

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**PRIMERJAVA KOMERCIALNE REVIZIJE IN REVIZIJE
RAČUNSKEGA SODIŠČA**

Ljubljana, junij 2002

BARBARA PODGORŠEK

IZJAVA

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

V Ljubljani, dne 28.5.2002

Podpis:

KAZALO

1. UVOD	1
2. REVIDIRANJE	2
2.1. Pojem	2
2.2. Vrste revidiranj	3
2.3. Obseg revidiranja	4
2.4. Splošno sprejeti revizijski standardi (generally accepted auditing standards – GAAS)	4
2.5. Revizijska merila	5
2.6. Revizijski dokazi	6
2.7. Sestavine revizijskega poročila	7
2.8. Pozitivne posledice revizije	7
3. KOMERCIALNA REVIZIJA	8
3.1. Splošno	8
3.1.1. Pojem	8
3.1.2. Vrste revizije	9
3.1.3. Cilji revizije.....	10
3.2. Temeljna načela revidiranja	10
3.3. Nadzorovane osebe	10
3.4. Organi, ki opravljajo revizijo in njihovo delo	11
3.4.1. Organi revizije.....	11
3.4.2. Druge revizijske storitve	12
3.4.3. Merila ocenjevanja	13
3.4.4. Naloge revizorja in ravnanje v primeru odkritja napak ali prevar	14
3.5. Faze revizijskega postopka	14
3.5.1. Pripravljalna faza.....	14
3.5.2. Planska faza.....	16
3.5.3. Izvedbena faza.....	16
3.5.4. Sklepna faza	19
3.6. Poročanje in obveščanje posloводства	20
3.7. Nadzor nad revizijo	21
3.8. Problem neodvisnosti	21
4. DRŽAVNA REVIZIJA – REVIZIJA RAČUNSKEGA SODIŠČA	22
4.1. SPLOŠNO	22
4.1.1. Pojem	22
4.1.2. Vrste nadzora	22
4.1.3. Temeljni cilj	26
4.1.5. Merila ocenjevanja	26
4.2. Nadzorovane osebe	27
4.3. Organi nadzora	27

4.3.1.	Kdo opravlja revizijo?	27
4.3.2.	Področje revidiranja in način izvajanja revizije	28
4.3.3.	Podlaga za revidiranje.....	28
4.3.4.	Ostale možne storitve	29
4.3.5.	Ravnanje ob odkritju napak	29
4.4.	Faze revizijskega postopka	29
4.4.1.	Predrevizijska poizvedba	30
4.4.2.	Revizijski postopek	30
4.4.3.	Porevizijski postopek.....	34
4.5.	Poročanje.....	34
4.6.	Nadzor nad računskim sodiščem.....	35
4.7.	Problem neodvisnosti računskega sodišča.....	35
5.	PRIMERJAVA KOMERCIALNE IN DRŽAVNE REVIZIJE	36
6.	SKLEP.....	40
7.	LITERATURA.....	42
8.	VIRI.....	44

1. UVOD

Tveganje je prisotno povsod. Tvegajo lastniki podjetij, njihovo ravnateljstvo, delavci, upniki in država. Lastniki podjetja tvegajo s tem, ko svoje premoženje vložijo v odprtje in razvoj podjetja, pri tem pa morajo prebroditi številne ovire in poslovne pasti. Prav tako tvegajo pri izbiri managerjev, ki bodo vodili podjetje. Delavci tvegajo v tej meri, da so v podjetje pripravljene vložiti svoje delovne sposobnosti, od tega pa pričakujejo stalne plače. Upniki zaupajo svoja denarna sredstva podjetju in pričakujejo, da bodo ta sredstva dobili vrnjena skupaj z dogovorjenim donosom ali vstopajo v poslovne odnose s podjetjem na kakšen drugačen način (npr. dobavljajo material ali opravljajo storitve) in tvegajo, da ne bodo dobili denarnega nadomestila za opravljene storitve.

Vsakdo izmed navedenih (lastniki, ravnateljstvo, delavci, upniki in država) pa želi svoje tveganje čimbolj zmanjšati. Pri tem so možne različne rešitve: razpršitev premoženja in kakovostna sestava managementa s strani lastnikov denarnih prihrankov, delovne pogodbe za delavce, pravočasno spoznavanje položaja podjetja s strani upnikov. Med vsemi temi rešitvami igra pomembno vlogo kakovostno nadziranje, ki zmanjšuje poslovno tveganje.

Namen mojega dela je predstaviti komercialno in državno revizijo ter njune podobnosti in razlike. Komercialna revizija se nanaša predvsem na revizijo letnih računovodskih izkazov, čeprav se razvoj revizijske stroke vedno bolj usmerja na revizijo poslovanja. Izvajajo jo gospodarski revizorji. Državno revizijo izvajajo državni revizorji, njen obseg pa je širši od komercialne revizije.

Delo je razdeljeno na šest poglavij.

Prvo poglavje obravnava opredelitev in značilnosti revidiranja. Revidiranje je strokovno najzahtevnejša vrsta nadzora v primerjavi s kontrolo in inšpekcijo. Posebnosti oziroma razlike pri reviziji izvirajo iz različne opredelitve področja revidiranja, naročnika revizije in iz različne opredelitve dejavnosti v primerjavi z drugimi podjetji. Revidiranje je določeno zakonsko ali pa se izvaja na podlagi naročila pravne osebe.

V drugem delu sem predstavila revizijo, ki jo opravljajo gospodarski revizorji. Slednji morajo svoje delo opravljati nepristransko, neoporečno in objektivno, za kar morajo biti tudi strokovno usposobljeni. S preverjanjem notranjih kontrol, pregledovanjem dokumentov, opazovanjem dobičkov, opravljanjem raziskav znotraj in izven podjetja revizor zbira dokaze, ki so nujno potrebni, da lahko izda revizijsko poročilo. To revizijsko poročilo predstavlja revizorjevo mnenje o tem, ali računovodski izkazi sledijo splošno sprejetim računovodskim standardom.

V organizacijah, ki spadajo v javni sektor, je treba ugotavljati namensko, racionalno in učinkovito uporabo proračunskih sredstev. Zato je bilo ustanovljeno računsko sodišče kot institucija državne revizije, ki opravlja revizijo javne porabe. Računsko sodišče z revizijskimi metodami, tehnikami in postopki preiskuje, dokazuje, analizira in ocenjuje ter o svojih

odkritjih poroča Državnemu zboru, pristojnim občinskim organom, Vladi in javnosti o tem, ali so proračunska sredstva uporabljena v skladu z nameni in ali so gospodarno, uspešno in učinkovito realizirani načrtovani cilji delovanja in posameznih dejavnosti. Vlogo, naloge in delo računskega sodišča sem podala v četrtem delu.

Komercialna in državna revizija sta zunanji reviziji, ki se v praksi prepletata in sta si v izvajanju revizije do določene mere podobni, saj lahko gospodarski revizor opravlja revizijo tudi v javnem sektorju, vendar le z dovoljenjem računskega sodišča. Ne glede na to, ali gre za gospodarskega ali za državnega revizorja, mora biti ta ustrezno strokovno usposobljen, da lahko opravlja revizijo. Tudi državni revizor opravlja revizijo letnih računovodskih izkazov, vendar samo ta revizija mnogokrat ne da odgovora na vprašanje o kakovosti poslovanja organizacije, ki deluje v javnem sektorju. Med njima obstajajo tudi razlike, ki se večinoma nanašajo na predmet, cilje in obseg revizije. Podobnosti in razlike sem predstavila v petem delu.

Sklep oziroma povzetek diplomskega dela sem podala v šestem poglavju.

2. REVIDIRANJE

2.1. POJEM

Revidiranje je širše opredeljeno kot » sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti teh uradnih trditev z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom«. Revizorji pa iščejo in ocenjujejo dokaze, ki so potrebni za ugotovitev, ali so predstavitve organizacije usklajene z ustreznimi uveljavljenimi sodili (Taylor, Glezen, 1996, str. 33). Revizija je vrsta dejanj, s katerimi ponovno izpeljemo nekatere postopke z namenom, da ugotovimo pravilnost postopkov, podatkov in postavk in iz tega izpeljemo objektivno sodbo.

Slovenski računovodski standardi (URL: http://www.racunovodja.com/doc/srs_kaz.asp) opredeljujejo revidiranje kot pretežno popravljalno, na izvedenskem obnavljanju zasnovano kasnejše nadziranje, s katerim se ukvarjajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano poslovanje in v njem ne delujejo po načelu stalnosti.

Revidiranje obsega:

- oblikovanje in vrednotenje dokazov o trditvah v zvezi s predmetom nadziranja ter
- poročanje o ugotovitvah uporabnikom v obliki takšnih informacij, ki jih uporabniki zahtevajo zato, da lahko na tej podlagi ustrezno ukrepajo.

Potrebe po revidiranju izvirajo iz štirih okoliščin (Taylor, Glezen, 1996, str. 41-42):

1. spor med pripravljavci informacij (management) in uporabniki (lastniki, upniki ali drugimi skupinami, ki ne vodijo podjetja) lahko povzroči izkrivljenost podatkov;
2. informacije imajo lahko pomembne gospodarske posledice za tistega, ki odloča;
3. za pripravo informacij in njih preverjanje je pogosto potrebno strokovno znanje;
4. uporabniki pogosto ne morejo neposredno presoditi kakovosti informacij.

Revidiranje lahko opravljajo le strokovno usposobljeni ljudje – revizorji, ko so zaposleni v podjetju ali izven njega, ter se poklicno ukvarjajo s presojanjem celotnega ali delnega poslovanja. Na nepristranski način spoznavajo ter odkrivajo resničnost in poštenost poslovnih stanj in dejanj (Koletnik, 1997, str. 10).

Revizijski cilji so natančna navedba, kaj je treba doseči pri reviziji, in/ali natančna navedba vprašanj, na katera mora revizija odgovoriti. Revizorjev cilj je izraziti mnenje o predmetu revidiranja in s tem opozoriti naročnika na odkrite slabosti in nepravilnosti v njegovem poslovanju in mu svetovati izboljšave. Revizijski cilji morajo biti dobro premišljeni in jasno določeni ter definirani čim bolj natančno, da se podjetje ogne nepotrebemu in dragemu revizijskemu delu.

Revizija mora imeti jasno določen obseg revidiranja. V praksi je zelo redko stroškovno učinkovito revidirati vse dejavnosti, zato se obseg revizije navadno zoži na pomembne zadeve, ki se nanašajo na cilje revizije in jih je mogoče izpeljati z denarnimi sredstvi, ki jih da podjetje na razpolago za izvedbo revizije. Navadno se določi pet ali šest zadev, ki odločilno vplivajo na uspeh dejavnosti, in te revizor posebno pozorno prouči. Temu rečemo, da izvaja poglobljeno revizijo.

Izdelek revizije je revizijsko poročilo, katerega namen je utrditev verodostojnosti računovodskih informacij, pri tem pa naj bi bila dostopna visoka stopnja revizorjevega zagotovila (ne pa absolutna), da so izvršeni postopki revizije absolutno pravilni. Poročilo služi za komunikacijo med revizorjem in uporabnikom računovodskih izkazov. Da bi se izognili morebitnim nesporazumom, mora biti besedilo skrbno izbrano.

2.2. VRSTE REVIDIRANJ

Revidiranje je zbir ali niz različnih dejavnosti, usmerjenih v cilje. Ker so cilji revizij različni, govorimo tudi o različnih vrstah revizij. V zvezi z mojo diplomsko nalogo omenjam dve najpomembnejši razvrstitvi:

1. glede na cilje delovanja ločimo:
 - revidiranje računovodskih izkazov,
 - revidiranje skladnosti s predpisi,
 - revidiranje poslovanja;
2. glede na povezanost posameznika oz. skupine, ki opravlja revizijo, s podjetjem ločimo
 - zunanje revidiranje, ki vključuje komercialno in državno revidiranje,
 - notranje revidiranje.

Naštete revizije pa se med seboj prepletajo. O zunanji reviziji govorimo, kadar revizorji niso zaposleni v organizaciji, katere uradne trditve revidirajo. Ti revizorji svoje delo opravljajo na podlagi pogodb. Večina teh pogodb v primeru komercialne revizije je sklenjena za revizijo računovodskih izkazov, čeprav lahko opravljajo tudi druge vrste revizij. V okviru državne revizije pa se izvajata tudi revizija skladnosti s predpisi in revizija poslovanja.

Včasih je veljalo, da notranjo revizijo opravljajo revizorji, ki so zaposleni v podjetju, danes pa je meja med zunanjo in notranjo revizijo vedno bolj zabrisana, saj lahko v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi notranjo revizijo izvajajo tudi revizorji, ki niso zaposleni v revidirani organizaciji. V vsakem primeru pa mora biti notranje revizijska služba ločena od računovodske službe. Notranje revidiranje zajema predvsem revizijo skladnosti s predpisi in revizijo poslovanja.

2.3. OBSEG REVIDIRANJA

Pri revidiranju računovodskih funkcij lahko proučujemo celotni proces ali stanje – v tem primeru govorimo o popolni reviziji, lahko pa proučujemo le delne procese ali stanja. Ker je popolno revidiranje pogosto predrago in prepozno, v glavnem uporabimo delna revidiranja z vzorci. Vzorec mora biti naključen, izbran iz skupine istovrstnih postavk. Revizor mora pri izbiri vzorca uporabiti tak način, da lahko pričakujemo, da bo predstavljal množico pojavov. Revizijski postopek je enak ne glede na to, katera metoda vzorčenja se uporablja. Potem ko je vzorec izbran in revizijski postopek izveden, je zadnja stopnja ovrednotenje izidov vzorčenja, ki je lahko količinsko ali kakovostno. Dobro pripravljen vzorec, primerno izdelan in pazljivo ocenjen da revizorjem pomembno stopnjo zagotovi.

2.4. SPLOŠNO SPREJETI REVIZIJSKI STANDARDI (GENERALLY ACCEPTED AUDITING STANDARDS – GAAS)

Splošno sprejeti revizijski standardi so standardi, po katerih se morajo ravnati revizorji tekom revizije in ki zagotavljajo kvaliteto izvajanja revizije. Ti standardi ne rešujejo posameznih problemov, ki se pojavijo tekom revizije, ampak predstavljajo nekakšen okvir za uspešno izvajanje procesa revizije (Guy, Alderman, Winters, 1996, str. 20).

Splošno sprejete revizijske standarde lahko združimo v naslednje delovne sklope (Whittington, Pany, 2001, str. 34-38):

1. Standardi, ki določajo splošna pravila:
 - a) revizijo lahko izvaja le oseba ali osebe, ki imajo zahtevano strokovno izobrazbo in sposobnosti revizorja; ta zahteva ponavadi vključuje univerzitetno izobrazbo in določene delovne izkušnje;
 - b) od revizorja se zahteva popolna neodvisnost pri opravljanju njegovih nalog;
 - c) od revizorja se zahteva profesionalna skrb pri načrtovanju in izvedbi revizije ter pri pripravi revizijskega poročila (revizor mora načrtovati in preverjati vsak korak revizije skrbno in na dogovorjen način).
2. Standardi, ki določajo potek dela:
 - a) revizorjevo delo mora biti ustrezno načrtovano, hkrati pa mora revizor primerno nadzorovati svoje sodelavce;
 - b) revizorjevo razumevanje notranjih kontrol je potrebno za načrtovanje revizije in za določitev narave, časa in obsega preverjanj, ki se bodo izvedli;
 - c) zadostne dokaze pridobi revizor s postopki pregledovanja, opazovanja, raziskovanja in potrjevanja. S tem ustvari logične osnove za oblikovanje mnenja o revidiranih računovodskih izkazih.

3. Standardi, ki določajo potek poročanja:

- a) revizijsko poročilo mora povedati, ali so računovodski izkazi sestavljeni v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli;
- b) revizijsko poročilo mora predstaviti tiste okoliščine, v katerih splošno sprejeta načela v sedanjosti niso bila dosledno upoštevana glede na preteklo obdobje;
- c) informativna razkritja v računovodskih izkazih se štejejo kot ustrezna, razen če ni v revizijskem poročilu navedeno drugače;
- d) poročilo mora ali vsebovati izraženo mnenje o računovodskih izkazih ali mora imeti navedene vzroke, zakaj to mnenje ni bilo mogoče izraziti. V vseh primerih, kjer se pojavlja revizorjevo mnenje v povezavi z računovodskimi izkazi, mora biti natančno navedena značilnost revizorjevega dela in stopnja njegovega zagotovila.

Slika 1: Splošno sprejeti revizijski standardi



Vir: Whittington, Pany, 2001, str. 38.

2.5. REVIZIJSKA MERILA

Merila ocenjevanja so normativni standardi, po katerih se presojuje dokazi. Revizor potrebuje sodila za merjenje ali presojanje izvajanja programov ali dejavnosti, ki so predmet revidiranja. Ta sodila morajo biti opredeljena za vsako vrsto revizijskega preverjanja. Biti morajo relevantna, zanesljiva, nevtralna, razumljiva in popolna. Merila omogočajo revizorjem oblikovanje sklepov za vsako revidirano dejavnost.

Pomembno je, da se na vsakem področju ugotovijo in določijo merila, ki jih je mogoče denarno in/ali časovno ovrednotiti. S tem se zagotovi lažja primerjava in se ugotavlja, ali so bili cilji ustrezno doseženi. V primerih, ko takšno vrednotenje ni mogoče, je smiselna primerjava vsebine dela in delovanja s podobnimi ali sorodnimi inštitucijami, ki opravljajo podobne naloge. Slednjemu pravimo tudi »benchmarking«, kar v prevodu pomeni iskanje in

izpopolnjevanje dobre prakse doma in v tujini, pomeni primerjavo s postopki in procesi v drugih organizacijah (Oman, 2001, str. 48).

2.6. REVIZIJSKI DOKAZI

Revizijsko tveganje predstavlja možnost, da revizor nevede napačno izrazi mnenje o računovodskih izkazih, ki vključujejo napačne navedbe. Revizor mora pri vsaki reviziji zbrati zadostno količino dokazov, da zmanjša revizijsko tveganje na čim nižjo raven. V ta namen lahko pridobi dodatne dokaze tako, da razširi revizijske postopke, druga možna pot pa je, da izbere bolj učinkovite revizijske postopke.

Tekom revizije mora revizor pridobiti zadostne, ustrezne in razumne dokaze, ki podpirajo njegove ocene in sklepe o predmetu revidiranja. Ti dokazi morajo biti nesporni in neizpodbitni, tako da vzdržijo kritično presojo. Zbrani morajo biti v pisni obliki in ustrezno označeni. Glavne vrste revizijskih dokazov lahko združimo v naslednje skupine (Whittington, Pany, 2001, str. 140-141):

1. fizični dokazi,
2. predstavitev tretje stranke,
3. dokazi na osnovi dokumentov,
4. cenitev,
5. notranje informacije,
6. ravnateljska predstavitev,
7. računovodska poročila.

V primeru fizičnih dokazov gre za dokaze, ki jih lahko revizor dejansko vidi. S fizičnim preverjanjem in opazovanjem pridobimo dokaze o obstoju določenih sredstev, vendar pa jih je ponavadi potrebno dopolniti z ostalimi vrstami dokazov, da lahko določimo lastništvo, primerno vrednost in stanje teh sredstev (npr. preštevanje enot denarja nam ne pove nič o kvaliteti blaga).

Tretje stranke so osebe izven podjetja, od katerih lahko revizor pridobi raznovrstno predstavo o revidiranem podjetju. Kot tretje osebe lahko navedemo npr. prodajalce, kupce blaga ali storitev, finančne institucije in odvetnike, pa tudi specialiste za posamezne vrste revizij.

Dokazi na podlagi dokumentov zajemajo čeke, račune, pogodbe ipd. Gre za dokumente, ki nastanejo v podjetju ali izven njega.

Notranje informacije zajemajo primerjavo razmerij med finančnimi in včasih nefinančnimi podatki. Ta vrsta dokazov se razlikuje od cenitve, saj cenitev preverja matematične procese, notranje informacije pa se zanašajo na verodostojne odnose med finančnimi in nefinančnimi podatki.

Tekom revizije revizor postavi veliko vprašanj zaposlenim in odgovornim v podjetju. Ta vprašanja pokrivajo veliko aktualnih področij – kje hranijo poročila in dokumente, vzrok za določene računovodske postopke, ki niso navadno v uporabi ipd. Na koncu revizije revizor pridobi od revidiranega podjetja pismo posloводства, ki povzema najpomembnejšo predstavitev, ki jo naredi posloводство med opravljanjem revizijo.

Ko revizor išče potrditev nekega zneska v računovodskih izkazih, ga bo ponavadi spremljal preko glavne knjige in blagajniškega dnevnika in nato primerjal to postavko z osnovnim dokumentom, kot je plačan ček, račun ali podoben vir dokazov.

2.7. SESTAVINE REVIZIJSKEGA POROČILA

Revizijsko poročilo izraža revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih ali trditvah posloводства revidiranega podjetja. Revizijsko poročilo na široko opisuje delo, ki ga je revizor opravil, in dejstva, ki jih je revizor odkril.

Revizijsko poročilo vključuje sedem glavnih elementov (Dunn, 1996, str. 88):

1. naslov,
2. predstavitev revidiranih računovodskih izkazov,
3. izjavo o odgovornosti posloводства in odgovornosti revizorja,
4. podlago za revizorjevo mnenje,
5. revizorjevo mnenje,
6. revizorjev podpis,
7. datum revizijskega poročila.

Naslov revizijskega poročila opredeli revidirano osebo. Ponavadi je poročilo naslovljeno na skupino ali posameznika, ki je naročnik revizije. V primeru podjetja so to lahko delničarji, posloводство, revizijski odbor, ipd.

Večina letnih računovodskih poročil vključuje veliko informacij, ki pa niso vse predmet revizije. Revizor mora zato v svojem poročilu omejiti razkritja samo na tista, ki so bila revidirana, tako da tudi uporabnik revizijskega poročila ve, katera razkritja so bila revidirana. Izjava o odgovornosti revizorja in posloводства zagotavlja, da uporabniki revizijskega poročila niso zavedeni glede obsega vpletenosti revizorja v računovodske procese.

Podlago za oblikovanje revizorjevega mnenja predstavlja opis načina preiskovanja, zbiranja dokazov, ki podpirajo zneske in razkritja, ki so zapisana v računovodskih izkazih, določitev uporabljenih računovodskih standardov, ki jih uporablja revidirano podjetje in vrednotenje računovodskih izkazov.

Revizijsko poročilo mora vsebovati jasno izraženo revizijsko mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov in mnenje, ali so računovodski izkazi sestavljeni v skladu z računovodskimi standardi.

Revizor mora sestavljeno poročilo podpisati in datirati. Podpis daje zagotovilo uporabniku revizijskega poročila, da revizor sprejema odgovornost za delo. Datum je nujen zato, da uporabnik revizijskega poročila ve, na katero obdobje se ugotovitve, zapisane v poročilu, nanašajo in za katerega revizor tudi daje zagotovilo.

2.8. POZITIVNE POSLEDICE REVIZIJE

Veliko podjetij jemlje revizijo kot nekakšno nujno zlo, ki jim predstavlja povsem nepotrebne stroške, ki so jim vsiljeni z zakonom. Vendar pa to še zdaleč ni tako, saj so koristi revizije izjemno velike. Tega se zavedajo lastniki podjetij, ki na ta način ugotavljajo ali njihovi agenti

prikazujejo računovodske izkaze resnično in pošteno, ter ali le-ti delujejo v skladu s cilji lastnikov, zunanji uporabniki računovodskih poročil podjetij, ki ocenjujejo podjetje in dogajanje v njem, da bi lahko načrtovali različne akcije v zvezi s podjetji, ter si tako kot lastniki želijo, da bi bile računovodske informacije, na podlagi katerih se odloča, resnične in poštene, čedalje bolj pa se tega zaveda tudi ravnateljstvo, saj s pridom izkorišča svetovalno naravo revizije, predvsem na področjih, ki vodijo k uspešnejšemu poslovanju. Poleg naštetega ima revizija tudi nekakšen preventivni učinek, saj se osebe, ki so zadolžene za gospodarjenje s sredstvi ali za pripravljanje računovodskih poročil, zavedajo prisotnosti strokovnega organa, ki bo pregledal njihovo delo in tako opravljanju svojega dela posvečajo večjo pozornost kot sicer in s tem preprečijo nastajanje nepravilnosti in napak, ki se dogajajo med tekočim poslovanjem. Podjetja se za revizijo odločajo predvsem zato, ker se zavedajo, da je to dejavnosti, ki lahko bistveno prispeva k izboljšanju njihovega poslovanja (Kavčič, 2000, str. 115-120).

Koristi revizij niso le ekonomske, pač pa tudi socialne in politične in se odražajo v večji preglednosti poslovanja, dvigu kakovosti storitev, pri prihrankih proračunskih sredstev, informiranosti davkoplačevalcev in zadovoljstvu različnih uporabnikov revizijskih dokazov in ugotovitev (Maher, 1999, str. 262).

3. KOMERCIALNA REVIZIJA

3.1. SPLOŠNO

3.1.1. Pojem

S pojmom komercialna revizija ponavadi mislimo na zunanjo revizijo, ki jo posebej za to pooblašene družbe in/ali samostojni revizorji izvajajo v podjetjih na podlagi sklenjenih pogodb. Zunanji revizorji niso uslužbenci organizacij, katerih uradne trditve preverjajo. Predmet eksterne revizije je celotno poslovanje podjetja s ciljem preveriti verodostojnost postavk letnih računovodskih izkazov. Po 1. členu Zakona o revidiranju (ZRev-1) je revidiranje računovodskih izkazov preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s Slovenskimi računovodskimi standardi.

Po Slovenskih računovodskih standardih z računovodskimi izkazi razumemo:

- bilanco stanja, v kateri je resnično in pošteno prikazano stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja;
- izkaz poslovnega izida, v katerem je resnično in pošteno prikazan poslovni izid za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja;
- izkaz finančnega izida, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe stanja denarnih sredstev in njihovih ustreznikov za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja;

- izkaz gibanja kapitala, v katerem so resnično in pošteno prikazane spremembe sestavin kapitala za poslovno leto ali medletna obdobja, za katera se sestavlja;
- razlagalna računovodska pojasnila, ki pa niso samostojen izkaz.

Značilno za letne računovodske izkaze in tudi za revizorjevo mnenje je, da so izdelani izjemno strokovno in da tisti, ki ne pozna računovodskega jezika in vsebine posameznih računovodskih kategorij, težko razume njihovo vsebino. Čeprav so med uporabniki računovodskih informacij na prvem mestu naštetih predvsem takšni, ki bolj ali manj razumejo in znajo brati temeljna računovodska poročila, je med uporabniki teh informacij tudi širša javnost, kamor sodijo vsi posamezniki v neki družbi, zlasti na ožjem območju delovanja podjetja, novinarji in drugi, ki ponavadi niso ekonomisti. Mednarodni računovodski standardi določajo, da je cilj računovodskih izkazov nuditi informacije o finančnem položaju, uspešnosti in spremembah finančnega položaja podjetja. Vendar računovodski izkazi, ki so pripravljene s tem namenom, ne nudijo vseh informacij, ki bi jih uporabniki morebiti uporabljali pri gospodarskem odločanju, ker prikazujejo posledice preteklih dogodkov, ne pa tudi prihodnjih in ne ponujajo informacij, ki so izražene v nedenski merski enoti. To so razlogi, da se v strokovni literaturi in v praksi vedno bolj poudarja, da morajo biti poročila pripravljena tako, da so po strokovni plati dostopna tudi tistim, ki nimajo posebnega ekonomskega in računovodskega znanja ter prikazati tudi bodoče poslovno delovanje (Kavčič, 1997, str. 148).

Ker vodstvo podjetja sestavlja računovodske izkaze in poslovna poročila, ima s tem možnost prirejanja podatkov v njih in posledično možnost za gospodarske prekrške. Gospodarski predpisi o ustanavljanju, delovanju in prenehanju podjetja zato narekujejo obvezno revizijo letnih računovodskih izkazov. S poročilom zunanjega revizorja in v njem izraženim mnenjem prejmejo uporabniki izkazov zanesljivejšo informacijo o položaju in uspešnosti družbe.

3.1.2. Vrste revizije

Že v poglavju 2.2. sem predstavila različne vrste revizije. Ta delitev velja tudi v primeru komercialne revizije. Na tem mestu opisujem revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti s predpisi in revidiranje poslovanja.

Revidiranje računovodskih izkazov je zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih podjetja in uporabljanje teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) ali drugimi splošnimi temelji računovodstva. Včasih ga imenujemo tudi revidiranje računovodstva oz. revidiranje računovodenja.

Revidiranje skladnosti s predpisi je ugotavljanje, ali oseba ali podjetje upošteva usmeritve, zakone ali druge državne predpise pa tudi notranje pravilnike in druge predpise ter poklicne norme.

Revidiranje poslovanja je po Slovenskih računovodskih standardih (SRS 28) bistveno širše od revidiranja računovodenja. Zajema tako gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovanja podjetja kot tudi njegov odnos do problemov varstva okolja ter pravičnost in etičnost njegovega delovanja, in ne samo resničnost in poštenost izkazanih podatkov. Revizorjevo

poročilo je v takšnem primeru obsežno in ima svetovalno naravo, saj pove, kaj bi bilo treba izboljšati.

Lahko postavimo trditev, da se revizor pri revidiranju računovodskih izkazov ukvarja z vprašanjem mnenja o resničnosti in poštenosti predstavitve ter potrditve obojega pa tudi z vprašanjem uporabljenih metod pri pripravi podatkov v računovodskih izkazih; torej izrazi svoje neodvisno strokovno mnenje o podatkih in informacijah, ki jih je predstavilo poslovodstvo o poslovnih dogodkih, ki so se že zgodili. Lahko bi rekli, da se revizor pri revidiranju računovodskih izkazov večinoma srečuje s problemi preteklosti. Drugačen pa je položaj pri revidiranju poslovanja, ko se revizor sicer tudi ukvarja z že znanimi podatki in informacijami, vendar pa je revidiranje v veliko večji meri usmerjeno k analiziranju in revidiranju poslovnih procesov ter preverjanju in iskanju drugačnih rešitev pa tudi, ne nazadnje, k svetovanju predvsem v zvezi z uspešnostjo, učinkovitostjo in gospodarnostjo poslovanja (Odar, 2001, str. 203).

3.1.3. Cilji revizije

Cilj revizije je, da revizorju omogoči izraziti mnenje ali računovodske informacije in računovodski podatki predstavljajo resnično in pošteno sliko v skladu z računovodskimi standardi. V ta namen revizor na podlagi pogleda v računovodsko dokumentacijo ocenjuje uporabljene računovodske postopke in presoja pravilnost podatkov.

Na osnovi teh ocen in pogledov v dokumentacijo lahko zunanji revizor poda mnenje o realnosti in objektivnosti stanja in sredstev ter njihovih virov in rezultatov poslovanja, ki so izkazani v zaključnih računih.

3.2. TEMELJNA NAČELA REVIDIRANJA

Revizor mora pri revidiranju izhajati iz tehle temeljnih zahtev (Odar, 2002, str. 20):

- a) revizija je neodvisno preiskovanje računovodskih izkazov ali z njimi povezanih računovodskih informacij pravne osebe, ne glede na to, ali je ta usmerjena v ustvarjanje dobička ali ne, in ne glede na njeno velikost ali pravno obliko, če je namen takšnega preiskovanja podati sodbo o njih;
- b) revizor je sicer odgovoren za oblikovanje in izražanje svojega mnenja o računovodskih izkazih, za pripravljane računovodskih izkazov pa odgovarja podjetje;
- c) revizor mora preiskati in oceniti sklepe, zasnovane na revizijskih dokazih, ki so podlaga za njegovo mnenje o računovodskih informacijah;
- d) revizijsko poročilo mora vsebovati jasno pisno izraženo mnenje o računovodskih informacijah.

3.3. NADZOROVANE OSEBE

Zakon o revidiranju predpisuje redno in obvezno revidiranje računovodskih letnih poročil za določene kapitalske družbe in sicer vse velike in srednje velike delniške družbe, velike družbe z omejeno odgovornostjo, povezane družbe in družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi vrednostnih papirjev in imajo sedež v Republiki Sloveniji.

Zakon o zadrukah vsebuje posebno poglavje, ki je namenjeno združni reviziji. Ta je obvezna za vse zadruge. Opravi se najmanj vsako drugo leto in ob zamenjavi predsednika zadruge, direktorja in upravnega odbora. Tovrstno revizijo smejo opravljati pooblaščen revizorji v združnih zvezah in revizijskih družbah, ki izpolnjujejo predpisane pogoje.

Zakon o bankah in hranilnicah je uvedel obvezno zunanjo revizijo letnih obračunov. Letne obračune mora preveriti in oceniti pooblaščen revizor.

Poleg zakonske obveze, s katero se ščitijo interesi lastnikov in upnikov, pa se lahko eksterna revizija opravlja tudi na zahtevo lastnikov kapitala, upnikov in drugih, ki jim je dovoljen vpogled v položaj revidirane osebe. Obstaja pa še paleta drugih revizij, ki jih naročijo za lastne potrebe lastniki, ravnateljstvo in pomembnejši upniki (Koletnik, 1997, str. 110).

21. člen Zakona o revidiranju določa dolžnosti revidirane osebe. Slednja mora pooblaščenim osebam revizijske družbe posredovati vso potrebno dokumentacijo in jim omogočiti vpogled v poslovne knjige, spise in računalniške zapise. Pooblaščenim osebam revizijske družbe mora pravna oseba v okviru običajnega poslovnega časa omogočiti dostop do poslovnih prostorov. Za izvajanje revizije mora pravna oseba dati pooblaščenim osebam revizijske družbe na razpolago ustrezne prostore in pripomočke.

Revizor ima pravico zahtevati, da revidiranec pridobi strokovno mnenje o sporni zadevi. Če ga ne pridobi, se to šteje kot omejitev obsega revidiranja, kar vpliva na podano mnenje o računovodskih izkazih (Skitek, 2001, str. 13).

3.4. ORGANI, KI OPRAVLJAJO REVIZIJO IN NJIHOVO DELO

3.4.1. Organi revizije

Storitve revidiranja lahko po 4. členu Zakona o revidiranju opravljajo samo:

- gospodarska družba s sedežem v Republiki Sloveniji (revizijska družba),
- pooblaščen revizor, ki samostojno opravlja storitve revidiranja (samostojni revizor),
- združna zveza, ki opravlja storitve revidiranja zadrug.

Po 38. členu istega zakona pa je revizijska družba lahko organizirana samo kot gospodarska družba po Zakonu o gospodarskih družbah. Revizijska družba mora pred vpisom ustanovitve v sodni register oziroma pred vpisom ustrezne spremembe dejavnosti v sodni register pridobiti dovoljenje Inštituta za revizijo za opravljanje storitev revidiranja.

Če podjetje naroči revizijo pri revizijski družbi, ki ni vpisana v register, mora vedeti, da se tako opravljena revizija ne šteje za revizijo po Zakonu o gospodarskih družbah in Zakonu o revidiranju ter da poročilo take družbe nima narave revizijskega poročila: tako »revidiranje« pa je tudi v nasprotju z Zakonom o revidiranju (Odar, 2002, str. 18).

Revidiranje sme opravljati tudi samostojni revizor, vendar pa po 46. členu Zakona o revidiranju ne more opravljati revidiranja:

- delniških družb, ki so velike po Zakonu o gospodarskih družbah,
- delniških družb, s katerih delnicami se trguje na organiziranem trgu,
- bank, zavarovalnic, borzno posredniških družb, družb za upravljanje oziroma drugih pravnih oseb, ki opravljajo finančne storitve, in za katere zakon, ki ureja upravljanje teh storitev, določa dodaten obseg revidiranja,
- konsolidiranih izkazov.

Zakon o revidiranju pozna dve stopnji revizorjev:

- revizorje in
- pooblaščenega revizorje.

Pooblaščen revizor je oseba, ki je pridobila dovoljenje Slovenskega inštituta za revizijo za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, revizor pa za opravljanje nalog revizorja. Pooblaščen revizor in revizor morata imeti univerzitetno izobrazbo, delovne izkušnje (najmanj 5 oziroma 2 leti) na področju revidiranja in opravljen preizkus strokovnih znanj ter obvladati slovenski jezik. Pooblaščen revizor ali revizor ne more biti oseba, ki je pravnomočno obsojena za kaznivo dejanje zoper premoženje oziroma gospodarstvo. Dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in revizorja velja 2 leti od izdaje. Veljavnost pa se podaljša, če se imetnik dodatno strokovno izobražuje po programu, ki ga določi Inštitut (Odar, 2002, str. 18-19).

V Zakonu o revidiranju je postavljena zahteva, da morajo biti imetniki delnic, ki so na podlagi teh delnic skupno udeleženi v kapitalu in pri upravljanju revizijske družbe z najmanj 75 %, pooblaščen revizorji in revizijske družbe z dovoljenjem za opravljanje dejavnosti. To pomeni, da je upravljanje družbe v vseh pogledih prepuščeno osebam, ki izpolnjujejo pogoje za opravljanje revizijskih storitev in ki jim je kakovost revizijskih storitev temeljni cilj. Tuje revizijske družbe (iz držav, ki niso članice Unije) so lahko lastnice slovenskih revizijskih družb samo, če so tudi slovenske revizijske družbe lahko lastnice revizijskih družb v državi, v kateri imajo tuje revizijske družbe svoj sedež (Skitek, 2001, str. 9-10).

3.4.2. Druge revizijske storitve

Revizijske družbe najpogosteje opravljajo revidiranje računovodskih izkazov, kar jim prinaša tudi največ prihodkov. Revizijsko poročilo bi naj utrdilo verodostojnost računovodskih informacij, pri tem pa se upošteva visoka stopnja revizorjevega zagotovila. Revizor v tem primeru teži k izražanju pozitivnega mnenja.

Mednarodni standardi revidiranja opisujejo postopke, ki jih revizor lahko uporabi v poslu. Ti postopki so (Duhovnik, 2000, str. 289):

- poizvedovanje in analiziranje,
- ponovno izračunavanje, primerjanje in druge preveritve uradniške točnosti,
- opazovanje,
- pregledovanje,
- pridobivanje potrditev.

Zakon o revidiranju določa, da lahko revizijska družba opravlja samo storitve revidiranja oziroma storitve na strokovnih področjih, povezanih z revidiranjem, ki so:

- računovodstvo,
- poslovne finance,
- notranje revidiranje,
- revidiranje informacijskih sistemov,
- davčno proučevanje in svetovanje ter
- ocenjevanje vrednosti podjetij, nepremičnin ter strojev in opreme.

Zakon o revidiranju torej ne določa natančno, katere storitve lahko poleg revidiranja revizor še opravlja, vendar menim, da sodijo mednje tudi različne vrste svetovalnih storitev.

Svetovalne storitve revizorjev lahko opredelimo kot neodvisne strokovne storitve, katerih namen je povečati verodostojnost informacij ravnateljstva (revizijske storitve) oziroma uporabnikom informacij (ravnateljstvu) predstaviti kakovostne informacije (svetovalne storitve). Neodvisnost revizorja je pogoj za zaupanje, ki ga imajo naročniki storitev do revizorja. Svetovalne storitve, ki jih revizor opravlja za naročnika, temeljijo predvsem na revizorjevi strokovni presoji (Vizija o vlogi revizorja, 2001, str. 14).

Vpeljava svetovalnih storitev v revizijske družbe je upravičljiva, koristna in zaželena, saj (Vizija o vlogi revizorja, 2001, str. 13):

- revizor podrobno pozna poslovanje naročnika, kar omogoča kakovostno, hitro in gospodarno izvedbo takih storitev po konkurenčnih cenah;
- opravljanje drugih storitev pripomore k izboljšanju kakovosti revizijskih storitev;
- vidijo zunanji uporabniki drugih storitev v tem, da je storitev opravil revizor, večje jamstvo za kakovost, saj revizijski standardi in etična načela, ki jih mora spoštovati, še dodatno zagotavljajo, da bo storitev opravil nepristransko in kakovostno.

Revidiranje in svetovanje se med seboj razlikujeta po cilju. Cilj revizorja je izraziti mnenje o trditvah posloводства, cilj svetovalca pa je odkrivati in odpravljati probleme in pomanjkljivosti podjetja. Ko revizor ugotovi probleme, o njih le obvesti posloводство, za svetovalca pa se takrat delo šele začne, saj mu te ugotovitve predstavljajo osnovo, na podlagi katere začne iskati možne rešitve za odpravo problemov.

3.4.3. Merila ocenjevanja

Po drugem členu Zakona o revidiranju mora revidiranje potekati na način, določen s tem zakonom, temeljnimi revizijskimi načeli in drugimi pravili revidiranja, ki jih sprejema Slovenski inštitut za revizijo, ter mednarodnimi standardi revidiranja in mednarodnimi stališči o revidiranju, ki jih pri Mednarodnem združenju računovodij sprejema Mednarodni odbor za pravila revidiranja in drugimi zakoni, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb oziroma druge oblike revizije, in predpisi, izdanimi na njihovi podlagi.

Če se revidiranje širi od revidiranja računovodskih izkazov k revidiranju poslovanja, se pojavljajo dodatna sodila in metode, revidiranje pa lahko začne privzemati tudi prvine proučevanja, zlasti če je njegov namen svetovanje (Slovenski računovodski standard 28).

3.4.4. Naloge revizorja in ravnanje v primeru odkritja napak ali prevar

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

Revizor načeloma naj ne bi dajal mnenj oziroma kritik o delu drugega revizorja, prav tako pa ne sme revidirati tistih letnih računovodskih izkazov, ki so že bili revidirani. To pomeni, da za isto leto ne sme krožiti več mnenj o računovodskih izkazih. Če se naročnik revizije z mnenjem revizorja ne strinja, se lahko pritoži na Slovenski inštitut za revizijo ali pa lahko toži revizijsko družbo, ki je revidirala njegove računovodske izkaze.

3.5. FAZE REVIZIJSKEGA POSTOPKA

Revidiranje letnih računovodskih izkazov lahko razdelimo v več delovnih faz:

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

Vso dokumentacijo mora revizijska družba pripravljati in voditi v slovenskem jeziku, prav tako mora biti v slovenskem jeziku tudi revizorjevo poročilo; tega do sedaj revizijske družbe niso vedno upoštevale, še posebej ne, če je bila tuja oseba solastnica revizijske ali revidirane družbe. Zakon o revidiranju pa v 24. členu opredeljuje ravno to.

3.5.1. Pripravljalna faza

Revizija podjetja poteka na osnovi sporazuma med naročnikom revizije in revizijsko družbo, ki se sklene na osnovi pobude ene izmed njiju in odločitve druge, da pobudo sprejme. Za svojo odločitev pa obe strani potrebujeta podatke.

Potencialni naročnik oceni revizijsko družbo kot ustrezno tisto, ki mu ponudi visoko raven strokovnih storitev po zmernih cenah. Potencialni klient včasih izbere revizijsko družbo tudi s pomočjo prakse kupovanja mnenj, ki pa je vprašljive narave, saj se tega poslužujejo predvsem podjetja, ki želijo uporabljati računovodsko metodo, ki za sedanjega revizorja ni sprejemljiva. Tako ta podjetja iščejo drugo revizijsko družbo toliko časa, dokler ne odkrijejo takšne, ki se ji zdi uporabljena metoda primerna in bo zanjo izdala pozitivno mnenje (Taylor, Glezen, 1996, str. 296).

Pred sprejetjem posla mora tudi revizor opraviti preiskave o potencialnem naročniku, zato mora pridobiti temeljna znanja o naročniku, njegovem poslovanju, organiziranosti in cilju

revidiranja. Za razumevanje naročnikovega poslovanja mora imeti revizor znanje o panogi, v kateri naročnik deluje. Pri ugotavljanju privlačnosti panoge revizor upošteva naslednje faktorje (Whittington, Pany, 2001, str. 189):

- ovire za vstop v panogo,
- moč tekmecev,
- tržna moč dobaviteljev surovin in delovne sile,
- tržna moč kupcev,
- ostale značilnosti panoge, ki obsegajo faktorje kot so ekonomski pogoji, finančna gibanja, državni zakoni in predpisi, spremembe v tehnologiji in računovodske metode.

Revizor bo analiziral tudi naročnikovo poslovanje, ki vključuje spoznavanje naročnikove tržne pozicije, organizacijske strukture, računovodske politike in računovodskih procesov. Pozornost bo posvetil kritičnim procesom v poslovnem procesu in poskusil ugotoviti, kakšen vpliv imajo ti procesi na naročnikove stranke. Na koncu bo revizor raziskal poslovno in finančno strategijo revidiranega podjetja in napravil analizo njegovega poslovnega tveganja. Največje tveganje za revidirano podjetje vključuje tveganje, povezano s konkurenco, spremembe državnih zakonov ali predpisov, spremembo tehnologije, nestanovitne cene surovin, prekinitve pri dobavi kritičnih surovin, spremembe na glavnih trgih za revidirano podjetje ali povečanje obrestnih mer.

Zaradi možnosti nesporazuma, do katerega lahko pride med naročnikom revizije in revizorjem (zaradi različnega pojmovanja narave posla), bi moral revizor pripraviti listino o sprejetju revizijskega posla. Listina o nameri za sklenitev revizijskega posla je sestavni del pogodbe o sprejetem revizijskem poslu in potrjuje obojestransko razumevanje dogovora o poslu med naročnikom in revizorjem. Glavne sestavine so (Navodila za delovanje revizijskih družb, 1994, str. 78-80):

- namen in splošne določbe listine,
- namen revidiranja,
- odgovornost pogodbenih strank,
- standardi, ki se nanašajo na revidiranje,
- postopki revidiranja,
- ravnateljska predstavitev,
- omejitve področja preiskovanja,
- odgovornost za odkrivanje prevar,
- odgovornost za odkrivanje nezakonitih dejanj,
- slabosti v sistemu notranjih kontrol,
- določitev prejemnikov poročila,
- revizijska skupina,
- naročnikova pomoč,
- cena storitve,
- časovni potek revidiranja,
- sprejem in potrditev naročila.

Poleg naštetega pa lahko revizor in naročnik revizije v dogovor vključita tudi druge zadeve, ki se jima zdijo pomembne npr. dogovor o sodelovanju notranjih revizorjev in strokovnjakov podjetja ter omejitve revizorjeve odgovornosti.

3.5.2. Planska faza

V planski fazi naredi odgovorni revizor revizijski program, v katerem navede področja revidiranja in postopke, s katerimi bo uresničil zastavljene cilje, nosilce nalog in čas, potreben za uresničitev zadanih nalog.

Sestavitev celovitega revizijskega načrta in revizijskega programa določajo mednarodni revizijski standardi. Izdelani revizijski načrti morajo med drugim vsebovati (MSRev 300, 1997, str. 5-6):

- zadostno poznavanje naročnikovega poslovanja ter njegovega računovodskega sistema in sistema notranjega kontroliranja;
- ocenitev revizijskega tveganja: tveganja, da pride do bistveno napačnih navedb tveganja, da naročnikov sistem notranjega kontroliranja takih navedb ne prepreči ali jih ne odkrije, in tveganja, da revizor ne odkrije preostalih bistveno napačnih navedb;
- navedbo vrste, obsega in časovnega okvira načrtovanih revizijskih postopkov;
- opazovanje predpostavke o časovni neomejenosti poslovanja družbe v prihodnosti, zlasti v obdobju do enega leta po datumu izkaza stanja.

Načrtovanje ponovne revizije je veliko lažje kot načrtovanje prve revizije za novega naročnika. Revizor, ki je sodeloval že pri pretekli reviziji, dobro pozna naročnikovo poslovanje. Poleg tega pa delovno gradivo iz prejšnjega leta vsebuje veliko informacij, ki so uporabne pri načrtovanju ponovne revizije. Revizor pa vseeno ne sme enostavno ponoviti revizijskega programa iz pretekle revizije. Vsaka revizija bi naj bila izkušnja za revizorja, ki bi omogočala še bolj učinkovito revizijo v naslednjih letih. Poleg tega mora revizor prilagoditi pristop k reviziji zaradi sprememb v naročnikovih operacijah, notranjih kontrolah ali poslovnem okolju.

3.5.3. Izvedbena faza

Čeprav se revizijski postopki med seboj razlikujejo, ostajajo glavni koraki, ki sledijo načrtovanju, enaki za vse revizije in so sledeči (Whittington, Pany, 2001, str. 215):

1. pridobiti zadostno razumevanje notranjih kontrol glede na plan revizije;
2. določitev načrtovane stopnje tveganja notranjih kontrol;
3. določitev in izvajanje dodatnih kontrolnih testov;
4. ponovna ocenitev tveganja notranjih kontrol in temu primerna prilagoditev preverjanja podatkov;
5. preverjanje podatkov in dokončanje revizije;
6. oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih.

1. Pridobivanje zadostnega razumevanja notranjih kontrol

V tej fazi se revizor temeljito seznani s kakovostjo računovodskih kontrol, saj je od njih odvisna kakovost računovodskih izkazov in poslovnih poročil. To kontrolo lahko imenujemo tudi predhodna kontrola. S preizkušanjem notranjih kontrol želi zunanji revizor pridobiti

spoznanje o zanesljivosti procesiranja podatkov v računovodskih izkazih. Revizor se mora odločiti, v kakšnem obsegu bo preverjal notranje kontrole, saj ta odločitev posledično vpliva tudi na obseg preverjanja podatkov v izkazih. V kolikor ne pristopi k preverjanju kontrol ali so preveritve pokazale, da so procesiranja premalo zanesljiva, se mora temeljiteje lotiti preverjanja vseh ali večjega obsega podatkov v računovodskih izkazih (Koletnik, 1997, str. 117).

Informacije o notranjih kontrolah revizor pridobi z intervjuji osebja revidiranega podjetja, iz revizijskega delovnega gradiva iz prejšnjih revizij, z opazovanjem pri obhodih po podjetju ali preko navodil za uporabo, ki jih uporabljajo v revidiranem podjetju. Pri zbiranju informacij o notranjih kontrolah revizor pogosto preverja pravilnost prikaza pretoka dokumentacije in sistema notranjih kontrol, kar pomeni, da na določenem številu dokumentov preveri prisotnost in pravilnost postopkov in kontrol.

Poznavanje notranjih kontrol je potrebno skozi celotno revizijo, zato revizorji posledično pripravljajo delovno gradivo tako, da podrobno opisujejo svoja spoznanja o sistemu notranjih kontrol. Pogosto sklicevanje na te papirje se uporablja kot podpora pri oblikovanju revizijskih postopkov, pri preverjanju, kje so dokumenti shranjeni, za seznanitev novega revizijskega osebja z notranjimi kontrolami in kot osvežitev ob začetku prihodnje revizije.

2. Določitev načrtovane stopnje tveganja notranjih kontrol

Po analiziranju notranjih kontrol se mora revizor odločiti, ali je sistem dovolj dober, da prepreči ali odkrije in popravi napake. S tem revizor določi načrtovano stopnjo tveganja notranjih kontrol za vsako pomembnejšo informacijo. Če revizor ugotovi, da so notranje kontrole šibke in je s tem tveganje notranjih kontrol visoko, se bo za znižanje revizijskega tveganja na sprejemljivo raven oprl predvsem na preverjanje podatkov. Če revizor ugotovi, da je napak veliko, je najbolje, da preneha s preverjanjem notranjih kontrol, posledično pa mora povečati obseg preverjanja podatkov. Če pa je sistem notranjih kontrol sposoben preprečevati ali odkrivati in popravljati napake, se revizor odloči, katere dodatne kontrole, če sploh katere, bo še testiral. Če pa revizor še vedno ni prepričan, da je notranja kontrola resnično vzpostavljena, sledi naslednja faza preverjanja – določitev in izvajanje dodatnih kontrolnih testov.

Na splošno je vodstvo odgovorno za organiziranje uspešnega sestava notranjih kontrol, da s tem zagotovi usklajenost poslovanja z zakoni in drugimi predpisi. Pri določanju postopkov za preizkus ali oceno usklajenosti z zakoni in drugimi predpisi so revizorji dolžni ovrednotiti notranje kontrole same enote in oceniti tveganje, da ustroj notranjih kontrol morda ni tak, da bi lahko preprečil ali odkril neusklajenost poslovanja z zakoni in drugimi predpisi. Vendar pa vse to ne odvezuje revizorja njegove obveznosti, da revidirani enoti daje predloge in priporočila, kadar ugotovi, da so notranje kontrole neustrezne ali da jih sploh ni. Iz zadnjega stavka je v tem primeru jasno razvidna revizorjeva odgovornost (Intihar, 2001, str. 10).

3. Določitev in izvajanje dodatnih kontrolnih testov

Preverjanje kontrol se izvaja za določitev, ali so ključne kontrole primerno določene in ali učinkovito delujejo, pri tem pa se mora revizor zavedati, da testiranje kontrol meri učinkovitost določene kontrole in ne utemeljuje določenega zneska v računovodskih izkazih. Pri preverjanju, ali notranje kontrole delujejo točno, revizor uporablja različne prijeme, kot so raziskovanje dokazov o točnosti notranjih kontrol tekom celega obračunskega obdobja, ponovno opravljanje kontrolnih postopkov (zelo zamudno početje, vendar pa hkrati zelo učinkovito), opazovanje, časovno razmejevanje teh preveritev (v vzorec vzame tiste kontrole, pri katerih se zaposleni, ki izvajajo te kontrole, menjajo) in obseg teh preveritev (npr. tiste kontrole, ki so pogostejše, zahtevajo večji obseg, najprej se preverjajo vodstvene kontrole, zato je njihov obseg večji ipd.).

Revizor se mora zavedati, da s svojim potrdilom o kakovosti revidiranega sistema uporabniku potrdila zagotavlja, da je sistem kakovosten tako glede na objektivna kot tudi glede na subjektivna sodila (Ugotovitve in priporočila 33. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji, 2001, str. 102).

4. Ponovna ocenitev tveganja notranjih kontrol in temu primerna prilagoditev preverjanja podatkov

Po preverjanju kontrol revizor ponovno oceni tveganje notranjih kontrol, nakar na osnovi dobljenih rezultatov določi, ali je potrebno prilagoditi oz. spremeniti načrtovano preverjanje podatkov. Kontrola podatkov so postopki, ki dokazujejo poštenost posameznih finančnih izjav. Ti testi so večinoma določeni s stopnjo tveganja notranjih kontrol. Revizor mora opraviti intenzivno preverjanje podatkov na področjih, kjer so notranje kontrole šibke, lahko pa opravi manj intenzivne teste na tistih področjih, kjer revizor ugotovi, da notranje kontrole učinkovito delujejo. Iz tega je razvidno, da revizor prilagaja svoj revizijski program tako, da na določenih področjih razširi obseg preverjanj podatkov, na drugih področjih pa ta obseg zoži.

5. Preverjanje podatkov in dokončanje revizije

Preverjanje podatkov je namenjeno pridobivanju dokazov, da so podatki, zbrani v okviru računovodskega sistema, popolni, točni in nesporni. Pri tem revizor uporablja dve vrsti postopkov: preizkus podrobnosti poslovnih dogodkov in stanj ter analizo najpomembnejših kazalnikov in razvojnih teženj (tudi izsledkov proučevanja nenavadnih nihanj in postavk). Pri preizkušanju podatkov revizor uporablja predvsem: štetje in pregledovanje, potrjevanje, preiskovanje listin in poslovnih knjig ter analitične postopke.

S tem preverjanjem dobi revizor sklepno zagotovilo, da so prikazana stanja in uspehi realni in objektivni. Revizor mora preizkusiti zneske posameznih postavk v bilanci stanja oziroma preizkusiti salde na računih glavne knjige, na podlagi katere se sestavlja bilanca stanja. Verifikacija postavk bilance stanja obsega tudi odgovarjajoče račune uspeha (prihodkov in odhodkov), ki so tesno povezani med seboj. Revizor proučuje poslovne dogodke ali stanja na posameznih kontih, na katerih so podana začetna stanja, spremembe in končna stanja.

Revizorjevo znanje in izkušnje zagotavljajo določeno sposobnost opravljanja večine računovodskih in revizijskih postopkov, vendar se lahko zgodi, da pri opravljanju revizije revizor ugotovi, da ne on ne kdo drugi iz revizijske skupine nima zadostnega znanja in/ali izkušenj, da bi opravil določene revizijske postopke. V takem primeru se lahko revizor posluži storitev veščakov. Revizor mora zbrati in preveriti podatke o njihovem znanju in izkušnjah in na podlagi pridobljenih informacij razmisliti in se odločiti o vključitvi strokovnjaka v revizijo oziroma o izbiri drugega strokovnjaka iz istega področja.

6. Oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih

Datum, na katerega so zaključeni zadnji revizijski postopki v revidiranem podjetju, imenujemo zadnji dan dela na terenu (»last day of fieldwork«). Čeprav je revizijsko poročilo datirano na zadnji dan dela na terenu, ne izide dejansko na ta dan. Ker revizijsko poročilo predstavlja sprejem visoke stopnje odgovornosti za revizorja, bo revizor opravil končni pregled revizijskih delovnih papirjev, da bo lahko določil, da je bila izvedena temeljita revizija in da je bilo izdano primerno revizijsko poročilo.

Revizorjevo mnenje povečuje verodostojnost računovodskih izkazov s tem, da poskrbi za zagotovilo visoke stopnje o zanesljivosti revizorjeve trditve. Popolnega zagotovila pri revidiranju ni mogoče doseči zaradi vrste dejavnikov, kot so na primer potreba po presoji, uporaba preizkusov, neizogibne omejitve pri vsaki ureditvi računovodenja in notranjega kontroliranja ter dejstvo, da je večina dokazov, ki so na voljo revizorju, bolj prepričevalnih kot odločilnih (Duhovnik, 2000, str. 276).

3.5.4. Sklepna faza

V sklepnih fazi revizor prouči še nekatera dodatna dejstva, pregleda zbrano gradivo in opravi razgovor z revizijskim timom. Revizor mora preiskati in oceniti sklepe, zasnovane na revizijskih dokazilih, ki so podlaga za njegovo mnenje o računovodskih informacijah.

Pri preiskovanju in ocenjevanju mora oblikovati splošne sklepe o tem (Odar, 2002, str. 20):

- ali so računovodske informacije pripravljene na podlagi sprejemljivih računovodskih pravil in ali se dosledno uporabljajo;
- ali so računovodske informacije usklajene z zakoni in drugimi predpisi, ki se nanašajo na izdelovanje računovodskih izkazov;
- ali je videnje, predstavljeno v računovodskih informacijah v celoti usklajeno z revizorjevim poznavanjem poslovanja revidiranega podjetja;
- ali so ustrezno razkrite vse pomembne zadeve, potrebne za ustrezno predstavljanje računovodskih informacij.

Zadnji korak pri revidiranju je izdaja revizijskega poročila. Revizijsko poročilo je opis postopkov in metod, ki jih je revizor uporabil, da je pridobil trdna zagotovila, da predmet revizije ustreza izbranemu revizijskemu kriteriju. Namen izdaje poročila je, da naročnik revizije dobi neodvisno potrdilo o kakovosti svojih računovodskih izkazov oziroma o kakovosti predmeta revizije. Revizijsko poročilo mora biti v skladu s pravili poročanja, zato

se od njega pričakuje, da je neizpodbiten, kar pomeni, da je jasen, nedvoumen, strnjen in skladen, saj je sredstvo za komuniciranje med revizorjem in uporabniki poročila in podprt s pravnimi argumenti.

Revizor se odloči za eno od naslednjih mnenj:

- pozitivno mnenje,
- mnenje s pridržkom,
- negativno mnenje,
- mnenje zavrne.

Pozitivno mnenje oziroma mnenje brez pridržka pomeni, da je revizor v vseh bistvenih pogledih zadovoljen z zadevami, ki so bile predmet revidiranja. Potrди tudi, da so spremembe v računovodskih načelih ali v načinu njihove uporabe in posledice, ki temu sledijo, primerno ugotovljene in razkrite v računovodskih izkazih.

Pri revizijskem poročilu, ki ne vsebuje pozitivnega mnenja, ampak kakršnegakoli drugega, mora revizor podati tudi opis vseh poglobitvinih razlogov za takšno odločitev in če je izvedljivo, tudi to, kako visok (številčni) vpliv ima to na revidirane računovodske izkaze.

Vzroka za negativno mnenje oziroma mnenje s pridržkom sta predvsem dva:

- nestrinjanje revizorja s poslovodstvom in
- omejitve pri obsegu revizorjevega dela.

Mnenje s pridržkom izrazi revizor, ko računovodski izkazi, vzeti kot celota, resnično in pošteno prikazujejo finančni položaj in poslovni uspeh podjetja, vendar obstajajo neke pomanjkljivosti v zvezi s pripravo računovodskih izkazov. Ko revizor navede kategorijo, na katero daje pridržek, mora navesti razloge za svoje mnenje.

Revizor sam odloči ali bo zavrnil mnenje ali bo izrazil negativno mnenje. V kolikor je odstopanje po njegovem mnenju tako veliko in zadeva tako pomembna glede na celotne računovodske izkaze, da so računovodski izkazi zavajajoči, potem bo izrazil negativno mnenje.

Revizor zavrne mnenje v primeru, ko ni uspel zbrati dovolj dokazil, da so računovodski izkazi resnična in poštena slika o finančnem stanju in rezultatih poslovanja podjetja, ki ga proučuje. Za svoje izraženo mnenje revizor tudi odgovarja. Zato ne bo kar tako preprosto izrazil pozitivnega mnenja.

3.6. POROČANJE IN OBVEŠČANJE POSLOVODSTVA

Revizor mora o revidiranih računovodskih izkazih, ki jih je sestavila uprava revidirane organizacije, izdati pisno poročilo. Po 24. členu Zakona o revidiranju mora poročilo obsegati:

- 1) pojasnilo o obsegu revidiranja, v katerem se navedejo računovodski izkazi, ki so bili predmet preizkušanja in prikažejo uporabljeni revizijski standardi oziroma navedejo razlogi, zaradi katerih ti standardi niso bili uporabljeni,
- 2) pojasnilo o podlagi, na kateri so sestavljeni računovodski izkazi (računovodska načela in računovodski standardi),
- 3) mnenje pooblaščenega revizorja o tem, ali računovodski izkazi prikazujejo resnično finančno stanje in poslovni izid ter spremembe v finančnem položaju pravne osebe.

Kadarkoli je revizorjevo ime povezano z računovodskimi izkazi morata biti v poročilu jasno označeni narava njegovega morebitnega preiskovanja in stopnja njegove odgovornosti.

Na skupščini delničarjev revidiranega podjetja se razpravlja tudi o računovodskih izkazih in letnem poročilu. Revizor lahko gre na skupščino, vendar v javnosti naj ne bi razlagal svojega poročila. Revizijsko poročilo je že javni dokument, v primeru pa, da bi revizor razlagal svoje delo, bi tisti, ki bi to razlago poslušal, vedel več od tistega, ki skupščini ne bi prisostvoval.

3.7. NADZOR NAD REVIZIJO

Po 51. členu Zakona o revidiranju opravlja nadzor nad revizijskimi družbami Slovenski inštitut za revizijo z namenom preverjanja, če revizijska družba pri preverjanju revidiranja ravna v skladu s pravili revidiranja. Inštitut opravlja tudi nadzor nad pravnimi osebami, povezanimi z revizijsko družbo, če je to potrebno zaradi nadzora nad poslovanjem revizijske družbe. Inštitut opravlja nadzor nad kakovostjo izvajanja storitev revidiranja z zaposlenci, pri nadzoru nad večjimi revizijskimi družbami (zaradi velikega števila naročnikov) ali v zahtevnejših primerih (ko bo treba o določeni zadevi pridobiti mnenje strokovnjaka) pa bo pritegnil k sodelovanju tudi pogodbene sodelavce.

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

Inštitut opravlja nadzor tako, da spremlja, zbira in preverja poročila in obvestila revizijskih družb in drugih oseb, ki so dolžne poročati Inštitutu oziroma ga obveščati o posameznih dejstvih, izvaja pregled poslovanja revizijskih družb in izreka ukrepe nadzora (Skitek, 2001, str. 10).

V primeru, da inštitut odkrije napake pri delovanju revizijske družbe lahko:

- odredi odpravo kršitev; v tem primeru mora revizijska družba odpraviti kršitve v roku, ki ga določi inštitut in nato sestaviti poročilo, v katerem opiše svoje ukrepe in predloži dokaze o njih;
- odredi dodatne ukrepe v primeru hujših kršitev pravil o revidiranju, s katerimi upravi revizijske družbe naloži, da odpravi pomanjkljivosti pri organizaciji družbe in notranjem nadzoru nad kakovostjo dela, ter druge ukrepe za doslednejše spoštovanje pravil revidiranja;
- odvzame dovoljenja.

3.8. PROBLEM NEODVISNOSTI

V primeru zunanjega revizorja se problem neodvisnosti ne pojavlja. Zunanji revizor ni zaposlen v podjetju in tako nima nobenega vpliva na vodenje in upravljanje podjetja. Po načelih kodeksa poklicne etike zunanjih revizorjev revizor ne sme biti udeležen v revidiranem

podjetju na noben način, ki bi ogrožal njegovo nepristranost in neodvisnost in ne sme hkrati z revizijsko dejavnostjo opravljati nobene druge dejavnosti, ki bi lahko ogrozila njegovo neodvisnost in njegov ugled.

4. DRŽAVNA REVIZIJA – REVIZIJA RAČUNSKEGA SODIŠČA

4.1. SPLOŠNO

4.1.1. Pojem

Državna revizija je opredeljena kot nepogrešljivi del kontrolnega sistema za opravljanje javnih financ, kjer je posebej poudarjeno zgodnje odkrivanje odmikov od sprejetih standardov ter kršenja načel zakonitosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti. To revizijo izvaja računsko sodišče.

Računsko sodišče Republike Slovenije je bilo ustanovljeno na osnovi 150. in 151. člena Ustave leta 1994, pričelo pa je z delom v naslednjem letu. Ustava v 150. členu določa, da je Računsko sodišče najvišji organ kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe. Ureditev in pristojnosti Računskega sodišča določa zakon. Računsko sodišče je pri svojem delu neodvisno in vezano na ustavo in zakon.

Računsko sodišče je avtonomna vrhovna revizijska institucija (VRI). Zanj je značilno, da nima pravnega položaja sodišč, ne glede na to, da ima v nazivu besedo sodišče. To pa pomeni, da ne odloča o sporih in ne izreka sankcij zaradi varstva pravic. Akti, ki jih izvaja, nimajo izvršilne moči, zato tudi ne izvaja sodne oblasti. Prav tako pa Računsko sodišče nima zakonodajne pristojnosti. Le to poroča Državnemu zboru o opravljenih nadzorih in s tem mu daje informacije o spoštovanju zakonov (Korpič – Horvat, 1997, str. 9-10).

Vloga računskega sodišča kot vrhovnega kontrolnega organa je pomoč parlamentu pri njegovem nadziranju delovanja vlade. To vlogo izpolnjuje z revizijami (finančnimi in revizijami izvajanja nalog) in pregledi (inšpekcije). Iz tega lahko opišemo poslanstvo ali misijo računskega sodišča takole: računsko sodišče izvaja kontrolno funkcijo z neodvisnimi revizijami in pregledi, ki dajejo objektivne informacije in zagotovila parlamentu. Promovira odgovornost in dobro prakso v javnem sektorju. Cilj njegovega delovanja je z manj porabljenega denarja zagotoviti več še boljših storitev (Jamnik, 1999, str. 51).

4.1.2. Vrste nadzora

Celoten obseg državnega revidiranja zajema revidiranje pravilnosti poslovanja in revidiranje izvajanja nalog, kar pomeni dve temeljni vrsti ali tipa revizij (Maher, 2001, str. 60). Če je namen revidiranja verifikacija, se izvajajo revizije pravilnosti poslovanja, če je namen ocena, pa ocene izvajanja nalog.

Revizija pravilnosti poslovanja

Pri reviziji pravilnosti poslovanja je poudarek na proučitvi pravilnosti in primernosti javne porabe. Revizor mora oceniti in presoditi, kako revidirane osebe poslujejo z javnimi sredstvi. Pravilno poslovanje pomeni, da se naloge in posli izvajajo v skladu z zakonodajo, predpisi, sklepi in navodili.

Medtem ko se pravilnost ukvarja s skladnostjo pri sprejemanju odločitev, gre primernost še naprej in se ukvarja s standardi vodenja, obnašanja in skupnega upravljanja. Nanaša se na poštenost in neoporečnost ter vključuje zadeve, kot so dajanje prednosti osebnim koristim pred javno koristjo, nepristranskost pri zaposlovanju delavcev, odprto konkurenco pri sklepanju pogodb ter izogibanju razsipništvu in zapravljivosti. Prav tako se nanaša na namene Državnega zbora, kako naj se vodijo javne službe, vključno s sklepi, sprejetimi v Državnem zboru, njegovih odborih ali komisijah in na Vladi. Vse zahteve, ki so usmerjene v revizijo javne porabe izražajo skrb javnosti, da je denar, pridobljen z davki, uporabljen za cilje in na način, ki so ga pooblastili njihovi predstavniki v Državnem zboru (Vidovič, 1997, str. 258).

Revizija izvajanja nalog

Revizija izvajanja nalog je opredeljena kot pregled gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti izvajanja nalog. Zasnovana je na (Maher, 2002, str. 43):

- a) analizi povezav med obravnavanimi dejavnostmi, vključno s cilji, dosedanjim izvajanjem nalog in predpisi, ki urejajo to področje;
- b) spoznavanju in razumevanju poslovanja in delovanja revidirane enote ali dejavnosti, vključno z razumevanjem ključnih sistemov vodenja in informacijskih tokov;
- c) navedbi namena revizije (načrtovanega rezultata revizije) in ključnih revizijskih vprašanj, na katera je treba odgovoriti, če se hočejo doseči cilji revizije;
- d) določitvi potrebnih revizijskih dokazov ali ugotovitev, ki dajejo odgovore na vprašanja; ovrednotiti je treba ustreznost, zanesljivost in zadostnost razpoložljivih podatkov v revidiranih enotah (na primer kazalnikov) ter preizkusiti možnost zbiranja zahtevanih dokazov (razpoložljivost podatkov);
- e) izbiri metod za odbiranje in analiziranje revizijskih dokazov;
- f) določitvi meril revizijskega ocenjevanja.

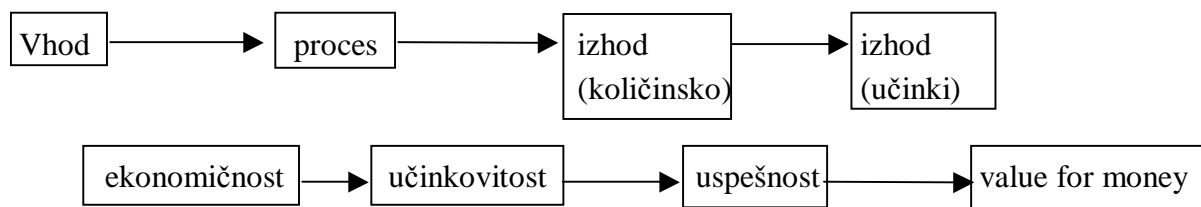
Pri reviziji izvajanja nalog se želi ugotoviti, ali so stroški delovanja izbrane osebe javnega sektorja kolikor je mogoče majhni, izvajanje storitev gospodarno, učinkovito in uspešno. Ti trije cilji so temeljni cilji, ki jih pri svojem delu zasleduje državni revizor:

- gospodarnost (economy) pomeni pridobivanje dane količine in kakovosti proizvodov in storitev po najnižji ceni. Osrednje vprašanje je tako v političnem kot socialnem kontekstu, če so viri uporabljeni gospodarno. Za njihovo merjenje pa so potrebni standardi, kot eksterna merila;
- učinkovitost (efficiency) pomeni razmerje med vložki (inputi) in izločki (outputi). Osrednje vprašanje je optimalna raba virov oziroma, ali bi lahko pri določeni ciljni kakovosti rezultatov v istem času dosegli rezultat z manjšimi sredstvi;
- uspešnost (effectiveness) pomeni doseganje postavljenih ciljev. V tem primeru se največkrat odgovarja na vprašanja, ali so bili doseženi cilji politike in ali je doseganje ciljev sploh rezultat zasledovane politike.

Uspešnost je težko merljiva, če cilji niso jasno postavljeni in če niso znani rezultati, ali če se rezultati ne pripišejo ustreznim ciljem. Velja trditev, da gospodarnost in učinkovitost zelo vplivata na uspešnost (Oman, 2001, str. 38).

Na kratko ta trojni kriterij v literaturi označujejo s »3E« kriteriji (economy, efficiency, effectiveness) in imenujejo s skupnim pojmom »value for money« (s kratico VFM) oziroma slovensko revidiranje dosežkov. Gre za primerjanje porabljenih zmogljivosti (izraženih tudi s stroški) s količino storitev in učinki (kvaliteto) storitev. Tako je proces »value for money« shematično prikazan v shemi 1 (Devjak, Milunovič, 2001, str. 8).

Slika 4: Management merjenja uspešnosti v javnem sektorju



Vir: Devjak, Milunovič, 2001, str. 8.

Revizorji v zadnjem času, skladno z razširjeno vlogo in nalogo, ki jo imajo in opravljajo, poleg navedenih treh proučujejo še tri E-je (Oman, 2001, str. 12):

- pravičnost (equity), s katerim se skušajo odpravljati diskriminacija in nepoštenost,
- okolje (environment), s katerim se želi doseči opravljanje aktivnosti za zaščito okolja oziroma ekološko osveščenost,
- etika (ethics) pa spodbuja ravnanje in delovanje posloводства in zaposlenih v okviru zakonskih in moralnih norm.

Ta model pa je razširjen še z odličnostjo (exelence) na model sedmih E-jev, pri čemer odličnost pomeni najvišjo kakovost delovanja organizacije.

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

Finančna revizija se lahko izvaja na tri načine:

- 1) v celoti jo izvajajo revizorji računskega sodišča;
- 2) izvajajo jo revizijske družbe po pogodbi z računskim sodiščem; revizijska organizacija se kot prevzemnik posla proti plačilu zaveže opraviti nadzor. Računsko sodišče v tem primeru nastopa kot naročnik in ima zato pravico nadzorovati delo izvajalca in mu dajati navodila. Za pravilnost in zakonitost opravljanja nadzora odgovarja revizijska organizacija le v notranjem razmerju, v zunanjem pa odgovarja računsko sodišče. Na podlagi protokola, ki ga pripravi revizijska organizacija, izda član računskega sodišča predhodno poročilo;
- 3) revizorji računskega sodišča izvajajo revizijo tako, da uporabijo revizijsko poročilo, ki ga je v pogodbi z revidiranim podjetjem izdelala revizijska družba. Revizorji računskega sodišča dodatno preverijo spoštovanje zakonitosti pri poslovanju revidiranega podjetja.

V praksi lahko pride do prekrivanja med revizijo pravilnosti poslovanja in revizijo izvajanja nalog. V teh primerih se revizija razporedi v tisto vrsto revizije, ki je bila prvotno načrtovana.

Druge možne delitve državne revizije

Poznamo pa še druge vrste revidiranja, ki jih izvaja državna revizija. Najpomembnejša sta:

- predhodno in naknadno revidiranje,
- revidiranje in inšpiciranje

Limska deklaracija ločuje predhodno in naknadno revidiranje. Predhodno revidiranje je pregledovanje upravne in finančne zakonodaje. Naknadno revidiranje je revidiranje po zaključenem poslovanju v določenem obdobju in je kot zunanje revidiranje nepogrešljivo. Čeprav predhodno revidiranje po Limski deklaraciji ni obvezno, pa je lahko koristno za preglednost vodenja javnih sredstev, saj deluje državno revidiranje ravno preko njega preprečevalno ter omogoča zgodnje odkrivanje nezakonitih dejanj pa tudi drugih nepravilnosti in sploh napak pri upravljanju, odobravanju in vodenju javnih sredstev (Maher, 1999, str. 16).

Računsko sodišče opravlja dve vrsti nadzora:

- inšpiciranje,
- revidiranje.

V Zakonu o Računskem sodišču ni postavljena definicija teh dveh pojmov in ni razvidno, kakšna je vsebinska razlika med inšpiciranjem in revidiranjem, vendar obstajajo med njima podobnosti in razlike. Glavne podobnosti so (Turk, Melavc, 2001, str. 32-33):

- revizijski pregled poteka samo po potrebi, ustrezni revizijski organi pa niso v nikaki zvezi s potekom nadziranega poslovanja. Podobno je z inšpekcijskimi organi;
- revizijski in inšpekcijski organi nikoli ne delujejo po načelu stalnosti na tistem področju, ki ga je treba nadzirati;
- revidiranje in inšpiciranje potekata vedno kasneje kot se razvija presojava poslovanje. Oba časovno nista povezana s tistimi poslovnimi procesi in stanji, s katerimi sta povezana stvarno. Revizijski in inšpekcijski organi potemtakem gledajo le nazaj in presojajo preteklost;
- ker revidiranje in inšpiciranje potekata vedno šele tedaj, ko je nadzirani poslovni proces že davno končan, ali ko je nadzirano poslovno stanje že dano dejstvo, nimata več preprečevalnega značaja.

Razlike se kažejo na naslednji način (Turk, Melavc, 2001, str. 32-33):

- za inšpiciranje ni zanimivo vprašanje, zakaj in kako je prišlo do kakega poslovnega stanja, inšpiciranje le ugotovi, ali je kako stanje pravilno ali ni. Drugače je pri revidiranju. Revidiranje je vedno povezano z materialnim in miselnim obnavljanjem pri svojem predmetu nadziranja. Revizor se ne bo zadovoljil z ugotovitvijo, da kako dejanje ni pravilno, temveč bo poskušal obnoviti celoten potek procesa, ki je privedel do končne nepravilnosti, poskušal bo presoditi pravilnost poslovanja v vseh njegovih stopnjah. Zaradi tega revidiranje zahteva tudi več časa, predvsem pa večjo pripravo in izvedensko znanje;

- ker poteka revidiranje kasneje, po dokončanem poslovnem procesu, je najučinkovitejše takrat, ko je treba odkriti globlje vzroke dejanskega stanja. Inšpiciranje poteka tudi kasneje, po že dokončanem poslovnem procesu, najučinkovitejše pa je takrat, ko je mogoče z navadnim strokovnim pogledom ugotoviti soglasnost ali nesoglasnost dejanskega stanja s tistim, ki je predpisano ali predvideno.

4.1.3. Temeljni cilj

Poglavitni cilji državne revizije so po Zakonu o Računskem sodišču:

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

Državna revizija se torej ukvarja z revidiranjem pravilne (zakonite in namembne) in racionalne uporabe proračunskih sredstev v državnem in občinskih proračunih ter pri njihovih uporabnikih. Glavni cilj državnih revizorjev je doseči, da se z razkritji revizij spodbudi odgovorne k zmanjševanju stroškov in povečanju koristnosti porabe javnih sredstev, kar naj bi posredno vplivalo na zmanjšanje davčnih bremen državljanov.

V procesu revizije državni revizor po 9. členu Poslovnika računskega sodišča zasleduje naslednje cilje (Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije, 65/01):

- izrek mnenja o aktu o poslovanju; akt o (načrtovanem ali preteklem) poslovanju je lahko akt, ki ga predpisuje zakon ali poseben računovodski izkaz oziroma posebno poročilo, ki ga mora uporabnik javnih sredstev sestaviti na zahtevo računskega sodišča. Če je cilj ali eden od ciljev revizije iztek mnenja o aktu o poslovanju, se v sklepu o izvedbi revizije navede, kateri akt o poslovanju bo revidiran;
- izrek mnenja o skladnosti s predpisi;
- izrek mnenja o gospodarnosti, učinkovitosti ali uspešnosti poslovanja.

Računsko sodišče sodeluje tudi pri oblikovanju načina računovodskega izkazovanja in poročanja ter pri oblikovanju standardov porabe javnega sektorja.

4.1.5. Merila ocenjevanja

Za merila ocenjevanja v javnem sektorju je treba najprej izkoristiti verodostojna in obstoječa merila, kot so na primer (Maher, 2002, str. 44):

- zakoni, uradne izjave o politiki in/ali objavljeni cilji politike in z njimi povezani standardi;
- sprejeta praksa managementa, katerega bistveni sestavini sta organizacijska in vodstvena teorija in praksa;
- standardi panoge ali drugih ustreznih primerljivih virov.

Če standardov še ni, jih postavijo revizorji: revidiranci se sprva krčevito branijo, po opravljeni reviziji pa jih presenetljivo hitro vzamejo za svoje.

4.2. NADZOROVANE OSEBE

Računsko sodišče revidira poslovanje uporabnikov javnih sredstev. Zakon o javnih financah v 8. točki 3. člena določa, da v javni sektor spadajo naslednje pravne osebe:

- neposredni uporabniki (državni oz. občinski organi ali organizacije ter občinska uprava),
- posredni uporabniki (javni skladi, javni zavodi in agencije, katerih ustanovitelj je država oz. občina),
- Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja, javni gospodarski zavodi, javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv na upravljanje.

Naš sistem nadzora nad poslovanjem javnega sektorja ima posebnost, da je pristojnost računskega sodišča zasnovana zelo široko. Računsko sodišče ne opravlja nadzora glede na status, temveč nadzira celotno porabo javnih financ. Glede na to, da so javnopravne osebe financirane iz javnih financ (v celoti ali delno) opravlja Računsko sodišče nadzor nad poslovanjem vseh javnopravnih oseb. Računsko sodišče opravlja nadzor tudi nad poslovanjem oseb civilnega prava, ki prejemajo sredstva iz državnega proračuna oz. iz proračunov ali drugih virov javnih financ. Lahko revidira in inšpicira tudi druge pravne osebe, v katerih je država udeležena oz. je delni lastnik. Nadalje lahko inšpicira tudi poslovanje drugih oseb, ki vstopajo v poslovna razmerja z osebami, ki jih nadzoruje na podlagi zakona, in to za del poslovanja, ki se nanaša na sredstva iz javnih financ. Na podlagi navedenega lahko Računsko sodišče v predpisanem obsegu nadzira tudi ustanove, društva, gospodarske družbe in podobno, če so prejemala sredstva iz javnih financ. Nekateri statusni zakoni to celo posebej določajo (Trstenjak, 1997, str. 702).

Računsko sodišče pa opravlja tudi nadzor nad posojilnimi odnosi med Banko Slovenije in državnim proračunom in drugimi posli, ki jih Banka Slovenije opravlja za Republiko Slovenijo.

4.3. ORGANI NADZORA

4.3.1. Kdo opravlja revizijo?

Naloge državne revizije izvajajo državni revizorji v okviru Računskega sodišča. Lestvica odločanja na Računskem sodišču je sledeča:

- 1) predsednik,
- 2) namestnik predsednika,
- 3) člani,
- 4) revizijski delavci.

Vodstvo računskega sodišča ima kolegijsko sestavo treh članov, to so predsednik in dva namestnika. Kot senat računskega sodišča in po poslovniku, ki ga sprejmejo v soglasju z Državnim zborom, odločajo o vseh vprašanjih, s katerimi se udejanja funkcionalna, organizacijska in operativna neodvisnost Računskega sodišča, tudi podrobnejšo organizacijo in način dela (URL: http://www.gov.si/racs/pl_2001.html).

Računsko sodišče je organizirano tako, da ima tri kabinete, šest revizijskih oddelkov in oddelek podpornih služb. Vsak revizijski oddelek ima svoje področje revidiranja. Takšna oddelčna struktura organizacijsko podpira izvrševanje revizijskih obveznosti računskega sodišča.

Za vsak revizijski oddelek se v aktu o sistematizaciji delovnih mest določijo delovna mesta za revizijske in druge delavce. Na računskem sodišču bi naj bilo poleg čim več dobrih revizorjev zaposlenih tudi čim več izkušenih nefinančnih strokovnjakov, to je tistih, ki poznajo poslovanje pregledovane osebe iz svojih nekdanjih delovnih izkušenj.

Nadzor opravljajo revizorji na podlagi pisnega pooblastila, ki ga izda član Računskega sodišča. Pooblastilo vsebuje imena in priimke pooblaščenih delavcev, ime nadzorovane osebe ter čas in obseg nadzora. Pooblaščen revizor lahko opravlja nadzor le v mejah pristojnosti računskega sodišča, v imenu računskega sodišča in po navodilih člana računskega sodišča. Pooblastilo se ne more prenašati na drugega delavca računskega sodišča ali na tretjo osebo. Pooblaščen revizor mora opravljati dejanja, določena v pooblastilu. Vešan je na navodila računskega sodišča in zato ni samostojen in neodvisen pri svojem delu kot pooblaščen revizor, ki je zaposlen v revizijskih družbah.

4.3.2. Področje revidiranja in način izvajanja revizije

Z Zakonom o računskem sodišču je določeno, da je obvezno vsakoletno revidiranje za:

- državni proračun,
- sklade, ki jih je ustanovila Republika Slovenija,
- Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje
- Republiški zavod za zaposlovanje,
- Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije.

Revizija drugih oseb ni obvezna, izvaja se v skladu z letnim programom Računskega sodišča.

Osnovni akt za opravljanje nadzorov je program dela, ki ga pred iztekom tekočega koledarskega leta določi predsednik računskega sodišča za naslednje leto. V njem so določene nadzorovane osebe, vrsta, obseg in čas nadzora.

4.3.3. Podlaga za revidiranje

Podlago za državno revidiranje predstavljajo revizijski standardi, ki jih izda predsednik računskega sodišča in so v skladu z Mednarodnimi revizijskimi standardi, ter razna načela in predpisi, ki veljajo za racionalno porabo proračunskih sredstev in Zakon o proračunu.

4.3.4. Ostale možne storitve

Ena najpomembnejših funkcij Računskega sodišča poleg nadzora bi moralo biti svetovanje. Ta poudarek na svetovanju izhaja iz revizije izvajanja nalog. Revizorji ne svetujejo več samo v zvezi s pravilnostjo poslovanja, ampak tudi na področju gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti. Samo bolj gospodarno delovanje lahko pripomore k prihrankom državnega denarja.

Računsko sodišče si je v času od začetka delovanja že pridobilo nekaj izkušenj na področju revizije izvajanja nalog. Take revizije je izvedlo predvsem na področju pobiranja davkov, izvajanja visokošolskih programov ter na področju delovanja rednih sodišč.

Po 21. členu Zakona o Računskem sodišču računsko sodišče svetuje uporabnikom javnih sredstev tako, da:

- daje priporočila med izvajanjem revizije in v revizijskem poročilu;
- lahko daje pripombe k delovnim osnutkom zakonskih besedil in drugih predpisov;
- lahko sodeluje na posvetih in seminarjih o javno finančnih vprašanjih;
- podaja predloge v poročilu o svojem delu, ki ga enkrat letno pošlje Državnemu zboru;
- lahko daje mnenja o javno finančnih vprašanjih.

4.3.5. Ravnanje ob odkritju napak

Če revizorji računskega sodišča pri revidirani osebi odkrijejo kršitve zakonov in predpisov, lahko že med samimi revidiranjem izdajo nalog za odpravo teh dejanj. Če revizorji odkrijejo kršitve predpisov na področjih, kjer imajo pristojnost nadzora drugi organi (npr. nepravilni obračun davkov), se zadeva odstopi ustreznemu nadzornemu organu.

Če je podana huda kršitev, računsko sodišče izda tudi:

- 1) poziv za razrešitev odgovorne osebe; poziv izda organu, za katerega oceni, da lahko izvede ali začne postopek razrešitve. Ta organ mora o pozivu odločiti in svojo odločitev pisno sporočiti računskemu sodišču;
- 2) sporočilo za javnost, ki se objavi v medijih, ki jih določi predsednik. V sporočilu navede uporabnika javnih sredstev, ki hudo krši predpise, revizijo, s katero so bile razkrite slabosti v poslovanju in opis teh slabosti, odzivno poročilo ter ukrepanje računskega sodišča in organov, ki jim je računsko sodišče izdalo poziv za ukrepanje ali poziv za razrešitev odgovorne osebe.

Če revizor utemeljeno sumi, da je bil storjen prekršek ali kaznivo dejanje, računsko sodišče predlaga uvedbo postopka zaradi prekrška oziroma vloži ovadbo.

4.4. FAZE REVIZIJSKEGA POSTOPKA

Začetna točka pri načrtovanju revizije računskega sodišča je odločitev, katero izmed naštetih dejavnosti področij javnega sektorja revidirati. To je kompleksna naloga in izziv, ki zahteva dobro poznavanje in delovanje celotnega javnega sektorja in veliko usposobljenost za presojo. Vsekakor je najpomembnejši korak v procesu, če si prizadevamo izpolniti zahtevo, da morajo

biti revizije učinkovite, da naj pripomorejo k manjši porabi javnih sredstev in k boljšim storitvam (Jamnik, 1999, str. 52).

Pred iztekom tekočega koledarskega leta predsednik določi program dela za izvrševanje revizijske pristojnosti računskega sodišča v naslednjem koledarskem letu, ki ga lahko med letom spremeni ali dopolni. Pri določanju revizij, ki jih bo računsko sodišče izvedlo v posameznem koledarskem letu, slednje obravnava predloge poslancev in delovnih teles Državnega zbora, vlade, ministrstev in organov lokalnih skupnosti. Upoštevati mora najmanj pet predlogov iz Državnega zbora, od tega najmanj dva predloga opozicijskih poslancev in najmanj dva predloga delovnih teles Državnega zbora. Računsko sodišče po lastni volji upošteva tudi pobude civilno družbenih subjektov in posameznikov, vključno s tistimi, ki jih je mogoče razbrati iz člankov in prispevkov v medijih (URL: http://www.gov.si/racs/pl_2001.html). Obsežen proces analiziranja in načrtovanja je zasnovan zato, da se zagotovi revidiranje pomembnih zadev. Nemogoče je revidirati vse vidike državne uprave in javnega sektorja kot celote, zato je treba izbrati najpomembnejša področja.

Celotni revizijski proces lahko razdelimo v tri faze (Poslovnik Računskega sodišča RS, 65/01):

- 1) predrevizijska poizvedba,
- 2) revizijski postopek,
- 3) porevizijski postopek.

4.4.1. Predrevizijska poizvedba

Revizijska skupina mora biti dobro seznanjena s predmetom revizije ali nadzorovano osebo (javni zavod, sektor ali funkcija, program) še pred začetkom podrobnega načrtovanja revizije. Pristojni vrhovni državni revizor lahko izda uporabniku javnih sredstev zato zahtevo za predložitev podatkov, obvestil, listin ali dokumentacije, ki jih potrebuje pri načrtovanju ali izvajanju revizije. To imenujemo predrevizijska poizvedba. Namen tega je pridobiti podlago za uspešno in učinkovito izpeljavo revizije. Revizor zbira informacije zato, da bi natančneje opredelil začetne odločitve o področjih, stroških, času in potrebnem znanju, določil težišča revizije, področja poglobljenih pregledov, merila in metode preizkušanja. Na podlagi zbranih informacij revizijska skupina izdela načrt revizije, opiše predvidena področja preiskav in razloge za njihov izbor, oblikuje temeljno oceno stroškov revizije, določi čas opravljanja nalog po fazah in potrebno sodelovanje izvedencev za izpeljavo revizije.

4.4.2. Revizijski postopek

Revizijski postopek lahko po Zakonu o računskem sodišču razdelimo v naslednje faze:

- 1) sklep o izvedbi revizije in načrtovanje revizije,
- 2) izvedba nadzora,
- 3) končanje revizijskega postopka in sestava revizijskega poročila.

Revizijski postopek računskega sodišča se začne z izdajo sklepa o izvedbi revizije, ki ga izda pristojni vrhovni državni revizor na podlagi sprejetega programa dela. Zoper ta sklep je

dopusten ugovor, o katerem odloča senat računskega sodišča s sklepom tako, da ga zavrže, zavrne ali pa sprejme kot utemeljenega. Sklep senata, da je ugovor utemeljen, je hkrati sklep, da se ustavi revizijski postopek. Zoper sklep o zavrženju ali zavrnitvi ugovora, ki ga sprejme računsko sodišče, ni dopusten ugovor. V primeru, da senat ugovor zavrže, ima prejemnik sklepa o izvedbi revizije status revidiranca do vročitve revizijskega poročila.

Pristojni vrhovni državni revizor izda revizorska pooblastila za tiste pooblaščenca, ki bodo izvajali revizijo. Revizijska skupina mora biti dobro seznanjena s predmetom revizije ali nadzorovano osebo še pred začetkom podrobnega načrtovanja revizije (predrevizijska poizvedba). Spoznanja, ki jih ta skupina poseduje, so temeljna za opredelitev, katera področja bodo revidirali in na kakšen način. Revizijska skupina mora izdelati načrt revizije in v njem opisati predvidena področja revidiranja, obseg revidiranja in razloge za njihov izbor, predstaviti temeljno oceno stroškov revizije, določiti čas opravljanja nalog po fazah in potrebno sodelovanje izvedencev za izpeljavo revizije, jasno določiti revizijske cilje ter določiti ustrezna merila, ki omogočajo ocenjevanje in so podlaga za preizkušanje podatkov. Bistveno je, da revizor določi cilje programa, saj se tudi uspešnost programa najpogosteje meri z doseženimi cilji. Največ težav mu povzročajo odsotnost ciljev ali pomanjkljivo določeni cilji, ker vnašajo v revidiranje negotovost in tveganje. Čas, porabljen za pripravo revizije, se navadno obrestuje z boljše organizirano in učinkovito revizijo.

132. člen mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI določa: »Revizor mora načrtovati revizijo tako, da zagotovi njeno gospodarno, učinkovito, uspešno in pravočasno izvedbo na visoki ravni.« Načrtovanje ima troje značilnosti, ki so koristne za Vrhovno revizijsko inštitucijo (VRI) (Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, 1999, str. 15):

- racionalnost: proces in izidi načrtovanja spodbujajo logično oceno nalog VRI in določanje jasnih ciljev;
- predvidljivost: naloge so postavljene v časovno razsežnost, tako da je zagotovljen boljši pregled nad prednostnimi nalogami;
- usklajenost: revizijska politika VRI in dejansko revizijsko delo sta usklajena.

V fazi načrtovanja bo revizor izvedel naslednje naloge (Vidovič, 1997, str. 263):

- spoznal delovanje in organizacijo pravne osebe, finančna poročila in računovodske izkaze, okvirje pravilnosti delovanja ter splošne zakonske predpise, ki določajo poslovanje;
- opredelil parlamentarni in javni interes glede revidirane osebe in njenih računovodskih izkazov;
- spoznal računovodski proces in stopnjo vključevanja računalnikov v te procese;
- ocenil celotno okolje kontroliranja in zlasti kontrole, ki preprečujejo nepravilnosti, nezakonitosti in prevare;
- izvedel začetne analitične postopke in ocene delovanja podjetja;
- analiziral računovodske izkaze po področjih obračunov oz. postavkah.

Revidiranje pravilnosti poslovanja obsega (Maher, 1999, str.17-18):

- a) potrjevanje izpolnjene finančne odgovornosti k temu zavezanih enot, vključno s preiskovanjem in ocenitvijo poslovnih knjig ter podanim mnenjem o računovodskih izkazih;
- b) potrjevanje izpolnjene finančne odgovornosti državne uprave kot celote;
- c) revidiranje računovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov, vključno z oceno usklajenosti z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi;
- d) revidiranje notranjih kontrol in delovanja notranje revizije;
- e) revidiranje pravičnosti in pravilnosti upravnih odločitev, ki jih je sprejela revidirana enota;
- f) poročanje o vseh drugih zadevah, ki izhajajo iz revizije ali so z njo povezane in za katere vrhovna revizijska institucija meni, da jih je treba razkriti.

Tudi državni revizor mora podrobno proučiti sistem delovanja notranjih kontrol. Pri reviziji pravilnosti (finančnega) poslovanja se preuči in oceni zlasti tisto kontroliranje, ki pomaga varovati sredstva in druge dejavnike ter zagotavlja točnost in popolnost računovodskega evidentiranja. Pri reviziji izvajanja nalog se pregleda in oceni kontroliranje, ki pomaga pri gospodarnem, učinkovitem in uspešnem izvajanju poslov revidirane enote in zagotavlja usklajenost poslovanja z usmeritvami vodstva enote, pravočasne, zanesljive računovodske podatke in informacije za ravnateljstvo (Maher, 2001, str. 84).

Izvedba revizije se praviloma opravi pri revidirancu, le izjemoma samo na sedežu računskega sodišča in po Zakonu o računskem sodišču obsega:

- pregled sistema ali nekaterih podsistemov poslovanja in računovodstva,
- pregled knjigovodskih listin in drugih dokumentov o poslovanju,
- pregled prostorov, objektov in naprav, ki jih revidiranec uporablja za svoje poslovanje,
- druga revizijska dejanja, potrebna za uresničitev revizijskih ciljev.

Pri revidiranju se zbirajo zadostni, ustrezni in razumni dokazi za doseganje ciljev, postavljenih z zakoni, uredbami izvršne oblasti, državnimi programi in programi dejavnosti, ki izražajo programske cilje. Primerjajo se izidi glede na zastavljene cilje in ugotavlja se stopnja skladnosti izidov. Takšna primerjava dovoljuje pregledovanje vzrokov za to, kar se je zgodilo. Revizijske ugotovitve omogočajo tudi sprotno uveljavljanje dopolnitev programov; vrednotenje pa je sistematično ocenjevanje doseženih izidov (Maher, 2002, str. 41).

Pri pridobivanju vseh dokazov se mora varovati državna, uradna, poslovna, industrijska in vojaška skrivnost. Pooblaščen revizor ima pravico vstopa in pregleda prostorov, objektov in naprav pri nadzorovanem podjetju. Za nemoten nadzor morajo vsa javna podjetja kot subjekti javnega nadzora poslati računskemu sodišču načrte in poročila o poslovanju. Če je za presojo kakšnega dejstva potrebno strokovno znanje, se dokaz opravi z izvedenci, ki so vpisani v imenik pri Računskem sodišču. Izvedenci so lahko posamezni strokovnjaki ali strokovne organizacije. V primeru, da pooblaščenec ne pride do potrebnih informacij, lahko pristojni

vrhovni državni revizor izda revidirancu nalog za predložitev listin in dopolnitve naloga za predložitev listin.

Postopek zbiranja dokazov zajema tele korake (Jamnik, 1999, str. 60):

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

Pristojni vrhovni državni revizor lahko izda pismo predstojniku oziroma pismo ravnateljstvu, v katerem predstojniku oziroma ravnateljstvu revidiranca predstavi manj pomembne slabosti v poslovanju, ki so bile razkrite z revizijo, ter priporočila, ki vsebujejo predloge za izboljšanje glede pravilnosti poslovanja oziroma izvajanja nalog.

Kadar se skladno s politiko vrhovne revizijske inštitucije (VRI) dajejo priporočila, mora biti jasna povezava med zaključki in priporočili. Priporočila naj bi se praviloma dajala samo takrat, kadar revizija odkrije verjetne in stroškovno uspešne rešitve za odpravo ugotovljenih slabosti. Priporočila naj se praviloma ne spuščajo v podrobne izvedbene načrte, saj je to stvar vodstva, nakazane pa naj bodo glavne sestavine zahtevanih sprememb ob upoštevanju verjetnih stroškov za izvedbo. Praviloma bi moralo biti jasno povedano, kdo je bil odgovoren za ugotovljene pomanjkljivosti in kdo naj bi bil odgovoren za to, da se odpravijo (Maher, 2002, str. 46).

Ob koncu revizijskega postopka se revidirancu vroči osnutek revizijskega poročila, hkrati z njim pa se mu vroči tudi vabilo na razčiščevalni sestanek. Teh razčiščevalnih sestankov je lahko več, na njih pa se skuša odpraviti čim več nesoglasij med revidirancem in revizorjem. Po razčiščevalnih sestankih pooblaščenec računskega sodišča preda pristojnemu članu ali vrhovnemu revizorju osnutek revizijskega poročila, katerega vsebina se določi na zadnjem razčiščevalnem sestanku, z morebitnimi pripombami revidiranca. Pristojni član ali vrhovni državni revizor pregleda revizijsko poročilo in pripombe ter preveri, ali so pripombe utemeljene, ali ugotovitve temeljijo na listinskih dokazih in ali je bil postopek izveden v skladu s standardi revidiranja. Po ocenitvi pripomb in pregledu ugotovitev izda predlog revizijskega poročila, ki ga vroči revidirancu in prejšnji odgovorni osebi. Revidiranec in prejšnja odgovorna oseba lahko vložita ugovor zoper revizijsko razkritje v predlogu revizijskega poročila. Senat odloči o spornem revizijskem razkritju s sklepom, da se:

- sporno razkritje lahko izloči iz revizijskega poročila,
- sporno razkritje obdrži v revizijskem poročilu v nespremenjeni obliki,
- sporno razkritje obdrži v revizijskem poročilu v taki obliki, kot jo določi senat.

Revizijski postopek se konča z izdajo pisnega revizijskega poročila, v katerem računsko sodišče poda mnenje o poslovanju revidiranca. Mnenje o poslovanju se lahko nanaša na pravilnost poslovanja oziroma smotrnosti poslovanja. Prvo zajema preverjanje skladnosti poslovanja s predpisi in usmeritvami, ki jih mora upoštevati uporabnik javnih sredstev. Smotrnost poslovanja pa zajema presojo o gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti. Oboje

je po uveljavitvi Zakona o javnih financah lažje merljivo, ker je ta zakon zavezal neposredne proračunske uporabnike, da v obrazložitvi svojih finančnih načrtov predstavijo cilje svojega poslovanja in v poročilih obvezno poročajo o doseženih ciljih. Revidirana oseba mora torej sama oceniti svojo uspešnost poslovanja. Če njegova ocena ne temelji na ustreznih in zadostnih dokazih, računsko sodišče ne more izreči mnenja o uspešnosti poslovanja ali pa si samo pridobi dodatne dokaze za izrek tega mnenja.

Mnenje o poslovanju je lahko pozitivno, s pridržkom ali negativno. Če je revizijska skupina tekom revizije odkrila nepravilnosti, mora revizor izdelati priporočila za usmeritev popravljanih dejavnosti za odpravo nepravilnosti, o katerih piše v poročilu, kajti namen revizijskega poročila je doseči pozitivne spremembe.

Revizijsko poročilo izda predsednik računskega sodišča. To poročilo ne sme vsebovati revizijskih razkritij, ki niso bila predstavljena v osnutku niti v predlogu revizijskega poročila.

Revizijsko poročilo se vroči:

- 1) revidirancu,
- 2) odgovorni osebi revidiranca v času, na katerega se nanaša opravljena revizija,
- 3) Državnemu zboru,
- 4) drugim organom, za katere predsednik računskega sodišča oceni, da jih je treba obvestiti o revizijskih razkritjih.

4.4.3. Porevizijski postopek

Porevizijski postopek se začne z zahtevo računskega sodišča uporabniku javnih sredstev, naj predloži odzivno poročilo. Uporabnik javnih sredstev, pri katerem je bila izvedena revizija, mora v odzivnem poročilu izkazati popravljalne ukrepe, se pravi ukrepe, ki jih je uvedel zato, da bi odpravil razkrite nepravilnosti ali nesmotrnosti v svojem preteklem poslovanju, ali zato, da bi zmanjšal tveganje za pojavljanje določenih nepravilnosti ali nesmotrnosti v svojem prihodnjem poslovanju.

V primeru, da računsko sodišče oceni, da v odzivnem poročilu ni izkazano zadovoljivo odpravljanje razkrite nepravilnosti ali nesmotrnosti, lahko računsko sodišče izda poziv za ukrepanje. Izda ga organu, za katerega oceni, da lahko v mejah svojih pristojnosti ukrepa zoper uporabnika javnih sredstev, ki krši obveznost dobrega poslovanja, ta organ pa mora v 30 dneh po vročitvi poziva predložiti računskemu sodišču poročilo o ukrepanju ali obrazložitev opustitve ukrepov.

4.5. POROČANJE

V revizijskem poročilu revizor poda objektivno mnenje o kakovosti gospodarjenja in o realnosti izražanja ekonomskega položaja. Revizor poda svoje mnenje o morebitnih nezakonitostih in o namerni porabi javnih sredstev. Predsednik računskega sodišča vsako dokončno poročilo o opravljenem nadzoru pošlje Državnemu zboru, predsedniku vlade in pristojnemu ministru oziroma pristojnemu organu lokalne skupnosti. Revizijska poročila Računskega sodišča RS obravnava predvsem Odbor za nadzor proračuna in drugih javnih

financ, ki preda svoje sklepe in zahteve Vladi RS, poročilo o svojem delu pa objavi v Poročevalcu Državnega zbora Republike Slovenije. V poročilu predstavi povzetek razprav ter sprejete ugotovitve in sklepe. Vlada poročilo obravnava ter o svojih sklepih in ukrepih poroča Državnemu zboru oziroma Odboru za nadzor proračuna in drugih javnih financ. Odbor za nadzor mora pogosto opominjati vlado na neizpolnjeno zahtevo po poročanju, saj vlada običajno zamuja. Vzrok za to je verjetno samo 30-dnevni rok za obravnavo poročila in sprejem ustreznih ukrepov ter poročanje o ukrepih parlamentu.

Poročila o nadzorih so dostopna tudi javnosti. Računsko sodišče je zakonsko zavezano varovati zaupne podatke nadzorovanih oseb. To so podatki, ki jih nadzorovana oseba v svojih aktih označi za zaupne ali pa jih kot take določi zakon. Takšni podatki so izvzeti iz poročil, ki so namenjena javnosti.

4.6. NADZOR NAD RAČUNSKIM SODIŠČEM

Učinkovitost delovanja Računskega sodišča nadzira Državni zbor. Slednji izbere pooblaščenega revizorja, ki po koncu proračunskega leta revidira računovodske izkaze Računskega sodišča. Nadzor učinkovitosti delovanja s strani zakonodajne oblasti pa ne pomeni, da je Računsko sodišče v podrejenem odnosu glede na državni zbor. Njegovo neodvisnost mu zagotavljata tako zakon kot ustava (Korpič-Horvat, 1997, str. 10).

Kakovost niso samo storitve opravljenih revizij, temveč gre za vse dosežke in rezultate, ki lahko temelje na revizijskih dokazih in ugotovitvah, za katere pa so zainteresirani različni klienti, ki so:

1. neposredni uporabniki,
2. davkoplačevalci,
3. predstavniki države,
4. vodstvo ali management revidirancev, ki je plačano za nemoteno izvajanje procesov,
5. stroka, k zagotavlja mednarodno primerljivost; da bi bilo povpraševanje, četudi bi bila vzpostavljena konkurenca.

Tako z razvojem niso le revidiranci tisti, katerih kakovost gospodarjenja, učinkovitosti in uspešnosti ocenjuje vrhovna revizijska institucija, ampak vrhovna revizijska institucija ocenjuje tudi lastno kakovost. Njihove aktivnosti in delovanje naj bi temeljili na temeljnem ekonomskem zakonu minimuma-maximuma, kar pomeni: tekoče proizvajati izdelke oz. storitve s čim nižjimi stroški, strateško dolgoročni vidik pa naj zasleduje doseganje kar najbolj optimalnih ciljev glede na razpoložljiva sredstva (Maher, 1999a, str. 273).

4.7. PROBLEM NEODVISNOSTI RAČUNSKEGA SODIŠČA

Zakon in ustava zagotavljata Računskemu sodišču neodvisnost. Ta neodvisnost se kaže v široki pristojnosti nadziranja, prosti izbiri nadzorovanih oseb, razen revizij, ki so z Zakonom o Računskem sodišču določene kot obvezne, in tudi v dejstvu, da uvedenih nadzorov ni mogoče spremeniti na željo političnih organov ali revidirane osebe.

Neodvisnost se v razmerju do izvršilne in sodne oblasti v praksi izvaja, do zakonodajne oblasti pa je sporna predvsem iz dveh razlogov:

- za sprejem poslovnika, ki ureja notranjo ureditev in organizacijo dela računskega sodišča je potrebno soglasje državnega zbora;
- problem neodvisnosti pri razrešitvi člana računskega sodišča; o predčasni razrešitvi člana, ki ni ravnal v skladu z zakonom in uradno prisego, presoja državni zbor in ne redno sodišče, kar pomeni, da gre za politično presojo. To pomembno vpliva na odvisnost članov od zakonodajne oblasti.

5. PRIMERJAVA KOMERCIALNE IN DRŽAVNE REVIZIJE

Za opravljanje zunanjih revizij je pomembna opredelitev pojmov javni sektor, uporabnik javnih sredstev in prejemnik proračunskih sredstev. Osnovno vprašanje pri posameznih pravnih osebah ali organih je, ali velja za njih javno ali zasebno pravo. Opredelitev tega pomembno vpliva na njihovo poslovanje. Poleg vrste posebnosti, ki veljajo za osebe zasebnega in osebe javnega prava (statusne, računovodske, stečajne, delovnopravne zakonodaje), je pomembna omenjena presoja zaradi uporabe temeljnih načel, ki veljajo za njihovo poslovanje. Za osebe javnega prava velja, da je dovoljeno tisto, kar je izrecno določeno, za osebe zasebnega prava pa smo sprejeli načelo, da je dovoljeno vse, kar ni izrecno prepovedano (Korpič-Horvat, 2000, str. 46).

Omenjena razvrstitev vpliva tudi na določitev izvajanja zunanjih revizij. Revizije, ki jih opravljajo zunanji revizorji, ki niso uslužbenci organizacij, katerih trditve se revidirajo, imenujemo zunanje revizije. V okviru zunanje revizije pa ločimo med komercialno revizijo in državno revizijo. Gre torej za dve vrsti zunanjega nadziranja, ki se pojavljata v podjetjih in pri drugih poslovnih osebah ter javni porabi zunaj gospodarstva. Revizije, ki jih opravljajo revizorji, ki opravljajo svoje neodvisne revizijske storitve na podlagi pogodb, so komercialne revizije. Pri državni reviziji gre za revizije, ki jih opravljajo državni revizorji na raznih ravneh. Državni uslužbenci na raznih ravneh iz različnih razlogov revidirajo različne organizacijske funkcije.

Značilno za obe reviziji je, da:

- revizijski pregled poteka samo po potrebi,
- revizijski organi niso v nikakršni zvezi s potekom poslovanja, ki ga nadzirajo,
- revizijski organi na revidiranem področju ne delujejo po načelu stalnosti,
- gre za kasnejše nadziranje, revizijski organi torej presojuje le preteklost,
- nimata preprečevalnega značaja, ampak lahko napake samo odkrijeta in nato poskrbita, da so napake odpravljene.

Do pomembnejših razlik med komercialno in državno revizijo prihaja zaradi različnih ciljev obeh revizij in s tem povezanih različnih vrst revizije. Cilj komercialne revizije je na osnovi ocenjevanja uporabljenih računovodskih postopkov in presojanje pravilnosti podatkov podati mnenje o realnosti in poštenosti stanja in sredstev ter njihovih virov in rezultatov poslovanja,

ki so izkazani v zaključnih računih. Komerčni revizor za doseg tega cilja torej preizkuša in ocenjuje računovodske izkaze ter podatke in metode, ki se uporabljajo pri njihovem sestavljanju. Cilji in naloge državnega revizorja so širše zastavljeni. Sprva je res opravljal samo revizijo računovodstva, danes pa je glavni poudarek predvsem na reviziji gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti trošenja javnih sredstev pa tudi na zakonitosti in namenskosti ter na reviziji zlorab in koristi.

Iz te razlike v ciljih pa izvirajo tudi ostale razlike, ki se kažejo predvsem v:

- področju revidiranja,
- predmetu revizije,
- revizijskih ciljih in nalogah,
- podlagi za izvajanje revizije,
- ravnanju v primeru odkritih napak ali prevar,
- izvajanju ostalih storitev,
- poročanju,
- inštituciji, ki opravlja nadzor nad izvajanjem revizije in
- problemu neodvisnosti.

V nadaljevanju podrobneje predstavljam nekatere podobnosti in razlike med komercialno in državno revizijo.

Revidirane osebe

Poleg zakonske obveze o rednem revidiranju računovodskih letnih poročil za vse velike in srednje velike delniške družbe, velike družbe z omejeno odgovornostjo, povezane družbe in družbe, katerih vrednostni papirji kotirajo na borzi vrednostnih papirjev in imajo sedež v Republiki Sloveniji, se lahko komercialna revizija opravlja tudi na zahtevo lastnikov kapitala, upnikov in drugih, ki jim je dovoljen vpogled v položaj revidirane osebe.

Računsko sodišče opravlja nadzor nad uporabniki javnih sredstev. Z Zakonom o računskem sodišču je določeno, da je obvezno vsakoletno revidiranje za državni proračun, sklade, ki jih je ustanovila Republika Slovenija, Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, Republiški zavod za zaposlovanje in Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije. Revizija drugih oseb ni obvezna, izvaja pa se v skladu z letnim programom Računskega sodišča Republike Slovenije.

Iz tega je razvidno, da se lahko komercialna in državna revizija prekrivata, zato je smiselno, da državni in komercialni revizorji sodelujejo. Komerčni revizorji lahko opravljajo revizijo računovodskih izkazov tudi na področju javnega sektorja. Njihovo revizijsko poročilo lahko pri svojem delu uporabijo državni revizorji, ki pa morajo v tem primeru še dodatno preveriti spoštovanje zakonitosti pri poslovanju revidiranega podjetja. Finančno revizijo pa lahko komercialni revizorji izvajajo tudi na podlagi sklenjene pogodbe z Računskim sodiščem. Komerčni revizor se naj v teh primerih posvetuje z državnim revizorjem o morebitnih dodatnih zahtevah v zvezi z revizijo.

Državna revizija pa posega tudi na nekatera področja, ki niso predmet komercialne revizije in pri revidiranju uporablja tudi nedenarno izražene informacije. Ena takih nalog državne revizije je revidiranje izvajanja nalog.

Predmet revizije

Komercialna revizija se ukvarja s preiskovanjem in preverjanjem računovodskih izkazov ter izražanjem mnenja o njihovi pravilnosti in poštenosti. Državna revizija se ukvarja z revidiranjem pravilne (zakonite in namembne) in racionalne uporabe proračunskih sredstev v državnem in občinskih proračunih ter pri njihovih uporabnikih. Preiskovanje računskega sodišča je torej širše, saj ne preverja samo računovodskih izkazov kot gospodarske revizijske družbe in samostojni revizorji, ampak pravilnost in smotrnost celotnega poslovanja. Razlog za takšen nadzor je v tem, da podjetja, ki spadajo v javni sektor, delujejo na nepridobitni podlagi, zato dobiček ne more biti osnova za nadzor uspešnosti izpolnjevanja njihovih nalog. Državni revizor mora zato uporabljati tudi nedenarno izražene informacije.

Medtem ko se postopek revidiranja računovodskih izkazov osredotoči samo na računovodske izkaze, je revidiranje izvajanja nalog zastavljeno širše, saj lahko to revidiranje vključuje katerokoli izmed področij poslovanja naročnika, ne samo računovodstvo. Lahko se izvaja za različno dolga obdobja, od nekaj tednov do nekaj let, odvisno od njenega namena.

Podlaga za revidiranje

Podlaga za komercialno revizijo predstavljajo temeljna revizijska načela in druga pravila revidiranja, ki jih sprejema Slovenski inštitut za revizijo ter Mednarodni standardi revidiranja. Komercialni revizorji torej pri preverjanju računovodskih izkazov uporabljajo Slovenske računovodske standarde, v primeru pa, da slednji ne dajo ustrezne rešitve, revizorji uporabljajo Mednarodne standarde revidiranja.

Revizorji računskega sodišča se pri svojem delu opirajo na revizijske standarde, ki jih izda predsednik računskega sodišča in so v skladu z Mednarodnimi revizijskimi standardi, poleg teh pa mora državni revizor upoštevati tudi načela in predpise, ki veljajo za racionalno porabo proračunskih sredstev in Zakon o proračunu. Revizorji računskega sodišča pri preveritvi računovodskih izkazov torej revidirajo z vidika spoštovanja vseh zakonov in drugih predpisov, ki imajo vpliv na izkazane podatke v računovodskih izkazih.

Ravnanje v primeru nepravilnosti in/ali napak

V primeru, da gospodarski revizor pri svojem delu odkrije nepravilnosti, mora o njih poročati poslovodstvu, ki je eno stopnjo višje, kot je napaka ali prevara nastala. Revizor organom izven podjetja ne poroča. Tekom revizije lahko zahteva odpravo nepravilnosti.

V primeru revizorja računskega sodišča pa je to drugače. Revizor lahko v primeru kršitve zakonov in predpisov tekom revizije zahteva odpravo teh dejanj, v primeru hujše kršitve pa lahko zahteva razrešitev odgovorne osebe, lahko pa izda tudi sporočilo za javnosti, ki je objavljeno v medijih in v katerem predstavi odkrite kršitve. Teh pristojnosti komercialni revizor nima. V primeru, da gospodarski ali državni revizor ugotovita, da je bil storjen prekršek ali kaznivo dejanje, pa lahko oba predlagata uvedbo postopka zaradi prekrška, oziroma vložita ovadbo.

Faze revizijskega postopka

Državni revizorji uporabljajo enako metodiko revidiranja računovodskih izkazov kot gospodarski revizorji, pri nekaterih drugih vrstah državne revizije, kot je revizija izvajanja nalog, pa so zahteve širše, predvsem zaradi večje odgovornosti poročanju javnosti. Celoten revizijski postopek v obeh primerih zajema spoznavanje revidiranega podjetja, načrtovanje revizije, izvedbo revizije, ki obsega preverjanje notranjih kontrol in preverjanje podatkov, ter sestavo revizijskega poročila, v katerem je jasno izraženo mnenje o revidiranem področju. V primeru revizije računovodskih izkazov so sodila za vrednotenje zneskov, ki jih vsebujejo računovodski izkazi razmeroma dobro opredeljeni s splošno sprejetimi računovodskimi standardi, kot so jih določili pristojni organi in jih je sprejela praksa. Dosti težje je pri reviziji izvajanja nalog merjenje ali ocenjevanje uspešnosti, učinkovitosti in gospodarnosti. Splošno sprejetih standardov ni, zato je za uspešnost, učinkovitost in gospodarnost potrebno uporabiti določene kriterije.

Gospodarnost, učinkovitost in uspešnost je mogoče ocenjevati bodisi v okviru revizije pravilnosti poslovanja bodisi v okviru revizije izvajanja nalog, saj se tako v komercialni kot v državni reviziji odkrivajo vzroki negospodarne, neučinkovite in neuspešne uporabe virov. Nenehno se iščejo novi načini njihove gospodarne, učinkovite in uspešne porabe (Maher, 2002, str. 27). Vendar pa imajo državni revizorji več svobode pri izbiranju tematskih področij v primerjavi s komercialnimi revizorji, kar je povezano s širšo naravo revizije izvajanja nalog (v primerjavi s komercialno revizijo). Revizija izvajanja nalog lahko v skladu s smernicami INTOSAI zajema revidirano enoto, program, dejavnost posamezne oblike poslovanja in tako naprej.

Ostale storitve

Gospodarski revizor lahko tekom revizije svetuje poslovodstvu glede odpravljanja odkritih manjših napak ali pri iskanju boljših rešitev pri sestavljanju računovodskih izkazov. Te storitve se v zadnjem času poslužuje vedno več podjetij, saj se zavedajo, da revizor dobro pozna njihovo poslovanje in da se zaradi tega lahko zanesejo na njegovo strokovno presojo. Tudi v primeru revidiranja računskega sodišča je svetovanje ena pomembnejših funkcij, ki jo sodišče opravlja. Revizor računskega sodišča pa ne svetuje samo v zvezi s pravilnostjo poslovanja, ampak tudi na področju gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti. Ta njegova naloga izvira iz revizije izvajanja nalog. Nanaša se tako na odpravo v nadzoru ugotovljenih nepravilnosti kot na svetovanje v zvezi z izboljšanjem gospodarnosti poslovanja.

Poročanje

Obe vrsti revizijskih poročil sta javna dokumenta in kot takšna dostopna širši javnosti. Poročilo komercialnega o revidiranju računovodskih izkazov je namenjeno predvsem lastnikom in naročnikom revizije. O razkritjih računskega sodišča se seznanijo širša javnost, davkoplačevalci s tem, da svoja dokončna poročila pošilja državnemu zboru, predsedniku vlade in pristojnemu ministrstvu ali organu lokalne skupnosti in da vsako leto pošlje državnemu zboru letno poročilo o svojem delu (Korpič Horvat, 2000, str. 47).

Ne glede na vrsto revizije morajo biti revizijska poročila razumljiva, točna in nedvoumna. Razlike se pojavljajo v obliki revizijskega poročila. Ker morajo biti računovodski izkazi sestavljeni skladno s sprejetimi računovodskimi standardi, se tudi revizije računovodskih izkazov, s katerimi se predvsem ukvarja komercialna revizija, med seboj ne morejo bistveno razlikovati. Oblike revizijskih poročila se zaradi navedenega ne razlikujejo veliko. V primeru državne revizije pa ne obstaja enotna oblika revizijskega poročila, saj postopki izvajanja revizije izvajanja nalog niso natančno opredeljeni.

Nadzor nad revizijo

Podobnost komercialne in državne revizije se kaže v tem, da imata posebni organizaciji, ki skrbita za nemoteno usposabljanje revizorjev in razvijanje revizije. Inštitut za revizijo je samostojna in neodvisna organizacija, ki skrbi za razvijanje in pravilno delovanje vseh dejavnikov na področju revidiranja računovodskih izkazov, torej za nemoteno delovanje komercialne revizije. Na strani državne revizije pa je ustanovljeno računsko sodišče kot samostojen in neodvisen državni organ, ki skrbi za pravilen in nemoten nadzor nad javno porabo. Njegovo učinkovitost delovanja nadzira državni zbor. Slednji izbere pooblaščenega revizorja, ki po koncu proračunskega leta revidira računovodske izkaze Računskega sodišča. Poleg tega pa tudi samo Računsko sodišče ocenjuje kvaliteto svojega dela.

Računsko sodišče in Slovenski inštitut za revizijo strokovno sodelujeta, predvsem na področju revizij pri osebah javnega prava. To tesno sodelovanje je posebej pomembno takrat, ko računsko sodišče pri revidiranju izda mnenje na podlagi že revidiranih računovodskih izkazov, ali kadar revizijska družba opravi revizijo na podlagi pogodbe z računskim sodiščem.

Problem neodvisnosti

Neodvisnost revizorja je eno temeljnih revizijskih načel, ki ga morata upoštevati tako državni kot komercialni revizor, saj je njuna neodvisnost pogoj za izdajo objektivnega mnenja.

Medtem ko pri gospodarskem revizorju do problema neodvisnosti ne prihaja, saj mora upoštevati načela kodeksa poklicne etike, pa je v primeru državnega revizorja drugače. Sicer tudi na tem področju obstaja podoben kodeks, tako da je neodvisnost pri samem izvajanju revizije zagotovljena. Edino omejitev mu predstavljajo navodila Računskega sodišča, ki jih mora upoštevati pri svojem delu. Do problema neodvisnosti prihaja predvsem v razmerju z zakonodajno oblastjo, saj Računsko sodišče nima prostih rok pri sprejemu poslovnika in pri presoji o predčasni razrešitvi člana računskega sodišča.

6. SKLEP

Revizija je v Sloveniji razmeroma mlada veda, saj se je njen razvoj pričel leta 1993, ko je bil na podlagi Zakona o revidiranju ustanovljen Slovenski inštitut za revidiranje. 7. marca 1994 pa je Inštitut sprejel Temeljna načela revidiranja. Slovenski inštitut za revizijo je inštitucija, ki se ukvarja s teorijo računovodske, finančne, revizijske in poslovske stroke ter z njimi povezanega svetovanja v javnem sektorju. Na področju državne revizije se je ta razvoj pričel z letom 1994, ko je po Zakonu o računskem sodišču pričelo delovati Računsko sodišče. Kljub temu, da je revizija v Sloveniji mlada veda, pa se je le-ta hitro uveljavila v slovenskem

prostoru, hkrati pa se je začela širiti tudi na druga področja in ni več omejena na revidiranje računovodskih izkazov, čeprav imajo v vseh državah še vedno prednost komercialne finančne revizije. Njim se tudi namenja največ časa. Vendar pa se vedno bolj povečuje tudi število revizij poslovanja in revizij izvajanja nalog.

Najnovejši razvoj na področju komercialne revizije je usmerjen v revidiranje poslovanja, to je smotrnosti delovanja ter njegove uspešnosti in učinkov. Obseg revidiranja v tem primeru je širši od revidiranja letnih računovodskih izkazov, saj zajema vse poslovne funkcije v podjetju. Ta vrsta revizije je najbolj učinkovita na področjih z največjim tveganjem in na področjih, kjer je tveganje najslabše opredeljeno. Večje kot je tveganje, večje so koristi iz revizije poslovanja v primerjavi z njenimi stroški in revidiranje postaja vse bolj smiselno. Vendar pa je to zvrst revidiranja, za katero postopki in način delovanja še niso opredeljeni niti s standardi niti z zakoni, lahko pa pričakujemo, da bo revizija poslovanja postajala vedno pomembnejša spremljevalka revizije letnih računovodskih izkazov.

Medtem se komercialna revizija novim razmeram šele prilagaja, pa Računsko sodišče vedno pogosteje opravlja revizije izvajanja nalog. Vzrok za to lahko najdemo v vedno večjih pričakovanjih in zahtevah davkoplačevalcev po preudarni rabi javnih sredstev. Pomemben prispevek k uspešnejšim revizijam računskega sodišča predstavlja zakonska zahteva uporabnikom javnih sredstev, da morajo po zakonu o javnih financah ob obrazložitvi predloga finančnega načrta predstaviti cilje, strategije in programe s svojega področja delovanja in o njihovi uresničitvi tudi poročati. Uporabnik javnih sredstev mora dokazovati ne samo, da je sredstva iz proračuna porabil v skladu z namenom in v dovoljeni višini, ampak tudi, da je dosegel cilje z najmanjšimi sredstvi. To istočasno pomeni, da mora računsko sodišče dati večji poudarek revidiranju rezultatov poslovanja.

Vedno hitrejši gospodarski in tehnološki razvoj, ki poteka na vseh področjih revidiranja zahteva, da se revizijska stroka spoprime z novimi izzivi. Za uspešno izvedbo revizije je potrebno vedno več znanja, saj mora tisti, ki revidira, vedeti več od revidiranca, da mu lahko svetuje. Revizorjevo znanje s področja revidiranja letnih računovodskih izkazov torej ne bo več zadoščalo za pridobitev ustreznega zagotovila o kakovosti poslovanja podjetja. Revizor bo moral pridobiti tudi znanja in sposobnosti za revidiranje ostalih področij poslovanja. Teh področij pa je preveč, da bi lahko en sam revizor pridobil zadosten obseg znanj za vsa področja. Pričakovati je, da se bodo revizorji specializirali v posamezna področja revidiranja. Takšni strokovnjaki s specifičnimi znanji s posameznih področij revizije bodo med seboj sodelovali ali skupaj timsko delovali.

7. LITERATURA

1. Devjak Srečko, Milunovič Vilma: Spremljanje uspešnosti izvajanja nalog občine in računovodski izkazi. Javna uprava, Ljubljana, 37 (2001), 1, str. 8.
2. Duhovnik Meta: Revidiranju sorodne storitve. Zbornik referatov, 32. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 276 –289.
3. Dunn John: Auditing Theory & Practice. 2nd ed. London: Prentice-Hall, 1996. 313 str.
4. Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI. Revizor, Ljubljana, 10 (1999), 7-8, str. 15.
5. Guy M. Dan, Alderman C. Wayne, Winters Alan J.: Auditing. 4th ed. (international ed.). Fort Worth (etc.): Harcourt Brace College Publishers, 1996. 889 str.
6. Intihar Anica: Odmev na prispevek mag. Neve Maher. Revizor, Ljubljana, 12 (2001), 10, str. 10.
7. Jamnik Silva: Posebnosti revidiranja v javnih zavodih. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 115 str.
8. Kavčič Slavka: Računovodske informacije za zunanje uporabnike. 29. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997, str. 148.
9. Kavčič Slavka: Pomen revizije za odličnost delovanja organizacij. 12. forum odličnosti in mojstrstva Otočec 2000 – Kako do odličnosti 24 ur na dan. Otočec: zveza ekonomistov Slovenije, Ministrstvo za znanosti in tehnologijo, Urad za standardizacijo in meroslovje, Gospodarska zbornica Slovenije, območna zbornica Novo mesto, Društvo ekonomistov Dolenjske in Bele krajine, 2000, str. 115-120.
10. Koletnik Franc: Raziskovanje in dosežki v reviziji. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1997. 169 str.
11. Korpič-Horvat Etelka: Zakon o računskem sodišču s komentarjem. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997, str. 9-10.
12. Korpič-Horvat Etelka: Zunanja revizija porabe javnih sredstev po reformi upravljanja z javnimi financami. Zbornik referatov, II. seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 46-47.
13. Maher Neva: Zunanja revizija Vrhovnih revizijskih inštitucij v državah Srednje in Vzhodne Evrope. Revizor, Ljubljana, 10 (1999), 9, str. 16-18.

14. Maher Neva: Zunanje revidiranje in razvoj. Javna uprava, Ljubljana, 35 (1999a), 2, str. 262-273.
15. Maher Neva: Razvoj standardov revidiranja porabe javnih sredstev vrhovne revizijske inštitucije v procesu integracije v Evropsko unijo. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 339 str.
16. Maher Neva: Namen ocenjevanja gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti. Revizor, Ljubljana, 13 (2002), 2, str. 41-46.
17. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo ter Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997, str. 5-6.
18. Navodila za delovanje revizijskih družb. Revizor, Ljubljana, 5 (1994), 1, str. 78-80.
19. Odar Marjan: Revidiranje poslovanja – izziv revidiranja v prihodnosti?. Zbornik referatov, 33. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 203.
20. Odar Marjan: Poročanje zunanjim uporabnikom računovodskih informacij za leto 2001. Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 27 (2002), 1-2, str. 18-20.
21. Oman Mateja: Merjenje uspešnosti, gospodarnosti in učinkovitosti delovanja neposrednega proračunskega uporabnika. Zaključno delo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2001. 59 str.
22. Skitek Mitja: Zakon o revidiranju. Revizor, Ljubljana, 12 (2001), 3, str. 9-13.
23. Skupina avtorjev: Vizija o vlogi revizorja. Revizor, Ljubljana, 12 (2001), 11, str. 13-14.
24. Taylor Donald H., Glezen William G.: Revidiranje zasnove in postopki. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1078 str.
25. Trstenjak Verica: Soodvisnost statusne oblike in finančnega poslovanja. Podjetje in delo, Ljubljana, 23 (1997), 6-7, str. 702.
26. Turk Ivan: Revidiranje letnih računskih izkazov v luči razširjanja podjetniške informatike. 17. posvetovanje o ekonomiki in organizaciji podjetja. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 1991, str. 26.
27. Turk Ivan, Melavc Dane: Računovodstvo. Kranj: Moderna organizacija, 2001. 547 str.
28. Ugotovitve in priporočila 33. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Iks, revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, 26 (2001), 9, str. 102.

29. Vidovič Zdenka: Revidiranje javne porabe s poudarkom na javnih podjetjih. Zbornik 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije, 1997, str. 258-263.
30. Whittington O. Ray, Pany Kurt: Principles of auditing and other assurance services. 13th ed. (International ed.). Boston (etc.): Irwin/McGraw – Hill, 2001. 816 str.

8. VIRI

1. Osnovni podatki o računskem sodišču. [URL: http://www.gov.si/racs/pl_2001.html], 5.3.2002.
2. Poslovnik računskega sodišča (Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije, št. 65/01).
3. Slovenski računovodski standardi 2001.
[URL:http://www.racunovodja.com/doc/srs_kaz.asp], 17.12.2001.
4. Ustava Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 33/91).
5. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 45/2001).
6. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/1999, 124/2000, 79/200).
7. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/2001).
8. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/2001).