

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**PODOBNOSTI IN RAZLIKE MED ZUNANJO IN NOTRANJO
REVIZIJO**

Ljubljana, januar 2005

ANJA LAVRIČ

IZJAVA

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

V Ljubljani, dne 11.01.2005

Podpis: _____

KAZALO

1. UVOD	1
2. OSNOVNA SPOZNANJA O REVIDIRANJU	2
2.1. Nadzor in vrste nadziranja	2
2.2. Opredelitev in vrste revidiranja	3
2.2.1. Vrste revidiranja	4
3. ZUNANJA REVIZIJA	6
3.1. Pojmovanje zunanje revizije	6
3.2. Cilji zunanje revizije	8
3.3. Naloge in potek zunanje revizije	9
3.3.1. Naloge zunanje revizije	9
3.3.2. Področja delovanja in potek zunanje revizije	10
3.3.3. Poročanje zunanjega revizorja	11
3.4. Vloga zunanje revizije za odličnost poslovanja podjetij	13
3.5. Zunanja revizija proračunskih uporabnikov	14
4. NOTRANJA REVIZIJA	16
4.1. Pojmovanje notranje revizije	16
4.2. Cilji notranje revizije	17
4.3. Naloge in potek notranje revizije	17
4.3.1. Naloge notranje revizije	17
4.3.2. Revizija poslovanja	18
4.3.3. Potek notranje revizije	19
4.3.4. Poročanje notranje revizije o rezultatih svojega dela	20
4.4. Organiziranost in mesto notranje revizije	21
4.5. Vloga notranje revizije	23
4.6. Notranja revizija proračunskih uporabnikov	25
4.6.1. Naloge in poročanje notranje revizije proračunskih uporabnikov	25
5. PODOBNOSTI IN RAZLIKE MED ZUNANJO IN NOTRANJO REVIZIJO	26
5.1. Podobnosti med zunanjo in notranjo revizijo	26
5.2. Razlike med zunanjo in notranjo revizijo	33
6. SKLEP	43
LITERATURA	45
VIRI	47

KAZALO TABEL

Tabela 1: Primerjalna ponazoritev zunanje in notranje revizije	42
--	----

KAZALO SLIK

Slika 1: Notranje revidiranje	16
Slika 2: Primer organiziranosti notranje revizije kot štabne službe podjetja	23
Slika 3: Razmerja med revizorji in uporabniki njihovih ugotovitev	31

1. UVOD

Okolje podjetij danes zaznamujeta velika spremenljivost in tveganje. Večina podjetij se zaveda, da spremembe pomembno zaznamujejo njihovo sedanje in prihodnje odločanje, zato je še posebej pomembno, da imajo na voljo kakovostne informacije. Z veliko spremenljivostjo pa je močno povezano tveganje. Tvegajo lastniki podjetij, njihovo poslovodstvo, zaposlenci, upniki in država. Njihovo delovanje je usmerjeno v zmanjšanje tveganja, zato iščejo različne rešitve. Ena izmed njih je gotovo revidiranje, ki ne zmanjšuje le poslovnega tveganja, ampak prispeva tudi k pridobivanju kakovostnih informacij, ki so podlaga za sprejemanje pravih poslovnih odločitev.

Zunanja in notranja revizija veliko prispevata k zagotavljanju učinkovitega, uspešnega in dovolj varnega poslovnega sistema. V Sloveniji je zunanje revidiranje že utečeno, saj se zakonsko opredeljena zunanja revizija izvaja že nekaj let. Notranja revizija pa postaja pomembnejša šele v zadnjem času, vendar se zanimanje za vpeljavo notranjega revidiranja v poslovanje podjetja naglo povečuje. Drugače tudi ne gre, saj nenehno naraščanje števila poslovnih dogodkov, vključevanje v ekonomijo svetovnih razsežnosti, uvajanje novih tehnologij, raznovrstnost proizvodov in storitev ter problemi, ki spremljajo širjenje poslovanja podjetja, onemogočajo, da bi poslovodstvo samo dovolj uspešno nadziralo uresničevanje zapletenih poslovnih procesov.

Namen mojega diplomskega dela je predstaviti značilnosti zunanje in notranje revizije, predvsem pa opredeliti njune podobnosti in razlike. Večji del diplomskega dela obravnava zunanjo in notranjo revizijo v smislu komercialne ali gospodarske revizije, ki pregleduje delovanje komercialnih podjetij, na kratko pa predstavljam tudi zunanje in notranje revidiranje proračunskih uporabnikov. Podobnosti in razlike med zunanjo in notranjo revizijo sem opredelila ne glede na to, kdo je revidiranec.

Diplomsko delo je sestavljeno iz šestih poglavij.

Prvo poglavje je uvod.

Drugo poglavje vsebuje opredelitev in opis vrst nadziranja, kamor spada tudi revidiranje. To je v nadaljevanju natančneje opredeljeno, predstavljeni pa sta tudi možni delitvi revidiranja.

V tretjem poglavju predstavljam zunanjo revizijo. Najprej predstavljam njeno splošno opredelitev, njene cilje in naloge. Zunanji revizorji opravljajo različne vrste revizij, med katerimi prevladujejo revizije temeljnih računovodskih izkazov, zato se področja delovanja, potek in poročanje zunanje revizije, ki jih opisujem v nadaljevanju, nanašajo predvsem na revidiranje računovodskih izkazov. Nato predstavljam vlogo zunanje revizije, končno pa še zunanje revidiranje proračunskih uporabnikov.

Četrto poglavje je sestavljeno podobno kot tretje, le da obravnava notranjo revizijo. Podrobneje sem predstavila pojem, cilje, naloge, potek in poročanje notranje revizije. Notranji revizorji najpogosteje opravljajo revizijo poslovanja, zato so njene naloge v tem poglavju natančno opisane. Prav tako sta podrobneje predstavljena organiziranost in mesto notranje revizije v podjetju ter vloga in koristi, ki jih notranje revidiranje prinese podjetju. Na koncu je na kratko predstavljena notranja revizija pri proračunskih uporabnikih.

Osrednji del diplomskega dela je peto poglavje, v njem obravnavam podobnosti in razlike med zunanjo in notranjo revizijo. Na podlagi obravnave literature s področja zunanjega in notranjega revidiranja sem poskušala podobnosti predstaviti v obliki ugotovitev njihovih skupnih značilnosti. Čeprav sta zunanje in notranje revidiranje zelo podobni strokovni opravili, ki se v praksi prepletata in medsebojno sodelujeta, pa pri obeh zasledimo številne vsebinske in organizacijske posebnosti, zaradi katerih se zunanja in notranja revizija razlikujeta. Drugi del petega poglavja je tako namenjen predstavitvi in opisu razlik med obema vrstama revizije.

Zadnje poglavje diplomskega dela je sklep, v katerem so povzete najpomembnejše ugotovitve.

2. OSNOVNA SPOZNANJA O REVIDIRANJU

2.1. NADZOR IN VRSTE NADZIRANJA

Nadziranje organizacij (podjetij, javnih zavodov, državnih agencij ...) je dejavnost, ki se ukvarja s presojanjem pravilnosti delovanja, učinkovitosti in uspešnosti glede na postavljene cilje ter z odpravljanjem nepravilnosti pri poslovnih procesih in stanjih.

Slovenski računovodski standard 28 (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 205) pojasnjuje:

→ *nadziranje kot odločevalno področje nalog*

Nadziranje kot odločevalno področje nalog je presojanje pravilnosti načrtovanja, pripravljanja izvajanja in izvajanje s stališča tistih, ki odločajo, pa tudi odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti.

→ *nadziranje kot sestavni del temeljnih poslovnih področij nalog*

Nadziranje kot sestavni del temeljnih poslovnih področij nalog je presojanje pravilnosti izvajanja s stališča tistih, ki izvajajo odločitve, pa tudi odpravljanje pri tem ugotovljenih nepravilnosti. V okviru izvajalnega sistema je nadziranje sestavina vsake temeljne poslovne funkcije.

→ *nadziranje kot informacijsko področje nalog*

Tovrstno nadziranje pa je presojanje pravilnosti oblikovanja podatkov in njihovega spreminjanja v informacije, pa tudi odpravljanje ugotovljenih nepravilnosti. Del nadziranja kot sestavine informacijskega področja nalog je tudi računovodsko nadziranje.

Nadziranje se izvaja kot kontroliranje, inšpiciranje ali/in revidiranje.

Kontroliranje je pretežno preprečevalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano vzporedno nadziranje, ki ga opravljajo v nadzirano podjetje vključeni organi. Ti delujejo v njem po načelu stalnosti. Izvaja se nepretrgoma hkrati z opravljanjem nalog v poslovnem procesu. Kontroliranje se časovno ujema z izvajanjem poslovnega procesa in s tem zagotavlja sprotno nadziranje stanj in sprememb v podjetju (Krstov, 1992, str. 6).

Inšpiciranje je pretežno popravljalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano kasnejše nadziranje procesov in stanj v podjetjih. Ugotavlja pravilnost spremenjenih stanj brez obnavljanja poslovnega procesa. Izvaja se občasno. Opravljajo ga organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano delovanje in ne delujejo po načelu stalnosti (Turk et al., 1994, str. 22; Krstov, 1992, str. 6).

Revidiranje je pretežno popravljalno, na izvedenskem obnavljanju zasnovano kasnejše nadziranje. Opravljajo ga organi, ki niso organizacijsko vključeni v subjekt nadzora in v njem ne delujejo po načelu stalnosti (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 206).

2.2. OPREDELITEV IN VRSTE REVIDIRANJA

Revidiranje je proces kasnejšega presojanja pravilnosti izvajanja poslovnega procesa, dejanj in postopkov, zaradi katerih je prišlo do odstopanj. Gre za vrsto delovanja, s katero ponovno izpeljemo nekatere postopke, opravimo primerjave ter na podlagi ugotovitev izpeljemo objektivne sodbe.

Lahko rečemo, da je revidiranje postopek preverjanja, presojanja in ocenjevanja. Usmerjeno je v prihodnost, saj odkriva pomanjkljivosti iz preteklih obdobj z namenom odkritja možnosti za naprej (Kavčič, 2000, str. 106–108).

Revidiranje izvajamo zato, da dosežemo namen in cilje revidiranja. Zato mora biti revizor pred sprejetjem posla seznanjen s tem, kakšno revizijo bo opravljal, in skladno s tem mora pripraviti tudi načrt revizije, ki mu omogoča pridobitev zadostnih dokazov in informacij, da bo lahko podal mnenje o svojih ugotovitvah.

Revizija¹ je neodvisno preiskovanje računovodskih izkazov ali z njimi povezanih računovodskih informacij določene pravne osebe, ne glede na njeno velikost ali pravno obliko, in ne glede na to, ali ima ta cilj ustvarjati dobiček ali ne, če je namen tovrstnega preiskovanja podati sodbo o njih (Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, 1997).

Zgornje opredelitve revidiranja lahko strnemo v širšo opredelitev, ki pravi, da je revidiranje "sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti teh uradnih trditev z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom" (Taylor, Glezen, 1996, str. 32).

V Sloveniji govorimo o revidiranju šele v zadnjem času, to je po sprejetju Zakona o revidiranju leta 1993. Omenjeni zakon je bil leta 2001 prenovljen, revidiranje pa razume kot revidiranje računovodskih izkazov, o drugih vrstah revizije pa praktično ne govori.

2.2.1. Vrste revidiranja

Revidiranje lahko razvrstimo najmanj po dveh merilih, in sicer po predmetu revidiranja oziroma glede na cilje njegovega delovanja ter glede na običajno povezanost posameznika ali skupine, ki revidira, z revidirancem. Omenjeni razvrstitvi revidiranja obstajata vzporedno.

Glede na *predmet revidiranja* ločimo:

→ revidiranje računovodskih izkazov

Revidiranje računovodskih izkazov primarno preverja skladnost računovodskih izkazov podjetja s splošno sprejetimi računovodskimi standardi in drugimi splošnimi temelji računovodstva ter na koncu izrazi mnenje o poštenosti in skladnosti predstavljenih računovodskih izkazov z uveljavljenimi sodili, to je računovodskimi standardi (Suhadolnik, 1998, str. 8).

→ revidiranje skladnosti s predpisi

Pri revidiranju skladnosti s predpisi gre za ugotavljanje, ali revidirana oseba oziroma podjetje upošteva usmeritve, zakone ali morebitne druge predpise. Sodila za preverjanje so lahko pravila posloводства (na primer notranji pravilniki, poklicne norme, organizacijski predpisi in podobno) ali pravna pravila (zakoni in izvedbeni predpisi) (Taylor, Glezen, 1996, str. 34).

¹ Glede na to, da se zgoraj omenjata revidiranje in revizija, je treba na tem mestu opozoriti še na razliko med tema pojmomoma. Pojma se namreč v praksi pogosto uporabljata kot sopomenki, kar pa je napačno. Revidiranje je delovanje, revizija pa je posamezen posel pri tem delovanju (Turk, 1998, str. 12).

→ revidiranje poslovanja

Revidiranje poslovanja je (naj)širše pojmovanje revidiranja. Gre za sistematično pregledovanje dogovorjenega dela v organizaciji (podjetju, javnemu zavodu, državni agenciji ...) glede na določene cilje. S tovrstnim revidiranjem želimo ugotoviti izboljšave ter jih priporočiti za nadaljnje delovanje. Gre torej za organizirano iskanje načinov za izboljšanje učinkovitosti in uspešnosti poslovanja. Temeljni cilj tega revidiranja je izboljšava postopkov poslovanja in ugotavljanje ali je bila organizacija vodena gospodarno, učinkovito (najmanjši potroški sredstev) in uspešno (doseganje želenih izidov) (Taylor, Glezen, 1996, str. 34, 84).

→ davčno revidiranje

Pri davčnem revidiranju revizor preverja pravilnost obračunavanja in plačevanja davkov in prispevkov glede na zahteve davčne uprave in drugih državnih organov (Kavčič, 2000, str. 112).

→ revidiranje informacijskih sistemov

Pri tovrstnem revidiranju gre predvsem za preverjanje delovanja informacijskih sistemov v podjetju, programske dokumentacije in podobno.

→ proračunsko revidiranje

Pri proračunskem revidiranju revizor preverja porabo javnih sredstev, gospodarnost pravnih oseb, ki ta sredstva prejmejo, in uresničevanje ciljev, zaradi katerih so bila sredstva pridobljena (Kavčič, 2000, str. 112).

Revidiranje lahko razvrstimo tudi glede na *običajno povezanost posameznika ali skupine, ki revidira, z revidirancem* (Taylor, Glezen, 1996, str. 35–37):

→ zunanje revidiranje

Zunanje revidiranje opravljajo zunanji revizorji na podlagi pogodb in s tega vidika niso redni ali pogodbeni zaposleni podjetja, v katerem revidirajo uradne trditve ali predstavitve. Njihove neodvisne revizijske storitve obsegajo različne vrste revizij, in sicer:

- revizije računovodskih izkazov, ki prevladujejo, in
- posebna področja revidiranja (na primer revizijski posli za posebne namene ter preverjanje predračunskih računovodskih informacij).

→ notranje revidiranje

Notranje revidiranje je storitvena dejavnost v podjetju in neodvisno presoja njegovo delovanje. Z notranjim revidiranjem se praviloma ukvarja posebna služba zunaj računovodske službe v podjetju, lahko pa zanj podjetje pooblasti zunanje strokovnjake, ki jim je mogoče z notranjimi ukrepi zagotoviti primerno stopnjo neodvisnosti. Notranji revizorji v mnogih podjetjih poročajo neposredno revizijskemu odboru nadzornega sveta. Tudi podjetja v Sloveniji naj bi postopoma oblikovala revizijske odbore nadzornih svetov.

Notranji revizorji presojujejo skladnost delovanja podjetij s predpisi, opravljajo pa tudi revizijo poslovanja. Njihova naloga je izmeriti stopnjo, do katere so naloge v podjetju usklajene z usmeritvami posloводства.

→ državno revidiranje

Državno revidiranje opravljajo državni uslužbenci na različnih ravneh, ki revidirajo posamezne ekonomske kategorije, dejavnosti in podobno. To revidiranje vključuje revizije financiranja, skladnosti s predpisi in revizije poslovanja, kar pomeni, da se državna revizija ukvarja z revidiranjem pravilne in racionalne porabe proračunskih sredstev v državnem in v občinskih proračunih ter pri njihovih uporabnikih (Koletnik, 1997, str. 22).

3. ZUNANJA REVIZIJA

Zunanjo revizijo lahko obravnavamo v smislu komercialne ali gospodarske revizije, ki običajno pregleduje delovanje komercialnih podjetij. Tovrstni reviziji je namenjen večji del tega poglavja. Na drugi strani pa lahko z zunanjo revizijo mislimo na državno revizijo ali revizijo javne porabe, ki pregleduje delo proračunskih uporabnikov. Njen kratek opis je podan v točki 3.5.

3.1. POJMOVANJE ZUNANJE REVIZIJE

Zunanjo revizijo opravljajo pooblašene revizijske družbe in/ali samostojni revizorji. To pomeni, da zunanji revizorji niso zaposleni revidiranca. Njihove neodvisne revizijske storitve obsegajo različne vrste revizij, med katerimi prevladuje revidiranje temeljnih računovodskih izkazov.

Po Slovenskih računovodskih standardih z računovodskimi izkazi razumemo (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 167–194):

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

Revidiranje računovodskih izkazov je preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na tem temelju dajanje strokovnega mnenja, ali kažejo računovodski izkazi resnično stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov, ter poslovni izid pravne osebe (Turk et al., 1999, str. 729).

V poslovnem svetu so nerevidirani računovodski izkazi nesprejemljivi zaradi možnosti slučajnih napak, odmikov od računovodskih standardov, nenamerne pristranskosti in preišljenega ponarejanja. Ravno zato želijo imeti lastniki, upniki, poslovodstvo in drugi uporabniki stalen ali občasen vpogled v resnično finančno in ekonomsko stanje podjetja. S poročilom zunanjega revizorja prejmejo uporabniki računovodskih izkazov zanesljivejšo informacijo o položaju in uspešnosti podjetja. Vsak si namreč želi, da so računovodske informacije, na katerih sloni njegova odločitev, resnične, kar pomeni, da kažejo dejansko stanje (Koletnik, 1997, str. 113).

Zunanji revizorji, še posebno zunanji revizorji računovodskih izkazov, delujejo v javnem interesu, zato morajo biti odgovorni, neoporečni, nepristranski, neodvisni in poklicno skrbni. Njihovo mnenje je podlaga za najemanje in dajanje kreditov in posojil, trgovanje z vrednostnimi papirji, parlamentarno nadziranje, nadziranje javnosti in podobno (Kavčič, 2000, str. 110). S svojim mnenjem o računovodskih izkazih morajo priskrbeti zagotovilo, da (Vidovič, 1998, str. 18):

- so računovodski izkazi družbe pravilni,
- bo poslovala še naprej,
- ni bilo nobenih prevar,
- je delovala zakonito,
- je bila primerno vodena in
- je sprejela ustrezno raven odgovornosti pri socialnih in okoljevarstvenih zadevah.

Namen revizije računovodskih izkazov je torej ugotoviti in izraziti mnenje o usklajenosti med določenimi informacijami in sprejetimi standardi. Za izraz takega mnenja pa mora revizor pridobiti ustrezna zagotovila, in sicer s preizkušanjem notranjih kontrol v podjetju in preverjanjem podatkov iz računovodskih izkazov. Seveda mora pri svojem delu sodelovati z različnimi ravnmi posloводства, z organi nadziranja, z različnimi odbori in posameznimi zaposlenci. Od njih pridobi dokaze, razlage in pojasnila, sam pa jih obvešča o zadevah, ki so pomembne za izrazitev revizijskega mnenja, poslovanje in nadziranje poslovanja podjetja (Nemec, 2000, str. 25).

Gospodarski predpisi o ustanavljanju, delovanju in prenehanju podjetja narekujejo obvezno revizijo letnih računovodskih izkazov. Zakon o gospodarskih družbah v 54. členu določa, kdo je zavezanec za revizijo letnih poročil. Letna poročila morajo v skladu s tem členom pripravljati velike in srednje družbe, povezane družbe in družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi (Odar, 2004, str. 14).

V skladu z Zakonom o revidiranju lahko v Sloveniji revidirajo samo revizijske gospodarske družbe in samostojni revizorji. Ti morajo najkasneje v 6 mesecih po preteku poslovnega leta pregledati letna poročila omenjenih družb. Zakon o gospodarskih družbah pa po novem določa, da mora revizor pregledati tudi poslovno poročilo in preveriti, ali je njegova vsebina v skladu z drugimi sestavinami letnega poročila (Odar, 2004, str. 14–15).

Zunanje revidiranje mora potekati na način, določen z Zakonom o revidiranju, temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili, ki jih sprejema Slovenski inštitut za revizijo ter mednarodnimi standardi revidiranja in mednarodnimi stališči o revidiranju ter drugimi zakoni, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb oziroma druge oblike revizije, in predpisi, izdanimi na njihovi podlagi (Zakon o revidiranju, 2001). Tako Zakon o gospodarskih družbah uvaja obvezno revidiranje nekaterih gospodarskih družb, Zakon o računskem sodišču pa določa revidiranje proračunskih uporabnikov.

3.2. CILJI ZUNANJE REVIZIJE

Pri zunanji reviziji so revizijski cilji še posebno potrebni, saj se tako povežejo revizijski postopki, revizor pa lahko ustrezno reagira na tveganja pomembnih napačnih navedb v računovodskih izkazih. Preizkus podatkov v smislu cilja revizije za vsak pomemben račun in bilančno kategorijo določa revizorjevo oceno vgrajenega tveganja, učinkovitost notranjih kontrol ter revizorjevo reakcijo na ugotovljeno stanje. Tako se zagotavlja največja učinkovitost revizijskega dela (Majič, 1996, str. 64).

Mednarodne smernice za revidiranje kot cilj zunanje revizije računovodskih izkazov opredeljujejo revizorjevo mnenje o preučevanih računovodskih izkazih, to je o bilanci stanja in o izkazu poslovnega izida (Mednarodne smernice za revidiranje, 1992, str. 17).

Mednarodni računovodski standardi pa določajo, da je cilj zunanje revizije nuditi informacije o finančnem položaju, uspešnosti in spremembah finančnega položaja podjetja. To pa je zlasti pomembno za vlagatelje kapitala, ki želijo zavarovati svoje naložbe in prek uspešnega in učinkovitega poslovanja še povečati njihovo vrednost. Cilj zunanje revizije je torej zaščita delničarjev, nenazadnje pa tudi upnikov in javnosti. Prav zato mora biti pri zunanji reviziji poudarek na neodvisnem in strokovnem preučevanju realnih računovodskih izkazov. Ti namreč pomagajo poslovodstvu pri izvajanju različnih poslov, organom upravljanja pa pri odločanju o prihodnosti poslovanja podjetja.

Cilja zunanje revizije sta ocenjevanje uporabljenih računovodskih postopkov in pravilnosti podatkov na podlagi pregleda ustrezne računovodske dokumentacije. Na podlagi ocen, analiz in pregleda dokumentacije lahko zunanji revizor poda strokovno mnenje o resničnosti in poštenosti izkazanega finančnega stanja in rezultatov poslovanja podjetja v določenem

poslovnem letu ter usklajenost z veljavnimi domačimi in mednarodnimi računovodskimi standardi.

Da pa bi lahko zunanji revizor pridobil dokaze za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih, mora slediti naslednjim temeljnim revizijskim ciljem (Majič, 1996, str. 65–66):

- *Popolnost*, ki zahteva, da so vsi računi računovodskih izkazov in vse poslovne spremembe v opazovanem obračunskem obdobju zajeti v izkazih.
- *Točnost*, ki zahteva, da so vsi prikazani poslovni dogodki in posamezni računi točni.
- *Obstoj* pomeni, da so sredstva in obveznosti do virov sredstev na dan bilanciranja tudi dejansko obstajala ter da so bili vsi evidentirani poslovni dogodki dejansko izpeljani.
- *Časovno razmejevanje* pomeni, da so vsi poslovni dogodki evidentirani v obdobju, v katerem so nastali.
- *Vrednotenje* zahteva, da so sredstva in obveznosti do virov sredstev pravilno vrednoteni.
- *Pravice in obveznosti*, ki opredeljuje vsa knjižena sredstva kot dokazljivo pravico in obveznosti do virov sredstev kot dokazljivo obveznost določenega podjetja.
- *Predstavite in razkritje* pomeni, da so vsa sredstva in obveznosti do njihovih virov pravilno predstavljeni in razkriti v letnih računovodskih poročilih.

Končni cilj zunanje revizije pa je poleg podaje mnenja o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov opozoriti naročnika revizije na odkrite slabosti in nepravilnosti pri njegovem poslovanju ter mu svetovati in predlagati izboljšave.

3.3. NALOGE IN POTEK ZUNANJE REVIZIJE

3.3.1. Naloge zunanje revizije

Naloga zunanjih revizorjev je, da po naročilu lastnikov ali vodstva podjetja pridejo in vstopijo v poslovni proces, nepristransko presodijo področje poslovanja ter podajo svoje mnenje v obliki revizijskega poročila. Da pa bi zunanji revizor lahko podal mnenje, mora najprej preučiti in ovrednotiti celotni računovodski sistem podjetja in šele nato preiti na preiskovanje letnih računovodskih izkazov.

Revizorjeva naloga ni iskanje prevar in napak, kljub temu pa se pri svojem delu nemalokrat sreča z njimi. Za odkrivanje napak in prevar je odgovorno poslovodstvo. Če zunanji revizor odkrije nepravilnosti, mora o njih poročati tisti ravni poslovodstva, ki je eno stopnjo višje kot poslovodstvo, pri katerem je napaka ali prevara nastala. Če revizor odkrije kriminalno dejanje, ki pomembno vpliva na bilanco stanja in izkaz poslovnega izida, ga mora nujno preučiti, saj v nasprotnem primeru ne more podati mnenja o računovodskih izkazih. Če meni, da kriminalno dejanje na računovodske izkaze ne vpliva odločilno, prepusti odločitev poslovodstvu podjetja. To se potem samo odloči, ali naj kaznivo dejanje natančneje razišče ali ne (Turk, 1991, str. 26).

3.3.2. Področja delovanja in potek zunanje revizije

Revizija mora potekati tako, da pokriva vsa tista področja delovanja podjetja, ki so pomembna za računovodske izkaze, ki so predmet revidiranja. Revizor mora dobiti ustrezno zagotovilo, da so podatki v računovodskih evidencah in dokumentacijah ter drugi izvorni podatki zanesljiva in zadostna podlaga za pripravljanje računovodskih izkazov. To pomeni, da lahko uspešno opravi svoje delo, če ima dostop do poslovnih knjig, listin in druge pomembne dokumentacije. Zunanji revizor mora presoditi tudi, ali so informacije v izkazih pravilno sporočene.

Ker je namen revizije dati računovodskim izkazom verodostojnost z neodvisnim mnenjem o njih, mora revizor (Ricchiute, 1992, str. 45–50):

- revizijo primerno načrtovati, nadzirati in dokumentirati svoje delo;
- pridobiti dokaze, da so računovodske evidence naročnika revizije primerne za pripravo računovodskih izkazov;
- ugotoviti, ali se pri načrtovanju revizije lahko opre na obstoj in zanesljivost notranjih kontrol;
- pridobiti potrebne in zanesljive revizijske dokaze, ki mu omogočajo oblikovati smiselne in razumljive sklepe;
- ugotoviti ključna tveganja pri poslovanju in podati odgovore revizije na tveganja.

Za uspešno opravljeno zunanjo revizijo je treba napraviti program revizije, ki določa postopke revidiranja in usmerja revizorje na določene naloge. Pripravljen mora biti pisno, opisati pa mora vse revizijske postopke, ki se pojmujejo kot nujni za revizorjev izraz mnenja o računovodskih izkazih revidiranca (Taylor, Glezen, 1996, str. 310).

Potek revidiranja računovodskih izkazov opisuje Slovenski računovodski standard 28, ki pravi, da se revidiranje letnih računovodskih izkazov začne s spoznavanjem poslovanja podjetja ter s preizkušanjem ureditev njegovega računovodenja in notranjega kontroliranja. Na tej podlagi je mogoče opredeliti tveganja pri preizkušanju podatkov v letnih računovodskih izkazih in obseg takšnega preizkušanja, ki bi omogočal izraziti mnenje o letnih računovodskih izkazih. Revidiranje računovodenja in notranjega kontroliranja pa je lahko tudi obsežnejše, saj lahko zajame vsa tista področja, ki niso pomembna za opredelitev potrebnega preizkušanja podatkov o njih (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 205).

Potek revidiranja računovodskih izkazov bi lahko razdelili tudi v naslednje štiri faze (Vidovič, 1997, str. 261):

1. načrtovanje revizije za pridobitev ustreznih informacij,
2. ovrednotenje uspešnosti notranjega kontrolnega sestava,
3. preizkušanje in pravilno razumevanje informacij, ki so vključene v računovodske izkaze, z oceno usklajenosti z zakoni in predpisi,

4. poročanje o rezultatih izvedenih revizijskih postopkov.

Pri preizkušanju podatkov, ki je osrednje področje revidiranja letnih računovodskih izkazov, se uporabljajo različni revizijski postopki, in sicer poizvedovanje, opazovanje, pregledovanje in štetje, potrjevanje, preiskovanje listin in računov ter obnavljanje. Revizijski postopki vključujejo tudi analitične postopke in revizijsko vzorčenje, ki omogočajo pridobiti revizijske dokaze o pravilnosti postavk v računovodskih izkazih. Zunanji revizor lahko pri tem uporablja ugotovitve revizorjev, ki niso v delovni skupini, ki izvaja konkretno revizijo, v pomoč pa so mu tudi ugotovitve notranjih revizorjev in veččakov.

3.3.3. Poročanje zunanjega revizorja

Računovodsko poročilo kaže izid celotnega dela v računovodstvu in je krona prizadevanj za pravilno, zanesljivo in natančno informiranje vseh njegovih uporabnikov. Gre za najpomembnejše listine, ki jih izdajajo podjetja, zato jih morajo tako obravnavati njegovi sestavljavci in uporabniki (Turk et al., 1999, str. 737). Ti želijo zagotovilo, da so računovodska poročila zanesljiva ter da realno in objektivno prikazujejo finančno stanje podjetja in njegov dobiček v nekem obdobju. Takšno zagotovilo je dano, če računovodske izkaze spremlja revizijsko poročilo.

Revizijsko poročilo je revizorjev končni izdelek in s tem najpomembnejša oblika, s katero revizor obvešča poslovodstvo, nadzorni svet, revizijski odbor, lastnike in druge zunanje uporabnike informacij. Podpisati ga mora pooblaščen revizor, obsegati pa mora (Zakon o revidiranju, 2001):

1. pojasnilo o obsegu revidiranja;
2. pojasnilo o podlagi, na kateri so sestavljeni računovodski izkazi;
3. mnenje pooblaščenega revizorja o tem, ali računovodski izkazi prikazujejo resnično finančno stanje in poslovni izid ter spremembe v finančnem položaju podjetja.

Pred oblikovanjem mnenja mora zunanji revizor kritično preučiti postavke v izkazih in poslovnih knjigah, to pomeni, da jih mora revidirati. Preiskati in oceniti mora sklepe, zasnovane na revizijskih dokazih, ki so podlaga za njegovo mnenje o računovodskih informacijah. Pri preiskovanju in ocenjevanju oblikuje splošne sklepe o tem (Odar, 2004, str. 17):

- ali so računovodske informacije pripravljene na podlagi sprejemljivih računovodskih pravil in ali se ta tudi dosledno uporabljajo;
- ali so računovodske informacije usklajene z zakoni in drugimi predpisi, ki določajo sestavo računovodskih izkazov;
- ali se videnje, ki je predstavljeno v računovodskih informacijah, v celoti ujema z revizorjevim spoznanjem o poslovanju revidiranega podjetja;
- ali so ustrezno razkrite vse pomembne zadeve, ki so potrebne za ustrezno predstavitev računovodskih informacij.

V revizijskem poročilu mora biti jasno opredeljeno, za kakšno mnenje gre, kar je najlažje doseči s poenotenim besedilom za vsako vrsto mnenja. Revizor lahko v svojem poročilu izrazi (Zakon o revidiranju, 2001):

- pritrdilno mnenje (mnenje brez pridržka),
- mnenje s pridržki,
- odklonilno mnenje (negativno mnenje) ali pa
- mnenje zavrne.

Revizor izrazi *pritrdilno mnenje (mnenje brez pridržka)*, če je zadovoljen z vsemi zadevami, ki jih revidira. S tem ugotovi, da računovodski izkazi odražajo resnično stanje revidiranca.

Utegne se zgoditi, da revizor ne more podati pritrdilnega mnenja, ker obstajajo takšne okoliščine, ki lahko pomembno vplivajo na računovodske izkaze (Odar, 2004, str. 19):

- a) omejitev področja revizorjevega dela;
- b) nesoglasje s poslovodstvom glede sprejemljivosti izbranih računovodskih usmeritev, uporabljenih metod ali ustreznosti razkritij v računovodskih izkazih.

Okoliščine, opisane pod točko a), povzročijo mnenje s pridržki ali zavrnitev mnenja. Okoliščine, navedene pod točko b), pa lahko pripeljejo do mnenja s pridržki ali do odklonilnega mnenja.

Revizor poda *mnenje s pridržki*, če ugotovi, da ne more izraziti pritrdilnega mnenja, da pa posledice nesoglasja s poslovodstvom ali omejitve glede obsega revizorjevega dela niso tolikšne, da bi zahtevale odklonilno mnenje ali zavrnitev oblikovanja mnenja.

Revizor izrazi *odklonilno oziroma negativno mnenje*, če je učinek nesoglasja tako bistven za računovodske izkaze, da ugotovi, da glede na obstoječe stanje mnenje s pridržkom ne zadostuje za razkritje zavajajočih, nerealnih in neobjektivnih računovodskih informacij. Z odklonilnim mnenjem revizor pove, da podatki v računovodskih poročilih niso odraz resničnega stanja.

Revizor *mnenje zavrne*, če ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, da bi lahko izrazil mnenje o računovodskih izkazih.

Revizor da eno izmed teh vrst mnenj ne glede na to, za katero revizije gre. Kadar revizor izda mnenje, drugačno od pritrdilnega, mora v njem opisati vse bistvene razloge za tako odločitev, in, če je to mogoče, številčno opredeliti njihov vpliv na računovodske izkaze.

Posebna pozornost pa je namenjena še eni obliki pisnega obveščanja, to je pismu poslovodstvu. To pismo je poslovodstvu podjetja namenjeno kot priporočilo, in torej ni namenjeno javnosti. Pomembnejša dejstva, ki jih lahko takšno pismo vključuje, so (Nemec, 2000, str. 14):

- slabosti in pomanjkljivosti pri delovanju notranjega kontrolnega sistema;
- učinkovitost notranjih kontrol;
- revizorjeva priporočila iz preteklih let;
- ureditev računovodenja in računovodske usmeritve;
- druga dejstva, ki so se pojavila med revidiranjem in zahtevajo posebno pozornost.

V pismu revizor predstavi svoje ugotovitve in predlaga popravke za ugotovljene napake, poslovodstvo pa se nato samo odloči, ali želi karkoli spremeniti in izboljšati. Pri tem mora zunanji revizor pri vsakem od dejstev, na katero opozarja, poslovodstvu predstaviti vsebino in vpliv na poslovanje podjetja, predlagati spremembe ter ga seznaniti z dogovorjenimi postopki za izboljšave.

Pismo poslovodstvu ima pred ustnim poročanjem poslovodstvu številne prednosti. Revizor opozori poslovodstvo na možne in verjetne prihodnje vplive na poslovanje ter ga oskrbi z dobro pripravljenimi analizami trenutnih problematičnih področij v podjetju. V primeru pisnega poročanja ne more priti do napačnega razumevanja, česar pa za ustno poročanje ne moremo reči (Nemec, 2000, str. 15).

3.4. VLOGA ZUNANJE REVIZIJE ZA ODLIČNOST POSLOVANJA PODJETIJ

Obstoj zunanje revizije zagotavlja kakovostne, primerne in zanesljive informacije o poslovnem odločanju poslovodstva. Ena izmed koristi zunanje revizije je namreč njen preventivni učinek. Če poslovodstvo, ki je odgovorno za pripravljanje računovodskih poročil, ve, da bo njegovo delo pregledal zunanji neodvisni strokovnjak, se zaradi tega potruzi bolj, kot bi se sicer. Tako se že med poslovanjem odkrijejo številne nepravilnosti. Poslovodstvo spoštuje ugotovitve, priporočila in mnenje zunanjih revizorjev, saj revizor pri svojem delu presoja tudi ravnanje poslovodstva in o izsledkih poroča lastnikom kapitala. Če ti ugotovijo prevare in nepravilnosti pri poslovanju, lahko ukrepajo proti poslovodstvu. Velja tudi, da poslovodstvo v primeru obstoječih ali pa le predvidenih problemov nasvet najprej poišče pri zunanjem revizorju.

Računovodski izkazi, ki jih spremlja revizorjevo poročilo, so verodostojen kazalec uspešnosti in učinkovitosti poslovanja podjetja. V revizorjevem poročilu se namreč razkrije kakovost poslovanja. Odkrijeta pa se lahko tudi neuspešnost in neučinkovitost, celo nezakonitost poslovanja in v takem primeru je podjetje prisiljeno popraviti nepravilnosti in izboljšati stanje. Podjetja si s pozitivnim mnenjem, ki ga izrazi zunanji revizor, zagotavljajo možnost hitrega in učinkovitega sklepanja strateško pomembnih poslov. Poslovni partnerji namreč na podlagi revizijskih poročil hitro ugotovijo, kako uspešno je podjetje in kako zanesljivo je v

izpolnjevanju finančnih, zakonskih in davčnih obveznosti. Podjetja si torej z zunanjo revizijo dvigujejo ugled med poslovnimi partnerji.

Korist od zunanje revizije pa je lahko še večja, če da revizor tudi priporočilo, v katerem svetuje kako izboljšati poslovanje. Zunanji revizor je navadno strokovnjak, specializiran za neko dejavnost, kar pomeni, da opravlja revizijo v podjetjih z enako dejavnostjo. Tako dobi vpogled v različna podjetja, zato lahko uporablja izkušnje in priporočila drugih kot svetovalno storitev ostalim podjetjem in jim tako pomaga pri vzpostavitvi boljšega kontrolnega okolja ter prispeva k odličnosti poslovanja (Šerjak, 2002, str. 32).

Pomembnost zunanje revizije je omenjena tudi v Slovenskih računovodskih standardih, ki pravijo (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 205), da zunanje revidiranje računovodskih izkazov, vključno z ostalimi vrstami zunanjega revidiranja, praviloma izboljšuje računovodsko kontroliranje podatkov in tako sproti zagotavlja zanesljivost računovodskih podatkov in informacij v prihodnosti.

3.5. ZUNANJA REVIZIJA PRORAČUNSKIH UPORABNIKOV

Zunanjo revizijo lahko obravnavamo tudi v smislu državne revizije ali revizije javne porabe, ki pokriva revidiranje javnih sredstev. V tem primeru gre za zunanje revidiranje proračunskih uporabnikov, katerih glavni cilj in motiv ni dobiček in se zato, da lahko opravljajo svojo dejavnost financirajo iz državnega oziroma občinskih proračunov. Zunanji, naknadni nadzor porabe javnih sredstev in s tem proračunskih uporabnikov izvajata Računsko sodišče RS ter Državni zbor RS.²

Računsko sodišče je vrhovna državna revizijska institucija oziroma najvišji revizijski organ za kontrolo državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe v naši državi. Ko računsko sodišče revidira poslovanje proračunskih uporabnikov, pravzaprav preverja, ali je davkoplačevalski denar porabljen gospodarno, učinkovito in uspešno ter ali je porabljen v skladu z zakoni in nameni, za katere je bil predviden in dodeljen. Tako lahko v okviru svoje pristojnosti opravlja dve vrsti revizij, in sicer: revidiranje pravilnosti poslovanja in revidiranje smotrnosti poslovanja, revidira pa lahko tudi akt o preteklem ali akt o načrtovanem poslovanju proračunskega uporabnika (Zakon o računskem sodišču, 2001).

Pri reviziji pravilnosti poslovanja gre za pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o pravilnosti in skladnosti poslovanja s predpisi in usmeritvami, ki jih mora proračunski uporabnik upoštevati pri svojem poslovanju (Železnikar, 2004, str. 32). Rezultat

² Državni zbor se v okviru izvajanja nadzora redkeje omenja, saj svoje delo opravlja drugače kot drugi organi nadziranja. Nadzor izvaja s tem, da sprejema državni proračun, obravnava poročila računskega sodišča in poročila inšpekcijskega nadzora, lahko pa računskemu sodišču predlaga revidiranje posameznih delov javne porabe.

teh revizij so mnenja o računovodskih izkazih in o pravilnosti poslovanja. Pri tem je treba omeniti, da imajo revizorji računskega sodišča (oziroma t. i. zunanji revizorji) glede notranjih kontrol pogosto dodatne naloge v primerjavi z zunanjimi revizorji gospodarskih revizij, njihovo preiskovanje je širše in podrobnejše kot pri reviziji računovodskih izkazov podjetij.

Pri revidiranju smotrnosti poslovanja pa gre za pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov, da bi lahko podali mnenje o gospodarnosti, učinkovitosti ali uspešnosti poslovanja revidiranca (Železnikar, 2004, str. 32).

Cilj državne revizije ni oblikovanje mnenja, ampak ocenjevanje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti porabe javnih sredstev ter s tem povezano razvijanje standardov kot sodil za presojanje kakovosti izvedbe nalog oziroma smotrnosti poslovanja (Maher, 1999, str. 261). Glavni cilj je, z razkritji spodbuditi odgovorne k zmanjševanju stroškov in povečanju koristi porabe proračunskih sredstev, kar naj bi posredno vplivalo na zmanjšanje davčnih bremen državljanov.

Državna revizija mora opravljati naloge, ki so običajne za revizije računovodskih izkazov. Dodatno pa mora preverjati pravilnost poslovanja proračunskega uporabnika, s čimer se zagotovi, da poslovodstvo pravilno upravlja javna sredstva. Pridobi se zagotovilo, da so dodeljena sredstva uporabljena le v obsegu in za namene, ki jih je določil državni zbor. Ena od glavnih nalog je tudi preizkušanje ravnateljskih kontrol.

Postopek izvedbe državne revizije je v osnovi enak postopku, ki ga zunanji revizorji izvajajo pri podjetjih. Končni rezultat opravljene revizije pravilnosti poslovanja je mnenje, ki praviloma vsebuje dva dela. V prvem, standardnem delu, se izrazi mnenje o računovodskih izkazih, v drugem delu pa mnenje o pravilnosti poslovanja. Vrste mnenj se ne razlikujejo od tistih, ki jih izdajajo gospodarski revizorji, vendar se od revizorjev računskega sodišča dodatno zahteva, da poročajo o skladnosti z zakoni in predpisi, ustreznosti ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja ter o gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti projektov in delovanja. Mnenje se pri reviziji smotrnosti poslovanja izrazi opisno (Klemenčič, 2003, str. 20–22).

Koristi zunanje revizije proračunskih uporabnikov niso le ekonomske, ampak tudi socialne in politične. Odražajo se v večji preglednosti poslovanja, dvigu kakovosti storitev, prihrankih proračunskih sredstev in boljši informiranosti davkoplačevalcev.

4. NOTRANJA REVIZIJA

4.1. POJMOVANJE NOTRANJE REVIZIJE

Glavni namen notranjega revidiranja je strokovna presoja ukrepov za varstvo sredstev ter dobro gospodarjenje s sredstvi in poslovnim izidom, iskanje nesmotrnosti in nepravilnosti pri poslovanju, ki se kažejo pri delu, sredstvih in poslovnem izidu, ter iskanje in oblikovanje predlogov za njihovo odstranitev (Turk et al., 1994, str. 27).

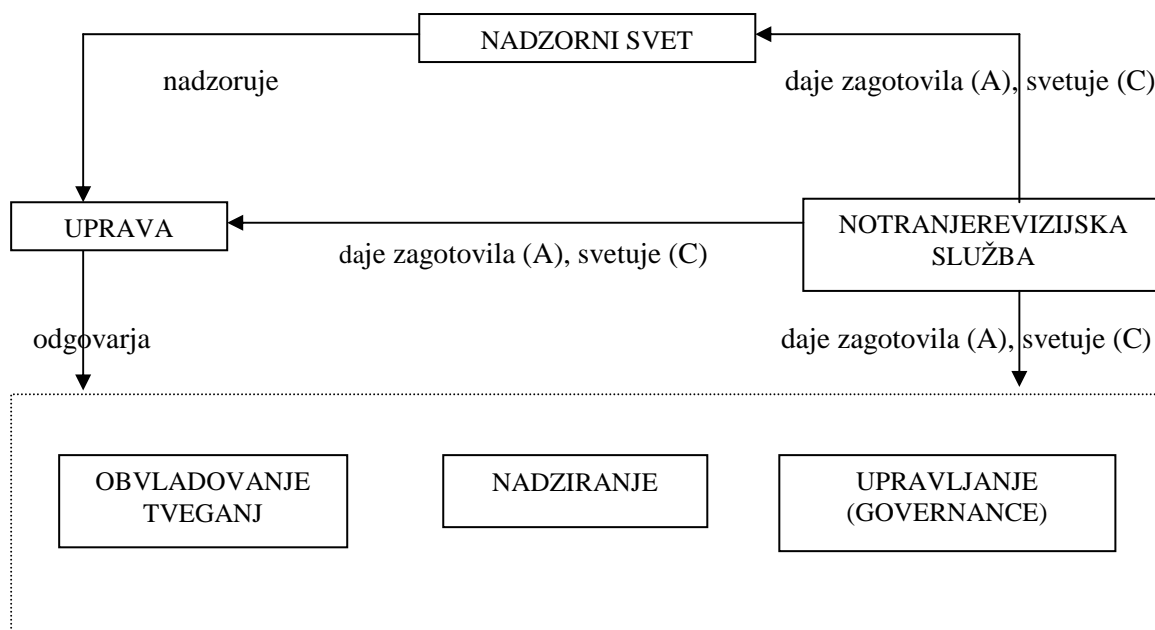
Ker notranje revidiranje kot dejavnost poslovnega sistema vstopa v okvir informacijskega podsistema, je njegova vloga predvsem (Turk et al., 1994, str. 26):

- zagotavljanje pravilnosti podatkov, ki vstopajo v informacijski podsistem in so v njem obravnavani, poleg tega pa tudi zagotavljanje pravilnosti informacij, ki izstopajo iz njega;
- zagotavljanje zanesljivosti in popolnosti informacij, ki so potrebne za sprejemanje odločitev v okviru upravljalnega podsistema.

Standardi notranjega revidiranja pa pojasnjujejo (Standardi notranjega revidiranja, 2003):

"Notranje revidiranje je neodvisna in nepristranska dejavnost dajanja zagotovil in svetovanja; namenjena je povečevanju koristi in izboljšanju delovanja organizacije. Organizaciji pomaga uresničevati njene cilje s spodbujanjem premišljenega, urejenega načina vrednotenja in izboljševanja uspešnosti postopkov ravnanja s tveganjem ter njegovega obvladovanja in upravljanja." Opredelitev notranjega revidiranja, ki zajema obvladovanje tveganj, nadziranje in upravljanje, ponazarja slika 1.

Slika 1: Notranje revidiranje



Vir: Kolar, 2001, str. 13.

Notranja revizija je torej neodvisna funkcija nadzora, ustanovljena znotraj podjetja za preiskovanje in vrednotenje njegovega delovanja. Notranji revizorji delujejo po naročilu posloводства, njihov cilj je pomagati vsem zaposlenim v podjetju pri porazdeljevanju njihovih odgovornosti. Izvajalci notranje revizije so predvsem strokovnjaki za notranje kontrole in preprečevanje prevar.

4.2. CILJI NOTRANJE REVIZIJE

Cilj notranjega revidiranja je pomagati poslovodstvu podjetja, da bi učinkovito opravljalo naloge vodenja. Notranjerevizijska služba oskrbuje poslovodstvo s strokovnimi ocenami stanj in priporočili za izboljšanje na revidiranem področju. Pri notranjem revidiranju se presoja učinkovitost vseh neposrednih in posrednih notranjih kontrol v podjetju pod pogojem, da so koristi večje od stroškov, ki jih povzročajo (Strokovna načela notranjega revizorja, 1998, str.12).

Pomembnost ciljev notranjega revidiranja je v posameznih podjetjih različna, odvisna pa je predvsem od posloводства, velikosti podjetja in narave dejavnosti, ki jo podjetje opravlja. Med cilji notranje revizije se najpogosteje pojavljajo (Suhadolnik, 1998, str. 21):

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

Kot cilj notranjega revidiranja se v zadnjem času vedno bolj poudarja njegova svetovalna funkcija, kajti notranji revizor v poročilu ne poda samo mnenja o predmetu revidiranja, ampak predlaga tudi ukrepe za izboljšanje učinkovitosti postopkov in spremlja njihovo uresničevanje v prihodnosti.

4.3. NALOGE IN POTEK NOTRANJE REVIZIJE

4.3.1. Naloge notranje revizije

Področja dela oziroma naloge notranje revizije se razlikujejo od podjetja do podjetja, odvisna pa so od njegove dejavnosti, ustroja in velikosti ter zahtev posloводства. Njene naloge so večinoma preventivne in svetovalne narave, zato morajo biti notranji revizorji partnerji poslovodstvu, odgovornim izvajalcem poslovnih funkcij in nadzornemu svetu (Koletnik,

1997, str. 48). Poslovodstvo potrebuje notranjo revizijo, ker ta opravlja naslednje naloge (Spremič, 1997, str. 9):

- izboljšuje natančnost in zanesljivost računovodskih in operativnih podatkov ter informacij, ki so podlaga za odločanje;
- ugotavlja obseg, v katerem operativne službe upoštevajo politiko podjetja;
- preprečuje negospodarno rabo denarja in drugih sredstev;
- zmanjšuje možnost prevar, ker odkriva pomanjkljivosti pri poslovanju in kontrolah;
- presoja učinkovitost poslovanja podjetja;
- omogoča odkritje in odstranitev neuspešnih in neučinkovitih postopkov;
- pokaže spoštovanje zakonskih predpisov;
- pokaže spoštovanje notranjih navodil v podjetju.

Služba za notranjo revizijo opravlja naloge tudi na drugih področjih, in sicer:

- sodeluje pri oblikovanju, organiziranju in prilagajanju računovodstva novim zmožnostim informacijske tehnologije;
- sodeluje pri izboljšanju in dograjevanju informacijskega sistema;
- opravlja revizije informacijskih sistemov;
- tekoče spremlja obvladovanje tveganj in
- sodeluje z zunanjimi revizorji.

V odvisnosti od obsega poslovanja, ki ga revidiramo, je notranja revizija lahko celovita ali pa delna, zato ločimo stalne in občasne naloge notranje revizije. Med stalne spada tekoče nadziranje učinkovitosti notranjega kontrolnega, organizacijskega in informacijskega sistema. Notranje revidiranje tako posega na vsa delovna področja obravnavanja podatkov in oblikovanja informacij ter sprejemanja in uresničevanja odločitev. Med občasne naloge notranje revizije pa štejemo na primer revidiranje investicijskih, sanacijskih in drugih programov (Koletnik, 1997, str. 31).

Za uresničitev svojih nalog uporabljajo notranji revizorji standarde strokovnega ravnanja. Delovati morajo gospodarno (koristi revidiranja naj presegajo z njim nastale stroške), v skladu s standardi in kodeksom poklicne etike notranjega revizorja. Ta odgovornost zajema tudi usklajevanje dela z drugimi v podjetju in zunaj njega.

4.3.2. Revizija poslovanja

Ker notranja revizija najpogosteje opravlja naloge revizije poslovanja, jo v tej točki podrobneje opisujem.

Revizija poslovanja je neodvisen pregled, ki zajema vse vidike podjetja, od poslovnih funkcij, računovodskih kontrol do informacijskih sistemov. Gre za sistematičen pregled posameznih dejavnosti ali segmentov glede na vnaprej zastavljene cilje. Revizor poslovanja si pri delu

postavi splošni cilj, t. j. ocenitev kakovosti kontrolnega sistema revidiranega področja v povezavi z uspešnostjo, gospodarnostjo in učinkovitostjo poslovanja podjetja. Preverja pa tudi zanesljivost računovodskega poročanja in skladnost z veljavnimi zakoni in predpisi (Moeller, Witt, 1999, str. 21–22).

Revizija poslovanja se opravlja v naslednjih zaporednih korakih (Whittington, Pany, 2000, str. 783):

1. *Določitev cilja revizije poslovanja:* Tukaj je treba opredeliti predmet revidiranja, njegovo obsežnost, način poročila in podobno. Upoštevati moramo, da revizija poslovanja ni zakonsko obvezna, zato ni potrebno, velikokrat pa tudi ne ekonomsko upravičeno, revidirati celotnega podjetja. Izbere se le tista področja, kjer je tveganje za nastanek neučinkovitosti največje, pretehta stroške in koristi ter šele nato opravi revizijo poslovanja (Taylor, Glezen, str. 88).
2. *Seznanitev s predmetom revidiranja:* Pred začetkom dela mora notranji revizor pridobiti temeljno znanje o področju, ki ga bo revidiral.
3. *Izvedba uvodne raziskave:* Notranji revizor vnaprej razišče in oceni, katere so tiste sestavine delovanja posameznega dela podjetja, ki bi utegnile biti posebno kritične in bodo zato zahtevale še večjo pozornost.
4. *Program revizijskega dela:* V tem koraku notranji revizor določi, katere postopke bo treba izpeljati pri reviziji poslovanja. Glede na zahtevnost postopkov sestavi primerno notranjerevizijsko skupino.
5. *Izpeljava revizije poslovanja:* Najpomembnejša dejavnost v tem delu je preverjanje delovanja notranjega kontrolnega sistema, ki ga notranji revizor opravi v skladu s predpisanimi postopki, in sicer z opazovanjem, poizvedovanjem pri osebju, preiskovanjem dokazov ter ponovnim izvajanjem kontrolnih postopkov.
6. *Izdelava poročila:* Na podlagi dokazov in ugotovitev, ali delujejo notranje kontrole učinkovito, notranji revizor ovrednoti sistem notranjih kontrol in napiše poročilo, v katerem opozori poslovodstvo na kritična področja pri delovanju notranjih kontrol in poda priporočila, kako napake zmanjšati in odpraviti.
7. *Spremljanje izpeljave priporočil:* Notranji revizor ima v prihodnosti možnost preverjati, ali se njegova priporočila uresničujejo, saj je praviloma zaposlenec revidiranega podjetja.

Uporabniki končnih poročil revizije poslovanja so poslovodstvo in vodstva na različnih ravneh podjetja, ki želijo zagotovilo, da vsak segment podjetja deluje v skladu z zastavljenimi cilji (Whittington, Pany, 2000, str. 783).

4.3.3. Potek notranje revizije

Notranji revizorji opravljajo različne vrste revizij, med njimi najpogosteje revizijo poslovanja, katere podroben potek je predstavljen v točki 4.3.2. Na splošno pa vsaka notranja revizija, podobno kot zunanja, poteka na nekaj stopnjah (Spremić, 19997, str. 18–19):

1. Načrtovanje notranje revizije

Načrtovanje notranje revizije navadno zajema načrt opravljanja revizijske dejavnosti, ki se sestavlja za obdobje leta dni in obdobje petih let. Letni načrt ima operativno naravo, sestavlja se za vsako področje revizije. V okviru načrtov področij revizije se podrobneje načrtujejo vsebine revizijskih projektov s strategijo izvajanja in predvidenim časom njihove izvedbe. Letni načrti zajemajo tudi podrobnejšo razdelavo potrebnih sredstev za uresničitev načrtov notranje revizije. Petletni načrt pa ima okvirno vsebino. Ta stopnja poleg načrta opravljanja dejavnosti vključuje še načrt potrebnih sredstev oziroma financiranja kot odseka celotnega načrta podjetja.

2. Razvijanje programa notranje revizije

Program notranje revizije se sestavlja, da bi podrobneje opredelili postopke, ki so potrebni za uresničitev načrta notranje revizije. Program obsega cilje notranje revizije, navodila pomočnikom, ki sodelujejo pri revidiranju, čas opravljanja revizije, nadzor nad delom pomočnikov, pregled njihovih listin, predlogov in podobno.

3. Dopolnjevanje dokazov

To področje izhaja iz programa ter področja dela in ciljev notranje revizije, zato notranji revizor v svoji delovni dokumentaciji zbira ustrezne dokaze za pripravo in predstavitev poročila. Ko se odloča o metodi za zbiranje dokazov, mora upoštevati področje dela in cilje notranje revizije, da bo tako pridobil zadostne in ustrezne dokaze za pripravo in predstavitev poročila.

4. Priprava in predstavitev poročila

Poročila notranje revizije se predajajo vsem ravnam posloводства. Od njih se zahteva, da so zanesljiva, objektivna, jasna, natančna, ustvarjalna in pravočasna. Poročila morajo predstaviti vzroke, obseg in rezultate opravljene revizije ter po potrebi priporočila za možne izboljšave.

4.3.4. Poročanje notranje revizije o rezultatih svojega dela

Po koncu revidiranja mora notranji revizor pripraviti in podpisati pisno poročilo, ki pojasnjuje področje revidiranja ter uporabljene metode in ugotovljene pomanjkljivosti, vsebuje predloge za njihovo odpravo in izboljšave ter, odvisno od vrste in pomena slabosti, našteva odgovorne osebe. Vsebuje lahko tudi priporočila oziroma potrdilo o zadovoljivem delovanju (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 204).

Navadno so prejemniki končnih poročil posloводство revidiranega področja, finančno in drugo višje posloводство, nadzorni svet, osebe, pristojne za odpravo pomanjkljivosti, ter revizijski odbor, če v revidiranem podjetju obstaja.

Oblika in vsebina notranjerevizijskega poročila nista predpisani s standardi, zato se poročila med posameznimi podjetji razlikujejo. Navadno vodja službe za notranjo revizijo predpiše

obliko in vsebino posameznih vrst poročil. Oblika je odvisna od vrste revidiranja, njegovih izsledkov, potreb posloводства, organiziranosti in vrste poslovnega sistema ter od razmerja posloводства na različnih ravneh do notranjega revidiranja in od načina, kako sprejema vlogo in položaj službe za notranjo revizijo (Poboljšaj, 1995, str. 60).

Notranji revizorji izdajajo tri vrste poročil (Turk et al., 1994, str. 249):

- poročila o pravilnosti delovanja notranjih kontrol,
- poročilo o resničnosti in poštenosti računovodskih ali drugih izkazov ter
- poročila o učinkovitosti poslovanja.

Poleg omenjenih vrst poročil, ki so razvrščena glede na predmet preučevanja, pa obstaja še nekaj vrst notranjerevizijskih poročil (Poboljšaj, 1995, str. 59–60):

- formalno poročilo s skrbno oblikovano sestavo;
- neformalno poročilo v obliki pisma poslovodstvu ali zapisnika;
- poročilo v obliki jedrnatega prikaza stanja in okoliščin, ki zahtevajo takojšnje ukrepanje;
- ustno poročilo s formalno avdio-vizualno predstavitvijo ali neformalnim komentarjem;
- poročilo z mnenjem o celotni revidirani dejavnosti;
- poročilo o pomanjkljivostih, ki predstavi le zahteve, ki jih je treba popraviti;
- računovodsko poročilo, ki prikazuje računovodske postavke in vsebuje mnenje, ali so resnična in poštena slika stanja in dogajanja;
- operativno poročilo o razgovorih glede zadostnosti in uspešnosti kontrol v kateremkoli delu poslovnega sistema.

Nepristranska, jasna, pravočasna, skrbno izdelana poročila notranjih revizorjev odražajo kakovost službe za notranjo revizijo in pomembno vplivajo na kakovost poslovanja podjetij. Notranji revizorji se morajo zavedati, da je pomembno poročati o slabih in dobrih ugotovitvah. Priznanje o dobrih dosežkih namreč potrди revizorjevo nepristranskost in poveča možnost za njegovo sodelovanje pri prihodnjih revizijah (Taylor, Glezen, 1996, str. 95).

4.4. ORGANIZIRANOST IN MESTO NOTRANJE REVIZIJE

Potreba po vpeljavi notranjerevizijske službe se pojavlja predvsem v velikih podjetjih z raznovrstno dejavnostjo, razgibano organizacijsko strukturo, velikim premoženjem in številnimi zaposlenci. Turk meni, da so za vpeljavo notranjerevizijske službe primerne predvsem (Turk et al., 1994, str. 213):

- *velike gospodarske družbe*

Ko je v matični družbi veliko odvisnih družb, je potreben sistem zanesljivega informiranja o poslovanju posameznih delov in celotne skupine, o uresničevanju skupnih programov in načrtov, o upoštevanju aktov ter navodil podjetja in podobno. Vse to lahko zagotavlja služba za notranjo revizijo pri matični družbi.

→ *tuje osebe*

Če naša gospodarska družba ustanovi podjetje v tujini, vanj vlagajo svoj kapital tuje osebe, izvajajo investicijska dela, imajo predstavništva in podobno. Pri tem lahko pride do zlorab, kriminala in neučinkovitosti podjetja, zaradi česar se pojavi potreba po vzpostavitvi službe za notranjo revizijo.

→ *poslovne enote*

Pri podjetju, ki ima veliko poslovnih enot, nastaja potreba po vpeljavi notranje revizije zato, ker morajo biti vse te poslovne enote ustrezno nadzirane, sicer prihaja do prevar, zlorab in podobnega.

Notranje revidiranje je vse bolj razširjeno tudi v Sloveniji. Manjša podjetja za opravljanje funkcije notranjega revidiranja zaradi stroškovne učinkovitosti velikokrat najemajo kar zunanje revizijske hiše. Z rastjo podjetja pa se pojavi potreba po ustanovitvi lastne notranjerevizijske službe, ki omogoča stalen in celovit nadzor nad poslovanjem. Pri nas je notranja revizija zakonsko različno urejena, obvezna je le v nekaterih organizacijah. Z zakonom je obvezna za banke, zavarovalnice in borznoposredniške družbe ter za tiste proračunske uporabnike, ki jih določa Zakon o računovodstvu. Za druge organizacije ni obvezna, če pa se zanjo vseeno odločijo, potem namen, naloge in cilje določi poslovodstvo.

Če želimo, da bo vpeljava notranjerevizijske službe podjetju koristila, potem mora biti ustrezno organizirana. Pri iskanju najoptimalnejših organizacijskih rešitev je zato treba izhajati iz načela neodvisnosti notranje revizije od drugih služb v podjetju. To pomeni, da notranja revizija ne sme biti vključena v kakšno drugo službo, zlasti pa ne v takšno, ki jo mora preučevati, saj bi bila v takem primeru prizadeta njena neodvisnost.

Notranji revizorji naj bi poročali organizacijskemu nivoju, ki je nad nivoji, ki jih revidirajo, sicer se kaj hitro zgodi, da notranji revizorji v svojih poročilih zamolčijo napake, ki so jih zasledili pri reviziji dela svojih podrejenih, da z njimi ne bi prišli v konfliktni položaj. Iz tega sledi, da je potencialna učinkovitost notranjih revizorjev tem večja, čim višjemu organizacijskemu nivoju poročajo. To pomeni, da je notranjo revizijo priporočljivo podrediti najvišjemu poslovodstvu (Šuštar, 1994, str. 14). Ko podjetje vzpostavlja službo notranje revizije, mora opredeliti vsebino njenega dela, pogoje, ki jih je treba izpolnjevati, in organizacijski ustroj (Turk et al., 1994, str. 215).

Podjetje se lahko odloči za eno izmed dveh oblik organiziranosti službe za notranjo revizijo (Mikuž, 1997, str. 14):

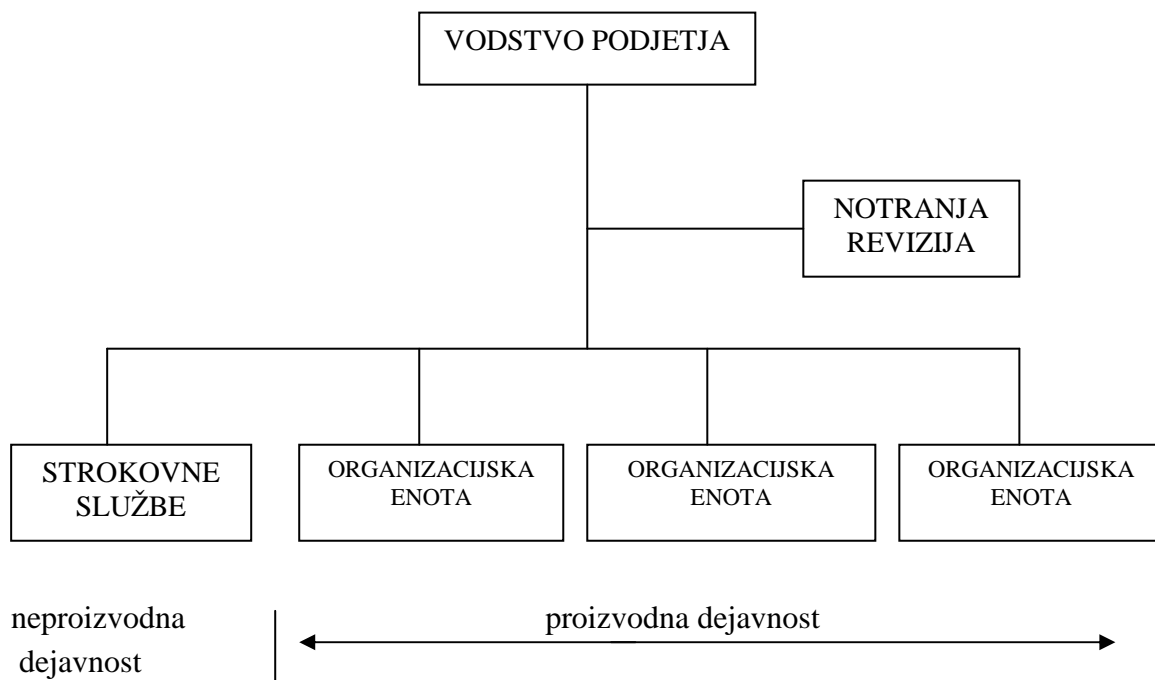
→ *centralizirana (štabna) oblika*, ki je organizirana na enem kraju, navadno na sedežu podjetja ali tam, kjer je notranje revidiranje najintenzivnejše;

→ *decentralizirana oblika*, kjer je revidiranje organizirano na različnih krajih, navadno na sedežu podjetja ter na drugih pomembnejših lokacijah (navadno po območnem načelu).

Ko se odloča med obema oblikama, mora upoštevati predvsem velikost službe za notranjo revizijo, krajevno razpršenost poslovnih enot, razpršenost poslovanja in izkušnost zaposlenih v notranjerevizijski službi ter prednosti in slabosti vsake od obeh možnosti.

Notranja revizija je velikokrat organizirana kot štabna služba, s katero podjetje dosega najvišjo stopnjo neodvisnosti notranjerevizijske službe (primer take organiziranosti prikazuje slika 2). Štabna služba preizkuša poslovanje in svetuje poslovodstvu, nikakor pa ne odloča ali kaj preureja. Seveda pa taka organiziranost notranje revizije ni edina.

Slika 2: Primer organiziranosti notranje revizije kot štabne službe podjetja



Vir: Koletnik, 1997, str. 49.

4.5. VLOGA NOTRANJE REVIZIJE

Vloga notranje revizije je v posameznih podjetjih različna in prilagojena njihovim posebnim potrebam, organiziranosti in značilnostim. V majhnih in srednjih podjetjih ima notranje revidiranje manjšo vlogo kot v velikih, saj poslovodstvo večinoma samo nadzoruje aktivnosti v podjetju. Kljub temu pa obstaja potreba po posameznih storitvah notranjih revizorjev, ki jih v manjših podjetjih izvedejo tako, da najamejo zunanje revizijske hiše. Za velika podjetja pa velja, da ima notranja revizija tem večjo vlogo, čim večje je podjetje in čim bolj je geografsko razpršeno. Pomemben dejavnik, ki določa vlogo notranje revizije v podjetju, je poleg velikosti podjetja tudi pripravljenost poslovodstva, da nekatere naloge prepusti službi za notranjo revizijo. Ne glede na opisane dejavnike pa je pomembno naslednje: koristi notranje revizije so praviloma večje od stroškov njenega delovanja, če torej v podjetju ugotovijo, da notranja

revizija ne prinaša nobenih koristi, je najbolje, da jo odpravijo (če seveda ni zakonsko obvezna) in se raje odločijo za zunanje izvajalce notranjerevizijskih storitev.

Danes se vloga notranjega revidiranja širi na obvladovanje vseh vrst tveganja pri poslovanju in na upravljanje podjetij. Obnovljeni Standardi notranjega revidiranja so razširili vlogo notranjega revizorja kot skrbnika notranjih kontrol. Od notranjih revizorjev se sedaj zahteva izvedbo takšnih aktivnosti, s katerimi naj bi dejavnost notranje revizije prispevala k ustvarjanju dodane vrednosti. Dodana vrednost notranjerevizijskih storitev se ustvarja in povečuje zato, ker notranja revizija zmanjšuje stroške na različnih področjih, kot je na primer zmanjšanje stroškov zunanje revizije in odpravljanje nepravilnosti pri delovanju notranjih kontrol, povečuje natančnost in zanesljivost informacij, pripomore k odličnosti podjetja ter povečuje prihodke notranjerevizijske službe z opravljanjem storitev za zunanje uporabnike (Trček, 2003, str. 39–41).

To pomeni, da so pomembne koristi, ki jih lahko pričakujemo od notranjega revidiranja, zlasti (Kramer Aristovnik, 2002, str. 12–13):

- razkrivanje poslovnih slabosti podjetja,
- prispevanje k poslovni varnosti podjetja,
- prispevanje k učinkovitosti podjetja in
- prispevanje k uspešnosti podjetja.

Poleg naštetega pa lahko med najpomembnejše koristi notranje revizije štejemo tudi (Vidovič, 1998, str. 27–28):

→ *Notranja revizija zagotavlja stalnost nadziranja*, saj notranji revizorji presojujejo in poročajo celo leto in tako zagotavljajo lastnikom potrditev poslovanja, ravnateljstvo pa lahko pravočasno uvaja popravljalne ukrepe in izboljšave.

→ *Notranja revizija ima zadovoljivo znanje o podjetju*. Zaradi širokih ciljev in omenjene stalnosti ima dober vpogled v podjetje in njegovo delovanje. Da bi notranji revizorji presodili uspešnost in učinkovitost podjetja ter doseganje kratkoročnih in dolgoročnih ciljev posloводства, dopolnjujejo svojo strokovno usposobljenost in izkušnje z razumevanjem delovanja podjetja.

→ *Notranja revizija prispeva k zagotavljanju kakovosti podjetja*. Kakovost delovanja, usklajenost s politiko, postopki, notranjimi predpisi in usmeritvami so za gospodarno in učinkovito doseganje ciljev temeljnega pomena. Takšna notranja revizija ima pomembno vlogo pri obdobjem nadziranju usklajenosti s predpisi.

→ *Notranja revizija je v pomoč podjetju*. Položaj notranjih revizorjev v podjetju jim omogoča, da oskrbujejo nadzorni svet in najvišje posloводство s potrebnimi analizami,

ocenami in priporočili. Takšna notranja revizija predstavlja vodstvenim strukturam neprecenljivo pomoč.

4.6. NOTRANJA REVIZIJA PRORAČUNSKIH UPORABNIKOV

Po Zakonu o računovodstvu (Zakon o računovodstvu, 1999) morajo notranjo revizijo obvezno organizirati pravne osebe javnega prava, ki jih določi minister, pristojen za finance, ob upoštevanju obsega sredstev iz javnih financ v prihodkih obračunskega obdobja, če ta presega 100 milijonov tolarjev oziroma če je ustanovitvena vloga države ali lokalne samoupravne skupnosti višja od 500 milijonov tolarjev.

Notranja revizija je torej obvezna le za nekatere proračunske uporabnike. Tam, kjer notranje revizije ni, pa mora vrhovna revizijska inštitucija spodbuditi in podpreti njeno uvedbo in razvoj kot ključno sestavino notranjih kontrol. Smernice za standarde notranje kontrole INTOSAI, ki se v Sloveniji uporabljajo za področje javnega sektorja, prav tako izražajo interes vrhovne revizijske inštitucije za zagotovitev močne notranje revizije (Vidovič, 1998, str. 28).

Pri uveljavljanju notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih je informiranje ravnateljstva ključnega pomena. Pri tem lahko največ storijo notranji revizorji ob pomoči Računskega sodišča, Službe za nadzor proračuna pri Ministrstvu za finance in Slovenskega inštituta za revizijo.

Notranje revidiranje je sestavni del sistema notranjega nadzora javnih financ, katerega cilj je zagotoviti smotno finančno poslovanje, učinkovite notranje kontrole in njuno koordinirano delovanje pri vseh proračunskih uporabnikih. Proračunskemu uporabniku pomaga doseči njegove cilje tako, da uvaja sistematičen in urejen pristop za izboljšanje obvladovanja tveganj, notranjih kontrol in postopkov ravnateljstva (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003, str. 1–2).

V okviru notranjega nadzora javnih financ je treba omeniti vlogo Službe za nadzor proračuna, ki deluje na Ministrstvu za finance. Ta služba pravzaprav nadzoruje celoten proračun naše države. Opravlja različne dejavnosti, med drugim dejavnosti revizije pri tistih proračunskih uporabnikih, ki niso dolžni ustanoviti lastnih notranjerevizijskih služb.

4.6.1. Naloge in poročanje notranje revizije proračunskih uporabnikov

Poleg nalog, ki jih notranji revizorji opravljajo v podjetjih in drugih organizacijah zasebnega sektorja, lahko notranjemu revizorju proračunskih uporabnikov pripišemo še nekatere druge naloge, na primer (Vidovič, 1998, str. 22–23):

- razvijanje predlogov za racionalizacijo poslovanja,
- splošno spremljanje poročil, ki jih je izdala vrhovna revizijska inštitucija,

- sodelovanje pri izdajanju organizacijskih predpisov in izvajanju pomembnih ukrepov,
- nadziranje programov, ki se financirajo iz javnih sredstev,
- združevanje načrtovanja in uresničevanja proračuna ter nadziranja v uspešen krog, da bi našli učinkovite načine in poti za kontrolo porabe javnih sredstev,
- kontroliranje skladnosti delovanja s predpisi ter spoštovanje zakonitosti in etičnih standardov,
- kontroliranje izvajanja nalog glede na gospodarnost, učinkovitost in uspešnost,
- kontroliranje uspešnosti doseganja ciljev.

Pri opravljanju teh nalog mora notranjerevizijska služba proračunskega uporabnika delovati v skladu z usmeritvami za državno notranje revidiranje, ki jih izda minister za finance, ter standardi notranjega revidiranja in kodeksom poklicne etike notranjega revizorja.

Notranji revizor naj bi razpolagal s sprotnimi informacijami o stanju v vseh delih poslovanja in si z notranjimi revizijami pridobil zagotovilo, da je poslovanje uporabnika zakonito, varno in pošteno. Notranji revizor praviloma predaja svoja poročila pristojnemu ministru oziroma predstojniku, ki mu je podrejen. Poročila morajo biti pisna, vsebujejo revizorjeve ugotovitve in po potrebi priporočila (Vidovič, 1998, str. 29).

5. PODOBNOSTI IN RAZLIKE MED ZUNANJO IN NOTRANJO REVIZIJO

5.1. PODOBNOSTI MED ZUNANJO IN NOTRANJO REVIZIJO

Podobnosti med zunanjo in notranjo revizijo pojasnjujejo naslednje ugotovitve:

1. Zunanja in notranja revizija sta dejavnosti posebne vrste.

Pri notranjem revidiranju gre, podobno kot pri zunanjem, za opravljanje dejavnosti revidiranja na izbranem področju. Lahko bi tudi rekli, da gre za proces določene vrste, to je za časovno zaporedje soodvisnih pojavov (Turk, 1998, str. 8).

Zunanje in notranje revidiranje poslovanja sta naknadno, kritično in načrtno preučevanje ter presojanje stanj in poslovanja podjetja. Pri obeh izhajamo iz pravilnosti nastajanja in kasnejšega obravnavanja podatkov, da bi prišli do sodbe glede pravilnosti oblikovanja računovodskih informacij, ki so podlaga za poslovno odločanje (Šerjak, 2002, str. 19).

Podobno opredelitev podobnosti med zunanjim in notranjim revidiranjem podaja Glaser: "Notranje in zunanje revidiranje se ukvarjata z ugotavljanjem popolnosti, pravočasnosti in

pravilnosti računovodskih podatkov, ki služijo kot osnova za sestavitev resničnih in poštenih računovodskih izkazov" (Glaser, 1993, str. 114).

2. Zunanja in notranja revizija sta strokovni opravili.

Zunanje in notranje revidiranje sta sorodni opravili, ki sta splošno priznani kot visoko strokovno delo, če sta skladni z veljavnimi standardi (Suhadolnik, 1998, str. 73). Strokovni opravili sta tudi zato, ker ju lahko opravlja le tisti, ki razpolaga s primernim obsegom teoretičnega in praktičnega znanja o ustanavljanju, delovanju in prenehanju različnih podjetij ter o organiziranju in metodiki revizijskih del. Tako lahko revizijo izvaja in o njej pripravlja poročila s primerno poklicno skrbnostjo le oseba, ki je ustrezno izurjena, izkušena in usposobljena za revidiranje.

3. Osrednja naloga zunanje in notranje revizije je preverjanje notranjega kontrolnega sistema.

Obe vrsti revizije zanima skupno področje, to so notranje kontrole, saj je ugotavljanje njihovega obstoja, delovanja, prednosti in slabosti naloga obeh. Notranje kontrole so torej tisto področje, na katerem je sodelovanje notranjih in zunanjih revizorjev nujno (Nemec, 1998, str. 39).

Pojem notranjih kontrol je splošen, različni avtorji pa ga različno opredeljujejo. Po eni izmed definicij gre pri notranjih kontrolah za organizacijo oziroma organizacijske ukrepe ter usklajeno delovanje postopkov in metod, ki so potrebni v vsakdanjem delovanju oziroma poslovanju podjetja, da se zagotovi čim večja točnost, urejenost in učinkovitost v delovanju vseh delov podjetja. Delovanje notranjih kontrol torej pomeni v delovanje podjetja načrtno in sistematično včlenjene postopke in metode, ki zagotavljajo točnost, zanesljivost in popolnost evidenc pri izdelovanju pravih in resničnih računovodskih poročil, omogočajo varovanje premoženja, preprečujejo in odkrivajo napake in prevare v delovanju podjetja ter zagotavljajo spoštovanje in uresničevanje zakonov, predpisov in načel, zapisanih v splošnih aktih podjetja v okviru dogovorjene poslovne politike, ki jo posredno ali neposredno določajo lastniki kapitala (Menard et al., 1994, str. 11).

Chorafas v svoji opredelitvi notranjih kontrol poleg omenjenih značilnosti poudarja še, da je sistem notranjih kontrol dinamičen, spremembam prilagodljiv sistem, ki obvladuje različna tveganja in prevare ter zagotavlja zanesljivo, pregledno in pošteno računovodsko poročanje. Za vzpostavitev in delovanje sistema notranjih kontrol je odgovorno poslovodstvo, sistem notranjih kontrol pa morajo redno revidirati notranji in zunanji revizorji, da se zagotovi ustrezno delovanje ter odkrijejo oziroma preprečijo morebitne nepravilnosti in pomanjkljivosti (Chorafas, 2001, str. 30–31).

Tako zunanji kot notranji revizor morata že med načrtovanjem svojega dela spoznati ustroj notranjih kontrol. Pri tem zunanji revizor na podlagi svojih ugotovitev opredeli možne nepravilne trditve v računovodskih izkazih in stopnjo kontrolnega tveganja ter se odloči, ali bo revizijske postopke usmeril predvsem v preverjanje notranjih kontrol ali v preverjanje podatkov. Notranji revizor pa mora podrobno preučiti notranji kontrolni sistem in njegovo zanesljivost ter predlagati ukrepe za njegovo izboljšanje. Notranji revizorji torej veliko bolj kot zunanji ugotavljajo pomanjkljivosti v delovanju notranjih kontrol.

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

Sodelovanje med zunanjim in notranjim revizorjem pri notranjih kontrolah očitno prinaša številne prednosti, zlasti za zunanjega revizorja, saj ta notranje kontrole lahko preizkuša ob pomoči notranjih revizorjev. Prednosti so v (Koletnik, 1999, str. 43):

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

4. Zunanje in notranje revizorje povezujejo nekatera skupna področja.

Poleg notranjih kontrol zunanje in notranje revizorje povezujejo še druga skupna področja, na primer skrb za večjo splošno blaginjo v podjetju in čim večje premoženje (Brink, Witt, 1982, str. 779–780). Ostala skupna področja pa so še (Arens, Loebbecke, 1994, str. 749):

- nepristranskost pri delu in poročanju,
- podoben potek dela (načrtovanje revizije, preverjanje notranjih kontrol, preizkušanje podatkov, poročanje),
- uporaba stopnje pomembnosti pri določanju obsega revidiranja in ovrednotenja ugotovitev revizije,
- kodeksi poklicne etike in
- revizijski standardi.

5. Zunanji in notranji revizorji morajo biti pri delu in poročanju nepristranski.

Od zunanjega revizorja se pričakuje in zahteva, da v nobenem primeru ne podredi lastne presoje in odločitve interesom in koristim naročnika revizije ter s tem prepreči zunanjemu uporabniku svojega poročila, da si ustvari nepristransko sodbo o naročniku (Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev, 1994, str. 4).

Za nepristranskost je notranji revizor odgovoren sam. Svojih sodb ne sme podrežati drugim, o svojih ugotovitvah mora biti prepričan in ne sme privoliti v kompromise, ki bi nanje pomembno vplivali. Izogibati se mora tistim položajem v podjetju, za katere meni, da ne zagotavljajo nepristranske strokovne presoje (Mikuž, 1997, str. 11).

6. Zunanji in notranji revizorji morajo upoštevati kodeks poklicne etike.

Kodeks poklicne etike pove, katera so temeljna pravila obnašanja, ki jih morajo spoštovati pripadniki posamezne stroke. Ta pravila so najpogosteje zasnovana na splošnih etičnih normah in sprejeta s strani ustreznih strokovnih združenj. Za notranje revizorje velja Kodeks poklicne etike notranjega revizorja, za zunanje revizorje pa Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev.

7. Zunanja in notranja revizija sledita standardom.

Revizijski standardi so bili sprva oblikovani zaradi potreb pri zunanjem revidiranju zato, da bi bilo mogoče zaupati ugotovitvam tega strokovnega dela. Revizijski standardi, oblikovani za potrebe zunanjega revidiranja, so skoraj v celoti uporabni tudi za potrebe notranjega revidiranja. Iz tega izhaja, da notranje revidiranje pri svojem delu uporablja tudi mednarodne splošno sprejete revizijske standarde (Generally Accepted Auditing Standards – GAAS) in mednarodne smernice za revidiranje (International Auditing Guidelines).

Splošno sprejeti revizijski standardi so sestavljeni iz desetih standardov, ki jih lahko združimo v tri delovne sklope (Whittington, Pany, 2001, str. 34–38):

- standardi, ki določajo splošna pravila,
- standardi, ki določajo potek dela, in
- standardi, ki določajo potek poročanja.

Standardi, ki določajo splošna pravila, predstavljajo standarde, povezane z revizorjevo osebnostjo, torej njegovo strokovno izobrazbo in izkušnjami, neodvisnostjo in strokovnim odnosom do dela.

Standardi, ki določajo potek dela, se nanašajo na načrtovanje, presojanje notranjih kontrol in zagotavljanje ustreznih revizijskih dokazov.

Standardi, ki določajo potek poročanja, pa so standardi, povezani s skladnostjo s splošno sprejetimi računovodskimi načeli oziroma standardi, njihovo neprekinjeno uporabo ter primernim načinom prikazovanja in izražanja mnenja.

Revidiranje mora potekati na podlagi mednarodnih standardov revidiranja, ki se uporabljajo pri revidiranju računovodskih izkazov, kar večinoma opravlja zunanja revizija. Po potrebi prilagojeni pa se uporabljajo tudi pri revidiranju drugih informacij in pri revidiranju sorodnih storitev. To pomeni, da so v primeru, ko notranja revizija izvaja revidiranje računovodskih

izkazov, mednarodni standardi revidiranja uporabni tudi pri njenem delu (Suhadolnik, 1998, str. 74).

Ne glede na to, za katero vrsto revizije gre, se mora revizor držati temeljnih načel revidiranja, ki so opredeljena v Mednarodnih smernicah za revidiranje in v Kodeksu poklicne etike.

8. Zunanja in notranja revizija sledita načelom revidiranja.

Načela revidiranja, ki jim v postopkih revidiranja sledita obe vrsti revizije, so naslednja:

- načelo zakonitosti,
- načelo ustaljene dobre delovne prakse,
- načelo dokumentiranega preverjanja.

Načelo zakonitosti je izhodiščno in obvezuje revizorja, da v revizijskih postopkih pri preverjanju pravilnosti ali nepravilnosti poslovanja upošteva zakonske in druge predpise ter na njihovi podlagi sprejete smernice, pravilnike, statute, odloke ali navodila. Če ugotovi kakršnekoli nepravilnosti, je nanje dolžan opozoriti, nato pa tudi preveriti, ali so odpravljene.

Načelo ustaljene dobre delovne prakse predvideva preverjanje, ali se pri poslovanju revidiranega podjetja ravna v smislu dobrega gospodarja, torej ekonomično in racionalno.

Načelo dokumentiranega preverjanja pa lahko razumemo podobno kot načelo "nobenega knjiženja brez temeljnice", zato tudi za zunanjo in notranjo revizijo velja "nobene revizije brez dokumenta". Revizor ne sme sprejeti verodostojnega sklepa, če o preteklih dogodkih, ki so predmet njegovega presojanja, ni zbral in pregledal vse ustrezne dokumentacije.

9. Podobnost je vidna tudi v razviti revizijski dejavnosti.

Razvita revizijska dejavnost, tako zunanja kot notranja, mora biti:

- samostojna in neodvisna v dajanju sodb;
- izključno kritična in ne mehanska, kar seveda ne izključuje uporabe informacij, dobljenih z elektronsko ali mehanično obdelavo podatkov;
- načrtovana in strokovna;
- nenapovedana;
- naknadna, iz česar izhaja, da se izvaja po že izvršenem procesu.

10. Potek zunanje in notranje revizije je podoben.

Pri obeh vrstah revizije poteka proces revidiranja na nekaj stopnjah (Spremić, 1997, str. 18):

1. načrtovanje revizije (notranje ali zunanje)
2. razvijanje programa revizije
3. dopolnjevanje dokazov
4. priprava in predstavitev poročila

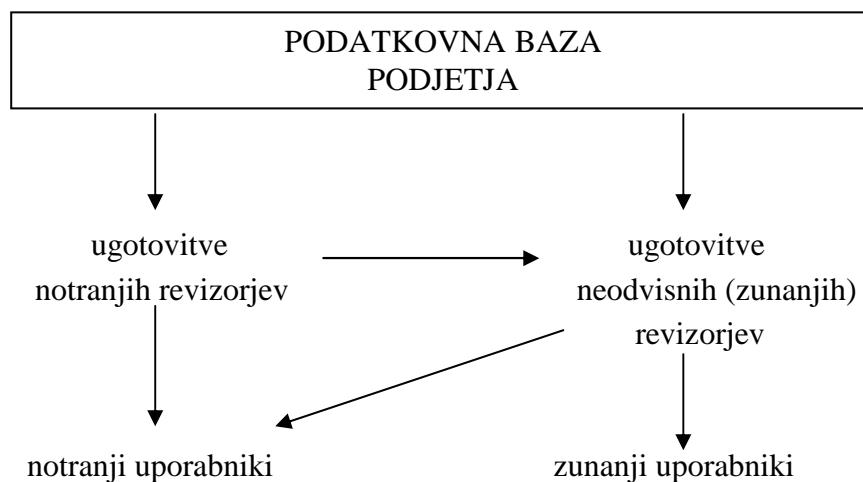
11. Postopki za pridobivanje revizijskih dokazov so pri zunanjem in notranjem revidiranju enaki.

Čeprav se cilji zunanjega in notranjega revizorja razlikujejo, pa so v nekaterih delih postopki podobni, kar omogoča medsebojno sodelovanje. Mikuževa ugotavlja, da se temeljne vrste postopkov notranjega revidiranja, ki jih uporabljajo notranji revizorji, ne razlikujejo od postopkov zunanjega revidiranja. Navadno vključujejo preiskovanje, opazovanje, poizvedovanje in potrjevanje, izračunavanje in analitično preiskovanje (Mikuž, 1997, str. 21). Podobno navaja tudi Spremić, ki pravi, da so metode za zbiranje dokazov pri notranji reviziji in metode, ki se uporabljajo pri zunanji reviziji, iste (Spremić, 1997, str. 19).

12. Zunanji in notranji revizorji se opirajo na isto podatkovno bazo podjetja, ki se revidira.

Posledica uporabe iste podatkovne baze so določena razmerja, ki se oblikujejo med zunanjim in notranjim revizorjem in z uporabniki njunih ugotovitev. Notranji uporabniki uporabljajo ugotovitve tako notranjih kot tudi zunanjih revizorjev, medtem ko so zunanjim uporabnikom dostopne le ugotovitve zunanjih revizorjev. Omenjena razmerja prikazuje slika 3.

Slika 3: Razmerja med revizorji in uporabniki njihovih ugotovitev



Vir: Ricchiute, 1992, str. 762.

13. Obe vrsti revidiranja uporabljata pri določanju obsega preverjanja model revizijskega tveganja in pomembnosti.

Revizijsko tveganje je eden od najpomembnejših dejavnikov odločanja, ki pri revidiranju nenehno spremlja tako notranjega kot zunanjega revizorja. Revizijsko tveganje predstavlja nevarnost, da revizor izrazi neustrezno mnenje o računovodskih informacijah, ker so te

navedene bistveno napačno. Pri revidiranju računovodskih izkazov je revizijsko tveganje vedno prisotno, tudi ko revizor preveri vse dokaze.

Pomembnost revizijskega tveganja pa se nanaša na velikost ali vrsto napačne navedbe računovodskih informacij. Pri opravljanju revizije revizor upravičeno pričakuje, da bo odkril napačne navedbe, ki so bistvenega pomena za računovodske informacije, o katerih poroča. Kaj je pomembno, strokovno presodi revizor.

Pomembnost in stopnja revizijskega tveganja sta obratno sorazmerni: ob povečanju sprejemljive ravni pomembnosti se zmanjša revizijsko tveganje in obratno. To sorazmerje mora revizor upoštevati, ko določa vrsto, časovni okvir in obseg svojih revizijskih postopkov.

14. Pri navajanju ukrepov za izboljšanje morata zunanji in notranji revizor upoštevati enake dejavnike, na primer razmerja med stroški in koristmi, skladnost z drugimi usmeritvami v podjetju in vpliv na obnašanje zaposlencev.

15. Notranja in zunanja revizija sodelujeta z revizijskim odborom, če ta v podjetju obstaja.

Revizijski odbor je poseben odbor nadzornega sveta, ki je zadolžen za pregled letnih računovodskih izkazov, preden so predloženi v obravnavo nadzornemu svetu. Dejaven je pri revidiranju, notranjem kontroliranju in finančnem poročanju (Šerjak, 2002, str. 23). Revizijski odbor ima zelo aktivno vlogo pri koordinaciji notranje in zunanje revizije, med drugim omogoča lažje medsebojno sodelovanje med obema vrstama revidiranja ter stalno in učinkovito izmenjavo mnenj med notranjim revizorjem, nadzornim svetom in zunanjim revizorjem. Seveda pa ni samo revizijski odbor tisti, ki ima pomembno vlogo v omenjenem odnosu. Na drugi strani imajo notranji in zunanji revizorji znanje in izkušnje, ki so revizijskemu odboru v pomoč pri opravljanju njegovih nalog. Če želi izpolnjevati svoje odgovornosti, mora revizijski odbor komunicirati tako z enimi kot z drugimi.

16. Zunanje revidiranje olajša izvajanje notranjega revidiranja in obratno.

Če notranji revizor uporablja enake postopke, metode in enak strokovni jezik, potem se je pri zunanjem revidiranju mogoče opreti na izsledke notranjega revidiranja in tako zmanjšati obseg preizkušnja podatkov in kontrol. Na drugi strani pa lahko neodvisna revizijska družba nudi pomembno strokovno pomoč pri razvijanju metodike revidiranja. Lahko rečemo, da je podobnost med zunanjo in notranjo revizijo vidna tudi v tem, da zunanje revidiranje olajša izvajanje notranjega revidiranja in obratno. Zunanja revizija se namreč lahko opre na delo notranje in tako ne ponavlja enakih postopkov, pri notranji reviziji pa se ni treba usmerjati k postavkam v letnih računovodskih izkazih, ampak le k postavkam v posameznih računovodskih obračunih. Prav tako so zahteve pri delu notranjih revizorjev v marsičem zelo

podobne zahtevam pri delu zunanjih revizorjev, zato so lahko izkušnje s področja zunanjega revidiranja koristen pripomoček pri delu notranje revizije (Mikuž, 1997, str. 23).

Ker se tako notranji kot zunanji revizorji v podjetju ukvarjajo z istimi evidencami in sodelujejo z istimi ljudmi, bi sodelovanje med obojimi pripomoglo k učinkovitejšemu delu tako enih kot drugih, saj bi preprečevalo obremenjevanje istih ljudi, skrajšalo čas, porabljen za zunanjo revizijo, tako pa tudi znižalo stroške opravljanja le-te, zagotovilo naj bi izmenjavo izkušenj in povečalo učinkovitost notranjih kontrol ter na končni stopnji preko ugotovitev in predlogov obojih prispevalo k boljšemu doseganju ciljev podjetja.

17. Tako pri zunanjem kot pri notranjem revidiranju narašča pomen njune svetovalne funkcije.

Pri razvojnih težnjah revizijske dejavnosti je v zadnjih letih opaziti poleg širjenja osnovne dejavnosti tudi uvajanje novih storitev za naročnika revizije. Nove storitve so predvsem svetovalne narave, saj vidi naročnik v revizorju neke vrste svetovalca, gospodarskega zaupnika, od katerega pričakuje nasvete o različnih poslovnih in drugih zadevah ter njihove rešitve.

Svetovalne storitve lahko opredelimo kot neodvisne strokovne storitve, katerih namen je povečati verodostojnost informacij posloводства oziroma uporabnikom informacij predstaviti kakovostne informacije. Svetovalne storitve, ki jih revizor opravlja za naročnika, temeljijo predvsem na revizorjevi strokovni presoji in njegovi neodvisnosti (Brec et al., 2001, str. 58).

Zunanji in notranji revizorji praviloma s svetovalnimi storitvami vplivajo na povečanje vrednosti oziroma koristi za naročnika. Zunanji revizor navadno sodeluje pri reviziji podjetij z enako dejavnostjo. Pri svojem delu tako dobi vpogled v različna podjetja, zato lahko izkušnje in priporočila drugih uporabi kot svetovalno storitev drugim podjetjem in jim tako pomaga pri organizaciji boljšega kontrolnega sistema. Notranji revizor pa je lahko vključen v izvajanje svetovalne dejavnosti vsak dan. Tako je prednost notranjih revizorjev pri svetovanju ta, da najboljše poznajo podjetje, njegovo dejavnost, organiziranost, pa tudi njegove prednosti in slabosti. Zaradi dobrega poznavanja podjetja je kakovost svetovanja višja. Notranji revizor s svojimi predlogi in strokovnostjo omogoča nove rešitve in tako poveča uspešnost poslovanja podjetja (Šerjak, 2002, str. 32).

5.2. RAZLIKE MED ZUNANJO IN NOTRANJO REVIZIJO

Med zunanjo in notranjo revizijo lahko zasledimo številne vsebinske in organizacijske posebnosti, s katerimi se soočajo zunanji in notranji revizorji. Gre za različne naročnike, izvajalce, načine dela in področja revidiranja (Koletnik, 1999, str. 31).

Razlike med obema vrstama revizije so opredeljene v naslednjih točkah:

1. Razlika v cilju revidiranja

Končni cilj zunanega revidiranja je oblikovanje mnenj o resničnosti in poštenosti posameznih postavk v računovodskih poročilih, medtem ko je končni cilj notranjega revidiranja precej širši: oblikovanje mnenj o resničnosti in poštenosti računovodskih informacij, ki se nanašajo na posamezne poslovne funkcije podjetja. To pomeni, da je cilj notranjih revizorjev ne samo širši, pač pa tudi bolj poglobljen in hkrati podrobneje opredeljen ter omejen. Zunanji revizorji stremijo k celovitim sodbam, cilj notranjih revizorjev pa je podati delne sodbe, ki šele skupaj oblikujejo celotno sodbo (Turk et al., 1994, str. 45).

Tudi Koletnik podobno opredeli razlike v cilju notranjega in zunanega revidiranja (Koletnik, 1997, str. 66):

- z zunanjim revidiranjem želimo priti do globalnih mnenj o realnosti in objektivnosti v računovodstvu izkazanega premoženjskega in finančnega položaja ter poslovne uspešnosti;
- z notranjim revidiranjem pa želimo priti do delnih in poglobljenih ocen, katerih zbir daje celovito sodbo o ekonomskem položaju revidiranega subjekta.

2. Razlika v temeljnem namenu

Temeljni interes notranjih revizorjev je pomoč poslovodstvu in drugim zaposlenim v podjetju, da bi bolje in uspešneje opravljali svoje delo. Notranji revizor dosega ta cilj s pregledovanjem in ocenjevanjem sistema notranjih kontrol. S tako dejavnostjo poskuša zaščititi podjetje na področjih kot so zanesljivost in celovitost informacij, skladnost s politiko podjetja, načrti, postopki, zakoni in predpisi ter pri varovanju sredstev. Hkrati pomaga podjetju pri učinkovitejši rabi sredstev (Brink, Witt, 1982, str. 779).

Temeljni nameni zunanjih revizorjev pa so, kot je bilo že omenjeno, podati neodvisna revizijska mnenja. Ta so namenjena zaščititi interesov lastnikov podjetja, upnikov in javnosti.

3. Razlike glede nalog, ki jih opravljata zunanja in notranja revizija

Vrsto dela oziroma naloge pri notranjih revizorjih določajo poslovodstva, ki jih zaposlujejo, pri zunanjih revizorjih pa je vrsta dela določena z zakonom o revidiranju (Nemec, 1998, str. 40).

Glavna naloga zunanega revizorja je ugotoviti, ali so računovodski izkazi revidiranca brez večjih materialnih napak, medtem ko se temeljne naloge notranjega revizorja razlikujejo po posameznih podjetjih glede na potrebe poslovodstva, pri tem pa je manjši poudarek na ugotavljanju materialnih ugotovitev.

Glaser dodaja: "Notranji revizorji imajo še dodatne naloge, kot so posebna poizvedovanja, revizija dosežkov porabljenega denarja, pregled uporabljanja usmeritev, načrtov in postopkov, ki jih je sprejelo podjetje" (Glaser, 1993, str. 114).

Iz tega lahko sklepamo, da zunanje revizorje bolj zanima finančni položaj poslovnega sistema, notranji pa preučuje predvsem splošno produktivnost posameznih poslovnih funkcij poslovnega sistema in kot posledico le-te tudi dobičkonosnost (Brink, Witt, 1982, str. 10).

Notranja revizija kontrolira delovanje kontrolnih organov v podjetju in o svojih ugotovitvah obvešča poslovodstvo. Zunanje revidiranje pa ima širši delokrog od notranjega, saj kontrolira tudi različne ravni poslovodstva, po drugi strani pa lahko v okviru svetovalne dejavnosti opravlja različne dejavnosti, ki jih opravlja tudi notranje revidiranje. Zunanji reviziji pri tem ni treba preverjati dogodkov, ki jih je že preverila notranja (Suhadolnik, 1998, str. 75).

Druge naloge zunanje in notranje revizije so predstavljene v točkah 3.3.1. oziroma 4.3.1., po katerih se zunanja in notranja revizija tudi razlikujeta.

4. Razlika glede vrste revizije

Notranje revidiranje je predvsem revidiranje poslovanja, medtem ko je zunanje revidiranje kot z zakonom določeno revidiranje predvsem revidiranje letnih računovodskih izkazov, če ga opravljajo revizijske družbe, ali revidiranje skladnosti s predpisi, če ga opravljajo davčni organi (Turk, 1998, str. 8).

Revizija računovodskih izkazov, ki jo večinoma opravlja zunanja revizija in revizija poslovanja, ki je v domeni notranje revizije, se razlikujeta v številnih stvareh, ki so strnjene v te točke (Loncner, 2002, str. 38–44):

1. Razlika glede na predmet revizije

Revizorjev cilj pri revidiranju računovodskih izkazov je izraziti mnenje o računovodskih izkazih, medtem ko je revizorjev cilj pri reviziji poslovanja opozoriti poslovodstvo na negospodarnost, neučinkovitost in neuspešnost pri poslovanju podjetja in predlagati ukrepe za izboljšanje poslovanja.

2. Razlika glede opredeljenosti

Področje revidiranja računovodskih izkazov je ožje od področja revidiranja poslovanja, zato je tudi bistveno natančneje opredeljeno. Revizija poslovanja namreč obsega zelo različna področja poslovanja podjetij. Za vsako tako revizijo je treba najprej opredeliti sodila, na podlagi katerih bo revizor ocenjeval gospodarnost, učinkovitost in uspešnost. Ker je področij veliko, je izvedba te revizije slabše opredeljena in bolj odvisna od presoje revizorja.

3. Razlika glede zakonske zavezanosti za opravljanje revizije

Revizijo računovodskih izkazov predpisuje Zakon o gospodarskih družbah, revizija poslovanja pa je obvezna za vse uporabnike javnih sredstev, ki jih določa Zakon o računskem sodišču.

4. Razlika glede na to, kdo opravlja revizijo

Ker je končno poročilo o revidiranih računovodskih izkazih namenjeno zunanjim uporabnikom, lahko poda neodvisno mnenje le zunanji revizor. Če ima podjetje organizirano službo za notranjo revizijo, revizijo poslovanja opravljajo notranji revizorji, če pa nima take službe, jo lahko opravijo tudi zunanji revizorji. Če gre za uporabnike javnih sredstev, obe vrsti revizije opravlja Računsko sodišče.

5. Razlike v obliki poročila

Revizijsko poročilo o opravljeni reviziji računovodskih izkazov je standardne oblike. Poročila o opravljeni reviziji poslovanja pa niso standardna, saj so te revizije zelo raznolike. Poročilo mora biti oblikovano tako, da čim bolj ustreza uporabnikom, zato je pogosto precej obsežno.

6. Razlika glede uporabnikov poročil o opravljenih revizijah

Poročilo o reviziji računovodskih izkazov je javno, namenjeno lastnikom podjetja in drugim zainteresiranim uporabnikom zunaj podjetja. Poročilo o reviziji poslovanja pa je zaupno, namenjeno izključno poslovodstvu in zadevanim zaposlenim.

Razlike med revizijo poslovanja in revizijo računovodskih izkazov so pravzaprav razlike med notranjo in zunanjo revizijo, zato so dodatno opisane v drugih točkah tega poglavja.

5. Razlika v zaposlitvi

Na zunaj najbolj vidna razlika med zunanjo in notranjo revizijo je, da je notranji revizor v večini primerov zaposlenec podjetja, ki ga revidira, po novih Slovenskih računovodskih standardih pa notranjo revizijo lahko opravlja tudi zunanji sodelavec. Na drugi strani pa zunanji revizorji niso oziroma ne smejo biti zaposleni v podjetjih, za katera opravljajo revizije. Zunanji revizorji so zaposleni v neodvisni revizijski družbi in opravljajo svoje naloge revidiranja le po pogodbah (Guy, Alderman, Winters, 1996, str. 856; Majič, 1996, str. 13).

6. Razlika v stopnji neodvisnosti zunanje in notranje revizije

Neodvisnost revizorja je eno izmed temeljnih revizijskih načel, zato ga morajo upoštevati zunanji in notranji revizorji, saj je nujna za izdajo objektivnega mnenja.

Ker je notranje revidiranje praviloma del podjetja, kljub visoki stopnji samostojnosti in nepristranskosti ne more doseči enake stopnje neodvisnosti, kot se zahteva od zunanjega revizorja. Neodvisnost notranjega revizorja izhaja iz njegovega položaja v podjetju in je neposredno povezana s tem, komu poroča o svojih ugotovitvah. Neodvisnost zunanjega revizorja pa izhaja iz tega, da nima do revidiranega podjetja, njegovih lastnikov ali poslovodstva nobenega interesa (Defliese et al., 1990, str. 33). Vendar bi bilo preveč poenostavljeno, če bi rekli, da so zunanji revizorji neodvisni, notranji pa niso. Res je tudi, da je vpliv na neodvisnost zunanje revizije manjši kot pri notranji. Zaradi tega si morajo notranji revizorji sami prizadevati za povečanje svoje neodvisnosti do najvišje možne mere. Ena

izmed metod je poročanje notranjih revizorjev nadzornemu svetu ali revizijskemu odboru, če ta v podjetju obstaja (Koletnik, 1999, str. 40).

7. Razlike v odgovornosti

Notranji revizorji odgovarjajo za svoje delo poslovodstvu, torej uporabnikom znotraj podjetja, zunanji revizorji pa ne odgovarjajo samo naročnikom revizije, ampak tudi drugim uporabnikom revidiranih računovodskih izkazov, ki so večinoma zunaj podjetij – to so borzni posredniki, sedanji in bodoči delničarji, posojilodajalci, investitorji, razni analitiki, državne inštitucije in drugi zainteresirani (Arens, Loebbecke, 1994, str. 749). Odgovornost zunanjega revidiranja tretjim osebam, torej javnosti, je po mnenju nekaterih analitikov njegova najpomembnejša značilnost.

Odgovornost pa ni samo na strani notranjih in zunanjih revizorjev, ampak tudi na drugi strani, in sicer v tem, v kolikšni meri lahko notranji oziroma zunanji revizor nadzoruje poslovodstvo pri njegovi odgovornosti za izvajanje predlaganih postopkov. Čeprav zunanji revizor pričakuje, da ga bo naročnik po opravljeni reviziji redno obveščal o ukrepih za odpravo nepravilnosti, se lahko prepriča o tem, ali se izvajajo ustrezni postopki v zvezi z ugotovitvami in ali sta poslovodstvo oziroma nadzorni svet prevzela odgovornost zaradi neizvajanja, šele ob naslednji reviziji. Na drugi strani pa lahko notranji revizor vsakodnevno spremlja izvajanja, saj je navadno zaposlen v revidiranem podjetju.

8. Razlika v naročniku revizije

Naročnik storitev notranjega revizorja je poslovodstvo oziroma poslovni sistem, katerega sestavni del je praviloma tudi revizor sam. Če je notranji revizor zaposlen v podjetju in ni zunanji sodelavec, potem je velikokrat izpostavljen nasprotju med pripadnostjo podjetju in pripadnostjo svojemu poklicu. Če želi povečati strokovnost notranjega revidiranja, se s tem okrepi pripadnost poklicu, oslabi pa pripadnost podjetju, navzkrižje pa se povečuje. V povezavi s tem pa je pomembno še nekaj. Na splošno je poslovodstvo opredeljeno kot naročnik notranje revizije, vendar je treba jasno določiti, katera poslovodska raven je naročnica v konkretnem položaju. Če je to jasno določeno, se zmanjša tako problem navzkrižja interesov kot problem neodvisnosti notranjega revizorja.

Zunanji revizorji teh težav nimajo predvsem zato, ker niso zaposleni v podjetju, ki ga revidirajo, in so zato popolnoma samostojni pri poročanju o računovodskih informacijah. Naročnik zunanje revizije je nadzorni svet ali pa skupščina delničarjev.

9. Razlika glede pogostosti izvajanja zunanje in notranje revizije

Zaradi razlik v pripadnosti in odgovornosti, ki jih pripisujejo posamezni vrsti revizij, se pojavljajo nekatere razlike tudi glede pogostosti njenega izvajanja. Zunanja revizija je

omejena predvsem na zakonske predpise, medtem ko je področje notranje revizije veliko širše, kar ne pomeni samo periodičnega, ampak tudi permanentno preučevanje. Delo notranjih revizorjev ni časovno določeno, kot je to pri zunanji reviziji. O svojih ugotovitvah lahko poročajo večkrat, tudi če še niso končali revidiranja. S tem dopuščajo poslovodstvu več časa za reševanje nesoglasij ter sprotno uvajanje predlaganih postopkov. Nasprotno pa zunanja revizija poteka enkrat letno. Po koncu izda revizor revizijsko poročilo in v pismu poslovodstvu poroča o svojih ugotovitvah.

10. Razlika glede obdobja, ki se revidira

Zunanja revizija svoje ugotovitve utemeljuje na preteklih podatkih in jih daje po dogodku, navadno po preteku poslovnega leta. Je torej tista dejavnost v podjetju, ki presoja preteklost. Njeno delovanje je popravljalno (zato jo nekateri imenujejo tudi kurativna revizija), saj revidira preteklo poslovanje, dosežke in storjene napake, da bi se na njihovi podlagi naučili, kako doseženo kakovost zadržati in jo v prihodnje še izboljšati.

Na drugi strani pa notranji revizorji vrednotijo, priporočajo in poročajo skozi vse leto in s tem zagotavljajo lastnikom dragoceno dodatno potrditev poslovanja. Poleg tega pa lahko poslovodstvo pravočasno uvaja popravljalne ukrepe in izboljšave. Notranja revizija je torej preventivna, saj presoja sedanost. Usmerjana je v vnaprejšnje predvidevanje tveganj, ki bodo morda ogrožala poslovanje, ter svetovanje vodstvu, s kakšnim spletom kontrolnih mehanizmov je mogoče tveganje učinkovito obvladovati (Vidovič, 1998, str. 27; Šerjak, 2002, str. 33).

11. Razlike glede sodil in postopkov preizkušanja in ocenjevanja, ki jih uporabljata zunanja in notranja revizija

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

Postopki preizkušanja in ocenjevanja, ki jih uporabljajo notranji revizorji (revizijski standardi, kodeks poklicne etike in pravila), so specifični in se razlikujejo od postopkov, ki jih uporabljajo zunanji (Spremič, 1997, str. 11–12).

12. Razlike v revizijski metodi

Pri zunanji reviziji gre za revidiranje poslovnih knjig, zato jo mnogokrat imenujejo tudi ekonomsko-finančna revizija. Če se osredotočimo na notranje kontrole, potem je pri finančni reviziji temeljni namen preučevanja notranjih kontrol oceniti njihovo delovanje zaradi načrtovanja obsega podrobnih revizijskih preizkusov. Obseg preučevanja je omejen na tista področja notranjih kontrol, ki zadevajo točnost računovodskih izkazov.

Pri notranji reviziji gre za revidiranje vseh funkcij podjetja, zato se imenuje tudi operativna revizija. Temeljni namen preučevanja notranjih kontrol pri operativni reviziji je oceniti učinkovitost in uspešnost njihovega delovanja, hkrati pa oblikovati priporočila poslovodstvu o potrebnih izboljšavah. Obseg preučevanja vključuje vse kontrole, ki kakorkoli zadevajo učinkovitost in uspešnost poslovanja (Mikuž, 1997, str. 16–17).

13. Razlika glede tega, iz česa izhaja posamezna vrsta revizije

Zunanja revizija izhaja iz splošnega izhodišča, običajno iz računovodskega izkaza. Notranja revizija pa je bolj specifična, njen poudarek je na podrobnejšem preverjanju pravilnega delovanja organizacije podjetja in s tem v zvezi tudi na uspešni in učinkoviti organizaciji sistema notranjega kontroliranja.

Aktivnosti notranje revizije ne slede postavkam v bilanci stanja, kakor pri zunanji reviziji (ki slede tudi postavkam izkaza poslovnega izida), ampak sledijo organizacijskim potem podjetja (Suhadolnik, 1998, str. 75).

14. Razlika glede poenotenosti in izpostavljenosti zakonski ureditvi

Notranja revizija je mnogo manj poenotena in manj izpostavljena zakonski ureditvi kakor zunanja. Praviloma tudi ni obvezna, razen v nekaterih dejavnostih in pri tistih pravnih osebah, ki jih določi država (Koletnik, 1997, str. 30). Notranji revizorji tudi niso časovno omejeni, njihov položaj v podjetju jim omogoča, da oskrbujejo poslovodstvo in nadzorni svet s potrebnimi analizami, ocenami in priporočili ter jim tako zagotavljajo neprecenljivo pomoč.

Delovanje zunanjih revizorjev je omejeno s cilji in roki, saj odgovarjajo tako lastnikom kot pravni oblasti. Zunanje revidiranje je zakonsko določeno z Zakonom o revidiranju, Zakonom o gospodarskih družbah ter Zakonom o računskem sodišču. Več o tem je napisano v točki 3.1.

15. Razlike glede pravil, ki jih uporabljata zunanja in notranja revizija

Notranja in zunanja revizija delujeta samostojno in vsaka s svojimi strokovnimi in poklicno-etičnimi pravili. Za potrebe notranje revizije se uporabljajo Standardi notranjega revidiranja, Kodeks notranjerevizijskih načel in Kodeks poklicne etike notranjih revizorjev. Pri zunanji

reviziji pa uporabljajo Mednarodne standarde revidiranja, Temeljna načela revidiranja in Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev.

16. Razlike v obliki in vsebini poročil

Oblika in vsebina poročil notranjega revizorja ni predpisana. Lahko je zelo raznolika v primerjavi s poročilom zunanjega revizorja in odvisna od vrste revidiranja, njegovih izsledkov, potreb posloводства, od vrste in organiziranosti poslovnega sistema ter od razmerja posloводства do notranje revizije (Poboljšaj, 1995, str. 60). Poročila notranjih revizorjev naj bi podala obseg opravljenega revidiranja in njihove ugotovitve. Takšna poročila naj bi bila precej daljša kot poročila zunanje revizije, saj bi morala vsebovati veliko več izčrpnih opisov opravljenega dela. Notranjemu revizorju je očitno prepuščeno več svobode glede oblike in vsebine poročanja. Od njega samega je odvisno, kako bo poročal o svojih ugotovitvah. Najustreznejše poročanje je tako, da bo posloводство ugotovitve upoštevalo, jih sprejelo in uveljavilo.

Mednarodni standardi revidiranja predpisujejo neko enotno, formalno obliko poročila zunanjega revizorja in opredeljujejo njegove temeljne sestavine. Besedilo v poročilu se zelo malo razlikuje, ne glede na to, kdo ga sestavi (Suhadolnik, 1998, str. 76).

Poročila notranjih revizorjev morajo obvezno vsebovati tudi priporočila za odpravo ugotovljenih slabosti in nepravilnosti. Ugotovljene slabosti in nepravilnosti v delovanju notranjih kontrol, ki jih ugotovi zunanji revizor, pa so navadno predstavljene v pismu poslovodu (Hermanson, Strawser, Strawser, 1993, str. 865).

17. Razlika v tem, čigava izguba priložnosti se presoja

Pri notranjem revidiranju se presojuje nepravilnosti in izgubljene priložnosti vodstva podjetij, pri zunanjem pa nepravilnosti in izgubljene priložnosti vseh tistih, ki imajo začasen ali trajen interes za obstoj in razvoj podjetja. Kot primer lahko navedemo interes lastnikov, da varujejo in krepijo premoženje podjetja, država želi trajno pobirati davke, posojilodajalce zanima posojilno tveganje, dobavitelji so zainteresirani za ohranitev dobrih poslovnih odnosov in podobno (Koletnik, 1997, str. 11).

18. Razlike v poznavanju poslovanja podjetja

Ker je notranji revizor praviloma stalno navzoč v podjetju, mora biti njegovo znanje o poslovanju podjetja ter o obstoju in delovanju sistema notranjih kontrol v njem večje od znanja zunanjega revizorja. Posebna prednost, ki jo daje notranjemu revizorju njegov položaj v podjetju v primerjavi z zunanjim revizorjem, je, da lahko sledi sistemom, procesom in postopkom ne glede na omejitve, ki jih postavlja oddelčna organizacija poslovanja.

19. Razlika v velikosti podjetij, ki imajo zunanjo in notranjo revizijo

V majhnih podjetjih organiziranje notranje revizije ni utemeljeno, saj bi bila njena uvedba s stališča stroškov neučinkovita, zato je naloge notranje revizije bolje prepustiti zunanji ali pa najeti zunanje strokovno usposobljene izvajalce za opravljanje notranjerevizijske službe. V manjših podjetjih imajo zato večinoma le zunanjo revizijo.

V velikih podjetjih je uvedba notranje revizije utemeljena in koristna, v veliko primerih tudi nujna. Zunanja revizija pa je v teh podjetjih zakonsko obvezna.

Iz tega izhaja, da je notranja revizija prisotna predvsem v večjih podjetjih in pri tistih pravnih osebah, za katere je notranja revizija obvezna, ker to določa zakon. Zunanja revizija pa je bolj razširjena in prisotna v večini podjetij.

20. Razlika glede uveljavljenosti in razvitosti zunanje in notranje revizije v Sloveniji

Z dosedanjim razvojem in uveljavljenostjo zunanje revizije smo lahko zadovoljni, česar pa ne moremo trditi za notranjo revizijo. Zunanja revizija se izvaja že nekaj let, medtem ko je notranja šele v zametkih. V srednjih in velikih podjetjih je še vedno slabo zastopana, v manjših pa je skorajda ni. Zanimanje za uvedbo službe za notranjo revizijo se povečuje zlasti med velikimi in srednje velikimi delniškimi družbami, ker tam nastajajo okoliščine, ki presegajo zmožnosti posloводства, da bi samo dovolj učinkovito nadzorovalo postavljanje in delovanje notranjih kontrol.

Eden izmed razlogov za slabo razvitost notranje revizije v Sloveniji je v slabem razumevanju notranjega revidiranja in dejstvu, da je notranja revizija zakonsko obvezna samo za nekatere organizacije. Tako so na primer banke na področju notranje revizije precej pred drugimi podjetji. Razlog za slabšo razvitost notranje revizije je tudi v tem, da posloводство bolj spremlja in zaupa ugotovitvam zunanjih revizorjev kot pa notranjih. Prevladujoča praksa je, da se vodstvo podjetja v primeru obstoječih ali pa zgolj predvidenih problemov po pomoč in nasvet še vedno najprej obrne k zunanjemu revizorju, čeprav imajo v podjetju dobro organizirano službo za notranjo revizijo.

V tabeli 1 so strnjeno in sistematično prikazane nekatere prej opisane razlike med zunanjo in notranjo revizijo.

Tabela 1: Primerjalna ponazoritev zunanje in notranje revizije

PREDMET PRIMERJAVE	ZUNANJA REVIZIJA	NOTRANJA REVIZIJA
NAROČILO	skupščina delničarjev, nadzorni svet	poslovodstvo
PRAVNA PODLAGA	zakon, naročilo	navodilo, naloga
POVEZANOST Z REVIDIRANIM PODJETJEM	neodvisno, naloge se opravljajo po pogodbah	povezano, nadzorno orodje vodstva podjetja
RAZMERJE DO POSLOVODSTVA	neodvisno	praviloma odvisno
RAZMERJE DO NADZORNEGA SVETA KAPITALSKO UDELEŽENIH PODJETIJ	neodvisno	praviloma odvisno
VRSTA REVIDIRANJA	revidiranje računovodskih izkazov	revidiranje skladnosti s predpisi, revidiranje poslovanja
CILJ REVIDIRANJA	zaščita upnikov, delničarjev, javnosti	zaščita podjetja
PREDMET REVIDIRANJA	računovodski izkazi, knjigovodstvo	sistem notranjih kontrol
REVIDIRANO OBDOBJE	preteklost	sedanjost
REVIZIJSKA METODA	revidiranje poslovnih knjig (finančna revizija)	revidiranje vseh poslovnih funkcij (operativna revizija, revizija poslovanja)
MERILO ZA PRESOJO	varnost, skladnost s predpisi	gospodarnost, uspešnost, učinkovitost, skladnost s predpisi
POROČANJE O IZSLEDKIH	delničarjem, nadzornemu svetu	poslovodstvu, nadzornemu svetu, revizijskemu odboru
VKLJUČENOST V IZVAJANJE SVOJIH PRIPOROČIL	svetovanje	vsakodnevna vključenost

Vir: Chambers, Selim, Vinten, 1993, str. 54; Šerjak, 2002, str. 19–20.

6. SKLEP

V svetu nenehnih sprememb se mora poslovodstvo vsakega podjetja zavedati, da sta zunanja in notranja revizija nepogrešljivi sestavini poslovanja podjetij. S svojim delovanjem prispevata k zagotavljanju učinkovitega, uspešnega in varnega poslovanja. Zunanji in notranji revizorji so namreč nepogrešljiva opora poslovodstvu, nadzornim organom, lastnikom podjetij in drugim zainteresiranim. Ukvarjajo se s presojanjem celotnega ali delnega poslovanja in nepristransko spoznavajo resničnost in poštenost poslovnih dogodkov in stanj. Tako je naloga zunanjega revizorja preveriti vse trditve poslovodstva, ki se kažejo v računovodskih izkazih, ter podati revizijsko mnenje. Poglavitna naloga notranje revizije pa je nenehno preučevanje poslovanja podjetja, predvsem pa preverjanje, ali delujejo notranje kontrole pravilno, ugotavljanje pomanjkljivosti in morebitnih nepravilnosti ter predlaganje ukrepov za izboljšanje poslovanja.

Zunanja in notranja revizija sta zelo podobni strokovni opravili, ki se v praksi mnogokrat prepletata in medsebojno sodelujeta. Njuna osrednja naloga je preverjanje notranjega kontrolnega sistema. Poleg notranjih kontrol pa zunanje in notranje revizorje povezujejo še druga skupna področja, na primer nepristranskost pri delu in poročanju, podoben potek dela, skrb za večjo splošno blaginjo in čim večje premoženje podjetja. Pri svojem delu se zunanji in notranji revizorji opirajo na isto podatkovno bazo revidiranega podjetja, pri pridobivanju revizijskih dokazov uporabljajo enake postopke ter za določanje obsega preverjanja uporabljajo model revizijskega tveganja in pomembnosti. Pri revidiranju morajo slediti revizijskim standardom in načelom revidiranja ter spoštovati kodeks poklicne etike.

Čeprav je zunanje revidiranje zelo podobno notranjemu, lahko pri obeh zasledimo številne posebnosti. Najbolj vidne razlike so gotovo v cilju revidiranja, izraženem mnenju in vrstah revizije. Zunanji revizorji opravljajo predvsem revizijo računovodskih izkazov, njihov končni cilj je oblikovanje mnenja o resničnosti in poštenosti postavk v računovodskih izkazih, njihova mnenja so celovite sodbe, namenjena pa so zaščiti interesov lastnikov podjetja, upnikov in javnosti. Na drugi strani je notranje revidiranje predvsem revidiranje poslovanja, končni cilj je širši in zajema oblikovanje mnenj o realnosti in poštenosti računovodskih informacij, ki se nanašajo na posamezne poslovne funkcije v podjetju. Mnenja notranjih revizorjev so delne sodbe, namenjene zaščiti samega podjetja. Razlike so vidne tudi v naročniku revizije, pogostosti izvajanja revidiranja, v revizijski metodi, revidiranem obdobju, poenotenosti in izpostavljenosti zakonski ureditvi ter v sodilih in postopkih preizkušanja in ocenjevanja, ki jih uporabljata notranja in zunanja revizija. Ne smemo pozabiti tudi na razlike v zaposlitvi, stopnji neodvisnosti in odgovornosti zunanjih in notranjih revizorjev ter na razlike v obliki in vsebini poročil, ki jih pripravljajo revizorji.

Številne razlike med zunanjim in notranjim revidiranjem pa nikakor ne smejo predstavljati ovir za sodelovanje med zunanjimi in notranjimi revizorji, saj je to zelo koristno za oboje. Cilj sodelovanja je namreč učinkovitejše delovanje obeh vrst revizije in s tem na končni stopnji

tudi boljše storitve za naročnike revizije. Ali bo podjetje resnično imelo koristi od opravljenega revidiranja, pa ni odvisno le od vrste revizije in/ali revizorjev. Naročnik lahko pričakuje koristi od revidiranja le v primeru, ko se poslovodstvo podjetja resnično zaveda pomena revizije in revizorjeva priporočila tudi udejanji.

V zadnjih nekaj letih so se naloge v revizijski stroki precej spremenile: postale so obsežnejše in zahtevnejše. Nuja po razvoju zunanje, predvsem pa notranje revizije, ki se v Sloveniji šele uveljavlja, je vedno večja. Čim hitrejši bo razvoj obeh dejavnosti, več bodo naša podjetja s tem pridobila. Seveda je za to potrebno izobraževanje in usposabljanje revizorjev za različna področja revidiranja, spodbujanje tesnega sodelovanja med revizorji in s poslovodstvom, vključevanje drugih zaposlencev v iskanje možnosti za izboljšave, ustanavljanje revizijskih odborov, ki bodo skrbeli za učinkovito komunikacijo revizorjev s poslovodstvom, ter sposobnost hitrega prilagajanja spremembam v okolju. Pri tem bodo morali revizorji čim bolj izkoristiti vse podobnosti med zunanjo in notranjo revizijo in tako zmanjšati obseg dela ter pozitivno obravnavati različnost revizij, saj tako zunanja kot notranja revizija veliko prispevata k odličnosti podjetja.

LITERATURA

1. Arens A. Alvin, Loebbecke James K.: Auditing – An Integrating Approach. 6th ed. New Jersey : Prentice-Hall International, 1994. 793 str.
2. Brec Evelina et al.: Vizija o vlogi revizorja na Slovenskem ob vstopu v novo tisočletje. Zbornik referatov 7. letne konference revizorjev. Portorož : Slovenski inštitut za revizijo, 2001, str. 51-130.
3. Brink Victor, Witt Herbert: Modern Internal Auditing, Apraising Operations and Controls. 4th ed. USA : A Roland Press Publication, 1982. 882 str.
4. Chambers Andrew D., Selim Georges M., Vinten Gerald: Internal Auditing. London : Pitman Publishing, 1993. 439 str.
5. Chorafas Dimitris N.: Implementing and Auditing the Internal Control System. 1st ed. New York : Palgrave, 2001. 365 str.
6. Defliese Philip L. et al.: Montgomery's Auditing. 11th ed. New York : John Wiley & Sons, 1990. 887 str.
7. Glaser Kenneth: Auditing. 2nd ed. Oxford : Made Simple, 1993. 450 str.
8. Guy Dan M., Alderman C. Wayne, Winters Alan J.: Auditing. 4th ed. Fort Worth : The Dryden Press, 1996. 889 str.
9. Hermanson Roger H., Strawser Jerry R., Strawser Robert H.: Auditing Theory and Practise. 6th ed. Boston : R.R. Donnelly & Sons Company, 1993. 907 str.
10. Kavčič Slavka: Pomen revizije za odličnost delovanja organizacij. 12. forum odličnosti in mojstrstva Otočec 2000: Kako do odličnosti 24 ur na dan. Otočec : Zveza ekonomistov Slovenije, Ministrstvo za znanost in tehnologijo in Gospodarska zbornica Slovenije, 2000, str. 105-121.
11. Klemenčič Jana: Povezanost zunanje in notranje revizije v javnih podjetjih. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 44 str.
12. Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 6 str.
13. Kolar Milojka: Naloge notranjerevizijske službe v zavarovalnici. Posvetovanje Ribno pri Bledu. Ribno pri Bledu : Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 21 str.
14. Koletnik Franc: Raziskovanje in dosežki v reviziji. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1997. 169 str.
15. Koletnik Franc: Soodvisnost in različnost notranje in zunanje revizije. Zbornik referatov 5. letne konference revizorjev. Portorož : Slovenski inštitut za revizijo, 1999, str. 31-43.
16. Kramer Aristovnik Barbara: Notranje revidiranje kadrovskega področja nalog. Revizor, Ljubljana, 13(2002), 11, str. 7-28.
17. Krstov Ljupčo: Revidiranje delujočega računalniško podprtega informacijskega sistema. Revizor, Ljubljana, 3(1992), 4, str. 5-24.
18. Loncner Matej: Razlike med revizijo poslovanja in revizijo računovodskih izkazov. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 49 str.

19. Maher Neva: Zunanje revidiranje in razvoj. Javna uprava, Ljubljana, 35(1999), 2, str. 261-276.
20. Majič Marija: Primerjalni vidik notranjega in zunanjega revidiranja banke. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 141 str.
21. Menard Vera et al.: Revidiranje notranjih kontrol podjetja. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 122 str.
22. Mikuž Jasna: Vključenost in delovanje notranje revizije. Revizor, Ljubljana, 8(1997), 7-8, str. 7-33.
23. Moeller Robert, Witt Herbert: Brink's Modern Internal Auditing. 5th ed. USA : John Wiley & Sons, 1999.
24. Nemeč Anica: Sodelovanje notranjih in zunanjih revizorjev. Revizor, Ljubljana, 9(1998), 2, str. 35-49.
25. Nemeč Anica: Sodelovanje zunanjega revizorja s poslovodstvom, nadzornim svetom in revizijskim odborom. Revizor, Ljubljana, 11(2000), 10, str. 7-26.
26. Odar Marjan: Poročanje zunanjim uporabnikom računovodskih informacij za leto 2003. IKS, Ljubljana, 31(2004), 1-2, str. 7-22.
27. Pobjoljšaj Marina: Notranja revizija po stališčih ameriškega inštituta notranjih revizorjev. Revizor, Ljubljana, 6(1995), 4, str. 48-65.
28. Ricchiute David N.: Auditing. 3rd ed. Cincinnati Ohio : University of Notre Dame, College Division, South-Western Publishing, 1992. 805 str.
29. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 319 str.
30. Spremič Ivo: Notranja revizija. Revizor, Ljubljana, 8(1997), 2, str. 7-22.
31. Strokovna načela notranjega revizorja. Revizor, Ljubljana, 9(1998), 10, str. 11-17.
32. Suhadolnik Valenka: Vloga in pomen notranjega revidiranja v podjetju. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 102 str.
33. Šerjak Sonia Vera: Primerjava vplivnosti notranje in zunanje revizije na kakovost (odličnost) poslovanja podjetja. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 38 str.
34. Šuštar Katarina: Notranje revidiranje v bankah. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1995. 58 str.
35. Taylor Donald H., Glezen G. William: Revidiranje – Zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
36. Trček Andreja: Notranja revizija v trgovskem podjetju. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 49 str., 6 pril.
37. Turk Ivan: Revidiranje letnih računovodskih izkazov v luči razširjanja podjetniške informatike. 17. posvetovanje o ekonomiki in organizaciji podjetja. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1991, str. 26-38.
38. Turk Ivan et al.: Notranje revidiranje poslovanja. 2. izd. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994. 282 str.
39. Turk Ivan: Notranje revidiranje, notranja revizija in notranjerevizijska služba. Revizor, Ljubljana, 9(1998), 11, str. 7-13.

40. Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. 1. izd. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999. 841 str.
41. Vidovič Zdenka: Revidiranje javne porabe s poudarkom na javnih podjetjih. 29. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1997, str. 251-270.
42. Vidovič Zdenka: Notranje kontrole in notranja revizija v javnem sektorju. Revizor, Ljubljana, 9(1998), 2, str. 7-34.
43. Whittington Ray O., Pany Kurt: Principles of Auditing and Other Assurance Services. 13th ed. Singapore : McGraw-Hill, 2001. 816 str.
44. Železnikar Katja: Nadzor neposrednih proračunskih uporabnikov z računovodskimi informacijami – primer Ministrstva za šolstvo, znanost in šport. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 45 str.

VIRI

1. Mednarodne smernice za revidiranje. Ljubljana : Služba družbenega knjigovodstva v Republiki Sloveniji in Zveza društev računovodskih in finančnih delavcev Slovenije, 1992. 217 str.
2. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997.
3. Standardi notranjega revidiranja. 2. izd. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003.
4. Usmeritve za državno notranje revidiranje. Ljubljana : Ministrstvo za finance Republike Slovenije, 2003. 42 str.
5. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99).
6. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/01).
7. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01).