

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

POVEZANOST NOTRANJE IN ZUNANJE REVIZIJE

Ljubljana, oktober 2001

ŠPELA LUNAR

IZJAVA

Študentka **Špela LUNAR** 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 23.10.2001

Podpis:

KAZALO

1	Uvod	1
2	Osnovna spoznanja o zunanji in notranji reviziji.....	2
2.1	Zunanja revizija	4
2.1.1	Osnovne informacije o zunanji reviziji	4
2.1.2	Potek zunanje revizije.....	5
2.2	Notranja revizija.....	7
2.2.1	Osnovne informacije o notranji reviziji	7
2.2.2	Pomen notranje revizije v podjetju	8
2.2.3	Potek notranje revizije.....	10
3	Primerjava med zunanjo in notranjo revizijo	13
3.1	Podobnosti med zunanjo in notranjo revizijo.....	14
3.2	Razlike med zunanjo in notranjo revizijo	15
4	Odločitev zunanjega revizorja o uporabi ugotovitev notranjega revizorja.....	18
4.1	Ovrednotenje oziroma ocenitev funkcije notranjega revidiranja	19
4.2	Ovrednotenje oziroma ocenitev notranjerevizijskega dela	24
5	Vloga nadzornega sveta pri sodelovanju notranjih in zunanjih revizorjev	25
5.1	Revizijski odbor.....	27
5.1.1	Izbira članov revizijskega odbora in njihova neodvisnost.....	29
5.1.2	Poročanje o dejavnostih odbora	29
5.1.3	Sestavine sodelovanja notranjega revizorja z revizijskim odborom	30
5.1.4	Vloga revizijskega odbora pri sodelovanju notranjega in zunanjega revizorja.....	31
6	Sodelovanje in usklajevanje dela zunanje in notranje revizije	32
6.1	Mednarodna smernica za revidiranje št. 10 »Uporaba storitev notranjega revizorja«.....	33
6.2	Osnove uspešnega sodelovanja	34
6.3	Oblike sodelovanja zunanje in notranje revizije	35
7	Sklep.....	40
8	Literatura	42
9	Viri.....	44

1 UVOD

V večjih slovenskih podjetjih ustanavljajo posebne notranjerevizijske službe, ki naj bi izboljšale nadzor nad poslovanjem in hkrati bile pomoč poslovodstvu pri njihovih odločitvah. V bankah notranjerevizijski oddelki delujejo že bistveno dalj časa in so dobro organizirani ter predstavljajo veliko pomoč tudi zunanjim revizorjem. Pomoč pri ustanavljanju oddelkov notranje revizije v podjetjih nudi Sekcija za notranjo revizijo pri Slovenskem inštitutu za revizijo, ki je bila ustanovljena leta 1997. S svojim ozaveščanjem gospodarskih družb oziroma njihovih poslovodstev o nujnosti notranje revizije v podjetju igra pomembno vlogo na področju razvoja notranje revizije v Sloveniji. Inštitut predvsem skrbi za izobraževanje notranjih revizorjev in jim nudi oporo pri njihovem delu.

Zunanji in notranji revizorji so med seboj v prav posebnem razmerju, saj podjetje od obojih dobiva revizijske storitve. Zunanji revizorji so neodvisni in prihajajo iz revizijskih družb, notranji revizorji pa so zaposleni v podjetju, ki ga revidirajo. Pogosto se zgodi, da zunanji revizor revidira tiste evidence, ki jih je notranji revizor že ocenil. Zato se notranji in zunanji revizorji ponavadi odločijo za medsebojno sodelovanje, ki pripomore k učinkovitejšemu delu tako notranjih kot zunanjih revizorjev.

Namen diplomskega dela »Povezanost notranje in zunanje revizije« je prikazati razmerje med notranjimi in zunanjimi revizorji ter opredeliti njuno sodelovanje z oblikami medsebojnega sodelovanja, kar vpliva na občutno zmanjšanje obsega, vrst in časovnega okvira preizkušanja notranjih kontrol in preizkušanja podatkov v revidiranju zunanjega revizorja.

Diplomsko delo je razdeljeno na pet poglavij.

V prvem poglavju navajam osnovna spoznanja o zunanji in notranji reviziji, njun potek in namen.

Drugo poglavje je namenjeno obravnavi podobnosti in razlik med zunanjo in notranjo revizijo, ki jih navajajo različni avtorji revizijskih priročnikov. V

njem sta posebej poudarjena namen in vloga notranjih in zunanjih revizorjev v podjetju.

Ovrednotenje funkcije notranje revizije v podjetju s strani zunanjega revizorja je tema tretjega poglavja, v katerem podrobno podam sodila za razumevanje in ocenjevanje funkcije notranje revizije in ovrednotenje dela notranjih revizorjev. Tukaj se osredotočim na delo zunanjega revizorja na področju pregledovanja dela notranjega revizorja in ocenjevanje le-tega. V središču je seveda vloga in pomen notranje revizije v podjetju iz vidika zunanjega revizorja. Na podlagi teh ocen se zunanji revizor odloči, ali bo uporabil delo notranjega revizorja.

Četrto poglavje definira vez med zunanjim in notranjim revizorjem v podjetju. To je nadzorni svet, oziroma revizijski odbor, ki deluje v okviru nadzornega sveta. Poskušala sem prikazati pomembnost revizijskega odbora za podjetje, še posebej sem poudarila njegovo vlogo pri sodelovanju notranjih in zunanjih revizorjev.

Peto poglavje je osrednji del diplomskega dela, kjer obravnavam osnovo sodelovanja med notranjimi in zunanjimi revizorji – Mednarodno smernico za revidiranje št. 10. Nadaljujem z osnovami uspešnega sodelovanja in revizijskimi odbori ter na koncu opišem še glavne oblike sodelovanja notranjih in zunanjih revizorjev.

2 OSNOVNA SPOZNANJA O ZUNANJI IN NOTRANJI REVIZIJI

Revidiranje je sistematičen postopek neodvisnega, kritičnega preiskovanja delovanja, nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov, nepristranskega presojanja in ocenjevanja poslovanja, ugotavljanje skladnosti z uradnimi trditvami in poročanje o izsledkih (Jamnik, 1999, str. 39).

Revidiranje je zbir različnih dejavnosti, ki jih izvedemo zato, da dosežemo namen in cilje revidiranja. Zato mora revizor pred sprejetjem posla točno vedeti kakšna revizija se od njega pričakuje in skladno s tem pripraviti

tudi načrt revizije. Slednji mu omogoča pridobitev zadostnih dokazov in informacij, da lahko poda mnenje o svojih izsledkih.

Revidiranje lahko delimo po različnih vidikih, najpogostejša pa je glede na predmet revidiranja (Kavčič, 2000, str. 111-112):

- Revidiranje računovodskih izkazov – revizor mora podati mnenje o letnih izkazih gospodarskih družb;
- Revidiranje skladnosti s predpisi – revizor preverja skladnost poslovanja z zakoni, podzakonskimi akti, različnimi drugimi zakonodajnimi uredbami in notranjimi pravilniki;
- Revidiranje izvajanja nalog (revidiranje poslovanja) – cilj te revizije je izboljšanje postopkov poslovanja in ugotavljanje ali je bila organizacija vodena ekonomično, uspešno in učinkovito;
- Davčno revidiranje – revizor preverja pravilnost obračuna in plačila davkov in prispevkov glede na zahteve davčne uprave in drugih državnih organov;
- Revidiranje javne porabe (proračunsko revidiranje) – revizor presoja porabo javnih sredstev, gospodarnost pravnih oseb in uresničevanje ciljev, zaradi katerih so bila ta sredstva dodeljena.

Naslednja delitev je delitev revizije na notranjo in zunanjo revizijo. To delitev predstavljam v naslednjih podpoglavjih, s tega zornega kota naj omenim še državno revidiranje, ki ga opravljajo državni uslužbenci na različnih ravneh, ki revidirajo posamezne ekonomske kategorije, dejavnosti itd. To revidiranje vključuje revizije financiranja, revizije skladnosti s predpisi in revizije poslovanja.

Državno revidiranje izvaja računsko sodišče, katerega pristojnosti so navedene v 20. členu Zakona o računskem sodišču (Uradni list RS, št.11/01). Tako navaja, da računsko sodišče revidira poslovanje uporabnikov javnih sredstev, in sicer revidira pravilnost in smotrnost poslovanja ter pogojno akt o preteklem kakor tudi akt o načrtovanem poslovanju uporabnika javnih sredstev. Računsko sodišče mora po 25. členu Zakona o računskem sodišču vsako leto revidirati (Uradni list RS, št. 11/01):

- pravilnost izvršitve državnega proračuna;
- pravilnost poslovanja javnega zavoda za zdravstveno zavarovanje;
- pravilnost poslovanja javnega zavoda za pokojninsko zavarovanje;
- pravilnost poslovanja ustreznega števila mestnih in drugih občin;
- poslovanje ustreznega števila izvajalcev gospodarskih javnih služb;

- poslovanje ustreznega števila izvajalcev negospodarskih javnih služb.

2.1 ZUNANJA REVIZIJA

Zunanje revidiranje je postopek proučevanja in ocenjevanja podjetja, ki ga izvajajo strokovno usposobljeni neodvisni in za to delo pooblašteni revizorji (Milovanović, 1997, str. 17). Z zunanjo revizijo razumemo dejavnost neodvisnih zunanjih pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb v okviru revidiranja v pogodbi dogovorjenih predmetov in področij poslovanja podjetja (Krstov, 1992, str. 7).

Ponavadi z izrazom zunanja revizija mislimo revidiranje računovodskih izkazov. Cilj zunanje revizije računovodskih izkazov je, da zunanji revizor poda mnenje o proučenih izkazih. Končni cilj pa je naročnika opozoriti na odkrite slabosti in nepravilnosti v njegovem poslovanju in mu svetovati izboljšave, predvsem pa izraziti mnenje o resničnosti in poštenosti podatkov v računovodskih izkazih.

Zunanja revizija oziroma revizija računovodskih izkazov je v 54. členu Zakona o gospodarskih družbah zakonsko predpisana za velike in srednje družbe ter majhne družbe, s katerih vrednostni papirji se trguje na organiziranem trgu (Zakon o gospodarskih družbah, Uradni list RS, št. 30/93, 29/94, 82/94, 20/98, 84/98, 6/99, 59/01) .

2.1.1 Osnovne informacije o zunanji reviziji

Zunanji revizorji niso uslužbenci organizacij, katerih uradne trditve ali predstavitve revidirajo. Svoje neodvisne revizijske storitve opravljajo na podlagi pogodb. Čeprav te storitve obsegajo različne vrste revizij, je večina revizij, ki jih izvajajo zunanji revizorji, revizij računovodskih izkazov, pri katerih se preverjajo računovodski izkazi, da bi bilo mogoče oblikovati mnenje o njihovi poštenosti in skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi načeli oziroma standardi (Taylor, Glezen, 1996, str. 36).

Kot cilj zunanje revizije računovodskih izkazov mednarodne smernice za revidiranje opredeljujejo revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih naročnika revizije, to je o izkazu uspeha, ki prikazuje prihodke in poslovni izid v proučevanem obdobju, ter o izkazu stanja, ki prikazuje sredstva in obveznosti do virov sredstev in ali so le ti v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi standardi (Mednarodne smernice za revidiranje, 1992, str. 17).

Zunanje revidiranje računovodskih izkazov je v Republiki Sloveniji zakonsko določeno z Zakonom o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01), za kar so pristojne revizijske gospodarske družbe in združne zveze¹, z Zakonom o gospodarskih družbah, ki uvaja obvezno revidiranje nekaterih gospodarskih družb (Uradni list RS, št. 32/93, 29/94, 82/94, 20/98, 84/98, 6/99 in 59/01), ter z Zakonom o računskem sodišču, ki določa revidiranje proračunskih porabnikov.

2.1.2 Potek zunanje revizije

Za vsako uspešno revizijo je potrebno napraviti program revizije, ki določa postopke revidiranja in usmerja revizorje na določene naloge. Pripravljen mora biti pisno in mora opisati vse revizijske postopke, ki se pojmujejo kot nujni za revizorjevo izrazitev mnenja o računovodskih izkazih naročnika. Služiti mora naslednjim namenom (Taylor, Glezen, 1996, str. 310-311):

- daje dokaze o ustreznem načrtovanju dela in omogoča pregled predlaganega obsega revizije,
- daje smernice manj izkušenim članom revizijske skupine,
- daje dokaze o opravljenem delu,
- omogoča kontroliranje časa, porabljenega pri poslu in
- daje dokaze, da je pri oblikovanju predlaganih revizijskih postopkov upoštevano tveganje pri kontroliranju.

Celovit revizijski program mora vsebovati (Taylor, Glezen, 1996, str. 295-332):

1. določbe o sprejetju revizijskega posla in zakonske odgovornosti,

¹ Storitve revidiranja zadrug (zadružna revizija) lahko opravlja tudi zadružna zveza, ki je za opravljanje teh storitev pridobila dovoljenje Inštituta.

2. roke poročil in druge oblike komuniciranja z naročniki,
3. računovodske usmeritve, ki jih uporablja naročnik in njihove spremembe,
4. vpliv novih računovodskih in revizijskih določil na revidiranje,
5. določanje ravni pomembnosti vloge revidiranja,
6. nekatere okoliščine, ki zahtevajo posebno pozornost,
7. stopnjo opiranja na sistem notranjih kontrol,
8. vrsto in obseg revizijskih dokazov,
9. povezavo z notranjo revizijsko službo in
10. vključevanje drugih revizorjev in veščakov v revidiranje.

Zunanjo revizijo računovodskih izkazov opravljajo pooblašteni revizorji. Njihov namen je izdelati mnenje o poštenosti računovodskih izkazov v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi standardi. Revizija računovodskih izkazov ima tri stopnje:

1. stopnja načrtovanja, kjer se revizor seznani s poslovanjem in ustrojem notranjih kontrol;
2. stopnja zbiranja in ovrednotenja dokazov;
3. stopnja poročanja o izsledkih revizije.

Na podlagi zbranih dokazov revizor ob koncu revizije poda mnenje. V njegovem poročilu mora biti zapisano, ali so računovodski izkazi predstavljeni v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi standardi oziroma načeli, v katerih okoliščinah se taka načela ne spoštujejo dosledno, ali so informativna razkritja v računovodskih izkazih ustrezna, podano pa mora biti tudi mnenje v zvezi z računovodskimi izkazi kot celoti ali pa vsebovati trditev, da mnenja ni mogoče izraziti.

Revizor lahko poda:

- mnenje brez pridržka (pozitivno mnenje);
- mnenje s pridržkom;
- odklonilno mnenje (negativno mnenje) ali
- mnenja ne izrazi v primeru, če mu poslovodstvo revidiranega podjetja ne nudi vseh informacij in podatkov o poslovanju.

2.2 NOTRANJA REVIZIJA

Po opredelitvi Inštituta pooblaščenih notranjih revizorjev (Institute of Internal Auditors, IIA) je notranja revizija »neodvisno presojanje, vzpostavljeno v organizaciji za preverjanje in vrednotenje njenega delovanja kot storitev za organizacijo. Cilj notranje revizije je pomoč članom organizacije pri uspešnem opravljanju njihovih nalog.« (Hermanson, Strawser, Strawser, 1993, str. 862).

Potočnik pa notranjo revizijo opredeli kot »neodvisno ocenjevanje sistema notranjih kontrol v okviru organizacije ter je pripomoček pri delu na vseh ravneh vodenja in upravljanja; meri in ugotavlja učinkovitost in uspešnost kontrol, ki so zasidrane v organizaciji sami« (Potočnik, 1992, str. 43).

2.2.1 Osnovne informacije o notranji reviziji

Zakon o računovodstvu v svojem 53. in 54. členu navaja:« Notranje revidiranje obvezno organizirajo 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. Pravne osebe, ki opravljajo dejavnost gospodarskih javnih služb in so po merilih, določenih za gospodarske družbe, majhne in srednje družbe, ne zagotavljajo revidiranja letnih računovodskih izkazov na podlagi 67. člena zakona o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93).

Po Turku je temeljni namen notranjega revidiranja presojanje 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 oblikovanje predlogov za njihovo odstranjevanje (Turk, 1994, str. 27).

Notranji revizorji so zaposleni v podjetju, zato utegne biti njihova neodvisnost vprašljiva, saj ravnateljstvo organizira službo za notranjo revizijo kot svojo »pomoč«, s ciljem nadziranja računovodstva in notranjih

kontrol. Notranja revizija namreč opozarja ravnateljstvo na odmike od temeljnih ciljev ter predlaga potrebne ukrepe.

Cilji notranjega revidiranja so (Suhadolnik, 1998, str. 21-39):

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

Predstavljeni cilji se med seboj prepletajo. Ko notranji revizor pregleduje ustreznost varovanja sredstev podjetja, hkrati preverja tudi kakšna je možnost kraje sredstev, nakar na podlagi priporočenih izboljšav za varovanje in potrditev premoženja vpliva tudi na zmanjšanje nevarnosti odtujitve sredstev iz podjetja. Med cilji se v zadnjih letih vse bolj pogosto pojavlja oziroma poudarja njegova svetovalna funkcija.

2.2.2 Pomen notranje revizije v podjetju

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

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

Pri postavljanju mesta notranje revizije v podjetju je potrebno izhajati iz načela neodvisnosti notranje revizije od drugih služb. To pomeni, da notranja revizija ne sme biti vključena v kakšen drug oddelek oziroma sektor, še posebej ne v tistega, ki ga mora v svoji funkciji proučevati. V praksi je najbolje notranjo revizijo podrediti najvišjemu poslovodstvu kot štabni oddelek, saj je le tako mogoče notranji reviziji zagotoviti neodvisnost in veljavo pri izvajanju njenih nalog.

Notranja revizija mora biti neodvisna tako od vpliva uslužbencev poslovnega sistema kot od izvajalnih funkcij. Le pod tem pogojem lahko zaupamo njenim zaključkom in priporočilom. Neodvisnost od vpliva uslužbencev lahko dosežemo s primerno organizacijo notranje revizije, neodvisnost od izvajalnih funkcij pa z objektivnostjo oziroma nepristranskostjo, kar pomeni, da notranji revizorji ne smejo sodelovati pri oblikovanju in uvajanju sistema notranjih kontrol. Saj so maksimalno objektivni le, ko presojujejo obstoječe notranje kontrole (Šuštar, 1994, str. 13).

Standardi za strokovno opravljanje notranjega revidiranja v točki št. 110 določajo položaj notranje revizije v poslovnem sistemu, in sicer pravijo takole: »Oddelek za notranjo revizijo mora imeti v organizaciji takšen položaj, ki mu omogoča revidiranje«. V prvi podtočki pa pojasnjujejo: »Notranji revizorji morajo imeti podporo poslovodstva in upravnega odbora, tako da lahko za sodelovanje pridobijo odgovorne osebe in brez vmešavanja drugih opravljajo svoje delo« (Kodeks etike notranjih revizorjev in standardi notranjega revidiranja, 1992, str. 47).

Notranji revizorji naj bi poročali organizacijskemu nivoju, ki je nameščen nad nivoje, ki jih revidirajo. Če temu ni tako, se kaj hitro lahko pripeti, da notranji revizorji v svojih poročilih zamolčijo napake, ki so jih zasledili pri reviziji dela svojih podrejenih, da z njimi ne bi prišli v konfliktni položaj. Iz tega sledi, da je potencialna učinkovitost notranjih revizorjev tem večja, čim višjemu organizacijskemu nivoju poročajo. To pa pomeni, da je notranjo revizijo priporočljivo podrediti najvišjemu poslovodstvu (Šuštar, 1994, str. 14).

Samo mesto notranje revizije je v poslovnem sistemu odvisno tudi od oblike poslovnega sistema. Če je poslovni sistem oblikovan kot skupina povezanih podjetij, je smiselno, da notranja revizija kot ena od strokovnih služb v okviru matične družbe opravlja svoje naloge za vsa povezana

podjetja. Le tako matična družba dobiva popolne informacije o poslovanju celotnega sistema in pravočasno preprečuje motnje v delovanju sistema (Šuštar, 1994, str. 14).

Na splošno lahko ločimo dve obliki organiziranosti notranjerevizijske službe v podjetju:

- centralizirano, ki je organizirana na enem mestu, navadno na sedežu podjetja oziroma tam, kjer je funkcija notranjega revidiranja najmočnejša. Ta organiziranost spodbuja razvoj skupinskega dela, pozitivno vpliva na pripadnost revizijski skupini in omogoča pridobivanje najrazličnejših izkušenj ter razumevanje celotnega poslovanja podjetja.
- decentralizirano, kjer je revidiranje organizirano na različnih mestih, navadno na sedežu podjetja ter po ostalih pomembnejših lokacijah. Ta organiziranost omogoča natančno poznavanje tistega področja, kjer notranji revizor deluje na posamezni lokaciji.

Za katero obliko organiziranosti notranjerevizijske službe se bo podjetje odločilo je odvisno od velikosti notranjerevizijske službe, krajevne razpršenosti poslovnih enot, razpršenosti poslovanja in izkušenosti zaposlenih v notranjerevizijski službi.

2.2.3 Potek notranje revizije

Podobno kot zunanja revizija poteka tudi notranja revizija na nekaj stopnjah:

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

Notranji revizor mora pri sestavljanju in predložitvi poročila upoštevati nekaj načel, da bodo njegove ugotovitve dosegle svoj namen (Turk, 1994, str. 248-249):

- upoštevati mora načelo pravilnosti izbire naslovnika - oseba ali organ mora biti dovolj pristojen za pravilno uporabo izsledkov, ki so v poročilu; priporočljivo pa je, da notranjerevizijsko poročilo dobijo

odgovorne osebe na tistih področjih, ki jih bo posredno prizadelo ukrepanje na podlagi ugotovitev;

- notranji revizor se mora držati rokov predložitve poročila, ki so določeni v letnem načrtu notranje revizije;
- izsledki in ugotovitve morajo temeljiti na nepristranskem in natančnem prikazovanju dejstev;
- priporočila za ukrepe v poročilu naj bodo usmerjena k izboljšanju stanja na problematičnih področjih;
- izražanje mnenj, priporočil, ugotovitev naj bo v skladu s standardno tehniko poročanja.

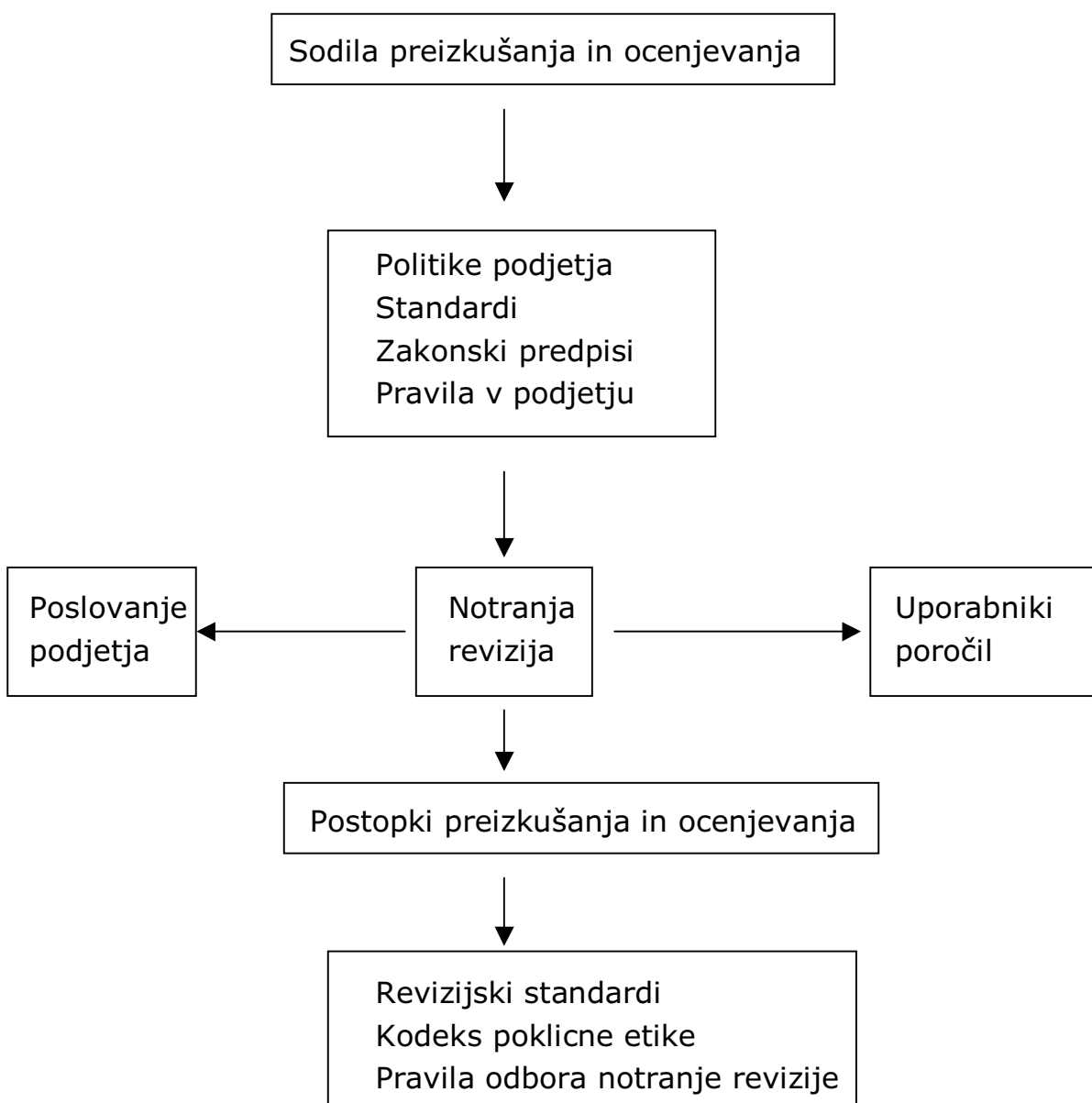
Notranji revizor izdaja tri vrste poročil (Turk, 1994, str. 249-251):

1. poročila o pravilnosti delovanja notranjih kontrol, ki mora vsebovati
 - področje presojanja in obdobje, ki ga je zajelo,
 - obseg kontrol, ki so bile predmet presojanja, in njihov pomen za revidirano enoto,
 - nepravilnosti v delovanju notranjih kontrol in njihov vpliv na poslovanje revidirane enote,
 - razloge za odmike od zahtevanih postopkov,
 - ukrepe odgovornih oseb za odpravo nepravilnosti med izvajanjem poslovanja,
 - priporočila za izboljšanje delovanja notranjih kontrol in rok za odpravo nepravilnosti,
 - načine nadaljnjega spremljanja odpravljanja nepravilnosti.
2. poročila o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov, ki mora vsebovati:
 - osnovni del: prikaz področja presojanja in obdobja, ki ga zajema, sodila za presojanje, mnenje o resničnosti in poštenosti prikazanih poslovnih procesov in stanj, obrazložitev ugotovljenih nepravilnosti,
 - pojasnitveni del: mesto in pomen revidirane enote v podjetju, spremembe v poslovanju v obravnavanem obdobju, temeljne računovodske in druge rešitve ter priporočila za odpravo nepravilnosti,
 - posebni del: kazalniki poslovanja s komentarjem in priporočili za izboljšanje, storitve, ki jih dodatno nudi notranja revizija.
3. poročila o učinkovitosti poslovanja morajo vsebovati:
 - področje in obseg presojanja,
 - prikaz načinov merjenja učinkovitosti,
 - oceno ustreznosti načinov merjenja učinkovitosti z navedbo pomanjkljivosti,

- količinsko opredelitev vplivov neučinkovitega delovanja na finančno moč revidirane enote,
- možnosti in priporočila za izboljšanje načinov merjenja učinkovitosti,
- določitev rokov, stroškov in načinov izvajanja postopka za izboljšanje učinkovitosti.

V literaturi najdemo vrsto klasifikacij sodil in postopkov, katerih se poslužujejo notranji revizorji. Eno izmed takih je pripravil Spremič in je prikazana v sliki 1:

Slika 1: Sodila in postopki notranje revizije



Vir: Spremič, 1997, str. 11.

Predmet preizkušanja in ocenjevanja notranje revizije je v najširšem pomenu opazovano poslovanje podjetja. Področje dela in cilji notranje revizije se razlikujejo od podjetja do podjetja, odvisni pa so od njegove dejavnosti, ustroja, velikosti in zahtev vodstva. Svoje ugotovitve notranji revizorji predajajo vsem vodstvenim ravnam, uporabljajo pa jih tudi zunanji revizorji. Sodila preizkušanja in ocenjevanja, ki jih uporablja notranja revizija, so različna in odvisna od področja njenega delovanja in ciljev. Politike podjetja so pomembno sodilo presojanja, ki ga uporablja notranja revizija (npr. splošna poslovna politika in posebne politike, kot so računovodske usmeritve, politika zalog, finančna politika, kadrovska politika in druge). Sem spadajo še predračun podjetja in cilji, ki jih podjetje namerava uresničiti. V nasprotju z zunanjo revizijo, ki uporablja predvsem računovodske standarde, se pri notranji reviziji uporabljajo poleg računovodskih tudi drugi standardi (npr. standardi stroškov, standardi kakovosti, standardi obnašanja in drugi). Za praktično izvedbo politik podjetja in standardov so pogosto izdelana različna pravila, ki jih prav tako uvrščamo med sodila preizkušanja in ocenjevanja, ki jih uporablja notranja revizija. Postopki preizkušanja in ocenjevanja so specifični in se razlikujejo od postopkov zunanje revizije. Mednje spadajo standardi, kodeks poklicne etike in pravila (Spremič, 1997, str. 11-12).

3 PRIMERJAVA MED ZUNANJO IN NOTRANJO REVIZIJO

Osnovna naloga zunanjega revizorja je ugotoviti, ali so računovodski izkazi brez večjih materialnih napak, medtem, ko so cilji oziroma naloge notranjega revizorja različne po posameznih podjetjih glede na zahteve poslovodstva. Kljub omenjeni razliki pa so postopki revidiranja zelo podobni, kar omogoča medsebojno sodelovanje.

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

Notranje in zunanje revizorje povezujejo nekatera skupna področja. To so nepristranskost pri delu in poročanju, podoben potek dela, uporaba stopnje pomembnosti pri določanju obsega revidiranja in ovrednotenja ugotovitev revizije, kodeksi poklicne etike in revizijski standardi (Arens, Loebbecke, 1994, str. 749), razlikujejo pa se po cilju revidiranja, izraženem mnenju, odgovornosti, prejemnikih poročil, vsebini poročil, vrsti dela, zaposlitvi in vrstah revizije (Nemec, 1998, str. 39-40).

Koristi od sodelovanja notranjih in zunanjih revizorjev so obojestranske, ima pa jih tudi podjetje, ki je naročnik revidiranja. Sodelovanje notranjih in zunanjih revizorjev naj bi preprečilo istočasno pregledovanje istih evidenc ter obremenjevanje istih ljudi, skrajševalo bi čas zunanje revizije in zaradi tega tudi znižalo ceno za opravljeno zunanjo revizijo. Prav tako pa sodelovanje tudi omogoča zamenjavo izkušenj in ugotovitev ter poveča učinkovitost ustroja notranjih kontrol (Brink, Witt, 1982, str. 777-778).

3.1 *PODOBNOŠTI MED ZUNANJO IN NOTRANJO REVIZIJO*

Notranje in zunanje revidiranje poslovanja sta naknadno, kritično in načrtno proučevanje ter presojanje stanj in poslovanja podjetja. O notranjem revidiranju govorimo, če ga izvajajo zaposleni v podjetju, o zunanjem revidiranju govorimo, če ga izvajajo organizacije oziroma posamezniki izven podjetja, na podlagi pogodb sklenjenih s podjetji. Obe vrsti revidiranja sta splošno priznana kot visoko strokovno delo, v kolikor delujeta v skladu z veljavnimi standardi (Suhadolnik, 1998, str. 73).

Glaser je podobnosti med notranjim in zunanjim revidiranjem opredelil na kratko: »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. 51). Arens in Loebbecke pa vidita povezanost notranje revizije v:

- nepristranskosti pri delu in poročanju,
- podobnem poteku dela (načrtovanje revizije, preverjanje notranjih kontrol, preizkušanje podatkov, poročanje),
- uporabi stopnje pomembnosti pri določanju obsega revidiranja in ovrednotenja ugotovitev revizije,
- kodeksih poklicne etike in v

- revizijskih standardih standardi (Arens, Loebbecke, 1994, str. 749).

Podobnosti med zunanjo in notranjo revizijo lahko iščemo tudi v podobnih načelih revidiranja:

- načelo zakonitosti,
- načelo ustaljene dobre delovne prakse in
- načelo dokumentarnega preverjanja.

Prav tako so podobnosti vidne v razviti revizijski dejavnosti, ki mora biti:

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

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

3.2 RAZLIKE MED ZUNANJO IN NOTRANJO REVIZIJO

Med zunanjimi in notranjimi revizorji je veliko razlik. Najbolj vidna je ta, da notranji revizorji delajo v okviru podjetja, zunanji revizorji pa so zaposleni v revizijskih družbah in so popolnoma neodvisni od podjetja. V zadnjem času pa se pojavlja oblika sodelovanja podjetja in zunanjega revizorja na podlagi pogodbe o notranjem revidiranju. Tako zunanji revizor opravlja naloge notranjega revizorja in ne deluje v okviru podjetja, temveč je na podjetje vezan le s prej navedeno pogodbo.

Glaser podobnostim dodaja še razlike med notranjo in zunanjo revizijo: »Notranji revizorji imajo še dodatne naloge, kot so posebna poizvedovanja, revizija dosežkov porabljenega denarja, pregled uporabljanja usmeritev, načrtov in postopkov, ki jih je sprejela družba« (Glaser, 1993, str. 51). Različni avtorji navajajo še ostale razlike:

- *cilj revidiranja*: končni cilj zunanjih revizorjev je oblikovanje mnenj o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov podjetja; končni cilj notranjih revizorjev je oblikovanje mnenj o resničnosti in poštenosti

računovodskih informacij, ki se nanašajo na posamezne poslovne funkcije v podjetju (Turk, 1994, str. 34);

- *izraženo mnenje*: mnenja zunanjih revizorjev so celovite sodbe, medtem ko so mnenja notranjih revizorjev le delne sodbe, katerih združitev lahko oblikujejo v celovito sodbo (Turk, 1994, str. 34);
- *odgovornost*: notranji revizorji odgovarjajo za svoje delo poslovodstvu, torej uporabnikom znotraj podjetja, zunanji revizorji pa ne samo naročnikom temveč tudi zunanjim uporabnikom računovodskih informacij - to so razni borzni posredniki, bodoči in sedanji delničarji, posojilodajalci, investitorji, razni analitiki in podobno (Arens, Loebbecke, 1994, str. 749);
- *prejemniki poročil*: notranji revizorji poročajo uporabnikom znotraj podjetja (glavnemu direktorju, nadzornemu svetu, vodjem revidiranih sektorjev), zunanji revizorji pa namenjajo svoja poročila poleg naročnika tudi zunanjim uporabnikom, ki s tem mnenjem dobijo neko zagotovilo, da je poslovanje skladno z veljavnimi predpisi in standardi (Hermanson, Strawser, Strawser, 1993, str. 865);
- *vsebina poročil*: poročila notranjih revizorjev morajo obvezno vsebovati tudi priporočila za odpravo slabosti in nepravilnosti; ugotovljene slabosti in nepravilnosti pa zunanji revizor navede v pismu poslovodstvu (Hermanson, Strawser, Strawser, 1993, str. 865);
- *vrsta dela*: notranjemu revizorju določa vrsto dela njegov delodajalec, pri zunanjem revizorju je vrsta dela določena z zakonom o revidiranju – revizija računovodskih izkazov (Nemec, 1998, str. 40);
- *vrsta revizije*: notranji revizorji opravljajo poleg revizije računovodskih izkazov tudi revizijo skladnosti s predpisi in revizijo poslovanja, medtem ko zunanji revizorji opravijo ponavadi le revizijo računovodskih izkazov (Guy, Alderman, Winters, 1993, str. 971);
- *aktivnost*: notranji revizor ne sledi postavkam v bilanci stanja, kakor zunanji revizor, pač pa sledi organizacijskim potem podjetja;
- *predpisi*: notranje revidiranje ni tako poenoteno kot zunanje revidiranje; za notranje revidiranje velja mnogo manj predpisov kot velja za zunanje revizorje;

V tabelah 1 in 2 so prikazane osnovne razlike med notranjim in zunanjim revidiranjem, ki jih vidijo nekateri tuji avtorji.

Tabela 1: Osnovne razlike med notranjim in zunanjim revidiranjem

Predmet primerjave	Zunanje revidiranje	Notranje revidiranje
1. Naročilo	Skupščina, nadzorni svet	Poslovodstvo
2. Pravna podlaga	Zakon, naročilo	Navodilo, naloga
3. Razmerje do poslovodstva	Neodvisno	Odvisno ²
4. Razmerje do nadzornega sveta kapitalno udeleženih podjetij	Neodvisno	Odvisno
5. Cilji revidiranja	Zaščita upnikov, delničarjev, javnosti	Zaščita podjetij
6. Merilo za presojo	Varnost, skladnost s predpisi	Gospodarnost, skladnost s predpisi
7. Predmet	Računovodski izkazi, knjigovodstvo	Notranji kontrolni sestav
8. Revizijska metoda	Revidiranje računovodskih izkazov in skladnosti s predpisi (finančna revizija)	Revidiranje vseh funkcij podjetja (operativna revizija, revizija poslovanja)

Vir: Chambers, Selim, Vinten, 1993, str. 54.

Mednarodni standard revidiranja 610 »Proučevanje notranjerevizijskih storitev« (Mednarodno združenje računovodij, 1997) opredeljuje bistveno razliko med notranjimi in zunanjimi revizorji, ki je v tem, da je zunanji revizor popolnoma samostojen pri poročanju o računovodskih informacijah, notranjemu revizorju pa njegovo funkcijo v okviru podjetja določi poslovodstvo.

² Odvisnost je treba razumeti kot osnovni pogoj obstoja notranjerevizijske funkcije v podjetju, saj je od poslovodstva odvisno ali bo vzpostavilo notranje revidiranje v podjetju in kakšne naloge bo opravljalo (razen v primeru, ko zakon določa obvezno uvedbo notranje revizije). Po drugi strani pa je od ustreznega ukrepanja poslovodstva odvisno, ali se bodo priporočila notranjega revizorja upoštevala. V okviru te odvisnosti mora notranji revizor poskrbeti, da bo čim bolj neodvisno opravljal svoje naloge.

Tabela 2: Osnovne razlike med notranjimi in zunanji revizorji

	Notranji revizorji	Zunanji revizorji
Delodajalec	Družbe, državne ustanove in neprofitna podjetja	Revizijska gospodarska družba
Pooblastilo	Pooblaščeni notranji revizorji	Pooblaščeni revizorji
Zahtevano pooblastilo	Ne	Da
Osnovna odgovornost	Poslovodstvo in nadzorni svet	Tretje stranke (investitorji, posojilodajalci)

Vir: Guy, Alderman, Winters, 1993, str. 972.

4 ODLOČITEV ZUNANJEGA REVIZORJA O UPORABI UGOTOVITEV NOTRANJEGA REVIZORJA

Ovrednotenje funkcije notranje revizije in s tem odločitev zunanjega revizorja, da uporabi delo notranjega revizorja, predpisujejo revizijski priročniki posameznih revizijskih družb (npr. KPMG, Delloite & Touche, PriceWaterhouseCoopers in druge). Če se zunanji revizor odloči upoštevati delo notranjega revizorja, lahko ustrezno zmanjša obseg, vrsto in čas postopkov zunanjega revidiranja. Hkrati pa mora zunanji revizor svojo odločitev o uporabi dela notranjega revizorja dokumentirati in jo vsako leto dopolnjevati.

Zunanji revizor pa se mora zavedati, da so izsledki, pridobljeni z njegovim znanjem, prepričljivejši od nepreverjenih dokazov pridobljenih neposredno od notranjega revizorja. Prav tako si z notranjim revizorjem ne moreta deliti odgovornosti za revizijsko poročilo o računovodskih izkazih revidiranega podjetja. Zunanji revizor sam odgovarja za morebitne napake in pomanjkljivosti v delu notranjega revizorja, ki ga je uporabil, in prav tako sam odgovarja za izdano poročilo, kljub temu, da temelji na napakah notranjega revizorja. Zunanji revizor pa se zavaruje s tem, da sam poda sodbo o oceni tveganj, pomembnosti, zadostnosti preveritev in

ovrednotenju pomembnih računovodskih ocen. Pri tem igra pomembno vlogo stopnja naslonitve na delo notranjega revizorja. Ta je odvisna od (Suhadolnik, 1998, str. 79):

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

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

4.1 OVREDNOTENJE OZIROMA OCENITEV FUNKCIJE NOTRANJEGA REVIDIRANJA

Ko se zunanji revizor odloča o uporabi dela notranjega revizorja, mora ovrednotiti oziroma oceniti funkcijo notranjega revidiranja. To je prva, najvažnejša faza pri uporabi storitev notranjega revizorja.

Mednarodni standard revidiranja št. 610 »Proučevanje notranjerevizijskih storitev« pod poglavjem »Spoznavanje in začetno ocenjevanje notranjega revidiranja« (Mednarodno združenje računovodij, 1997) navaja naslednje parametre v presojo zunanjemu revizorju:

Položaj v organizaciji

Položaj v organizaciji je lahko različen: od manj do bolj odvisnega. O majhni stopnji odvisnosti govorimo, če notranji revizor ne opravlja izvajalnih funkcij (to so na primer razna računovodska in finančna opravila, razne kontrole in podobno) ter o svojih ugotovitvah poroča najvišjemu poslovodstvu. O veliki stopnji odvisnosti govorimo, če notranji revizor opravlja izvajalne funkcije (sestavlja razne računovodske izkaze, finančna poročila) ter o svojih izsledkih seznanja nižje poslovodstvo. Višina stopnje poročanja notranjega revizorja odraža cenjenost notranje

revizije v podjetju. Najboljši kazalec neodvisnosti in nepristranskosti notranje revizije je, če notranji revizor poroča neposredno najvišjemu poslovodstvu in nadzornemu svetu. Preučiti pa moramo tudi odnos poslovodstva do notranjerevizijskih poročil. Če poslovodstvo na poročila ustrezno ne ukrepa, je funkcija notranje revizije brezpredmetna, izgubimo zaupanje v njegovo uspešnost pri izboljševanju učinkovitosti notranjih kontrol.

Glede na to, da predstavlja ustrezn status notranje revizije v organizaciji osnovni pogoj neodvisnosti, ga podrobneje predstavljam (Suhadolnik, 1993, str. 28-29):

- pristojnosti in odgovornosti notranje revizije bi morale biti definirane v formalnem pisnem dokumentu, ki mora biti odobren in sprejet s strani poslovodstva in nadzornega sveta. Listina naj bi vsebovala:
 - opredeljen položaj oddelka notranje revizije v organizaciji;
 - opredeljen dostop notranje revizije do dokumentacije, osebja in fizične lastnine, ki je potreben za izvajanje revizije;
 - definiran obseg aktivnosti notranje revizije.
- pomembno je, da nadzorni svet sodeluje pri imenovanju vodje službe za notranjo revizijo.
- vodja službe za notranjo revizijo bi moral:
 - biti odgovoren posamezniku v organizaciji z dovolj veliko mero avtoritete, ki bi podpiral samostojnost notranje revizije in zagotavljal širok obseg njenega dela, primerno obravnavanje poročil notranje revizije in pravilne akcije na priporočila,
 - imeti neposredne odnose z nadzornim svetom, kajti redni odnosi z odborom zagotavljajo neodvisnost in obojestransko informiranje o pomembnih zadevah,
 - letno predložiti poslovodstvu in nadzornemu svetu plan vsebine dela službe za notranjo revizijo, plan zaposlovanja in finančni plan, s čimer bi jih informiral o obsegu dela notranje revizije in omejitvami, vezanimi na ta obseg, hkrati bi moral predložiti vse pomembne spremembe za izboljšave in poročanje,
 - predložiti poročila o aktivnostih letno ali še pogosteje, če bi bilo to potrebno, ki naj bi osvetlila pomembne revizijske ugotovitve in priporočila ter informirala poslovodstvo in nadzorni svet o pomembnejših odstopanjih od odobrenih planov njihovega dela, planov zaposlovanja in finančnih planov ter razloge zanje.

Drugi važen pogoj za neodvisnost notranjih revizorjev je njihova objektivnost, ki se lahko doseže na naslednji način (Suhadolnik, 1993, str. 30-31):

- z dajanjem pooblastil osebju, ki preprečuje nasprotja različnih interesov in pristranskosti,
- s poročanjem notranjih revizorjev o takih situacijah, da lahko vodja ustrezno ukrepa,
- z menjavanjem pooblastil med osebjem notranje revizije, kadar bi se lahko za to pojavila potreba,
- z nesprejetjem operativnih odgovornosti, v kolikor pa jih imajo, to delo ne bi smeli opravljati kot delo notranjega revizorja, kajti v nasprotnem primeru operativne odgovornosti vplivajo na zmanjšanje njihove objektivnosti, kar je potrebno upoštevati pri njihovih poročilih,
- osebje, ki pride v notranjo revizijo stalno ali začasno, ne bi smelo nekaj časa revidirati del, ki ga je pred tem opravljalo,
- s pregledovanjem rezultatov notranjerevizijskega dela pred sestavitvijo ustreznega notranjerevizijskega poročila zaradi prepričanja o objektivnosti revizijskega dela.

Za ugotovitev dejanskega stanja neodvisnosti in nepristranskosti notranje revizije se po različnih priročnikih revizijskih družb preverja naslednje štiri postavke:

- Avtonomijo – preverjamo v kolikšni meri ima notranji revizor proste roke pri izbiri del, za katere se predpostavlja, da so potrebna pri izvajanju njegove funkcije, z dostopom do vseh ustreznih evidenc;
- Skupine – v skupinah so notranji revizorji pogosto neodvisni od nižjega posloводства podjetja, s tem ko poročajo najvišjemu poslovodstvu;
- Operacijske odgovornosti – neodvisnost in nepristranskost se lahko poslabša, če izvaja rutinske kontrolne naloge;
- Razvoj sistema – če ima notranja revizija razvit sistem, to pozitivno vpliva na njeno neodvisnost in nepristranskost.

Obseg funkcije

Potrebno je preveriti obseg funkcije oziroma vrsto in obseg nalog, ki jih notranje revidiranje opravlja. Hkrati pa je potrebno tudi preveriti, ali poslovodstvo upošteva priporočila notranjega revizorja in po potrebi ustrezno ukrepa. Tukaj opazimo prepletanje vsebine posameznih sodil.

Ugotovimo na katerih osnovnih področjih delovanja in v kakšnem obsegu znotraj njih poteka notranje revidiranje v podjetju. Iz obsega in vrst nalog, ki jih mora notranji revizor opravljati v podjetju, se lahko prepričamo o tem, kako pomembna je funkcija notranje revizije. Čim večji je obseg del in vrsta nalog, ki jih izvaja, tem pomembnejšo vlogo ima v podjetju.

Pri ocenitvi funkcije notranje revizije je zelo pomembna ugotovitev, kako potekajo postopki posloводства v zvezi s priporočili notranjega revizorja. Ugotoviti moramo, če je zagotovljeno, da se priporočila dejansko izvajajo, kdo je zadolžen za njihovo izvajanje, ali obstajajo pisni dokazi za ukaze o izvajanju in podobno. Preveriti moramo tudi ali notranji revizor spremlja izvajanje svojih priporočil.

Strokovna sposobnost

Po Turku lahko služba za notranjo revizijo uspešno dela le v primeru, če je strokovnost njenih članov praviloma enaka ali celo večja kot strokovnost izvajalcev del, ki so predmet notranjega revidiranja (Turk, 1994, str. 265).

Strokovna sposobnost se odraža v ustreznih pravilih zaposlovanja novih delavcev in usposabljanju sodelavcev ter v njihovih izkušnjah in strokovni usposobljenosti. Ugotoviti moramo, če je dovolj primerno kvalificiranega in izkušenega kadra, ki bi uspešno izpolnjeval cilje. Pregledati moramo ustrezno politiko organizacije in priročnike postopkov, priročnike notranje kontrole in druge strokovne priročnike ter odnos notranje revizije do zgoraj navedenega, kar se kaže predvsem v programih uvajanja in prisotnosti pri rednih srečanjih vodstva (Suhadolnik, 1993, str. 37).

Pri skrbi za ustrezno strokovno sposobnost imata pomembno vlogo tako oddelek notranje revizije kot tudi sam notranji revizor.

Primerna poklicna skrb

Potrebna poklicna skrbnost se kaže v ustreznem načrtovanju, pregledovanju, nadzorovanju in dokumentiranju dela notranje revizije, o čemer priča obstoj ustreznih notranjerevizijskih priročnikov, delovnih programov, delovnega gradiva, poročil o kontroli kvalitete in ostalega.

Načrtovanje notranjerevizijskega dela se odvija na ravni oddelka notranje revizije za notranjerevizijsko delo kot celoto ter na ravni posameznega notranjega revizorja za vsako notranjerevizijsko delo. Za načrtovanje na ravni oddelka je odgovoren vodja oddelka notranje revizije. Skrbeti mora, da:

- so plani v skladu z dodeljenimi nalogami, odgovornostmi in cilji podjetja;
- načrtovanje vsebuje razvijanje ciljev, tabele revizijskega dela, plane zaposlovanja in finančne plane, poročila o aktivnostih.

Za načrtovanje posameznega notranjerevizijskega dela pa je odgovoren sam notranji revizor.

Načrtovanje mora biti dokumentirano in mora vsebovati:

- sprejete revizijske cilje in naloge,
- pridobitev informacij o aktivnostih, ki naj bi se revidirale,
- ugotovitev sredstev, potrebnih za izvedbo revizije,
- komuniciranje z vsemi, ki so povezani z aktivnostjo, ki se bo revidirala,
- okvirni pregled o aktivnostih in kontrolah, ki jih bomo revidirali,
- izdelan revizijski program,
- ugotovitve, kako, kdaj in komu posredovati revizijske rezultate,
- pridobitev odobritve revizijskega plana dela.

Za delo notranjerevizijskega oddelka je odgovoren vodja notranjerevizijske službe in zato mora tudi poskrbeti za nadzor nad notranjerevizijskim delom. »Nadzor dela notranje revizije predstavlja stalen proces, ki pričinja s planiranjem in končuje s sklepi oziroma zaključki o pregledanih revizijskih nalogah« (Brink, Witt, 1982, str. 34).

Sam proces nadzora notranjerevizijskega dela v oddelku poteka po sledečem vrstnem redu (Suhadolnik, 1993, str. 45):

1. zagotavljanje primernih navodil za izvajanje revizije in izboljšanje revizijskega programa,
2. kontrola v smislu izvajanja odobrenega revizijskega programa, dokler mu niso dokazana odstopanja,
3. ugotavljanje, da delovno gradivo zagotavlja primerno spremljanje revizijskih ugotovitev, sklepov in poročil,
4. prepričati se v pravilnost, objektivnost, natančnost, konstruktivnost in pravočasnost revizijskega poročila,
5. prepričati se, da se zasledujejo revizijski cilji.

Evidenca nadzora notranjerevizijskega dela mora biti dokumentirana in stalna. Obseg nadzora je odvisen od strokovnosti notranjih revizorjev in težav pri opravljanju revizijskih nalog.

Zunanji revizor mora pri ovrednotenju notranjerevizijske funkcije proučiti naslednje dejavnike, da se lahko odloči o uporabi dela notranjega revizorja (O'Reilly et al., 1990, str. 180-181):

- položaj in odgovornosti osebe oziroma oseb, katerim poroča vodja notranjerevizijske službe in objektivnost notranjih revizorjev;
- odgovornosti dodeljene notranjim revizorjem;
- velikost in profesionalnost notranjerevizijske službe;
- obseg nadzora in kontrole njihovega dela predvsem s strani višjega notranjerevizijskega osebja;
- omejitve dostopa notranjega revizorja do podatkov, dokumentacije in osebja;
- ustreznost evidentiranja dela notranjih revizorjev;
- vrsto, časovno usklajevanje in obseg delovanja notranjega revidiranja;
- vrste, pogostost ter odgovornost za notranjerevizijska poročila.

4.2 OVREDNOTENJE OZIROMA OCENITEV NOTRANJEREVIZIJSKEGA DELA

Naslednja faza pri oblikovanju odločitve zunanjega revizorja o naslonitvi na delo notranjega revizorja je ocenitev notranjerevizijskega dela, ki zajema naslednje faze (Suhadolnik, 1998, str. 85):

- ugotovitev primernosti obsega dela in z njim povezanimi revizijskimi programi za namene zunanjega revizorja;
- ugotovitev, ali je bilo revizijsko delo ustrezno načrtovano, dejavnosti pomočnikov pa pod nadzorom pregledane in dokumentirane;
- ugotovitev, ali obstaja dovolj dokazov za oblikovane sklepe;
- ugotovitev, ali so oblikovani sklepi pravilni glede na okoliščine in poročila v skladu z izsledki opravljenega dela;
- ali so ugotovljene izjeme ustrezno razrešene in dokumentirane;
- ali so poročila skladna z rezultati opravljenega notranjerevizijskega dela.

Sklepe v zvezi s pregledanim notranjerevizijskim delom mora zunanji revizor dokumentirati in preizkusiti delo notranjega revizorja. Če se

pojavljajo posamezne nejasnosti, jih je potrebno razrešiti v pogovoru z notranjim revizorjem. V kolikšni meri bo zunanji revizor testiral delo notranjega revizorja, je odvisno od ocenitve notranjerevizijske funkcije v podjetju, pomembnosti področja testiranja in možnostjo napake v računovodskih izkazih.

5 VLOGA NADZORNEGA SVETA PRI SODELOVANJU NOTRANJIH IN ZUNANJIH REVIZORJEV

Nadzorni svet je organ, ki ga 261. člen Zakona o gospodarskih družbah obvezno vpelje v podjetja, ki izpolnjujejo vsaj enega od naštetih pogojev:

- če dosega osnovni kapital podjetja 300 milijonov tolarjev,
- če je povprečno letno število zaposlenih večje od 500,
- če je bilo podjetje ustanovljeno sukcesivno,
- če so delnice podjetja uvrščene na borzi ali
- če je število imenskih delničarjev podjetja večje od 100.

Pri drugih podjetjih oziroma družbah z omejeno odgovornostjo se nadzorni svet ustanovi, če se družbeniki zanj odločijo v družbeni pogodbi. Če se za nadzorni svet ne odločijo, izvršuje njegove pristojnosti in naloge skupščina delničarjev.

»Nadzorni svet je strokovni organ, ki zna presoditi ustreznost ali neustreznost poročil in nadzira upravo pri vodenju podjetja. Deluje med skupščino in upravo in zagotavlja, da se uresničujejo interesi vseh interesnih skupin, zlasti pa delničarjev na dolgi rok« (Kavčič, 1996, str. 204).

274. člen Zakona o gospodarskih družbah opredeljuje pristojnosti nadzornega sveta, ki so:

1. nadzorni svet nadzoruje vodenje poslov družbe,
2. nadzorni svet lahko pregleduje in preverja knjige in dokumentacijo družbe, njeno blagajno, shranjene vrednostne papirje in zaloge blaga ter druge stvari,
3. nadzorni svet lahko skliče skupščino in

4. vodenje poslov se ne more prenesti na nadzorni svet. Statut ali nadzorni svet pa lahko določita, da se smejo določene vrste poslov opravljati le z njegovim soglasjem. Če nadzorni svet zavrne soglasje, lahko uprava zahteva, da o soglasju odloči skupščina. Za sklep, s katerim skupščina da soglasje, je potrebna večina najmanj treh četrtin oddanih glasov.

Odločitve, ki jih sprejema nadzorni svet, lahko razdelimo na tri glavna področja (Kavčič, 1996, str. 204).

1. personalne odločitve – imenovanje in odpoklic članov uprave, odločanje o dajanju posojil uprave in prokuristom, pogodbe s člani nadzornega sveta, zastopanje družbe;
2. nadzor nad poslovanjem družbe – temeljne določbe, soodločanje o delitve dobička, sklep o pogodnem povečanju osnovnega kapitala;
3. pristojnosti v zvezi s skupščino: sklic skupščine, poročilo uprave, mnenje k letnemu poročilu uprave, udeležba na sejah skupščine, ničnost in izpodbojnost sklepa skupščine, spremembe statuta.

Nadzorni svet morajo po 262. členu Zakona o gospodarskih družbah sestavljati vsaj trije člani. Člane nadzornega sveta voli skupščina delničarjev za dobo največ štirih let in so po koncu mandata lahko ponovno izvoljeni. Član nadzornega sveta lahko postane vsaka neomejeno poslovno sposobna fizična oseba, ki pa ne sme biti:

- član uprave te družbe,
- član nadzornega sveta že v treh družbah,
- član uprave od družbe odvisne družbe,
- član uprave druge kapitalske družbe, v katere nadzornem svetu je član uprave te družbe,
- oseba, ki po Zakonu o gospodarskih družbah ne more biti član uprave.

Nadzorni svet izvoli predsednika in namestnika predsednika nadzornega sveta, ki jih mora uprava prijaviti v sodni register.

Nadzorni svet ima pooblastilo, da zahteva od uprave kakršnokoli poročilo o izvajanju poslovnih funkcij na ravni podjetja ali na ravni posamezne poslovne funkcije. Zato je pomembno, da člani nadzornega sveta ostanejo aktivni v sprejemanju, udejanjanju in nadziranju udejanjanja poslovne politike podjetja. Da bi nadzorni svet lahko sodil o poslovanju podjetja, mora dobivati razna poročila o poslovanju in druge informacije. Tako

potrebuje za izvajanje nadzorne funkcije naslednje informacije (Kavčič, 1996, str. 205):

- poročilo o načrtovani poslovni politiki in drugih načelnih vprašanih poslovanja,
- informacije o donosnosti podjetja,
- računovodske informacije o prometu in finančnem stanju podjetja
- posli, ki lahko pomembno vplivajo na donosnost ali plačilno sposobnost podjetja, in druga vprašanja, pomembna za podjetje.

Da bi bili učinkovitejši, člani nadzornega sveta ustanavljajo razne odbore, ki se specializirajo za eno strokovno področje. Z revizijo (tako notranjo kot zunanjo) se ukvarja revizijski odbor, preko katerega notranji in zunanji revizorji sodelujejo z nadzornim svetom. Njegova osnovna naloga je nadzor nad vzdrževanjem dobrega računovodskega sistema.

5.1 REVIZIJSKI ODBOR

Leta 1997 je na 29. simpoziju o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah v Portorožu nastalo posebno priporočilo simpozija, ki pravi:

»Uvedba revizijskih odborov v velikih podjetjih je pomembna še posebej zato, ker se kaže vedno večja potreba po uvedbi notranjega revidiranja in stalnega nadziranja delovanja notranjih kontrol. V tem duhu je z uvedbo revizijskih odborov postavljen dodaten mehanizem nadzora tako uprave kot tudi revizorjev, ki na končni stopnji učinkuje tako, da imajo bralci računovodskih izkazov in s tem tudi udeleženci kapitalskih trgov večje zaupanje v poštenost računovodskih izkazov. Ker v Sloveniji revizijskih odborov še ne poznamo, je priporočljivo, da začnejo predvsem velika podjetja in finančne institucije razmišljati o njihovi uvedbi« (Ugotovitve in priporočila 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah, 1997, str. 82-96).

Podjetje lahko spodbuja sodelovanje notranjih in zunanjih revizorjev tudi z uvedbo revizijskega odbora. Ta ima dolžnosti, ki se razlikujejo od podjetja do podjetja, pogosto pa vključujejo (Taylor, Glezen, 1996, str. 297):

- imenovanje zunanjih revizorjev,
- pregledovanje načrtov za revizijo in sorodne storitve,
- pregledovanje revizijskih izsledkov in računovodskih izkazov ter

- nadzorovanje ustreznosti ustroja notranjega kontroliranja v podjetju.

Duhovnikova v svojem članku »Revizijski odbor in njegova vloga v podjetju« navaja več definicij revizijskih odborov različnih avtorjev, vsem pa je skupno to, da je revizijski odbor poseben odbor nadzornega sveta podjetja, ki je zadolžen za pregled letnih računovodskih izkazov, preden so predloženi v obravnavo nadzornemu svetu. Dejaven je na področju revidiranja, notranjega kontroliranja in finančnega poročanja.

Revizijski odbor lahko s svojimi nasveti učinkovito pomaga pri upravljanju podjetja. Njegov glavni namen je (Duhovnik, 1997, str. 9):

- pomagati poslovodstvu pri izpolnjevanju njegovih obveznosti;
- izboljševati učinkovitost nadzornega sveta;
- krepiti verodostojnost in objektivnost računovodskih izkazov;
- krepiti neodvisnost revizijske funkcije (zunanje in notranje);
- izboljševati kakovost revizijske in računovodske funkcije;
- omogočati komuniciranje med člani nadzornega sveta, revizorji in poslovodstvom;
- pomagati članom nadzornega sveta pri nadziranju delovanja podjetja.

Po izkušnjah tujih podjetij se koristi od revizijskih odborov kažejo v (Duhovnik, 1997, str. 30):

- izboljševanju podjetniške prakse,
- povečevanju učinkovitosti članov nadzornega sveta,
- izboljševanju komuniciranja med nadzornim svetom in zunanjim revizorjem,
- varovanju in povečevanju neodvisnosti zunanjih revizorjev,
- izboljševanju komuniciranja med nadzornim svetom in notranjim revizorjem,
- varovanju in povečevanju neodvisnosti notranjih revizorjev,
- pomoči revizorjem pri poročanju o resnih pomanjkljivostih pri delovanju poslovodstva,
- povečevanju zaupanja javnosti v verodostojnost in objektivnost računovodskih izkazov,
- posredovanju med vodstvom in revizorji.

Izkušnje pa so pokazale tudi, da so stroški z revizijskimi odbori kar veliki in da so koristi večje od stroškov le v velikih in povezanih (multinacionalnih) podjetjih ter finančnih institucijah. To pomeni, da bodo v prihodnosti le redka slovenska podjetja ustanovila revizijski odbor,

namreč tista, ki se jim bo za vstop na evropski trg uspelo povezati s strateškimi partnerji v tujini (Duhovnik, 1997, str. 9-32).

Obstoj revizijskega odbora je tudi nekakšno zagotovilo domačim in tujim investitorjem, da podjetje poslovanje jemlje resno in lahko pričakujejo, da notranja kontrola deluje v skladu s standardi in načeli.

5.1.1 Izbira članov revizijskega odbora in njihova neodvisnost

Člani revizijskega odbora so izbrani iz članov nadzornega sveta. Vsak član revizijskega odbora bi moral imeti naslednje lastnosti:

- objektivnost,
- nagnjenost k poizvedovanju,
- sposobnost trezne presoje,
- predanost,
- dobro poznavanje poslovanja podjetja in
- neodvisnost.

Velikost revizijskega odbora mora ustrezati velikosti podjetja in razmeram v njem, povprečno pa štejejo od tri do pet članov. Najmanj en član mora imeti strokovna znanja in delovne izkušnje s področja finančnega poročanja, računovodstva ali revidiranja.

5.1.2 Poročanje o dejavnostih odbora

Revizijski odbori poročajo nadzornemu svetu o svojem delu s posebnimi poročili ali v obliki zapisnikov z delovnih sestankov. Leta 1993 je Odbor za javni nadzor Komisije za borzne vrednostne papirje, ki dela v okviru Ameriškega inštituta pooblaščenih javnih revizorjev, izdal svoje poročilo s priporočilom Komisiji za borzne vrednostne papirje, naj zahteva, da se k letnim računovodskim izkazom doda izjava revizijskega odbora. V njej naj bo navedeno ali so člani (Logar, 1995, str. 53):

- pregledali letne računovodske izkaze,
- s poslovodstvom in pooblaščenim neodvisnim revizorjem razpravljali o teh izkazih,
- od neodvisnega pooblaščenega revizorja prejeli vse informacije, ki jih je revizor dolžan sporočiti v skladu z revizijskimi standardi,

- prepričani, da so računovodski izkazi popolni in skladni s podatki, ki jih komisija pozna in
- prepričani, da računovodski izkazi odražajo ustrezna računovodska načela.

5.1.3 Sestavine sodelovanja notranjega revizorja z revizijskim odborom

Pravilnik o notranji reviziji določa namen, pooblastila in odgovornosti službe za notranjo revizijo. Sprejme ga nadzorni svet. Pravilnik je ena izmed najpomembnejših sestavin sodelovanja notranjega revizorja z revizijskim odborom. V njem je zapisano, da mora notranji revizor služiti tako revizijskemu odboru kot tudi poslovodstvu. Revizijskemu odboru mora notranji revizor dostavljati obdobja pisna poročila in se z njim redno sestajati. Za notranjega revizorja pa je pomemben tudi člen pravilnika, ki mu zagotavlja potrjeno svobodo svojih dejavnosti (Kuralt, 1997, str. 20-21).

Ponavadi revizijski odbor sodeluje pri izbiri direktorja (vodje) notranje revizije. Razlog za to je samo en: direktor notranje revizije poroča poslovodstvu. Pomen sodelovanja pri njegovi izbiri je zagotovitev, da bo oddelek za notranjo revizijo kontinuirano dobro zadovoljeval njegove potrebe.

Obseg formalnega poročanja notranjega revizorja revizijskemu odboru med letom lahko zelo niha. Povzetki poročil pokrivajo tako statistiko kot dosežke revizijskih ugotovitev in priporočil. Zaželeno je, da je revizijski odbor obveščen o obsegu, v katerem je izvršen revizijski načrt in o vzrokih vseh pomembnih odklonov od tega načrta.

Revizijski odbor ima na leto več načrtovanih sestankov. Direktor notranje revizije se lahko na povabilo revizijskega odbora udeleži nekaterih sestankov. To predstavlja tesno vez med revizijskim odborom in skupino notranjih revizorjev.

Pomembna pa je še ena naloga revizijskega odbora glede sodelovanja z notranjim revizorjem. Notranji in zunanji revizor imata veliko skupnih interesov in potencialnih prekrivanj njunih interesov, zato je zaželeno, da

se organizirajo sestanki, katerih se udeležita skupaj. Te skupne sestanke lahko skliče revizijski odbor kot del njegovih osnovnih odgovornosti za integracijo revizije. Če revizijskega odbora v podjetju ni, lahko te sestanke skliče direktor finančnega sektorja ali glavni izvršni direktor, lahko pa tudi notranji in zunanji revizor.

5.1.4 Vloga revizijskega odbora pri sodelovanju notranjega in zunanjega revizorja

Podjetje sprejema revizijske storitve od notranje in zunanje revizije, kar pomeni, da med njima obstajajo določena medsebojna razmerja, ki so podlaga za sodelovanje. Čeprav je zunanji revizor neodvisen, notranji pa je del organizacije, oba delata z dokumentacijo in osebjem istega podjetja. Tako obstaja možnost nepotrebnega podvajanja dela ali prekomernih zahtev po osebju. Tu je tudi vedno potencialna možnost, da dejavnosti obeh revizij združimo tako, da bo delo revizije lahko bolj učinkovito služilo širšim ciljem podjetja. Zato moramo poznati primarne interese notranjih in zunanjih revizorjev in vedeti, kako lahko doseganje teh interesov vsebuje skupne interese, ki opravičujejo sodelovanje. Poznati moramo tudi skupne interese notranjih in zunanjih revizorjev ter kako jih najbolje zadovoljimo preko različnih oblik sodelovanja (Brink, Witt, 1982, str. 776).

Eden temeljnih dejavnikov uspešnega sodelovanja notranjih in zunanjih revizorjev je, da osebe na višjih organizacijskih nivojih razumejo povezanost notranje in zunanje revizije. Tri osebe z vrha podjetja so najpomembnejše, in sicer direktor finančnega sektorja³, glavni izvršni direktor in predsednik revizijskega odbora (Brink, Witt, 1982, str. 780).

Finančni direktor veliko sodeluje z zunanjim revizorjem. Prvi se dogovarja o naravi in obsegu dela zunanjega revizorja. Ponavadi glavni izvršni direktor delegira direktorju finančnega sektorja odgovornosti za računovodske in finančne aktivnosti, ki vključujejo tudi pripravo računovodskih izkazov ter dogovarjanje z zunanjim revizorjem o letni

³ S pojmom direktor finančnega sektorja sta avtorja literature označevala direktorja računovodskega in finančnega sektorja. Pri nas sta računovodski in finančni sektor ločena, zato govorimo vodji finančno-računovodskega sektorja ter njemu podrejena vodja računovodstva in vodja financ.

reviziji. Vse to glavnega izvršnega direktorja vmeša v koordinacijo notranje in zunanje revizije. Vloga revizijskega odbora raste. Posledica je, da ima ta odbor, pod vodstvom predsednika, vedno več prevzetih odgovornosti za zaposlovanje in odobravanje pogojev za zaposlovanje zunanjega revizorja. Ima pa tudi aktivno vlogo pri koordinaciji notranje in zunanje revizije.

6 SODELOVANJE IN USKLAJEVANJE DELA ZUNANJE IN NOTRANJE REVIZIJE

Sodelovanje notranjih in zunanjih revizorjev opredeljujejo mednarodni standardi revidiranja (MRS št. 10 – »Uporaba storitev notranjega revizorja), s čimer so podane osnove za njihovo sodelovanje. Sodelovanje naj bi koristilo obojim, pa tudi podjetjem, katerega računovodski izkazi se revidirajo. Cilj sodelovanja notranjih in zunanjih revizorjev je skupen napredek v delovanju ter odpravljanju nepotrebnega podvajanja dela. Poteka pa v smislu uporabe storitev notranjega revizorja s strani zunanjega revizorja, ki na podlagi pridobljenega dela ustrezno zmanjša obseg svojega revidiranja ter s tem zmanjša stroške in čas revizije. Sodelovanje naj bi preprečevalo sočasno pregledovanje istih evidenc ter obremenjevanje istih ljudi. Zagotavljalo naj bi manjšo porabo časa zunanjega revizorja in s tem znižanje cene za opravljeno storitev zunanjih revizorjev, izmenjavo izkušenj ter ugotovitev, pa tudi povečalo učinkovitost sestava notranjih kontrol (Brink, Witt, 1982, str. 777-778).

Standardi notranje revizije obravnavajo tudi sodelovanje med notranjo in zunanjo revizijo, konkretno v 3. točki sedmega paragrafa:

»Zunanja revizija uporablja rezultate notranje revizije za dopolnitev njihovega lastnega dela, kjer notranji revizorji zagotavljajo ustrezne evidence samostojnega in primerne profesionalnega revizijskega dela« (Standardi notranjega revidiranja, 1998).

6.1 MEDNARODNA SMERNICA ZA REVIDIRANJE ŠT. 10 »UPORABA STORITEV NOTRANJEGA REVIZORJA«

Mednarodna smernica za revidiranje št. 10 (Mednarodno združenje računovodij, 1992, str. 81-87) govori o uporabi storitev notranjega revizorja in jo mora zunanji revizor upoštevati v primeru, če se pri svojem delu naslanja na delo notranjega revizorja, po drugi strani pa mu pomaga pri odločitvi, ali se bo sploh naslonil na njegovo delo ali ne.

Smernica je razdeljena na šest poglavij:

1. *Uvod*: nam govori o vse večjem zavedanju posloводства o prednostih organizirane funkcije notranjega revidiranja, ki jim služi kot pomoč pri varovanju premoženja, zanesljivosti računovodskih evidenc in učinkovitosti poslovanja, kar predstavlja osnovne odgovornosti posloводства. Zunanjemu revizorju je delo oddelka notranje revizije lahko v veliko pomoč pri preiskovanju računovodskih informacij, saj lahko zaradi uporabe dela notranje revizije ustrezno zmanjša vrsto, časovni okvir in obseg revizijskih postopkov.
2. *Obseg in cilji funkcije notranjega revidiranja*: v tem poglavju izvemo, da so le-ti raznoliki in odvisni od velikosti in sestave podjetja, kakor tudi od potreb njegovega posloводства.
3. *Razmerje med notranjimi in zunanjimi revizorji*: izvemo bistveno razliko med notranjimi in zunanjimi revizorji, ki je v tem, da je zunanji revizor popolnoma samostojen pri poročanju o računovodskih informacijah, notranjemu revizorju pa njegovo funkcijo v okviru podjetja določi posloводство. Smernica posebej opozarja, da uporaba dela notranjega revizorja ne zmanjšuje odgovornosti zunanjega revizorja.
4. *Splošno ovrednotenje funkcije notranjega revidiranja*: v tem poglavju smernica spregovori o sodilih, na podlagi katerih se zunanji revizor odloči glede možnosti uporabe storitev notranjega revizorja (položaj v organizaciji, obseg funkcije, strokovna sposobnost, potrebna poklicna vestnost).
5. *Časovna opredelitev sodelovanja in usklajevanja*: smernica govori o vzpostavitvi sodelovanja med notranjim in zunanjim revizorjem, potem ko se je zunanji revizor odločil, da se bo naslonil na delo notranjega revizorja. Sem spada:
 - pregled načrta notranjega revizorja za tekoče leto,
 - dogovor o časovnem okviru, obsegu revidiranja, obsegu preizkusov,
 - predlagane metode izbire vzorca,

- dokumentiranje opravljenega dela in
 - pregledovanje ter poročanje.
6. *Ovrednotenje posameznega notranjerevizijskega dela*: zunanji revizor se mora o delovnem gradivu notranjega revizorja prepričati na sledeč način:
- da so obseg dela in z njim povezani revizijski programi primerni za namene zunanje revizije,
 - da je bilo delo ustrezno načrtovano, dejavnosti pomočnikov pa pod nadzorom, pregledane in dokumentirane,
 - da obstaja dovolj ustreznih dokazov kot podlaga za oblikovane sklepe,
 - da so oblikovani sklepi pravilni glede na okoliščine in poročila v skladu z izsledki opravljenega dela,
 - da so ugotovljene izjeme ustrezno razrešene in dokumentirane.

6.2 OSNOVE USPEŠNEGA SODELOVANJA

Posebni standard notranje revizije št. 550 (Brink, Witt, 1982, str. 57) pravi, da mora vodja notranje revizije usklajevati delo notranje in zunanje revizije v smislu zagotavljanja primernega revizijskega obsega delovanja in minimiziranja podvojitve naporov. Pri tem standard navaja naslednje oblike sodelovanja:

- občasna srečanja na katerih zunanja in notranja revizija razpravljata o skupnih zadevah,
- obojestranski dostop do revizijskih programov in delovnega gradiva,
- zamenjavo revizijskih poročil in pisem poslovodstvu,
- splošno razumevanje revizijskih tehnik, metod in terminologij.

Za izboljšanje revizijske učinkovitosti in poslovanja podjetja obstajata dve osnovni poti sodelovanja z notranjim revizorjem (Suhadolnik, 1993, str.56):

- uporaba dela notranjega revizorja, na podlagi katerega lahko spremenimo vrste in obseg našega dela pri vrednotenju notranjih kontrol in preizkušanju podatkov;
- delo notranjega revizorja na posameznih delih revizijskega delovanja, neposredno pod našim vodstvom.

Obe poti sodelovanja se v praksi medsebojno prepletata. Cilj zunanjega revizorja pa je maksimizacija sodelovanja z notranjim revizorjem, da bi zagotovili čim boljše storitev stranki.

Primarni interes zunanje revizije je dajanje neodvisnih mnenj na finančna poročila naročnika revizije, ki slonijo na postopkih in knjiženjih, kar pa je področje revidiranja notranje revizije. Torej se tu pojavlja sekundarni skupni interes v primernosti sistema notranjih kontrol podjetja, na podlagi katerega lahko uspešno sodelujeta.

Primarni interes notranje revizije je pomoč poslovodstvu pri izpolnjevanju njegovih dolžnosti, s tem da kontrolirajo in ocenjujejo sisteme notranjih kontrol. Hkrati pomaga podjetju pri učinkovitejši rabi sredstev.

Drugi sekundarni skupni interesi so splošna blaginja podjetja ter pomoč zunanje revizije notranji v vseh pogledih.

Uspešno sodelovanje med zunanjim in notranjim revizorjem je odvisen tudi od njunega medsebojnega odnosa. Ta bi moral biti zdrav in prijateljski, ne pa temeljiti na ponosu, zavisti, sebičnosti in podobnem, kar slabo vpliva na primeren odnos in s tem na sodelovanje med obema skupinama revizorjev.

6.3 OBLIKE SODELOVANJA ZUNANJE IN NOTRANJE REVIZIJE

Različni avtorji navajajo več oblik sodelovanja notranjih in zunanjih revizorjev (Brink, Witt, 1982, str. 787). Med najpomembnejše sodijo naslednje oblike:

- izmenjava revizijske dokumentacije,
- neposredna izmenjava informacij,
- uporaba skupne metodike,
- skupno delo,
- sodelovanje pri vzgoji oziroma izobraževanju osebja,
- skupna skrb za uresničitev revizijskih ugotovitev,
- skupno načrtovanje,
- skupni revizijski zapiski,
- razdelitev revizijskega dela,
- skupno poročanje osebam pri višjih organizacijskih nivojih,
- vrednotenje revizijskega dela z nasprotne strani.

Naj poudarim, da do sodelovanja med notranjimi in zunanji revizorji pri le pod pogojem, da zunanji revizor oceni delo notranjega revizorja kot ustrezno in dovolj strokovno za njegovo vključitev med svoje delovno gradivo. Če zunanji revizor oceni, da se ne more nasloniti na delo notranjega revizorja zaradi katerega koli razloga (npr. ne dovolj velika objektivnost, ne dovolj strokoven kader,...), mora delo notranjega revizorja izključiti iz svojega delovnega gradiva in prekiniti sodelovanje z njim.

Izmenjava revizijske dokumentacije

To je najpomembnejši del sodelovanja med notranjimi in zunanji revizorji. Nanaša se na izmenjavo delovnega gradiva in poročil. Notranji revizor posreduje svoje delovno gradivo zunanjemu revizorju, ki ga temeljito prouči in se na podlagi svojih ugotovitev odloči v kakšni meri se bo naslonil nanj pri svojem delu. Posredovanje delovnega gradiva zunanjega revizorja notranjemu revizorju je v praksi bolj redko. Vzrok za to lahko vidimo v ogroženi neodvisnosti in odgovornosti zunanjega revizorja, še posebej, če gre za zaupne podatke (Suhadolnik, 1998, str. 88). V primeru poročil notranji revizor posreduje zunanjemu revizorju svoja poročila, z izjemo zaupnih poročil oz. poročil, ki ne zadevajo zunanjega revidiranja.

Neposredna izmenjava informacij

Neposredna izmenjava informacij se kot oblika sodelovanja med notranjim in zunanji revizorjem uporablja v določenih primerih, ko ni potrebno posebno preverjanje informacij pred njihovo predstavitvijo (Suhadolnik, 1998, str. 88). K zunanji revizorjem se prenašajo le tiste informacije, ki jih utegnejo zanimati in vplivati na računovodske izkaze podjetja. Takšno sodelovanje ima pogosto obliko rednih srečanj (Nemec, 1998, str. 41). Priporočljivo je dnevno izmenjevanje informacij, za kar ni potrebno velikega napora. V primeru večjega napora za pridobitev želenih informacij, pa je potrebno upoštevati tudi stroškovni vidik oziroma načelo stroškov in koristi (Suhadolnik, 1998, str. 88). Tok informacij gre od notranjega k zunanji revizorju, lahko pa je tok tudi obraten, če zunanji revizor dobi posebne informacije od posloводства.

Uporaba skupne metodike

Če notranji revizorji opravljajo revizijo neposredno za potrebe zunanjih revizorjev, se obe strani dogovorita o uporabi skupne metodike. To zunanjim revizorjem znatno olajšuje postopek uporabe dela notranjega revizorja. Skupna metodika pa lahko ovira delo notranjih revizorjev, saj so njihovi cilji zastavljeni precej širše kot cilji zunanjih revizorjev. Zato notranji revizorji za področja, ki jih zunanja revizija ne pokriva, oblikujejo svojo lastno metodiko.

Skupno delo

Včasih so notranji revizorji delali skupaj z zunanjimi in pod njihovim nadzorom. Danes je bolj pogosta oblika sodelovanje med njimi. Zunanji revizorji se zgolj posvetujejo z notranjimi in jih ne nadzirajo. Skupno delo pa mora biti skrbno vodeno, kajti notranji revizorji pogosto delajo na nižjih položajih, kot jih imajo v notranjerevizijski službi. Problem se lahko reši, če dobi notranji revizor vlogo svetovalca, oziroma, če se v skupno delo vključijo najboljši revizorji, ne glede na to ali so notranji ali zunanji in ne glede na to, kdo je udeležen pri izdelavi delovnega gradiva.

Sodelovanje pri vzgoji oziroma izobraževanju osebja

Izobraževanju zunanjih in notranjih revizorjev so skupna nekatera področja. Zato tako zunanje kot notranje revidiranje lahko drugi strani nudi določena znanja. Ker obstaja obojestranska korist, se pomoči pri sodelovanju (npr. medsebojno dogovarjanje) praviloma ne zaračunava, zaračunava pa se izobraževanje notranjih revizorjev na podlagi pogodb podjetja in revizijske družbe. Tako revizijske družbe prirejajo razne seminarje za revizorje, ki se jih udeležujejo tudi notranji revizorji. V prejšnjih letih je bila praksa, da so zunanjerevizijske družbe pripravljale posebna izobraževanja za potrebe notranjih revizorjev, kar jim je predstavljal dodaten prihodek. Tu ne gre za pomoč pri vzgoji osebja, ampak za posebno nalogo zunanjega revidiranja, ki se posebej zaračunava (Suhadolnik, 1998, str. 90).

Skupna skrb za uresničitev revizijskih ugotovitev

Tako notranji kot zunanji revizorji ugotavljajo pomanjkljivosti v delovanju notranjih kontrol in v posameznih poslovnih funkcijah v podjetju. Svoje

ugotovitve prenašajo na ustrezne ravni odločanja in spremljajo izvajanje ukrepov za njihovo odpravo. Cilj notranjega in zunanjega revidiranja je tudi, da se njihove ugotovitve in priporočila čimprej realizirajo, s čimer lahko dosežeta želeno stopnjo učinkovitosti svojega dela.

Skupno načrtovanje

Usklajeno in uspešno delo zahteva skrbno načrtovanje sodelovanja notranjih in zunanjih revizorjev. To navadno dobro deluje v večjih podjetjih. Zunanji in notranji revizorji se dogovorijo o področjih sodelovanja za več let vnaprej in temu primerno vključijo financiranje za naslednja leta. Tako je notranjerevizijska služba že vnaprej seznanjena, katerega dela se bodo poslužili zunanji revizorji, zato lahko to področje pripravi, da bo čimbolj uporabno zunanjim revizorjem. Le-ti pa vedo katerega dela notranjih revizorjev se bodo lahko poslužili in to upoštevajo pri izdelavi svojih načrtov. Skupno načrtovanje se dopolnjuje vsako leto.

Skupni revizijski zapiski

V primeru, da je delo notranjih revizorjev tako kvalitetno, lahko postane glavno delovno gradivo obeh revizijskih skupin. Zunanji revizorji imajo nekaj dodatnega gradiva, ki pa se predvsem nanaša na oceno delovnega gradiva notranjega revizorja ter teste dela notranjega revizorja. Pri takem načinu dela se cena storitev zunanjega revizorja znatno zniža.

Razdelitev revizijskega dela

Razdelitev revizijskega dela med notranjim in zunanjim revizorjem predpostavlja dobro skupno načrtovanje. Pri tem je treba zagotoviti samostojnost pri njihovem delu. Izvedena pa mora biti tako, da najbolj ustreza sposobnostim posameznih revizijskih strani. Vsaki revizijski strani se dodeli primarno revizijsko odgovornost za posamezno enoto, sektor ali proizvodno področje. Nato skupina z večjo odgovornostjo natančneje načrtuje revizijsko delo s svojim osebjem in pod svojim vodstvom. Vmes si revizijski skupini izmenjujeta gradivo, poročila, ugotovitve in priporočila.

Skupno poročanje osebam višjim organizacijskim ravnam

Skupno poročanje tako notranjih kot zunanjih revizorjev višjim ravnam odločanja ima lahko obliko posameznih poročil ali obliko skupnega

poročila. Tako obe vrsti revizorjev izmenjujeta izkušnje z vodilnim osebjem. Cilji skupnega poročila so maksimirati pokritje organizacije z revidiranjem in minimizirati podvajanje revizijskega dela, seznaniti poslovodstvo s pomembnostjo notranjega in zunanjega revidiranja ter pojasniti razlike med njima ter predlagati izboljšanje sodelovanja med notranjim in zunanjim revidiranjem (Federation des Experts Comptables Europees, 1994, str. 58-62). V skupnem revizijskem poročilu so predstavljeni naslednji sklopi (Suhadolnik, 1998, str. 92):

- odgovornost zunanjega in notranjega revidiranja,
- odvisnost zunanjega in notranjega revidiranja,
- obseg revizijskega dela,
- revizijsko načrtovanje,
- dostop do revizijske dokumentacije,
- skupno delo,
- poročanje,
- prevara in podkupovanje.

Vrednotenje revizijskega dela z nasprotne strani

Ta oblika sodelovanja med obema revizijskima skupinama sloni na podobnih strokovnih osnovah in na tem, da obe skupini vidita pri svojem delu delo nasprotne skupine. Tu gre za pozitiven vpliv vrednotenja dela notranjih revizorjev s strani zunanjih revizorjev, katerega posledica je boljši organizacijski status funkcije notranjega revidiranja v podjetju. Notranji revizorji naj bi sami spodbujali zunanje revizorje k ocenitvi njihovega dela. Prav tako pa notranji revizorji ocenjujejo delo zunanjih revizorjev, kar se odraža v izboljšanju dela zunanjih revizorjev. Odpori zunanjih revizorjev so lahko precejšnji, čeprav je taka kontrola večkrat dokaj učinkovita.

Sodelovanje notranje in zunanje revizije je mogoče nazorno videti v tabeli 3, ki prikazuje organizacijsko shemo dejanskih oblik sodelovanja notranjih in zunanjih revizorjev. Iz nje je mogoče razbrati potek sodelovanja notranjih in zunanjih revizorjev.

Tabela 3: Organizacijska shema uporabljenih oblik sodelovanja notranjih in zunanjih revizorjev

Vrsta sodelovanja	
1.	NR (notranja revizija) pošlje ZR (zunanji reviziji) svoje načrte dela za naslednja obdobja.
2.	ZR pošlje NR svoje načrte dela za naslednja obdobja.
3.	NR in ZR razvijata skupne načrte dela.
4.	NR pošlje ZR svoje poročilo.
5.	ZR pošlje NR svoje poročilo.
6.	Delovno gradivo NR služi potrebam ZR.
7.	Delovno gradivo ZR služi potrebam NR.
8.	Osebe NR dela pod vodstvom ZR.
9.	Osebe ZR dela pod vodstvom NR.
10.	NR in ZR sodelujeta pri posebnih nalogah.
11.	NR odgovarja za posamezne dele revizijskega dela.
12.	NR sodeluje pri pripravi sestankov in programov ZR.
13.	ZR sodeluje pri pripravi sestankov in programov NR.
14.	NR in ZR pripravljata skupne sestanke in programe.
15.	NR uporablja iste revizijske postopke kot ZR.
16.	NR pripravlja delovno gradivo za potrebe ZR.
17.	NR posreduje ZR na njeno željo posebne informacije o podjetju.
18.	ZR se poslužuje analiz NR.
19.	NR sledi priporočilom ZR.
20.	ZR sledi priporočilom NR.
21.	NR ocenjuje delo ZR.
22.	ZR ocenjuje delo NR.
23.	ZR zagotavlja NR redna posvetovanja o pomembnih zadevah.
24.	NR in ZR skupaj nastopata pred uslužbenci podjetja.
25.	NR in ZR skupaj nastopata pred nadzornim svetom.

Vir: Brink, Witt, 1982, str. 794 – 795.

7 SKLEP

V predstavljenem diplomskem delu sem predstavila možnosti sodelovanja zunanjih in notranjih revizorjev. Moj namen je bil bralca prisiliti k razmišljanju, kako potrebna je dobra notranja revizija za podjetje v

dolgoročnem smislu. Namreč samo delo dobre notranje revizije je lahko predmet sodelovanja med zunanjimi in notranjimi revizorji. K uspešnemu sodelovanju pripomore seveda tudi dober medsebojni odnos, ki ga gojita zunanji in notranji revizor čez celo leto.

Podjetja se zavedajo, da morajo v sedanjem času čimbolj zniževati stroške. Pojav napak, prevar in zlorab seveda te stroške povišuje. Zato je za podjetje skoraj nujno, da za svoje aktivnosti priskrbi dobre notranje kontrole. Notranja revizija pa te notranje kontrole redno nadzira. S tem olajšajo delo zunanjim revizorjem, ki jim je primarna naloga preveritev notranjih kontrol. Zunanji revizorji ocenijo oziroma ovrednotijo funkcijo notranje revizije in notranjerevizijsko delo samo in se, če je za njih uporabno, naslonijo nanj. S tem si prihranijo precej časa in zamudnega dela, naročniku revizije pa precej stroškov, saj je cena zunanje revizije, ki temelji na sodelovanju z notranjim revizorjem, precej nižja kot bi bila v primeru nesodelovanja.

V tujini sodelovanje med zunanjimi in notranjimi revizorji spodbujajo revizijski odbori, ki so posebni organi nadzornega sveta podjetja. Pri nas so revizijski odbori še v povojih, saj je tudi notranja revizija slabo razvita. Leta 1997 so na 29. simpoziju o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih finančah priporočili uvedbo revizijskih odborov v velikih podjetjih. Od takrat se je pri nas, na žalost, le malo premaknilo, saj nimamo dovolj strokovnjakov za to področje.

Slovenija se vse bolj vključuje v mednarodne gospodarske tokove. Naša podjetja zaradi nezaupanja v računovodske izkaze in premoženjska stanja težko pridejo do sredstev tujih investitorjev. Da bi povečali verodostojnost v svoje izkaze, podjetja ustanavljajo notranjerevizijsko službo (tudi tam, kjer zakonsko ni obvezna). S tem se učinkovitost podjetja poveča, sistem pa sam preprečuje nastanek pojavov, ki so za podjetje škodljivi.

To vse privede le do enega sklepa. Nuja po razvoju notranje in zunanje revizije je vedno večja in čim hitrejši bo razvoj teh dveh dejavnosti pri nas, več bodo naša podjetja s tem pridobila.

8 LITERATURA

1. Arens A. Alvin, Loebbecke James K.: Auditing – An Integrating Approach. 6. izdaja. New Jersey: Prentice-Hall International, Inc., 1994.
2. Arnuš Martina: Računovodske informacije za nadzorni svet. Diplomski naloga Poslovne šole. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 27 str.
3. Brink Victor, Witt Herbert: Modern Internal Auditing, Apraising Operations and Controls. Fourth Edition. USA: A Roland Press Publication, 1982. 882 str.
4. Chambers Andrew D., Selim Georges M., Vinten Gerald: Internal Auditing. London: Pitman Publishing, 1993. 539 str.
5. Duhovnik Meta: Revizijski odbor in njegova vloga v podjetju. Revizor. Ljubljana, 1997, 12, str. 9-33.
6. Federation des Experts Comptables Europeens: The Duties and Responsibilities of Internal Audit. Cipa: The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, 1994. 66 str.
7. Glaser Kenneth: Auditing. Second edition. Oxford: Clays Ltd, St Ives plc, 1993. 450 str.
8. Guy Dan M., Alderman C. Wayne, Winters Alan J.: Auditing. Third edition. USA: The Dryden Press, Harcourt Brace Jovanovich College Publishers, 1993. 1003 str.
9. Hermanson Roger H., Strawser Jerry R., Strawser Robert H.: Auditing Theory and Practise. Six Edition. Boston: R.R. Donnelly&Sons Company, 1993. 907 str.
10. Jamnik Silva: Posebnosti revidiranja v javnih zavodih. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 115 str.
11. Kavčič Slavka: Računovodske informacije za nadzorni svet. Slovenska ekonomska revija, Ljubljana, 1996, 3, str. 203-218.
12. Kavčič Slavka: Pomen revizije za odličnost delovanja organizacij. 12. forum odličnosti in mojstrstva Otočec 2000. Otočec: Zveza ekonomistov Slovenije, Ministrstvo za znanost in tehnologijo in Gospodarska zbornica Slovenije, 2000. 148 str.
13. Kodeks etike notranjih revizorjev in standardi notranjega revidiranja. Revizor. Ljubljana, 1992, 3, str. 42-58.
14. Koletnik Franc: Notranje kontroliranje in revidiranje poslovanja podjetij. Revizor. Ljubljana, 1991, 2, str. 28-52.

15. Krstov Ljupčo: Revidiranje delujočega računalniško podprtega informacijskega sistema. Revizor, Ljubljana, 1992, 4, str. 5-24.
16. Kuralt Dejan: Vloga revizijskih odborov pri notranji in zunanji reviziji. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1997. 56 str.
17. Logar Romana: Kako zagotoviti uspešno delovanje nadzornih svetov gospodarskih družb. Slovenska ekonomska revija, Ljubljana, 1995, 1-2, str. 48-59.
18. Milovanovič Vesna: Mesto in vloga notranje revizije in zunanje revizije v računovodskem nadzoru. Diplomsko naloga Visoke poslovne šole. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1997. 24 str.
19. Nemeč Anica: Sodelovanje notranjih in zunanjih revizorjev. Revizor. Ljubljana, 1998, 2, str. 35-49.
20. O'Reilly Vincent M. et al.: Montgomery's Auditing. Eleventh edition. USA: John Wiley & Sons, Inc., 1990. 1150 str.
21. Potočnik Rudolf: Notranja revizija: zagotavljanje prihodnosti podjetja, nadzor, revizija (notranja in zunanja) in controlling. Revizor. Ljubljana, 1992, 4, str. 41-44.
22. Spremič Ivo: Notranja revizija. Revizor. Ljubljana, 1997, 2, str. 7-22.
23. Suhadolnik Valenka: Vloga in pomen notranjega revidiranja v podjetju. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 102 str.
24. Suhadolnik Valenka: Uporaba storitev notranjega revizorja. Specialistično delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1993. 82 str.
25. Šuštar Katarina: Notranje revidiranje v bankah. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1994. 60 str.
26. Taylor Donald H., Glezen G. William: Revidiranje – Zasnove in postopki. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
27. Turk Ivan et al.: Notranje revidiranje poslovanja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994. 282 str.
28. Ugotovitve in priporočila 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Revija za računovodstvo in finance Iks, Ljubljana, 1997, 7, str. 82-96.

9 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. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998.
4. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/93, 29/94, 82/94, 20/98, 84/98, 6/99, 59/01).
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).