

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO
ZNANJA, KI JIH POTREBUJE NOTRANJI REVIZOR

Ljubljana, avgust 2008

KATARINA PERNUŠ

IZJAVA

Študent/ka _____ izjavljam, da sem avtor/ica tega diplomskega dela, ki sem ga napisal/a pod mentorstvom _____, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 POJEM NOTRANJA REVIZIJA IN NOTRANJI REVIZOR	2
1.1 POJEM NOTRANJA REVIZIJA	2
1.2 POJEM NOTRANJI REVIZOR.....	3
2 RAZVOJ NOTRANJEGA REVIDIRANJA.....	6
3 ZNANJA, KI JIH POTREBUJE NOTRANJI REVIZOR ZA OPRAVLJANJE SVOJEGA DELA	8
3.1 NALOGE NOTRANJEGA REVIZORJA.....	8
3.2 STROKOVNA USPOSOBLJENOST.....	9
3.3 POZNAVANJE PRAVIL STROKE	10
3.4 OBVLADOVANJE RAZLIČNIH STOPENJ NOTRANJE REVIZIJE.....	12
3.4.1 Načrtovanje notranje revizije	12
3.4.2 Razvijanje programa notranje revizije – znanje projektnega vodenja.....	14
3.4.3 Zbiranje informacij in dopolnjevanje dokazov	16
3.4.3.1 Vrste in viri revizijskih informacij.....	16
3.4.3.2 Organizacija zapiskov: delovni zapiski oz. revizijska mapa.....	17
3.4.4 Priprava in predstavitev poročila	18
3.4.5 Nadziranje revizijskega pregleda.....	22
3.5 POZNAVANJE INFORMACIJSKE TEHNOLOGIJE.....	23
3.6 POZNAVANJE ORODIJ, TEHNIK IN POSTOPKOV	24
3.6.1 Kvantitativne tehnike	25
3.6.2 Kvalitativne tehnike	26
3.7 OSEBNOSTNE LASTNOSTI	29
4 ANKETA	34
4.1 PREDSTAVITEV ANKETE	34
4.2 REZULTATI ANKETE	35
SKLEP.....	39
LITERATURA IN VIRI	41
PRILOGE	

UVOD

Revizija je v današnjem tržnem gospodarstvu nepogrešljiva sestavina poslovanja. Lastniki in vodstva podjetij si prizadevajo za čim boljši notranji kontrolni sistem, ki omogoča kakovostno poslovanje ter ga nadzirajo tako notranje kot tudi zunanje revizije.

Nenehno večanje števila poslovnih dogodkov, stanj in razvejenosti organizacije, vključevanje v ekonomijo svetovnih razsežnosti, uvajanje novih tehnologij in postopkov, raznolikost proizvodov in storitev ter težave pri nadaljnjem širjenju poslovanja onemogočajo poslovodstvu, da bi lahko samo nadziralo pravno in ekonomsko ustrezno uresničevanje vseh zapletenih in obsežnih poslovnih dogodkov, stanj in izidov v organizaciji. V takšnih primerih je potreba po notranjem revizorju, ki omogoča podporo in pomoč pri samem poslovanju, neizogibna. Uvedbo oddelka za notranjo revizijo poleg že omenjenih dejavnikov dodatno pogojujejo še zahteve regulatorjev in lastnikov, saj lahko le na takšen način dobijo informacije o tem, kako gospodarno, učinkovito in uspešno je podjetje porabilo sredstva ter kontrolo poslovanja v skladu z veljavnimi predpisi ter resničnost in poštenost finančnih poročil. Notranji revizor predstavlja pomoč poslovodstvu, saj ga oskrbuje z ocenitvami, priporočili, nasveti in informacijami o dejavnostih, ki jih pregleduje. Poslovodstvo se namreč ne more neposredno in sproti seznanjati s postopki in uspešnostjo delovanja ustroja notranjih kontrol ter z uspešnostjo pri doseganju ciljev in delovanju v skladu s sprejetimi smernicami. Pri teh nalogah in odgovornostih mu zato pomaga notranji revizor.

Notranji revizor prinaša v organizacijo različne veščine. Glede na diverzifikacijo poslovnega okolja se tudi znanje notranjih revizorjev vse bolj specializira. Pojavljajo se novi profili in nove specializacije. Preizkušeni notranji revizorji poslovodstvu ne predstavljajo le tisto orožje, ki jim pomaga zagotavljati učinkovito izvajanje postopkov in usmeritev ter vzdrževati tveganj na sprejemljivem obsegu, ampak se tudi aktivno vključujejo v nadziranje upravljalnih procesov. Njihova naloga svetovanja poslovodstvu, usposabljanja zaposlenih in poročanja revizijskemu odboru se zaradi tega neprestano širi in spreminja (Vloga notranjega revidiranja, 2008).

Revizijo lahko opravlja le tisti, ki razpolaga s primernim obsegom teoretičnega in praktičnega znanja, saj je sama revizija kot oblika nadzorne dejavnosti, strokovno najzahtevnejša. Revizija se tako ukvarja s presojanjem zanesljivosti vhodnih podatkov, njihovega preoblikovanja in informacij za potrebe poslovnega odločanja. Notranji revizor mora biti strokovno usposobljen, obvladati mora različne veščine, orodja ter tehnike notranjega revidiranja. Za uspešno in učinkovito delo mora imeti tudi ustrezne osebnostne lastnosti ter ne nazadnje upoštevati kodeks poklicne etike ter zakonodajo.

Cilj diplomskega dela je predstaviti obsežnost in raznolikost znanj, ki jih potrebuje notranji revizor. Namen diplomskega dela je spoznati, kakšne lastnosti ter veščine mora imeti oseba,

ki želi biti notranji revizor. Predstavljena so le pomembnejša področja, ki so nujno potrebna za nemoteno opravljanje poklica notranjega revizorja.

Naj povzamem nekatera področja, ki jih bom v diplomskem delu predstavila: notranji revizor mora imeti znanje s področja zakonodaje, poklicne etike, revizijske teorije, metodologije dela ter biti sposoben vsa znanja uporabiti ter predstaviti svoja dognanja naročniku revizije, k čemer pripomorejo tudi ustrezne osebnostne lastnosti.

Delo je razdeljeno na štiri poglavja. V prvem predstavljam pojem notranje revizije in notranjega revizorja. V drugem zasledimo predstavitev razvoja poklica notranjega revizorja. Znanja, ki jih mora osvojiti uspešen notranji revizor, pa predstavljam v tretjem poglavju. V zadnjem sledi še povzetek analize rezultatov ankete, posredovane notranjim revizorjem o dejavnikih razvoja, nalogah, znanju ter osebnostnih lastnosti, ki so jih zaznali v preteklih letih, ter projekcija nadaljnjega razvoja.

1 POJEM NOTRANJA REVIZIJA IN NOTRANJI REVIZOR

1.1 POJEM NOTRANJA REVIZIJA

Notranje revidiranje pomeni neodvisno ocenjevalsko funkcijo znotraj organizacije, ki preučuje in vrednoti njene dejavnosti. Namen notranje revizije je tako pomagati članom organizacije, da uspešno opravljajo svoje naloge. Je oblika posrednega nadzora, ki ugotavlja in vrednoti primernost in uspešnost vseh kontrol, njeni izsledki pa so namenjeni predvsem poslovodstvu. Temeljni namen notranjerevizijske službe je strokovno presojanje ukrepov za varovanje sredstev ter za dobro gospodarjenje s sredstvi in poslovnim izidom, odkrivanje nesmotnosti in nepravilnosti pri poslovanju, ki se kažejo pri sredstvih in poslovnem izidu, ter oblikovanje predlogov za njihovo odstranjevanje.

Po zakonski definiciji notranja revizija izvaja stalen in celovit nadzor nad poslovanjem, z namenom preverjanja, ali podjetje (Komar Jadek, 2001, str. 5):

- a) opravlja posle pravilno in v skladu z zakonom ter na njegovi podlagi izdelanimi predpisi in
- b) vodi poslovne knjige, sestavlja knjigovodske listine, vrednoti knjigovodske postavke in sestavlja računovodska in druga poročila.

Že leta 1999 je bilo na evropski konferenci notranjih revizorjev predstavljeno novo pojmovanje notranjega revidiranja. Po tedanji opredelitvi, ki jo je sprejel ameriški Inštitut notranjih revizorjev (The Institute of Internal Auditors-IIA) junija, je notranje revidiranje opredeljeno kot svetovalna dejavnost, ki daje neodvisna in objektivna zagotovila, njen

osnovni namen pa je prispevati k dodani vrednosti organizacije z izboljšanjem njenih dejavnosti. Definicija ni izražala le sprememb, ki so se v poklicu notranjega revizorja že takrat pojavile, ampak je vodila k večji in vplivnejši vlogi notranjih revizorjev dandanes (Primožič, 2001, str. 6).

Temeljne zahteve in značilnosti vseh revizijskih dejavnosti, ki jih je že leta 1999 oblikovala sekcija za revizijo so naslednje (Mavretič, 2006, str. 5):

- revizor predstavlja in ščiti javni interes,
- revizor mora imeti aktivno vlogo pri soustvarjanju optimalnih pogojev gospodarjenja v svojem družbenem okolju kot tudi v mednarodnih povezavah,
- pri svojem delu mora spoštovati etične in strokovne standarde,
- neodvisnost in nepristranskost revizorja morata biti opredeljeni v zakonu kot tudi v pravilih revizijske stroke,
- organiziranost revizijske stroke mora biti takšna, da zagotavlja izvajanje nepristranskega nadzora nad delovanjem revizorjev in revizijskih družb.

V Sloveniji se je poklic revizorja uveljavil s sprejetjem zakona o revidiranju, sprejetjem temeljnih revizijskih načel in kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev ter ustanovitvijo Slovenskega inštituta za revizijo.

1.2 POJEM NOTRANJI REVIZOR

Obvladovanje poslovnega sistema je temeljni problem vsakega podjetja, saj v te sisteme ni možno vgraditi samodelujočih ter avtomatiziranih kontrolnih sistemov. Zato so potrebni ljudje, usposobljeni za usmerjanje in uravnavanje takšnih sistemov: notranji revizorji. Poslovodstvo bi moralo v notranjih revizorjih videti stalnega partnerja, brez katerega ne more uresničevati svojih strateških nalog v podjetju. Le tako lahko govorimo o odličnosti proizvodov oziroma storitev in o odličnosti podjetja, ki se zrcali v odličnosti posameznih procesov znotraj podjetja (Notranji revizor – svetovalec poslovodstva v 21. stoletju, 2002).

Notranji revizor v podjetju ponavadi opravlja tako revizijo računovodskih izkazov kot tudi revizijo poslovanja in revizijo skladnosti s predpisi. Pomen in število notranjih revizorjev se v zadnjem času v svetu močno povečujeta predvsem zaradi sprememb v poslovanju podjetij, ki postaja vse obsežnejše in vse bolj zapleteno zaradi vedno večjega števila poslovnih dogodkov, uvajanja novih tehnologij in postopkov, raznolikosti proizvodov in storitev, vključevanja podjetij v mednarodne blagovne in finančne tokove ter s tem povezanega vedno večjega števila velikih mednarodnih podjetij pa tudi priporočil, naj vsaka delniška družba ustanovi oddelek notranje revizije (Hermanson, Strawser & Strawser, 1993, str. 862).

Najpomembnejše naloge notranjega revizorja so (Taylor & Glezen, 1996, str. 18):

- revidiranje računovodstva in računovodskih poročil,
- revidiranje notranjih kontrol,
- revidiranje poslovanja,
- revidiranje poslovnih funkcij,
- revidiranje organiziranosti,
- revidiranje posebnih nalog,
- revidiranje dosežkov,
- sodelovanje z zunanjim revizorjem,
- olajšanje dela nadzornemu svetu,
- svetovanje vodstvu,
- izboljšave pri poslovanju.

Notranji revizorji pri svojem delu opravljajo štiri vrste revidiranja (Spremič, 1997, str. 12-14):

- **revidiranje računovodskih izkazov** – s tem so povezani začetki razvoja notranje revizije, kjer je šlo v glavnem za revidiranje knjigovodstva. Kasnejši razvoj je bil usmerjen k računovodskim poročilom, predvsem k bilanci stanja in izkazu poslovnega izida. V naslednjem koraku se je notranje revidiranje računovodstva usmerilo še na področje načrtovanja, delno pa tudi na področje analiziranja in financiranja podjetja. Notranje revidiranje računovodstva je najpogosteje vključeno v reševanje operativnih problemov s področja računovodstva in financ. V svojih poročilih kaže ugotovljene pomanjkljivosti ter predlaga ukrepe in prizadevanja za njihovo odstranitev.
- **revidiranje poslovanja** – temeljni cilj revidiranja poslovanja je preizkusiti učinkovitost sprotnega poslovanja in organiziranosti podjetja, da bi bile ugotovljene in uresničene boljše rešitve. Revidiranje poslovanja se nanaša na vse poslovne ter tudi na informacijske funkcije v podjetju. Notranje revidiranje poslovanja najpogosteje opredeli probleme in v poročilu predstavi splošne sklepe.
- **revidiranje poslovođenja** – ta vrsta revidiranja je usmerjena predvsem k prihodnosti. Temeljna naloga je doseganje kar največje učinkovitosti delovanja podjetja. Revidiranje poslovođenja presoja področja verjetnosti uresničitve postavljenih ciljev, proces načrtovanja, predlagano organiziranost in primernost kontrolnih postopkov.
- **revidiranje skladnosti s predpisi** – tu gre za preverjanje, ali se pravilno upošteva zakone, podzakonske akte, različne druge zakonodajne uredbe ali notranje pravilnike.

Notranjerevizijske storitve dandanes vključujejo predvsem revidiranje poslovanja, revidiranje skladnosti s predpisi ter vse bolj tudi revidiranje poslovođenja. V manjši meri je prisotno tudi revidiranje računovodskih izkazov. Delo notranjih revizorjev je tako povezano z delovanjem računovodskega sistema, raziskovanjem računovodskih in drugih informacij za poslovođenje ter preiskovanjem gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti poslovanja podjetja.

Poznamo več vrst notranjih revizorjev, zato so tudi izobraževanja različna. Vendar pa v procesu izobraževanja notranjega revizorja ločimo dve stopnji.

Prva stopnja je pridobivanje naziva. Ministrstvo za finance je izdalo Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor (Ministrstvo za finance, 2007), kjer so določeni pogoji za pridobitev naziva *državni notranji revizor* oziroma *preizkušeni državni notranji revizor*.

Naziv državnega notranjega revizorja lahko pridobi kandidat, ki ima univerzitetno izobrazbo, ima najmanj tri leta delovnih izkušenj, od tega eno leto na področju revizije, računovodenja ali finančnega poslovanja ter je uspešno zaključil program izobraževanja za pridobitev naziva ali je zaključil izobraževanje na Slovenskem inštitutu za revizijo in pridobil naziv preizkušeni notranji revizor, revizor ali pooblaščen revizor. Za naziv preizkušeni notranji revizor je potrebno opraviti dodatni izpit iz zakonodaje na področju javnih financ, za naziva revizor ali pooblaščen revizor pa je potrebno opraviti dva dodatna izpita, in sicer poleg izpita iz zakonodaje na področju javnih financ tudi izpit iz notranjega revidiranja (uvod).

Naziv preizkušeni državni notranji revizor pa lahko pridobi kandidat, ki ima najmanj tri leta delovnih izkušenj na področju revizije po izpolnitvi pogojev za pridobitev naziva državni notranji revizor in je uspešno zaključil program izobraževanja za pridobitev naziva preizkušeni državni notranji revizor.

Na drugi stopnji govorimo o pridobivanju veljavnega dovoljenja. V zakonu o revidiranju (2008) je t.i. pooblaščen revizor zakoniti revizor, ki ima v skladu z omenjenim zakonom veljavno dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja.

Pogoji za izdajo dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja določeni osebi so naslednji:

- zaključen najmanj študijski program druge stopnje po zakonu, ki ureja visoko šolstvo oziroma ima najmanj tej stopnji enakovredno izobrazbo,
- najmanj petletne delovne izkušnje, od tega najmanj triletne delovne izkušnje pri opravljanju revidiranja v zadnjem šestletnem obdobju pred oddajo vloge za izdajo dovoljenja,
- opravljen preizkus strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, določenih s pravilnikom, ki ureja pridobitev potrdil o strokovnih znanjih za opravljanje nalog pooblaščenih revizorjev,
- da ji v preteklosti ni bilo odvzeto dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja,
- pravnomočna neobsojenost za kaznivo dejanje zoper premoženje oziroma gospodarstvo in kazen še ni bila izbrisana iz kazenske evidence,
- visoka raven aktivnega znanja slovenščine.

Za pridobitev dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja je torej osnovni pogoj pridobljena univerzitetna izobrazba ter ustrezne delovne izkušnje, ki so za pooblaščenega revizorja predpisane v obdobju petih let, od tega mora imeti najmanj triletno delovno izkušnje na področju revidiranja. Naslednji pogoj je opravljen preizkus strokovnih znanj za opravljanje nalog. Za pridobitev dovoljenja kandidati prav tako ne smejo biti pravnomočno obsojeni za kaznivo dejanje zoper premoženje oziroma gospodarstvo. Aktivno pa morajo obvladati tudi slovenski jezik. Zakon o revidiranju (2008) navaja, da dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja velja dve leti od izdaje. Veljavnost dovoljenja se nato na zahtevo imetnika podaljša, in sicer vsakič za dve leti, če opravi program dodatnega strokovnega izobraževanja po pravilniku. Če imetnik dovoljenja ne opravi programa dodatnega strokovnega izobraževanja oziroma ne vloži zahteve za podaljšanje dovoljenja, dovoljenje preneha veljati. Ob zahtevi za ponovno izdajo dovoljenja mora oseba izpolnjevati že zgoraj omenjene pogoje in imeti opravljen program dodatnega strokovnega izobraževanja.

Revizorji niso neposredno vključeni v poslovne procese in stanja, ki so predmet revidiranja. Po posebnem naročilu pridejo v podjetje in nepristransko presodijo resničnost in poštenost izkazanega ekonomskega položaja ali določenega stanja oziroma področja poslovanja. O tem podajo neodvisno strokovno mnenje. Največkrat presojujejo redna letna poročila, v katerih so predstavljeni premoženjski in finančni položaj ter poslovna in finančna uspešnost. To delo opravljajo po naročilu lastnikov, upnikov ali drugih udeležencev v poslovnem procesu, ki jim je dovoljen vpogled v položaj revidiranega podjetja (Koletnik, 2000, str. 134).

2 RAZVOJ NOTRANJEGA REVIDIRANJA

Pomen in vloga notranjega revizorja sta se od začetka razvoja do danes nenehno spreminjala in hkrati povečevala. Na samem začetku je bilo delo notranjega revizorja usmerjeno izključno k formalnemu in vsebinskemu preizkušanju smotrnosti, urejenosti in zanesljivosti računovodskih poročil, poslovodstvu pa so njegove ugotovitve služile le kot dopolnilo ugotovitev zunanjega revidiranja. Postopoma pa se je področje notranjega revidiranja začelo širiti na vse poslovne funkcije podjetja in tako danes notranji revizor preiskuje in presoja poslovanja podjetja v najširšem pomenu, preiskuje njegovo organiziranost, način sprejemanja poslovnih odločitev, način delovanja informacijske ureditve in podobno. Prisotnost in pomen notranjega revidiranja sta poznana že skoraj v vseh večjih podjetjih, bankah in zavarovalnicah. Gre torej za napredek notranjega revidiranja tako glede na obseg področij, ki jih pokriva, kot tudi glede na raven storitev na posameznih področjih in s tem vse bolj raznoliko in poglobljeno znanje (Primožič, 2001, str. 18).

V današnjem poslovnem okolju tako predstavljajo notranji revizorji v velikem delu ključ do poslovne uspešnosti. Njihovo delo se vključuje v pregledovanje procesov, delovanja in ciljev organizacije. Vsem organizacijskim nivojem vodenja strokovno svetujejo pri iskanju poti

neprestanih izboljšav. So raziskovalci, poročevalci in analitiki. Njihova naloga je raziskovanje, poročanje in izpraševanje. Njihovo delovanje predstavlja usmerjevanje bodočih aktivnosti, spreminjanje postopkov izvršenih aktivnosti ali pripravo novih aktivnosti, ki jih narekujejo spremenjene okoliščine (Vloga notranjega revidiranja, 2008).

Notranja revizija ima dolgo razvojno pot, saj sami začetki notranjega revidiranja segajo daleč v stari vek (Koletnik, 2007, str. 71). Zаметke notranjih kontrol in notranje revizije najdemo že pred našim štetjem na Kitajskem, v Babilonu, Egiptu in v antični Grčiji. V srednjem veku so vidne mnoge sledi o obstoju revizije, predvsem tiste, ki se nanašajo na državno zakladništvo Anglije in Škotske iz leta 1130. Iz 13. stoletja so tudi dokazila o revidiranju in o revizorjih v Italiji in Franciji.

Začetki sodobnega razumevanja notranje revizije so se pojavili ob koncu 19. stoletja, ko so v Združenih državah Amerike velika podjetja ustanovila svojo notranjo revizijo računovodstva. Šele velika gospodarska kriza od leta 1929 do 1933 je močneje vzpodbudila razvoj notranjega revidiranja, ko se je večina podjetij pri iskanju uspešnejšega načina poslovanja lotila preučevanja lastnega poslovanja. Številna podjetja so namreč propadla prav zaradi slabih informacij pri poslovnem odločanju in zaradi slabega vodenja. Izkazalo se je, da je notranja revizija resnično potrebna, hkrati pa se je notranje revidiranje od finančnega začelo preusmerjati k sodobnejšemu revidiranju poslovanja, katerega vsebina je presojanje celotnega poslovanja podjetja. Število notranjih revizorjev se je povečevalo, njihova poročila, ugotovitve in priporočila pa so pripomogla k boljšemu poslovanju in gospodarskemu razvoju podjetij. Tako je bil v ZDA leta 1941 ustanovljen tudi prvi inštitut za notranjo revizijo (The Institut of Internal Auditors), ki je spodbudil razvoj notranjega revidiranja tudi drugod po svetu ter hkrati predstavljal ogrodje za ustanovitev in razvoj podobnih institucij v drugih državah (Spremić, 1997, str. 8).

V Sloveniji je za razvoj notranjega revidiranja v prvi vrsti odgovoren Slovenski inštitut za revizijo; ta predstavlja poklicno organizacijo vseh strokovnjakov, ki delujejo na področju zunanje in notranje revizije. V začetku leta 1997 se je v okviru tega inštituta oblikovala posebna sekcija za notranjo revizijo. S tem je bila nekako vzpostavljena osnova za razvoj notranjega revidiranja pri nas, saj inštitut skrbi za strokovni razvoj notranjih revizorjev in zagotavlja možnosti medsebojnega strokovnega povezovanja. Do leta 1998 je bila v veljavi praksa, da so se v notranjerevizijskih službah med drugim lahko zaposlovale osebe s pridobljenim nazivom zunanjega revizorja, od tega leta dalje pa Slovenski inštitut za revizijo organizira izobraževanje za pridobitev naziva preizkušeni notranji revizor, ki je v današnjih razmerah skoraj nujno potreben za opravljanje tega poklica (Primožič, 2001, str. 7).

3 ZNANJA, KI JIH POTREBUJE NOTRANJI REVIZOR ZA OPRAVLJANJE SVOJEGA DELA

3.1 NALOGE NOTRANJEGA REVIZORJA

Za boljšo predstavitev in razumevanje opisa znanj in veščin, ki jih potrebuje notranji revizor, v nadaljevanju na kratko predstavljam naloge, s katerimi se notranji revizor srečuje (Suhadolnik, 1998, str. 15):

1. ocenjevanje primernosti in učinkovitosti organizacijskih sestavov notranjih kontrol;
2. ugotavljanje skladnosti različnih organizacijskih sestavov notranjih kontrol v podjetju s sprejetimi usmeritvami posloводства oz. ciljem podjetja;
3. ugotavljanje skladnosti različnih organizacijskih sestavov notranjih kontrol v podjetju z zakoni in predpisi;
4. svetovanje na podlagi ocenitve primernosti in učinkovitosti organizacijskih sestavov notranjih kontrol, predlaganje njihove izboljšave in s tem svetovanje poslovodstvu, kako izboljšati posamezne organizacijske sestave in povečati njihovo učinkovitost;
5. pregledovanje načina varovanja sredstev in potrjevanje njihovega obstoja (tudi presojanje načina varovanja sredstev pred različnimi vrstami izgub: kraja, požar, nepravilna ali nezakonita dejanja in njihova odkrivanja);
6. ocenjevanje ekonomičnosti in učinkovitosti uporabe sredstev, s katerimi razpolagajo podjetja oziroma potrditev ustreznosti standardov poslovanja za doseg navedenih ciljev, pravilne uporabe standardov poslovanja, ugotovitev odstopanj od standardov poslovanja; pri izvajanju te funkcije bi notranji revizor moral odkriti:
 - neizkoriščene zmogljivosti,
 - neproduktivno delo,
 - postopke, ki niso cenovno upravičeni,
 - prezaposlenost ali prenizko zaposlenost;
7. analiziranje in obveščanje odgovornih za izvajanje popravljalnih postopkov in dejansko izvedbo postopkov, za katerih vzpostavitev je odgovorno poslovodstvo;
8. ugotavljanje zanesljivosti in integritete računovodskih ter operativnih informacij, ki jih uporabljajo za ugotavljanje, merjenje, razvrščanje in poročanje o takih informacijah; potrebno se je prepričati v njihovo zanesljivost, pravočasnost, celovitost, uporabnost in obstoj ustrezne kontrole nad bazo podatkov;

9. posebna poizvedovanja glede obnašanja posloводства na zahtevo nadzornega sveta ali ravnateljstva, s čimer notranji revizor poizveduje na zaupnem področju kot je odtujitev osnovnih sredstev in možna prevara ter ostala poizvedovanja;
10. opravljanje izvajalnih funkcij, kot na primer proučevanje določenih vidikov posameznih operacij, pri čemer mora notranji revizor paziti, da izvajalne naloge ne opravlja kot naloge notranjega revidiranja, v nasprotnem primeru se lahko močno poslabša njegova neodvisnost in s tem funkcija notranjega revidiranja v podjetju.

Od navodil posloводства oziroma naročnika notranje revizije je odvisno, katero nalogo bo opravljal oziroma kateri bo dal prednost. Na seznam nalog bi verjetno lahko dodali še kakšno oziroma lahko trdimo, da se bodo v prihodnosti sigurno pojavile nove in nove naloge.

3.2 STROKOVNA USPOSOBLJENOST

Revidirati sme le oseba, ki je ustrezno strokovno usposobljena in obvlada poklicne veščine, potrebne za revizorja. Strokovna usposobljenost v prvi vrsti pomeni razumevanje in obvladovanje revizijskih in računovodskih standardov ter tistih temeljnih znanj, ki se zahtevajo za opravljanje poklica pooblaščenega revizorja. Poklicne veščine, o katerih bo govora v naslednjih poglavjih, pa so revizorjeve sposobnosti uporabljanja teoretičnega znanja v konkretnih razmerah. To je predvsem znanje načrtovanja notranje revizije ter različne tehnike zbiranja in proučevanja informacij. Pridobiti jih je možno le z izkušnjami pri revidiranju (Temeljna revizijska načela, 1994).

Ločimo dve ravni strokovne usposobljenosti revizorja (Code of Ethics for Professional Accounts, 2001):

- pridobljena strokovna usposobljenost v rednem procesu izobraževanja,
- vzdrževanje strokovne usposobljenosti.

Sicer se opis ravni strokovne usposobljenosti nanaša na vse revizorje, tako notranje kot zunanje, ampak v nadaljevanju uporabljam opis za notranjega revizorja v skladu s tematiko diplomskega dela.

Notranji revizor se mora torej nenehno strokovno izpopolnjevati in delovati v skladu s predpisi ter računovodskimi načeli in standardi. Skrbeti mora za čim bolj kakovostne storitve, poklicne naloge pa mora opravljati strokovno neoporečno in po svojih najboljših močeh. Vzdrževati mora visoke standarde strokovne sposobnosti, morale in dostojanstva.

Posamezne revizijska podjetja, ki poleg notranjega revidiranja ponujajo tudi storitve zunanjega revidiranja, davčnega svetovanja itd., morajo za zagotovitev strokovnega opravljanja svojih storitev na področju zaposlovanja in strokovnega izpopolnjevanja ter napredovanja svojih zaposlenih uvesti ustrezne postopke. Članom morajo tako dodeljevati naloge, za katere so usposobljeni ter jim hkrati pomenijo izziv pri delu. Pomemben je tudi prenos znanja na ostale člane v revizijskem podjetju v obliki mentorstva, kjer izkušeni člani sami usposablajo svoje člane in jim tako omogočijo strokoven razvoj.

Zaradi vedno hitrejšega razvoja ter globalizacije gospodarstva je strokovna sposobnost revizorjev zelo pomembna. Njihovo znanje in razum sta glavno premoženje, ki prinaša ustrezno donosnost oziroma dodano vrednost revizijskemu podjetju. V prihodnosti bodo revizorji morali nenehno in načrtno dopolnjevati svoje znanje, ki zaradi novih tehnologij in postopkov hitro zastareva.

Med temeljne poklicne sposobnosti revizorja uvrščamo sposobnosti strateškega in kritičnega razmišljanja ter znanje na področju informacijske tehnologije. Revizor bo moral razvijati sposobnost obvladovanja problemov na inovativne načine, vse manj bo stereotipnega razmišljanja, saj bo delal v nepredvidljivih razmerah, prav tako bo moral samostojno obvladovati nove situacije.

Notranji revizor, ki bo visoko strokovno usposobljen, bo svoje delovne naloge opravil hitreje ob enaki kakovosti, na podlagi tega pa se bosta povečala prihodek in dodana vrednost. Na ta način bo pripomogel k rasti podjetja (Mavretič, 2006, str. 7).

Pri ocenjevanju strokovne usposobljenosti se preverjajo spretnosti in znanja revizorja na različnih področjih. Za vse revizorje, kot tudi notranjega, preizkus strokovnih znanj po Zakonu o revidiranju (2008) obsega najmanj preizkus s področij splošne računovodske teorije in načel, pravnih zahtev in standardov v zvezi s pripravo letnih in konsolidiranih računovodskih izkazov, slovenskih računovodskih standardov, mednarodnih računovodskih standardov, finančne analize, stroškovnega in poslovnega računovodstva, obvladovanja tveganja in notranjega kontroliranja, revidiranja, pravnih zahtev in strokovnih standardov v zvezi z obvezno revizijo in zakonitimi revizorji, mednarodnih revizijskih standardov, poklicne etike in neodvisnosti, prava družb in upravljanja podjetij, stečajnega prava in postopkov zaradi insolventnosti, davčnega prava, civilnega in gospodarskega prava, delovnega in socialnega prava, informacijske tehnologije in računalniških sistemov, poslovnih financ, matematike in ne nazadnje statistike.

3.3 POZNAVANJE PRAVIL STROKE

Pri svojem delu morajo notranji revizorji upoštevati naslednje dokumente:

- Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01),
- Statut Slovenskega inštituta za revizijo (Uradni list RS, št. 70/01; 31.08.2001),
- Kodeks notranjerevizijskih načel (sprejeto 21.10.2004),
- Kodeks poklicne etike notranjih revizorjev (sprejeto 21.10.2004),
- Mednarodni standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju (sprejeto 21.10.2004).

V Zakonu o revidiranju najdemo opredelitev notranjega revidiranja, kdo lahko opravlja notranjo revizijo, kakšne sestavine mora imeti revizijsko poročilo, potek revidiranja, pogoje revidiranja, organiziranost revizijskega podjetja itd.

Slovenski inštitut za revizijo s statutom ureja svojo organiziranost, svoje naloge, poslovanje, svoje organe in njihove pristojnosti, način odločanja, druga vprašanja, pomembna za opravljanje dejavnosti in poslovanje Inštituta, ter vrste in vsebino registrov, ki jih vodi.

»Notranjerevizijska načela (odslej načela) so izhodiščna pravila za delo notranjega revizorja, ki naj bo pravilno, odgovorno in učinkovito. Obravnavati jih je treba v povezavi s standardi notranjega revidiranja. Načela so notranjemu revizorju vodilo pri delovanju, tako da je glede na cilje in naloge, pristojnosti in odgovornosti, strokovno usposobljenost, organiziranost, izvajanje nalog in poročanje o izsledkih na zadovoljivi strokovni ravni. Omogočajo presojanje njegove strokovnosti in strokovne vestnosti ter nadziranje kakovosti njegovega delovanja. V pomoč so tudi pri poslovanju in drugih strokovnih dejavnostih v podjetjih in drugih organizacijah. Notranje revidiranje se izvaja v okoljih in organizacijah, ki se razlikujejo po namenu, obsegu in sestavi, zato zahteva nekatere organizacijske in druge posebnosti.« (Kodeks notranjerevizijskih načel, 2004, str. 1).

Kodeks poklicne etike notranjega revizorja (odslej kodeks), ki ga je sprejel svet Slovenskega inštituta za revizijo, je zapis pravil, po katerih se je notranji revizor dolžan ravnati pri opravljanju svojih nalog. Notranji revizor je dolžan dosegati visoke standarde strokovne sposobnosti, morale in dostojanstva, ki jih je razglasil Inštitut s kodeksom. Kot njegov član je dolžan dosledno izvajati njegove sklepe oziroma delovati v skladu z njegovimi smernicami. Nenehno spremljanje strokovnih dosežkov na notranjerevizijskem področju in drugih področjih, pomembnih za njegovo delovanje, ter strokovno izpopolnjevanje sta nalogi vsakega notranjega revizorja. Posebno pozornost je dolžan posvečati usposabljanju mlajših kolegov, torej tudi nanje prenašati pridobljena znanja. Sodelovanje med notranjimi revizorji temelji na prijateljstvu, odkritosti in izmenjavi izkušenj. Notranji revizor svojemu sodelavcu ne odreče pomoči v obliki nasveta ali mnenja. Ceni in spoštuje znanje, dostojanstvo in strokovnost vsakega sodelavca v notranjerevizijski dejavnosti ter v drugih dejavnostih. Od notranjega revizorja se pričakuje tako učinkovito opravljanje notranjerevizijskih nalog kakor tudi popolno spoštovanje načel osebne etike in poklicne etike, opredeljenih v kodeksu. Pri izpolnjevanju obveznosti in odgovornosti mora **biti strokoven, odgovoren, zaupanja vreden,**

neoporečen, nepristranski in prizadeven. Informacije je dolžan sporočiti *pošteno in odkrito* ter jih *popolnoma* razkriti. Kodeksi v splošnem ponujajo temeljne vzorce praktičnega ravnanja in spodbujajo k večjemu zanimanju za etična vprašanja. Posameznik na podlagi načel kodeksa oblikuje sebe, odnos do strokovnih kolegov in celotne družbe (Kavčič & Kelhar, 2004, str. 132).

Notranja revizija se izvaja v različnih pravnih in kulturnih okoljih ter v organizacijah, ki se razlikujejo po namenu, obsegu in ustroju; izvajajo jih ljudje v organizacijah ali zunaj njih. Medtem, ko lahko te razlike vplivajo na ravnanje pri notranjem revidiranju v vsakem okolju, je skladnost z mednarodnimi standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju bistvena za izpolnjevanje nalog notranjih revizorjev. Če zakoni ali drugi predpisi preprečujejo notranjim revizorjem, da bi delovali usklajeno s kakimi deli standardov, mora biti njihovo delovanje usklajeno z drugimi deli standardov, kar ustrezno razkrijejo. Standardi so sestavljeni iz standardov lastnosti, standardov dela in standardov izvedbe. Standardi lastnosti obravnavajo značilnosti organizacij in strank, ki se ukvarjajo z notranjerevizijskim delovanjem. Standardi dela opisujejo naravo notranjerevizijskega delovanja in dajejo kakovostna sodila, po katerih je mogoče presojati njegove storitve. Medtem ko se standardi lastnosti in standardi dela nanašajo na vse notranjerevizijske storitve na splošno, se standardi izvedbe uporabljajo pri posebnih vrstah poslov.

3.4 OBVLADOVANJE RAZLIČNIH STOPENJ NOTRANJE REVIZIJE

Da bi notranji revizor zagotovil večjo uspešnost revizijskih postopkov in jih tudi bolj uskladil s posli zaposlencev, je potreben premišljen način opravljanja notranjih revizij. Ker postaja poslovanje podjetja čedalje bolj zapleteno in obsežno, se tudi čedalje bolj krepi potreba po ustreznem načrtovanju revizijskih postopkov. Potek notranjih revizij je treba obravnavati v povezavi s celotnim načrtom podjetja. Podobno kot zunanja revizija tudi notranja poteka na nekaj stopnjah (Spremič, 1997, str. 18):

- načrtovanje notranje revizije,
- razvijanje programa notranje revizije,
- zbiranje informacij in dopolnjevanje dokazov,
- priprava in predstavitev dokazov,
- nadziranje revizijskega pregleda.

3.4.1 Načrtovanje notranje revizije

Notranji revizor mora najprej zbrati vse informacije, ki so potrebne za pripravo načrta poteka revizijskega pregleda. Osredotočiti se mora na pomembne zadeve, ki jih je treba vključiti v

revizijski pregled. Oceniti mora tudi čas za revizijo posameznih področij. Uspešnost raziskave temelji na dobri predpripravi. Notranji revizor mora imeti jasno predstavo o informacijah, ki jih potrebuje. Na teh informacijah bosta temeljila obseg in vsebina revizijskega poročila. Vse pridobljene informacije, izsledke in ostale rezultate raziskave si mora skrbno dokumentirati, za kar uporablja t.i. delovne zapiske. Namen načrtovanja je določiti prednostne naloge in opredeliti stroškovno najučinkovitejši način doseganja ciljev. Z načrtovanjem dobimo pomoč pri usmerjanju in nadziranju revizijskega dela. S tem je delo končano v skladu z vnaprej določenimi merili. Dobimo tudi zadostne dokaze, da podamo ustrezno revizijsko mnenje. Pri tem moramo predvideti dovolj časa in razpoložljivih virov za pregled kakovosti opravljenega dela na vseh stopnjah revizije, s čimer zagotovimo učinkovito obvladovanje kakovosti v reviziji (Načrtovanje in ocenjevanje tveganj – vidik vodje notranjerevizijske službe, 2006, str. 4).

Za ustrezno načrtovanje je pomembno, da notranji revizor pridobi osnovne informacije o ciljih in načrtih revidiranja. Ugotoviti mora usmeritve, načrte, postopke ter zakonske in druge predpise, ki lahko odločujoče vplivajo na delovanje. Informacije zajemajo tudi število in imena zaposlencev, opise delovnih mest ter podrobne podatke o preteklih spremembah v organiziranosti, večjih spremembah in načrtih, informacije o predračunih, poslovnih izidih in računovodskih podatkih o organizacijski enoti oziroma področju revidiranja. Notranji revizor mora pridobiti tudi morebitna delovna gradiva prejšnjih notranjih in zunanjih revizij, vso dokumentacijo o dopisovanju med posameznimi organizacijskimi enotami ter strokovno literaturo o obravnavani dejavnosti (Lesjak, 2002, str. 14).

Načrtovanje notranje revizije najpogosteje zajema načrt opravljanja dejavnosti in načrt potrebnih sredstev oz. financiranja. Načrt opravljanja dejavnosti se sestavlja za obdobje petih in enega leta. Letni načrt se sestavi za vsako področje notranjega revidiranja, pri čemer je potrebno za vsako področje posebej obdelati revizijsko strategijo, razpored opravil na vsakem področju dela in sestavo potrebnih stroškov. Načrt notranjega revidiranja se navadno dopolnjuje, kar je najpogosteje posledica spoznanja o možni pomembnosti novih dejavnosti, usmeritev in postopkov. Biti mora prožen, da ne omejuje notranjega revizorja pri strokovnem opravljanju njegovega dela (Tušek & Žager, 1999, str. 32-33).

Načrtovanje revizije notranji revizor razdeli na **strateško, taktično in operativno načrtovanje** (Vidovič, 1995, str. 64 –66).

Strateško načrtovanje obsega določitev ciljev revidiranja in postopke za doseg teh ciljev. Strateški načrt se lahko spreminja, zato je pomembno, da je prilagodljiv, kar pomeni, da časovnega intervala ne določamo (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003).

Taktično oziroma letno načrtovanje pokriva izbrano obdobje dela, ponavadi eno leto. Pri tej vrsti načrtovanja notranji revizor oceni bremena strateškega načrta ter jih poskuša čim bolj uskladiti s sredstvi in kadri, ki so mu na voljo. Zaradi tega je tudi pri taktičnem načrtovanju ključnega pomena prilagodljivost.

Operativno načrtovanje oziroma revizijski program – deli taktični načrt na več delov. Vodja notranjerevizijske službe bo pri odločanju, katere revizijske naloge vključiti v operativni načrt, upošteval: čas, lokacijo, koristnost posebnih strokovnjakov, posebne dogodke, sezonskost, primernost dela, dobljene informacije in javni interes. Strateški načrt in letni načrt, ki temelji na njem, morata ustrezati potrebam revidiranja.

Vodja notranjerevizijske službe mora zato zagotoviti, da se načrti uresničujejo. V ta namen nadzira izvajanje letnega načrta revizij. To nadziranje poteka mesečno z informacijami revizorjev ali informacijami, ki jih pridobi med nadzorovanjem poteka revizijske naloge. Revizorji vodji oddelka za notranjo revizijo sporočajo možne in dejanske težave ali tveganja, ki bi lahko ogrožala doseganje načrtovanih ciljev. Tveganja so lahko različna, na primer: neupoštevanje rokov in/ali proračuna, omejen dostop do revidiranja, nezmožnost opravljanja nalog, ki so opredeljene v revizijskem načrtu, nestrinjanje revidiranja z revizijskimi ugotovitvami in/ali priporočili (Priročnik notranjerevizijske službe, 2007, str. 10).

Poleg tega si mora notranji revizor pripraviti tudi finančni načrt. Le-ta mora vključevati vse postavke, med drugimi tudi plače notranjih revizorjev. Ti načrti se uporabljajo za odločitev o utemeljenosti izvedbe posameznega revizijskega pregleda. Notranji revizor naredi primerjavo stroškov revizije s pričakovanimi koristmi revizije, pri čemer uporabi metodo analize stroškov in koristi, ki jo na kratko omenjam v poglavju 6.5.

3.4.2 Razvijanje programa notranje revizije – znanje projektnega vodenja

S programom notranje revizije revizor podrobneje opredeli postopke, ki so potrebni za uresničitev načrta notranje revizije. Obsega cilje notranje revizije, podrobna navodila pomočnikom, ki sodelujejo pri opravljanju revizije, čas opravljanja revizije, nadzor nad delom pomočnikov, pregled listin pomočnikov in njihovih predlogov (Spremič, 1997, str. 18-19). Če na kratko povzamem, notranji revizor mora biti torej seznanjen s projektnim vodenjem, kar podrobneje opisujem v nadaljevanju.

Tako zunanje kot notranje revidiranje lahko opredelimo kot neke vrste projekt. Projekt, ki ima svojo vsebino in izvajalce. Zahteva svoj čas in svoje stroške. Potrebno ga je načrtovati in skrbeti za njegovo pravilno izvedbo. Vsakdo, ki je udeležen v projektu, mora natančno poznati svojo nalogo in tudi odgovornost v primeru neizpolnitve svojega dela naloge.

Koletnik (2007, str. 108) opredeli revidiranje kot projekt, razdeljen na štiri faze:

- pripravljalsko fazo,
- načrtovalno fazo,
- izvedbeno fazo in
- nadzorno fazo.

V **pripravljalni fazi** gre za opredelitev vsebine dela, pristojnosti in odgovornosti ter organizacijske sestave izvajalcev revizijskih nalog. Vse omenjene sestavine so odvisne od velikosti in dejavnosti podjetja, interesa vrhovnega posloводства in lastnikov, organizacijske zgradbe in proizvodno-prodajnega programa ter poslovne naravnosti podjetja (Koletnik, 2007, str. 109).

Revizor mora zelo dobro poznati trenutne gospodarske razmere, ker le-te vsaj delno vplivajo na poslovanje vsakega podjetja. Iz istega razloga mora poznati tudi panogo podjetja, ki ga bo revidiral. Poznavanje trenutnih gospodarskih razmer in panoge je za notranjega revizorja potrebno zaradi dveh namenov:

- da bi videl, ali so posamezne sestavine poslovanja smiselne, in
- da bi preučil računovodske in revizijske probleme, značilne za to panogo.

Načrtovalno fazo lahko razdelimo na proces izdelave srednjeročnih, letnih in medletnih izvedbenih načrtov delovnih nalog, delovnih sredstev, kadrov, prihodkov, stroškov in odhodkov delovanja službe za notranjo revizijo. V fazi načrtovanja se prav tako določi način pridobivanja prihodkov za pokrivanje stroškov notranjerevizijske dejavnosti.

V **izvedbeni fazi** (Koletnik, 2007, str. 113) notranji revizor uresničuje zadano nalogo, to je redno ali izredno notranjo revizijo. V omenjeni fazi notranji revizor opredeli revizijsko nalogo, pridobi splošna znanja, potrebna za izvedbo revizijske naloge, načrtuje potrebne prvine za uresničitev revizijske naloge, opravi začetno komuniciranje s poslovodniki, se seznanja s pomembnimi delovnimi in tehnološkimi procesi, spoznava tveganja na revidiranem področju ter izdela in odobri izvedbeni načrt notranjerevizijske naloge. V izvedbeni fazi gre tudi za izvršitev revizijskega postopka, skladno z izvedbenim načrtom revidiranja. Gre za postopke preiskovanja in ocenjevanja revidiranega področja. Vse to notranji revizor podpre s sprotnim zapisovanjem ugotovljenih dejstev ter vodi tudi evidenco porabljenega delovnega časa. V sklepnem delu izvedbene faze notranji revizor poroča o izidih ter o svojih mnenjih in priporočilih. V tej zvezi opravi zaključni pogovor z odgovornimi skrbniki (poslovodniki) revidiranega področja, pripravi osnutek ter nato izda revizijsko poročilo o ugotovitvah in pobudah. Poročilo lahko izda, če ima na voljo dovolj dokazov, s katerimi lahko podpre svoje mnenje. Zato mora revizor pred oddajo poročila opraviti še končni analitični pregled, s katerim še zadnjič analizira računovodske in druge izkaze z namenom, da bi odkril nepričakovane in nenavadne povezave, ki bi potrebovale dodatno analizo. Sestavina sklepne faze notranjega revidiranja so tudi kasnejše revizorjevo preverjanje ukrepov in odpravljanje ugotovljenih nepravilnosti v poslovanju revidiranca ter njegovo poročanje vrhovnemu poslovodstvu in nadzornemu organu o popravljalnih ukrepih (Koletnik, 2007, str. 114).

V **fazi nadziranja** gre za neposredni in posredni nadzor izvajanja notranjerevizijske dejavnosti, kot ju poznamo pri drugih urejenih dejavnostih in službah v podjetju. Tudi tu govorimo o obvladovanju poslovnih tveganj, o izgradnji in delovanju notranjega kontrolnega sistema, o strokovnem in ekonomskem nadziranju v notranjerevizijski dejavnosti.

3.4.3 Zbiranje informacij in dopolnjevanje dokazov

Dopolnjevanje dokazov je naslednje področje, ki izhaja iz programa ter področja dela in ciljev notranje revizije. Zato notranji revizor v svoji delovni dokumentaciji zbira ustrezne dokaze oziroma informacije za pripravo in predstavitev poročila. Če opravila pri notranji reviziji izvajajo pomočniki, morajo v svoji delovni dokumentaciji opozoriti notranjega revizorja na morebitne odmike od postavljenega programa revizije ter pripraviti svoja opažanja in sklepe za dopolnitev dokazov ter pripravo in predstavitev poročila.

Pri izbiri metode za zbiranje dokazov mora notranji revizor upoštevati področje dela in cilje notranje revizije. Izbrati mora metodo, ki omogoča pridobitev dovolj ustreznih dokazov za pripravo in predstavitev poročila (Spremić, 1997, str. 19).

3.4.3.1 Vrste in viri revizijskih informacij

Pri vsakem pridobivanju informacij mora notranji revizor uvesti kriterije za presojo. S temi kriteriji določi, ali je informacija zanesljiva, ustrezna in koristna. Kriterij objektivnosti oziroma nepristranskosti zahteva preverjanje in zbiranje revizijskih informacij. Te informacije bodo zagotovile pravilne zaključke revizijskega pregleda. Zanesljiva informacija je tista, ki je ustrezna in najlažje oziroma najhitreje dosegljiva z uporabo ustreznih metod. Informacija je zanesljiva takrat, ko lahko izsledke notranjega revizorja preverijo in potrdijo druge neodvisne osebe. Zanesljiva informacija ima tudi vrednost, ker ustrezno predstavlja opazovani objekt. Da opredeli ustreznost informacije, se mora opreti na cilje revizijskega pregleda. Zbrati mora vse informacije, ki sodijo v okvir revizijskega pregleda. Ustrezna informacija ima logično povezavo z dejstvom, ki ga pojasnjuje. Koristna informacija je tista, ki pomaga podjetju pri doseganju ciljev.

1. Vrste informacij

Notranji revizorji pri svojem delu uporabljajo različne vrste informacij. Ločimo:

- fizične informacije (izvirajo iz neposrednih opazovanj in pregledov ljudi, imetja in dejavnosti, to so: načrti, diagrami, narisi, ogledi - obhodi poslovnih prostorov ipd.),
- pričevanja oziroma intervjuje (zapisane ali ustno izrečene izjave revidiranca ter drugih oseb),
- dokumentirane informacije (informacije v standardizirani obliki, kot so npr. računi, dobavnice, naročilnice ipd),

- analitične informacije (pridobljene na predpostavki medsebojne odvisnosti podatkov, npr. povezava med politikami in postopki).

2. Viri informacij

Notranji revizor lahko pridobi različne vire informacij. Poznamo:

- notranje (izvirajo od revidiranca in se nahajajo pri njem, to so npr. obračuni plač, ki se izdelujejo pri revidirancu, kjer so tudi shranjeni),

- notranje – zunanje (izvirajo od revidiranca, vendar so jih obdelale tudi tretje osebe),

- zunanje – notranje (posredovane od tretje osebe, vendar jih je kasneje obdelal tudi revidiranec, to so npr. računi od dobaviteljev),

- zunanje informacije (posredovane od neodvisne tretje osebe in to neposredno notranjemu revizorju, to so npr. potrditve stanj preko izpisa odprtih postavk, ki jih zahteva in pridobi notranji revizor).

3.4.3.2 Organizacija zapiskov: delovni zapiski oz. revizijska mapa

Organiziranje, načrt in vsebina delovnih zapiskov ali širše, revizijske mape za posamezen revizijski pregled so odvisni od narave pregleda. Revizijska mapa spisov vsebuje dokumente o celotnem poteku revidiranja. Delovni zapiski morajo vsebovati vse opravljene postopke (načrtovanje, preiskovanje in ovrednotenje ustreznosti ter uspešnosti ureditve notranjih kontrolnih postopkov, pridobljene informacije, oblikovane revizijske ugotovitve ter priporočila, oblikovanje revizijskega poročila ter kasnejše spremljanje popravljalnega ukrepanja), ki jih revizorji izvajajo v posameznem revizijskem pregledu, saj nadzornika notranje revizije zanima, ali so bili izvedeni vsi načrtovani revizijski postopki in tudi ali so bili posamezni izsledki, revizijske ugotovitve in priporočila predhodno usklajevani z revidirancem.

Delovne zapiske torej pregleduje in nadzira vodja notranjerevizijske službe. Preverja, ali so notranji revizorji upoštevali revizijski program ter upoštevali vsa navodila, ki so jih prejeli v zvezi z izvedbo revizijskega pregleda. Preveriti mora tudi, ali delovni zapiski izkazujejo, da je bilo delo opravljeno na ustrezen način, in ali so revizijski izsledki in ugotovitve skladni oziroma ali temeljijo na prejetih informacijah. Revizorjeve povratne informacije in pripombe morajo biti zapisane in usklajene. Nadzornik preveri tudi, ali so se upoštevali napotki za pripravo delovnih zapiskov.

Delovni zapiski morajo biti izdelani zelo skrbno. Biti morajo urejeni, pregledni in pisani le na licu vsake strani. So standardizirane oblike po velikosti in videzu ter ekonomični (ni

nepotrebne kopiranja). Zabeležke morajo biti jasne, strnjene in popolne ter omejene le na zadeve, ki so vezane na obseg in vsebino revizijskega pregleda. Zapisane morajo biti na enostaven in razumljiv način. Označevalni sistem za delovne zapiske mora biti enostaven. Omogočati mora vstavljanje in širitev delovnih zapiskov.

Najpomembnejši del revizijskih zapiskov so zabeležke in povzetki pomembnih izpostavljenosti tveganjem. Tem zabeležkam je namenjena največja pozornost. Njihova narava in pomembnost morata biti jasno razvidni.

Sestanki z revidiranci morajo biti zapisani takoj. Prav tako moramo takoj zapisati posamezne izsledke in revizijske ugotovitve.

3.4.4 Priprava in predstavitev poročila

Notranji revizor na podlagi zbranih in analiziranih revizijskih dokazov sestavlja in predstavlja poročila o opravljenih revizijah. Tej stopnji revidiranja mora revizor posvetiti posebno pozornost, kajti revizorjevo poročilo kaže sposobnost revizorja, da na ustrezen način sporoči revizijske izide. Pri izdelovanju poročila bi moral notranji revizor upoštevati, kdo so uporabniki njegovega poročila in kaj želijo vedeti, torej je treba v poročilu seznaniti poslovodstvo podjetja z nekaterimi opažanji. V svojem poročilu notranji revizor opozarja na slabosti in pomanjkljivosti, ki jih je odkril pri revidiranju poslovanja ter daje ustvarjalna priporočila in strokovne nasvete za njihovo odpravo, da bi postalo s tem poslovanje kot celota uspešnejše in učinkovitejše (Tušek & Žagar, 1999, str. 39).

Poročilo notranje revizije je treba razumeti kot sredstvo komuniciranja med notranjerevizijsko službo na eni in ter revidiranci in poslovodstvom na drugi strani. Cilj takšnega komuniciranja ni samo obveščanje o slabostih in pomanjkljivostih ureditve, ugotovljenih pri revidiranju, temveč tudi prepričevanje o potrebnih spremembah, da bi bilo poslovanje uspešnejše in učinkovitejše. Ta priporočila naj bi predstojnike oziroma poslovodne organe spodbudila ter jim omogočila sprejemanje kakovostnih in pravočasnih poslovodnih odločitev.

Notranji revizorji po opravljeni notranji reviziji pripravijo osnutek revizijskega poročila o opravljeni notranji reviziji. Po standardih notranjega revidiranja morajo biti poslovna poročila: točna, jasna, popolna in pravočasna.

Zaradi izredno obsežnega in raznolikega področja dela poročilo o notranji reviziji nima standardiziranega ustroja, vendar obstajajo načela oziroma smernice, ki notranjemu revizorju pomagajo pri poročanju o izsledkih njegovega dela. Pri sestavljanju poročila mora notranji revizor upoštevati njegovo osnovno vsebino, ki najpogosteje izhaja iz ustreznih standardov notranjega revidiranja in navodil za njihovo uporabo (Tušek & Žagar, 1999, str. 40).

Standardi strokovnega ravnanja pri notranjem revidiranju predpisujejo minimalno vsebino revizijskega poročila. Podajajo tudi dodatna priporočila glede ostalih oblik revizijskega poročanja. Formalna poročila morajo imeti natančno opredeljeno obliko. Neformalno sporočanje pa vključuje dopise in sporočila vodstvu. Vmesna poročila ali informacije o napredku oziroma poteku vključujejo navedbe zadev, ki terjajo takojšnje ukrepanje.

Ustno sporočanje vključuje formalne avdiovizualne predstavitve ter tudi neformalne pripombe in komentarje. Končna poročila podajajo zaključke, revizijske ocene o stanju revidiranih dejavnosti. Poročila o napakah in pomanjkljivostih pa se ukvarjajo samo s tistimi zadevami, ki terjajo popravke. Operativna poročila se ukvarjajo z ustreznostjo in učinkovitostjo obvladovanja tveganj. Ukvarjajo se tudi s kontrolnimi postopki v povezavi z učinkovitostjo operativnih postopkov in njihovo primernostjo za doseganje zastavljenih ciljev.

Vsebina revizijskega poročila je odvisna od:

- vrste revizijskega pregleda,
- rezultatov,
- potreb posloводства,
- vrste podjetja in dejstva, ali je decentralizirano ali centralizirano, ter
- odnosa, ki ga ima posloводство na različnih ravneh do notranjerevizijske dejavnosti.

Revizijsko poročilo oblikujemo tako, da temelji na dejstvih. Ne sme vsebovati predsodkov in nepreverjenih ali potvorjenih navedb. Biti mora pravočasno in konstruktivno. Poročana dejstva morajo biti najprej jasna in razumljiva notranjemu revizorju. Pred izdajo končnega revizijskega poročila mora notranji revizor skrbno pretehtati, komu bo poslal osnutek revizijskega poročila. Ugotoviti mora smiselnost in možnost izvedbe skupne obravnave osnutka revizijskega poročila ter najti čas za posredovanje pripomb revidiranca. Lahko tudi pošlje osnutek revizijskega poročila pred zaključnim sestankom z revidirancem. Pretehtati mora tudi potrebo po skupni obravnavi osnutka revizijskega poročila z revidirancem in ugotoviti, ali jo je mogoče nadomestiti s posredovanjem pisnih pripomb revidiranca (Turk, 2005, str. 4–26).

Notranji revizorji morajo posloводство sproti obveščati o svojih ugotovitvah in priporočilih. Poročilo mora vsebovati cilje, področje in rezultate revidiranja, mnenje o ustreznosti, zanesljivosti in uspešnosti kontrol v revidiranem sistemu ter priporočila za odpravo ugotovljenih slabosti. Omejeno mora biti na objektivne ugotovitve in imeti navedena priporočila oziroma ukrepe, ki jih je v revidirani enoti treba sprejeti. Podprto je z evidencami, ki so priloga dosjeju posamezne notranje revizije. Je tudi podlaga za izboljšanje kakovosti sistema notranjih kontrol. Sestavljeno je iz: povzetka, področja revidiranja, metode revidiranja, ugotovitve, ocene ugotovitve in priporočila za prihodnje ukrepe (Usmeritve za državno notranje revidiranje, 2003).

Oblika revizijskega poročila torej ni natančno predpisana; določi jo notranji revizor. Na splošno naj bi imelo poročilo naslednjo strukturo:

- Uvod, v katerem navedemo podlago za izvajanje pregleda, ali je bil pregled reden ali izreden, imena revizorjev, ki so opravili pregled, in imena sodelujočih na strani revidiranca.
- Povzetek, v katerem naredimo kratek uvod, navedemo glavne cilje in področja revizije, metode in postopke, ki smo jih uporabljali pri izvedbi revizije, pomembna odkritja in vsa pomembna priporočila.
- Namen in področja revizije, kjer podrobno predstavimo cilje in področje revizije, revidirane organizacijske enote ali dejavnosti, razlog njihove izbire in izvedena preverjanja.
- Postopki in metode pri izvajanju revizije – predstavimo in opišemo metode, ki smo jih uporabljali pri opravljanju revizije.
- Podrobnejša odkritja in ugotovitve (revizijska ocena stanja) – ocena stanja in odkritja morajo biti jasna in razumljiva; za posamezne ugotovitve opišemo nepravilnosti ali slabosti in tveganja, povezana z njimi.
- Priporočila – poročilo mora obvezno vsebovati priporočila predstojniku za možne izboljšave, popravljalne ukrepe za odpravo ugotovljenih pomanjkljivosti, slabosti in nepravilnosti.

Ko vodja notranjerevizijske službe, ki je izvajal revizijo ali je bil vodja revizijske skupine, podpiše poročilo, postane le-to dokončno in veljavno. Če se pri revidiranju ugotovi goljufija ali večja škoda za revidiranca, morajo notranji revizorji takoj ukrepati, tako da obvestijo predstojnika oziroma poslovodni organ. Pripravi se poročilo o nepravilnostih.

Pisna predstavitev

Za dobro revizijsko poročilo je nujno potrebna razumljivost in zgoščenost, zato uporabimo naslednje (Priročnik za revizije smotrnosti poslovanja, 2006):

- čimbolj jedrnat in zgoščen povzetek s ključnimi sporočili;
- ugotovitve in priporočila, ki izhajajo iz revizijskih razkritij;
- logično strukturo, da bralec zlahka sledi vsebini;
- preprosto besedilo, da ga razume splošno izobraženi bralec, kar pomeni, da bi se morali izogibati tehničnim pojmom in strokovnemu žargonu, če je le mogoče;
- dobra uravnoteženost med besedilom in številčnim delom; številke, tabele in diagrami imajo lahko velik vpliv in jih je lažje razlagati;
- uporaba fotografij zagotavlja vizualno tematiko, na katero se nanaša revizijsko poročilo.

Vizualna predstavitev

Dobra vizualna predstavitev je pomembna za večji učinek poročila. Osnovna načela za uporabo grafike so (Priročnik za revizije smotrnosti poslovanja, 2006):

- oblikujte grafiko za bralce tako, da bodo lažje in bolje razumeli revizijska razkritja;
- potrebno je vedeti, kaj želite (kaj bi radi dosegli): pred oblikovanjem tabele ali grafa se zavedajte, kaj želite prikazati;
- organizirajte grafike tako, da je smisel očiten; izogibajte se preveliki količini podatkov ali dodatnim okraskom, ki ne pripomorejo k razumevanju vsebine;
- naslovi in oznake naj bodo razumljivi in zgoščeni; vse grafike s podatki in ilustracijami bi morale biti razumljive tako, da bralcem ni potrebno iskati razlage v besedilu, da bi jih lahko razumeli;
- zagotovite, da je finančna analiza revidiranega področja natančno predstavljena;
- grafiko uporabite na način, ki bo poudaril pomembne tematike.

Razčiščevanje osnutka revizijskega poročila

Revizijska skupina, ki izvaja revizijo, mora čimprej določiti:

- kakršne koli tretje osebe, s katerimi bi se morali posvetovati ob razčiščevanju osnutka poročila: na primer, dogovor glede uporabe komentarjev tretjih oseb, ki so vsebovani v poročilu;
- časovni razpored razčiščevalnih sestankov;
- kako bomo z revidirancem razčiščevali morebitna nestrinjanja;
- kako bomo komunicirali z revidirancem.

Nadaljnje točke, ki lahko pomagajo v razčiščevalnem postopku, so:

- zagotovitev močnega pogajalskega položaja pri revidirancu na razčiščevalnih sestankih; revizijska razkritja v osnutkih revizijskih poročil morajo temeljiti na zadostnih in ustreznih dokazih;
- vzdrževanje stikov s ključnimi zaposlenimi pri revidirancu med pridobivanjem revizijskih dokazov tako, da so seznanjeni z razkritji; s tem se izognemo presenečenjem, ki lahko iztirijo (izničijo) postopek razčiščevanja;
- pred razčiščevalnimi sestanki se morajo revizorji, vključeni v revizijo, strinjati o ciljnih sestanku in ugotoviti, kako lahko obravnavajo sporna vprašanja. Pomembno je, da je komunikacijski načrt posodobljen, tako da vključuje tudi morebitna vprašanja, ki se pojavijo v postopku razčiščevanja in vplivajo na način predstavitve revizijskega poročila javnosti.

Rezultat procesa priprave revizijskega poročila

Povzetek rezultata te faze revizijskega procesa je naslednji:

- dobro predstavljeno in z dokazi podprto revizijsko poročilo (revizijsko poročilo mora imeti logično strukturo, razumljivo in zgoščeno besedilo, dober vizualni učinek, z

revidirancem usklajeno besedilo, popravljalne ukrepe, priporočila ter revizijsko mnenje)
in

- komunikacijski načrt (če je potrebno, dopolnjen z rezultati razčiščevalnega postopka).

Notranje revidiranje se ne končuje s sestavljanjem, podpisovanjem in razpečevanjem končnih poročil o notranjih revizijah. Notranji revizor mora namreč spremljati, ali so sprejeti ustrezni ukrepi in dejanja v zvezi s sporočenimi izidi pri posamezni reviziji, poleg tega je cilj spremljanja izvajanja revizijskih priporočil pravočasno odkritje zastojev in odmikov, tako da se na podlagi takih spoznanj lahko sprejmejo popravljalni ukrepi. Tako se notranje revidiranje kaže kot trajen potek dejanj, z namenom povečanja učinkovitosti in uspešnosti poslovanja podjetja (Priročnik za revizije smotrnosti poslovanja, 2006).

3.4.5 Nadziranje revizijskega pregleda

Notranji nadzor (Pravilnik o usmeritvi za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002) zagotavlja, da finančno poslovanje in notranje kontrole delujejo urejeno, po načelih zakonitosti, preglednosti, gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti. To pomeni, da se zagotovijo urejeno načrtovanje in izvajanje proračunov in finančnih načrtov, računovodenje, poročanje in predhodna finančna kontrola. Nadzor je najpomembnejša stopnja v revizijskem ciklu. Njegova naloga je oceniti stopnjo izpolnjenosti načrta glede količine in kakovosti. Vsaki reviziji je treba dodeliti osebo, vodjo skupine, ki bo revidiranje spremljala od začetka do konca. Pomembno je, da je vodja notranje revizije prepričan o dobrem načrtovanju revizije in ustrezni usposobljenosti notranjih revizorjev. Pomembno je tudi, da je revidirano področje primerno in da so dejavniki revizije gospodarno uporabljeni, da pomembne pomanjkljivosti niso spregledane in da so revizijske ugotovitve trdno podprte (Priročnik za notranje revidiranje, 1999, str. 12, 35) z različnim dokaznim gradivom.

Vodja notranje revizije mora prav tako nenehno spremljati izvajanje letnega načrta z namenom, da preverja ustreznost načrta in prilagaja načrt spremembam načrta revizij ter splošnim potrebam revizorjev in notranjerevizijske službe. Spremljanje izvajanja letnega načrta se opravlja četrletno. Na koncu leta se pripravi povzetek izvajanja letnega načrta, v katerem se navedejo vzroki morebitnih odmikov od zastavljenega cilja ter stopnja realizacije načrta. Pri splošnem ocenjevanju kakovosti izvajanja načrta vodja notranjerevizijske službe upošteva mnenja, ki so jih dali revizorji (Priročnik notranjerevizijske službe, 2007, str. 13).

Vodja notranjerevizijske službe zagotavlja, da je vsak revizijski pregled ustrezno nadziran. Nadziranje zagotavlja, da imajo revizorji potrebno znanje, izkušnje in druge sposobnosti za izvedbo revizijskega pregleda. Z nadzorom se preveri, ali se potrjeni načrt revizijskega pregleda izvaja. Preveri se tudi, ali so v delovnih zapiskih ustrezno evidentirani vsa opažanja,

sklepi in priporočila. Nadzor revizijskega pregleda zagotovi, da so revizijska poročila točna, nepristranska, jasna, jedrnata, ustvarjalna in pravočasna. Nadzor zagotovi, da so cilji revizijskega pregleda uresničeni. Vse delovno gradivo mora biti pregledano. Delovno gradivo predstavlja podlago za oblikovanje revizijskega poročila, hkrati pa je dokaz, da so bili opravljeni vsi potrebni revizijski postopki. Vsi revizijski pregledi morajo biti formalno odobreni. Za vsak revizijski pregled mora obstajati načrt revizijskega pregleda. Iz revizijskega načrta morajo biti razvidna revizijska skupina, odobrena sredstva in načrtovana poraba časa. Vsak revizijski pregled mora imeti svoj naziv. Prav tako morata obstajati referenčna številka in oznaka. Razvidno mora biti, ali gre za redni ali za izredni revizijski pregled, svetovanje ali preiskavo prevare oziroma zlorabe (Turk, 2005, str. 46-47).

3.5 POZNAVANJE INFORMACIJSKE TEHNOLOGIJE

Današnje okoliščine od notranjega revizorja zahtevajo, da ima veliko tehničnega znanja in da uresničuje svoje naloge brez pomoči navodil, ki so v glavnem sestavljena za klasično, »tradicionalno« revidiranje. Zato pa ima tudi možnost, da nastopa v vlogi svetovalca in vpliva na razvoj standardov, ki lahko pomagajo pri kontroliranju dela v podjetjih (Turk, 1994, str. 122).

Turk tudi navaja, da starejše metode notranjega revidiranja hitro zastarevajo, ker postajajo z novejšim razvojem postopki in podatki »nevidni«. Klasična delitev dolžnosti izginjuje v sodobnem komuniciranju z računalnikom, povečujejo pa se možnosti za nepooblaščen spreminjanje podatkov in poneverbe. Zato pa mora imeti notranji revizor izkušnje tudi v programiranju in uporabljanju različnih računalniških programov, da lahko preverja delovanje poslovnega sistema ali podatke iz njega.

Pojavil se je torej nov predmet notranjega revidiranja, računalniško obravnavanje podatkov. Notranji revizorji pa proučujejo tudi informacije o elaboratih o računalniškem obravnavanju podatkov ter s tem pomagajo tistim, ki na tej podlagi odločajo.

Strokovno podkovani revizorji, ki so usposobljeni za računalniško obravnavanje podatkov, so pogoj za pravilno načrtovanje notranjega revidiranja v novih razmerah. To mora namreč odkrivati slabosti v sistemu računalniškega obravnavanja podatkov in tudi priporočati nujne spremembe, s katerimi bi bile slabosti odstranjene. Zaradi hitrega razvijanja računalniške tehnologije in računalniških rešitev mora biti notranji revizor sposoben presojeti tudi pojave, ki jih pred tem še ni bilo. Pri načrtovanju revizijskega dela pa je treba pravilno opredeljevati globino potrebnih pregledovanj.

Pri notranjem revidiranju se je najbolje seznanjati s sistemom računalniškega obravnavanja podatkov na podlagi pogovorov, s snemanjem in opisovanjem sistema. Pri tem se najpogosteje upoštevajo tri stopnje: stopnja vidljivega vložka, stopnja obdelovanja in stopnja

vidljivega izloška. S prvo in tretjo stopnjo se je mogoče seznanjati na podlagi pogovora z ustreznimi računalniškimi strokovnjaki ter z vpogledom v vidljive listine in poročila. Z drugo stopnjo se je mogoče seznanjati na podlagi listin v računalniškem središču ali z izdelovanjem zbirnega vpogleda v delovanje sistema. Pregledovanje kontroliranja pri posameznih uporabniških rešitvah pa je mogoče na podlagi podrobnih navodil, ki so povezana z njimi.

Pri notranjem revidiranju je treba tudi preverjati posamezne sisteme in kontroliranje v njih, da bi bilo mogoče zagotavljati zanesljivost poročil, ki izhajajo iz njih. Preverjati je treba tako bistvene postopke kontroliranja posameznih uporabniških računalniških rešitev kot tudi celotno delovanje sistema. Tudi preverjanja aritmetične natančnosti računalniškega obvladovanja podatkov ni dobro opustiti.

Posamične ugotovitve pri notranjem revidiranju je končno treba povezati v celovito sliko o delovanju računalniškega obravnavanja podatkov. Informacije običajno vključujejo izsledke pregledovanja računalniškega kontroliranja v posebnih uporabniških rešitvah in izsledke pregledovanja ročnih postopkov kontroliranja, ki spremljajo računalniško obravnavanje. Pri celovitem presojanju je treba odkriti, kje kontroliranje ni dobro.

Kjer so pri presojanju računalniškega kontroliranja ugotovljene slabosti, je treba v okviru notranjega revidiranja predlagati potrebne spremembe organizacije sistema.

Na podlagi ugotovitev pri notranjem revidiranju je mogoče oblikovati mnenje o obvladovanju in delovanju računalniškega obravnavanja podatkov.

Brž ko je oblikovano takšno mnenje, ga lahko notranji revizor sporoči tudi vodstvu podjetja. Pokazati mora slabosti kontroliranja, njih možne posledice in potrebne ukrepe, da bi jih odpravili (Turk, 1994, str. 122).

3.6 POZNAVANJE ORODIJ, TEHNIK IN POSTOPKOV

Notranji revizorji lahko uporabijo različne postopke pridobivanja in analiziranja informacij: intervju, preračunavanje, primerjalne analize, podrobno testiranje, rudarjenje po podatkih, analiza stroškov in koristi, opazovanje, skeniranje, natančno pregledovanje, pregled pravnih podlag, statistično vzorčenje, potrditve stanj itd. (Turk, 2005, str. 4-26). Tehnik je ogromno, kar je razvidno iz navajanj v posameznih literaturah, prav tako pa lahko omenim tudi dejstvo, da se lahko Računsko sodišče Republike Slovenije pohvali z nenehnim razvojem metodologije na področju revizije.

Končni cilj pridobivanja informacij je zagotovitev zadostne podlage za oblikovanje revizijskih ugotovitev, zaključkov in priporočil. Notranji revizorji se lahko popolnoma zanesejo na posamezno informacijo, ko je ni treba dodatno preverjati. Npr.: notranji revizor se lahko odloči, da bo z lastnim štetjem zalog prišel do zadostnih, zanesljivih in uporabnih

podatkov. Vendar je večina informacij zanesljiva le delno. Zato jih je treba dodatno preverjati. Npr.: pričevanja, ki so bila pridobljena z intervjuji z revidirancem, je treba podkrepiti z izsledki podrobnega testiranja in analitičnimi postopki (Mežek, 2008, str. 19).

Tehnike za zbiranje in analiziranje revizijskih dokazov uvrščamo v dve metodološki kategoriji: kvantitativne in kvalitativne tehnike.

3.6.1 Kvantitativne tehnike

Kvantitativne tehnike se ukvarjajo z vsem, kar je mogoče kvantificirati na numerični način, to je z vsem, kar lahko merimo.

Vrste kvantitativnih tehnik so med drugimi:

- **rudarjenje po podatkih oz. skeniranje podatkov**

Podatkovno rudarjenje je avtomatizirano iskanje pomembnih vzorcev v bazi podatkov (Berson, Smith, Thearling, 2000, str. 110). Je proces zbiranja, proučevanja in modeliranja velikih količin podatkov, da bi odkrili prej neznan vzorec in pravila v podatkih (Pirc, B.I.).

- **natančno pregledovanje**

Natančno pregledovanje je uporabno, ko je mogoče neobičajne postavke natančno opredeliti. Notranji revizorji so opremljeni za iskanje večjega obsega možnih neobičajnih postavk. Statistično vzorčenje notranjim revizorjem omogoča izvedbo kvantitativne ocene o tem, kako natančno izbrani vzorec lahko predstavlja celotno populacijo. Pri tem predpostavi stopnjo zanesljivosti take ocene.

- **statistično vzorčenje**

Da bi zagotovili gospodarnost postopkov in čim večjo koristnost za organe upravljanja in poslovodstvo, uporabljamo pri notranjem revidiranju vzorce. V nekaterih primerih je mogoče uporabiti statistične metode določevanja vzorcev, v vsakem primeru pa mora izbira vzorca zadovoljevati revizijske standarde.

Pri določevanju vzorca se pojavlja vrsta vprašanj, na katera morajo odgovoriti notranji revizorji. To so vprašanja, kako določiti vzorec, kakšen mora biti in kako pojasnjevati na njegovi podlagi dobljene ugotovitve. Odgovori na ta vprašanja pa so odvisni od ciljev notranjega revidiranja in pomena, ki ga ima za celotno poslovanje.

Pri izbiri vzorca, ki bo predmet proučevanja, se uporabljajo ta pravila (Turk, 1994, str. 49):

- vzorec mora biti naključen;
- vzorec mora biti izbran iz skupine istovrstnih postavk;
- zaposlenci, odgovorni za poslovanje, ki je predmet notranjega revidiranja, ne smejo vedeti, katere postavke bodo izbrane, da jih ne bi spremenili;

- izbrani vzorec mora biti podrobno proučen, težave pri tem pa ne smejo biti razlog za spremembo vzorca;
- število postavk k vzorcu mora biti dovolj veliko, da bo mogoče na podlagi izsledkov njegovega proučevanja oblikovati posplošene sklepe o celotnem pojavu.

- **analize stroškov in koristi**

Analiza stroškov in koristi je analitično orodje za široko obravnavanje stroškov in koristi, ki jih mora notranji revizor upoštevati pri svojem delu. Tehnična osnova analize mora biti od začetka do konca usmerjena v učinkovito informiranje managementa, vsaka izmed možnih odločitev pa mora biti ustrezno opisana in dokumentirana, saj le na tak način povečamo verjetnost za dobro odločanje oziroma za takojšnjo izključitev slabih odločitev (Sitar, 2006, str. 29).

- **preračunavanje**

S preračunavanjem kvantitativnih podatkov pridobijo notranji revizorji zanesljivo in točno informacijo.

Prednosti uporabe kvantitativnih pristopov pri zbiranju dokazov so predvsem, da zagotavljajo podatke, s katerimi lažje utemeljujemo mnenja, so lahko statistično zanesljivi, lahko jih uporabimo za merjenje sprememb v posameznih časovnih obdobjih ter posamezna razkritja tudi lažje sporočamo (še posebej v vizualni obliki).

3.6.2 Kvalitativne tehnike

Kvalitativna analiza vključuje preučevanje mnenj, vedenj in dogodkov ključnih strank, povezanih s preiskovanim področjem. Gre za zbiranje in pregledovanje informacij, ki jih ni mogoče kvantificirati na numerični način ali jih ni mogoče označiti kot statistično reprezentativne za posamezno populacijo. Tovrstne analize se pogosto osredotočijo na iskanje odgovorov na vprašanja kako in zakaj.

Pri kvalitativnih tehnikah pa lahko izpostavim:

- **ankete in intervjuje**

To je vsekakor najhitrejša in najučinkovitejša načina pridobivanja informacij. Ta tehnika je zelo priročna, slabost pa je v dokazljivosti podatka, pridobljenega na ta način. Za zagotovitev resničnosti informacij, pridobljenih z anketo oziroma intervjujem je potrebno vse zbrane podatke podkrepiti z vsemi možnimi dokumenti, ki podpirajo izrečena dejstva (Spencer Pickett, 2003, str. 669).

Intervju spada med osnovne revizijske veščine. Med intervjujem notranji revizorji pridobijo revizijsko pričevanje. Notranji revizorji morajo zato obvladati odnose in komunikacijo z ljudmi (komunikativnost omenjam v poglavju osebnostnih lastnosti notranjih revizorjev).

Intervjuji se izvajajo z osebjem revidiranja, drugimi osebami, ki imajo stike z revidirancem, in z neodvisnimi tretjimi osebami. Vsak intervju mora biti načrtovan. Revizorji morajo postaviti jasne cilje s podrobnimi informacijami, ki jih želijo dobiti. Intervjuvanec mora biti najprimernejša oseba za podajanje odgovorov. Revizorji pojasnijo intervjuvancu, katero dokumentacijo bodo potrebovali med intervjujem ter zanj pripravijo tudi povzetek področij, ki bodo predmet intervjuja. Postaviti morajo različne vrste vprašanj, da dobijo odgovore, ki jih iščejo. Odprta vprašanja uporabljajo, ko želijo intervjuvanca spodbuditi k pogovoru; zaprta, ko želijo ugotoviti določena dejstva. Raziskovalna vprašanja postavljajo pri ugotavljanju in preverjanju podrobnosti o dogodkih ter pridobivanju nadaljnjih informacij. Vprašanja, s katerimi iščejo mnenje, so namenjena odkrivanju odnosov, občutkov in prepričanj. Ko revizorji dobijo vse potrebne informacije, morajo sogovorniku ponuditi priložnost, če želi še kaj dodati.

- **preučevanje literature**

Notranji revizor pri zbiranju ter preverjanju podatkov uporablja tudi tehniko preučevanja literature. Preučuje razna interna in zunanja poročila ter druge obstoječe literature s področja, ki je pod revizijo. Tudi ugotovitve morebitnih preteklih zunanjih revizij so ustrezno gradivo, ki ga notranji revizor uporabi kot dokazno gradivo, ki podpira njegove ugotovitve (Spencer Pickett, 2003, str. 669).

- **primerjalne analize oz. benchmarking**

Benchmarking pomeni primerjavo podatkov o računovodskih izkazih in/ali poslovanju revidiranja s podobnimi podatki drugih subjektov, ki delujejo na istem delovnem področju oz. dejavnosti, ali pa primerjamo druge elemente, ki so sorodni revidiranca. Ob takšni primerjavi podatkov so ugotovljeni pozitivni ali negativni odmiki od povprečja. Prav tako nam primerjave omogočajo, da preučimo smeri razvoja, ki temeljijo na trendih, tehnoloških spremembah in drugih dejavnikih. Takšna analiza lahko pripomore k izpopolnjevanju razumevanja poslovanja revidiranja in nudi možnost za podajanje konstruktivnih pripomb o položaju njegovega poslovanja. Primerjalna analiza nam pomaga pri izvajanju predhodnih analitičnih postopkov ali preizkušanju podatkov s podrobnimi analitičnimi postopki.

Pri primerjalni analizi gre lahko tudi za primerjavo dveh podobnih dokumentov. Notranji revizor morebitne razlike ter druga opažanja skrbno zapiše v delovne zapiske za morebitno kasnejšo pomoč. Če notranji revizor ugotovi, da se dva dokumenta razlikujeta, mora raziskati, kateri je pravi in šele potem javiti odkrito razliko poslovodstvu (Spencer Pickett, 2003, str. 669),

- **tehnika »zabave z večerjo«** (Priročnik za revizije smotrnosti poslovanja, 2006):

Zabava z večerjo je sestanek skupine, ki razvrsti revizijske dokaze v serijo izjav, ki bi jih zlahka razumel hipotetični gost na zabavi z večerjo (od tod izvira ime). V primerjavi z analizo vprašanj, ki deluje po načelu opredelitve glavnega vprašanja in nato priprave podvprašanj, pa tehnika 'zabava z večerjo' deluje od spodaj navzgor, torej od revizijskih razkritij navzgor, da

bi opredelili, kaj naj bi bila razkritja v zvezi z glavnim vprašanjem in kako bodo logično strukturirana. Preprost pristop je, da vprašanja o analizi vprašanja spremenimo v trditve, ki temeljijo na zbranih dokazih. Na primer: če dokaz o vprašanju Ali so bile upoštevane tudi druge oblike nabave, npr. oddaja storitve zunanjim partnerjem? kaže, da revidiranec ni upošteval drugih oblik nabave, se lahko vprašanje spremeni v trditev Revidiranec ni pregledal drugih oblik nabave.

- **potrditve stanj**

To so zahtevki, ki jih notranji revizor naslovi na zunanje stranke revidiranca.

- **opazovanje in inspiciranje**

z omenjenima tehnikama notranji revizorji preverjajo fizične informacije.

- **podrobno testiranje**

Vključuje proučevanje dokumentacije, ki je bila izstavljena kot podlaga posameznim poslovnim dejavnostim in transakcijam. Te poslovne dejavnosti in transakcije so bile pred tem pregledane. Ta dokumentacija je vir informacij, ki so običajno zanesljivejše od golih pričevanj, da je bila posamezna transakcija ali kontrola dejansko izvedena.

- **naknadna preverjanja**

Imamo dve obliki naknadnih preverjanj. To sta preverjanje temeljnic in sledenje transakcijam. Preverjanje temeljnic vključuje preverjanje knjižb v podrejeni dokumentaciji. Revizijski cilj pri teh povratnih raziskovanjih je v potrditvi, da knjiženi zneski temeljijo na dejanskih transakcijah. Temeljnice dokazujejo obstoj oziroma resničnost revizijske domneve, a ne zagotavljajo popolnosti revizijskih domnev. Knjiženje posameznih transakcij še ne zagotavlja, da so bile ustrezno knjižene vse transakcije. Sledenje transakcijam vključuje spremljanje posamezne transakcije od izvornega dokumenta do zaključnih sintetičnih knjižb. Zato je smer sledenja transakcijam nasprotna od smeri preverjanja temeljnic. Revizijski cilj je zagotovitev popolnosti revizijskih domnev.

Prednosti kvalitativnih dokazov so v tem, da zagotovijo odgovore na ključna vprašanja, pomagajo oblikovati pregled nad določenim področjem in omogočajo notranjim revizorjem, da si ustvarijo mnenje o predmetu, ki ga preiskujejo (zato je lahko koristno, če se osredotočimo na to vrsto zbiranja dokazov že na začetku revizije). Seveda pa bodo kvalitativni dokazi pomembni, kjer so kvantitativne metodologije raziskovanja neustrezne, na primer ko je težko ugotoviti značilnosti preiskovane populacije. Skupni problemi, povezani s takimi vrstami zbiranja dokazov, so: ponavadi se zbere veliko dokaznega gradiva, ki vsebuje veliko nestrukturiranih in neuporabnih podatkov, zato ni mogoč sistematičen analitičen pristop. Pomembno je, da je pri uporabi kvalitativnih dokazov natančno določeno, kaj bomo uporabili, zakaj jih bomo uporabili ter kako bodo zbrani in razloženi.

Pri odločanju o tem, kako naj bi analizirali in odgovorili na vprašanja pri analizi vprašanj, moramo upoštevati naslednje (Priročnik za revizije smotrnosti, 2006):

- potrebno se je prepričati, da je metodologija v skladu z naravo vprašanj in z načrtovanimi ugotovitvami oziroma sklepi;
- revidiranec mora zagotoviti, da so zahtevane informacije pravočasno na voljo in da so dostopne v pravi obliki;
- potrebno je razmisliti, če je kvalitativne tehnike potrebno dopolniti tudi z drugimi dokazi;
- potrebno je izvajati teste in poizkuse z novimi tehnikami oziroma tistimi, ki zahtevajo večje vlaganje (npr. ankete);
- metodologije naj bi bile stroškovno učinkovite (izogibanje nepotrebemu ali napačno usmerjenemu delu, čim manjša obremenitev revidirancev)
- čim boljša uporaba informacij nujno ne zahteva tudi uporabe kompleksnih tehnik, vendar se je potrebno prepričati, da se revizijska skupina zaveda tehnik, ki jih lahko uporabi;
- bodite pripravljeni, da boste morali v revizijskem poročilu natančno pojasniti in upravičiti uporabljene metodologije.

3.7 OSEBNOSTNE LASTNOSTI

Da bi lahko služba za notranjo revizijo uspešno delala, mora biti strokovnost njenih članov praviloma enaka ali celo večja kot strokovnost izvajalcev del, ki so predmet notranjega revidiranja. To pomeni, da mora notranji revizor poznati delovne postopke, znati logično presojeti pojave in ugotavljati nepravilnosti. Poleg znanja mora imeti tudi take moralne lastnosti, ki zagotavljajo nepristranskost, pravičnost in poštenost. Tako postane služba za notranjo revizijo v nekem pogledu pospeševalka napredka (dviga strokovne ravni), saj ne išče napak samo zaradi odkrivanja nepravilnosti, marveč predvsem zato, da bi s svojimi predlogi in strokovnostjo omogočila nove rešitve in izboljšala položaj, da bi se spoštovala pravila in poslovna uspešnost. Zato se revizijska dejavnost bolj usmerja k preprečevanju ter manj v popraviljanje in kaznovanje. Pojavljajo se nove organizacijske oblike dela, predvsem večja decentralizacija ter močno razviti in učinkoviti računalniško zasnovani informacijski sistemi. V takšnih razmerah se bodo notranji revizorji ukvarjali s strateškimi nalogami gospodarskih družb. Zato je nadaljnja strategija službe za notranjo revizijo usmerjena v prihodnost podjetja. S tem se vsebina njenega dela razširja od presojanja pretekle in sedanje varnosti, urejenosti in gospodarnosti še na skrb za bodočo varnost podjetja. To je treba razumeti kot skrb za pravočasno spoznavanje in realno ocenjevanje razvojnih teženj okolja in samega podjetja. Notranja revizija se že danes, še bolj pa se bo v prihodnosti ukvarjala z nalogami, ki zadevajo prihodnost podjetja. Sem sodijo strokovno poglobljene in obsežne presoje o možnostih njenega nadaljnjega razvoja. Veliko revizijskih opravil bo v prihodnosti usmerjenih v razvijanje proizvodov in poslovanja, kjer je tudi ključ za prihodnost podjetja. Hiter razvoj tehnologije je za vsako podjetje zelo pomemben in skrb vsakega podjetja je, da spozna svoje

možnosti v okviru nove tehnologije. Rastoči pomen računalniških rešitev in njihovih stroškov terja tudi vedno temeljitejše presojanje njihove učinkovitosti.

Zaradi mnogovrstnosti delovnih področij, ki se pripisujejo službi za notranjo revizijo, se postavlja vprašanje, ali lahko služba vse to sploh opravlja in kakšne strokovnjake naj zaposluje. Vsekakor se bodo morali notranji revizorji hitro usposablјati za bodoča nova dela in zahteve. Od njih se pričakujejo prilagodljivost, ustvarjalnost in zavzetost. V večjih podjetjih je priporočljivo, da se notranji revizorji specializirajo, po potrebi pa pritegnejo »gostujoči« notranji revizorji. Ne glede na naloge, ki naj bi jih reševali notranji revizorji, pa je še zlasti potrebno njihovo načrtno izobraževanje s področja računalniškega obravnavanja podatkov.

Dobri poznavalci revizijske stroke v svetu vidijo bodočega notranjega revizorja kot glavnega informatorja posloводства tako gospodarskih družb kot vseh ostalih organizacij. Notranji revizor bo moral veliko razmišljati o nadaljnjem razvoju poslovanja določene organizacije. Zaradi dodatnih nalog lahko pričakujemo tudi dopolnitve v seznamu revizijskih nalog. Prihodnje bodo prevladovali neposredni stiki z vodstvenim osebjem in notranji revizorji bodo imeli večji vpliv na poslovni proces. Razvejeno poslovanje bo zahtevalo hitre odločitve, zato bo revizorjevo pismeno poročilo mnogokrat zamenjala kar ustna razlaga. Seveda pa bodo notranji revizorji še naprej uporabljali tudi obstoječe postopke in metode, ki jih bodo dopolnjevali z novimi znanji iz ekonomije, matematike, statistike in drugih ved. Uporaba sodobne računalniške tehnologije bo razbremenila notranje revizorje nekaterih rutinskih del, zato bodo imeli več časa za poglobljeno strokovno presojanje sedanjih in bodočih pojavov ter za oblikovanje tvornih predlogov (Turk, 1994, str. 265-266).

V nadaljevanju povzeman članek oziroma raziskavo avtorja Russella Jacksona z naslovom *The Internal Auditor of Today*. Članek naj bi po njegovih besedah predstavljal sliko, kako poklic notranjega revizorja v današnjem času zaznavajo pomembni svetovni strokovnjaki s tega področja. Raziskavo je izvedel t.i. CBOK (The IIA Research Foundation's Common Body of Knowledge).

Avtor navaja, da naj bi sodobni notranji revizor moral razpolagati z ustreznimi tehničnimi sposobnostmi, se nenehno izpopolnjevat na različnih področjih dela ter s tem širiti svoja znanja ter ne nazadnje tudi osebnostno rasti oziroma se tudi osebnostno izpopolnjevat. V upanju na ohranjanje konkurenčnosti pri nenehnih spremembah na področju notranje revizije mora revizor biti več strokovnjakov v enem: statistik, pogajalec, zasebni preiskovalec, manager, računalniški programer in politik. Četudi se zdi, da strokovnjaki s področja notranje revizije razpolagajo z ustreznimi »tradicionalnimi« revizijskimi sposobnostmi, pa se kaže primanjkljaj v tekmovalnosti, dinamiki in izzivih.

Po besedah Boba Fosterja (notranji revizor pri podjetju Fidelity Investments v Bostonu) mora notranji revizor za učinkovito delo razumeti poslovanje podjetja, znati obvladovati tveganja in imeti komunikacijske sposobnosti. Razumevanje tveganj pri poslovanju in samega poslovanja

je rezultat sposobnosti kritičnega razmišljanja, strateškega mišljenja in težnje k reševanju problemov. Foster poudarja tudi pogajalske sposobnosti ter zmožnost vplivanja na druge, kar naj bi sodilo v okvir učinkovite komunikacije. Komunikacijske veščine so temelj učinkovitih medosebnih odnosov, oboje skupaj pa je ključnega pomena pri vsakdanjih poslovnih stikih.

Peter Francis (izvršni direktor v Edge Internal Audit Pty Ltd. v Melbournu v Avstraliji) posebno pozornost posveča odnosom s kupci. Revizorjevi kupci so tako podjetja, katerih poslovanje revidirajo. Poudarek na odnosih s kupci pomeni, da se notranji revizor s pomočjo intervjujev poglubi v problematiko stranke.

Veliko poudarka t.i. mehkim dejavnikom daje tudi Marinda Marais (priznana lektorica na University of South Africa v Pretorii in članica CBOK-ove raziskovalne ekipe). Po njenem mnenju naj bi notranji revizorji imeli to sposobnost, da odkrijejo tudi tiste probleme, ki na prvi pogled niso vidni. Na drugi strani pa morajo delovati zelo profesionalno.

Denis McGuffie (predsednik revizijskega oddelka v Tenet Healthcare-u v Dallas-u) na prvo mesto uvršča razumevanje poslovanja, sledi znanje s področja analize tveganj ter na tretje mesto uvršča sposobnost poslušanja in komunikacije oz. t.i. socialne veščine kot nasprotje tehničnim veščinam. Pravi tudi, da je revizorje lažje naučiti tehničnih znanj kot pa socialnih veščin. Pomembno je tudi, da svojo stranke znaš prepričati s svojo poslušljivostjo ter jim obenem znati vliti zaupanje v svoje delo in znanje, kar pa je možno doseči le s pravim načinom komunikacije. McGuffie na listo zaželenih znanj ter veščin notranjih revizorjev dodaja tudi kreativnost oziroma fleksibilnost. Na vodilna mesta naj bi se tako povzpeli ljudje, ki nimajo le sposobnosti ravnanja po vnaprej določenem programu, katerega so večči, in ki znajo odlično reševati standardizirane probleme, ampak predvsem tisti, ki so sposobni generirati rešitve tudi pri nestandardiziranih problemih. Prav zato je zanj pomembna fleksibilnost oziroma prilagodljivost na spremembe. Notranji revizorji, ki znajo preseči rutino, naj bi bili po njegovih besedah zelo cenjeni. Vendar pa na račun prilagodljivosti ne smemo zapostaviti drugih lastnosti oziroma sposobnosti. Velikega pomena naj bi tako še vedno imela sposobnost prepričanja stranke o razumevanju njihovega poslovanja ter zmožnost predstavitve prednosti izsledkov notranje revizije, kar naj bi prispevalo k zaupanju in povečalo možnost poslovnega sodelovanja.

Sandra Brady (predsednik revizijskega oddelka v U.S. Central Federal Credit Union v Lenexa-u, Kan.) ceni tako osnovne, standardne oz. tradicionalne veščine kot določena posebna znanja. Pravi, da k dodani vrednosti revizorji prispevajo s poznavanjem finančnih storitev, razumevanjem poslovanja ter prav tako okolja, v katerem se določeno podjetje nahaja oziroma kar celotnega gospodarstva, zato pri svojih zaposlenih išče prav to. Ključnega pomena naj bi bile analitične sposobnosti, posebej še zato, ker mora notranji revizor pretekle dogodke znati aplicirati v neko formo oziroma skupek pravil, ki bo pomagal pri odkrivanju bodočih potencialnih tveganj in razvijanju strategij za njihovo preprečevanje ter obenem prispevati k maksimalnemu izkoristku poslovnih priložnosti. Natančnost pa naj bi bila nujna veščina oz. lastnost, brez katere ne gre, saj zagotavlja zaupanju v opravljeno delo notranjega revizorja.

Pomembno je imeti sposobnost pretvoriti dejstva v informacije in v nadaljevanju posedovati mešanico t.i. »mehkih« kot tehničnih veščin, dodaja Dennis Beran (predsednik in izvršni direktor revizije v JCPenney Co. Inc. V Planu, Texas). Kritičnega pomena naj bi bila zmožnost interpretacije raznovrstnih podatkov v razumljivo ter vsebinsko primerno poročilo. Notranji revizor se mora znati dokopati do različnih podatkov in iz njih izvleči najpomembnejše informacije, ki vplivajo na poslovanje. Generiranje takšnih uporabnih poročil pa predstavlja še eno izmed »mehkih« veščin, pravi Dennis Beran. Svoje zaposlene tako učijo zastavljati določene tipe vprašanj, ki omogočajo čim bolj temeljit in natančen vpogled v področje, ki ga revidirajo.

Poznavanje teh temeljnih tipov vprašanj in njihove pomembnosti je še ena od veščin, ki bi jo po mnenju Sheile Smigarowski (direktorica notranje revizije v Cameco Corp. v Saskatoon-u, Saskatchewan) notranji revizor moral imeti. Notranji revizorji naj bi se zavedali, kaj je za podjetje strateškega pomena. To naj bi ugotovili s pomočjo analize tveganj ter se preko obvladovanja tveganj osredotočili tako na obvladovanje negativnih tveganj kot na maksimiziranje priložnosti za rast in razvoj. Vse prevečkrat naj bi se notranji revizorji osredotočali na probleme namesto priložnosti. Vendar mora za odkrivanje priložnosti notranji revizor imeti najpomembnejšo izmed t.i. mehkih veščin, in to so komunikacijske veščine.

V zadnjem času je zelo veliko poudarka na zavzetosti oziroma tudi prepričljivosti notranjega revizorja. Zavzetost, težnja k pogovoru in pogajalska sestavina so pomembne značilnosti osebnosti notranjega revizorja. Zadovoljstvo in lojalnost stranke notranji revizor pridobi s prepričljivostjo – stranki mora notranji revizor upravičiti svoje delo in ji zagotoviti, da je rezultat notranje revizije, tj. poročilo, pomembno zanjo ter bo ob upoštevanju poročila podjetje vodilo v učinkovitejše poslovanje.

Dejstvo, da se večina notranjih revizorjev osredotoča na pretežno vedenjske značilnosti oz. sposobnosti komunikacije kot na same tehnične veščine, odkriva veliko spremembo v poklicu notranjega revizorja. Poudarek ni več toliko na suhoparnih in vsakdanjih revizijskih postopkih, ampak na apliciranju postopkov na nova področja, ter čedalje večjem vključevanju ostalih zaposlenih, zunaj oddelka za notranjo revizijo.

Notranji revizorji bodo morali znati zmanjšati prepad med znanjem in veščinami, katere želijo imeti v svojem oddelku, in znanjem in veščinami, katere zahtevajo njihovi nadrejeni, katerim je dovolj, da revizorji lahko suvereno opravljajo svoje vsakdanje delo. Razkorak med omenjenima željama naj bi bila posledica samih sprememb, ki jih je doživel poklic notranjega revizorja. Včasih je do notranje revizije prišlo v primeru, ko je npr. finančnik, ki ni imel formalne izobrazbe za notranje revidiranje, želel preveriti in izboljšati delovanje. Dandanes pa se že na fakultetah učijo samega poklica notranjega revizorja. Tukaj pa potem prihaja do razkoraka pri razmišljanjih obeh, tako starejše šole kot mlade generacije. Metodologija in osnovne revizijske veščine so še vedno enake, vendar je prišlo do spremembe načina kako se jih uporablja, kdo jih uporablja ter v kakšnih okoliščinah.

Smigarovskijeva trdi, da je zaradi razvoja notranjerevizijske stroke prišlo do zamenjave tradicionalnih veščin in sposobnosti z novejšimi, kot so sposobnost pogajanj, sposobnost dialoga in večja zavzetost oziroma prepričljivost.

Beran trdi, da k zmanjševanju razkoraka med tradicionalnimi veščinami ter novejšimi trendi, ustrezno pripomorejo mednarodne organizacije za notranjo revizijo. Te svetujejo revizijski stroki o veščinah in znanju, ki jih zahteva poklic notranjega revizorja. CBOK npr. v svoji študiji na vrh zaželenih sposobnosti notranjega revizorja uvršča projektno planiranje in management, ki se tako uvrščata na lestvico petih najbolj zaželenih sposobnosti. Na drugi strani pa uprava uvršča omenjeni veščini šele od desetega mesta dalje na njihovi lestvici zaželenih veščin notranjega revizorja. Beran kritično opazuje prepad med razmišljanjem uprave ter notranjimi revizorji ter pravi, da je kritičnega pomena, da se cilji uprave ter oddelka za notranjo revizijo uskladijo. Za zagotovitev poenotenja mnenj in ciljev je pomembno, da ima oddelk notranje revizije pripravljen akcijski načrt. Beranovo podjetje daje poudarek na opazovanju ter merjenju pričakovanj uprave. Zato v tem podjetju kar precej investirajo v upravljanje omenjenega razkoraka v želji, da bi se s tem čim bolj približali željam uprave.

Po mnenju strokovnjakov naj bi obstoječe izobraževanje notranjih revizorjev izboljšali, ne pa zamenjali. Problematika se ne kaže v učenju uporabe orodij, katerih uporabo se notranji revizorji naučijo v okviru samega šolanja. Po besedah Fosterja današnji izobraževalni sistem notranje revizorje nauči temeljnih tehničnih veščin, vključujoč znanje s področja financ, računovodstva in informacijske tehnologije. Obenem pravi, da se samega procesa in metodologije notranje revizije da naučiti razmeroma hitro. Najbolj pomembno pa je, da notranji revizor razpolaga z osnovnimi komunikacijskimi sposobnostmi in raziskovalno žilico.

CBOK-ova raziskava kaže, da se potreba po novih veščinah notranjih revizorjev povečuje kot posledica nove vloge, ki jo imajo v današnjem poslovnem okolju. Prav zato sta se razumevanje poslovanja ter analiza tveganj uvrstila tako visoko na lestvico zaželenih veščin oziroma sposobnosti notranjega revizorja. Razumevanje poslovanja je pglavitno pri odkrivanju znakov prevare, preverjanju primernosti in učinkovitosti notranjih kontrol ali pa pri zastavljanju prioritet pri planiranju revizijskega procesa. Notranji revizorji ponavadi sodelujejo z najvišjim oz. srednjim managementom, katerim lahko tako z osredotočenostjo na analizo tveganj in predstavitev njihovih ugotovitev pomagajo pri upravljanju poslovanja. Managerji tako lahko odkrijejo, ocenijo in ublažijo tveganje, kateremu je izpostavljen določen oddelk v podjetju oz. posamezen proces v poslovanju.

Vendar pa se kaže, da za zagotavljanje potrebnih znanj in veščin izobraževalni sistem v okviru podjetij ni dovolj razvit oziroma se kaže pomanjkanje le – tega. Bradyjeva pravi, da zaradi finančnih omejitev vse preveč podjetij še vedno uporablja in se zanaša na znanja, ki so že zastarela in s katerimi ni mogoče uspešno konkurirati. Certifikat je potrditev znanja notranje revizije, toda za dodano vrednost, ki jo lahko posameznik prispeva k poslovanju podjetja, so potrebne še druge veščine, ki sem jih že omenila. Podjetje bi moralo svoje strokovnjake podpirati v rasti in razvoju ter jih nenehno izobraževati.

Vendar to še zdaleč ni edini problem, s katerim se dandanes srečujejo notranji revizorji. Poslovanje podjetij se spreminja in v skladu s tem tudi pričakovanja podjetij o delu notranje revizije v podjetju. Vendar tako kot na eni strani spremenjena pričakovanja povzročajo negotovost, na drugi strani to predstavlja za notranje revizorje različne priložnosti.

Glede na to, da je poklic notranjega revizorja poklic s širšim družbenim ugledom, so notranji revizorji tudi bolj pod drobnogledom javnosti. Javnost od njih pričakuje neoporečnost ne samo pri izvajanju poklicnih nalog, temveč tudi neoporečnost zunaj tega. V nadaljevanju na kratko povzemam besede dr. Ivana Turka, ki navaja, da naj bi se človek, ki ustvarja in uživa zaupanje drugih ljudi, moral pojavljati kot celovita odlična osebnost. Brž ko pride notranji revizor do spoznanja, na kaj je treba paziti, če se želi uveljaviti kot celovita odlična osebnost, in če si nato prizadeva, da bo v svojem življenju takšna spoznanja tudi uresničil, je na najboljši poti, da ga bodo drugi nekoč kot celovito odlično osebnost tudi upoštevali (Turk, 2002, str. 37).

Da bi notranji revizor lahko v podjetju izstopal kot ugledna osebnost, si mora prizadevati, da bi imel v čim večji meri takšne lastnosti in značilnosti, ki v medsebojnih razmerjih oblikujejo njegovo odličnost (Turk, 2000, str. 5). Nadaljujem mnenje dr. Ivana Turka, da je odličen tisti človek, ki po kakovosti presega druge, s kakovostjo pa mislimo tisto, kar opredeljuje človeka glede na veliko mero pozitivnih lastnosti. Med znake odličnosti notranjega revizorja sodijo izobraženost, olikanost, preudarnost, prizadevnost, izvirnost, zanesljivost, podjetnost, voditeljskost, pravičnost, resnicoljubnost, poštenost, plemenitost in samozavednost.

4 ANKETA

4.1 PREDSTAVITEV ANKETE

Z anketo, posredovano notranjim revizorjem, sem želela v prvi fazi ugotoviti, katera znanja so tista, ki jih trenutno posedujejo in uporabljajo pri svojem delu. Vprašanja so se nanašala tudi na področja, kjer bi kazalo znanja še poglobiti ter v kolikšni meri bi lahko Slovenski inštitut za revizijo pripomogel k razvoju teh področij oziroma znanj.

Z anketo je bilo ugotovljeno tudi, katere naloge so tiste, ki so bile v ospredju do sedaj in katere naloge so tiste, ki bodo v prihodnosti pomenile glavna področja, katerim se bodo notranji revizorji posvečali.

V nadaljevanju ankete so notranji revizorji navajali, katera orodja in tehnike pri svojem delu trenutno največkrat uporabljajo (tukaj je bilo ugotovljeno trenutno stanje, medtem ko je ugotavljanje, katera orodja in tehnike se bodo uporabljala v prihodnosti praktično nemogoče,

saj prihaja na tem področju do razvoja novih tehnik, katere pa seveda ni možno predvideti).

Vprašanja so se nanašala tudi na osebnostne lastnosti, ki so prihajale v ospredje do sedaj in katere bodo po mnenju notranjih revizorjev tiste lastnosti, ki bodo zaznamovale osebnost notranjega revizorja v prihodnosti.

Z anketo so bili ugotovljeni tudi dejavniki, ki so vplivali na spremembo potrebnih znanj v preteklih letih, ter dejavniki, ki bodo v prihodnosti vplivali na spremembo vloge, pomena ter posledično znanj notranjega revizorja.

V zadnjem sklopu pa so notranji revizorji odgovarjali na vprašanja o ugledu poklica notranjega revizorja, relativnem pomenu notranjega revidiranja v praksi v slovenskih podjetjih ter predstavili svoj pogled na prednosti, slabosti, priložnosti ter nevarnosti glede področja znanj (SWOT analiza).

Anketa je bila posredovana 30 notranjim revizorjem s seznama preizkušenih notranjih revizorjev, najdenega na spletnih straneh Slovenskega inštituta za revizijo. Odzivnost je bila več kot 50 odstotna, saj je izpolnjeno anketo vrnilo 16 notranjih revizorjev. Podatki so bili zbrani in analizirani v avgustu 2008.

4.2 REZULTATI ANKETE

Znanje, ki je po mnenju notranjih revizorjev trenutno najbolj v ospredju, je znanje, pridobljeno tekom vzdrževanja strokovne usposobljenosti. Na drugo mesto uvrščajo znanje, pridobljeno v rednem procesu izobraževanja. Visoko uvrščajo tudi poznavanje pravil stroke ter poznavanje orodij, tehnik in postopkov. Osebnostne lastnosti sledijo za vsemi predhodno omenjenimi znanji. Na zadnja mesta pa so uvrstili znanje zbiranja informacij in dopolnjevanja dokazov ter načrtovanje notranje revizije.

V prihodnjih letih naj bi po mnenju notranjih revizorjev kazalo še nadgraditi znanje, pridobljeno tekom vzdrževanja strokovne usposobljenosti. Za razliko od trenutnih znanj, ki jih največ uporabljajo, so notranji revizorji mnenja, da bi kazalo v prihodnjih letih izpopolniti znanja s področja informacijske tehnologije, projektnega vodenja ter predstavitve poročil.

Notranji revizorji so mnenja, da naj bi Slovenski inštitut za revizijo dajal večji poudarek izobraževanju notranjih revizorjev na področju orodij, tehnik in postopkov notranjega revidiranja, informacijske tehnologije ter poznavanju pravil stroke. Prav tako bi kazalo povečati izobraževanja na področju načrtovanja notranje revizije ter projektnega vodenja.

Naloga, ki naj bi bila v zadnjih letih najpomembnejša, je ocenjevanje primernosti in učinkovitosti organizacijskih sestavov notranjih kontrol v podjetju. Sledi ugotavljanje skladnosti različnih organizacijskih sestavov notranjih kontrol s ciljem podjetja ter na tretjem mestu svetovanje poslovodstvu, kako izboljšati posamezne organizacijske sestave in povečati njihovo učinkovitost in ugotavljanje skladnosti različnih organizacijskih sestavov notranjih kontrol v podjetju z zakoni in predpisi.

V prihodnosti naj bi bila najpomembnejša naloga notranjih revizorjev svetovanje poslovodstvu, za razliko od trenutnih nalog pa se je visoko uvrstilo tudi analiziranje in obveščanje odgovornih za izvajanje popravljanih postopkov in dejansko izvedbo postopkov, za katerih vzpostavitev je odgovorno poslovodstvo. Poudarek naj bi bil tudi na ocenjevanju ekonomičnosti in učinkovitosti uporabe sredstev, s katerimi razpolagajo podjetja oziroma potrditev ustreznosti standardov poslovanja za dosego navedenih ciljev.

Pri analizi orodij in tehnik, ki jih pri svojem delu uporabljajo notranji revizorji, je zanimiva ugotovitev, da bolj kot kvantitativne tehnike pri svojem delu največkrat uporabljajo kvalitativne tehnike. Tako so največkrat uporabljena orodja za zbiranje in analiziranje revizijskih dokazov ankete in intervjuji, preučevanje literature ter pregled pravnih podlag. Omenjenim trem, največkrat izpostavljenim, sledijo preračunavanje, opazovanje in inspiciranje, naknadno preverjanje, natančno pregledovanje itd.

Tako kot v preteklih letih naj bi bile tudi v prihodnosti najbolj pomembne osebne lastnosti notranjega revizorja moralne lastnosti kot so nepristranskost, pravičnost, poštenost. Druge osebne lastnosti, ki trenutno zaznamujejo notranjega revizorja, so še analitične sposobnosti, profesionalnost, logično presojanje, komunikacijske sposobnosti itd. V prihodnosti pa dajejo več poudarka samoiniciativnosti notranjega revizorja, komunikacijskim sposobnostim in strateškemu razmišljanju. Visoko so uvrstili tudi sposobnost predstavitve poročil.

Dejavnika, ki naj bi tako v preteklih letih kot v prihodnosti najbolj vplivala na spremembo vloge notranjega revizorja, sta spremenjeni stil poslovanja oziroma povečanje ozaveščenosti poslovodstva glede pomena notranje revizije ter povečanje tveganja pri poslovanju. Do sedaj naj bi pomembno vplivali na pomen notranjega revizorja tudi internacionalizacija in globalizacija, samoiniciativnost notranjih revizorjev ter informacijska tehnologija. V prihodnosti pa naj bi po oceni notranjih revizorjev k spremembi vloge še bolj prispeval razvoj informacijske tehnologije ter tudi nove tehnike revidiranja, nove programske računalniške rešitve ter večja naravnost podjetij na kakovost.

Na vprašanje o ugledu, ki ga uživa poklic notranjega revizorja, so notranji revizorji v 85% odgovorili, da je poklic povprečno do dokaj ugleden. Za povprečno uglednega se je odločilo 39% anketirancev, za dokaj uglednega pa nekaj odstotkov več, in sicer 46% notranjih revizorjev.

Relativni pomen notranjega revidiranja v praksi v slovenskih podjetjih pa se vsekakor povečuje, saj se je za ta odgovor odločilo kar 85% anketirancev.

Prednosti trenutnega stanja glede znanja notranjih revizorjev so po besedah anketiranih notranjih revizorjev naslednje:

- motiviranost notranjih revizorjev,
- sodelovanje s Slovenskim inštitutom za revizijo (izobraževanja na področju revidiranja in razvoja v stroki ter seznanjanje s konkretnimi področji iz prakse, profesionalnost predavateljev itd.),
- sodelovanje z Ameriškim inštitutom za notranjo revizijo (angl. *Institute of Internal Auditors, IIA*),
- dosegljivost strokovne literature na spletnih portalih.

Za slabosti glede trenutnega stanja na področju znanj notranjega revidiranja pa so našli:

- decentralizirano izobraževanje notranjih revizorjev (večje število inštitucij, ki nudijo šolanje) ter posledično preveč profilov notranjih revizorjev,
- nepovezanost s konkretnimi primeri iz prakse,
- prepočasno pridobivanje znanj ter težka sledljivost novostim,
- nezadostna publiciteta pomena usposobljenega/certificiranega notranjega revizorja,
- nepovezanost stroke (slabi kontakti med notranjimi revizorji),
- delo Urada RS za nadzor proračuna (Urad naj ne bi bil kos svojim nalogam),
- visoki stroški izobraževanja v tujini,
- premalo vrhunskih strokovnjakov, ki bi bili pripravljene prenašati svoja znanja,
- preslaba organiziranost strokovnih seminarjev in izobraževanj iz prakse,
- ni primernih predavanj s področja trgovanja z vrednostnimi papirji (izkazi finančnih izidov, knjiženja, tveganja, ki se pojavljajo...). V praksi nihče s področja trgovanja ni pripravljen pripraviti predavanj za revizorje. Zavedajo se, da bi s prenosom svojih znanj na revizorje ogrozili svojo avtonomijo, ki jo imajo na tem področju.

Kot priložnosti na področju izobraževanja notranjih revizorjev, le-ti navajajo:

- povečanje tveganj pri poslovanju,
- globalizacija (večja povezanost stroke s tujimi organizacijami, vključevanje tujih strokovnjakov v proces izobraževanja in spoznavanje dobrih praks iz tujine),

- spremembe v načinu poslovanja (povečanje ozaveščenosti posloводства glede pomena notranje revizije),
- možnost zaposlitve notranjih revizorjev na različnih področjih (raznolikost znanj notranjih revizorjev),
- sodelovanje s Slovenskim inštitutom za revizijo oz. slovenskim odsekom IIA,
- povečevanje koristi, ki jih notranja revizija prinaša podjetju,
- kreativnost,
- prevzemanje vodstva v podjetju (zaposlitev v službi za notranjo revizijo v manjši organizaciji omogoča seznanitev s celotnim poslovanjem kar je odlična priložnost za kasnejše prevzemanje vodstva oziroma je tako služba za notranjo revizijo oziroma delo na področju notranjega revidiranja t.i. »valilnica« vodstvenega kadra).

Sodeč po odgovorih na vprašanje o možnih nevarnostih pa se problemi kažejo na naslednjih področjih:

- samozadostnost,
- stagnacija gospodarstva,
- razvoj orodij, ki v praksi ne bodo prinesli pričakovanih učinkov oz. ne bodo učinkovito preneseni v vsakodnevno uporabo,
- nezmožnost hitrega učenja in sprejemanja novitet,
- neustrezna/nezadostna podpora obvladovanju tveganj v organizaciji, osredotočanje na revizije skladnosti namesto na revizije predvidenih projektov,
- politizacija,
- majhnost službe za notranjo revizijo – notranji revizorji niso specializirani za določena področja in je tako težko slediti vsem znanjem, ki jih potrebujejo,
- to, da notranjerevizijska dejavnost v javnem sektorju očitno še naprej ne bo neodvisna (kot posledica odsotnosti revizijskih odborov),
- zaradi velikih zahtev se znanja z vsemi pomembnimi dogajanja v podjetju in odgovornosti, ki se nalagajo notranjim revizorjem, obstaja nevarnost, da ima premalo časa za pridobivanje znanja in poglobljene revizijske preglede,
- profitna naravnost v procesu izobraževanja (tako univerz kot inštituta) in s tem povezano podeljevanje nazivov in licenc osebam, ki niso zadostno strokovno usposobljene),
- delovni procesi na istih področjih,
- revizor lahko postane izključno operativni delavec, orodje za opravljanje notranjih kontrol pri revidirancu, ki je sicer lastnik notranjih kontrol in jih je dolžan vzpostaviti in izvajati.

SKLEP

Kot smo že omenili, notranjo revizijo lahko opravlja le tisti, ki razpolaga s primernim obsegom teoretičnega in praktičnega znanja. Notranji revizor mora biti tako strokovno usposobljen, obvladati mora različne veščine, orodja ter tehnike notranjega revidiranja. Za uspešno in učinkovito delo mora imeti tudi ustrezne osebnostne lastnosti ter ne nazadnje upoštevati kodeks poklicne etike ter zakonodajo. Notranji revizor s svojim znanjem uresničuje naloge, katerih namen je izboljšanje poslovanja ter zmanjšanje poslovnega tveganja.

Pri pregledu domače in tuje literature ter na podlagi analize rezultatov anketiranja slovenskih notranjih revizorjev sem ugotovila, da je obseg znanj, s katerim razpolaga notranji revizor precej obsežen. Tako kot je veliko področij poslovanja podjetja, tako je tudi veliko različnih znanj revizije teh področij.

Globalni trendi na področju notranje revizije se v razmeroma majhnem obsegu kažejo tudi pri nas, a v zadostni meri, da je to opazno. Tako lahko omenim zainteresiranost naše stroke za povezovanje s tujimi strokovnjaki ter izobraževanjem v tujini. Kot pogloblitve osebnostne lastnosti notranjega revizorja, ki bodo prišle do izraza v prihodnosti, pa so bili izpostavljeni samoiniciativnost, komunikacijske sposobnosti in strateško razmišljanje, kar ugotavljajo tudi ostali svetovni strokovnjaki.

Pri iskanju literature sem zasledila dokaj majhno število literature s področja t.i. nove vloge notranjega revizorja v praksi, kar si lahko razložimo s stopnjo razvoja, na kateri se dejavnost notranje revizije v Sloveniji nahaja. Dejstvo je, da je v tujini (primerjava z izsledki ameriškega inštituta za notranjo revizijo) vse večji poudarek na t.i. mehkih dejavnikih notranjega revizorja. V ospredje tako prihaja revizorjeva kreativnost, fleksibilnost, strateško razmišljanje itd., kar pa seveda ameriški sistem omogoča. Notranja revizija v močno razvitih gospodarstvih je najverjetneje že prešla v sodobno notranjo revizijo.

Slovenski sistem je morda še nekoliko tog, pogreša pa se tudi sodelovanje med notranjimi revizorji oziroma boljša povezanost stroke. Večja komunikacija med njenimi člani bi verjetno pripomogla k hitrejšem in kvalitetnejšem prenosu znanj. Vsekakor pa bi k razvoju pomena notranje revizije ter s tem razvoju na področju znanj pripomogla dobra praksa iz tujine. Tako bi slovenska podjetja ugotovila, da je za uspešno poslovanje pomembna tudi notranja revizija in spodbujala zaposlovanje notranjih revizorjev oziroma notranjim revizorjem dodelila večjo vlogo pri planiranju poslovanja v prihodnosti.

V novih poslovnih razmerah se delo notranjih revizorjev povezuje s strateškimi nalogami podjetja. Uspešnost njihovega dela je vedno bolj odvisna od tega, koliko revizijske storitve prispevajo k uresničevanju dolgoročnih oziroma strateških poslovnih nalog in ciljev podjetja.

Obsežnost, raznolikost in dinamika dejavnikov, ki vplivajo na poslovanje, od notranjih revizorjev zahtevajo veliko prilagodljivost, ustvarjalnost in samoiniciativnost ter tudi določene osebnostne značilnosti.

LITERATURA IN VIRI

1. Berson A., Smith S. & Thearling K. (2000). *Building Data Mining Applications for CRM*. New York (etc.): McGraw-Hill.
2. *Code of Ethics for Professional Accounts*. (2001). New York: International Auditing and Assurance Standard Board, International Federation of Accountants.
3. Hermanson R. H., Strawser J. R. & Strawser R. H. (1993). *Auditing Theory and Practise*. (6th ed.) Boston: R. R. Donnelly & Sons.
4. Jojić D. (2007, 12. december). *Notranji revizor – svetovalec posloводства v 21. Stoletju*. Najdeno 12. decembra 2007 na spletnem naslovu <http://www.relacije.com/clanek.php?niceid=notranji-revizor-8211-svetovalec-posloводства-v-21-stoletju>
5. Kavčič S. & Kelhar P. (2004). Poklicna etika in odgovornost računovodij. *Zbornik referatov. 36 simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 127-13). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
6. *Kodeks poklicne etike notranjega revizorja*. (2004). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
7. Koletnik F. (2000). *Revidiranje*. Maribor: Univerza v Mariboru, Ekonomsko-poslovna fakulteta Maribor, Katedra za računovodstvo in revizijo.
8. Koletnik F. (2007). *Notranje revidiranje (1. izdaja)*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
9. Komar Jadek D. (2001). *Vloga in pomen službe notranjega revidiranja*. Ljubljana: Pravna praksa.
10. Lesjak M. (2002). Skupne podlage za ustanavljanje in delovanje notranjih revizijskih služb v neposrednih uporabnikih proračuna Republike Slovenije. *Revizor*, 13 (5), 7-23.
11. Mavretič A. (2006). *Poklicna etika revizorja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
12. *Načrtovanje in ocenjevanje tveganj – vidik vodje notranjerevizijske službe (Notranje revidiranje I.)*. (2006). Ljubljana: Center za razvoj financ.
13. Pickett S. K. H. (2003). *The Internal Auditing Handbook (2nd ed)*. B.k: John Wiley & Sons.
14. Pirc M. (B.l.). *Analitični CRM oziroma kako iz podatkov dobiti informacije, iz informacij pa znanje*. B.k..

15. Pravilnik o usmeritvi za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ. (2002). *Uradni list RS*. (Št. 72/2002, 9. avgust 2002).
16. *Preizkušeni notranji revizorji, vpisani v register*. Najdeno 31. julija 2008 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/notranji_revizorji/register-nr.html
17. Primožič P. (2001). *Ozaveščenost posloводства glede pomena notranje revizije*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
18. *Priročnik notranjerevizijske službe*. (2007). Ljubljana: Urad Republike Slovenije za nadzor proračuna.
19. *Priročnik za revizije smotrnosti poslovanja*. (2006). Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
20. Russell J. (2008, 1. avgust). *The Internal Auditor of Today*. Najdeno 1. avgusta 2008 na spletnem naslovu http://findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_6_64/ai_n24377454/pg_6
21. Sitar T. (2006). *Analiza stroškov in koristi nadzvočnega letalskega prometa na primeru Aerospatiale/British Aerospace Concorde*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
22. Slovenski inštitut za revizijo (1994). *Temeljna revizijska načela*. *Revizor*, 5 (1), 58-62.
23. Spremič I. (1997). Notranja revizija. *Revizor*, 8 (2), 7-22.
24. Suhadolnik V. (1998). *Vloga in pomen notranjega revidiranja v podjetju*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
25. Taylor D. H. & Glezen G. W. (1996). *Revidiranje – zasnove in postopki*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
26. Turk I. (2000). Kodeks poklicne etike in znaki odličnosti notranjega revizorja. 3. letna konferenca notranjih revizorjev: *Zbornik referatov* (str. 5-12). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
27. Turk I. (2002). Revizor kot celovita odlična osebnost. 8. letna konferenca revizorjev: *Zbornik referatov, druga izdaja* (str. 37-44). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
28. Turk I. (1994). *Notranje revidiranje poslovanja (2. Izd.)* Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
29. Turk M. (2005). *Organizacijsko okolje, načela in etika notranjega revizorja. Izobraževanje za naziv Državni notranji revizor*. Ljubljana: Ministrstvo za finance.
30. Tušek B. & Žager L. (1999). Vloga notranjega revidiranja pri odločanju v podjetju. *Revizor*, 10 (11), 20-46.

31. *Usmeritve za državno notranje revidiranje*. (2003). Ljubljana: Ministrstvo za finance.
32. Vidovič Z. (1995). *Revidiranje zdravstvenih zavodov (Gradivo za metodiko revidiranja, 5. Zvezek)*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
33. *Vloga notranjega revidiranja*. Najdeno 18. avgusta 2008 na spletnem naslovu <http://www.si-revizija.si/ia/>
34. Zakon o revidiranju. (2008). *Uradni list RS*. (Št. 65/2008, 30. junij 2008).

PRILOGE

PRILOGA 1: ANKETNI VPRAŠALNIK.....	1
------------------------------------	---

Katarina Pernuš

Ekonomska fakulteta

Ljubljana

ANKETA

o znanju notranjega revizorja

1. Označite, prosim, katero ZNANJE pri vašem delu najboljše prihaja do izraza oziroma ga največkrat uporabljate

(izbrana znanja prosim rangirajte in oštevilčite po pomenu 1 do 5; z 1 označite najpomembnejšega.)

l__l_a - pridobljeno strokovno znanje v rednem procesu izobraževanja

l__l_b - znanje, pridobljeno naknadno (tekom vzdrževanja strokovne usposobljenosti)

l__l_c - poznavanje pravil stroke

l__l_d - načrtovanje notranje revizije

l__l_e - znanje projektnega vodenja (razvijanje programa notranje revizije)

l__l_f - znanje zbiranja informacij in dopolnjevanja dokazov

l__l_g - znanje prezentacije poročil

l__l_h - znanje nadziranja revizijskega pregleda

l__l_i - znanje s področja informacijske tehnologije

l__l_j - poznavanje orodij, tehnik in postopkov

l__l_k - določene osebnostne lastnosti oz. t.i soft skills

l__l_l - drugo, in sicer.....

2. Označite, prosim. katera ZNANJA bi bilo potrebno v prihodnjih letih še nadgraditi
(izbrana znanja prosim rangirajte in oštevilčite po pomenu 1 do 5; z 1 označite

najpomembnejšega.)

l__l_a - pridobljeno strokovno znanje v rednem procesu izobraževanja

l__l_b - znanje, pridobljeno naknadno (tekem vzdrževanja strokovne usposobljenosti)

l__l_c - poznavanje pravil stroke

l__l_d - načrtovanje notranje revizije

l__l_e - znanje projektnega vodenja (razvijanje programa notranje revizije)

l__l_f - znanje zbiranja informacij in dopolnjevanja dokazov

l__l_g - znanje prezentacije poročil

l__l_h - znanje nadziranja revizijskega pregleda

l__l_i - znanje s področja informacijske tehnologije

l__l_j - poznavanje orodij, tehnik in postopkov

l__l_k - določene osebnostne lastnosti oz. t.i. soft skills

l__l_l - drugo, in sicer.....

3. Označite, prosim kateremu ZNANJU bi Slovenski inštitut za revizijo lahko v prihodnosti dajal še večji poudarek (organizacija dodatnih strokovnih usposabljanj):

(izbrana znanja prosim rangirajte in oštevilčite po pomenu 1 do 5; z 1 označite

najpomembnejšega.)

l__l_a - pridobljeno strokovno znanje v rednem procesu izobraževanja

l__l_b - znanje, pridobljeno naknadno (tekem vzdrževanja strokovne usposobljenosti)

l__l_c - poznavanje pravil stroke

l__l_d - načrtovanje notranje revizije

l__l_e - znanje projektnega vodenja (razvijanje programa notranje revizije)

l__l_f - znanje zbiranja informacij in dopolnjevanja dokazov

l__l_g - znanje prezentacije poročil

l__l_h - znanje nadziranja revizijskega pregleda

l__l_i - znanje s področja informacijske tehnologije

l__l_j - poznavanje orodij, tehnik in postopkov

l__l_k - določene osebnostne lastnosti oz. t.i. soft skills

l__l_l - drugo, in sicer.....

4. Označite, prosim 5 NALOG, ki so bile v zadnjih letih najpomembnejše za Vaše delo!
(Izbrane naloge prosim rangirajte in oštevilčite po pomenu od 1 do 5; z 1 označite najpomembnejšo.)

- l___l_a - ocenjevanje primernosti in učinkovitosti organizacijskih sestavov notranjih kontrol
- l___l_b - ugotavljanje skladnosti različnih organizacijskih sestavov notranjih kontrol v podjetju s sprejetimi usmeritvami posloводства oz. ciljem podjetja
- l___l_c - ugotavljanje skladnosti različnih organizacijskih sestavov notranjih kontrol v podjetju z zakoni in predpisi
- l___l_d - svetovanje na podlagi ocenitve primernosti in učinkovitosti organizacijskih sestavov notranjih kontrol, predlaganje njihove izboljšave in s tem svetovanje poslovodu, kako izboljšati posamezne organizacijske sestave in povečati njihovo učinkovitost
- l___l_e - pregledovanje načina varovanja sredstev in potrjevanje njihovega obstoja (tudi presojanje načina varovanja sredstev pred različnimi vrstami izgub in njihova odkrivanja)
- l___l_f - ocenjevanje ekonomičnosti in učinkovitosti uporabe sredstev, s katerimi razpolagajo podjetja oziroma potrditev ustreznosti standardov poslovanja za dosego navedenih ciljev, pravilne uporabe standardov poslovanja, ugotovitev odstopanj od standardov poslovanja
- l___l_g - analiziranje in obveščanje odgovornih za izvajanje popravljalnih postopkov in dejansko izvedbo postopkov, za katerih vzpostavitev je odgovorno posloводство
- l___l_h - ugotavljanje zanesljivosti in integritete računovodskih ter operativnih informacij
- l___l_i - posebna poizvedovanja glede obnašanja posloводства na zahtevo nadzornega sveta ali ravnateljstva
- l___l_j - opravljanje izvajalnih funkcij
- l___l_k - drugo, in sicer

5. Označite prosim 5 NALOG, ki bodo po vašem mnenju v prihodnjih petih letih postale najpomembnejše za delo notranjega revizorja!
(Izbrane naloge prosim rangirajte in oštevilčite po pomenu od 1 do 5; z 1 označite najpomembnejšo.)

- l___l_a - ocenjevanje primernosti in učinkovitosti organizacijskih sestavov notranjih kontrol
- l___l_b - ugotavljanje skladnosti različnih organizacijskih sestavov notranjih kontrol v podjetju s sprejetimi usmeritvami posloводства oz. ciljem podjetja
- l___l_c - ugotavljanje skladnosti različnih organizacijskih sestavov notranjih kontrol v podjetju z zakoni in predpisi
- l___l_d - svetovanje na podlagi ocenitve primernosti in učinkovitosti organizacijskih sestavov notranjih kontrol, predlaganje njihove izboljšave in s tem svetovanje poslovodu, kako izboljšati posamezne organizacijske sestave in povečati njihovo učinkovitost
- l___l_e - pregledovanje načina varovanja sredstev in potrjevanje njihovega obstoja (tudi presojanje načina varovanja sredstev pred različnimi vrstami izgub in njihova odkrivanja)

l___l_f - ocenjevanje ekonomičnosti in učinkovitosti uporabe sredstev, s katerimi razpolagajo podjetja oziroma potrditev ustreznosti standardov poslovanja za doseg navedenih ciljev, pravilne uporabe standardov poslovanja, ugotovitev odstopanj od standardov poslovanja

l___l_g - analiziranje in obveščanje odgovornih za izvajanje popravljalnih postopkov in dejansko izvedbo postopkov, za katerih vzpostavitev je odgovorno poslovodstvo

l___l_h - ugotavljanje zanesljivosti in integritete računovodskih ter operativnih informacij

l___l_i - posebna poizvedovanja glede obnašanja poslovodstva na zahtevo nadzornega sveta ali ravnateljstva

l___l_j - opravljanje izvajalnih funkcij

l___l_k - drugo, in sicer

6. Označite prosim katero ORODJE oz. TEHNIKO največkrat uporabljate pri izvajanju notranje revizije!

(Izbrano orodje oz. tehniko prosim rangirajte in oštevilčite po pomenu od 1 do 5; z 1 označite

najpomembnejše/o.)

l___l_a - rudarjenje po podatkih

l___l_b - modeliranje

l___l_c - natančno pregledovanje

l___l_d - statistično vzorčenje

l___l_e - analize stroškov in koristi

l___l_f - preračunavanje

l___l_g - ankete in intervjuji

l___l_h - preučevanje literature

l___l_i - pregled pravnih podlag

l___l_j - fokus grupe

l___l_k - primerjalne analize oz. benchmarking

l___l_l - tehnika »zabave z večerjo«

l___l_m - podrobno testiranje

l___l_n - naknadno preverjanje

l___l_o - opazovanje in inspiciranje

l___l_p - potrditve stanj

l___l_r - drugo, in sicer.....

7. Označite prosim 5 OSEBNOSTNIH LASTNOSTI, ki so v zadnjih petih letih najbolj zaznamovale notranjega revizorja!

(Izbrane osebnostne lastnosti prosim rangirajte in oštevilčite po pomenu od 1 do 5; z 1 označite

najpomembnejšo.)

l__l_a - logično presojanje

l__l_b - moralne lastnosti kot so nepristranskost, pravičnost, poštenost

l__l_c - prilagodljivost

l__l_d - ustvarjalnost oz. kreativnost

l__l_e - zavzetost oz. samoiniciativnost

l__l_f - analitične sposobnosti

l__l_g - natančnost

l__l_h - fleksibilnost

l__l_i - poslušljivost

l__l_j - profesionalnost

l__l_k - komunikacijske sposobnosti

l__l_l - kritično razmišljanje

l__l_m - strateško razmišljanje

l__l_n - težnja k reševanju problemov

l__l_o - pogajalske sposobnosti

l__l_p - sposobnost vplivanja na druge

l__l_r - tehnične sposobnosti

l__l_s - sposobnost prezentacije (predstavitev poročila poslovodstvu)

l__l_t - drugo, in sicer.....

8. Označite prosim 5 OSEBNOSTNIH LASTNOSTI, ki bodo v prihodnjih letih najbolj zaznamovale notranjega revizorja!

(Izbrane osebnostne lastnosti prosim rangirajte in oštevilčite po pomenu od 1 do 5; z 1 označite

najpomembnejšo.)

l__l_a - logično presojanje

l__l_b - moralne lastnosti kot so nepristranskost, pravičnost, poštenost

l__l_c - prilagodljivost

l__l_d - ustvarjalnost oz. kreativnost

- l___l_e - zavzetost oz. samoiniciativnost
- l___l_f - analitične sposobnosti
- l___l_g - natančnost
- l___l_h - fleksibilnost
- l___l_i - poslušljivost
- l___l_j - profesionalnost
- l___l_k - komunikacijske sposobnosti
- l___l_l - kritično razmišljanje
- l___l_m - strateško razmišljanje
- l___l_n - težnja k reševanju problemov
- l___l_o - pogajalske sposobnosti
- l___l_p - sposobnost vplivanja na druge
- l___l_r - tehnične sposobnosti
- l___l_s - sposobnost prezentacije (predstavitev poročila poslovodstvu)
- l___l_t - drugo, in sicer.....

9. Označite, prosim 5 DEJAVNIKOV, ki so po vašem mnenju v zadnjih letih najbolj močno vplivali na spremembe nalog, vloge in posledično znanj notranjega revizorja!
(Izbrane dejavnike prosim rangirajte in oštevilčite po pomenu od 1 do 5; z 1 označite najpomembnejšega)

- l___l_a - prevzemi in pripojitve
- l___l_b - večja naravnost na stranke/kupce (večji poudarek na odnosih s kupci)
- l___l_c - spremenjeni stil poslovođenja (povečanje ozaveščenosti poslovodstva glede pomena notranje revizije, večja želja po nadzoru poslovanja)
- l___l_d - e-poslovanje
- l___l_e - internacionalizacija/globalizacija
- l___l_f - nova programske računalniške rešitve
- l___l_g - večja zavzetost notranjih revizorjev (samoiniciativnost)
- l___l_h - nove tehnike revidiranja
- l___l_i - vstop v EU – MRS/MSRP
- l___l_j - organizacijsko restrukturiranje
- l___l_k - informacijska tehnologija
- l___l_l - spodbude za večjo naravnost na kakovost

- l___l_m - povečanje vloge Inštituta za revizijo
- l___l_n - povečanje tveganja
- l___l_o - drugo, in sicer

10. Označite, prosim 5 DEJAVNIKOV, ki bodo po vašem mnenju najbolj močno vplivali na spremembe nalog, vloge in posledično znanj notranjega revizorja:

(izbran dejavnik prosim rangirajte in oštevilčite po pomenu 1 do 5; z 1 označite

najpomembnejšega.)

- l___l_a - prevzemi in pripojitve
- l___l_b - večja naravnost na stranke/kupce (večji poudarek na odnosih s kupci)
- l___l_c - spremenjeni stil poslovanja (povečanje ozaveščenosti poslovanja glede pomena notranje revizije, večja želja po nadzoru poslovanja)
- l___l_d - e-poslovanje
- l___l_e - internacionalizacija/globalizacija
- l___l_f - nova programske računalniške rešitve
- l___l_g - nove tehnike revidiranja
- l___l_h - organizacijsko restrukturiranje
- l___l_i - informacijska tehnologija
- l___l_j - večja naravnost na kakovost
- l___l_k - povečanje zavzetosti notranjih revizorjev (samoiniciativnost)
- l___l_l - povečanje vloge Inštituta za revizijo
- l___l_m - razvoj izobraževalnega sistema
- l___l_n - povečanje tveganja pri poslovanju
- l___l_o - drugo, in sicer

11. Ocenite, prosim ugled, ki ga uživa poklic notranjega revizorja!

- 1) neugleden 2) malo ugleden 3) povprečno ugleden 4) dokaj ugleden 5) zelo ugleden

12. Ocenite relativni pomen notranjega revizorstva v praksi slovenskih podjetjih!

- 1) se zmanjšuje 2) se ohranja na (približno) isti ravni 3) se povečuje

13. Kaj je po vašem mnenju pri trenutnem stanju glede pridobivanja znanj

- 1) največja prednost:

.....
2) največja slabost:

.....
14. Kaj je po vašem mnenju za nadaljnji razvoj znanj notranjega revizorja v praksi

1) največja priložnost:

.....
3) največja nevarnost:

.....
Elektronski naslov, na katerega želite, da vam pošljemo rezultate ankete:

(neobvezno)

Ime in priimek izpolnjevalca ankete:.....

Podpis:

Datum,

Hvala za sodelovanje!