revidiranja vodstvo vrhovne revizijske inštitucije in revizorji uporabljajo standarde INTOSAI. INTOSAI je te standarde razvil z namenom, da poda okvir za določanje postopkov in praktičnega izvajanja revizij, vključno z revizijami računalniško podprtih sistemov. Nanje je treba gledati v sklopu posebnih ustavnih, pravnih in drugih okoliščin dela vrhovne revizijske inštitucije (INTOSAI, 1994, str. 13).

Standardi INTOSAI se izvajajo na podlagi petih medsebojno ločenih skupin smernic:

1. skupina opredeljuje pripravo revizije; vsebuje tri smernice.

Prva smernica (Smernica številka 11⁷) iz te skupine opredeljuje načrtovanje revizije. Revizor mora načrtovati revizijo tako, da zagotovi njeno gospodarno, učinkovito in uspešno izvedbo na visoki kakovostni ravni (Evropske smernice za izvajanje standardov INTOSAI, 1998, str. 14).

Druga smernica opredeljuje pomembnost in revizijsko tveganje. Revizor mora določiti prag pomembnosti⁸, ki pomaga opredeliti obseg preizkušanja, ki je potreben za pridobitev zadostnih revizijskih dokazov. Smernica nadalje opredeljuje revizijsko tveganje, ki je tveganje, da revizor ne bo izrazil mnenja s pridržkom o računovodskih izkazih, ki so pomembno nepravilni. Sestavljeno je iz tveganja pri delovanju (TD), tveganja pri kontroliranju (TK) in tveganja pri odkrivanju (TO).

Tretja smernica iz te skupine pa opredeljuje revizijske dokaze in načine dela. Smernica opredeljuje, kaj so primerni, ustrezni in razumni dokazi, ki jih mora revizor zbrati, da lahko

⁶ Skupaj je teh smernic petnajst. Osnovno delo pri sestavljanju teh petnajst smernic je trajalo kar nekaj let, nato pa je bilo potrebno še leto dni za končanje redakcijske spremembe in pripravo celotne zbirke za objavo.

⁷ Oštevilčenje smernic je zelo zanimivo, saj je prva številka 11, zadnja pa 53, vendar pa je vmes le petnajst smernic. Namen takega sistema oštevilčenja je poudariti pripadnost smernic posamezni skupini. Številka 11 torej pomeni prvo smernico iz prve skupine smernic INTOSAI, številka 53 pa tretjo smernico iz pete skupine smernic.

⁸ Prag pomembnosti je pogosto znan kot meja pomembnosti ali raven pomembnosti. V literaturi so se odločili za besedo prag, ker bolje izraža dejstvo, da je to tista vrednost, pri kateri mora revizor presoditi, kako bo najprimerneje ukrepal.

podpre svojo sodbo in sklepe. Dokaze pri tem lahko pridobi revizor sam od tretje osebe ali od revidirane enote. Revizijski način dela, ki ga opredeljuje ta smernica, pa je kombinacija različnih vrst revizijskih preizkusov, ki se uporabljajo za pridobivanje dokazov, potrebnih za doseganje ciljev revizije.

2. skupina opredeljuje pridobivanje revizijskih dokazov; vsebuje šest smernic

Prva smernica iz te skupine določa, da mora revizor pri določanju dosega in obsega revizije proučiti in ovrednotiti zanesljivost notranjih kontrol, pri čemer velja, da notranje kontrole uvede vodstvo revidirane enote in je zanje tudi odgovorno. Preden se revizor v resnici zanese na ta sistem mora v praksi ovrednotiti njegovo uspešnost, kar pomeni, da ga mora preizkusiti.

Naslednja smernica opredeljuje revizijo informacijskih sistemov. Smernica določa, da morata imeti tako revizor kot tudi vrhovna revizijska inštitucija (VRI) zahtevane sposobnosti. Zato se mora VRI oskrbeti z vsemi naj sodobnejšimi revizijskimi metodami, tudi s sistemsko zasnovanimi tehnikami, metodami analitičnega preiskovanja, statističnim vzorčenjem in revidiranjem avtomatiziranih informacijskih sistemov.

Tretja smernica se ukvarja z revizijskim vzorčenjem. V praksi je za revizorja pogosto nemogoče ali pa predvsem neučinkovito preverjati vse podatke v določeni populaciji, zato se mora odločiti, da bo o celotnem sklopu podatkov sklepal na podlagi reprezentativnega vzorca. Smernica določa, kdaj je smiselno uporabiti vzorec, kako se lotiti načrtovanja vzorca, katere postavke izbrati za preizkušanje, in kako ovrednotiti izide preizkušanja.

Četrta smernica opredeljuje analitične postopke, ki pomenijo analizo pomembnih kazalnikov in razvojnih teženj. Revizorji uporabljajo analitične postopke pri načrtovanju revizije zato, da potrdijo in izboljšajo svoje razumevanje dejavnosti (aktivnosti) organizacije, ugotovijo področja možnih revizijskih tveganj, ugotovijo vse pomembne nerutinske ali neobičajne transakcije in/ali stanja na računih ter si z njimi pomagajo pri načrtovanju vrste, časa in obsega postopkov za preizkušanje podatkov, vključno z analitičnimi metodami preizkušanja podatkov.

Peta smernica je za to diplomsko nalogo še posebej zanimiva, saj opredeljuje uporabo dela drugih revizorjev in izvedencev. Smernica se, kar se tiče uporabe dela drugih revizorjev, osredotoča na sodelovanje z notranjimi revizorji revidirane enote in na sodelovanje z zunanjimi revizorji drugih organizacij, kot na primer z zunanjimi revizorji gospodarskih oseb, ki navezujejo poslovna razmerja z revidirano enoto. Pomembno je, da se revizor najprej prepriča in ustrezno preveri, v kolikšni meri se lahko zanaša na delo drugih revizorjev. Kar se tiče uporabe dela izvedencev, smernica opredeljuje, da so to strokovnjaki, ki niso revizorji. Med njimi so lahko izvedenci, ki jih zaposli vrhovna revizijska inštitucija, svetovalci, ki jih zaposli revidirana enota, ali izvedenci, ki delajo samostojno kot neodvisni strokovnjaki. Cilj uporabe dela drugih revizorjev je zmanjšati število potrebnih kadrov vrhovne revizijske inštitucije, preprečiti nepotrebno podvajanje dela in čim bolj omejiti motenje revidirane enote.

Šesta smernica opredeljuje revizijsko dokumentacijo. Revizorji morajo revizijske dokaze ustrezno dokumentirati v svojih delovnih gradivih, tudi osnovo in obseg načrtovanja, opravljeno revizijsko delo in ugotovitve revizije. Ustrezna dokumentacija izboljšuje uspešnost in učinkovitost s tem, da olajšuje načrtovanje, ohranja zapis o slabostih, napakah in nepravilnostih, ugotovljenih pri reviziji, potrjuje in podpira revizorjeve sodbe, mnenja in poročila, je vir informacij za pripravo poročil, izkazuje skladnost z revizijskimi standardi in smernicami, je podpora pri sodnih sporih, pomaga in zagotavlja dokaze za revizorjev strokovni razvoj ter olajšuje pregledovanje, nadziranje in zagotavljanje kakovosti.

3. skupina opredeljuje dokončanje revizije; vsebuje dve smernici

Prva smernica iz te skupine opredeljuje končno poročanje o revizijah, ki jih je izvedla vrhovna revizijska inštitucija, ustreznim zunanjim osebam in, kadar je to primerno, tudi javnosti. Vsebina poročila mora biti lahko razumljiva in brez vsakršnih nejasnosti ali dvoumnosti. Vsebovati mora le informacije, ki so podprte z ustreznimi dokazi. Poročilo mora biti neodvisno, nepristransko, pošteno in ustvarjalno.

Namen druge smernice je dati revizorju napotke za revizijo drugih informacij v listinah, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze. Listine, ki jih predložijo revidirane enote, vedno pogosteje vsebujejo poleg računovodskih izkazov tudi druge informacije. Te so lahko finančne ali nefinančne, zajemajo analizo in pregled poslovanja ter finančnih izidov, merila uspešnosti poslovanja, načrte izdatkov in pričakovane možnosti v prihodnje. Pomembno je, da se revizor zaveda omejitev glede obsega pregleda drugih informacij. Njegova naloga ni potrditi ali odobriti načrtov ali predračunov revidiranja, kajti za to je odgovorno poslovodstvo samo. Glavna naloga revizorja je preveriti skladnost drugih informacij z revidiranimi računovodskimi informacijami.

4. skupina opredeljuje revizijo izvajanja nalog; vsebuje eno smernico

Edina smernica opredeljuje revizijo izvajanja nalog, ki obsega revizijo gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti, in sicer:

- a.) Revizija gospodarnosti upravnih dejavnosti mora biti v skladu z zdravimi načeli in zdravo prakso gospodarjenja ter usmeritvami vodstva.
- b.) Revizija učinkovitosti izrabe človeških, finančnih in drugih dejavnikov mora vsebovati poleg preiskovanja in spremljanja postopkov tudi postopke, s katerimi odpravlja ugotovljene pomanjkljivosti.
- c.) Revizija uspešnosti izvajanja nalog preverja doseganje ciljev revidirane enote in revizijo dejanskega vpliva dejavnosti v primerjavi z njihovim načrtovanim vplivom.

5. skupina opredeljuje druge zadeve; sestavljena je iz treh smernic

Prva smernica opredeljuje zagotavljanje kakovosti. Zagotavljanje kakovosti je dvostopenjski proces. Na prvi stopnji je potrebno sprejeti usmeritve in postopke, ki so zasnovani za zagotavljanje izvajanja revizijskih nalog na sprejemljivi kakovostni ravni. Na drugi stopnji pa smernica priporoča, da se opravljajo pregledi revizijskih nalog na višji ravni zagotavljanja kakovosti in s tem zagotavljajo, da so v vrhovni revizijski inštituciji take usmeritve in taki postopki polno uveljavljeni ter dajejo želene učinke zagotavljanja delovanja na sprejemljivi kakovostni ravni.

Namen druge smernice je dati revizorju napotke za revidiranje nepravilnosti⁹ poslovanja, ki zajema tudi nepravilnosti zaradi prevare. Pri izvajanju revizije pravilnosti poslovanja je treba preizkusiti usklajenost z veljavnimi zakonskimi in drugimi predpisi. Prav zaradi tega ta smernica dopušča največ odklona med posameznimi državami, saj je zakonodaja od države do države različna.

Tretja smernica se ukvarja z uveljavljanjem dobre računovodske prakse. S stališča vrhovne revizijske inštitucije je pospeševanje dobre računovodske prakse mogoče razumeti kot vplivanje na štiri področja. Ta področja so temelji računovodstva, računovodska načela in metode, računovodski izkazi ter notranja kontrola in notranje revidiranje. Dobra računovodska praksa ne prispeva le k pripravi in predstavitvi visoko kakovostnih računovodskih in finančnih informacij, ampak tudi k pripravi visoko kakovostnih informacij za vodstvo, kar spet zagotavlja dobro podlago za preudarne vodstvene odločitve in torej tudi za dobro gospodarjenje.

4.4 Stranke

Zakon o računskem sodišču (2001) določa, da računsko sodišče revidira poslovanje uporabnikov javnih sredstev. Zakon nadalje določa tudi, da je uporabnik lahko:

1. pravna oseba javnega prava ali njena enota,
2. pravna oseba zasebnega prava, če zanjo velja vsaj eno od naslednjega:
 - da je prejela pomoč iz proračuna Evropske unije, državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti,
 - da izvaja javno službo ali zagotavlja javne dobrine na podlagi koncesije,
 - da je gospodarska družba, banka ali zavarovalnica, v kateri imata država in lokalna skupnost večinski delež,

⁹ Nepravilnost je vsaka kršitev kake določbe prava Evropske skupnosti, ki izhaja iz dejanja ali opustitve dejanja gospodarske osebe, ki ima ali bi lahko imelo (imela) škodljive posledice za skupni proračun Evropske skupnosti ali za proračune, ki jih te vodijo, bodisi z zmanjšanjem ali izgubo prihodka, zbranega iz lastnih virov neposredno v imenu Evropske skupnosti, ali pa iz neupravičenega izdatka (Evropske smernice za izvajanje standardov INTOSAI, 1998, str. 148).

3. fizična oseba, če zanjo velja vsaj eno od naslednjega:
 - da je prejela pomoč iz proračuna Evropske unije, državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti,
 - da izvaja javno službo ali zagotavlja javne dobrine na podlagi koncesije.

V 25. členu Zakona o računskem sodišču (2001) je določeno, da v okviru, ki ga postavlja zakon (ZRačS-1), računsko sodišče samostojno določa, katere revizije bo izvedlo v posameznem letu. Toda pri določanju revizij, ki jih bo izvedlo v posameznem koledarskem letu, računsko sodišče obravnava predloge poslancev in delovnih teles državnega zbora, vlade, ministrstev in organov lokalnih skupnosti. Upoštevati mora najmanj pet predlogov iz državnega zbora, od tega najmanj dva predloga opozicijskih poslancev in najmanj dva predloga delovnih teles državnega zbora.

Poleg revizij, ki jih računsko sodišče bolj ali manj samo izbira, pa mora glede na Zakon o računskem sodišču (2001) vsako leto revidirati:

1. pravilnost izvršitve državnega proračuna (pravilnost poslovanja države),
2. pravilnost poslovanja javnega zavoda za zdravstveno zavarovanje,
3. pravilnost poslovanja javnega zavoda za pokojninsko zavarovanje,
4. pravilnost poslovanja ustreznega števila mestnih in drugih občin,
5. poslovanje ustreznega števila izvajalcev gospodarskih javnih služb,
6. poslovanje ustreznega števila izvajalcev negospodarskih javnih služb.

4.5 Nadzor nad delom računskega sodišča

Ločiti je potrebno med notranjim in zunanjim nadzorom nad delom računskega sodišča. Notranji nadzor nad kakovostjo dela računskega sodišča izvajajo vrhovni državni revizorji, oba namestnika predsednika in predsednik računskega sodišča ob pomoči svetovalcev in pravne službe računskega sodišča.

Notranji nadzor poteka na naslednje načine:

- s sprotnimi pregledi izvajanja posameznih aktivnosti v procesu revidiranja, kamor se prišteva tudi preveritev ustreznosti in pravilnosti podrobnih načrtov ter osnutkov, predlogov in končnih besedil revizijskih poročil,
- s spremljanjem izvajanja letnega programa dela za izvrševanje revizijske pristojnosti prek rednih mesečnih poročil, v katerih so vodje revizijskih oddelkov navedli stopnjo dokončanosti posameznih revizij in, če revizija ni potekala po predvidenem načrtu,

predlagali aktivnosti za zagotavljanje uresničevanja letnega programa v načrtovanih rokih in pričakovani kakovosti¹⁰.

Zunanji nadzor nad usposobljenostjo računskega sodišča za izvajanje nalog vrhovne državne revizijske inštitucije izvaja Evropska komisija, ki vsako leto pozorno pregleda delovanje računskega sodišča. Predstavniki komisije in njeni zunanji strokovnjaki vsako leto obišejo računsko sodišče in se seznanijo z njegovim delom.

5 PRIMERJAVA MED KOMERCIALNO IN DRŽAVNO REVIZIJO V SLOVENIJI

5.1 Zakonska ureditev

Obe vrsti revizije sta že v sami osnovi povsem različni. Računsko sodišče je namreč opredeljeno s 150. členom Ustave Republike Slovenije (1991), ureditev in pristojnosti pa ureja natančneje Zakon o računskem sodišču (2001), medtem ko opredelitev komercialne revizije izhaja iz Zakona o revidiranju (2001), ki ga pooblašča Zakon o gospodarskih družbah (2005).

Iz primerjave zakonov pa že izhajajo pomembnejše razlike, saj 1. člen Zakona o revidiranju (2001) jasno opredeljuje, kaj je namen revidiranja, 20. člen Zakona o računskem sodišču (2001) pa opredeljuje, kaj je namen dela računskega sodišča. Zakon o revidiranju tako natančno opredeljuje revidiranje računovodskih izkazov, medtem ko zakon o računskem sodišču obravnava revidiranje poslovanja.

5.2 Faze revizijskega postopka

Pri komercialni reviziji ločimo med naslednjimi fazami revizijskega postopka:

- pripravljalno fazo,
- plansko fazo,
- izvedbeno fazo in
- sklepno fazo.

Revizijski proces računskega sodišča pa ima tri faze, in sicer:

- predrevizijsko poizvedbo,
- revizijski postopek in
- porevizijski postopek.

K tem trem fazam revizijskega postopka pa je potrebno dodati še opredelitev programa dela, ki ga mora računsko sodišče v skladu s 25. členom Zakona o računskem sodišču (2001) določiti v tekočem koledarskem letu za naslednje koledarsko leto. S programom dela si računsko sodišče

¹⁰ Več o tem na spletni strani: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/0/AFE8C71ADE7AE0E0C1256E600035869E?OpenDocument>.

začrta potek dela skozi celotno naslednje leto. Glede na zakon je računsko sodišče samostojno pri določanju revizij, ki jih bo izvedlo v določenem koledarskem letu, in ima tudi možnost spreminjanja programa. Edina omejitev pri oblikovanju programa dela, ki jo postavlja zakon, je, da mora obravnavati predloge poslancev in delovnih teles državnega zbora, vlade, ministrstev in organov lokalnih skupnosti. Upoštevati mora najmanj pet predlogov iz državnega zbora, od tega najmanj dva predloga opozicijskih poslancev in najmanj dva predloga delovnih teles državnega zbora.

Torej, če upoštevamo vse, kar smo pravkar povedali, ugotovimo, da sta oba procesa sestavljena iz štirih faz, in sicer je najprej potrebno določiti revidirano osebo in cilj revizije. Nato sledi faza spoznavanja in načrtovanja revizije. Naslednja faza je sama izvedba revizije, katere cilj je podati mnenje. Zadnja faza pa nam naznani, kaj se dogaja potem, ko revizor izda svoje mnenje.

V prvi fazi je največja razlika ta, da računsko sodišče že vnaprej ve, kdo bo revidirana oseba, medtem ko mora komercialni revizor svojo stranko najprej poiskati na prostem trgu. Razlike v tej fazi izhajajo predvsem iz dejstva, da je komercialna revizija konkurenčna dejavnost, za razliko od računskega sodišča, ki ima monopol nad opravljanjem državne revizije. To je tudi povsem razumljivo, saj je državna revizija najbolj učinkovita, ko jo opravlja ista ustanova, ki se posebej specializira samo za to in ne opravlja še ostalih poslov, ki jih npr. opravlja komercialna revizija. Poleg tega se ne sme gledati na doseženi dobiček, temveč je potrebno maksimizirati učinek revizije ob kar se da nizkih stroških. Računsko sodišče ne bi moglo delovati kot deluje danes, če bi bilo podvrženo prosti konkurenci in bi se namesto samo z revidiranjem ukvarjalo še s problemom doseganja ustreznega dobička, problemom neplačevanja in iskanja najboljših kupcev. Ravno tako je popolnoma razumljivo, da je komercialna revizija podvržena delovanju trga in proste konkurence, saj se lahko le tako zagotovijo visoki standardi revidiranja, ki so potrebni. Zanimiva razlika izhaja tudi iz dejstva, da je program dela računskega sodišča tako rekoč tajen in da revidirana oseba vnaprej ne ve, da bo revidirana. To zagotavlja računskemu sodišču element presenečenja, ki ga komercialna revizija nima, saj pri njih revidirana oseba točno ve, kdaj bo revidirana in se temu ustrezno tudi pripravi. Posledica tega je nekoliko večja verjetnost odkritja napake ali prevare. Po drugi strani pa si komercialni revizorji ne morejo sami določiti strank, saj so podvrženi delovanju proste konkurence na trgu. Slabost tega je, da so lahko pri pisanju svojih končnih mnenj o računovodskih izkazih malce popustljivi, saj jim je v interesu, da bi za isto stranko opravljali revizijo tudi v naslednjih letih.

Fazi spoznavanja in načrtovanja se med seboj bistveno ne razlikujeta. Najprej je potrebno spoznati revidiranca in njegovo okolje, nato pa določiti še načrt revizije. Spoznavanje revidiranca je ključnega pomena, saj je podlaga za načrt revizije, ki je bistven za uspešnost izvedene revizije. Če se spregleda pomembna lastnost revidiranca v fazi spoznavanja, je malo verjetno, da bo ta lastnost deležna zadostne pozornosti med samo izvedbo revizije. Fazi spoznavanja se razlikujeta v tem, da se komercialna revizija osredotoča na spoznavanje tržne panoge, v kateri revidiranec deluje, računsko sodišče pa se večinoma osredotoča na javni

sektor. Če npr. komercialnega revizorja zanima moč konkurentov v panogi revidiranca, je to za računsko sodišče dostikrat nepomembno, ker ima njegova revidirana oseba monopol in je bolj kot dosežen dobiček pomembno zadovoljstvo davkoplačevalcev. Faza načrtovanja je ključnega pomena, saj se v njej določijo in natančno opredelijo vsi postopki, ki so po revizorjevem strokovnem mnenju potrebni, da se zberejo potrebni dokazi o računovodskih izkazih ali poslovanju revidiranca. Obe fazi sta tako zelo podobni. Čas, porabljen za pripravo revizije, se navadno obrestuje z bolj organizirano in učinkovitejšo revizijo.

Fazi izvedbe revizije imata prav tako veliko skupnih točk. Revizija se v obeh primerih praviloma opravi na sedežu revidiranca. Za izvedbeno fazo je pomembno zbiranje dokazov, ki zajema naslednje korake (Jamnik, 1999, str. 60):

1. določitev revizijskih postopkov ali testiranj (revizijski program),
2. izpeljava revizijskih postopkov ali testiranja/zbiranja dokazov,
3. analiziranje dokazov in ovrednotenje izvajanja v primerjavi z merili in
4. presoja ali odločitev, ali so potrebni dodatni dokazi (v tem primeru se ponovi postopek od 1. točke naprej) ali so dokazi ustrezni in zadostni za ocenjevanje izvajanja.

Izvedbena faza se konča z oblikovanjem mnenja, kar pa še ne pomeni konca revizije, saj je potrebno izdati še končno revizijsko poročilo. Oblikovanje mnenja in revizijskega poročila predstavljam v naslednjih dveh podpoglavjih.

5.3 Mnenje

Razlika izhaja že iz same vrste revizije, ki jo opravljata računsko sodišče in komercialna revizija. Ker je pri reviziji računskega sodišča bolj kot sama poštenost in resničnost podatkov v računovodskih izkazih pomembno tudi upoštevanje predpisov proračunskih porabnikov ter učinkovitost uporabljenih sredstev, se tudi mnenje bolj osredotoča na slednje. Pri komercialni reviziji smo tako deležni le obvestila o poštenosti in resničnosti računovodskih izkazov, medtem ko državni revizorji podajo tudi mnenje o upoštevanju predpisov ter učinkovitosti porabljenih sredstev.

Nadaljnja pomembna razlika, ki izhaja iz tega, je, da državni revizor z ugotovitvijo nepravilnosti pri upoštevanju predpisov od proračunskega porabnika zahteva odpravo le-teh. Komercialni revizor nima takih pooblastil.

Pomembno je tudi, da ima porabnik proračunskih sredstev možnost izpodbijanja ugotovitev računskega sodišča še preden je poročilo dokončno izdano. To mu omogoča 28. člen Zakona o računskem sodišču (2001), ki v drugem odstavku navaja, da se pred izdajo revizijskega poročila revidiranca povabi na razčiščevalni sestanek. Nadalje, v sedmem odstavku 28. člena Zakona o računskem sodišču (2001) je določeno, da lahko na razčiščevalnem sestanku zastopnik revidiranca:

1. izpodbija posamezna razkritja v osnutku revizijskega poročila,
2. poda pojasnila k revizijskim razkritjem.

Pri komercialni reviziji ta možnost vsaj po zakonu ne obstaja. Revidiranec lahko tudi izpodbija mnenje komercialnega revizorja, vendar šele po tem, ko je le-ta podal svoje mnenje in ga tudi objavil. Če se kasneje ugotovi, da je revizor podal napačno mnenje, lahko to mnenje popravi, vendar pa je bila za revidiranca škoda že povzročena. V nasprotnem primeru pa ima revidiranec v primeru državne revizije čas, da prepriča državne revizorje v njihovo zmoto še preden le-ti objavijo svoje poročilo.

5.4 Revizijsko poročilo

Skupna lastnost obeh poročil je, da mora biti tako poročilo revizije računovodskih izkazov kot revizije poslovanja vsekakor razumljivo, nedvoumno in točno.

Revizijsko poročilo o opravljeni reviziji računovodskih izkazov je standardne oblike. Vsebovati mora naslednje osnovne elemente (Hayes et al., 2005, str. 493):

- Naslov poročila (npr. Revizijsko mnenje),
- Naslovnika poročila (npr. Delničarjem podjetja...),
- Uvodni odstavek naj vsebuje opis računovodskih izkazov in izjavo, da je za računovodske izkaze odgovorno poslovodstvo podjetja ter da je odgovornost revizorja oblikovati mnenje o teh računovodskih izkazih,
- Odstavek o obsegu revizije, v katerem je zajet opis revizijskih postopkov, kakor tudi izjava o ustreznosti postopkov za oblikovanje mnenja o revidiranih izkazih,
- Odstavek z mnenjem, v katerem revizor izrazi mnenje o računovodskih izkazih,
- Datum poročila,
- Revizorjev naslov,
- Revizorjev podpis.

Revizijsko poročilo računskega sodišča pa, za razliko od revizijskega poročila komercialnega revizorja, ni in ne mora biti standardne oblike, saj se cilji posameznih revizij med seboj močno razlikujejo. Tako ima revizijsko poročilo računskega sodišča glede na 19. člen Poslovnika računskega sodišča (Ur.l. RS, št. 91/01) določeno le vsebino, ki zajema:

1. podatke o reviziji (številko, podlago za uvedbo, cilje),
2. podatke o revidirancu, njegovi odgovorni osebi med izvajanjem revizije in odgovorni osebi v času, na katerega se nanaša revizija,
3. revizijska razkritja,
4. mnenje o poslovanju revidiranca,
5. morebitna priporočila revidirancu,
6. ugotovitev, da odzivno poročilo ni potrebno oziroma, če je potrebno, rok za predložitev odzivnega poročila, zahteve, kaj mora odzivno poročilo obvezno

vsebovati, in opozorilo, da se odgovorna oseba kaznuje za prekršek, če uporabnik javnih sredstev ne predloži pravočasno računskemu sodišču odzivnega poročila, ki ga je potrdila odgovorna oseba.

Primerjava pokaže, da je poročilo računskega sodišča bolj kompleksno in ponuja več informacij. To je razumljivo, saj je revizija računskega sodišča tudi obširnejša in za razliko od revizije računovodskih izkazov ne pokaže samo na nepravilnosti, ampak predlaga izboljšave, ki naj bi pripomogle k izboljšanju gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti na revidiranih področjih.

5.5 Cilji revizije

Osnovni cilj revidiranja opredeljuje Mednarodni revizijski standard 1 – Cilj in temeljna načela revizije (1994), ki pravi, da je cilj revizije računovodskih izkazov omogočiti revizorju, da izrazi mnenje o njih. Pri revidiranju javne porabe pa so cilji dosti širši in zajemajo tudi presojo namenske porabe sredstev, presojo učinkovitosti, gospodarnosti in uspešnosti poslovanja pravnih oseb, ki porabljajo javna sredstva, ter presojo uresničevanja ciljev na drugih področjih, za katera so bila javna sredstva predvidena in porabljena.

5.6 Časovni okvir

Zelo pomembna razlika med obema vrstama revizije je tudi časovni okvir revizije, ki jo opravljata. Revizija računovodskih izkazov se namreč vedno osredotoča na preteklo obdobje, vendar s to izjemo, da lahko po mednarodnih revizijskih standardih upošteva tudi dogodke po datumu bilance stanja, ki bi lahko pomembno vplivali na postavke v računovodskih izkazih preteklega poslovnega obdobja.

Na drugi strani pa lahko računsko sodišče revidira bodisi akt o preteklem bodisi akt o načrtovanem poslovanju. S tem ima računsko sodišče bolj aktivno vlogo pri kontroli porabe javnih sredstev, saj lahko ugotovi in tudi prepreči nepravilnosti pri poslovanju porabnika javnih sredstev.

5.7 Pristojnosti in ukrepi v primeru ugotovljenih prevar in napak

Kaj se zgodi, ko revizor ugotovi napako ali celo prevaro revidirane osebe, je zelo odvisno od tega, kdo revizijo opravlja. Komerzialna revizija ima v primerjavi z državno revizijo znatno manjša pooblastila glede ukrepov, ki jih lahko izvede. Komerzialni revizorji v primeru ugotovljenih prevar in napak pri revidiranju delniške družbe obvestijo nadzorni svet, ki nato sam ukrepa zoper poslovodstvo podjetja. Hkrati mora revizor premisliti, ali gre za bistveno napako oziroma prevaro, ki v večjem obsegu spremeni sliko računovodskih izkazov, saj mora v tem primeru to upoštevati pri svojem mnenju, ki ga poda po opravljeni reviziji. Šele v primeru,

da je za ugotovljeno prevaro ali napako zagrožena večja zaporna kazen po kazenskem zakoniku, je revizor dolžan o tem dogodku obvestiti državno tožilstvo ali policijo.

V primeru, da ugotovi prevaro ali napako državni revizor, pa so njegova pooblastila drugačna. Če se odkrijejo manjše kršitve zakonov in predpisov, lahko že med samim revidiranjem izda nalog za odpravo teh dejanj. V primeru hujših kršitev pa se najprej obvesti predsednika računskega sodišča, nato pa predsednik obvesti še državni zbor in poda sporočilo za javnost. Hkrati imajo državni revizorji tudi možnost, da zahtevajo odstop odgovorne osebe, in sicer tako direktorja kot tudi glavnega računovodjo.

Razlika med revizijama na tem področju nastaja tudi zaradi tega, ker je revizija poslovanja, ki jo izvaja računsko sodišče, veliko bolj podrobna, kot je revizija računovodskih izkazov in zaradi tega je večja verjetnost odkritja napak in prevar pri državni reviziji. Državna revizija namreč preverja učinkovitost vseh pomembnejših odločitev odgovornih oseb, medtem ko komercialna revizija ni tako zahtevna. Pri njihovi reviziji je ključnega pomena, da preverijo resničnost postavk, izkazanih v računovodskih izkazih, pri čemer pa se ne spuščajo v same odločitve posloводства. Tako se na primer ne bodo vtikali v odločitev posloводства o izbiri nekega dobavitelja, četudi je znano, da je drugi dobavitelj cenejši in ponuja boljšo kakovost. Komercialna revizija ravno tako ne preverja, ali so bili doseženi poslovni cilji podjetja, medtem ko je to ena pomembnejših postavk državne revizije.

5.8 Obseg preverjanja usklajenosti z zakoni in drugimi predpisi

Kljub temu, da so pristojnosti državne revizije pri revidiranju večje od komercialnih revizorjev, je značilno, da je preverjanje usklajenosti z zakoni in predpisi strožje pri revidiranju računovodskih izkazov. Razlike na tem področju izhajajo iz ciljev posamezne revizije. Pri komercialni reviziji je cilj podati mnenje o računovodskih izkazih. Pri tem je mnenje brez pridržka obenem tudi zagotovilo, da so računovodski izkazi pripravljene skladno z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi, kamor spadajo tudi računovodski standardi. Vsaka nepravilnost ima namreč določen vpliv na računovodske izkaze, ki tako ne izkazujejo več resničnega stanja revidiranca. Pri revidiranju poslovanja pa ni le cilj resničnost in poštenost računovodskih izkazov, temveč tudi, ali je poslovanje gospodarno, učinkovito in uspešno. Iz tega sledi, da je pomembno tudi, da pri poslovanju niso bile storjene večje nepravilnosti pri upoštevanju zakonov ter drugih predpisov. Državni revizor tako v svojem poročilu ne izda zagotovila, da so v poslovanju revidiranca dosledno upoštevanji veljavni zakoni in drugi predpisi.

5.9 Uporabniki informacij

Krog uporabnikov revizijskih informacij je različen iz dveh razlogov. Prvi razlog izhaja iz razlik med revizijo računovodskih izkazov in revizijo poslovanja. Tako so informacije o reviziji

računovodskih izkazov namenjene zunanjim uporabnikom, ki z revizijo računovodskih izkazov nekako preverjajo delovanje posloводства. Pri reviziji poslovanja pa so informacije namenjene tako notranjim kot tudi zunanjim uporabnikom. Notranjim uporabnikom, npr. poslovodstvu, pomagajo odkriti, kje je poslovanje neučinkovito, pri čemer pa je zelo pomembno, da se hkrati predlaga tudi ustrezne izboljšave. Zunanje uporabnike pa zanima predvsem, v kolikšni meri je bilo poslovanje učinkovito, tj., ali so bila proračunska sredstva dobro porabljena.

Druga razlika med uporabniki pa je velikost populacije uporabnikov, ki je pri državnem revidiranju seveda veliko večja, saj načeloma vse davkoplačevalce zanima, kako se je porabil »njihov« denar. Pri komercialni reviziji je število uporabnikov omejeno predvsem na lastnike revidiranca in druge ljudi, ki so z njim poslovno povezani.

6 SODELOVANJE MED KOMERCIALNO IN DRŽAVNO REVIZIJO V SLOVENIJI

6.1 Splošno

Pri revidiranju javne porabe se revizorji pogosto srečujejo s področji, kjer je učinkoviteje in uspešnejše uporabiti delo iz drugih virov. Ko državni revizor uporablja delo katere koli druge osebe ali organizacije, mora zagotoviti, da to ustreza njegovim namenom. Pri tem računsko sodišče obdrži odgovornost za izdano mnenje in opredelitev revizijskih postopkov za podporo temu mnenju.

Pri reviziji javne porabe se lahko uporabi delo drugih v naslednjih primerih:

- dokumentiranje sistemov in preizkušanje podatkov s strani notranjih revizorjev,
- revizije podrejenih poslovnih enot, ki so jih izvedli notranji ali drugi zunanji revizorji,
- vrednotenje zemljišč in zgradb, ki so jih opravili potrjeni cenilci,
- revidiranje v razmerah računalniškega obdelovanja podatkov,
- ocenjevanje informacijskih sistemov.

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.

V dosedANJI praksi se je računsko sodišče Republike Slovenije že večkrat posluževalo dela zunanjih revizorjev. Tak način izvajanja nadzora dopušča tudi 19. člen Zakona o računskem

sodišču (2001). Po tem členu lahko računsko sodišče za pripravo izvida ali mnenja vključuje pri izvajanju nalog, ki so v njegovi pristojnosti, izvedenca, pri čemer je le-ta lahko:

- posameznik ali pravna oseba (izvedenska organizacija), ki ima ustrezne strokovne izkušnje,
- tuji državljan, ki je priznan strokovnjak na področju, pomembnem za izvrševanje pristojnosti računskega sodišča.

Izvedenca računskega sodišča imenuje in razreši predsednik računskega sodišča z odločbo. Imenuje ga za nedoločen čas. Imenovani izvedenec pridobi status izvedenca računskega sodišča z dnem, ko pred predsednikom računskega sodišča poda prisego. Če gre za izvedensko organizacijo, poda prisego njen zastopnik. Prisega se glasi:

“Prisegam pri svoji časti, da bom(o) izvedensko delo opravljal(i) po svoji vesti, nepristransko, v skladu s pravili znanosti in strokovnega znanja, da bom(o) podajal(i) svoje izvide in mnenja natančno in popolno in da bom(o) trajno varoval(i) vse informacije, ki so državne, uradne, poslovne, industrijske ali vojaške skrivnosti.”

Po prisegi se izvedenca vpiše v imenik izvedencev računskega sodišča. Izvedenec računskega sodišča se sme sklicevati na svoj status samo, kadar daje izvid ali mnenje na zahtevo računskega sodišča, v drugih primerih pa le z dovoljenjem predsednika računskega sodišča. Računsko sodišče je odgovorno za revizijske ugotovitve tudi, ko se opira na mnenje ali izvid izvedenca.

6.2 Možnosti za sodelovanje

Obstajajo tri možnosti za sodelovanje med obema vrstama revizije:

- a.) Neposredno sodelovanje pri opravljanju revizij. Najbolj pogost primer te oblike sodelovanja je, da računsko sodišče najame komercialne revizorje, da v njegovem imenu opravijo revizijo računovodskih izkazov.
- b.) Posredno sodelovanje pri opravljanju revizij, ko se npr. računsko sodišče opira na izsledke komercialne revizije, ki je že poprej opravila revizijo računovodskih izkazov. Primer tega sodelovanja je pri državni reviziji javnega podjetja. Javno podjetje mora v skladu z 72. členom Zakona o javnih financah (Ur.l. RS, št. 79/99) računovodske izkaze revidirati. To opravijo komercialni revizorji, do sodelovanja pa pride, kadar se računsko sodišče odloči, da bo podrobneje pregledalo poslovanje javnega podjetja v delu, ki se nanaša na uporabo javnih sredstev. Takrat se državni revizor lahko opira na izsledke komercialne revizije, ki je bila že poprej opravljena.
- c.) Sodelovanje na področju oblikovanja teorije, standardov in postopkov revizije. Sem spada vse od sodelovanja na letnih konferencah pa do izobraževanja državnih revizorjev, ki ga organizira Slovenski inštitut za revizijo. Izmed vseh možnosti za

sodelovanje med komercialnimi in državnimi revizijami so te, gledano na dolgi rok, najbolj zanimive, saj omogočajo medsebojno povezljivost in primerljivost.

6.2.1 Neposredno sodelovanje pri opravljanju revizij

Čeprav je možno obojestransko sodelovanje (s tem mislim, da lahko komercialna revizija zaprosi računsko sodišče za sodelovanje in obratno), pa je v praksi zaenkrat bolj pogosto sodelovanje, pri katerem računsko sodišče na podlagi pogodbe zaprosi za sodelovanje komercialne revizije.

Računsko sodišče lahko za izvedbo nadzora pooblasti revizijske organizacije oziroma družbe. V teh primerih mora biti po opravljenem postopku javnega naročila po Zakonu o javnih naročilih (Ur.l. RS, št. 36/04) sklenjena posebna pogodba med računskim sodiščem in revizijsko organizacijo, na podlagi katere se revizijska organizacija kot prevzemnik posla (izvajalec) proti plačilu zaveže, da bo opravila revizijo. Računsko sodišče v tem primeru nastopa kot naročnik in ima zato tako pravico nadzorovati delo izvajalca kot mu dajati navodila. Revizijska organizacija tako ne bo neposredno vstopala v razmerje s stranko, ki jo revidira, saj ji ni potrebno sklepati dodatne pogodbe o revidiranju. Revizijo opravijo na podlagi pogodbe, sklenjene z računskim sodiščem. Revizijska organizacija kot prevzemnik posla odgovarja za svoje delavce, ki jih pooblasti za opravljanje revizije. Za pravilnost in zakonitost opravljanja revizije odgovarja revizijska organizacija le v notranjem razmerju, v zunanjem pa odgovarja računsko sodišče. Na podlagi protokola, ki ga pripravi revizijska organizacija, izda član računskega sodišča predhodno poročilo.

Ključni namen tega sodelovanja je večja učinkovitost računskega sodišča. Komercialni revizorji so strokovnjaki pri revidiranju računovodskih izkazov in imajo pogosto več izkušenj s tem, kot pa državni revizorji, katerih glavna naloga je ugotoviti, ali so bila proračunska sredstva namensko in učinkovito porabljena, ne zanima pa jih toliko, ali so računovodski izkazi resnični in pošteni.

6.2.1.1 Finančni in poslovni učinki neposrednega sodelovanja pri opravljanju revizij

Zaradi neposrednega sodelovanja pri reviziji lahko nastanejo tudi finančni in poslovni učinki takšnega sodelovanja. Do teh učinkov pride tako pri računskem sodišču kot pri komercialnem revizorju in se jih da pojasniti s primerom, ko Računsko sodišče na podlagi pogodbe najame komercialnega revizorja, da ta zanj na primer opravi revizijo računovodskih izkazov Zavoda za zdravstveno zavarovanje Republike Slovenije. S finančnim učinkom mislim na vsak učinek, neposreden ali posreden, ki izboljša finančno stanje obravnavane osebe. Poslovni učinki pa niso merjeni z denarjem, temveč so to tisti učinki, ki vplivajo na ugled in pa dolgoročno poslovanje obravnavane osebe. Obravnavani osebi v tem primeru sta računsko sodišče na eni in komercialni revizor na drugi strani.

S tem, ko bi delo revidiranja računovodskih izkazov prepustili komercialnim revizorjem, bi se državni revizorji lahko bolj osredotočili na ugotavljanje pravilnosti poslovanja, ki je po mojem mnenju bolj pomembna kot pa sama revizija računovodskih izkazov. Vendar pa je pri tem potrebno paziti predvsem na učinkovitost, ki ni merjena samo s časom, ki ga računsko sodišče porabi z revizijo, temveč tudi s stroški, ki pri tem nastanejo. In tukaj se srečamo z bistvom samega računovodstva in revizije, ki je, kako s čim nižjimi stroški zagotoviti vse potrebne informacije, ki jih potrebuje poslovodstvo in zunanji uporabniki računovodskih informacij (DURS, AJPES, banke,...) pri svojih tekočih odločitvah. Posredni finančni učinek za Računsko sodišče je tako predvsem v tem, da prihrani na delovnem času in osebju ter s tem denarju, ki bi ga potrebovalo, če bi se sami lotili revizije računovodskih izkazov, saj so komercialni revizorji ravno tako, če ne celo boljše usposobljeni za takšno revizijo. Menim, da problem ni toliko v usposobljenosti, kot pa v sami praksi revidiranja računovodskih izkazov; slednje imajo komercialni revizorji bistveno več kot pa državni revizorji. Prihranek bi tako postal očiten predvsem na dolgi rok, saj računskemu sodišču ne bi bilo potrebno imeti dodatnih zaposlenih skozi celo leto. To je tudi v skladu z Evropsko smernico za izvajanje mednarodnih standardov INTOSAI št. 25 (Sodelovanje s Slovenskim inštitutom za revizijo, 2005), ki določa, da je potrebno revizijo izvesti gospodarno, učinkovito in pravočasno.

Za računsko sodišče sta poslovna učinka sodelovanja predvsem dva, in sicer: da se lahko državni revizorji bolj osredotočijo na svojo revizijo poslovanja in da uporaba komercialnih revizorjev morda razkrije kakšno novo plat razmišljanja ali načina dela, ki ga sicer sami ne bi spoznali.

Finančni učinki za komercialnega revizorja so dosti bolj enostavni, torej neposredni, saj je računsko sodišče zanj le še ena stranka. Ker pa gre pri tem še za državno agencijo, je plačilo že vnaprej zagotovljeno, seveda ob predpostavki, da bo opravil svoje delo kot je bilo določeno s pogodbo. Bolj se mi zdi pomemben poslovni učinek v smislu reference, ki jo dobi komercialni revizor ob dobro opravljenem delu, saj menim, da zaupanje računskega sodišča kaže na zagotovljeno raven kakovosti.

6.2.2 Posredno sodelovanje pri opravljanju revizij

Ta oblika sodelovanja je značilna za revizije poslovanja javnih podjetij. Do te oblike sodelovanja ne pride neposredno s pogodbo, temveč se pojavi, ko pride bolj po naključju do povezave med komercialno revizijo računovodskih izkazov nekega javnega podjetja in revizijo poslovanja tega istega javnega podjetja s strani računskega sodišča. Javna podjetja morajo namreč v skladu z 72. členom Zakona o javnih financah (1999) ministrstvu, pristojnemu za finance, najkasneje v roku 180 dni po preteku poslovnega leta predložiti vsa revizijska poročila. Na drugi strani pa lahko računsko sodišče v okviru svojega letnega programa določi, da bo revidiralo tudi poslovanje nekega javnega podjetja.

Sodelovanje poteka tako, da komercialni revizorji predložijo državnim revizorjem svoje sklepe in ugotovitve revizije računovodskih izkazov, kar pomaga državnim revizorjem pri reviziji poslovanja javnega podjetja. Tako kot pri vsakem drugem sodelovanju morajo tudi v tem primeru državni revizorji najprej preveriti, ali so komercialni revizorji, ki so opravili revizijo računovodskih izkazov, ustrezno usposobljeni. Pri javnih podjetjih je namreč potrebno upoštevati poleg splošnih (SRS 1 – SRS 30) tudi poseben računovodski standard, in sicer SRS 35 (2006), ki obravnava računovodsko spremljanje gospodarskih javnih služb. Iz tega standarda izhajajo določene posebnosti pri spremljanju ekonomskih kategorij v javnem podjetju.

6.2.3 Sodelovanje pri razvoju teorije, standardov in postopkov revizije – danes

Skupni razvoj teorije je zelo pomemben, saj ima več dobrih lastnosti. Med drugim bi se s skupnim razvojem preprečilo razhajanje obeh vrst revizij, kar bi imelo za posledico to, da bi bile v prihodnosti znatno bolj združljive, sodelovanje med obema pa bolj učinkovito. Pomembno je, da računsko sodišče na eni strani in Slovenski inštitut za revizijo na drugi strani skupaj prispevata k razvoju tako državnega revidiranja kot tudi zunanjega (komercialnega) revidiranja.

Pri svojem raziskovanju sem naletel na primer sodelovanja, pri katerem je računsko sodišče v sodelovanju s Slovenskim inštitutom za revizijo nadaljevalo strokovno sodelovanje, ki se je nanašalo predvsem na izvajanje revizij pri osebah javnega prava. Za to področje veljajo nekatere posebnosti, s katerimi se ukvarja računsko sodišče in ki odstopajo od standardnih postopkov revidiranja računovodskih izkazov. Strokovnjaki obeh inštitucij so pripravili usmeritve za delovanje komercialnih revizorjev pri revidiranju oseb javnega prava. Pri tem so upoštevali dosežene izkušnje na tem področju in potrebe po tesnejšem sodelovanju, kar pride v poštev takrat, ko računsko sodišče pri revidiranju izda mnenje na podlagi že revidiranih računovodskih izkazov ali kadar revizijska družba opravi revizijo na podlagi pogodbe z računskim sodiščem (Sodelovanje s Slovenskim inštitutom za revizijo, 2005).

S Slovenskim inštitutom za revizijo je računsko sodišče sklenilo tudi protokol o sodelovanju, ki je bil podpisan na 5. letni konferenci revizorjev, ki jo je organiziral inštitut, računsko sodišče pa na njej redno sodeluje. Poleg uveljavitve usmeritev za delo gospodarskih revizorjev pri revidiranju oseb javnega prava vsebuje protokol še dogovor o sodelovanju pri izobraževanju revizorjev in objavljanju strokovnih prispevkov s tega področja (Sodelovanje s Slovenskim inštitutom za revizijo, 2005).

Poseben primer sodelovanja je tudi, da je računsko sodišče v sodelovanju z inštitutom pripravilo in objavilo že dolgo pričakovani prevod Evropskih smernic za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI (Sodelovanje s Slovenskim inštitutom za revizijo, 2005).

6.3 Izzivi za prihodnost

Najnovejši razvoj na področju komercialnega revidiranja je usmerjen v revidiranje poslovanja, to je revidiranje smotrnosti delovanja ter njegove uspešnosti in učinkovitosti. Nanaša se na vse temeljne poslovne, odločevalne ter informacijske funkcije (Odar, 2001, str. 199).

Revizorji so s svojimi izkušnjami bogati vir informacij, ta potencial pa je dokaj neizkoriščen, če govorimo samo o reviziji računovodskih izkazov. Kljub temu, da revidirajo samo računovodske izkaze, pa morajo vseeno spoznati podjetje, da lahko zagotovijo ustrezno kakovost opravljene revizije, pri tem pa si nabirajo neprecenljive izkušnje. Na drugi strani je računsko sodišče specializirano prav za takšne revizije. In čeprav ne moremo govoriti o tem, da bi se njihove metode dela in standardi kar neposredno prenesli v komercialno uporabo, pa vseeno pomenijo dobro osnovo, na kateri bi se dalo graditi.

Sodelovanje Slovenskega inštituta za revizijo in računskega sodišča bo moralo potekati tudi na drugi strani, kjer je izziv državnega revidiranja v vrednotenju učinkov javnih izdatkov in javnih prihodkov.

Ker sodi državno revidiranje med nove dejavnosti in temelji na ustavnih določilih, bi mu morali tudi s teoretičnega zornega kota posvetiti kar največjo pozornost. Ne nazadnje je danes slovenska država največji lastnik javnega premoženja in so ji poslovodstva podjetij, kjer nastopa kot lastnik, dolžna poročati o svojem delovanju. Brez dvoma je državno revidiranje eno najzahtevnejših področij revidiranja sploh. Če revizijski standardi državnega revidiranja dokaj podrobno obravnavajo revidiranje pravilnosti poslovanja in revidiranje izvajanja nalog, in to na ravni »izvrševalcev proračuna«, pa menimo, da je pravi izziv za državno revidiranje v vrednotenju učinkov javnih izdatkov in javnih prihodkov (Perner, 1998, str. 232).

Teoretična podlaga državnega revidiranja pa bi morala upoštevati zlasti načela o javnih izdatkih, ki se nanašajo na (Perner, 1998, str. 233):

- varčevanje javne uprave: pravo varčevanje države ni v tem, da so državni izdatki čim manjši, temveč v tem, da to, kar (država) daje, nudi na najcenejši način: čim višja je kulturna raven nekega naroda, tem manj je dopustno zmanjševanje ravni kolektivnih dobrin (zdravstvo, pokojninski sistem),
- splošno korist izdatkov: proračunski izdatki se morajo porabiti v splošno korist, ne pa za korist posameznikov,
- razmerje med dajatvijo in protidajatvijo: obstajati mora razumno ravnotežje med dajatvami državljanov in splošnimi dobrinami, ki jih država (za te dajatve) nudi; ravnotežje je porušeno zlasti, če se razbohoti državna birokracija, kjer gre velik del

dajatev za prazno delo, od katerega državljani nimajo nič (paradržavne inštitucije, neučinkovite komisije, neučinkovita davčna uprava, ki ne zna pobirati davkov).

7 SKLEP

Revizija je zelo obširna veda, ki pa z razvojem gospodarstva postaja vse bolj pomembna. Obstaja več opredelitev revizij, ena od teh opredeljuje tudi zunanjo (komercialno) revizijo in državno revizijo. V obeh primerih gre pri nas za dejavnosti, ki sta komajda zlezli iz svojih pobojev in se zaradi tega hitro razvijata. Računsko sodišče je bilo ustanovljeno leta 1994, delovati pa je začelo s 1. januarjem leta 1995. Za komercialno revizijo sta pomembna datuma sprejetje Zakona o revidiranju julija 1993 ter ustanovitev Slovenskega inštituta za revizijo 11. januarja 1994, ki je kmalu po ustanovitvi sprejel prve temeljne akte, ki so urejali delovanje revizijske stroke v Sloveniji.

Za komercialno revizijo je značilna revizija računovodskih izkazov, ki jo opravljajo gospodarske družbe ali pooblašeni revizorji posamezniki. Glavni cilj te revizije je podati mnenje, ali računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih prikazujejo resnično in pošteno sliko stanja podjetja. Za državno revizijo na drugi strani pa je značilna revizija poslovanja, ki jo izvaja računsko sodišče Republike Slovenije. Glavni cilj te revizije je pregledati poslovanje proračunskih uporabnikov in določiti, ali ustreza predpisom in smernicam, ki jih postavlja država, kakor tudi ugotoviti, ali so bila pridobljena proračunska sredstva namensko in učinkovito uporabljena.

Ključne značilnosti, ki so prisotne pri obeh vrstah revizorjev, so visoka strokovnost, neodvisnost ter predanost delu. Javnost namreč ne razpolaga z zahtevanimi znanji in sredstvi, ki bi ji omogočala, da preveri trditve, ki jih posloводства razkrivajo z računovodskimi informacijami; zaradi tega je odvisna od dela revizorjev, ki navedene trditve potrdijo ali ovržejo. Po drugi strani pa javnost prav tako zanima, kako se porablja njihov, tj. davkoplačevalski denar. Nesporno je, da obstajajo med obema vrstama revizorjev tudi mnoge razlike, ki so razvidne iz različnih zakonov in standardov revidiranja, ki jih posamezna vrsta revizorjev upošteva. Pomembna razlika izhaja predvsem iz različne oblike revizije, ki jo ponujajo komercialni revizorji na eni in državni revizorji na drugi strani. Revizija poslovanja je namreč veliko bolj obsežna kot pa revizija računovodskih izkazov.

Sodelovanje med obema nosilcema revizije je prisotno tudi v Sloveniji, čeprav je obseg tega sodelovanja še zelo majhen. Ugotavljam pa, da se na področju medsebojnega sodelovanja vendarle dogaja vedno več, saj sta oba nosilca ugotovila, da je za nadaljnji razvoj njunih storitev sodelovanje izredno pomembno. Komercialna revizija namreč vedno bolj sega po reviziji poslovanja gospodarskih družb, ki le-tem omogoča večjo učinkovitost in boljše rezultate poslovanja. Državna revizija na drugi strani pa želi izboljšati svojo učinkovitost pri reviziji poslovanja proračunskih uporabnikov in se pri tem poslužuje storitev komercialnih revizorjev

pri reviziji računovodskih izkazov. Sodelovanje poteka tudi na področju medsebojnega izobraževanja, in sicer v obliki seminarjev in udeležbe na strokovnih konferencah, ki jih organizira tako ena kot tudi druga stran.

LITERATURA

1. Arens A. Alvin, Elder J. Randal, Beasley S. Mark: Auditing and Assurance Services, An Intergrated Approach. Tenth Edition : Pearson Prentice Hall, 2005. 791 str.
2. Hayes Rick et al.: Principles of Auditing, An Introduction to International Standards on Auditing. Second Edition. Prentice Hall, Great Britain, 2005. 692 str.
3. Jamnik Silva: Posebnosti revidiranja v javnih zavodih. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 115 str.
4. Kavčič Slavka: Pomen revizije za odličnost delovanja organizacij. Zbornik iz foruma odličnosti in mojstrstva. Novo mesto : Zveza ekonomistov Slovenije; Društvo ekonomistov Dolenjske in Bele Krajine, 2001, str. 105-121.
5. Odar Marjan: Pogled na razvoj slovenske teorije in prakse revidiranja v obdobju naših 30 simpozijev. Zbornik referatov. 30. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1998, str. 207-224.
6. Odar Marjan: Revidiranje poslovanja – izziv revidiranja v prihodnosti. Zbornik referatov. 33. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 199-213.
7. Perner Vili: Sedanji izzivi za slovensko teorijo in prakso na področju revidiranja. Zbornik referatov. 30. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1998, str. 225-243.
8. Skitek Mitja: Zakon o revidiranju. Revizor, Ljubljana, 12(2001), 3, str. 7-16.
9. Taylor Donald H., Glezen William: Revidiranje: Zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
10. Turk Ivan et al.: Uvod v računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 599 str.
11. Vidovič Zdenka: Revidiranje javne porabe s poudarkom na javnih podjetjih. Zbornik referatov. 29. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1997, str. 251-270.

VIRI

1. Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI. 171 str. [URL: http://www.eca.eu.int/audit_approach/guidelines/docs/intosai_sl.pdf], 5.4.2005.
2. Hierarhija pravil revidiranja. Revizor, Ljubljana, 9(2002), št. 11, str. 190-197.
3. Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev. Revizor, Ljubljana, 1(1994), št. 1, str. 20-27.
4. Managing Public Expenditure. A Reference Book for Transition Countries. Paris : OECD: SIGMA, 2001. 500 str.
5. Mednarodni revizijski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije: Slovenski inštitut za revizijo, 1994.
6. Osnovni podatki o računskem sodišču. [URL: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/0/F6D19D8E4AC22EA0C1256C52004B66C2?OpenDocument>], 25.9.2004.
7. Položaj računskega sodišča. [URL: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/0/83ABAAC5FD5B98ACC1256C52004B916A?OpenDocument>], 03.06.2005.
8. Poslovnik računskega sodišča (Uradni list RS, št. 91/01).
9. Revizijski standardi INTOSAI. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 79 str.
10. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 118/05).
11. Sodelovanje s Slovenskim inštitutom za revizijo. [URL: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/0/EB317BFBD86958DEC1256C67003B5665?OpenDocument>], 03.06.2005.
12. Statut slovenskega inštituta za revizijo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001.
13. Temeljna revizijska načela. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1994.
14. Ustava Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 33/91).
15. Zakon o gospodarskih družbah – Uradno prečiščeno besedilo (Uradni list RS, št. 15/05).

16. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99).
17. Zakon o javnih naročilih – Uradno prečiščeno besedilo (Uradni list RS, št. 36/04).
18. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/01).
19. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št.11/01).