

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

PETER RAZPOTNIK

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**KRITIČNA PREDSTAVITEV ENOTNE REVIZIJSKE METODOLOGIJE  
VELIKE REVIZIJSKE DRUŽBE**

Ljubljana, oktober 2004

PETER RAZPOTNIK

## **IZJAVA**

Študent PETER RAZPOTNIK izjavljam, da sem avtor tega diplomskega dela, ki sem ga napisal pod mentorstvom dr. Marjana Odarja, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 22.10.2004

Podpis:

---

## KAZALO

Vsebina	Stran
<b>UVOD</b>	<b>1</b>
<b>1 OPREDELITVE IN ZAKONSKI OKVIRI REVIDIRANJA</b>	<b>2</b>
1.1 <b>Opredelitev revidiranja</b>	<b>2</b>
1.2 <b>Zakonski okviri revidiranja in drugi predpisi, ki določajo revidiranje</b>	<b>3</b>
1.2.1 <i>Zakonodaja</i>	3
1.2.2 <i>Revizijski standardi</i>	6
1.2.3 <i>Računovodski standardi</i>	7
1.3 <b>Pomen revidiranja</b>	<b>8</b>
1.4 <b>Značilnosti velikih revizijskih družb</b>	<b>10</b>
1.5 <b>Spremembe v poslovnem okolju</b>	<b>11</b>
<b>2 FAZE V POSTOPKU REVIZIJE</b>	<b>13</b>
2.1 <b>Opredelitve faz revidiranja</b>	<b>13</b>
2.2 <b>Opredelitve faz revidiranja v mednarodnih revizijskih standardih</b>	<b>15</b>
2.2.1 <i>Opredelitev revizijskega posla in obveznosti strank v revizijskem poslu</i>	15
2.2.2 <i>Načrtovanje revizije</i>	17
2.2.3 <i>Notranje kontroliranje ter zbiranje revizijskih dokazov</i>	19
2.2.4 <i>Ovrednotenje zbranih revizijskih dokazov in poročanje</i>	22
2.3 <b>Povzetek faz revidiranja v ameriških standardih revidiranja</b>	<b>22</b>
<b>3 ENOTNA METODOLOGIJA REVIZIJE</b>	<b>23</b>
3.1 <b>Opredelitev revizijske metodologije</b>	<b>23</b>
3.2 <b>Enotna metodologija revizijske družbe KPMG</b>	<b>24</b>
3.2.1 <i>Ustroj metodologije KPMG</i>	25
3.2.2 <i>Predstavitev revizijskih postopkov v skladu z metodologijo KPMG</i>	27
3.2.2.1 <i>Opredelitev revizijskega posla</i>	27
3.2.2.2 <i>Strateška analiza</i>	28
3.2.2.3 <i>Posebne revizijske teme</i>	30
3.2.2.4 <i>Analiza poslovnih procesov</i>	31
3.2.2.5 <i>Preostali revizijski postopki in poročanje</i>	32
<b>4 PREDNOSTI IN SLABOSTI UPORABE ENOTNE REVIZIJSKE METODOLOGIJE</b>	<b>34</b>
4.1 <b>Prednosti uporabe enotne metodologije</b>	<b>34</b>
4.2 <b>Pomanjkljivosti uporabe enotne metodologije</b>	<b>38</b>

<b>SKLEP</b>	<b>40</b>
<b>LITERATURA</b>	<b>42</b>
<b>VIRI</b>	<b>43</b>

## UVOD

Revizijska podjetja doma in v tujini delujejo v čedalje težavnejšem in vse bolj reguliranem poslovnem okolju. Številni škandali, povezani z namernim prikrojevanjem računovodskih izkazov (Enron, WorldCom, Parmalat), so povzročili (ne)upravičene kritike javnosti na delo revizorjev. Prav nenamerno ali namerno površno odkrivanje poslovodskih prevar pa je v strokovni in širši javnosti močno omajalo ugled in strokovno kredibilnost revizorjev.

Revizijska stroka, ki je bila na določenih področjih preslabo pripravljena na nagle in pogosto nepričakovane spremembe v poslovnem okolju, je v zadnjih letih preko krovnih organizacij (strokovnih združenj) sprejela številne nove standarde in druga pravila stroke, s čimer je po mnenju avtorja predvsem omejila možnost proste izbire revizorja pri izvedbi revizijskih postopkov, na osnovi katerih je izdano Revizorjevo poročilo.

Škandali so najbolj prizadeli velike revizijske družbe, ki običajno opravljajo revizijo računovodskih izkazov multinacionalk in velikih podjetij. Omenjene družbe so bile kljub uporabi visoko profesionalnih standardov in pravil stroke, dobri organiziranosti in vzpostavljenemu sistemu notranjega nadzora ter sistemu podpornih internih služb (interni oddelki davčnega, pravnega, poslovno-finančnega in računovodskega svetovanja, forenziki, idr.) v številnih primerih obdolžene ali obtožene malomarnega in nepopolnega dela pri reviziji računovodskih izkazov. Sankcije so doletele tudi manjše, lokalne revizijske družbe oz. pooblaščenec revizorje, vendar so ti primeri širši javnosti manj znani, običajno pa je manjši tudi vpliv napak omenjenih revizorjev na 'javno' škodo zaradi izdaje neustreznega mnenja.

Večje revizijske družbe (predvsem t.i. veliki štirje, ki jih sestavljajo družbe PriceWaterhouseCoopers, KPMG, Deloitte & Touche in Ernst & Young) so tako v zadnjih letih pričele z intenzivnejšim razvojem in izpopolnjevanjem notranjih metodologij revidiranja.

Te metodologije pomenijo korak naprej od klasičnega pristopa k reviziji. Zanje so značilni predvsem kompleksnost, poudarjanje pomena analize zunanjega in notranjega poslovnega okolja podjetja pri izbiri revizijskih postopkov, poudarjanje pomena revizorjevega poznavanja notranjih procesov in kontrol ter sistematično in neprekinjeno identificiranje morebitnih poslovodskih prevar. Uporaba enotnih metodologij je v omenjenih revizijskih družbah obvezna ne glede na lokacijo posamezne družbe v skupini in ne glede na velikost revidiranega podjetja.

V diplomskem delu bo ovrednotena predvsem uporaba enotnih metodologij revidiranja v velikih revizijskih družbah in njihov vpliv na zagotavljanje kvalitete dela ter posledično obvladovanja tveganj, ki so jim pri svojem delu revizijske družbe izpostavljene. Pri tem bom predstavil enotno revizijsko metodologijo, ki jo v postopku revizije uporablja skupina KPMG. Diplomsko delo ima pet poglavij. V prvem poglavju so poleg splošnih opredelitev revizije in

njenih značilnosti predstavljeni tudi zakonski in drugi okviri, ki določajo revizijsko stroko doma in v tujini. V drugem poglavju sledi opis različnih strokovnih pogledov na t.i. faze v postopku revizije, podrobneje pa so opisane tudi smernice standardov revidiranja. Namen predstavitve ustroja in povzetka določb mednarodnih revizijskih standardov in ameriških revizijskih standardov je predvsem pokazati, da je revizija računovodskih izkazov kompleksen, strokovno zelo zahteven in precej podrobno določen proces. Tretje poglavje podrobneje opisuje izvedbo revizije računovodskih izkazov, kadar uporabljamo metodološki pristop k reviziji. V četrtem poglavju so predstavljene glavne prednosti uporabe enotne metodologije revizije v veliki revizijski družbi, navedenih pa je tudi nekaj slabosti. Gre za avtorjeva stališča, ki so v določenih segmentih podprta z mnenji strokovnjakov. Med poglobitnimi prednostmi je izpostavljena celovitost in medsebojna povezanost opravljenih revizijskih postopkov in njen vpliv na minimiziranje tveganj, ki so jim pri svojem poslovanju izpostavljene revizijske družbe in pooblaščen revizorji. V petem poglavju so opredeljene ključne ugotovitve diplomskega dela, hkrati pa je podan tudi avtorjev pogled na pričakovan razvoj revizijske dejavnosti (tako stroke kot tudi revizijske službe).

## **1 OPREDELITVE IN ZAKONSKI OKVIRI REVIDIRANJA**

### **1.1 Opredelitev revidiranja**

V strokovni literaturi se pojavljajo številne opredelitve revidiranja. Odar opredeljuje revidiranje kot posebno zvrst nadziranja, nadziranje pa kot presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti. Razlikuje tri vrste nadziranja: kontroliranje, inšpiciranje in revidiranje (Odar, 2001, str. 201).

Revidiranje glede na cilje njegovega delovanja lahko razvrstimo na revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti s predpisi in revidiranje poslovanja (Taylor, Glezen, 1996, str. 35). Predmet nadaljnje obravnave bo predvsem revidiranje računovodskih izkazov, ki bo zaradi poenostavitve v nadaljevanju poimenovano kot revidiranje.

Ena od pogosteje uporabljenih je opredelitev Taylorja in Glezena, ki revidiranje računovodskih izkazov opredeljujeta kot postopek zbiranja dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih podjetja in uporabljanje teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi standardi ali drugimi splošnimi temelji računovodstva (Taylor, Glazen, 1996, str. 33).

Mednarodni revizijski standardi (MRevS 1) revizijo opredeljujejo kot 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 cilj takšnega preiskovanja podati sodbo o njih (Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, 2001).

Pri reviziji računovodskih izkazov je revizorjev celotni cilj izraziti mnenje o poštenosti, s katero računovodski izkazi predstavljajo finančni položaj, izide poslovanja in finančne tokove v skladu s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) (Taylor, Glazee, 1996, str. 259).

Revizorjevo mnenje oz. Poročilo revizorja tako lahko opredelimo tudi kot končni izdelek revizije računovodskih izkazov oz. kot formalen in končen način komunikacije revizorja z zainteresiranimi skupinami (upravo, nadzorniki, lastniki, posojilodajalci, kupci, dobavitelji, zaposlenimi, potencialnimi investitorji, lokalno in širšo skupnostjo,...).

## **1.2 Zakonski okviri revidiranja in drugi predpisi, ki določajo revidiranje**

Revizijo kot dejavnost v splošnem določajo standardi in druga pravila stroke ter zakonodaja. V stvarnosti na delovanje revizijskih družb in revizorjev vplivajo tudi številni drugi predpisi (npr. pravila posameznih borz, predpisi, ki urejajo delovanje posameznih segmentov gospodarstva, kot npr. bančništvo, zavarovalništvo, druge finančne inštitucije, predpisi centralnih bank in agencij, idr.)<sup>1</sup>. V skladu z namenom diplomskega dela bodo predstavljeni le okviri, ki jih določa zakonodaja, revizijski in računovodski standardi.

### *1.2.1 Zakonodaja*

V razvitih državah je revizija zakonsko urejena. Pri tem se vsebina in obseg zakonskih določil, ki zadevajo delovanje neodvisnih revizorjev, revizijskih družb in revizijske stroke, razlikujejo. Različni so tudi načini izobraževanja revizorjev in postopki pridobivanja licenc. Kot primer zakonske obravnave je v nadaljevanju prikazana zakonska ureditev revizije, ki velja v Republiki Sloveniji in ki je usklajena z direktivami in pravnim redom Evropske skupnosti.

## **ZAKON O GOSPODARSKIH DRUŽBAH**

Zakon o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD) določa predvsem okvir zavezancev za revizijo, dolžnosti poslovodstva za pripravo letnega poročila in roke, v katerih mora družba pripraviti revidirano letno poročilo.

V sedmem poglavju ZGD (Poslovne knjige in letno poročilo) so med drugim določena splošna pravila o računovodenju ter okviri in uporaba pravil o računovodenju (Slovenskih

---

<sup>1</sup> V Sloveniji se kot izdajatelji dodatnih predpisov pojavljajo predvsem Banka Slovenije, Agencija za trg vrednostnih papirjev, Agencija za zavarovalni nadzor, Urad za preprečevanje pranja denarja in Borza.



računovodskih standardov), navedena pa je tudi zahteva, da morajo Slovenski računovodski standardi povzemati vsebino ustreznih direktiv Evropske skupnosti.<sup>2</sup>

Določeni so tudi kriteriji za razvrščanje družb na majhne, srednje in velike (52. člen)<sup>3</sup> in zakonska obveznost za revidiranje letnih poročil velikih in srednjih družb (54. člen). V skladu z določbami 1. odstavka 54. člena ZGD mora revizor pregledati letna poročila velikih in srednjih družb in letna poročila tistih majhnih družb, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu. Revizor mora pregledati tudi poslovno poročilo v obsegu, ki mu omogoča izraziti mnenje o tem, ali je njegova vsebina v skladu z drugimi sestavinami letnega poročila. Revizor mora opraviti pregled na način in pod pogoji, ki jih določa zakon, ki ureja revidiranje (Zakon o revidiranju).

V tretjem odstavku 54. člena je opredeljena revizorjeva odgovornost družbi in delničarjem za škodo, ki jim jo povzroči s kršitvijo pravil o revidiranju, ki so določena z zakonom, ki ureja revidiranje<sup>4</sup>.

Določeni so tudi roki, v katerih mora biti revizija letnega poročila oz. konsolidiranega letnega poročila opravljena. Tako mora v skladu s 4. odstavkom 54. člena revizor svoje delo opraviti v šestih mesecih po koncu poslovnega leta, uprava pa mora revidirano letno poročilo oz. revidirano konsolidirano letno poročilo predložiti organu družbe, pristojnemu za sprejem tega poročila, skupaj z revizorjevim poročilom najkasneje v osmih dneh po prejemu revizorjevega poročila.

ZGD v 55. členu podrobneje določa pravila javne objave letnih poročil oz. konsolidiranih letnih poročil ter roke za omenjeno objavo. Pomembna je predvsem določba iz 1. odstavka omenjenega člena, po kateri mora družba letno poročilo skupaj z revizorjevim mnenjem<sup>5</sup> predložiti organizaciji, pooblaščenim za obdelovanje in objavljanje podatkov, v osmih mesecih po koncu poslovnega leta.

Zakon v 2. oddelku 7. poglavja navaja splošna pravila o letnem poročilu, v tretjem oddelku istega poglavja je podrobneje opredeljena in razčlenjena bilanca stanja, v četrtem oddelku izkaz poslovnega izida, v petem oddelku pa je opredeljeno vrednotenje postavk v računovodskih izkazih.

---

<sup>2</sup> Gre za t.i. četrto smernico, ki se nanaša na bilanco stanja in izkaz poslovnega izida, in na sedmo smernico, ki se nanaša na konsolidirane računovodske izkaze.

<sup>3</sup> V skladu z ZGD se pri ugotavljanju velikosti družb upoštevajo trije kriteriji: povprečno število zaposlenih v zadnjem poslovnem letu, čisti poslovni prihodki v zadnjem poslovnem letu in vrednost aktive ob koncu poslovnega leta.

<sup>4</sup> Revizor tako odgovarja za omenjeno škodo do višine 35.000.000 SIT, pri čemer ZGD odpravlja omejitvev odškodninske odgovornosti v primeru, če je bila škoda povzročena namenoma ali iz hude malomarnosti.

<sup>5</sup> V strokovni literaturi, standardih in zakonodaji se izraz Revizorjevo mnenje istoveti z izrazoma Revizorjevo poročilo in Revizijsko poročilo.

Revizor mora v postopku revizije upoštevati tudi številna druga zakonska določila, ki opredeljujejo pravno-formalne okvire delovanja gospodarskih družb v Republiki Sloveniji.

## ZAKON O REVIDIRANJU (Zrev-1)

Zakon o revidiranju podrobneje določa delovanje revizijske dejavnosti v Sloveniji in je usklajen z veljavno ureditvijo revizijske dejavnosti v Evropski uniji (Skitek, 2001, str. 7). Vključuje deset poglavij:

- 1- Temeljne določbe (opredelitev pojma revidiranja, načinov revidiranja, definicija povezanih oseb, idr.);
- 2- Inštitut<sup>6</sup> ( položaj in naloge Inštituta za revidiranje ter organi Inštituta);
- 3- Revidiranje (opis poteka revidiranja in pogojev revidiranja s poudarkom na neodvisnosti revidiranja);
- 4- Pooblaščen revizor in revizor (definicije, dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in revizorja, poročanje in nadzor nad delom, sankcije);
- 5- Revizijska družba in samostojni revizor (statusne določbe v povezavi z ZGD, pravno organizacijske oblike revizijskih družb, dejavnost revizijskih družb, lastništvo in upravljanje revizijskih družb, dovoljenje za opravljanje storitev revidiranja, nadzor nad revizijskimi družbami vključno z ukrepi);
- 6- Pooblaščen ocenjevalec (opredelitve, pogoji za pridobitev dovoljenja, nadzor nad delom in sankcije);
- 7- Postopki odločanja Inštituta v posamičnih zadevah (skupne določbe, postopek sodnega varstva, postopek nadzora, postopek odločanja o izdaji dovoljenj oziroma soglasij ter izvršitev odločb Inštituta.
- 8- Registri (vrste registrov, javnost registrov in vrste podatkov, ki se vpisujejo v registre);
- 9- Kazenske določbe (navedba težjih in lažjih kršitev revizijske družbe skupaj z navedenimi kaznimi, kršitev pooblaščenega revizorja in revizorja skupaj z navedenimi kaznimi, kršitev pooblaščenega ocenjevalca skupaj s kaznimi in kršitve drugih oseb skupaj s kaznimi);
- 10- Prehodne in končne določbe (predvsem uskladitve določb in stanja s predhodnim Zakonom o revidiranju (Uradni list RS, št. 32/93 in 65/93)).

Zaradi obsežnosti Zrev-1 so v nadaljevanju natančneje opredeljene le tiste določbe zakona, ki govorijo o reviziji in revizijski dejavnosti ter o organizaciji dejavnosti v Republiki Sloveniji.

Revidiranje računovodskih izkazov je v skladu s 1. členom Zrev-1 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

---

<sup>6</sup> Slovenski inštitut za revizijo.

finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi.

Zakon v 2. členu opredeljuje tudi način revidiranja in se pri tem med drugim sklicuje na temeljna revizijska načela in druga pravila revidiranja, ki jih sprejema Slovenski inštitut za revizijo, in na mednarodne standarde revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, ki jih pri Mednarodnem združenju računovodij sprejema Mednarodni odbor za pravila revidiranja.<sup>7</sup>

Mnenje pooblaščenega revizorja mora vključevati oceno o stopnji resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov in je lahko pritrdilno, s pridržkom ali odklonilno (Zrev-1, 2001, čl. 25).

Pooblaščen revizor je fizična oseba, ki je pridobila dovoljenje Inštituta za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, revizor pa je fizična oseba, ki je pridobila dovoljenje Inštituta za opravljanje nalog revizorja (Zrev-1, 2001, čl. 25).

Revizijska družba je lahko organizirana samo kot gospodarska družba po ZGD (Zrev-1, 2001, čl. 30) in lahko opravlja samo storitve revidiranja. Ne glede na prej omenjeno določbo lahko revizijska družba opravlja tudi storitve na strokovnih področjih, povezanih z revidiranjem (Zrev-1, 2001, čl. 39).<sup>8</sup>

Zakon o revidiranju je v celoti usklajen z 8. smernico Sveta Evropskih skupnosti, ki je bila sprejeta z namenom poenotiti ureditev opravljanja storitev revidiranja pri članicah Evropske skupnosti.

### *1.2.2 Revizijski standardi*

Revizijske standarde lahko opredelimo kot zbir splošnih in konkretnih navodil za delo revizorjev. V svetu sta v veljavi predvsem dve skupini standardov revidiranja:

- Mednarodni standardi revidiranja (MRevS), ki jih sprejema Odbor za mednarodne revizijske standarde (IASB) v okviru Mednarodnega združenja računovodij (IFAC);
- Standardi revidiranja, ki jih sprejema Ameriški inštitut potrjenih javnih računovodij (AICPA).

Mednarodni standardi revidiranja se uporabljajo predvsem v evropskih državah in pri revizijah družb, ki so kapitalsko ali poslovno tesno povezane s podjetji s sedežem v kateri

---

<sup>7</sup> Omenjena povezava na mednarodne standarde revidiranja dejansko pomeni zahtevo po upoštevanju navodil in postopkov, ki jih vsebujejo MrevS.

<sup>8</sup> Strokovna področja, povezana z revidiranjem, so opredeljena v 5. členu Zrev-1: računovodstvo, poslovne finance, notranje revidiranje, revidiranje informacijskih sistemov, davčno proučevanje in svetovanje, ocenjevanje vrednosti podjetij, nepremičnin ter strojev in opreme.

izmed držav Evropske skupnosti<sup>9</sup>. Na drugi strani se ameriški standardi revidiranja uporabljajo v ZDA ter pri reviziji podjetij, ki so kapitalsko ali poslovno tesno povezana z družbami s sedežem v ZDA. Uporaba določenih standardov revidiranja je v primeru multinacionalk pogosto odvisna od zahtev, ki veljajo za revizorje matične družbe. Le-ti običajno od ostalih revizorjev podjetij v skupini zahtevajo uporabo revizijskih standardov (revizijskih postopkov, navedenih v njih), ki določajo revizijo matične družbe.

Uporaba revizijskih standardov je tudi tesno povezana z lokalnimi zakonodajami, ki urejajo področje revizije, saj se le-te pogosto sklicujejo ali usmerjajo k določbam standardov revidiranja.

Podrobneje sta ustroj in vsebina obeh prej omenjenih standardov opisana v nadaljevanju (poglavji 2.2 in 2.3).

### *1.2.3 Računovodski standardi*

Računovodski standardi določajo podrobnejša pravila o računovodenju, predvsem pa:

- vsebino in členitve posameznih računovodskih izkazov,
- pravila o vrednotenju posameznih računovodskih postavk,
- pravila o vsebini posameznih postavk v računovodskih izkazih in pojasnilih teh postavk v prilogi k izkazu.

Večina razvitih držav je preko svojih strokovnih združenj za računovodstvo in revizijo sprejela nacionalne računovodske standarde, ne glede na to pa lahko podobno kot v primeru standardov revidiranja izpostavimo dve skupini standardov:

- Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP oz. IFRS<sup>10</sup>), ki jih sprejema Odbor za mednarodne računovodske standarde (International Accounting Standards Board);
- Ameriški računovodski standardi (US GAAP<sup>11</sup>).

Mednarodni standardi računovodskega poročanja se uporabljajo predvsem v državah Evropske skupnosti, medtem ko je uporaba Ameriških računovodskih standardov obvezna za podjetja, katerih vrednostni papirji kotirajo na Newyorški borzi, uporabljajo pa se v večini ostalih ameriških podjetij. V skladu s sprejeto zakonodajo in direktivami (predvsem 4.

---

<sup>9</sup> Zveza računovodskih strokovnjakov (Federation des experts comptables Européens – FEE) kot najpomembnejši strokovni organ v Evropi, ki združuje 41 strokovnih združenj iz 29 držav, že vrsto let napotuje na uporabo MRevS v revizijah znotraj Evropske skupnosti in drugod. Kot posvetovalni organ Odbora za revidiranje (Committee on Auditing) v okviru Evropske komisije FEE tako predlaga obvezno uporabo MRevS od leta 2005 dalje. Logična posledica je tudi aktualna 4. direktiva EU, ki za določen krog gospodarskih družb uzakonja obvezno uporabo MSRP od 1.1.2005 dalje.

<sup>10</sup> International Financial Reporting Standards

<sup>11</sup> United States General Accepted Accounting Principles. Gre za sestavo stališč, mnenj in drugih razglasov iz različnih virov, ki so predstavljeni v hierarhični obliki in so poimenovani kot 'hiša splošno sprejetih računovodskih standardov' oz. House of GAAP (Financial Reporting, 2000 Edition, 1999, str. 11).

direktiva) bodo družbe, s katerih vrednostnimi papirji se organizirano trguje na območju držav Evropske skupnosti, od 1.1.2005 dolžne uporabljati MSRP pri pripravi računovodskih izkazov. Ocenjuje se, da bo leta 2005 MSRP uporabljalo že okoli 100 držav po svetu (Vežjak, 2004, str. 98).

Zaradi dejstva, da revizor preverja in potrjuje skladnost računovodskih izkazov z uporabljenimi računovodskimi načeli (standardi), sta vsebina in poznavanje računovodskih standardov pomembna elementa, ki določata postopek revizije.

### **1.3 Pomen revidiranja**

V strokovni literaturi in razpravah strokovnjakov se navajajo številne koristi revidiranja, ki jih lahko smiselno povežemo z okoliščinami, ki povzročajo potrebo po revidiranju (Taylor, Glazeen, 1996, str. 41):

- spor med pripravljalci informacij (poslovodstvom) in uporabniki informacij (lastniki, upniki idr.) lahko povzroči izkrivljenost podatkov;
- informacije imajo lahko pomembne gospodarske posledice za tistega, ki jih uporablja pri svojih odločitvah;
- v postopku priprave in preverjanja informacij je pogosto potrebno strokovno znanje;
- uporabniki informacij sami pogosto ne morejo neposredno presoditi o kakovosti informacij.

Revizor s svojim mnenjem predvsem pripomore k verodostojnosti informacij, ki jih poslovodstvo, ki je odgovorno za pripravo le teh, posreduje v obliki letnega poročila. Lastniki večjih podjetij in upniki tako predvsem želijo resnične in poštene računovodske izkaze ter pojasnila, ki jih pripravlja uprava in ki se običajno uporabljajo za sprejemanje in potrjevanje strateških in operativnih odločitev (menjave ali nagrajevanje poslovodstva, razporeditev dobička, ipd.).

Računovodske informacije in z njimi povezana razkritja so običajni element analiz, ki jih v postopkih pred in po prevzemnih aktivnosti opravljajo finančni analitiki, posredniki in drugi investitorji. Zahteva po verodostojnosti (resničnosti in poštenosti) teh informacij je zato samoumevna.

Ker so računovodski izkazi rezultat številnih poslovnih dogodkov, ki jih določajo tako tržne zakonitosti kot tudi zakonodaja (statusno-pravna, davčna, idr.) in drugi dejavniki (npr. pričakovani prihodnji dogodki), je nujna celovita in strokovna presoja njihove pravilnosti. Revizor s svojim znanjem in izkušnjami običajno lahko presodi resničnost in poštenost takih izkazov ali pa kvalificirano ovrednoti izsledke veščakov, ki so v določenih primerih soudeleženi v postopku revizije.

V zadnjem času se vse bolj poudarja informacijska kakovost računovodskih izkazov, zaradi česar so bile opravljene številne spremembe in dopolnitve obstoječih računovodskih standardov. Računovodski standardi vsebujejo številna obvezna razkritja, ki podrobneje pojasnjujejo posamezne vrednosti v računovodskih izkazih in se tako ustrezno odzivajo na vse večjo kompleksnost v poslovnem okolju. Revizor ob izdaji svojega poročila tako tudi potrjuje ustreznost in celovitost razkritij v računovodskih izkazih, s čimer se zagotovi minimalna zahtevana in pričakovana obveščenost uporabnikov letnega poročila.

V nadaljevanju so opisane tudi novejša teorije, ki opredeljujejo pomembnost revizije in govorijo o treh vrstah tveganja: informacijskem, agentskem in zavarovalnem (Cossierat, 2000).

Teorija informacijskega tveganja opredeljuje tveganje, s katerim so soočeni delničarji in investitorji pri tem, ko vrednotijo in uporabljajo računovodske informacije, ki jih pripravi poslovodstvo na osnovi zapisov poslovnih transakcij. Poslovodstvo namreč uporablja zapise transakcij (knjižbe) za pripravo računovodskih izkazov, ki jih posreduje lastnikom, investitorjem in ostalim zainteresiranim. Lastniki in ostali uporabniki pa običajno dvomijo v resničnost in poštenost omenjenih informacij. Posledično je družbena koristnost investicijske funkcije v gospodarstvu odvisna od učinkovitosti revizijske dejavnosti.

V skladu z agentsko (posredniško) teorijo je poslovodstvo nagnjeno k pripravi računovodskih izkazov, ki prikazujejo boljše stanje od dejanskega. Zaradi omenjenega lastniki tudi vnaprej dvomijo v resničnost in poštenost računovodskih izkazov, ki jih pripravi poslovodstvo. Teorija poslovodstvo opredeljuje kot agente, ki upravljajo s premoženjem lastnikov, naloženim v podjetje z namenom zagotoviti zahtevan donos. Tveganje zlorabe premoženja lastnikov s strani upraviteljev (poslovodstva) je imenovano kot agentsko tveganje. Večje kot je omenjeno tveganje, višji donos pričakujejo lastniki<sup>12</sup>. Zato se vse več poslovodstev odloča za kakovostne in zanesljive revizorje, s čimer se zniža premija lastnikov za agentsko tveganje, posledično pa je nižji tudi strošek kapitala.

Tretja teorija revizijo opredeljuje kot vrsto zavarovanja. Lastniki in investitorji namreč imenovanega revizorja uporabljajo kot inštrument zavarovanja pred zavajajočimi računovodskim izkazi in posledičnimi škodami, saj revizor odgovarja za škodo, ki bi nastala kot posledica izdaje napačnega mnenja.

Zgornje navedbe lahko strnemo v ugotovitev, da je revizijska dejavnost na eni strani podvržena številnim in strogim omejitvam in predpisom, na drugi strani pa so vse večja tudi pričakovanja naročnikov, uporabnikov in javnosti, ki od revizorjev zahtevajo kakovostno, verodostojno in učinkovito delo.

---

<sup>12</sup> V teoriji poslovnih financ se v povezavi s tem omenja premija za tveganje.

## 1.4 Značilnosti velikih revizijskih družb

Revizijska podjetja lahko glede na njihovo velikost in organizacijske značilnosti razdelimo v tri skupine: majhna podjetja, območna podjetja in nacionalna podjetja (Taylor, Glazeen, 1996, str. 46).

Za majhna podjetja je značilno, da imajo običajno eno pisarno in delujejo pretežno v območju njihovega sedeža (mesto, pokrajina). Majhna revizijska podjetja so večinoma v lasti enega ali več pooblaščenih revizorjev. Poleg revizijskih storitev opravljajo tudi storitve s področja davčnega svetovanja in računovodstva. Njihove revizijske in svetovalne stranke so predvsem manjša in srednje velika lokalna podjetja, manj pogosto pa družbe, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranih trgih in ki so pomembneje vpete v mednarodne gospodarske tokove.

Območna revizijska podjetja imajo svoje pisarne v več mestih znotraj države ali regije. Njihovo lastništvo in organizacijska struktura sta običajno bolj kompleksna kot pri majhnih revizijskih družbah. Njihovi klienti so pogosto tudi večja državna podjetja z razvejano mrežo poslovalnic po državi ali po državah v regiji. Tudi območna revizijska podjetja poleg revizijskih opravljajo določene druge svetovalne storitve (davčne, računovodske, poslovne), vendar je delež omenjenih storitev v strukturi celotnih prihodkov običajno nižji kot pri manjših revizijskih družbah.

Nacionalne revizijske družbe imajo svoje pisarne v večjih mestih in v številnih državah. Število lastnikov teh družb je običajno veliko, sistem lastništva je zapleten. Ne glede na to, da v svetu obstajajo številne nacionalne revizijske družbe, lahko izpostavimo štiri največje: PriceWaterhouseCoopers, KPMG, Delloite & Touche, Ernst & Young. Te družbe se v strokovnem žargonu imenujejo veliki štirje (Big Four's). V tabeli 1 so predstavljeni nekateri pomembnejši kazalci poslovanja in velikosti omenjenih štirih revizijskih družb za poslovno leto 2003.

TABELA 1: Pomembnejši kazalci poslovanja revizijskih družb PriceWaterhouseCoopers, KPMG, Delloite & Touche in Ernst & Young za leto 2003

Družba \ kazalec	Skupni prihodki v milijardah ameriških dolarjev	Skupno število zaposlenih	Število držav, v katerih so družbe prisotne	Število pisarn po svetu
PriceWaterhouseCoopers	14,7	122.000	139	768
KPMG	12,1	100.000	148	715
Delloite & Touche	15,1	119.770	144	656
Ernst & Young	13,1	103.000	140	670

Viri: PriceWaterhouseCoopers, 2004; KPMG International, 2004; Deloitte & Touche, 2004; Ernst & Young, 2004.

Ne glede na to, da posamezne družbe uporabljajo različno terminologijo, ko predstavljajo svoje storitve in organizacijsko strukturo, lahko izpostavimo kar nekaj skupnih lastnosti, ki zaznamujejo največje štiri revizijske družbe na svetu:

- globalna organizacijska struktura, v kateri vsako od podjetij znotraj skupine nastopa kot samostojna pravna oseba;
- širok obseg storitev, med katerimi dominirajo predvsem revizija, davčno svetovanje, računovodsko svetovanje, reviziji sorodne storitve s področja informacijskih sistemov ter različne podvrste poslovnega svetovanja (finančno svetovanje, kadrovske svetovanje, obvladovanje finančnih in drugih tveganj, storitve cenitev, idr.);
- enotna metodologija dela na številnih področjih, predvsem pa na področju revizijske dejavnosti, kjer so družbe razvile enotno metodologijo za izvedbo revizije računovodskih izkazov, katere uporaba je zavezujoča v vseh podjetjih znotraj skupine;
- sistem notranjih podpornih strokovnih služb, ki skrbijo za razvoj metodologije, spremljajo spremembe na področju zakonodaje in pravil stroke ter služijo kot posvetovalni organi revizorjem in ostalim svetovalcem v zapletenih, neobičajnih ali tveganih primerih (davčni, pravni in finančni strokovnjaki, forenziki, itd.);
- sistem notranjega izobraževanja na treh nivojih: lokalno, regijsko in globalno; izobraževanje običajno vodijo za to usposobljeni interni predavatelji iz posameznih področij, pogosto pa so vključeni tudi priznani univerzitetni profesorji in ostali zunanji strokovnjaki iz področja revizije, računovodstva, davkov, poslovnih financ, idr.;
- sistem notranjega nadzora kakovosti opravljenih storitev, ki ga običajno opravljajo interni kontrolorji vsaj enkrat letno; notranji nadzor zadeva tako kontrolo dosledne uporabe enotne metodologije kot tudi skladnost opravljenih storitev z zakonodajo in pravili stroke;
- razvita notranja založniška dejavnost na številnih strokovnih področjih, predvsem na področjih revizije, računovodstva, davkov in poslovnega svetovanja;
- razvit sistem izmenjave zaposlenih med posameznimi pisarnami znotraj regije in med posameznimi regijami, katerega namen je predvsem šolanje in strokovno izpopolnjevanje zaposlenih ter učinkovitejše delo na mednarodnih projektih.

## **1.5 Spremembe v poslovnem okolju**

Poslovno okolje podjetja v splošnem delimo na zunanje in notranje okolje, pri čemer zunanje okolje zaznamujejo spremenljivke zunaj podjetja, na katere podjetje na kratek rok nima večjega vpliva. Notranje okolje pa predstavljajo spremenljivke znotraj podjetja (Jaklič, 1999, str. 1). V nadaljevanju predstavljene spremembe poslovnega okolja se nanašajo predvsem na spremembe v zunanjem poslovnem okolju podjetja.

Relativno predvidljivo poslovno okolje (predvsem velikih) revizijskih družb so v zadnjih letih zaznamovali številni dogodki, ki so močno spremenili pogoje, v katerih sedaj delujejo revizorji in revizijske družbe.



Svetovno gospodarstvo se vse bolj globalizira, razumevanje svetovne ekonomije in gospodarskih tokov postaja vse težavnejše. Spreminjajo se poslovni modeli, v katerih delujejo posamezni gospodarski subjekti, številne korporacije širijo, opuščajo ali celo spreminjajo svojo dejavnost. Večja je tudi odvisnost od informacijskih in drugih tehnologij. Posledično so vse bolj zapleteni in prepleteni gospodarski tokovi in načini poslovanja posameznih gospodarskih družb. Uporaba novih tehnologij v vsakdanjem poslovanju (internet, nove telekomunikacijske rešitve) predstavlja velik izziv in hkrati odgovornost za računovodsko in revizijsko stroko.

Spreminjajo se tudi svetovni finančni in kapitalski trgi, ki postajajo čedalje bolj aktivni, odvisni od posameznikov in bolj učinkoviti v alociranju sredstev kot kadarkoli prej. Tako omogočajo investitorjem globalno alokacijo sredstev, za kar so potrebne zanesljive, v preteklost in prihodnost usmerjene informacije. Finančne informacije o podjetjih so postale vitalen element vzdrževanja javnega zaupanja, ki je nujno potreben za nemoteno delovanje trenutnih kapitalskih trgov (Antle et al., 1997).

Kompleksnost poslovanja velikih gospodarskih subjektov, sistemi nagrajevanja uprav, odvisnost od kapitalskih trgov ter številni drugi dejavniki so v zadnjih letih privedli tudi do sprememb v sistemu finančnega poročanja. Vzrok za spremembe so nedvomno tudi številni računovodski škandali, ki so izbruhnili v ZDA in Evropi in ki so posledica namernega prikrojevanja podatkov s strani pripravljalcev računovodskih izkazov (poslovodstva).

Posamezne računovodske afere so bile spregledane tudi zaradi neustreznega, v določenih primerih malomarnega ali celo namerno opuščene dela revizorjev. Med glavnimi razlogi lahko navedemo preveliko prepletenost revizijskih in ostalih svetovalnih storitev v primeru posameznih velikih revizijskih klientov, visoke revizijske honorarje, ki niso prispevali k neodvisnosti revizorja na konkretnem projektu in preohlapne predpise (zunanje in interne), ki so urejali delo revizorjev.

Posledično sta revizijsko dejavnost po odmevnih aferah (Enron, Worldcom) doleteli predvsem dve veliki spremembi. Močno se je omajal ugled revizorjev v očeh zainteresirane in širše javnosti, hkrati pa so bili s strani regulatorjev sprejeti številni predpisi, ki so zaostri kriterije revizorjeve neodvisnosti, uvedli dodatne obvezne revizijske postopke in natančneje določili posamezna pravila računovodenja.

Omenjene spremembe so vplivale na preglednost računovodskega poročanja, zaostrena pa je bila tudi revizorjeva odgovornost v primeru napak, povzročenih zaradi neustreznega ali malomarnega dela pri odkrivanju poslovodskih prevar, notranjih kontrol in skladnosti s predpisi.

Posamezne države so skupaj s spremembo zakonodaje<sup>13</sup> in drugih predpisov povečale pristojnosti neodvisnih državnih regulatorjev, ki nadzorujejo delo revizorjev. Hkrati so tudi večje revizijske družbe zaostrele notranje kontrolne mehanizme in disciplinske sankcije v primeru neupoštevanja pravil s strani zaposlenih.

Zaključimo lahko, da so spremembe v poslovnem okolju revizijskih družb povečale poslovna tveganja, ki so jim izpostavljene revizijske družbe. Koncept poslovnega tveganja revizijske družbe temelji na verjetnosti, da bo iz naslova razmerja revizorja in njegovega klienta revizor / revizijska družba utrpela izgube ali da bo prizadet strokovni ugled revizorja. Izgube lahko poleg neposrednega razmerja revizor – naročnik povzročijo tudi tožbe ali sankcije nadzornih organov. Tako poslovna tveganja vplivajo na zavarovalna kritja in višino tarif za opravljene revizijske storitve (Wallace, 1991, str. 12, 15).

## 2 FAZE V POSTOPKU REVIZIJE

### 2.1 Opredelitve faz revidiranja

Revidiranje mora biti izvedeno na način, ki ga določajo standardi revidiranja in zakonodaja, ki ureja področje revidiranja. Proces revidiranja lahko razdelimo v štiri osnovne faze:

TABELA 2: Osnovne faze revidiranja po Taylorju in Glazenu, Koletniku, Boyntonu et al. in metodologiji KPMG

Opredelitev avtorjev	Taylor, Glezen (1996)	Koletnik (2001)	Boynton et al. (1996)	KPMG metodologija
1. faza	Dogovor o reviziji	Pripravljalna faza	Sprejem revizijskega posla	Opredelitev revizijskega posla
2. faza	Načrtovanje revizije	Planska faza	Načrtovanje revizije	Razvijanje strategije revizije
3. faza	Spoznavanje in preizkus ustroja notranjega kontroliranja ter preizkusi podatkov	Izvedbena faza	Izvedba revizijskih testov	Analiza poslovnih procesov in preostali revizijski postopki
4. faza	Izdaja revizijskega poročila	Sklepna faza	Poročanje	Ovrednotenje zbranih revizijskih dokazov in poročanje

Vir: Sitar, 2002, str. 1.

<sup>13</sup> V ZDA je bil na predlog Komisije za vrednostnice in borze (Securities and Exchange Commission – SEC) v letu 2003 sprejet Sarbanes – Oxleyev zakon, ki je uvedel pomembne novosti na področju finančnega poročanja in računovodstva ter revizorjeve neodvisnosti. Tudi Evropska komisija je leta 2002 izdala priporočila o revizorjevi neodvisnosti, v katerih se je zavzela za popolno neodvisnost revizorjev.

V strokovni literaturi se pojavljajo še številne druge opredelitve faz revidiranja, ki se po vsebini med seboj bistveno ne razlikujejo. Morgan in Patient tako govorita o sedmih fazah revizije: izvor revizijskega posla, načrtovanje revizije, ocena tveganj, evidentiranje revizijskega pristopa, pregled notranjih kontrol, izvedba revizije, pregled revizijskih ugotovitev in revizijski sklepi (Morgan, 1989, str. 21). Pogosto je težko postaviti jasno ločnico med posameznimi fazami, saj se številni postopki prepletajo in potekajo skozi celotno revizijo. Ne glede na to so v nadaljevanju opisane posamezne faze revizije in aktivnosti znotraj njih.

V prvi fazi se revizijska družba odloča, ali bo sprejela ali zavrnila nalogo revidiranja računovodskih izkazov posamezne obstoječe ali nove revizijske stranke. Pri omenjeni presoji se opravijo predvsem sledeči postopki:

- ocena posloводства revidiranega podjetja,
- ocena sposobnosti revidiranega podjetja za izvedbo naloge revidiranja,
- opredelitev posebnih okoliščin posla,
- identifikacija morebitnih neobičajnih tveganj, povezanih z revidiranjem stranke,
- presoja neodvisnosti,
- ocena potrebnega časa za izvedbo revizije in priprava okvirnih terminov,
- priprava listine o sprejemu posla.

Drugo fazo revidiranja zaznamuje načrtovanje, ki se nanaša predvsem na zahtevo po spoznavanju poslovanja revidirane družbe in poslovnega okolja, v katerem družba posluje. Faza vključuje tudi izvedbo potrebnih analitičnih postopkov, katerih izsledki revizorju pomagajo pri določitvi obsega in časovnega okvira revidiranja. Revizor mora zbrati zadostne informacije o kontrolnem okolju v podjetju in oceniti zneske pomembnosti. Revizor v zaključku omenjene faze določi vrsto, čas in obseg revizijskih postopkov.

Tretja faza se nanaša na postopke pridobivanja revizijskih dokazov o učinkovitosti delovanja notranjih kontrol v revidiranem podjetju in na ocenjevanje tveganja pomembne napačne navedbe. Na osnovi ocene omenjenega tveganja revizor določi obseg testiranja podatkov (priprava revizijskega programa). Tretja faza vključuje tudi izvedbo postopkov, ki so bili uvrščeni v revizijski program.

V četrti fazi revidiranja revizor ovrednoti pridobljene revizijske dokaze, razkritja v računovodskih izkazih ter druge pomembne zadeve, kot so na primer sposobnost podjetja, da nadaljuje s časovno neomejenim poslovanjem, presoja, ovrednotenje morebitnih tožb in sporov ter presoja njihovega vpliva na računovodske izkaze ter ovrednotenje dogodkov po datumu bilance stanja. Revizor na osnovi pridobljenih in ovrednotenih revizijskih dokazov pripravi poročilo o reviziji. O pomembnih ugotovitvah na ustrezen način obvesti poslovodstvo revidirane družbe in druge organe v revidirani družbi (npr. nadzorni svet, revizijski odbor).

Okvirne faze in postopki za izvedbo revizije so določeni tudi v revizijskih standardih. V nadaljevanju so tako predstavljene določbe mednarodnih standardov revidiranja in ameriških revizijskih standardov, ki govorijo o fazah revizije računovodskih izkazov.

## **2.2 Opredelitev faz revidiranja v mednarodnih revizijskih standardih**

Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju so razdeljeni v 10 zbirnih sklopov:

- 100 - 199 (Uvodna poglavja)
- 200 – 299 (Obveznosti)
- 300 – 399 (Načrtovanje)
- 400 – 499 (Notranje kontroliranje)
- 500 – 599 (Revizijski dokazi)
- 600 – 699 (Uporaba storitev drugih)
- 700 – 799 (Revizijski sklepi in poročanje)
- 800 – 899 (Posebna področja)
- 900 – 999 (Sorodne storitve)
- 1000 – 1100 (Mednarodna stališča o revidiranju).

Vir: Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, 2001.

Smiselno lahko iz strukture in določb posameznega standarda izluščimo štiri faze v procesu revidiranja:

- opredelitev revizijskega posla in obveznosti strank v revizijskem poslu,
- načrtovanje revizije,
- notranje kontroliranje ter zbiranje revizijskih dokazov,
- ovrednotenje zbranih revizijskih dokazov in poročanje.

### *2.2.1 Opredelitev revizijskega posla in obveznosti strank v revizijskem poslu*

Mednarodni revizijski standardi govorijo o reviziji in reviziji sorodnih storitvah. Reviziji sorodne storitve so v skladu z MRevS pregledovalni posli, dogovorjeni postopki in paberkovanje. Medtem ko je za revizijo značilno zagotovilo visoke stopnje (vendar ne popolno), je za pregled značilno zmerno zagotovilo. Dogovorjeni postopki in paberkovanje sta vrsti reviziji sorodnih storitev brez zagotovila.

V skladu z 2. členom MRevS 210 (Določbe o revizijskih poslih) se morata revizor in naročnik dogovoriti glede določb o poslu, dogovorjene določbe pa morajo biti zabeležene v listini o revizijskem poslu ali drugi primerni obliki pogodbe. Listina o revizijskem poslu naj bi bila poslana še pred začetkom revizije.

V 6., 7. in 8. členu prej omenjenega MRevS so opredeljene tudi glavne vsebine listine o revizijskih poslih.

MRevS opredeljujejo ločene postopke sprejemanja revizijskega posla v primeru ponavljajoče se revizije in v primeru spremembe posla. V prvem primeru mora revizor pred potrditvijo listine o sprejemu posla preučiti morebitne nove okoliščine, ki zahtevajo spremembo obstoječih določb o poslu. V drugem primeru, ko pride do pomembnejših sprememb naročnikovih zahtev v zvezi s poslom, mora revizor pozorno pretehtati zahtevane spremembe s strani naročnika in se v primeru nestrinjanja umakniti.

Med pomembnejšimi določbami MRevS velja omeniti tudi postopke pri sprejemanju in ohranjanju naročnikov (MRevS 220), ki so zbiranje medletnih informacij o naročniku, poizvedovanje pri tretjih osebah o možnem naročniku, stiki s predhodnim revizorjem, identifikacija in ovrednotenje morebitnega neobičajnega tveganja, presoja neodvisnosti revizorja, idr..

V sklopu opredelitve revizijskega posla MRevS določajo tudi temeljne okvire obvladovanja revizijskega dela (MRevS 220) ter obliko in vsebino delovnega (revizijskega) gradiva (MRevS 230). Standardi tako med drugim določajo osnovne strokovne zahteve pri zaposlovanju revizorjev, postopke strokovnega razvoja in napredovanja in principe dodeljevanja nalog znotraj revizijskega podjetja in revizijske skupine. Opredeljeni so tudi postopki prenašanja dela na druge. Pri določitvi delovnega gradiva so zapisana temeljna pravila priprave delovnega gradiva in zahtevana minimalna vsebina delovnega gradiva (zapisi o načrtovanju, času in obsegu opravljenih revizijskih postopkov, njihove izsledke ter sklepe).

Eden pomembnejših elementov MRevS je standard 240, ki govori o revizorjevi odgovornosti za obravnavanje prevar in napak pri reviziji računovodskih izkazov. Ta standard opredeljuje prevare in napake ter njune značilnosti. Standard tudi definira odgovornost pristojnih za upravljanje in poslovanje (njihovo vlogo pri preprečevanju in odkrivanju prevar in napak) ter odgovornost revizorja. Revizor je tako odgovoren za izdano zagotovilo (mnenje), da so računovodski izkazi brez bistveno napačnih navedb, kakršne povzročajo prevare ali napake. Hkrati pa revizor ni in ne more biti odgovoren za preprečevanje prevar in napak<sup>14</sup>.

MRevS 250 podaja osnovne principe upoštevanja predpisov pri reviziji računovodskih izkazov, pri čemer opredeljuje tako revizorjevo odgovornost kot tudi odgovornost ravnateljstva za upoštevanje zakonov in drugih predpisov. Pri tem standardi poudarjajo odgovornost ravnateljstva za poslovanje organizacije v skladu z veljavnimi zakoni in predpisi. Revizor mora v postopku revizije dobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o upoštevanju tistih zakonov in drugih predpisov, za katere se splošno meni, da vplivajo na opredelitev

---

<sup>14</sup> Dodatna določila MRevS 240, ki zadevajo načrtovanje in ostale postopke, so omenjena v podpoglavjih 2.2.2, 2.2.3 in 2.2.4.

pomembnih zneskov in razkritij v računovodskih izkazih. Nikakor pa ni revizorjeva odgovornost preprečevati neupoštevanje zakonov in drugih predpisov s strani revizijske stranke.

Zadnji del prve faze vključuje določbe MRevS 260 o poročanju o revizijskih zadevah pristojnim za upravljanje. Pri tem so v standardih določene osebe, ki jim revizor poroča o zadevah upravljalnega pomena, ugotovljenih pri reviziji računovodskih izkazov in o vrsti revizijskih zadev, pomembnih za upravljanje. Določeni so tudi časovni okvir in oblike poročanja. Omenjeni elementi so običajno vključeni v listino o sprejetju revizijskega posla.

### *2.2.2 Načrtovanje revizije*

Temeljna zahteva MRevS 300 je, da mora revizor načrtovati revizijsko delo tako, da lahko uspešno opravi revizijo. Načrtovanje je opisano kot razvijanje splošne strategije in podrobne izvedbe glede vrste, časa in področja revizije.

Obseg načrtovanja revizije je odvisen od velikosti organizacije, zapletenosti revizije, revizorjevih izkušenj z naročnikom in njegovega poznavanja naročnikovega poslovanja.

Revizor lahko z namenom povečati učinkovitost načrtovanja revizije opravi razgovore z naročnikom (poslovodstvom, revizijskim odborom in drugim vodilnim osebjem).

Revizor mora v skladu z zahtevami MRevS 300 pripraviti celovit revizijski načrt, ki opisuje pričakovano področje in izvajanje revizije. Pri pripravi omenjenega načrta mora med drugim upoštevati naslednje dejavnike:

- poznavanje poslovanja<sup>15</sup> (splošnih gospodarskih dejavnikov, razmer v panogi, pomembnih značilnosti organizacije, splošne ravni posloводства, idr.),
- razumevanje ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja (poznavanje računovodskih usmeritev organizacije, idr.),
- tveganje in bistvenost (opredelitev pričakovanih ocen tveganja pri delovanju in pri kontroliranju ter opredelitev pomembnih področij revizije, postavitev ravni bistvenosti za namene revizije, možnosti bistveno napačnih navedb in prevar, opredelitev zapletenih računovodskih področij in področij, ki se nanašajo na računovodske ocene),
- vrsta, čas in obseg postopkov,
- usklajevanje, obvladovanje, nadziranje in pregledovanje (vključevanje drugih revizorjev v revizijo, vključevanje večakov, kadrovske potrebe, idr.),
- druge zadeve (morebitna vprašljivost domneve o delujočem podjetju, druge okoliščine, ki zahtevajo posebno pozornost in vrste ter roki poročil ali drugih stikov z naročnikom, ki izhajajo iz dogovorov o poslu).

---

<sup>15</sup> Podrobneje ga opredeljuje MRevS 310.

Na osnovi opravljenih postopkov revizor pripravi revizijski program, v katerem so navedeni vrsta, čas in obseg načrtovanih revizijskih postopkov, ki so potrebni za uresničitev celovitega revizijskega načrta. Revizijski program služi tudi kot vrsta navodil pomočnikom, ki so vključeni v revizijo, in kot sredstvo za nadziranje in evidentiranje primernega opravljanja dela. Revizijski program v skladu z določili MRevS 300 lahko vključuje tudi revizijske namene za vsako področje in predračun časa.

V primeru nepričakovanih izsledkov revizijskega postopka in sprememb okoliščin je potrebno celovit revizijski načrt spremeniti in ga prilagoditi novim okoliščinam.

Ena od pomembnih določb MRevS (št. 320) je določitev bistvenosti pri reviziji. Revizor mora v skladu z določbami omenjenega standarda upoštevati bistvenost in njeno razmerje do revizijskega tveganja. V nadaljevanju navajam definicijo bistvenosti, ki jo opredeljuje Svet za mednarodne računovodske standarde in ki je vključena v MRevS 320:

"Informacije so bistvene takrat, ko lahko njih opustitev ali napačna navedba vpliva na poslovne odločitve uporabnikov, zasnovane na računovodskih izkazih. Bistvenost je odvisna od velikosti posamezne postavke ali napake, ocenjene v posameznih okoliščinah, nje opustitve ali napačne navedbe. Tako je bistvenost prag ali razmejitvena točka in ne predvsem kakovostna značilnost, ki jo morajo imeti informacije, če naj bodo koristne." (Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju - MRevS 320, št. 3, 2001, str. 4).

Pri oblikovanju revizijskega načrta mora tako revizor določiti sprejemljivo raven bistvenosti, da bi lahko izmeril bistveno napačne navedbe, pri tem pa mora upoštevati tako znesek kot tudi vrsto napačne navedbe. Revizor mora hkrati s tem upoštevati tudi možnost napačne navedbe razmeroma majhnih zneskov, ki utegnejo zbirno bistveno vplivati na računovodske izkaze.

Revizor mora v skladu z osmim členom MRevS 320 upoštevati bistvenost tako pri določanju vrste, časa in obsega revizijskih postopkov kot tudi pri vrednotenju posledic napačnih navedb.

MRevS 320 opredeljuje tudi razmerje med bistvenostjo in ravnijo revizijskega tveganja. Omenjeno razmerje je obratno sorazmerno, kar pomeni, da je pri višji ravni bistvenosti revizijsko tveganje manjše, in obratno. To dejstvo vpliva na revizorjevo določanje vrste, časa in obsega revizijskih postopkov.

Kot je bilo že omenjeno, je v vseh fazah revizije prisotno revizorjevo proučevanje prevar in napak. Tako mora revizor v skladu z 20. členom MRevS 240 pri načrtovanju revizije z drugimi člani revizijskega tima razpravljati o dovzetnosti organizacije za bistveno napačne navedbe v računovodskih izkazih, ki bi izhajale iz prevar ali napak.

MRevS 400 od revizorja tudi zahteva, da dovolj spozna ureditvi računovodenja in notranjega kontroliranja, da lahko načrtuje revizijo in razvija uspešne revizijske metode. Tako revizor strokovno oceni revizijsko tveganje in oblikuje revizijske postopke, ki zagotavljajo, da se revizijsko tveganje zmanjša na sprejemljivo nizko raven. Revizijsko tveganje je sestavljeno iz tveganja pri delovanju, tveganja pri kontroliranju in tveganja pri odkrivanju. Tveganje pri delovanju je doveznost salda na kontu ali vrste poslov za napačno navedbo, če ni ustreznih notranjih kontrol. Tveganje pri kontroliranju je tveganje, da računovodenje in notranje kontroliranje ne bosta pravočasno preprečili ali odkrili in popravili napačne navedbe. Tveganje pri odkrivanju pa je tveganje, da revizorjevi postopki preizkušanja ne bodo odkrili napačne navedbe pri saldu na kontu ali vrsti poslov.

### *2.2.3 Notranje kontroliranje ter zbiranje revizijskih dokazov*

Ureditev notranjega kontroliranja se nanaša na usmeritve in postopke, ki jih je sprejelo poslovodstvo z namenom zagotoviti kar se da redno in učinkovito poslovanje, varovanje sredstev, preprečitev in odkrivanje prevar, točnost in popolnost poslovnih knjig, idr.. Ureditev notranjega kontroliranja obsega:

- okolje kontroliranja (celota odnosa, zavesti in delovanja poslovodstva v zvezi z ureditvijo notranjega kontroliranja);
- kontrolne postopke (usmeritve in postopki, ki jih vpelje poslovodstvo za doseg posameznih namenov organizacije);

Revizor mora pred in v postopku načrtovanja revizije ustrezno spoznati zasnovo in delovanje računovodenja in notranjega kontroliranja. Pri tem so postopki (vrsta, čas in obseg) odvisni od velikosti in zapletenosti organizacije, upoštevanja bistvenosti, vrste vključenih notranjih kontrol, narave dokumentacije o posameznih notranjih kontrolah in revizorjeve ocene tveganja pri delovanju.

Revizorjeva spoznanja o ureditvah računovodenja in notranjega kontroliranja so v skladu z določbami MRevS 400 zasnovana na preteklih izkušnjah z organizacijo, poizvedovanju pri ustreznem poslovodskem, nadzornem ali drugem osebju na različnih ravneh v organizaciji, na preiskovanju listin in evidenc in na opazovanju dejavnosti in delovanja organizacije.

Ocenjevanje tveganja pri kontroliranju v začetku temelji na vrednotenju uspešnosti ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja v organizaciji pri preprečevanju ali odkrivanju in popravljanju bistveno napačnih navedb. Revizor po opravljenem postopku začetnega ocenjevanja pripravi začetno oceno tveganja pri kontroliranju na ravni uradne trditve za vsak bistveni saldo na kontu ali za vsako vrsto posla. Omenjena ocena tveganja je na začetku visoka, razen če revizor lahko opredeli notranje kontrole, ki zadevajo uradne trditve in bodo verjetno preprečile ali odkrile in popravile bistveno napačne navedbe in če revizor namerava preizkusiti kontrole, da bi podprl oceno.



Namen preizkušanja kontrol je pridobiti revizijske dokaze o uspešnosti zasnove ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja in o delovanju notranjih kontrol v vsem obdobju.

Preizkus kontrol lahko vključuje pregledovanje listin v zvezi s posli in drugimi dogodki, poizvedovanje o notranjih kontrolah in ponovno izvajanje notranjih kontrol.

Za potrditev ocene o tveganju pri kontroliranju mora revizor pridobiti ustrezne revizijske dokaze s preizkusi kontrol. Bolj kot je omenjeno tveganje ocenjeno kot majhno, več dokazov o ustreznosti ureditev računovodenja in notranjega kontroliranja ter o njunem uspešnem delovanju mora revizor pridobiti.

Na osnovi izsledkov preizkusa kontrol mora revizor ovrednotiti, če so notranje kontrole zasnovane in delujejo, kot je bilo predpostavljeno v začetni oceni tveganja pri kontroliranju. Morebitni odmiki zahtevajo popravek ocene ravni tveganja pri kontroliranju.

Revizor upošteva ocenjeni ravni tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju, ko določa vrsto, čas in obseg postopkov preizkušanja podatkov, potrebnih za zmanjšanje revizijskega tveganja na sprejemljivo nizko raven. Višja kot je ocena tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju, več revizijskih dokazov mora pridobiti revizor z izvajanjem postopkov preizkušanja podatkov.

MRevS 401 določa revizijske postopke v okolju z računalniško informacijsko ureditvijo (v nadaljevanju RIU), pri čemer od revizorja zahteva upoštevanje vpliva računalniške informacijske ureditve na revizijo. V primeru pomembnosti RIU mora revizor spoznati okolje z RIU in njegov morebitni vpliv na ocenjevanje tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju.

MRevS 402 določa revizijske postopke pri reviziji organizacij, ki uporabljajo storitve storitvenih organizacij<sup>16</sup>. Revizor mora določiti pomembnost delovanja storitvene organizacije za naročnika in pomembnost za revizijo. Če je le-ta velika, oceni tveganje pri kontroliranju.

MRevS 500 določa, da mora revizor pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze<sup>17</sup>, da lahko pride do utemeljenih sklepov, na podlagi katerih oblikuje revizijsko mnenje. Pridobivanje revizijskih dokazov temelji na postopkih preizkušanja kontrol in preizkušanja podatkov.

V povezavi z ureditvami računovodenja in notranjega kontroliranja revizor pridobi revizijske dokaze o njuni zasnovi in delovanju. Pri zbiranju zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov s

---

<sup>16</sup> Kot storitve storitvenih organizacij se v praksi najpogosteje pojavljajo storitve zunanjih računovodskih servisov, zunanjih upravljalcev in vzdrževalcev informacijskih sistemov, idr..

<sup>17</sup> Revizijski dokazi obsegajo izvorne listine, računovodske evidence in podkrepitve informacij iz drugih virov.

postopki preizkušanja podatkov pa revizor izbira postopke, ki podpirajo uradne trditve v računovodskih izkazih. Le-te lahko razdelimo na:

- obstoj (da sredstvo ali obveznost na določen dan obstaja),
- pravice in dolžnosti,
- dogajanje (da se posel ali dogodek nanaša na organizacijo v revidiranem obdobju),
- popolnost (ni neknjiženih sredstev, obveznosti, poslov ali dogodkov),
- vrednotenje (da so sredstva in obveznosti evidentirane po ustreznih vrednostih),
- merjenje (da je posel ali dogodek evidentiran po pravem znesku, prihodki in odhodki pa uvrščeni v pravo obdobje),
- predstavitev in razkritje (da je postavka razkrita, razvrščena in opisana v skladu z uporabljenim okvirom računovodskega poročanja).

Standardi opredeljujejo tudi zanesljivost revizijskih dokazov in pri tem med bolj zanesljive štejejo revizijske dokaze iz zunanjih virov, revizijske dokaze, ki jih pridobi neposredno revizor, in revizijske dokaze v obliki listin in pisnih predstavitev.

Postopki pridobivanja revizijskih dokazov so preiskovanje, opazovanje, poizvedovanje, potrjevanje, izračunavanje in analitični postopki.

MRevS podajajo tudi konkretnejše napotke pri reviziji posameznih postavk<sup>18</sup> (MRevS 501), določajo postopke zunanjega potrjevanja (MRevS 505), začetnega revizijskega posla - začetnih saldov (MRevS 510), analitičnih postopkov (MRevS 520), vzorčenja (MRevS 530), revizije računovodskih ocen (MRevS 540), revizije poštene vrednosti (MRevS 545), postopkov pri presoji povezanih strank (MRevS 550), kasnejših dogodkov (MRevS 560) in delujočega podjetja (MRevS 570, 570A).

V MRevS 580 so opredeljeni namen, uporaba in vsebina ravnateljskih predstavitev, ki jih pridobi revizor. Pridobitev omenjenih predstavitev je za revizorja obvezna. Če ravnateljstvo revizorju ne posreduje predstavitve, ki je po mnenju revizorja potrebna, mora revizor to dejstvo obravnavati kot omejitev področja revizije in ga navesti v mnenju (izraziti mora mnenje s pridržkom ali pa celo zavrniti izdajo mnenja).

MRevS 600, 610 in 620 opredeljujejo uporabo storitev drugih, in sicer uporabo storitev drugega revizorja, proučevanje notranjerevizijskih storitev in uporabo veščakovih storitev. Pri tem so opredeljena razmerja drugih z revizorjem, postopki revizorja pri pridobivanju in uporabi informacij drugih in delitve odgovornosti.

---

<sup>18</sup> Zalog, terjatev do kupcev, poizvedovanje o pravnih zadevah, razkritja in ovrednotenje dolgoročnih finančnih naložb ter poročanja po odsekih.

#### 2.2.4 *Ovrednotenje zbranih revizijskih dokazov in poročanje*

Revizor mora v skladu z določbami MRevS 700 preiskati in oceniti sklepe, ki izhajajo iz pridobljenih revizijskih dokazov, da bi lahko izrazil mnenje (revizorjevo poročilo) o računovodskih izkazih.

Revizorjevo poročilo mora vsebovati jasno izraženo pisno mnenje o računovodskih izkazih kot celoti. MRevS 700 opredeljuje temeljne sestavine revizorjevega poročila:

- naslov,
- naslovnik,
- začetni ali uvodni odstavek (z opredelitvijo revidiranih računovodskih izkazov, odgovornostjo posloводства in revizorja),
- odstavek o področju revizije (ki opisuje naravo revizije),
- odstavek z mnenjem (ki se sklicuje na okvir računovodskega poročanja),
- datum poročila,
- revizorjev naslov in podpis.

V sklopu ovrednotenja zbranih revizijskih dokazov je potrebno ponovno poudariti določbe MRevS 320 (bistvenost pri reviziji), ki govorijo o vrednotenju posledic napačnih navedb. V primeru, da poslovodstvo noče popraviti računovodskih izkazov in da hkrati s tem izsledki razširjenih revizijskih postopkov ne omogočajo revizorju sklepa, da celota nepopravljenih napačnih navedb ni bistvena, mora revizor razmisliti o ustrezni prilagoditvi svojega poročila v skladu z določbami MRevS 700.

V sklopu poročanja mora revizor preučiti tudi primerjave v računovodskih izkazih (MRevS 710). Gre predvsem za presojo primerjalnih podatkov (zneski in druga razkritja za prejšnje obdobje) in primerjalnih računovodskih izkazov. Revizor mora ugotoviti, ali je primerjava v vseh bistvenih pogledih v skladu z okvirom računovodskega poročanja, ki se nanaša na revidirane računovodske izkaze, pri čemer je potrebno izpostaviti zahtevo standarda po preverbi dosledne uporabe računovodskih usmeritev iz prejšnjega obdobja v tekočem obdobju in morebitne prilagoditve in razkritja v primeru sprememb.

Standard opredeljuje tudi ravnanje revizorja v primeru, da računovodski izkazi iz prejšnjega obdobja niso bili revidirani oz. jih je revidiral drug revizor. Omenjeni dejstvi morata bi ustrezno omenjeni v revizorjevem poročilu.

### **2.3 Opredelitev faz revidiranja v ameriških revizijskih standardih**

Ameriški revizijski standardi so razdeljeni v tri vsebinske sklope: splošni (uvodni) revizijski standardi (General Standards), standardi poteka dela (Standards of Field Work) in standardi poročanja (Standards of Reporting). Posamezni standardi se navezujejo na t.i. stališča o

revizijskih standardih (Statement on Auditing Standards), ki jih izdaja Odbor za revizijske standarde (Auditing Standards Board – ASB)<sup>19</sup> (AICPA Professional Standards, 2003).

Zaradi vsebinske podobnosti ameriških revizijskih standardov in mednarodnih revizijskih standardov so v nadaljevanju predstavljeni le pomembnejši sklopi določb v ameriških računovodskih standardih.

Splošni revizijski standardi opredeljujejo revizijo in vlogo revizorja, zahteve po njegovi neodvisnosti, strokovnosti in vestnosti, določajo potrebo po obvezni strokovni skepsi in opredeljujejo zadostno zagotovilo pri reviziji računovodskih izkazov.

Faze revidiranja so posredno opredeljene v drugem in tretjem sklopu standardov. Drugi sklop standardov (standardi poteka dela) določa predvsem naslednje faze:

- dogovor o reviziji (opredelitev revizijskega posla, odnosov med revizorjem in naročnikom ter oblike pogodbe o reviziji),
- načrtovanje revizije (določeni so postopki načrtovanja revizije in pa delegiranja ter nadzora dela ostalih članov revizijske skupine),
- izvedba revizijskih postopkov, povezanih s spoznavanjem ustroja notranjih kontrol in preizkusov podatkov (opredelitev revizijskega tveganja, pomembnosti, postopkov odkrivanja in vrednotenja prevar, postopkov revizije notranjih kontrol, postopkov vzorčenja, ostalih konkretnih revizijskih postopkov, zbiranja in vrednotenja revizijskih dokazov, idr.).

Četrta faza revizije je ovrednotenje revizijskih dokazov in poročanje. Opredeljuje jo tretji sklop (standardi poročanja). Standardi poročanja vključujejo splošne opredelitve in zahteve, povezane s poročanjem (odvisnost od splošno sprejetih računovodskih standardov, definicije trditev v revizorjevem poročilu, opredelitev različnih okoliščin poročanja, idr.), in konkretne oblike revizorjevih poročil.

### **3 ENOTNA METODOLOGIJA REVIZIJE**

#### **3.1 Opredelitev revizijske metodologije v veliki revizijski družbi**

Natančno opredelitev metodologije je potrebno predstaviti skupaj z opredelitvijo pojmov metoda in metodika. Metoda je oblika načrtnega in premišljenega delovanja, ravnanja ali mišljenja za doseg določenega cilja. Gre za celoto neprotislovnih pravil, ki določajo postopek delovanja (Turk, 2000, str. 263).

---

<sup>19</sup> V obdobju od novembra 1972 do januarja 2003 je bilo s strani ASB izdanih 101 stališč o revizijskih standardih, med odmevnejšimi pa je SAS 99, ki obravnava prevare in njihov vpliv na revizijo računovodskih izkazov.

Metodika je skupek metod, ki jih bodisi uporabljamo za reševanje kakega razreda problemov ali pa izvirajo iz iste teoretične podlage (Turk, 2000, str. 275), metodologija pa je teorija o metodah in njihovi uporabi (Turk, 2000, str. 275, 276).

Zaradi dejstva, da so revizijski postopki v velikih revizijskih družbah natančno predpisani, da so opredeljene strokovne osnove (običajno določila konkretnih revizijskih standardov, poslovno-finančni modeli, ipd.) in da so postopki tudi formalizirani, je smiselno uporabljati termin revizijska metodologija. Nenazadnje je uporaba izraza metodologija smiselna tudi zaradi dejstva, da gre pri konkretni metodologiji za visoko strokovni interni produkt velike revizijske družbe.

Razvoj revizijskih metodologij v velikih revizijskih družbah je že vrsto let predmet številnih strokovnih raziskav s področja revizijske stroke. Pri tem lahko v strokovni literaturi zasledimo predvsem preučevanja narave metodologij in njihove primerjave s klasičnimi revizijskimi pristopi ter stroškov, ki jih imajo velike revizijske družbe z razvojem in izpopolnjevanjem metodologij.

Analize podatkov o petih največjih revizijskih družbah v ZDA<sup>20</sup> iz leta 2000 kažejo, da je v njih skupaj redno zaposlenih približno 2000 strokovnjakov, ki skrbijo samo za razvoj in izpopolnjevanje notranjih revizijskih metodologij, skupni letni stroški razvoja in izpopolnjevanja metodologij pa so ocenjeni na 215 milijonov ameriških dolarjev (Antle, Gitenstein, 2000).

Pri opredeljevanju novih revizijskih pristopov so metodologije velikih revizijskih družb pogosto označene kot revizijski pristopi s poudarkom na poslovnem tveganju (BRA – Business Risk Auditing). Značilnost novih revizijskih pristopov je za razliko od tradicionalnih pristopov, ki so temeljili pretežno na posamičnih transakcijah, predvsem v osredotočenju na celotno poslovanje revidiranega podjetja (poslovno okolje) in na notranje procese, ki kreirajo transakcije (Ballou, Heitger, 2000).

### **3.2 Enotna metodologija revizijske družbe KPMG**

Enotna revizijska metodologija družbe KPMG (KPMG Audit Manual 2002, 2002), ki jo trenutno uporabljajo podjetja v skupini KPMG, se je začela uporabljati leta 2000, pred tem pa je bila v uporabi podobna metodologija. Revizijska metodologija je dinamičen proces, ki ga med drugim definirajo spremembe v zakonodaji, pravilih stroke in v drugih elementih zunanjega in notranjega poslovnega okolja revizijskih družb. Zato so redno (vsaj enkrat letno) potrjene spremembe in dopolnitve obstoječih postopkov, ki pa ne vplivajo na vsebinsko

---

<sup>20</sup> V raziskavi je bila še upoštevana družba Artur Andersen LLP, ki je v naslednjih letih po odmevnih škandalih (Enron) prenehala obstajati.

zasnovo in ustroj metodologije in zato za nadaljnjo predstavitev niso relevantne. Metodologija določa minimalen obseg revizijskih postopkov, način zbiranja, dokumentiranja in ovrednotenja revizijskih dokazov. V primeru, da se na nivoju posamezne družbe znotraj skupine KPMG pojavi zakonska ali druga objektivna potreba po izvedbi dodatnih postopkov, se le-ti morajo opraviti in se smiselno vključijo v predpisani ustroj enotne metodologije.

Predstavljena metodologija KPMG je v celoti zasnovana tako, da zagotavlja izvedbo revizije v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja. V primeru revizije t.i. javnih družb<sup>21</sup> se uporabljajo prilagojeni obrazci s terminologijo ameriških revizijskih in računovodskih standardov in z določenimi dodatnimi postopki, ki jih od revizorjev zahteva Komisija za vrednostnice in borze (v nadaljevanju SEC). Omenjeno dejstvo ne vpliva na ustroj metodologije, zato ga v nadaljevanju ne bom posebej obravnaval.

Posamezni sklopi revizijskih postopkov so dokumentirani na enoten, predpisan način, v t.i. dokumentih. Med pomembnejšimi standardiziranimi dokumenti je potrebno omeniti dokumenta o spoznavanju poslovanja 1 in 2, dokument o analizi tveganj, dokument o analizi procesa, revizijski program za posamezen proces in znotraj njega za določene revizijske cilje, standardne revizijske programe za posebne revizijske teme, dokument o pomembnih revizijskih zadevah in odločitvah, lista nepopravljenih revizijskih napak, preverjalni seznam revizijskih postopkov, idr.. Poleg predpisanih dokumentov je določen tudi način dokumentiranja in arhiviranja zbrane revizijske dokumentacije (korespondence s predstavniki revidiranega podjetja, letnih poročil, bruto bilanc, idr.).

Zaradi zaščite avtorskih pravic skupine KPMG v nadaljevanju ne bom uporabljal predpisanih standardiziranih obrazcev, temveč bom metodologijo predstavil opisno.

### *3.2.1 Ustroj metodologije KPMG*

Metodologijo KPMG lahko z vidika določb mednarodnih revizijskih standardov razdelimo v štiri izvedbene faze:

- opredelitev revizijskega posla,
- razvijanje strategije revizije,
- analiza poslovnih procesov in preostali revizijski postopki,
- ovrednotenje zbranih revizijskih dokazov in poročanje.

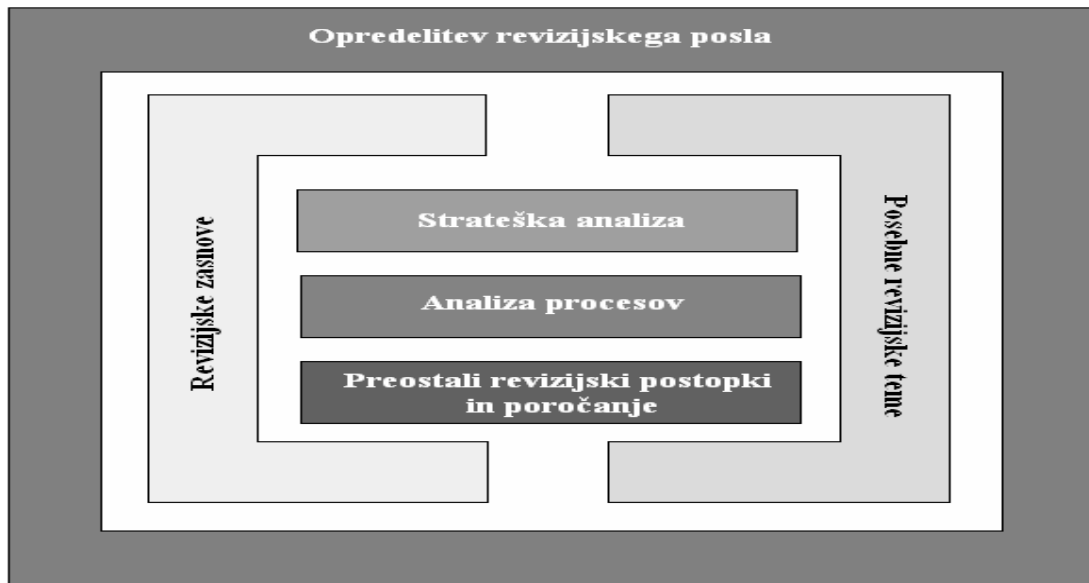
Postopki, povezani z vsakim od zgoraj naštetih sklopov, so dokumentirani v standardizirani obliki. Ker gre za prepleten sistem izvajanja številnih revizijskih postopkov, je pogosto težko jasno opredeliti ločnico med posameznimi fazami. To je nazorno prikazano tudi na sliki 1, ki

---

<sup>21</sup> Javne družbe so družbe, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na Newyorški borzi vrednostnih papirjev in jih zato nadzira SEC (Security and Exchange Commission). Strožje zahteve, povezane s poslovanjem in revidiranjem javnih družb je uvedel t.i. Sarbanes-Oxleyjev zakon, ki je bil sprejet leta 1993 po odmevnih računovodskih škandalih v ZDA.

grafično ponazarja zasnovo revizijskih postopkov v skladu z enotno revizijsko metodologijo KPMG.

SLIKA 1: Grafična ponazoritev zasnove revizijskih postopkov v skladu z enotno metodologijo revizije KPMG



Vir: KPMG Audit Manual 2002, 2002.

V nadaljevanju so predstavljeni posamezni revizijski postopki, razčlenjeni v skladu z zasnovo, predstavljeno na sliki 1. Revizijske zasnove (Audit Concepts) vključujejo opredelitve ključnih revizijskih pojmov, ki se pojavljajo pri izvedbi revizije v skladu z metodologijo KPMG in so usklajeni z opredelitvami v razlagalnem slovarju mednarodnih revizijskih standardov. Številni pomembni revizijski pojmi so opredeljeni v poglavju 2.2., nekateri pa so podrobneje obrazloženi v sklopu predstavitve posameznega revizijskega postopka. Revizijske koncepte lahko povežemo s t.i. petimi principi delovanja in razmišljanja, ki opredeljujejo enotno metodologijo revizije:

- *strateška analiza* kot okvir spoznavanja ciljev in strategij družbe in vpliv dejavnosti in okolja na poslovanje družbe;
- *analiza poslovnih procesov*, pri kateri ločimo ključne poslovne procese in procese obvladovanja virov;
- *ocena tveganja* se nanaša na sprotno ocenjevanje informacij, ki jih pridobivamo v teku revizije (predvsem z vidika zadostnega razumevanja tveganja v ključnih poslovnih procesih);
- *merjenje uspešnosti poslovanja*, ki vključuje analize uspešnosti poslovanja revidirane družbe z namenom razumeti poslovanje pred in po zaključku revizije;
- *stalne izboljšave* kot princip razmišljanja in delovanja revizorja vključujejo aktivnosti, povezane z iskanjem priložnosti za izboljšanje uspešnosti poslovanja revidirane družbe.

### 3.2.2 Predstavitev revizijskih postopkov v skladu z metodologijo KPMG

#### 3.2.2.1 Opredelitev revizijskega posla

Opredelitev revizijskega posla ("*Engagement management*") vključuje postopke, povezane z organizacijo revizije, in aktivnosti, ki se nanašajo na odnos med revizijsko družbo in klientom.

Enotna metodologija natančno opredeljuje vloge posameznikov v konkretnem revizijskem poslu. V splošnem revizijska skupina vključuje partnerja – pregledovalca (pooblaščenega revizorja), odgovornega partnerja (pooblaščenega revizorja), odgovornega vodjo projekta, ostale člane revizijske ekipe, interne strokovnjake iz drugih področij (revizorje informacijskih sistemov, davčne in pravne specialiste, forenzike ipd.), zunanje strokovnjake (veščake) in zunanje neodvisne revizorje. Revizijsko skupino določi odgovorni partner, pri čemer je število in struktura članov revizijske skupine odvisna od velikosti in zahtevnosti projekta.

V skladu z MRevS 220.6 mora vsaka revizijska družba uporabljati usmeritve in postopke obvladovanja kakovosti, med katerimi velja izpostaviti tiste, ki so povezane s sprejemanjem in ohranjanjem naročnikov. Revizor mora v skladu z zahtevami MRevS preveriti in oceniti velikost tveganja, ki ga predstavlja sprejem revizijskega posla pri določenem klientu. V postopku ovrednotenja tveganja se v standardizirani obliki, ki vključuje številne postopke, predpisane v enotni revizijski metodologiji, ocenita predvsem neodvisnost revizijske družbe in neoporečnost posloводства revidirane družbe. Predpisani postopki ovrednotenja tveganja revizijske stranke vključujejo postopke zbiranja podatkov o stranki in dejavnosti, identifikacijo posebnih okoliščin in z njimi povezanih tveganj, navedbo in presojo drugih storitev, ki jih revizijska družba namerava ali pa jih že opravlja za naročnika, preučitev podatkov o morebitni matični družbi revidiranega podjetja, ocena morebitnega konflikta interesov in neodvisnosti, ovrednotenje sodelovanja s predhodno upravo, kontaktiranje s predhodnim revizorjem. Pri presoji neodvisnosti sodeluje tudi partner, ki je v revizijski družbi odgovoren za upravljanje s tveganji.

Na osnovi pozitivne ocene (da je tveganje sprejemljivo) se v sodelovanju z naročnikom oblikuje listina o sklenitvi revizijskega posla. Oblika listine o sklenitvi revizijskega posla je priporočena in v celoti povzema usmeritve MRevS 210.2. Dodane so določbe, ki jih zahteva lokalna zakonodaja ali posebni dogovori med revizijsko družbo in naročnikom.

Pri navajanju aktivnosti, povezanih z opredelitvijo revizijskega posla, je potrebno omeniti še obvezen postopek preverjanja, ali je revidirano podjetje oz. njegovo matično podjetje t.i. SEC klient, za katerega veljajo strožja merila v zvezi z revizorjevo neodvisnostjo, omejen pa je tudi obseg drugih storitev, ki jih za naročnika opravi revizijska družba. Postopek preverjanja



mora biti izveden pred podpisom listine o sklenitvi revizijskega posla in poteka preko enotne informacijsko podprte baze podatkov, ki jo uporabljajo vsa podjetja v skupini KPMG.

### 3.2.2.2 Strateška analiza

Strateška analiza ("*Strategic analysis*") obsega postopke spoznavanja poslovanja revidiranega podjetja z namenom učinkovitega in ustreznega načrtovanja revizije in jo lahko opredelimo tudi kot postopek razvijanja strategije revizije. Pri tem je poseben poudarek na identifikaciji naročnikovih strateških poslovnih tveganj in njihovega morebitnega vpliva na računovodske izkaze, ključnih poslovnih procesov in pomembnih skupin poslovnih dogodkov. V sklopu strateške analize revizor izvede predpisane revizijske postopke v povezavi z identifikacijo prevar in njihovega vpliva na računovodske izkaze družbe, ki so opisani v poglavju o posebnih revizijskih temah.

Revizor v fazi strateške analize zbere ustrezne informacije in pripravi dokumenta o poznavanju poslovanja 1 in 2, v katerih so sistematično dokumentirana spoznanja o:

- poznavanju poslovanja podjetja,
- poznavanju ureditve računovodenja in notranjega kontroliranja,
- ocene tveganja in pomembnosti.

Revizor določi in ustrezno dokumentira tudi vrsto, čas in obseg postopkov, postopke usklajevanja, obvladovanja, nadzora in pregledovanja, opravijo pa se tudi predpisani revizijski postopki, povezani z drugimi revizijskimi temami (ki so opisane v naslednjem poglavju). V nadaljevanju so nekoliko podrobneje opisani le postopki, ki so dokumentirani v dokumentih o poznavanju poslovanja.

Revizor mora v fazi spoznavanja poslovanja revidirane družbe pridobiti osnovne podatke o revidirani družbi (ustanovitev, lastništvo, sedež, število zaposlenih, registrirane dejavnosti, ipd.). Identificirati mora tudi cilje poslovanja družbe in strategije za doseg te ciljev. Pri tem se seveda opira na izjave poslovodstva revidiranega podjetja in na druge neformalne in formalne predstavitve. V predpisani obliki je potrebno dokumentirati t.i. elemente poslovnega okolja (trgi, na katerih družba deluje, proizvodi in storitve, ki jih družba prodaja, kupci, dobavitelji in ostali deležniki, ki vplivajo na poslovanje družbe). Sledi identifikacija poslovnih procesov, ki so razdeljeni na ključne in podporne procese.

Revizor pripravi tudi analizo zunanjih vplivov, ki določajo poslovanje revidirane družbe, pri čemer si pomaga z znanimi modeli, kot so PEST<sup>22</sup> analiza in Porterjeva model petih sil<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> Analiza političnih, ekonomskih, socialnih in tehnoloških dejavnikov (KPMG Audit Manual 2002, 2002, str. 159).

<sup>23</sup> V skladu s Porterjevim modelom je stopnja konkurence v panogi odvisna od petih konkurenčnih sil: panožne konkurence, potencialne konkurence, pogajalske moči kupcev, pogajalske moči dobaviteljev in možnosti pojava novih substitutov (Jaklič, 1999, str. 321).

Svoje ugotovitve revizor podkrepi še z opravljenimi analitičnimi postopki v fazi razvijanja strategije, ki vključujejo predvsem analizo trga, analizo skladnosti poslovanja z zastavljenimi cilji in analizo bilance stanja in izkaza poslovnega izida. Sledi povzetek ugotovitev pri opravljenih analitičnih postopkih.

Postopek poznavanja ureditev notranjega kontroliranja vključuje poizvedovanja o procesu strateškega upravljanja družbe, analizo organizacijskega ustroja revidiranega podjetja in sistema komunikacije informacij v družbi, razumevanje informacijskega sistema in ureditve računovodenja. Pri analizi organizacijskega ustroja podjetja mora revizor posneti organizacijsko strukturo revidiranega podjetja, filozofijo posloводства in način vodenja družbe ter usmeritve družbe na področju ravnanja z zaposlenimi. Razumevanje informacijskega sistema vključuje predvsem revizorjevo dokumentirano oceno odvisnosti revidiranega podjetja od informacijskega sistema, razumevanje kadrovske in tehnične sestave informacijskega sistema in razumevanje varnostnih politik na področju informatike.

Razumevanje ureditve računovodenja se nanaša na poznavanje aktivnosti posloводства na področju zbiranja finančnih informacij za potrebe priprave računovodskih izkazov. Pri tem mora revizor razumeti in jasno dokumentirati ključne računovodske usmeritve, ki jih revidirano podjetje uporablja in morebitna odstopanja od priporočenih usmeritev (v računovodskih standardih ali dejavnosti, v kateri revidirana družba deluje). Podrobno mora razumeti in dokumentirati tudi proces računovodskega in finančnega poročanja od začetka pomembnih poslov in drugih dogodkov do njihove vključitve v računovodske izkaze.

Sledi revizorjeva ocena tveganja pri delovanju. Pri tem revizor ugotovi, strokovno presodi in ustrezno dokumentira dejavnike tveganja pri delovanju na ravni računovodskega izkaza ter na ravni salda na kontu in vrste posla. Rezultat je t.i. dokument o analizi tveganj, v katerem so strateška poslovna tveganja ("*Strategic business risks*") in pomembne skupine poslovnih dogodkov ("*Significant classes of transactions*") sistematično in pregledno povezana z identificiranimi procesi, opredeljeni pa so tudi relevantni revizijski cilji. V omenjenem dokumentu so za vsako strateško poslovno tveganje in pomembno skupino poslovnih dogodkov opredeljena vsebinska ozadja tveganja ali poslovnega dogodka, navedene so trditve v računovodskih izkazih, na katere vplivajo, in procesi, s katerimi so povezani.

Revizor mora na predpisan način oceniti pomembnost ("*Materiality*"). Zato se v fazi razvijanja strategije in izvedbe revizije opredeli sprejemljiva raven pomembnosti z namenom izmeriti pomembno napačne navedbe. Pomembnost se v tej fazi revizije opredeli strogo kvantitativno (upoštevaje predpisane postopke za izračun), v nadaljnjih fazah revizije pa se pomembnost presoja predvsem kakovostno. V skladu z metodologijo KPMG mora revizor poleg pomembnosti opredeliti tudi raven dopustnega odstopanja, s katero se določi dopustni znesek odstopanja dejanskega salda na kontu od ugotovljenega, v primerih, ko pri revidiranju uporabljamo analitične postopke.

V sklopu enotne metodologije revizije so bili na globalnem nivoju skupine KPMG razviti modeli za posamezne dejavnosti ("*Industry models*") za vrsto pomembnejših gospodarskih panog (predelovalna, avtomobilska, telekomunikacijska, naftna, plinska, bančništvo, zavarovalništvo, idr.). Namen modelov je revizorja že v fazi strateške analize opozoriti na številne specifične poslovanja podjetij v posameznih panogah. Tako so med drugim opredeljena prevladujoča strateška poslovna tveganja, običajni poslovni procesi (tako ključni kot podporni), pomembne skupine poslovnih dogodkov in analiza tveganj. Model vključuje seznam številnih predlaganih revizijskih tveganj in revizijskih ciljev, relevantnih za podjetja v preučevani panogi. V pomoč so tudi predlagani analitični postopki (tako v fazi načrtovanja kot tudi v fazi analize procesov in preostalih revizijskih postopkov) ter druge informacije (tudi o glavnih globalnih podjetjih v konkretni panogi in njihovih značilnostih).

### 3.2.2.3 Posebne revizijske teme

Posebne revizijske teme ("*Specific topics*") pomembno vplivajo na načrtovani obseg revizije in vrsto revizijskih postopkov in jih preučujemo skozi celoten proces revidiranja. Mednje sodi predvsem preučitev naslednjih pomembnih zadev:

- veljavnost predpostavke o časovni neomejenosti poslovanja,
- zakonskega okvira in predpisov, ki urejajo delovanje revidiranega podjetja,
- razmerij s povezanimi strankami,
- morebitnih pravnih in tožb ter njihovega vpliva na računovodske izkaze,
- dogodkov po datumu bilance stanja, ki bi lahko pomembno vplivali na pripravljene računovodske izkaze,
- identifikacija morebitnih prevar,
- pranje denarja.

Za vse zgoraj navedene pomembne zadeve je razvit poseben in predpisan revizijski program, ki vključuje vse zahtevane revizijske postopke v skladu z mednarodnimi standardi revidiranja, hkrati pa revizorja usmerja k uporabi določenih dodatnih revizijskih postopkov. Revizor mora po opravljenih revizijskih postopkih za vsako od posebnih zahtev opredeliti tveganje pomembno napačne navedbe<sup>24</sup> v zvezi z uporabo posamezne predpostavke (npr. o časovni neomejenosti poslovanja, skladnosti poslovanja z veljavnimi zakonskimi okviri, ipd.). Ne glede na to pa mora upoštevati tudi možnost, da v nadaljnjih fazah revizije pridobljeni revizijski postopki lahko spremenijo prvotno ocenjeno raven pomembno napačne navedbe. Predpisan je tudi način in obseg zbiranja revizijske dokumentacije po posameznih področjih.

Med posebne revizijske teme so uvrščeni tudi revizijski postopki, povezani z ugotavljanjem prevar. V ta namen je bil razvit poseben, relativno obsežen revizijski program, ki je v celoti

---

<sup>24</sup> Nanaša se na kombinirano oceno tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju. Tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju sta v mnogih primerih tesno povezana, zato je v primeru ločenega ovrednotenja teh tveganj možna napačna ocena tveganja. Enotna revizijska metodologija zasleduje napotilo MRevS 400.40 in vseskozi uporablja kombinirano oceno revizijskega tveganja.

usklajen z zahtevami MRevS 240. Revizijski postopki v povezavi s prevarami so razdeljeni na vse tri operativne faze revizije (strateško analizo, analizo poslovnih procesov in preostale revizijske postopke ter na fazo ovrednotenja revizijskih dokazov in poročanja). Med seboj so povezani, identificirana tveganja prevar v fazi strateške analize pa revizorja usmerjajo k obveznim revizijskim postopkom v fazi analize poslovnih procesov. Samoumevno je tudi celovito in pregledno ovrednotenje revizijskih dokazov in vpliv na poročanje. Pri identifikaciji morebitnih prevar si revizor pomaga z indikatorji, ki se pogosto pojavljajo pri prevarah v obliki neustreznega računovodskega poročanja ali v obliki zlorabe sredstev. Omenjeni indikatorji so del pomožnega gradiva o enotni revizijski metodologiji.

#### 3.2.2.4 Analiza poslovnih procesov

Na osnovi spoznanj o ureditvi računovodenja v revidirani družbi in kontrolnem okolju kot delu ureditve notranjega kontroliranja so že v fazi razvijanja strategije revizije opredeljeni dejavniki tveganja pomembno napačnih navedb in njihov vpliv na trditve posloводства v računovodskih izkazih.

Dejavnike tveganja na ravni računovodskega izkaza in na ravni saldov kontov in vrst poslov je potrebno povezati z ustreznim poslovnim procesom. Poslovni procesi so prav tako opredeljeni (identificirani) v postopku spoznavanja poslovanja podjetja. Revizor zato pripravi t.i. dokument o analizi procesa, v katerem opiše aktivnosti vsakega od izbranih procesov (npr. proces prodaje končnim kupcem, proces nabave ključnih surovin, ipd.). V sklopu analize procesa ("*Process analysis*") revizor ponovno preuči strateška poslovna tveganja, ki so bila identificirana v fazi strateške analize in ki se nanašajo na konkreten proces, hkrati pa mora revizor za vsako od identificiranih strateških poslovnih tveganj opredeliti revizijske cilje. Sledi navedba pomembnih skupin poslovnih dogodkov znotraj posameznega procesa (v procesu prodaje končnim kupcem so to npr. sprejemanje naročil, pripravljane blaga za odpremo, preverjanje bonitete kupcev, ipd.) in relevantnih revizijskih ciljev. Tudi pomembne skupine poslovnih dogodkov so bile predhodno opredeljene v fazi strateške analize (priprave dokumenta o analizi tveganj).

V naslednjem koraku analize procesov mora revizor pri vsakem od identificiranih strateških poslovnih tveganj opredeliti kontrole, ki naj bi preprečile, odkrile ali popravile pomembno napačne navedbe. Revizor mora pri tem preučiti tudi vpliv morebitnih tveganj prevar, ki jih je odkril v postopku ugotavljanja prevar, posebej pa mora opredeliti tudi ustreznost zasnove vzpostavljenih kontrol.

Nadalje mora revizor podobno preučiti tudi vsako od pomembnih skupin poslovnih dogodkov, pri čemer mora pri vsakem od ugotovljenih skupin poslovnih dogodkov opredeliti vpliv skupine poslovnih dogodkov na računovodske izkaze družbe, opredeliti mora morebitno prisotnost prevar in njihov vpliv na računovodske izkaze, identificirati mora kontrole, ki naj bi

preprečile, odkrile ali popravile pomembno napačne navedbe. Revizor mora pri vsaki od identificiranih kontrol opredeliti trditve, pri katerih konkretna kontrola preprečuje, odkriva ali popravlja pomembne napačne navedbe. Revizor pri vsaki od identificiranih kontrol tudi opredeli potrebo po testiranju učinkovitosti operativnega delovanja kontrole in opredeli revizijski cilj, povezan s posamezno pomembno skupino poslovnih dogodkov (npr. pridobiti ustrezne in zadostne revizijske dokaze o popolnosti in točnosti prodaje končnim kupcem v revidiranem obdobju).

V sklopu analize procesov revizor tudi pripravi revizijske programe za posamezne revizijske cilje. Revizijski program za posamezne revizijske cilje, opredeljene v analizi procesov, je standardiziran. Revizor mora v konkretnem revizijskem programu najprej opredeliti postavke bilance stanja in postavke izkaza poslovnega izida, na katere se konkretni revizijski cilj nanaša (navedejo se postavke računovodskih izkazov in njihove vrednosti v tekočem in preteklem letu). Sledi ocena tveganja pomembno napačne navedbe, načrtovani revizijski postopki in zbiranje revizijskih dokazov. Tveganje pomembno napačne navedbe je lahko visoko, srednje ali nizko. Načrtovani revizijski postopki so pri vsakem revizijskem cilju razdeljeni v tri skupine: preizkušanje kontrol, analitični postopki in preizkušanje podatkov. V primeru, da ocene tveganja pomembno napačne navedbe ne moremo podpreti z dokazi o učinkovitosti zasnove in delovanja vzpostavljenih kontrol, je tveganje pomembno napačne navedbe visoko in zahteva obširnejšo izvedbo preizkušanja podatkov. Revizor mora po opravljenih revizijskih postopkih za vsak revizijski cilj navesti sklep, ali je pridobil dovolj zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o posamezni trditvi.

Zaradi številnih prevar pri računovodskem evidentiranju poslovnih dogodkov in pripravi računovodskih izkazov je pri vseh revizijskih naročnikih eden od obveznih poslovnih procesov proces priprave računovodskih izkazov in računovodskega poročanja. Podobno kot pri ostalih analizah poslovnih procesov revizor tudi v tem primeru podrobneje opiše proces in dokumentira aktivnosti procesa, navede strateška poslovna tveganja, povezana s procesom, in pomembne skupine poslovnih dogodkov ter opravi ostale postopke, ki so bili predhodno opisani. Revizijski program za proces priprave računovodskih izkazov in računovodskega poročanja vključuje številne obvezne revizijske postopke, med drugim tudi tiste, ki jih predpisujejo MRevS 315.

#### 3.2.2.5 Preostali revizijski postopki in poročanje

Preostali revizijski postopki ("*Remaining audit procedures*") se nanašajo predvsem na ovrednotenje zbranih revizijskih dokazov. Revizor mora pregledati in oceniti sklepe, ki izhajajo iz pridobljenih revizijskih dokazov, ter na njihovi podlagi izraziti mnenje o računovodskih izkazih.

Sistem ovrednotenja zbranih revizijskih dokazov je predpisan v obliki obveznega preverjalnega seznama revizijskih postopkov, ki ga izpolni vodja projekta, pregledata in odobrita pa ga odgovorni partner in partner pregledovalec. Revizorjevo poročilo kot najpomembnejši produkt revizije je lahko izdano šele po pregledu celotnega projekta in ustrezni izpolnitvi preverjalnega seznama revizijskih postopkov.

V sklop preostalih revizijskih postopkov lahko vključimo tudi pripravo in pridobitev poslovske predstavitve skupaj s seznamom nepopravljenih revizijskih razlik oz. napak. Leta se polni skozi celotno revizijo, nanj pa revizor sprti evidentira vse revizijske razlike ter njihov vpliv na poslovni izid in kapital družbe. Tudi oblika poslovske predstavitve je predpisana in je v skladu z usmeritvami MRevS 580.

Poleg revizorjevega poročila revizorji uporabljajo tudi druge oblike komunikacije z zainteresiranimi skupinami. Med najpogostejšimi je t.i. pismo poslovodstvu revidirane družbe ("*Management letter*"). V pismu so običajno navedene pomembnejše ugotovitve, povezane z neustreznim delovanjem notranjih kontrol, in druge neskladnosti (ki pa posamično in kot celota nimajo vpliva na resničnost in poštenost računovodskih izkazov). Tudi evidentiranje ugotovitev, ki jih revizor posreduje v pismu poslovodstvu, je sistematično določeno. Revizor tako vse pomembne ugotovitve evidentira v vseh fazah revizije v za to določen dokument, opredeli tudi vpliv ugotovitve na računovodske izkaze in navede predlagano izboljšavo, hkrati pa opredeli način komunikacije posamezne ugotovitve (v mnenju, v obliki pisma poslovodstvu ali pa samo ustno).

Enotna metodologija revizije opredeljuje številne operativne revizijske zadeve, kot so način označevanja in povezovanja revizijske dokumentacije, mesto shranjevanja posameznih revizijskih dokazov, ipd.. Sklop strokovno-tehničnih pomagal vključuje predpisane ali priporočene obrazce za potrditve stanj, predstavitevne obrazce, ipd..

Kmalu po začetku uporabe opisane enotne revizijske metodologije je bila razvita tudi programska aplikacija, ki v celoti podpira izvedbo revizije računovodskih izkazov v skladu z enotno metodologijo revizije. Uporaba aplikacije je obvezna v vseh revizijskih projektih, pri katerih načrtovan obseg dela presega določeno število ur. Uporaba aplikacije revizorju omogoča dosledno upoštevanje zahtev enotne metodologije revizije, pri vseh pomembnih opredelitvah in odločitvah pa nudi takojšen dostop do značilnosti, ki veljajo v panogi, v kateri revidirano podjetje deluje. Pred izdajo revizorjevega poročila mora revizor opraviti vse opredeljene in zahtevane postopke in jih v sistemu tudi ustrezno opredeliti in označiti. V primeru, da revizor spregleda določen obvezen revizijski postopek ali da ne dokumentira ugotovitev revizijskih postopkov, opredeljenih v revizijskih programih, ga sistem pred zaključkom projekta in izdajo mnenja na to večkrat opozori in ne omogoči formalnega zaključka projekta v elektronski obliki.

## **4 PREDNOSTI IN SLABOSTI UPORABE ENOTNE REVIZIJSKE METODOLOGIJE**

Enotna metodologija revizije v velikih revizijskih družbah je rezultat dolgotrajnega, premišljenega in visoko strokovnega dela številnih notranjih in zunanjih strokovnjakov velike revizijske družbe. Temu primerno je po mnenju avtorja tudi nesorazmerje med številom prednosti in slabosti uporabe enotne metodologije. Pri vrednotenju uporabe enotne revizijske metodologije je potrebno upoštevati vsaj dva vidika: vidik velike revizijske družbe in vidik revizorja - posameznika. V določenih primerih se po mnenju avtorja pogledi obeh udeležencev na upravičenost in smiselnost uporabe enotne revizijske metodologije razlikujejo.

### **4.1 Prednosti uporabe enotne metodologije**

Poglaviten namen uporabe enotne metodologije revizije je v sistematičnem zagotavljanju skladnosti opravljenih revizijskih postopkov velike revizijske družbe z zahtevami mednarodnih revizijskih standardov. Izvedba revizije v skladu s strogo določenimi pravili stroke je namreč osnovni pogoj in zahteva, ki jo mora upoštevati vsaka revizijska družba in pooblaščen revizor. Posledično so v nadaljevanju navedene prednosti večinoma le izvedenke prej omenjene skladnosti.

Ker so velike revizijske družbe z vpeljavo enotnih metodologij revizije izboljšale kakovost svojega dela, se je zmanjšala možnost vložitve tožb proti velikim revizijskim družbam iz naslova sistematično neustreznega revizijskega dela, ki bi omogočal opustitve določenih zahtevanih revizijskih postopkov in posledično privedel do izdaje neustreznega mnenja. Tožbe so tako v zadnjih letih usmerjene predvsem proti revizijskim družbam in pooblaščenim revizorjem, ki so zaradi subjektivnih razlogov namerno opustili ali malomarno opravili določene revizijske postopke in posledično izdali napačno in zavajajoče mnenje.

Enotna revizijska metodologija zaradi svoje zasnove omogoča revizorju sistematičen in celovit pregled nad poslovanjem revidiranega podjetja, kar prispeva h kakovostnejši izvedbi revizije računovodskih izkazov. Revizorjevo celovito poznavanje revidiranega podjetja in panoge mu omogoča suverenejšo komunikacijo s poslovodstvom revidiranega podjetja, člani revizijskega odbora, idr..

Ker revizor v postopku strateške analize in analize poslovnih procesov primerja dejansko stanje v revidirani družbi z neke vrste normativno ureditvijo, ki jo določajo revizorjeve izkušnje in številni pripomočki za revizijo (predvsem t.i. industrijski modeli po dejavnostih), je zelo učinkovit pri odkrivanju pomanjkljivosti v poslovanju, tako npr. na nivoju organizacijske strukture družbe, učinkovitosti delovanja informacijskega sistema, ustreznosti in učinkovitosti delovanja poslovodskih kontrol, skladnosti delovanja revidiranega podjetja z

predpisi (predvsem davčno zakonodajo). Sposobnost identifikacije in ustrezne argumentacije ugotovljenih pomanjkljivosti je eden od ključnih načinov, preko katerih svetovalni oddelki velikih revizijskih družb pridobivajo naročila za opravljanje davčnih, pravnih, poslovno-finančnih in drugih svetovalnih storitev. Tudi v primerih javnih podjetij, kjer je opravljanje drugih storitev revizorjem družbe prepovedano ali močno omejeno, je identificiranje pomanjkljivosti in posledično angažiranje drugih svetovalnih strokovnjakov za revizorja javnega podjetja zelo koristno. Predlogi o izboljšavah, ki jih posredujejo svetovalci, namreč ob doslednem upoštevanju s strani revidiranega podjetja posredno zmanjšujejo tveganje pomembno napačne navedbe.

Ob tem je potrebno omeniti tudi sistem poročanja revidirani družbi, ki je zaradi sistematičnega in sprotnega evidentiranja opažanj in ugotovitev učinkovitejši, podane ugotovitve (predvsem v pismu poslovodstvu) pa so bolj aktualne tudi za upravo in širše poslovodstvo, ki ni nujno vpleteno v dnevna finančno-računovodska opravila. Pismo poslovodstvu namreč predstavlja priložnost za povečanje kvalitete opravljenih storitev in posledično lahko povzroči povečanje prihodkov iz naslova revizijskih, poslovno-svetovalnih in davčnih storitev (Wallace, 1991, str. 690).

Avtomatizacija revizijskega procesa, ki jo strokovna javnost opredeljuje kot programsko podprto sistematiziran in poenoten proces revizije v velikih revizijskih družbah<sup>25</sup>, opravlja številne pozitivne nadzorne funkcije, med drugimi tudi kontrolo nad revizijskim procesom in revizijskim osebjem, zaposlenim v revizijski družbi (Manson, McCartney, Sherer, 2001, str.116-118).

Komuniciranje v revizijskem timu, ki uporablja enotno metodologijo revizije, je zaradi jasnih in poenotenih postopkov in terminologije enostavno in učinkovito. Večja učinkovitost je prisotna tudi v procesu delegiranja nalog navzdol (s strani odgovornih partnerjev na odgovorne vodje projekta in dalje na ostale člane revizijske skupine) in pri posredovanju povratnih informacij ob pregledu opravljenega dela. Število in obseg revizijskih postopkov, katerih izvedba je prepuščena izključno ali pretežno članu revizijske skupine, sta v primerjavi z nepoenotenim sistemom dela bistveno nižja.

Proces spoznavanja osnovnih revizijskih znanj je za revizorje začetnike v velikih revizijskih družbah enostavnejši in predvsem bolj zanimiv kot pri ostalih kolegih, ki začenjajo v manjših revizijskih družbah. Enotna revizijska metodologija, zasnovana na identificiranju poslovnih tveganj in njihovem vplivu na računovodske izkaze, približuje revizijsko stroko splošnim ekonomskim znanjem, s katerimi razpolagajo diplomanti ekonomskih šol (poslovno-finančna znanja, znanja s področja ekonomike in organizacije podjetij, znanja o poslovnem okolju podjetij ipd.), medtem ko klasični pristop temelji predvsem na neposredni uporabi

---

<sup>25</sup> Dejansko avtomatizacija revizijskega procesa pomeni programsko podprto uporabo enotne revizijske metodologije.



mednarodnih revizijskih standardov, ki so za nepoznavalca relativno zapleteni, postopek revizije pa je začetniku slabše predstavljen.

Uporaba enotne revizijske metodologije omogoča kakovosten in zelo učinkovit nadzor nad opravljenim delom. Pri predstavitvi enotne revizijske metodologije je bil že omenjen preverjalni seznam opravljenih revizijskih postopkov, ki služi odgovornemu partnerju in partnerju pregledovalcu pri končnem ovrednotenju revizijskih ugotovitev. Odgovorni partner namreč s svojim podpisom na mnenju v imenu revizijske družbe in v svojem imenu (kot nosilec licence pooblaščenega revizorja) odgovarja za pravilno izdano mnenje. Zato je popolno razumevanje revizijskega projekta in soglašanje z vsemi ugotovitvami pred izdajo mnenja samoumevno.

V povezavi z nadzorom nad opravljenim revizijskim delom je potrebno izpostaviti tudi pozitivni vpliv uvedbe enotne revizijske metodologije na postopek kontrole kakovosti posameznih revizijskih družb znotraj skupine. V primeru revizijske družbe KPMG potekajo omenjeni pregledi vsaj enkrat letno, izvajajo pa jih revizijski partnerji in vodje projektov (oboje pooblaščenih revizorji) iz drugih revizijskih družb znotraj skupine KPMG, ki so izbrani s strani internih služb za zagotavljanje kakovosti. Gre za pregledovalce, ki prihajajo iz drugih govornih področij in poleg tega niso natančno seznanjeni s specifikami lokalne zakonodaje. Omenjeni pregledovalci lahko zaradi dobrega poznavanja metodologije in bogatih praktičnih izkušenj s področja revizije učinkovito in celovito ocenijo kakovost opravljenega dela, natančno pa lahko tudi preverijo dosledno uporabo predpisane metodologije. Prav učinkovito in objektivno spremljanje kakovosti opravljenega dela posameznih revizijskih družb znotraj skupine pa je eden ključnih elementov zagotavljanja obstoja velike revizijske družbe, njene rasti in ugleda. Povratne informacije, dobljene z omenjenimi pregledi, strokovnim službam za razvoj metodologije na globalnem nivoju omogočajo neprestane kvalitativne izboljšave enotne revizijske metodologije.

Industrijski modeli kot podporni vir enotne revizijske metodologije omogočajo hiter in učinkovit pregled nad značilnostmi panoge revidiranega podjetja, učinkovitejša je izvedba strateške analize in analize poslovnih procesov, podrobna revizorjeva znanja o posamezni panogi pa revizorju omogočajo suverenejši nastop pri kontaktnih osebah klienta. Ustrezno poznavanje panoge, v kateri deluje revidirano podjetje, revizorju omogoča tudi lažjo in celovitejšo zaznavanje morebitnih prevar s strani poslovodstev revidiranih družb, ki pri podajanju informacij pogosto izrabljajo veliko razliko v vedenju o konkretnih vsebinah revidiranega podjetja in dejavnosti.

Uporaba enotne revizijske metodologije je povezana tudi s pravičnejšo in preglednejšo pozitivno tekmovalnostjo med člani revizijskih skupin znotraj podjetja. Enoten način dela namreč podaja objektivnejšo sliko o strokovnih in drugih sposobnostih posameznega člana revizijske skupine oz. zaposlenca velike revizijske družbe.

Zaradi sistematično dokumentiranih informacijah so revizijski postopki v drugem in naslednjih letih enostavnejši, učinkovitejši in cenejši, zadovoljstvo naročnikov pa ob tem ne pada, saj revizor pri svojem delu ne ponavlja že zastavljenih vprašanj, temveč v začetni fazi revizije več časa nameni identifikaciji in ovrednotenju morebitnih sprememb v revidiranem podjetju (organizacijskih, sprememb v obsegu in vsebini poslovanja, sprememb v računovodskih usmeritvah, idr.). Učinkovitost in ekonomičnost uporabe enotne revizijske metodologije še povečuje njena programska podpora. Po mnenju Mansona je vpeljava informacijske tehnologije v proces revizije povezana z učinkovitostjo, ekonomičnostjo in zniževanjem stroškov, kar je v primeru avtomatizacije revizije še posebej očitno (Manson, McCartney, Sherer, 2001, str. 126).

Vpeljava enotnih revizijskih metodologij je pripomogla tudi k izoblikovanju jasne in učinkovite hierarhije znotraj revizijske družbe in znotraj revizijske skupine, saj so bili skupaj z razvojem metodologij običajno razviti tudi modeli odgovornosti za posamezno revizijsko opravilo znotraj revizijskega procesa oz. t.i. matrike odgovornosti po vlogah in zadolžitvah.

Revizijske družbe zaradi grozeče nevarnosti visokih odškodninskih tožb že vrsto let zavarujejo svojo odgovornost. V primeru velikih revizijskih družb so stroški zavarovanja nezanemarljivi, saj je šest največjih revizijskih družb v ZDA že leta 1993 namenilo za stroške zavarovanja (ki poleg plačanih zavarovalnih premij vključujejo tudi stroške izvensodnih poravnjav) kar 11,9 % svojih prihodkov (Antle et al., 1997). Enotna revizijska metodologija v veliki revizijski družbi gotovo prispeva k boljšemu obvladovanju tveganj iz naslova morebitnih odškodninskih tožb, kar posledično pozitivno vpliva na višino plačanih zavarovalnih premij.

Velike revizijske družbe običajno opravljajo revizije multinacionalk in drugih velikih podjetij, ki imajo poslovne enote v različnih državah po svetu. Zato uporaba enotne metodologije prispeva k jasni in učinkoviti komunikaciji med revizorji podjetij v skupini. Učinkovitejša je tudi priprava navodil za revizijo, ki jih običajno pripravijo revizorji matične družbe in ki poleg informacij o matičnem podjetju in skupini vključujejo konkretna napotila revizorjem podjetij v skupini, predpisane pa so tudi oblike poročanja in druge formalne komunikacije med revizorji.

Uporaba enotne revizijske metodologije omogoča lažje menjave članov revizijskih skupin, do katerih prihaja zaradi več dejavnikov (redne fluktuacije zaposlenih, nesporazumi med revizorji in klienti, zagotavljanje večje neodvisnosti, zakonske zahteve, idr.). Menjava članov revizijske skupine na določenem projektu je običajno povezana z dodatno porabo časa z namenom privajanja na klienta in spoznavanja njegovih značilnosti. Uporaba poenotenih postopkov dela in dokumentiranja omenjene začetne težave bistveno omeji.

Enotna revizijska metodologija opravičuje visoke izdatke za razvoj učinkovitih elektronskih (programskih) revizijskih orodij, saj imajo le-ti številne uporabnike in so popolnoma univerzalni.

Velike revizijske družbe spodbujajo mobilnost svojih zaposlenih (predvsem v začetnih obdobjih zaposlitve) z namenom pridobivanja novih znanj, splošno-nazorskih pogledov, novih strokovnih poznanstev, pomemben pa je tudi element učenja tujih jezikov. Zaradi poznavanja in obvladovanja enotnih principov dela so zaposleni, ki so napoteni na delo v drugo revizijsko pisarno, bolj učinkoviti, proces uvajanja je krajši, lažja pa je tudi komunikacije med člani mešanih revizijskih skupin. Tako lahko ugotovimo, da je uvedba enotne revizijske metodologije pospešila mobilnost med zaposlenimi znotraj velikih revizijskih družb.

#### **4.2 Pomanjkljivosti uporabe enotne metodologije**

Ne glede na številne prednosti uporabe enotne revizijske metodologije se v praksi revizorji srečujejo tudi s pomanjkljivostmi, povezanimi s poenotenim in podrobno določenim načinom dela.

Omeniti je potrebno relativno veliko porabo časa v prvem letu revizije konkretnega podjetja, ki je posledica zahteve po podrobnem in sistematičnem dokumentiranju pridobljenih revizijskih dokazov. Presežne porabe časa revizijska družba običajno ne uspe prevaliti na naročnika, saj gre pogosto za administrativna opravila članov revizijske skupine, ki v očeh naročnikov ne prinašajo dodane ali uporabne vrednosti.

Enotna revizijska metodologija je manj praktična pri revizijah malih in nekaterih srednje velikih podjetij. Razlog za to je v težavnejši opredelitvi posameznih poslovnih procesov (pogosto gre za en poslovni proces, ni podpornih procesov, veliko poslovnih funkcij opravljajo pogodbeni izvajalci). Težavnejša je tudi določitev notranjih kontrol, njihovo delovanje pa je zaradi pomanjkljivega sistema razmejitev dolžnosti kot posledica majhnega števila zaposlenih in dominantne vloge ustanoviteljev – poslovodij, enostavnega dostopa do računovodskih podatkov in sredstev ter neformalno postavljenih postopkov pogosto nezadovoljivo (Raiborn, 1982, str. 11). Zaradi pomanjkljivih poslovodskih kontrol in nesistematičnega zbiranja in pregledovanja informacij za podporo odločanju je izvedba uporabnejših analitičnih postopkov težavnejša, zato je teža opravljenih revizijskih postopkov na preizkušanju podatkov.

Revizijska podjetja v večjih svetovnih državah in v razvitejših industrijskih predelih imajo organizirane t.i. industrijske oddelke, v katerih se večje revizijske skupine ukvarjajo le z revizijo podjetij, ki delujejo v eni panogi (znani so predvsem zavarovalni in bančni revizijski oddelki, oddelki za revizijo telekomunikacijskih in IT podjetij). Uporaba industrijskih

modelov je zato pogosto prilagojena večjim in sektorsko organiziranim revizijskim družbam, manj pa družbam, v katerih posamezna revizijska skupina v enem poslovnem letu revidira številna podjetja iz več različnih panog.

Ne glede na učinkovito in sistematično urejeno zaporedje revizijskih postopkov in njihovega dokumentiranja enotna revizijska metodologija v celoti ne rešuje problemov, povezanih z identificiranjem bolj zapletenih poslovnih procesov v podjetjih. Težave pri identifikaciji in razumevanju se pojavljajo predvsem v podjetjih z zelo kompleksno organizacijsko strukturo in nepreglednim sistemom povezav med posameznimi procesi.

Ker so številni revizijski postopki podrobno določeni, so revizorjeve možnosti njihove proste izbire oz. načina pridobivanja ustreznih in zadostnih revizijskih dokazov vse bolj omejene. To sicer prispeva k dvigu kakovosti opravljenih revizij, vendar po drugi strani demotivira zaposlene. Vloga revizorja kot visoko strokovno usposobljenega in samostojnega strokovnjaka postaja podrejena vlogi uslužbenca, ki sicer uporablja številna strokovna znanja, a zgolj za dosledno izpolnjevanje vnaprej predpisanih navodil.

Uporaba enotne revizijske metodologije je povezana s številnimi administrativnimi postopki, ki ponavadi pri visoko strokovnih opravilih niso najbolje sprejeti. Problem prevelike formaliziranosti je še posebej pereč pri uporabi programske aplikacije, ki tudi v primeru malenkostnih opustitev predpisanih opravil ne dopušča formalnega zaključka projekta.

Uporaba programskih aplikacij zahteva dobro poznavanje računalništva. Ker je določen delež izkušenih revizorjev nekoliko manj več vsakodnevnega dela in uporabe računalnikov in sodobnih programskih orodij, je uporaba enotne metodologije pri njih pogosto vir nezadovoljstva ter dodatne porabe časa.

Podobna je tudi problematika znanja angleškega jezika. Določen del revizijske populacije aktivno obvlada druge svetovne jezike, ne pa angleščine. Tudi v tem primeru vsakodnevno soočanje z angleškimi navodili in revizijskimi obrazci povzroča dodatno porabo časa in nezadovoljstvo, ki revizorju jemlje potrebno delovno energijo.

Na koncu pa še najpomembnejša pomanjkljivost uporabe enotnih revizijskih metodologij. Ne glede na strokovno in tehnično dovršenost predpisanih postopkov uporaba enotne revizijske metodologije samo pomembno zmanjšuje možnost izvedbe revizije v nasprotju z zahtevami revizijskih standardov in posledično morebitne izdaje napačnega mnenja. Nikakor pa ne preprečuje nekorektne izvedbe revizije in izdaje napačnega mnenja kot posledice namerne zlorabe položaja in zaupanja s strani revizorja (običajno partnerja in vodje revizijske skupine). Večji računovodski in posledično revizijski škandali v zadnjih letih (predvsem primer Enrona, WorldComa in Parmalata) so izbruhnili kljub formalnim zahtevam udeleženih velikih revizijskih družb po uporabi enotnih metodologij revizije.

## SKLEP

V diplomskem delu je bila vsaj deloma predstavljena kompleksnost revizijske prakse. Med elementi, ki jo določajo, velja izpostaviti zakonodajo, številna pravila stroke, ki jih zaznamujejo predvsem revizijski in računovodski standardi ter zapleteno in spreminjajoče se poslovno okolje, v katerem delujejo revizijske družbe in revizorji.

Ne glede na navidezno urejenost in določenost pravil revizijske stroke in prakse so javnost v zadnjih letih pretresle številne afere, katerih posledice so med drugim omajale ugled revizijske in računovodske stroke, nezanimljiv pa je bil tudi njihov vpliv na gospodarsko in družbeno okolje.

Velike revizijske družbe, strokovna združenja in državni regulatorji so vsak na svojem področju zaostriili nadzorne mehanizme. Sprejeta je bila strožja zakonodaja, izpopolnjena so bila pravila revizijske stroke in računovodskega poročanja, tem spremembam pa so se z izpopolnitvami enotnih revizijskih metodologij in notranjih nadzorov prilagodile tudi velike revizijske družbe.

Zdi se, da sprememb na področju ureditve revizije še ni konec. Vse glasneje se namreč poudarja širši, družbeni interes, ki ga mora zasledovati revizijska praksa. Posledično pa proces sprejemanja in spreminjanja zakonodaje, ki določa zakonsko revidiranje, vse aktivneje določajo zakonodajni in izvršilni organi posameznih vlad in skupnosti držav (Evropska unija). Kot ponazoritev omenjenih aktivnosti so v nadaljevanju navedene ključne prednostne aktivnosti Evropske komisije na področju revidiranja v obdobju 2003 – 2004, ki jih lahko povzamemo kot predlagana posodobitev 8. direktive (Odar, 2004, str. 3):

- javno nadzorstvo (ustanovitev Urejevalnega revizijskega odbora z namenom popolnega javnega nadzora in izvajanja neodvisne politike na področju revidiranja v Evropski Uniji);
- zunanje zagotavljanje kakovosti;
- revizorjevo neodvisnost;
- kodeks etike;
- revizijske standarde (obvezna uporaba mednarodnih standardov revidiranja za vse zakonske revizije na področju držav Evropske Unije bo začela veljati od leta 2005 dalje);
- disciplinske kazni;
- imenovanje ter odpustitev zakonskega revizorja.

Še bolj radikalne spremembe na področju urejanja zakonske revizije v državah Evropske Unije pa se obetajo v srednjeročnem obdobju. Tako so bile med drugim kot prednostne aktivnosti Evropske komisije na obravnavanem področju v obdobju 2004-2006 postavljene spremembe na področju disciplinskih kazni za revizorje, spremembe na področju povečevanja

prepoznavnosti revizijskih družb in njihovih mednarodnih povezav, zaostri pa naj bi se tudi merila za revizorjevo neodvisnost. Vse glasnejše so tako zahteve po obvezni periodični menjavi revizorjev, omejitvah pri zaposlovanju revizorjev s strani trenutnih ali bivših revizijskih klientov, idr..

Ker je tudi proces globalizacije in uvajanja ter spreminjanja novih tehnologij v poslovanju še v polnem teku, se spreminjajo in dopolnjujejo tehnike revidiranja. V strokovni javnosti se tako že nekaj časa govori o t.i. trajni reviziji (Continuous auditing) kot reviziji prihodnosti. Trajna revizija vključuje uporabo najsodobnejših programskih orodij, vgrajenih revizijskih modelov, integriranih pripomočkov za testiranje in revizijskih orodij za pregledovanje, ki omogočajo t.i. on-line vpogled v računovodske evidence in določene notranje kontrole revidiranega podjetja (Razae, Elam, Sharbatoghlie, 2001, str. 150). Revizija bo še bolj odvisna od uporabe informacijskih tehnologij in ustrezne računalniške opreme, njen pomen pa povečujejo vse pogostejše zahteve po medletnem računovodskem poročanju velikih podjetij, ki ga morajo potrditi tudi neodvisni revizorji.

Ne glede na nezmanjšano dinamiko razvoja novih revizijskih tehnik in postavljanja ter izpopolnjevanja predpisov, ki urejajo področje revizije, pa je na koncu kakovost opravljenega dela ter posledično ugled stroke in prakse v rokah revizorjev – posameznikov. Ključnega pomena je tako ustrezna vzgoja in izobraževanje ter kasnejša izbira revizorjev, ki morajo imeti predvsem lastnosti odličnosti. Odličnost kot lastnost oz. značilnost odličnega človeka pa opredeljujejo predvsem naslednji znaki: izobraženost, olikanost, preudarnost, prizadevnost, izvirnost, zanesljivost, podjetnost, voditeljskost, pravičnost, resnicoljubnost, poštenost, plemenitost in samozavednost (Turk, 1999, str. 7).

## LITERATURA

1. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA): Impact of Current Economic and Business Environment on financial reporting. [URL: [http://ftp.aicpa.org/public/download/news/risk\\_factor.doc](http://ftp.aicpa.org/public/download/news/risk_factor.doc)], 10.8.2004.
2. Antle Rick, Gitenstein Mark H.: Analysis of data requested by the Independence Standards Board from the five largest accounting firms, 2000. [URL: [http://iicg.som.yale.edu/working\\_papers/papers/ISB\\_Data.pdf](http://iicg.som.yale.edu/working_papers/papers/ISB_Data.pdf)], 19.8.2004.
3. Antle Rick, et al.: An economic analysis of auditor independence for a multi-client, multi-service public accounting firm, 1997. 23 str. [URL: [http://www.biz.colostate.edu/qfr/references/Serving\\_Public\\_Appendix.pdf](http://www.biz.colostate.edu/qfr/references/Serving_Public_Appendix.pdf)], 19.8.2004.
4. Ballou Brian, Heitger Dan L.: The Impact of Business Risk Auditing on Audit Judgment and Decision Making Research, Auburn University, 2000. [URL: [http://www.business.auburn.edu/~dheitger/BH\\_BRA\\_Task\\_and\\_RQ\\_Paper\\_5.21.02.pdf](http://www.business.auburn.edu/~dheitger/BH_BRA_Task_and_RQ_Paper_5.21.02.pdf)], 19.8.2004.
5. Cosserat Graham: Audit and society, Student Accountant, ACCA, 2000. [URL: <http://www.accaglobal.com/publivations/studentaccountant/31014?session=>], 3.8.2004.
6. Financial Reporting 2000 Edition. B.K. : DeVry/Becker Educational Development Corp., 1999. 1418 str.
7. Jaklič Marko: Poslovno okolje podjetja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 353 str.
8. Manson Stuart, McCartney Sean, Sherer Michael: Audit automation as control within audit firms. Accounting, Auditing & Accountability Journal, Bradford, 14(2001), 1, str. 109-130.
9. Morgan Christopher, Patient Matthew: Auditing Investment Businesses. London : Delloitte Haskins & Sells, 1989. 565 str.
10. Odar Marjan: Revidiranje poslovanja – izziv revidiranja v prihodnosti?. 33. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji: Zbornik referatov. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001, str. 199-213.

11. Raiborn D.D.: Auditing research monograph 5 - Audit problems encountered in small business engagements. New York : AICPA, 1982. 109 str.
12. Razaee Zabihollah, Elam Rick, Sharbatoghlie Ahmad: Continuous auditing: The audit of the future. Managerial Auditing Journal, Bradford, 16(2001), 3, str. 150-158.
13. Skitek Mitja: Zakon o revidiranju. Revizor, Ljubljana, 12(2001), 3, str. 7-16.
14. Taylor H. Donald, Glazen G. William: Revidiranje: Zasnove in postopki. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 1078 str.
15. Turk Ivan: Etika revizorja in njegova odličnost kot človeka. 5. letna konferenca revizorjev: Zbornik referatov. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1999, str. 5-12.
16. Turk Ivan: Pojemovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2000. 1083 str.
17. Vezjak Blanka: Temeljne značilnosti mednarodnih standardov računovodskega poročanja. Revizor, Ljubljana, 15(2004), 2, str. 96-117.
18. Wallance Wanda A.: Handbook of Internal Accounting Controls. Second Edition. New Jersey : Prentice Hall, 1991. 1068 str.

## **VIRI**

1. AICPA Professional Standards, Volume 1. New York : AICPA, 2003. 2983 str.
2. Deloitte – Facts & Figures.  
[URL: [http://www.deloitte.com/dtt/section\\_node/0,2332,sid%3D1020,00.html](http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,2332,sid%3D1020,00.html)], 11.8.2004.
3. Ernst & Young – About Ernst & Young.  
[URL: [http://www.ey.com/global/content.nsf/International/About\\_EY](http://www.ey.com/global/content.nsf/International/About_EY)], 11.8.2004.
4. Komisija za vrednostnice in borze (Security and Exchange Commission – SEC).  
[URL: <http://www.sec.gov/about/whatwedo.shtml>], 10.8.2004.
5. KPMG Audit Manual 2002. Berlin : KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft Aktiengesellschaft Wirtschaftspruefungsgesellschaft, 2002. 417 str.



6. KPMG International – About KPMG.  
[URL: <http://www.kpmg.com/about/>], 11.8.2004.
7. Mednarodni odbor za računovodske standarde (International Accounting Standard Boards – IASB), 2001.
8. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju. Ljubljana : Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001.
9. Mednarodno združenje računovodij (International Federation of Accountants – IFAC).  
[URL: <http://www.ifac.org/About>], 10.8.2004.
10. Odar Marjan: Predvidene spremembe 8. direktive Evropske Unije ter predvidene spremembe ureditve revidiranja v Sloveniji. Delovno gradivo. Radenci : 8. Jesenski strokovni posvet revizorjev, 2004. 5 str.
11. Osmo smernica. Revizor, Ljubljana, 2(1991), 1, str. 35-45.
12. PriceWaterhouseCoopers - People and Revenue.  
[URL:<http://www.pwc.com/Extweb/aboutus.nsf/docid/50A2C64F7AC0CEDF85256DD4003DC8EE>], 11.8.2004.
13. Sitar Katarina Š.: Revidiranje računovodskih izkazov pokojninske družbe. Zaključno delo za strokovni naziv pooblaščen revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 148 str.
14. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 326 str.
15. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št.30/93, 29/94, 45/94, 82/94, 20/98, 84/98, 6/99, 36/00, 45/01).
16. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/01).
17. Zveza računovodskih strokovnjakov (Federation des Experts Comptables Europeena – FEE). [URL: <http://www.fee.be/secretariat/Introduction.html>], 5.8.2004.