

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

**DIPLOMSKO DELO**

OZAVEŠČENOST POSLOVODSTVA  
GLEDE POMENA NOTRANJE REVIZIJE

Ljubljana, oktober 2001

PETRA PRIMOŽIČ

## KAZALO

<b>1. UVOD.....</b>	<b>1</b>
<b>2. OSNOVNI POJMI REVIDIRANJA .....</b>	<b>3</b>
2.1. OPREDELITEV REVIDIRANJA .....	3
2.2. VRSTE REVIDIRANJA .....	4
<b>3. NOTRANJE REVIDIRANJE POSLOVANJA.....</b>	<b>5</b>
3.1. OPREDELITEV NOTRANJEGA REVIDIRANJA .....	5
3.2. RAZVOJ IN SEDANJE STANJE NOTRANJEGA REVIDIRANJA.....	6
3.3. NAMEN, NALOGE IN CILJI NOTRANJEGA REVIDIRANJA .....	7
3.3.1. <i>Namen notranjega revidiranja</i> .....	7
3.3.2. <i>Naloge notranjega revidiranja</i> .....	8
3.3.3. <i>Cilji notranjega revidiranja</i> .....	9
3.4. PREDPISI, KI UREJAJO PODROČJE NOTRANJEGA REVIDIRANJA .....	10
<b>4. NOTRANJEREVIZIJSKA SLUŽBA V GOSPODARSKI DRUŽBI .....</b>	<b>12</b>
4.1. GOSPODARSKE DRUŽBE, KI IMAJO NOTRANJEREVIZIJSKO SLUŽBO .	12
4.2..... ORGANIZIRANOST IN MESTO NOTRANJE REVIZIJE V ORGANIZACIJSKEM USTROJU GOSPODARSKE DRUŽBE .....	13
4.3. POROČANJE IN NEODVISNOST NOTRANJEREVIZIJSKE SLUŽBE.....	17
<b>5. POMEN NOTRANJEREVIZIJSKE SLUŽBE ZA PODJETJE.....</b>	<b>18</b>
5.1. RAZLOGI ZA UVEDBO NOTRANJE REVIZIJE.....	19
5.2. EKONOMSKE PREDNOSTI NOTRANJE REVIZIJE .....	20
5.2.1. <i>Načrtovanje in izvajanje notranje revizije</i> .....	21
5.2.2. <i>Pomen revizijskega odbora</i> .....	22
5.3. .... VLOGA NOTRANJEGA REVIZORJA Z VIDIKA POSLOVODSTVA IN NJIHOVI MEDSEBOJNI ODNOSI .....	24
5.3.1. <i>Sodelovanje notranjerevizijske službe s poslovodstvom</i> .....	26
5.4. .. SODELOVANJE NOTRANJEREVIZIJSKE SLUŽBE Z OSTALIMI SUBJEKTI ZNOTRAJ IN IZVEN GOSPODARSKE DRUŽBE .....	27
5.4.1. <i>Sodelovanje z organi upravljanja</i> .....	27
5.4.2. <i>Sodelovanje s strokovnimi službami in nosilci izvajanja</i> ...	28
5.4.3. <i>Sodelovanje z zunanjimi institucijami in službami</i> .....	28
5.5. STANJE NA PODROČJU NOTRANJE REVIZIJE V SLOVENSКИH PODJETJIH NA OBMOČJU KOROŠKE REGIJE .....	30
<b>6. NOTRANJE REVIDIRANJE V NOVEM TISOČLETJU.....</b>	<b>39</b>
<b>7. SKLEP.....</b>	<b>42</b>
<b>LITERATURA.....</b>	<b>44</b>
<b>VIRI.....</b>	<b>46</b>

## **PRILOGE**

## 1. UVOD

Pomen notranjega revidiranja je danes na splošno poznan že v vseh svetovnih tržnih ekonomijah, velikih podjetjih, bankah in zavarovalnicah. Na slovenskih tleh za dejavnost notranjega revidiranja tega ne bi mogli reči, saj je ta še na samem začetku razvoja. V zadnjem času sicer tudi pri nas ugotavljamo, da v večjih podjetjih že obstaja težnja po ustanovitvi posebne notranjerevizijske službe ter da je ta v določenih podjetjih tudi zakonsko predpisana, kljub temu pa lahko še vedno trdimo, da je ozaveščenost gospodarskih subjektov o pomenu notranjega revidiranja premajhna.

Ker učinkovito notranje revidiranje veliko pripomore k uspešnejšemu delovanju podjetja, poskušam v svojem diplomskem delu odgovoriti na temeljna vprašanja, ki se pojavljajo v zvezi z notranjo revizijo, kot na primer, ali je notranje revidiranje res potrebno, v kakšnih poslovnih sistemih ga je smiselno organizirati, kakšna sta njegova vloga in pomen v podjetju ipd.

V diplomsko delo vključujem tudi lastna spoznanja glede stanja notranjega revidiranja v podjetjih na področju koroške regije. Za prikaz tega sem se odločila predvsem zato, ker po mojem mnenju na tem območju posloводства notranjemu revidiranju posvečajo premalo pozornosti, kar dokazujejo tudi dejstva iz opravljene ankete. Da pa se notranjemu revidiranju tudi na splošno posveča premalo pozornosti kaže dejstvo, da je literatura o notranjem revidiranju prava redkost. Z izjemo dela "Notranje revidiranje poslovanja" (Turk et al., 1994) sem se pri pisanju diplomskega dela v glavnem opirala na prispevke slovenskih avtorjev v strokovnih revijah s področja notranjega revidiranja ter tujo literaturo.

Diplomsko nalogo sem razdelila na šest poglavij. Drugo in tretje poglavje sta namenjena splošni predstavitvi revidiranja in notranjega revidiranja: kaj revidiranje in notranje revidiranje je, namen in cilji, zgodovinski razvoj ter predpisi, ki urejajo področje notranjega revidiranja.

Namen četrtega poglavja je opredeliti gospodarske družbe, ki imajo oziroma naj bi imele notranjerevizijsko službo; predstaviti mesto, ki ga zavzema notranjerevizijska služba v gospodarski družbi ter njeno delovanje. Opredelila sem različne organizacijske strukture službe za notranjo revizijo, ki so primerne za različno organizirane poslovne sisteme.

Peto poglavje v celoti namenjam pomenu notranjerevizijske službe. Opredelila sem razloge za uvedbo notranje revizije, prednosti, ki jih notranja revizija prinaša, načine, kako doseči učinkovito notranje revidiranje ter vlogo, ki jo pri tem igrajo poslovodstvo in ostali subjekti znotraj in izven gospodarske družbe. V tem poglavju sem predstavila tudi rezultate že omenjene ankete.

V predzadnjem, šestem poglavju predstavim notranje revidiranje v prihodnosti, spremembe na tem področju v novem tisočletju in nadaljni razvoj le-tega.

Zadnje poglavje je namenjeno sklepu, v katerem predstavljam ugotovitve, do katerih sem prišla z mojim delom.

## **2. OSNOVNI POJMI REVIDIRANJA**

### **2.1. Opredelitev revidiranja**

Cilj vsake zdrave gospodarske družbe v današnjem svetu je čim boljši poslovni rezultat. Močna in številna konkurenca ter želja, da uspe na trgu, jo sili k vsakodnevnemu spremljanju poslovnih dogajanj v družbi in k sprotnemu izboljševanju organizacije poslovanja in odpravljanju napak v sistemu. Na vse to pa bistveno vpliva tudi revidiranje.

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 ter uradnih trditev z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom (Taylor, Glezen, 1996, str. 32).

Opredelili bi ga lahko tudi kot pretežno popravljalno, na izvedenskem mnenju zasnovano kasnejše nadziranje poslovnih procesov in stanj, ali kot pravi dr. Turk "strokovno nadziranje kontroliranja poslovanja in nadziranje obravnavanja podatkov" (Turk et al., 1994, str. 27).

Dejavnost revidiranja obsega oblikovanje in ovrednotenje dokazov o trditvah v zvezi s predmetom nadziranja ter poročanje uporabnikom o ugotovitvah tako, da so dane informacije lahko podlaga za ukrepanje.

Glavni razlogi za opravljanje revizije so naslednji:

- zadostiti potrebam sedanjega ali mogočega investitorja;
- zadostiti potrebam lastnikov po verodostojnosti;
- preprečiti neustrezno pripravljanje računovodskih izkazov.

Kot glavni razlog za notranje revidiranje bi lahko navedli željo lastnikov oz. delničarjev podjetja, da ugotovijo, ali je tisto, kar je poslovodstvo, na katero je bilo prenešeno opravljanje določenih funkcij, prikazalo v poslovnih knjigah in kasneje v računovodskih poročilih, resnično in pošteno.

Lastniki morajo namreč zagotoviti, da se njihov interes uresničuje, čeprav tistih nalog, ki so zato najpomembnejše, sami ne opravljajo (Kavčič, 2000, str. 108).

Naloga revizije in njen namen je torej ugotoviti, če računovodski izkazi odražajo resnično in pošteno sliko poslovanja in ali so v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi standardi, drugimi zakoni in predpisi. Poslanstvo revizijskega podjetja je revidiranje računovodskih izkazov in izstavljanje revizijskih mnenj zanje, vendar končni cilj revizije ni le izdati mnenje o naročnikovem poslovanju, verodostojnosti, poštenosti in resničnosti podatkov, temveč naročnika opozoriti na napake, slabosti in prevare v njegovem poslovanju in mu tvorno svetovati izboljšave.

V Sloveniji govorimo o reviziji in revidiranju predvsem v zadnjem času po sprejetju zakona o revidiranju iz leta 1993. Ta zakon določa, da je revizija obvezna za vse srednje in velike delniške družbe, za velike družbe z omejeno odgovornostjo, povezane družbe ter družbe, katerih delnice kotirajo na borzi. Zakon vsebuje tudi posebna določila, na podlagi katerih se opravlja revizija ter določa pogoje, ki jih morajo izpolnjevati revizijske družbe, da lahko opravljajo dejavnost revidiranja.

## **2.2. Vrste revidiranja**

Revidiranje lahko v teoriji in praksi klasificiramo glede na cilj revidiranja, področje revidiranja, časovno opredelitev, način izpeljave, obdobje revidiranja in morda še kako drugače. V ožjem pomenu pa lahko revidiranje razvrstimo glede na predmet in cilje njegovega delovanja na (Taylor, Glezen, 1996, str. 33):

- revidiranje računovodskih izkazov, kjer gre za zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih podjetja in uporabljanje teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi načeli in standardi;
- revidiranje skladnosti s predpisi: ukvarja se z ugotavljanjem, ali so bili posli in dogodki v skladu z zakoni in drugimi predpisi;
- revidiranje poslovanja, katerega lahko opišemo kot sistematično pregledovanje delovanja organizacije glede na določene cilje.

Revidiranje lahko razvrstimo tudi glede na povezanost posameznika ali skupine, ki opravlja revizijo. Tako ločimo (Taylor, Glezen, 1996, str. 35):

- zunanje revidiranje, ki ga izvajajo organi ali osebe, ki niso uslužbenci organizacij, katerih uradne trditve revidirajo in svoje neodvisne storitve največkrat opravljajo na podlagi pogodb;
- notranje revidiranje, ki ga izvajajo organi ali osebe iste organizacije, v kateri revidiranje poteka;
- državno revidiranje, ki ga izvajajo na državne organe vezani revizorji.

Kot sem že omenila, sem v nadaljevanju tega diplomskega dela podrobneje predstavila eno od naštetih vrst revidiranja, in sicer področje notranjega revidiranja, ki se mu trenutno posveča tako po svetu kot pri nas precej pozornosti.

### **3. NOTRANJE REVIDIRANJE POSLOVANJA**

#### **3.1. Opredelitev notranjega revidiranja**

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

Po zakonski definiciji notranja revizija izvaja stalen in celovit nadzor nad poslovanjem, z namenom preverjanja, ali družba



- a) opravlja posle pravilno in v skladu z zakonom ter na njegovi podlagi izdelanimi predpisi in
- b) vodi poslovne knjige, sestavlja knjigovodske listine, vrednoti knjigovodske postavke in sestavlja računovodska in druga poročila (Komar Jadek, 2001, str. 5).

Na evropski konferenci notranjih revizorjev za leto 1999 je bilo predstavljeno novo pojmovanje notranjega revidiranja. Po novi opredelitvi, ki jo je sprejel ameriški Inštitut notranjih revizorjev (The Institute of Internal Auditors-IIA) junija 1999, je notranje revidiranje opredeljeno kot svetovalna dejavnost, ki daje neodvisna in objektivna zagotovila, njen osnovni namen pa je prispevati k dodani vrednosti organizacije z izboljšanjem njenih dejavnosti. Nova definicija ne izraža le sprememb, ki so se v poklicu notranjega revizorja že pojavile, ampak je vodilo k večji in vplivnejši vlogi notranjih revizorjev v prihodnosti.

### **3.2. Razvoj in sedanje stanje notranjega revidiranja**

Začetke notranjega revidiranja lahko najdemo že v starem Egiptu, Babilonu in Grčiji, kar pomeni, da so precej starejši od zunanje poklicne revizije, ki pa jo zasledimo šele v petnajstem stoletju v Italiji. Vse najstarejše revidiranje je bilo notranje revidiranje v okviru državne uprave, medtem ko se je notranje revidiranje v okviru podjetij začelo pojavljati šele kasneje, ko so se z njim začele ukvarjati posebne službe za notranjo revizijo (Turk et al., 1994, str. 29).

Začetki sodobnega razumevanja notranje revizije so se torej pojavili ob koncu 19. stoletja, ko so v Združenih državah Amerike velika podjetja začela ustanavljati svojo notranjo revizijo računovodstva. Pospeseni razvoj notranje revizije je spodbudila šele velika gospodarska kriza v letih od 1929 do 1933, ko se je večina podjetij pri iskanju uspešnejšega načina poslovanja "obrnila k sebi". Številna podjetja so namreč propadla prav zaradi slabih informacij pri poslovnem odločanju in zaradi slabega vodenja. Izkazalo se je, da je notranja revizija resnično potrebna, hkrati pa se je notranje revidiranje pričelo od finančnega preusmerjati k sodobnejšemu revidiranju poslovanja, katerega vsebina je presojanje celotnega poslovanja podjetja. Število notranjih revizorjev je raslo, njihova poročila, ugotovitve in priporočila pa so pripomogla k izboljševanju poslovanja in gospodarskemu razvoju podjetij. Na tak način se je delovanje notranjih revizorjev začelo postopoma obravnavati kot poseben poklic, to pa je zahtevalo tudi organizacijo ustrezne zveze, združenja, ki bo prispevalo k nadaljnjemu razvoju. Tako je bil leta 1941 v New Yorku

ustanovljen prvi inštitut za notranjo revizijo (Institute of Internal Auditing), ki je spodbudil razvoj notranjega revidiranja tudi drugod po svetu ter hkrati predstavljal ogrodje za ustanovitev in razvoj podobnih institucij v drugih državah. V Evropi so leta 1958 ustanovili

Inštitut za notranjo revizijo Zahodne Nemčije, potem pa so se podobni inštituti začeli pojavljati tudi povsod drugod po Evropi in na Japonskem.

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

Vidimo torej, da je razvoj notranjega revidiranja v Sloveniji zagotovljen in hkrati nujno potreben, saj to zahtevajo spremenjene okoliščine družbenega sistema ter potreba po učinkovitem delovanju naših podjetij, ki se morajo spopadati z naraščajočo mednarodno konkurenco. Notranje revidiranje potrebujejo tako družbe s privatno lastnino kot javne družbe, ne nazadnje pa razvito notranje revidiranje zahtevajo tudi velike mednarodne družbe, ki pri nas ustanavljajo svoje enote.

### **3.3. Namen, naloge in cilji notranjega revidiranja**

#### **3.3.1. Namen notranjega revidiranja**

Kot temeljni namen notranjega revidiranja dr. Ivan Turk s soavtorji navaja strokovno presojo ukrepov za varstvo sredstev ter dobro gospodarjenje s sredstvi in poslovnim izidom, iskanje nesmotrnosti in nepravilnosti pri poslovanju, ki se kažejo pri delu, sredstvih in poslovnem izidu ter oblikovanje predlogov za njihovo odstranjevanje (Turk et al., 1994, str. 27).

Splošno se kot temeljni namen notranjega revidiranja pojavlja dejstvo, da daje ravnateljstvu in drugemu poslovodstvu podlago za njegove usmeritve in postopke, jim zagotavlja priporočila, povezana z delovanjem organizacije, in daje pobude za spremembe, ki bi izboljšale obvladovanje organizacije ter uspešnost in učinkovitost njihovega delovanja .

Ravnateljstvo organizira notranjo revizijo kot svojo "podaljšano roko" s ciljem nadziranja sestava računovodenja in sestava notranjega kontroliranja, da bi pomagala pri uresničevanju načrtovanih ciljev, ki so usmerjeni k doseganju kar največje učinkovitosti poslovanja podjetja. Področje in nameni notranjega revidiranja so prav zaradi tega zelo raznoliki, odvisni pa so predvsem od velikosti in ustroja podjetja ter od potreb njegovega ravnateljstva.

### 3.3.2. Naloge notranjega revidiranja

Osnovne značilnosti funkcije notranjega revidiranja, ki na določen način predstavljajo tudi naloge, ki jih notranji revizorji opravljajo, so naslednje (Suhadolnik, 1998, str. 15):

- ocenjevanje primernosti in učinkovitosti organizacijskih sestavov notranjih kontrol;
- ugotavljanje skladnosti različnih organizacijskih sestavov notranjih kontrol v podjetju s sprejetimi usmeritvami poslovodstva oziroma z zahtevami, kamor spada tudi ugotavljanje skladnosti z usmeritvami podjetja, načrti, postopki, zakoni in predpisi;
- svetovanje na podlagi ocenitve primernosti in učinkovitosti organizacijskih sestavov notranjih kontrol, predlaganje njihove izboljšave in s tem svetovanje poslovodstvu, kako izboljšati posamezne organizacijske sestave in povečati njihovo učinkovitost;
- pregledovanje načina varovanja sredstev in potrjevanje njihovega obstoja, presojanje načina varovanja sredstev pred različnimi vrstami izgub in njihova odkrivanja;
- ocenjevanje ekonomičnosti in učinkovitosti uporabe sredstev, s katerimi razpolagajo podjetja oziroma potrditev ustreznosti standardov poslovanja za doseg navedenih ciljev, pravilne uporabe standardov poslovanja, ugotovitev odstopanj od standardov poslovanja, analiziranje in obveščanje odgovornih za izvajanje popravljanih postopkov in dejansko izvedbo postopkov, za katerih vzpostavitev je odgovorno poslovodstvo;
- ugotavljanje zanesljivosti in integritete računovodskih ter operativnih informacij;

- posebna poizvedovanja glede obnašanja posloводства na zahtevo nadzornega sveta ali ravnateljstva;
- opravljanje izvajalnih funkcij, pri čemer mora notranji revizor paziti, da izvajalne naloge ne opravlja kot naloge notranjega revidiranja in s tem poslabša njegovo neodvisnost.

Na podlagi tega prikaza vidimo, da notranji revizor lahko opravlja veliko število različnih nalog, katera dela pa bo dejansko izvajal, je v največji meri odvisno od posloводства ter od vrste podjetja, v katerem deluje.

Če bi predhodno navedene in razložene naloge povzeli in jih opredelili zelo na kratko, bi lahko rekli, da so najpomembnejše naloge notranjerevizijske službe naslednje (Slovenski inštitut za revizijo, 1999, str. 18):

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

### 3.3.3. Cilji notranjega revidiranja

Cilj notranjega revidiranja je pomagati poslovodu in članom organizacije pri učinkovitem razporejanju in izvajanju njihovih odgovornosti. V ta namen ga notranjerevizijska služba oskrbuje z analizami, ocenami, priporočili, svetovanjem in informacijami, ki se nanašajo na revidirane aktivnosti.

Pomembnost ciljev notranjega revidiranja je za posloводства posameznih podjetij različna, saj izhajajo iz načina njihovega razmišljanja. Med temi cilji se najpogosteje pojavljajo (Suhadolnik, 1998, str. 21):

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

V zadnjih letih pa se med cilji notranjega revidiranja vedno bolj pojavlja oz. poudarja njegova svetovalna funkcija, ki so jo posebej opredelili tudi ameriški standardi notranjega revidiranja, vendar več o tem v nadaljevanju.

### **3.4. Predpisi, ki urejajo področje notranjega revidiranja**

Temeljni okvir za smernice in postopke notranjega revidiranja predstavljajo standardi notranjega revidiranja in kodeks poklicne etike notranjega revizorja.

Najbolj znani so standardi notranjega revidiranja, ki jih je izdal ameriški Inštitut notranjih revizorjev leta 1978 (Brink, Witt, 1982, str. 21). Razvrščeni so v pet temeljnih skupin:

- neodvisnost – Notranji revizorji morajo biti pri izvajanju revizije neodvisni;
- poklicna strokovnost – Notranje revidiranje je potrebno opravljati strokovno in profesionalno;
- področje dela – Delovno področje notranjega revidiranja mora obsegati preiskovanje in ocenjevanje primernosti in učinkovitosti, tako sestava notranjih kontrol kot tudi opravljanje prevzetih nalog;
- opravljanje revizijskega dela – Notranje revidiranje mora obsegati načrtovanje revizije, preiskovanje in ocenjevanje informacij, sporočanje izsledkov in popraviljanje;

- poslovanje v notranjerevizijski službi – Vodja notranjerevizijske službe mora pravilno voditi notranjerevizijsko službo.

Pri notranjem revidiranju je mogoče skoraj v celoti uporabiti tudi revizijske standarde, ki so oblikovani za potrebe zunanjega revidiranja. Notranje revidiranje prav zaradi tega pri svojem delu uporablja tudi mednarodne smernice za revidiranje (International Auditing Guidelines), ki jih izdaja International Federation of Accountants (IFAC), in splošno sprejete revizijske standarde (Generally Accepted Auditing Standards–GAAS), s katerimi se je dolga leta ukvarjal American Institute of Certified Public Accountants (Turk et al., 1994, str. 33).

V povezavi s standardi notranjega revidiranja obravnavajo notranji revizorji tudi "Strokovna načela notranjega revizorja", ki jih je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo 14. 9. 1998. Le-ta predstavljajo izhodiščna pravila za pravilno, odgovorno in učinkovito delo notranjega revizorja in so tudi nekakšna vodila pri njegovem delovanju.

Vsaka stroka ima tudi svoja pravila obnašanja, ki so najpogosteje zasnovana na splošnih etičnih normah in ki jih morajo pripadniki spoštovati, da bi se zavarovalo njeno dostojanstvo. Takšna pravila vsebujejo kodeksi poklicne etike, sprejeti s strani ustreznih strokovnih združenj.

Na področju notranjega revidiranja je najbolj znan " Kodeks poklicne etike notranjih revizorjev", ki ga je sprejel ameriški Inštitut notranjih revizorjev leta 1968. V Sloveniji je bil "Kodeks poklicne etike notranjega revizorja" sprejet dne 20. 8. 1998 s strani strokovnega sveta Slovenskega inštituta za revizijo. Osnovna razdelitev kodeksa je naslednja:

- namen kodeksa;
- temeljna načela poklicne etike;
- načela obnašanja:
  - strokovnost in odgovornost,
  - zaupnost,
  - neoporečnost,
  - neodvisnost in prizadevnost,
  - sporočanje,

- sprejetje in uporaba kodeksa.

Predpisov, ki urejajo področje notranjega revidiranja, je dovolj in prav to omogoča posameznim podjetjem, da na njihovi podlagi izdelajo svoje lastne predpise, priročnike in usmeritve, v katerih se kažejo tudi posebnosti funkcije notranjega revidiranja kot posledica odvisnosti od posloводства, značilnosti podjetja ter njegovih ciljev. Notranjerevizijska služba mora namreč delovati v skladu s splošnimi zahtevami in pravili organizacije ter posebnimi pravili posloводства.

Položaj, pooblastila glede neomejenega vpogleda v poslovne knjige in vso ostalo poslovno dokumentacijo, pooblastila glede neomejenega komuniciranja s preiskovanci, pravice do pregledovanja vseh delovnih področij družbe ter pravila delovanja službe in s tem tudi poročanja so opredeljeni v ustanovni listini, ki je poimenovana Pravilnik za delovanje notranje revizije. Pravilnik predstavlja okvir delovanja notranjerevizijske službe, njen položaj ter zagotavlja zadostno stopnjo neodvisnosti. Pripravi ga predstojnik oziroma vodja notranjerevizijske službe in s tem zagotovi načrt za izvajanje nalog službe tj. postavljanje ciljev dela, pripravo razporeda revizijskih del, izdelavo načrtov kadrovske zasedbe in sestavljanje poročil o dejavnosti. Pomembno je, da ima vsaka gospodarska družba svoj pravilnik o delovanju notranjerevizijske službe ter da ta pravila sprejme uprava ob soglasju nadzornega sveta, kar zagotavlja službi notranje revizije posebno mesto v gospodarski družbi.

## **4. NOTRANJEREVIZIJSKA SLUŽBA V GOSPODARSKI DRUŽBI**

### **4.1. Gospodarske družbe, ki imajo notranjerevizijsko službo**

Razvita notranjerevizijska služba je upravičena in potrebna predvsem v velikih podjetjih z raznovrstno dejavnostjo, s pestro organizacijsko sestavo in velikim premoženjem ter velikim številom zaposlenih. Da takšen sistem lahko dobro deluje, je potrebno nadziranje kot odločevalna funkcija, ki ukrepa, kadar se pri njegovem delovanju pojavljajo odmiki od postavljenih ciljev. Posloводство, ki je odgovorno za uspešnost delovanja, v tako velikih organizacijah ne more več samo neposredno nadzorovati vseh opravil in se zato opira na informacije in dobro opravljeno delo notranjerevizijske službe.

Pri malih in srednje velikih gospodarskih družbah potrebe po ustanovitvi notranjerevizijske službe niso tako velike, a kljub temu, da poslovodstvo še vedno ohranja stik z izvajalci sprejetih usmeritev, obstaja določena potreba po posameznih storitvah notranjega revidiranja. Za izvajanje teh se lahko podjetja poslužijo dela svojih strokovnjakov, storitev zunanjega revizorja, notranjerevizijske službe v sorodni dejavnosti ali storitev svetovalnih agencij.

V Sloveniji je notranjerevizijska služba v največji meri organizirana le v bankah, zavarovalnicah, pooblaščenih investicijskih družbah in določenih pravnih osebah javnega prava, kjer je tudi zakonsko predpisana, v drugih podjetjih pa je na samem začetku.

Uvedbo notranjerevizijske službe v podjetje določata predvsem obseg nalog in številnost poslovnih dogodkov, ki jih je treba obdelati in zadovoljivo nadzirati. Poslovodstvo potrebuje premišljeno in načrtno izbrane informacije o kakovosti delovanja poslovnega sistema, zlasti v zvezi z doseganjem ciljev poslovanja. Notranjerevizijska služba je torej smiselna in utemeljena, ko podjetje doseže takšno raven razvoja, na kateri informacije, ki jih daje ustroj notranjih kontrol, poslovodstvu ne zagotavljajo več popolnega pregleda nad učinkovitostjo delovanja podjetja (Perner, 2000, str. 39; Turk, 2000, str. 57).

#### **4.2. Organiziranost in mesto notranje revizije v organizacijskem ustroju gospodarske družbe**

Med bistvenimi pogoji za uspešno notranje revidiranje je ustrezen organizacijski položaj le tega v organizacijskem ustroju gospodarske družbe. Na oblikovanje organizacijskega ustroja v gospodarski družbi in s tem tudi na oblikovanje notranjerevizijske službe vplivajo številni notranji in zunanji dejavniki ter opredeljeni cilji in področja notranjega revidiranja. Da bi bilo notranje revidiranje neodvisna strokovna funkcija, ki uspešno uresničuje postavljene cilje in opravičuje svoj obstoj, notranji revizorji ne smejo biti podrejeni poslovodstvu podjetja. Da bi zagotovili neodvisnost, v zadnjem času imenuje notranjega revizorja nadzorni svet ali revizijski odbor kot svetovalni organ nadzornega sveta, ki mu je notranji revizor odgovoren za svoje delo. Če naj bi se torej organizirala neodvisna notranja revizija, mora biti ta funkcija v celoti neodvisna od nižjega in



srednjega posloводства, do določene stopnje pa tudi od najvišjega posloводства. Položaj notranjerevizijske službe v organizacijskem ustroju uspešnih podjetij je prikazan na sliki 1.

Nekega splošnega pravila o organiziranosti notranjega revidiranja v podjetju torej ni. Notranjerevizijski standardi podajajo le okvirno usmeritev organiziranosti notranjega revidiranja, v smislu omogočanja opravljanja revizijskih nalog. Kljub temu pa lahko ločimo dve obliki organiziranosti notranjerevizijske službe v podjetju:

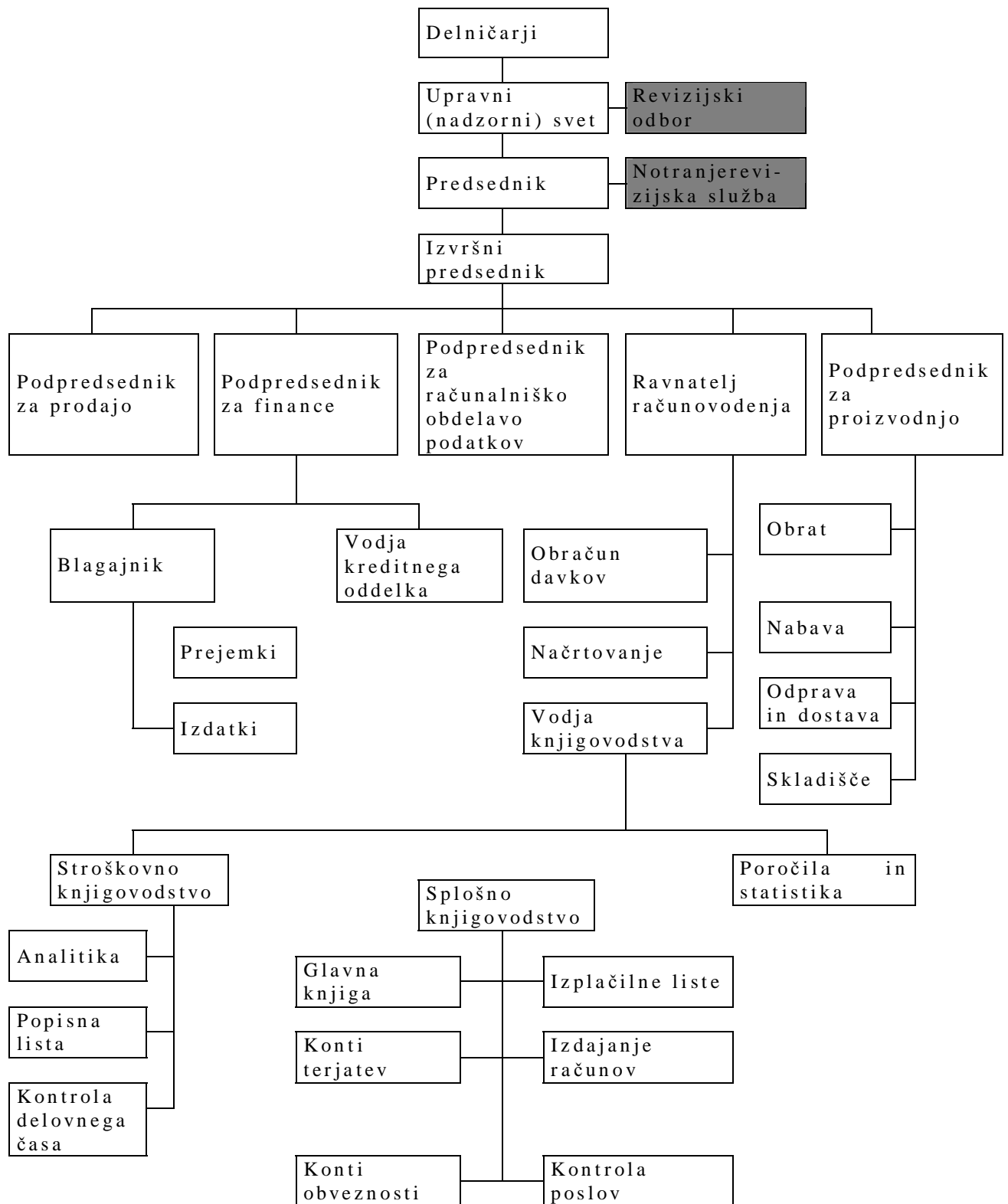
- centralizirano, ki je organizirana na enem mestu v podjetju in spodbuja razvoj skupinskega dela, vpliva pozitivno na pripadnost revizijski skupini ter omogoča pridobivanje najrazličnejših izkušenj;
- decentralizirano, kjer je revidiranje organizirano na različnih mestih in omogoča poznavanje tistega področja, kjer notranji revizor deluje.

Za katero obliko notranjerevizijske službe se bo podjetje odločilo, je odvisno od več dejavnikov, ki pa so medsebojno povezani. Ti so (Mikuž, 1997, str. 14):

- velikost notranjerevizijske službe;
- krajevna razpršenost poslovnih enot;
- razpršenost poslovanja;
- izkušnost zaposlenih v notranjerevizijski službi.

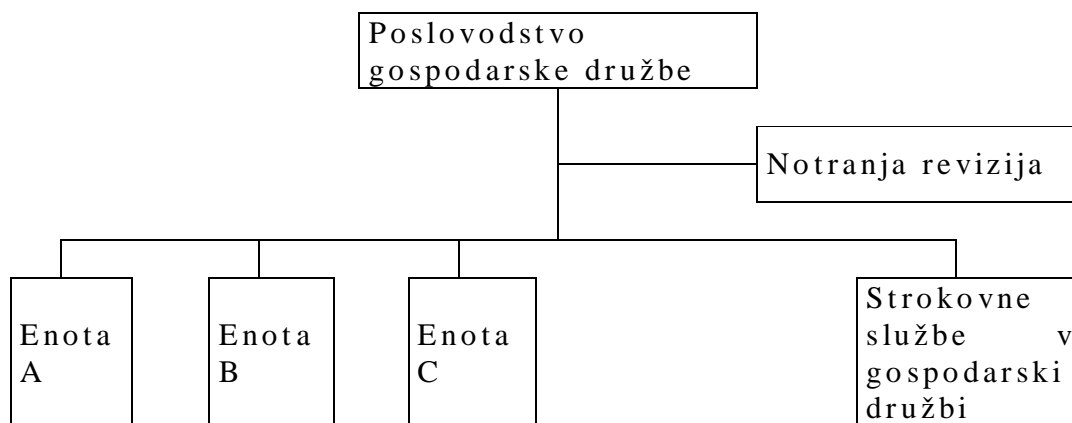
Če je poslovni sistem oblikovan kot skupina povezanih podjetij (npr. kot koncern, holding ali kakšna druga oblika), je smiselno, da notranja revizija kot ena od strokovnih služb v okviru matične družbe svoje naloge opravlja za vsa povezana podjetja. Le tako lahko matična družba dobiva popolne informacije o poslovanju celotnega sistema in pravočasno preprečuje motnje v njegovem delovanju. Takšen način organizacije je predstavljen na sliki 2.

Slika 1: Organizacijski ustroj uspešnega podjetja



Vir: Tušek, Žagar, 1999, str. 31.

Slika 2: Notranja revizija kot ena od strokovnih služb



Vir: Turk, 1994, str. 216.

Neodvisnost notranjerevizijske službe v nesestavljenem, celovitem poslovnem sistemu pa omogoča način organizacije, ki je predstavljen na sliki 3. V tem primeru je notranjerevizijska služba organizirana kot štabna služba posloводства.

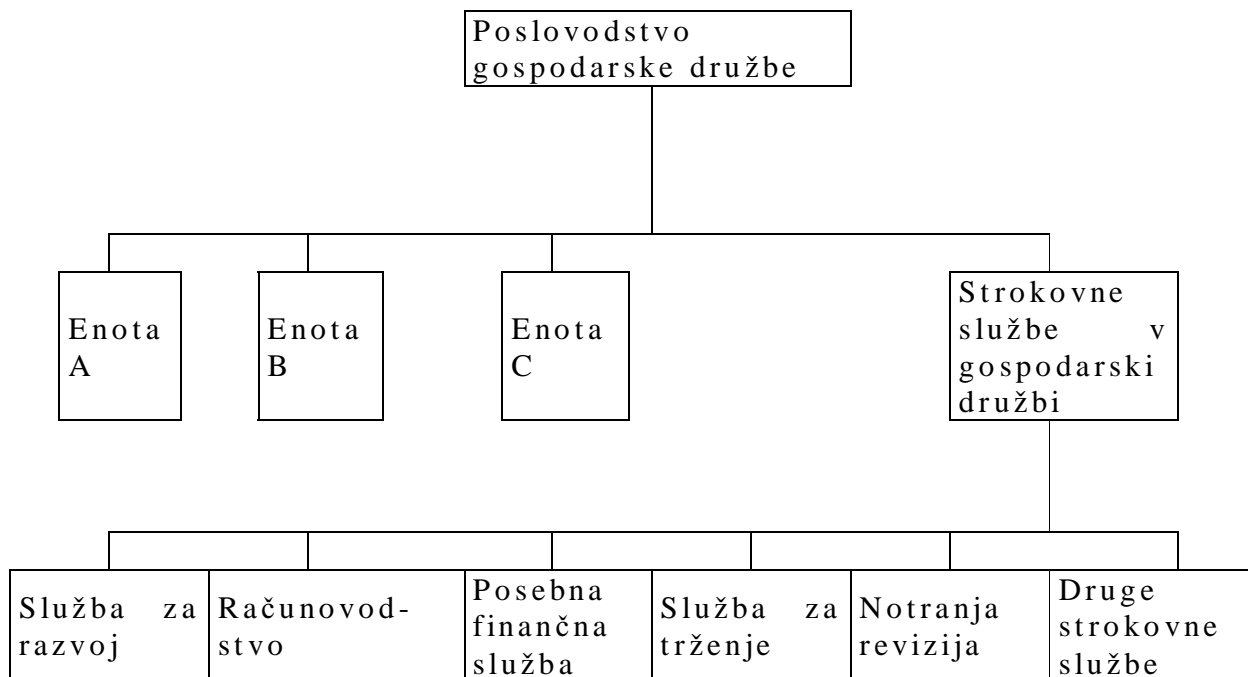
Zanimiv je tudi prikaz organizacijskih oblik notranje revizije v podjetju, upoštevajoč različne dejavnike od možnosti, potreb in števila revizorjev, do vloge, ki jo posloводство pripisuje funkciji notranjega revidiranja.

Gre za tri vrste organizacijskih oblik notranje revizije v podjetju, in sicer (Krstov, 1997, str. 5):

- notranje revidiranje v sklopu računovodstva in financ, pri čemer je področje notranjerevizijskega dela ozko usmerjeno na omenjeno področje, notranjerevizijska služba pa funkcionalno in administrativno poroča direktorju finančno-računovodskega področja;
- notranje revidiranje kot svetovalna (štabna) služba glavnega direktorja, pri čemer se področje notranjerevizijskega dela razširi na vse funkcije v podjetju, funkcionalno in administrativno pa poroča glavnemu direktorju;

- notranje revidiranje kot neodvisna služba, podrejena revizijskemu odboru podjetja, pri čemer se predpostavlja obstoj revizijskega odbora v podjetju, ki mu je notranjerevizijska služba tudi neposredno podrejena.

Slika 3: Notranja revizija kot štabna služba posloводства



Vir: Turk, 1994, str. 217.

#### 4.3. Poročanje in neodvisnost notranjerevizijske službe

Posebno pozornost mora notranji revizor posvetiti stopnji poročanja o opravljenih revizijah in njihovih ugotovitvah. Revizijska spoznanja in priporočila, s katerimi se lahko spodbudi inovativnost, pomembno zmanjšajo stroški, izboljša ureditev notranjega kontroliranja in podobno, nimajo namreč nobene vrednosti, dokler notranji revizor z njimi ne seznanijo pristojnih oseb, ki bodo na njihovi podlagi sprejele primerne ukrepe. V svojem poročilu notranji revizor namreč opozarja na slabosti in pomanjkljivosti, ki jih je odkril pri revidiranju poslovanja, ter daje ustvarjalna

priporočila in strokovne nasvete za njihovo odpravo, da bi tako postalo celotno poslovanje podjetja uspešnejše in učinkovitejše.

V tradicionalnem organizacijskem ustroju je vodja notranjerevizijske službe dolžan poročati ravnatelju finančno-računovodskega sektorja, kar je v skladu z ožje opredeljenim delovnim področjem notranjerevizijske službe, s širitvijo delovnega področja pa se ta raven spreminja in lahko doseže tudi najvišje ravnateljstvo. V praksi to tudi drži, saj je notranjerevizijska služba najpogosteje podrejena najvišjemu poslovodstvu oz. neposredno enemu od članov tega poslovodstva ali enemu od glavnih ravnateljev (Mikuž, 1997, str. 15).

Notranjerevizijska služba mora biti neodvisna tako od vpliva uslužbencev poslovnega sistema kot od izvajalnih funkcij, saj lahko le pod tem pogojem zaupamo njenim zaključkom in priporočilom. Neodvisnost od izvajalnih funkcij lahko dosežemo z objektivnostjo oziroma nepristranskostjo, kar pomeni, da notranji revizor ne sme sodelovati pri oblikovanju in uvajanju sistema notranjih kontrol, neodvisnost od vpliva uslužbencev pa lahko dosežemo s primerno organizacijo notranje revizije.

Od podjetja se torej zahteva oblikovanje takšnega organizacijskega ustroja podjetja, v katerem bo notranjerevizijska služba predstavljala neodvisno organizacijsko enoto ravnateljstva in njegovo svetovalno skupino. Uspešnost notranjega revidiranja namreč ni odvisna samo od strokovnosti notranjih revizorjev, temveč tudi od podpore na najvišjih ravneh organizacije. Ustrezen položaj v organizaciji ter podpora ravnateljstva omogočata notranjerevizijski službi večjo neodvisnost in učinkovitost njenih prizadevanj. Pri iskanju organizacijskih rešitev je zato treba upoštevati načelo neodvisnosti notranjerevizijske službe od drugih služb v gospodarski družbi.

## **5. POMEN NOTRANJEREVIZIJSKE SLUŽBE ZA PODJETJE**

Pomen in vloga notranjega revidiranja sta se od začetka razvoja do danes nenehno spreminjala in hkrati povečevala. Na samem začetku je bilo notranje revidiranje usmerjeno izključno k formalnemu in vsebinskemu preizkušanju smotrnosti, urejenosti in zanesljivosti računovodskih poročil, poslovodstvu pa so njihove ugotovitve služile le kot dopolnilo ugotovitev zunanega

revidiranja. S časom pa se je področje notranjega revidiranja začelo širiti na vse poslovne funkcije podjetja in tako danes notranje revidiranje obsega preiskovanje in presojanje poslovanja podjetja v najširšem pomenu, preiskovanje njegove organiziranosti, način sprejemanja poslovnih odločitev, način delovanja informacijske ureditve in podobno.

Prisotnost in pomen notranjega revidiranja sta poznana že skoraj v vseh večjih podjetjih, bankah in zavarovalnicah, hkrati pa se je notranje revidiranje preusmerilo od nekdanjega finančnega revidiranja k revidiranju vseh dejavnosti poslovnega sistema. Gre torej za napredek notranjega revidiranja tako glede na obseg področij, ki jih pokriva, kot tudi glede na raven uslug na posameznih področjih.

### **5.1. Razlogi za uvedbo notranje revizije**

Nenehno večanje števila poslovnih dogodkov, stanj in razvejenosti organizacije, vključevanje v ekonomijo svetovnih razsežnosti, uvajanje novih tehnologij in postopkov, raznolikost proizvodov in storitev ter težave pri nadaljnem širjenju poslovanja onemogočajo poslovodstvu, da bi lahko samo neposredno in celovito nadziralo pravno in ekonomsko ustrezno uresničevanje vseh zapletenih in obsežnih poslovnih dogodkov, stanj in izidov v organizaciji. V takšnih primerih je potreba po notranjerevizijski službi kot obliki podpore in pomoči pri nadziranju vseh poslovnih in upravljalških mehanizmov neizogibna. Uvedbo notranjerevizijske službe poleg že omenjenih dejavnikov dodatno pogojujejo še zahteve regulatorjev in lastnikov, saj lahko le na takšen način dobijo informacije o tem, kako gospodarno, učinkovito in uspešno je gospodarska družba porabila sredstva, mnenje o skladnosti poslovanja z veljavnimi predpisi ter resničnosti in poštenosti finančnih poročil.

Notranjerevizijska služba se je razvila kot pomoč poslovodstvu, saj ga oskrbuje z ocenitvami, priporočili, nasveti in informacijami o dejavnostih, ki jih pregleduje. Poslovodstvo se namreč ne more neposredno in sproti seznanjati s postopki in uspešnostjo delovanja ustroja notranjih kontrol ter z uspešnostjo pri doseganju ciljev in delovanju v skladu s sprejetimi smernicami. Pri teh nalogah in odgovornostih mu zato pomaga notranjerevizijska služba.

## 5.2. Ekonomske prednosti notranje revizije

Eden od razlogov za uvedbo notranjerevizijske službe v gospodarsko družbo je pričakovanje pomembnih koristi, ki naj bi posredno pomenile tudi večjo uspešnost poslovanja. Z notranjerevizijsko službo pridobi poslovodstvo pomembne informacije, lahko pa se tudi zmanjša število poneverb in motenj v poslovnem procesu in na tak način dobro organizirana notranjerevizijska služba poveča učinkovitost celotnega sistema.

Norman Marks, vrhovni revizor v nekem ameriškem podjetju, trdi, da so prednosti, ki jih prinaša notranjerevizijska služba poslovna uspešnost, zmanjšanje stroškov in povečanje kakovosti, pri tem pa opozarja na poglobitve nepravilnosti notranjerevizijske službe, ki povzročajo njeno neučinkovitost (Praznik, 1999, str. 41).

Koristi, ki jih prinaša notranje revidiranje, merimo z izboljšanjem poslovnih procesov, zmanjšanjem poslovnega tveganja in neposrednimi prispevki k večji uspešnosti, medtem ko njeno učinkovitost merimo tako, da primerjamo koristi, ki smo jih dosegli z napor oz. povzročenimi stroški pri revidiranju (Koletnik, 1998, str. 5).

Poslovne koristi od notranje revizije

Učinkovitost notranje revizije= -----

Stroški delovanja notranje revizije

Vidimo torej, da je možno doseči ekonomske prednosti oz. koristi, ki jih prinaša notranjerevizijska služba le s kakovostnim in učinkovitim notranjim revidiranjem, kar pomeni, da mora notranjerevizijska služba predvsem skrbeti, da so koristi in prednosti od njenih storitev večje od stroškov, ki jih povzroča, s svojo koristnostjo mora nenehno upravičevati svoj obstoj, kar pa zahteva dobro poznavanje poslovne politike podjetja in veliko strokovnost notranjih revizorjev.

Učinkovita notranjerevizijska služba zmanjšuje verjetnost prevar ali nepravilnosti v gospodarski družbi, saj se brez notranjega kontroliranja prej pojavljajo napake, pogosteje prihaja do nezakonitega prisvajanja sredstev, kar pa močno otežuje pripravlanje računovodskih izkazov in

preverjanje računovodskih podatkov. Notranja revizija preprečuje nenamerne pomote in namerne napačne navedbe, zato lahko rečemo, da ima tudi preprečevalno naravo.

#### 5.2.1. Načrtovanje in izvajanje notranje revizije

Da bo izvajanje notranje revizije učinkovito, jo je potrebno načrtovati. Načrtovanje je ena temeljnih zahtev pri doseganju učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti notranjega revidiranja ter tudi samega poslovanja gospodarske družbe. Le-to mora biti nepristransko in mora vsebovati poklicni dvom, kar pomeni, da revizor ne predpostavlja niti poštenosti niti nepoštenosti posloводства. Načrti pri notranjem revidiranju so lahko dolgoročni oziroma strateški, kratkoročni oz. taktični in operativni.

Strateški načrt opredeljuje dolgoročne cilje delovanja, običajno za petletno obdobje in se v praksi pripravlja redkeje, kar posledično zmanjšuje učinkovitost notranjega revidiranja, saj obstaja velika verjetnost, da notranje revidiranje ne bo usklajeno s potrebami posloводства.

Taktični načrt določa področja delovanja za eno leto vnaprej, operativni pa podrobno opisuje vsebino dela pri posameznem revizijskem projektu.

V praksi se ugotavlja, da večina notranjerevizijskih oddelkov pripravlja samo kratkoročni načrt dela, veliko pa je tudi takih, ki ne pripravljajo niti kratkoročnih niti dolgoročnih načrtov. Negativne posledice takšnega nepremišljenega načrtovanja so številne, med njimi (Tušek, 2001, str. 48):

- nezmožnost nenehnega kontroliranja opravljenega dela;
- nezmožnost sprejemanja potrebnih popravljalnih ukrepov;
- nemotiviranost revizijskega osebja;
- dejstvo, da se revizijsko osebje, finančna sredstva in razpoložljivi čas ne usmerjajo na problemska področja v gospodarski družbi izbirno in načrtno;
- odsotnost komuniciranja med notranjerevizijskim oddelkom in poslovodstvom pri načrtovanju;
- nezmožnost razpoznavanja pomembnih tveganj;



- nereševanje pomembnih problemov;
- kršenje načel stabilnega in varnega poslovanja;
- opravljanje enostavnih in rutinskih postopkov na področjih, ki nimajo prednosti.

Ko je oblikovan ustrezen načrt revidiranja, se mora vodja službe za notranjo revizijo dogovoriti z ravnateljem revidiranega področja še o ostalih pomembnih vidikih revidiranja, pred samim začetkom dela pa je potrebno opraviti še vrsto pripravljalnih dejavnosti. Pripravljalne dejavnosti, v zvezi s področjem, ki bo revidirano, vključujejo revizijske postopke kot npr. pregledovanje revizijskih poročil iz preteklega obdobja, pregledovanje poslovnih izidov tekočega obdobja, analiziranje podatkov ipd. Temeljne vrste postopkov notranjega revidiranja, ki jih uporabljajo notranji revizorji pri svojem delu, se ne razlikujejo od postopkov zunanega revidiranja in torej zajemajo poizvedovanje, opazovanje, potrjevanje, pregledovanje, ponovno izvajanje in analitično preiskovanje. Izbira postopka in obseg njegovega izvajanja sta seveda prilagojena zahtevam notranjega revidiranja.

Pomembno je predvsem, da poslovodstvo revizijski skupini zagotovi dostop do vseh potrebnih podatkov, saj lahko notranji revizor le na tak način z ustreznimi revizijskimi postopki pridobi zadostne, zanesljive, ustrezne in koristne informacije, ki služijo kot podlaga za oblikovanje revizijskih ugotovitev in priporočil ter seveda revizijskega poročila (Mikuž, 1997, str. 19).

Učinkovitost notranjega revidiranja je med drugim odvisna tudi od ciljne naravnosti podjetja ter tudi od tega, ali ima podjetje opredeljene naloge ter izvajalce in njihove odgovornosti.

Dr. Franc Koletnik v enem izmed svojih del navaja, da je notranja revizija učinkovita, če vodja uspešno opravlja naloge in če (Koletnik, 1998, str. 4):

- je revidiranje organizirano tako, da odkriva slabosti ter odpravlja nepravilnosti in izgube;
- so naloge hitro opravljene in vodja obvladuje stroške revidiranja;
- se dviguje ugled revizijske dejavnosti ter so odnosi v službi in z okoljem korektni.

#### 5.2.2. Pomen revizijskega odbora

V zadnjem času je veliko govora tudi o revizijskem odboru in o tem, kako lahko slednji učinkovito pomaga pri vodenju podjetja. Uvedba revizijskih odborov v podjetjih je pomembna predvsem zato, ker se kaže vedno večja potreba po uvedbi notranjega revidiranja in stalnega nadziranja delovanja notranjih kontrol. Na tak način je postavljen dodaten mehanizem nadzora tako nad poslovodstvom kot tudi revizorji, ki na koncu učinkuje tako, da imajo bralci in uporabniki računovodskih izkazov in s tem udeleženci kapitalskih trgov večje zaupanje v njihovo poštenost in resničnost. Že iz same definicije je razvidno, kako pomemben je revizijski odbor za učinkovitost delovanja notranjega, pa tudi zunanjega revidiranja (Duhovnik, 1997, str. 10):

"Revizijski odbor je odbor nadzornega sveta, ki je posebej odgovoren za pregled letnih računovodskih izkazov, preden so predloženi v obravnavo nadzornemu svetu. Odbor je običajno vezni člen med revizorjem in nadzornim svetom, v njegovo pristojnost pa sodi ocena izbire zunanjih revizorjev, pregled celotne opravljene revizije in njenih ugotovitev ter pregled delovanja notranjih finančnih kontrol in finančnih informacij za javnost ."

Za podjetje je izjemno pomemben tudi nadzorni svet. Njegova osnovna naloga je nadziranje poslovodstva, pri čemer so njegove pristojnosti skoraj neomejene. Nadzorni svet lahko zahteva od poslovodstva kakršno koli poročilo o izvajanju poslovnih funkcij, ki so pomembne za uresničevanje politike podjetja, vendar samega poslovanja ne vodi, temveč nad njim opravlja le notranji nadzor. Nadzorni svet deluje med skupščino delničarjev in poslovodstvom in tako zagotavlja, da se uresničujejo interesi vseh interesnih skupin. Za svoje učinkovitejše delovanje nadzorni sveti ponavadi ustanovljajo razne odbore, ki se ukvarjajo s posameznimi strokovnimi področji, v tem primeru torej revizijski odbor, ki se ukvarja z revizijo (Kavčič, 1996, str. 205).

Med nalogami revizijskega odbora, ki so poglobitnega pomena za učinkovitost in razvoj notranjega revidiranja, so:

- varovanje in krepitev neodvisnosti funkcije revidiranja;
- izboljševanje kakovosti funkcije revidiranja;
- omogočanje sodelovanja med člani nadzornega sveta, revizorji in vodstvom podjetja;
- izmenjava mnenj z revizorji;
- pomoč revizorjem pri poročanju o resnih pomanjkljivostih pri delovanju vodstva.

Seje revizijskega odbora, katerih udeleženci so vsi člani uprave, notranji revizorji ter vodstva revidiranih enot področij poslovanja, se običajno sklicujejo vsake tri mesece. Na sejah se usklajujejo pomembnejše ugotovitve in priporočila ter dokončno sprejmejo popravljalni ukrepi ter prenesejo zadolžitve za njihovo izvršitev. Odbor na ta način podpira notranje revizorje, upravi pa z dodatnimi strokovnimi utemeljitvami pomaga pri sprejemanju popravljivih ukrepov, njihovemu prenašanju in nadziranju izvajanja.

Prednosti, ki jih je mogoče doseči z ustanovitvijo notranjerevizijskega odbora, so odvisne predvsem od njegove sestave in omenjenega načina delovanja. Da pa pri samem uvajanju ne bi naleteli na probleme in konflikte med nadzornim svetom in vodilnimi v podjetju, je pomembno, da se tako eni kot drugi obnašajo razsodno in se zavedajo kolektivne odgovornosti nadzornega sveta.

V Sloveniji revizijski odbori še niso popolnoma zaživel, vendar jih v finančnih organizacijah in velikih podjetjih že ustanavljajo, saj to zahteva razvoj notranjega revidiranja ter že uspešno delujoče zunanje revidiranje.

### **5.3. Vloga notranjega revizorja z vidika posloводства in njihovi medsebojni odnosi**

Notranji revizorji in najvišja posloводства v vseh gospodarskih družbah zasledujejo isti cilj in sicer splošno dobrobit gospodarske družbe, ki se zagotavlja s tekočo učinkovitostjo v poslovanju. Da bi se to skupno poslanstvo lahko uspešno odvijalo, je potrebno med revizorji in poslovodstvom vzpostaviti poseben odnos.

Vloga notranjega revidiranja je lahko zelo pomembna, v kolikor mu posloводство dodeljuje najrazličnejše naloge in na koncu poskrbi za uresničitev predlaganih rešitev oziroma izboljšav.

V kolikor pa notranje revidiranje nima opore v poslovodstvu, ki mu niti ne podeljuje ustreznih nalog, niti ne vpliva na ustrezno dokončanje odmerjenih nalog, lahko rečemo, da v podjetju nima ustrezne naloge.

Žal je predstava posloводства o notranjem revidiranju pogosto še vedno omejena zgolj na podrobno preverjanje usklajenosti postopkov s predpisanimi- večinoma na računovodskem področju, ter preprečevanje in odkrivanje nepravilnosti in izgub. Notranji revizor pa največkrat drugače opredeljuje svoje poslanstvo in naloge.

“Sodobni” notranji revizor je presegel ozke meje preiskovanja računovodskih informacij in poročil in svojo pozornost usmerja v širok spekter področij, ki spadajo v pristojnost poslovodstev in jih kot njihova podaljšana roka preiskuje in analizira, o svojih izsledkih pa tekoče obvešča pristojna posloводства skupaj s priporočili o potrebnih korekcijskih postopkih. Notranji revizor mora namreč delovati kot najbližji svetovalec in zaupnik posloводства pri reševanju tekočih problemov, ne pa kot objekt nezaupanja in nelagodnosti.

Pridobitev zaupanja ter uspešno komuniciranje in razvijanje medsebojnih odnosov je v veliki meri odvisno od revizorjevega pristopa do revidirancev, saj ti takoj začutijo in prepoznajo revizorjevo strokovnost in dobronamernost pri ugotavljanju dejanskega stanja na revidiranem področju in podajanju priporočil. Tudi standardi notranjega revidiranja posebej opredeljujejo pomen medsebojnih odnosov in veščine uspešnega komuniciranja. Pri zagotavljanju uspešnega medsebojnega komuniciranja je treba torej upoštevati vpliv različnih dejavnikov:

- motiviranost notranjih revizorjev;
- pomen, ki se pripisuje notranjerevizijski službi;
- mnenje o osebnih lastnostih notranjih revizorjev;
- odnos notranjih revizorjev do zaposlenih na področjih, ki jih revidirajo;
- jasno opredeljene vloge vseh strank v medsebojnih odnosih.

Popolnoma odprto sodelovanje z notranjim revizorjem se dejansko vzpostavi na podlagi izkušenj, ki jih posloводство doživi v odnosu z notranjim revizorjem.

Notranji revizor ima do različnih strank formalne in neformalne odnose. Najpomembnejši so seveda odnosi s poslovodstvom, sledijo pa tudi ostali kot npr. do zaposlenih na področjih, ki se revidirajo, do zunanjih revizorjev, do izvajalcev storitev za posloводство pa tudi odnosi med zaposlenimi v službi za notranjo revizijo.

### 5.3.1. Sodelovanje notranjerevizijske službe s poslovodstvom

Sodelovanje notranjerevizijske službe s poslovodstvom lahko poteka v naslednjih stopnjah (Turk et al., 1994, str. 256):

- sodelovanje pri opredeljevanju obsega in vsebine notranjega revidiranja;
- sodelovanje pri določanju letnega načrta in predračuna stroškov notranje revizije;
- sodelovanje pri oblikovanju popravljalnih ukrepov pri odkritih nepravilnostih;
- sodelovanje pri izboljševanju možnosti delovanja notranje revizije.

Dobro razmerje med poslovodstvom in notranjerevizijsko službo pa je poleg omenjenega pomembno tudi zaradi tega, ker poslovodstvo notranjerevizijski službi:

- priskrbi zadostna finančna sredstva za njeno delovanje in razvoj;
- priskrbi potrebne informacije o poslovanju gospodarske družbe;
- zagotavlja podporo ostalega poslovodstva;
- zagotavlja organizacijski položaj, ki povečuje njeno neodvisnost;
- poskuša zagotoviti, da bi delovala ob sprejemljivih stroških;
- preverja, ali so njeni načrti v skladu s cilji organizacije;
- zagotovi obravnavanje njenih poročil in ukrepanje na njihovi podlagi.

Zelo pomembno je torej, da se notranji revizor zaveda, da ni njegova naloga omogočiti delovanje notranje revizije, temveč je to naloga poslovodstva. Naloga notranjega revizorja je smotrno in gospodarno delovanje v skladu s potrjenim delovnim programom in cilji notranje revizije.

Ali in v kolikšni meri so slovenski notranji revizorji tudi že "sodobni" notranji revizorji je zelo težko določiti. V nekaterih gospodarskih družbah je služba za notranjo revizijo prisotna že kar nekaj časa, saj obstaja tudi zakonsko pogojena zahteva po vzpostavitvi tovrstne funkcije, vendar zgolj regulativna zahteva ni dovolj. To potrjuje tudi dejstvo, da poslovodstvo notranjega revizorja sicer imenuje, ne zagotovi pa mu pravih pogojev za njegovo delovanje. Pogosto pa naletimo tudi na izkušnje, da se na notranje revizorje delegirajo različne strokovno-operativne zadolžitve, s

katerimi sicer koristijo gospodarski družbi in njenemu poslovanju, vendar pa ne delujejo v svoji primarni funkciji.

### **5.3. Sodelovanje notranjerevizijske službe z ostalimi subjekti znotraj in izven gospodarske družbe**

#### 5.3.1. Sodelovanje z organi upravljanja

Notranjerevizijska služba z organi upravljanja največkrat ne sodeluje neposredno kot s poslovanjem, temveč je njihovo sodelovanje praviloma posredno. Pomembno je predvsem, da notranji revizorji ustrezno predstavijo in seznanijo organe upravljanja s programom dela, obsegom in vsebino notranjega revidiranja in popravljivimi ukrepi, medtem ko pri določanju le tega njihova soudeležba ni potrebna.

Glede na različne ravni upravljanja lahko organi upravljanja sodelujejo z notranjerevizijsko službo tako (Turk et al., 1994, str. 258):

1) Osrednji organi upravljanja (matične gospodarske službe) odločajo o:

- letnem načrtu dela notranjerevizijske službe za skupino gospodarskih družb kot celoto;
- letnem poročilu te službe o odkritih nepravilnostih, ki so pomembne za to celoto;
- poročilu o izrednih ukrepih službe v primeru večjih odmikov od načrtovanih ciljev te celote;
- predlogih za izboljšanje materialne in kadrovske osnove za delovanje notranjerevizijske službe;
- spremembah v organizaciji njenega delovanja.

2) Organi nižjih enot (odvisnih gospodarskih družb) odločajo o:

- letnih načrtih dela notranjerevizijske službe po posameznih organizacijskih enotah;
- poročilih, ki se nanašajo na posamezne organizacijske enote;
- ukrepov za odpravljanje nepravilnosti in spremljanju njihovega izvajanja v posameznih organizacijskih enotah;
- predlogih in kritikah v zvezi z izboljšanjem sodelovanja z notranjerevizijsko službo v posameznih organizacijskih enotah.

### 5.3.2. Sodelovanje s strokovnimi službami in nosilci izvajanja

Notranjerevizijska služba sodeluje s strokovnimi službami in izvajalci posredno prek informacijskega sistema ter neposredno pri izvajanju notranje revizije in pri spremljanju uresničevanja priporočil. Notranji revizor se s posamezno službo dogovori o rokih in obsegu informacij, ki mu jih pošljejo.

Neposredno sodelovanje notranjerevizijske službe s službami znotraj poslovnega sistema poteka (Turk et al., 1994, str. 259):

1) z razgovori in sestanki v zvezi s pripravami za predvidene naloge, in sicer z:

- osebami, ki so neposredno odgovorne za izvajanje posameznih nalog in poznajo trenutno problematiko;
- osebami, ki spremljajo ali nadzirajo področja, predvidena za revidiranje.

2) pri oblikovanju mnenj, sodb in priporočil; s tistimi osebami, ki so navedene v ugotovitvah notranje revizije.

3) pri spremljanju popravljalnih ukrepov z obiski v organizacijski enoti, kjer preverjajo izvajanje predlaganih ukrepov.

V prvi vrsti sta službi za notranjo revizijo v pomoč računovodska in analitska služba.

Računovodska služba lahko notranjemu revizorju pomaga hitro odkriti kočljiva področja ter spremljati poslovne izide in finančni položaj gospodarske službe, poleg tega pa daje pomembne podatke v zvezi z načrtovanjem, analizo poslovanja ter v zvezi z delovanjem notranjih kontrol.

Analitska služba z nenehnim ugotavljanjem uspešnosti poslovanja in pripravljanjem predlogov za izboljševanje uspešnosti notranjemu revizorju pomaga pri poznejšem presojanju pravilnosti in oblikovanju mnenj glede na postavljena sodila.

### 5.3.3. Sodelovanje z zunanjimi institucijami in službami

Služba za notranjo revizijo mora imeti stike tudi z zunanjimi institucijami in službami predvsem zaradi izmenjave mnenj in izkušenj ter neposrednega preverjanja izvajanja revizije in navsezadnje tudi zaradi strokovne rasti notranje revizije ob pomoči zunanje revizije.

V prvi vrsti je torej treba poskrbeti za sodelovanje z zunanjimi revizorji, ker le-to očitno pripomore k učinkovitejšemu delu tako enim kot drugim ter k boljšemu doseganju ciljev gospodarske družbe.

Sodelovanje, ki se vzpostavi med notranjimi in zunanjimi revizorji, je odvisno od tega, ali zunanji revizorji revidirajo računovodske izkaze gospodarske družbe ali opravljajo dogovorjeno oziroma posebno revizijo dela poslovanja družbe.

Pri revidiranju računovodskih izkazov naj bi medsebojno sodelovanje preprečilo istočasno pregledovanje istih evidenc ter obremenjevanje istih ljudi, privarčevalo naj bi čas, porabljen za zunanjo revizijo in s tem znižalo ceno za opravljeno revizijo zunanjih revizorjev, zagotovilo naj bi izmenjavo izkušenj in ugotovitev ter povečalo učinkovitost sestave notranjih kontrol.

Možna področja sodelovanja notranjih in zunanjih revizorjev so naslednja (Nemec, 1998, str. 38):

- izmenjava revizijskega delovnega gradiva;
- neposredna izmenjava informacij;
- uporaba skupne metodike;
- sodelovanje in pomoč pri delu;
- sodelovanje pri izobraževanju osebja;
- spremljanje ukrepov po ugotovitvah revizije;
- skupno načrtovanje;
- porazdeljevanje revizijskega dela;
- skupno delovno gradivo;
- skupno poročanje višjim organizacijskim ravnam;
- navzkrižno ovrednotenje dela revizorjev.



Sodelovanje med zunanjim in notranjim revizorjem je pomembno tudi, ko sklene gospodarska družba pogodbo z zunanjim revizorjem o posebni reviziji dela poslovanja. V tem primeru se zunanji revizor vključuje v program notranjega revidiranja z določenim ciljem in obsegom revidiranja, postopki revidiranja in poročanje o izsledkih pa se razlikujejo.

V vseh primerih sodelovanja standard notranjega revidiranja 550 zahteva koordinacijo med zunanjimi in notranjimi revizorji, ki jo opravlja direktor notranje revizije z namenom, da ne pride do podvajanja dela.

Uspešnost sodelovanja notranjih in zunanjih revizorjev je v veliki meri odvisna tudi od tega, kako pogosto se lastniki odločijo zamenjati zunanjega revizorja. Če se lastniki pri izbiri odločijo za istega revizorja za daljše časovno obdobje, je sodelovanje precej uspešnejše, saj mora vsak revizor, ki prvič pride v gospodarsko družbo oziroma se ponovno vrne po daljši prekinitvi, ponovno vzpostaviti zaupanje v delo notranjih revizorjev, spoznati spremembe v poslovanju in morebitne dodatne dejavnosti. Ne glede na to pa je vizija sodelovanja notranjih in zunanjih revizorjev, da bi čim večji obseg revidiranja računovodskih izkazov opravili notranji revizorji, predvsem v predhodni reviziji.

### **5.5. Stanje na področju notranje revizije v slovenskih podjetjih na območju koroške regije**

Da so poslovodstva z vlogo in namenom notranjega revidiranja ter delom notranjih revizorjev zelo slabo seznanjena, sem želela dokazati z anketo, ki sem jo naredila v podjetjih na področju koroške regije. Želela sem prikazati dejansko stanje notranjerevizijske službe, v kakšni meri je poslovodstvo tamkajšnjih podjetij sploh seznanjeno z njeno vlogo in namenom ter kako so podjetja naklonjena uvedbi notranjerevizijske službe.

V anketo je bilo vključenih 20 velikih podjetij, 5 bank, 3 zavarovalnice ter 2 zavoda. Udeležba ankete je bila 60%, kar pomeni, da je bilo število vrnjenih anket 18. Pri tem naj omenim, da sta bili dve anketi le delno uporabni.

V Sloveniji je notranjerevizijska služba v podjetjih šele na začetku, to lahko trdimo še posebej za podjetja s področja Koroške, o čemer govori tudi podatek, da je na anketno vprašanje “Ali imate v svojem podjetju notranjerevizijsko službo?” pritrtilno odgovorilo le 5 od 18 podjetij, ki so odgovorila na anketo, kar 13 oz. 72,2 % podjetij pa je takih, ki notranjerevizijske službe nimajo.

Tabela 1: Ali podjetje ima notranjerevizijsko službo?

Odgovor	Število podjetij	Udeležba (%)
Da	5	27,8
Ne	13	72,2
Skupaj	18	100,0

Vir: Anketa, 1. vprašanje.

Na vprašanje, zakaj notranjerevizijska služba ni ustanovljena, je odgovorilo 11 anketirancev. Najpogostejši razlog, zaradi katerega se podjetja ne odločajo za notranjerevizijsko službo, je, da naloge notranjerevizijske službe opravljajo zunanji revizorji in da naloge opravlja druga služba znotraj podjetja, največkrat je to finančno-računovodska služba. V takšnih podjetjih se dejansko opravljajo nekatere dejavnosti notranjega revidiranja, vendar razmere še ne zahtevajo resnega strokovnega prijema ali pa, kar je v tem primeru tudi bolj verjetno, preslabo poznajo vlogo notranjega revidiranja. Pri tem je treba opozoriti na veliko nevarnost, in sicer, da poskušajo posamezna podjetja nadomestiti notranjerevizijsko službo z organizacijskimi oddelki ali delovnimi mesti znotraj druge nerevizijske organizacijske enote, pri čemer se ne upoštevajo trije sklopi načel (členi 3.1.-3.3., 4.1.-4.7., 5.1.-5.5.) kodeksa notranjerevizijskih načel, ki zagotavljajo ustrezno kakovost opravljenega notranjega revidiranja.

Zelo pogosto kot razlog za to, da notranje revidiranje ni organizirano, posloводства navajajo dejstvo, da so njihova podjetja premajhna ter da v podjetju ni nobene potrebe za notranjerevizijsko službo. Odgovor je povsem neutemeljen, saj so vsa podjetja, katerim je bila anketa poslana, po kriterijih za določitev velikosti podjetja rangirana med največja podjetja na Koroškem. Pri teh anketirancih se je pojavilo torej povsem odklonilno mnenje, argumenti za to pa so, da pričakujejo,

da bodo njihova posloводства sposobna sama dovolj učinkovito nadzirati notranje kontrole in tako zagotoviti doseganje splošnih ciljev.

Tabela 2: Zakaj notranjerevizijska služba ni ustanovljena?

Vzroki	Število odgovorov	Udeležba (%)
Preveliki stroški	0	0
Ni potrebe	2	12,5
Naloge opravlja druga služba	5	31,3
Podjetje je premajhno	3	18,7
Drugo (zunanji revizor)	6	37,5
Skupaj	16	100

Vir: Anketa, 2. vprašanje.

Razlogi, da se notranje revidiranje ne izvaja kot na primer, da ni potrebne podlage za razvoj notranjega revidiranja ter da poslovodstvo ni seznanjeno z namenom notranjega revidiranja, so za prihodnje delovanje gotovo pomembni, saj govorijo v prid zagotavljanja pogojev za resnejši začetek in razvijanje notranjega revidiranja.

Na to, kaj je glede organiziranja notranjega revidiranja v koroških podjetjih mogoče pričakovati v prihodnosti, kaže ocena vprašanih o ravni zavesti in delovanju posloводства v zvezi z uvajanjem postopkov notranjega revidiranja oziroma notranjerevizijske službe. Število anketiranih podjetij, ki še nimajo notranjerevizijske službe, je 13. Na vprašanje, ali jo nameravajo v bližnji prihodnosti ustanoviti, sta pozitivno odgovorili le 2 podjetji ali 15,4 %, negativnih odgovorov je bilo 10 oz. 76,9 %, eno podjetje pa na vprašanje ni odgovorilo.

Pri tem vprašanju sem anketirance povprašala tudi za razloge za takšno odločitev. Podjetji, ki nameravata ustanoviti notranjerevizijsko službo, sta se za to odločila zaradi statusnih sprememb ter zaradi direktive lastnikov. V nasprotnem primeru največ podjetij svojo "negativno" odločitev utemeljuje z dejstvom, da naloge notranje revizije opravljajo zunanji revizorji ali katera od drugih služb v podjetju in torej ni potrebe po ustanovitvi notranjerevizijske službe.

Tabela 3: Ali nameravate ustanoviti notranjerevizijsko službo ?

Odgovor	Število podjetij	Udeležba (%)
Da	2	15,4
Ne	10	76,9
Ni odgovora	1	7,7
Skupaj	13	100

Vir: Anketa, 3. vprašanje.

O nalogah notranjerevizijske službe in njihovi pomembnosti imajo podjetja zelo različno mnenje. Odgovori podjetij z in brez notranjerevizijske službe so se namreč precej razlikovali, predvsem pa so bili zelo presenetljivi, kar je tudi glavni razlog, da sem jih obdelala posebej.

Pri prvih se tako najpogosteje pojavlja naloga nadziranja in analiziranja poslovanja, kar je presenetljivo, saj je to ena izmed najmanj pomembnih nalog notranje revizije. Sledijo ji revidiranje notranjih kontrol, revidiranje računovodskih poročil ter svetovanje poslovodstvu, na zadnjem mestu pa se pojavlja preverjanje skladnosti s predpisi. Iz navedenega lahko sklepamo, da je situacija zelo zaskrbljujoča, saj je v raziskavi, ki jo je opravila sekcija za notranjo revizijo leta 1999, prav ta naloga zasedla prvo in najpomembnejše mesto v notranji reviziji.

V skupini podjetij, ki nimajo notranjerevizijske službe, je obratno prav naloga preverjanja skladnosti s predpisi omenjena največkrat, sledijo ji revidiranje računovodskih poročil, svetovanje poslovodstvu ter kontrola pravilnosti dokumentov.

Tabela 4 : Naloge notranjerevizijske službe po mnenju podjetij, ki imajo notranjerevizijsko službo

Naloge	Število odgovorov	Udeležba (%)
Revidiranje notranjih kontrol	2	15,4
Svetovanje poslovodstvu	2	15,4
Preverjanje skladnosti z notranjimi in zunanjimi	1	7,7

predpisi		
Nadziranje in analiziranje poslovanja	3	23,0
Revidiranje računovodskih poročil	2	15,4
Ocenjevanje poslovnega tveganja	1	7,7
Drugo	2	15,4
Skupaj	13	100,0

Vir: Anketa, 4. vprašanje.

Tabela 5: Naloge notranjerevizijske službe po mnenju podjetij, ki nimajo notranjerevizijske službe

Naloge	Število odgovorov	Udeležba (%)
Revidiranje notranjih kontrol	2	8,7
Svetovanje poslovodstvu	3	13,0
Preverjanje skladnosti z notranjimi in zunanjimi predpisi	4	17,4
Nadziranje in analiziranje poslovanja	2	8,7
Revidiranje računovodskih poročil	3	13,0
Ugotavljanje odmikov	2	8,7
Predlaganje sprememb	2	8,7
Kontrola pravilnosti dokumentov	3	13,0
Drugo	2	8,7
Skupaj	23	100,0

Vir: Anketa, 4. vprašanje.

Tudi pri vprašanju o vplivu notranjerevizijske službe na kakovost poslovanja sem se odločila obdelati posebej odgovore podjetij, ki imajo organizirano notranjerevizijsko službo in tistih brez nje. Glavnina podjetij je mnenja, da ima notranja revizija pomemben vpliv na poslovanje podjetja, ki je pozitiven, načini, kako ga doseči, pa so navedeni v tabeli 6 in 7.

Tabeli 6 in 7: Vpliv notranjerevizijske služba na kakovost poslovanja

<b>Podjetja, ki imajo notranjerevizijsko službo</b>
* z opozarjanjem na napake in njihovim odpravljanjem
* z odpravljanjem pomanjkljivosti
* z zagotavljanjem upoštevanja navodil pri delovnih postopkih
* s pomočjo pri delegiranju odgovornosti in povečevanjem učinkovitost delavcev
* z analizo računovodskih dogodkov in informiranjem poslovodstva
* z znižanjem stroškov zunanje revizije

<b>Podjetja, ki nimajo notranjerevizijske službe</b>
* s pravočasnim odpravljanjem napak
* s svetovanjem glede organizacije in izvajanja postopkov v upravljalno vodstvenih procesih
* z neodvisnostjo, ki je zagotovilo lastnikom, da so rezultati poslovanja realni
* z izboljšanjem točnosti in zanesljivosti računovodskih izkazov in informacij, ki so podlaga za odločanje
* s spremembami v taki smeri, da bo mnenje zunanjega revizorja pozitivno
* z zmanjšanjem možnosti za kaznovanje s strani inšpekcije

Vir: Anketa, 5. vprašanje.

Iz tabel lahko vidimo, da so si odgovori dokaj podobni. Največkrat so tako eni kot drugi mnenja, da se lahko kakovost poslovanja izboljša z odpravljanjem napak in nepravilnosti, s svetovanjem poslovodstvu in izboljšanjem točnosti računovodskih informacij.

Če želi podjetje organizirati notranjo revizijo kot neodvisno strokovno funkcijo, je pomembno, da je le ta v celoti neodvisna od nižjega in srednjega posloводства, do določene stopnje pa tudi od ravnateljstva.

Kot lahko razberemo iz tabele 8, se podjetja tega tudi zavedajo, saj so v večini mnenja, da mora biti notranjerevizijska služba organizirana kot neodvisna svetovalna služba glavnega direktorja. Nekaj podjetij sicer meni, da mora biti notranje revidiranje podrejeno revizijskemu odboru, vendar je to v konkretnem primeru zelo redko, saj se revizijski odbori ustanavljajo največkrat v velikih diverzificiranih in decentraliziranih podjetjih, ki pa na področju koroške regije še niso prisotna.

Na začetku smo ugotovili, da je podjetij, ki imajo organizirano notranjerevizijsko službo, pet. Pri skoraj vseh teh podjetjih je bil eden od razlogov, vendar ne edini oz. prevladujoči, za ustanovitev le-te zakon. Dve podjetji sta se poleg zakonske regulative odločili za vpeljavo notranje revizije še zaradi specifičnosti dejavnosti ter priporočila računskega sodišča, tri pa so imela notranjerevizijsko službo organizirano že pred uvedbo zakona, in sicer zaradi velikosti in razpršenosti sistema.

Tabela 8: Mesto notranjerevizijske službe v podjetju

Mesto	Število podjetij	Udeležba (%)
Notranje revidiranje v sklopu računovodstva in financ	1	6,2
Notranje revidiranje kot neodvisna svetovalna služba glavnega direktorja	9	56,3
Notranje revidiranje kot neodvisna služba, podrejena revizijskemu odboru	4	25,0
Drugo	2	12,5
Skupaj	16	100

Vir: Anketa, 6. vprašanje.

Tabela 9: Razlogi za ustanovitev notranjerevizijske službe

Razlog	Število odgovorov	Udeležba (%)
Zakon	3	37,5
Drugo	5	62,5
Skupaj	8	100

Vir: Anketa, 7. vprašanje.

Na vprašanje, kaj pričakujete od notranje revizije, so odgovorila le podjetja, ki že imajo notranjerevizijsko službo, odgovori so navedeni v tabeli 10.

Če primerjamo pričakovanja, o katerih je govora, pri tem vprašanju, z nalogami notranjerevizijske službe ali načini, kako z njeno pomočjo izboljšati kakovost poslovanja, o katerih smo govorili že pri prejšnjih vprašanjih, lahko zelo nazorno vidimo, da so ta ustrezna in upravičena.

Tabela 10: Rezultati notranje revizije

Odgovor:
* delovanje notranjih kontrol
* odprava pomanjkljivosti in manj napak
* usklajenost s predpisi in zakonskimi zahtevami
* poenotenje dela po dislociranih enotah
* izboljšanje kvalitete dela
* čim bolj uspešno obvladovanje stroškov na vseh področjih poslovnih funkcij in poznavanje njihove vsebine
* zanesljivost in objektivnost računovodskih podatkov in izkazov

Vir: Anketa, 8. vprašanje.



Eden od pogojev za uspešno vodenje notranjerevizijske službe je, da podjetje zaposluje preizkušene notranje revizorje. Na splošno lahko rečemo, da je v Sloveniji število teh glede na potrebe premajhno. Njihovo delo največkrat opravljajo kar notranji revizorji z visoko ali višjo izobrazbo, ki pa jim manjka določeno strokovno znanje in izobrazba. Tudi v konkretnem primeru je temu tako, saj naziva pooblaščen notranji revizor v anketiranih podjetjih nima še nihče od tamkajšnjih notranjih revizorjev.

Tabela 11: Zaposleni v notranjerevizijski službi

Izobrazba	Število odgovorov	Udeležba (%)
Zaposleni z visoko izobrazbo	9	81,8
Zaposleni z višjo in srednjo izobrazbo	2	18,2
Ostali	0	0
Skupaj	11	100

Vir: Anketa, 9. vprašanje.

Z vprašanjem, ali ima podjetje pravilnik o delovanju notranjerevizijske službe in poznavanju še drugih pravil, sem želela preveriti, na kakšni stopnji organiziranosti je njihova notranjerevizijska služba ter kako so seznanjeni s pravili, ki urejajo njeno delovanje. Poleg pravilnika, po katerem sem spraševala in ki je po njihovem mnenju zelo pomemben, poznajo in uporabljajo tudi priročnik o delovanju notranjerevizijske službe, akt o ustanovitvi notranjerevizijske službe ter še nekatera druga pisana pravila.

Tabela 12: Ali imate v podjetju pravilnik o delovanju notranjerevizijske službe?

Odgovor	Število podjetij	Udeležba (%)
Da	4	80
Ne	1	20
Skupaj	5	100

Vir: Anketa, 10. vprašanje.

Na temelju ugotovitev izvedene ankete lahko pridemo do zaključka, da podjetja in njihova posloводства na področju koroške regije še niso zadostno seznanjena z vlogo, nalogami in pomenom notranjerevizijske službe. Uvajanje le-te je na samem začetku, zanimanje pa kažejo samo največja podjetja oziroma največkrat tista, ki so k temu zakonsko prisiljena. Pri ostalih podjetjih so prepričani, da je njihovo posloводство še vedno sposobno samo dovolj učinkovito nadzorovati postavljanje in delovanje notranjih kontrol, notranjo revizijo pa nekateri obravnavajo celo kot neke vrste inšpekcijsko službo in so ji zato popolnoma nenaklonjeni.

Da se nekatera podjetja in njihova posloводства počasi že začenjajo zavedati pomembnosti in prednosti, ki jih prinaša notranja revizija, potrjujejo pozitivni odgovori na vprašanje o vplivu notranje revizije na kakovost in učinkovitost poslovanja podjetja. Podjetja, ki so se za uvedbo notranjerevizijske službe že odločila, so tako z njenimi rezultati zadovoljna in jo priporočajo tudi drugim, a žal to največkrat ni zadosti prepričljiv razlog za ukrepanje.

## **6. NOTRANJE REVIDIRANJE V NOVEM TISOČLETJU**

V novem tisočletju je že prišlo, kot je bilo tudi napovedano, do spremembe delovanja in vloge notranjih revizorjev. Le-ta se je namreč razširila, saj se bodo po novem, poleg zahteve po nadziranju elementov kot sta etika in odgovornost pred lastniki, investitorji, regulatorji ter javnostjo, notranji revizorji ukvarjali tudi s svetovanjem upravi in poslovodstvu na vseh nivojih.

Njihovo delovanje ni več omejeno zgolj na naknadno preverjanje ter svetovanje pri odpravi ugotovljenih nepravilnosti, temveč se je njihova vloga razširila tudi na svetovanje ob vzpostavitvi novih rešitev ter njihovi normativni ureditvi. Kurativno delovanje notranjih revizorjev se je torej spremenilo v preventivno delovanje, s čimer pa se je povečala tudi njihova odgovornost za strokovno svetovanje upravi in vsem nivojem posloводства.

Posledično se je že spremenila tudi sama definicija notranjega revidiranja, čemur pa najverjetneje sledi tudi sprememba naziva notranjega revizorja. Ta naj bi se odmaknil od termina revizor v smer poslovnega svetovalca, saj naj bi sedanji naziv notranje revizorje preveč omejeval le na izvajanje naknadnih ocen notranjega kontrolnega sistema in upravljanja s tveganji.

Mednarodni Inštitut notranjih revizorjev je junija 1999 organiziral študijo pod imenom Guidance Task Force– GTF. Njena naloga je, da vse nove zahteve, ki se postavljajo pred notranje revizorje, ustrezno vključi in opredeli tudi v standardih, ki urejajo delovanje notranjih revizorjev. Izkazalo se je, da je potrebna celovita revizija standardov, tako naj bi se standardi preoblikovali po naslednji shemi:

- širša opredelitev notranjega revidiranja;
- bolj prilagodljiv okvir delovanja notranjih revizorjev;
- sprememba definicije notranjega revidiranja;
- sprememba Kodeksa etike;
- sprememba strukture standardov.

Prenovljeni standardi naj bi bili predvidoma dokončno izdelani in objavljeni 1. januarja 2002, do takrat pa je v veljavi t. i. "Rdeča knjiga", ki je nekakšen predhodnik le teh.

Ali bodo tako radikalne spremembe tudi takoj sprejete, je še vedno veliko vprašanje. Ne glede na to, pa bodo notranji revizorji soočeni z novim izzivom, kako se ustrezno strokovno prilagoditi novim zahtevam, ki jih bo pred njih postavilo novo tisočletje, saj se bomo le na tak način med drugim začeli približevati Evropi, v katero se tudi sicer že podajamo. Iz tega razloga je z novo zakonodajo, katere namen je uskladitev z zahtevami Evropske unije, posebej poudarjena vloga in

pomen notranjerevizijske službe, njena neodvisnost in strokovnost, izpostavljene so naloge notranje revizije ter letno poročanje delničarjem o svojem delu in ugotovitvah.

## 7. SKLEP

V predstavljenem diplomskem delu sem prikazala najpomembnejše lastnosti revidiranja, notranjega revidiranja in službe za notranjo revizijo.

Če se ozremo nekaj let nazaj, ugotovimo, da je postalo revidiranje zelo pomembno za kakovostno delovanje gospodarstva. V zadnjem času postaja čedalje pomembnejše predvsem notranje revidiranje, ki je v naši državi šele na začetku svojega razvoja. Notranje revidiranje sicer že dalj časa deluje v bankah in zavarovalnicah, saj je tam njegov obstoj zakonsko pogojen, v ostalih podjetjih in organizacijah pa je njegova stopnja razvoja zelo nizka.

Notranje revidiranje bi lahko opredelili kot nadziranje notranjega kontroliranja ter drugih postopkov pri nastajanju računovodskih podatkov in informacij ali kot preizkus delovanja in učinkovitosti notranjega kontrolnega sistema na vseh funkcijskih področjih v poslovnem sistemu. Njegov temeljni namen je zagotoviti poslovodstvu podlago za usmeritve in postopke, priporočila ter pobude za spremembe, ki bi izboljšale uspešnost in učinkovitost delovanja organizacije. Notranji revizor lahko opravlja veliko število različnih nalog, dejansko pa je to odvisno od poslovodstva ter od vrste organizacije, v kateri deluje.

Način organiziranosti službe za notranjo revizijo je v veliki meri odvisen od velikosti in načina organizacije poslovanja gospodarske družbe. Na podlagi razvoja notranjega revidiranja v razvitih državah lahko ugotovimo, da se lahko notranje revidiranje razvije do svoje maksimalne možnosti v velikih svetovnih korporacijah z velikim številom razpršenih enot. Službo za notranjo revizijo je torej smiselno organizirati v večjih poslovnih sistemih, saj tako lažje zagotovimo neodvisnost in nepristranskost notranjih revizorjev, seveda pa lahko notranje revidiranje primerno deluje tudi v drugih podjetjih, vendar z manjšim številom funkcij in nalog.

Da bo delovanje notranjerevizijske službe čim bolj kvalitetno in uspešno, je potrebna čim večja neodvisnost le-tega, ki se kaže v poročanju čim višjemu nivoju poslovodstva oz. samemu ravnateljstvu, še večjo stopnjo neodvisnosti pa lahko dosežemo z ustanovitvijo revizijskega odbora.

Zelo pomembno dejstvo je tudi sodelovanje 40 ih revizorjev s poslovodstvom ter z ostalimi subjekti znotraj in izven organizacije. Vsi subjekti znotraj organizacije naj bi zasledovali isti cilj, in sicer splošno dobrobit gospodarske družbe. Med revizorjem in poslovodstvom mora obstajati poseben odnos, saj se bo le na tak način uspešno odvijalo skupno poslanstvo. Ugotovili smo, da temu največkrat ni tako, saj je predstava poslovodstva o notranjem revidiranju v večini primerov v nasprotju s tem, kar notranji revizor opredeljuje kot svoje poslanstvo. Omenjene ugotovitve potrjuje tudi anketa, opravljena med podjetji na področju koroške regije. Z anketo sem prikazala dejansko stanje notranjega revidiranja na omenjenem območju ter dokazala, da je ozaveščenost poslovodstva o pomenu notranje revizije zelo nizka.

Področju notranjega revidiranja se v zadnjem času dejansko posveča veliko več pozornosti kot v preteklosti. Pojavljajo se novi termini, spreminjajo se standardi ter definicije, kar vse pripomore k dodatni krepitvi ozaveščenosti o pomenu in vlogi notranjega revidiranja.

## Literatura

1. Božičnik Marjana: Revidiranje notranjih kontrol v nabavni funkciji. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2000. 38 str.
2. Brinc Victor, Witt Herbert: Modern Internal Auditing, Apraising Operations and Controls. Fourth Edition. USA: A Ronald Press Publication, 1982. 882 str.
3. Chambers Andrew D, Selim Georges M., Vinten Gerald: Internal Auditing. London: Pitman Publishing, 1993. 439 str.
4. Duhovnik Meta: Revizijski odbor in njegova vloga v podjetju. Revizor, Ljubljana, 1997, 12, str. 9-33.
5. Jagrič Milan: Ozaveščenost poslovodstva glede pomena notranjerevizijske službe v gospodarskih družbah, stanje na tem področju v slovenskem prostoru. Revizor, Ljubljana, 2000, 2, str. 24-37.
6. Kavčič Slavka: Računovodske informacije za nadzorni svet. Ekonomska revija, Ljubljana, 1996, 3, str. 203-218.
7. Kavčič Slavka: Pomen revizije za odličnost delovanja organizacij. Zbornik 12. foruma odličnosti in mojstrstva. Novo mesto: Društvo ekonomistov Dolenjske in Bele krajine, 2000, str. 105-121.
8. Knafelc Žohar Nataša: Evropska konferenca notranjih revizorjev za leto 1999. Revizor, Ljubljana, 1999, 11, str. 47-58.
9. Knafelc Žohar Nataša: 3. letna konferenca notranjih revizorjev. Revizor, Ljubljana, 2000, 12, str. 39-47.
10. Koletnik Franc: Problemi notranjega revidiranja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 21 str.
11. Komar Jadek Dagmar: Vloga in pomen službe notranjega revidiranja. Pravna praksa, Ljubljana, 2001, str. 4-6.
12. Majič Mojca: Pogled Banke Slovenije na ozaveščenost poslovodstva glede pomena notranjerevizijske službe v bankah. Revizor, Ljubljana, 2000, 2, str. 62-69.

13. Mikuš Jasna: Vključenost in delovanje notranje revizije v poslovnem sistemu. Revizor, Ljubljana, 1997, 7-8, str. 7-33.
14. Nemeč Anica: Sodelovanje notranjih in zunanjih revizorjev. Revizor, Ljubljana, 1998, 2, str. 35-49.
15. Perner Vili: Vloga zunanjega revizorja pri krepitvi pomena notranjerevizijske službe v gospodarskih družbah. Revizor, Ljubljana, 2000, 2, str. 38-46.
16. Pogačar Biserka: Ozaveščenost poslovodstva glede pomena notranjerevizijske službe pri uporabnikih javnih sredstev. Revizor, Ljubljana, 2000, 2, str. 47-52.
17. Praznik Ksenija: Ekonomske prednosti notranjega revidiranja za velika podjetja. Revizor, Ljubljana, 1999, 5-6, str. 34-51.
18. Spremič Ivo: Notranja revizija. Revizor, Ljubljana, 1997, 2, str. 7-22.
19. Suhodolnik Valenka: Vloga in pomen notranje revizije v podjetju. Magistrsko delo, Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998, 102 str.
20. Taylor Donald, H., Glezen William G.: Revidiranje, zasnove in postopki. Ljubljana, 1996. 1078 str.
21. Turk Ivan et al.: Notranje revidiranje poslovanja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994. 282 str.
22. Turk Ivan: Notranje revidiranje, notranja revizija in notranjerevizijska služba. Revizor, Ljubljana, 1998, 11, str. 7-13.
23. Turk Metka: Ozaveščenost poslovodstva glede pomena notranjerevizijske službe v bankah. Revizor, Ljubljana, 2000, 2, str. 53-61.
24. Tušek Boris, Žager Lajoš: Vloga notranjega revidiranja pri odločanju v podjetju. Revizor, Ljubljana, 1999, 11, str. 47-58.
25. Tušek Boris: Notranje revidiranje v Republiki Hrvaški danes in v prihodnosti. Revizor, Ljubljana, 2001, 2, str. 31-53.



## **Viri**

1. Kodeks poklicne etike notranjega revizorja. Revizor, Ljubljana, 1998, 10, str. 7-10.
2. Mednarodni računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1997.
3. Slovenski inštitut za revizijo: Gradivo za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni notranji revizor. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1998.
4. Strokovna načela notranjega revizorja. Revizor, Ljubljana, 1998, 10, str. 11-18.



## **PRILOGE**

1. ) Ali imate v svojem podjetju notranjerevizijsko službo?
- a) DA (Preidi na vprašanje št. 4)
  - b) NE
2. ) Zakaj notranjerevizijska služba ni ustanovljena? (obkrožite lahko več odgovorov)
- a) Preveliki stroški
  - b) Ni potrebe
  - c) Naloge opravlja druga služba (katera?)  
\_\_\_\_\_
  - d) Podjetje je premajhno
  - e) Drugo (napiši)\_\_\_\_\_
3. ) Ali nameravate ustanoviti notranjerevizijsko službo? Navedite nekaj razlogov za Vašo odločitev!
- a) DA, \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
  - b) NE, \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_
4. ) Ocenite, katere naloge notranjerevizijske službe so po Vašem mnenju najpomembnejše?
- a) Revidiranje notranjih kontrol
  - b) Svetovanje poslovodstvu
  - c) Preverjanje skladnosti z notranjimi in zunanjimi predpisi
  - d) Nadziranje in analiziranje poslovanja
  - e) Revidiranje računovodskih poročil
  - f) Ocenjevanje poslovnega tveganja
  - g) Ugotavljanje odmikov
  - h) Kontrola pravilnosti dokumentov

5.) Ali mislite, da notranja revizija vpliva na kakovost poslovanja podjetja in kako?

---

---

---

6.) Kje je po Vašem mnenju mesto notranje revizije v organizacijskem ustroju gospodarske družbe? (obkrožite ustrežni odgovor)

- a) Notranje revidiranje v sklopu računovodstva in financ
- b) Notranje revidiranje kot neodvisna svetovalna služba glavnega direktorja
- c) Notranje revidiranje kot neodvisna služba, podrejena revizijskemu odboru podjetja
- d) Drugo (napiši)\_\_\_\_\_

Z anketo nadaljujte, če imate v podjetju notranjo revizijo oz. če ste na 1. vprašanje odgovorili z DA.

7.) Kateri so bili glavni razlogi za ustanovitev notranjerevizijske službe v Vašem podjetju?

- a) Zakon
- b) Drugo (napiši)\_\_\_\_\_

8.) Na kratko napišite, kaj pričakujete od notranje revizije?

---

---

---

9.) Kolikšno je število zaposlenih v notranji reviziji v Vašem podjetju in kakšna je njihova stopnja izobrazbe?

- a) Zaposleni z visoko izobrazbo \_\_\_\_\_
- b) Zaposleni z višjo in srednjo izobrazbo \_\_\_\_\_

c) Ostali \_\_\_\_\_

10. ) Ali imate v Vašem podjetju pravilnik o delovanju notranjerevizijske službe? Katera pravila o delovanju notranjerevizijske službe še poznate?

a) DA

b) NE

---

---