

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**RAZLIKE IN PODOBNOSTI MED NOTRANJO IN ZUNANJO
REVIZIJO**

Ljubljana, julij 2004

URŠKA URANKAR

IZJAVA

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

V Ljubljani, dne 30.7.2004

Podpis:

KAZALO

1	UVOD	1
2	OPREDELITEV REVIDIRANJA.....	2
3	ZUNANJE REVIDIRANJE	6
3.1	Zgodovinski razvoj zunanjega revidiranja	6
3.2	Predpisi, ki urejajo zunanje revidiranje	6
3.3	Opredelitev funkcije zunanjega revidiranja	9
3.4	Potek zunanjega revidiranja.....	10
3.4.1	Načrtovanje revizije.....	11
3.4.2	Spoznavanje in preizkušanje notranjih kontrol.....	11
3.4.3	Preizkušanje podatkov	12
3.4.4	Izdaja revizijskega poročila	12
3.4	Tveganja pri revidiranju	12
3.5	Revizorjevo poročilo	14
3.5.1	Vrste revizorjevih mnenj.....	15
4	NOTRANJE REVIDIRANJE	17
4.1	Zgodovinski razvoj notranjega revidiranja.....	17
4.2	Predpisi, ki urejajo notranje revidiranje	18
4.3	Opredelitev funkcije notranjega revidiranja	20
4.4	Vrste revidiranja, ki jih opravlja notranje revidiranje pri zasledovanju svojih ciljev	22
4.5	Potek notranjega revidiranja	23
4.5.1	Načrtovanje notranje revizije.....	24
4.5.2	Razvijanje programa notranje revizije.....	24
4.5.3	Dopolnjevanje dokazov	24
4.5.4	Priprava in predstavitev poročila.....	25
5	SODELOVANJE NOTRANJIM IN ZUNANJIM REVIZORJEV	26
5.1	Mednarodni revizijski standard št. 10 »Uporaba storitev notranjega revizorja«	27
5.2	Oblike sodelovanja zunanjih in notranjih revizorjev	28
5.2.1	Izmenjava revizijske dokumentacije.....	29
5.2.2	Neposredna izmenjava informacij.....	29
5.2.3	Uporaba skupne metodike	30
5.2.4	Skupno delo	30
5.2.5	Sodelovanje pri izobraževanju osebja	30
5.2.6	Skupna skrb za uresničitev revizijskih ugotovitev	31
5.2.7	Skupno načrtovanje	31
5.2.8	Porazdeljevanje revizijskega dela	31
5.2.9	Skupno delovno gradivo	31
5.2.10	Skupno poročanje višjim organizacijskim ravnom	32
5.2.11	Navzkrižno ovrednotenje dela revizorjev	32
6	PODOBNOСТИ IN RAZLIKE MED ZUNANJIM IN NOTRANJIM REVIDIRANJEM.....	33
6.1	Podobnosti med zunanjim in notranjim revidiranjem.....	33
6.2	Razlike med zunanjim in notranjim revidiranjem.....	34
7	SKLEP	36
	LITERATURA.....	39
	VIRI	42

1 UVOD

Poslovno življenje je prežeto s tveganjem, zato je potrebna revizija. Tvegajo lastniki gospodarskih družb, njihovi menedžerji, zaposleni in upniki. Vsakdo želi svoje tveganje čimbolj zmanjšati, zato izbira razne rešitve ter pripomočke. Med njimi ima vidno mesto kakovostno nadziranje, ki pomembno zmanjšuje poslovno tveganje. Zato sta kontrola in revizija nepogrešljivi sestavini poslovanja slehernega podjetja. Nosilci gospodarske dejavnosti želijo imeti učinkovit, uspešen in dovolj varen poslovni sistem, k temu pa lahko zelo veliko prispevata notranja in zunanja revizija (Koletnik, 1999, str. 41).

V današnjem času ima revidiranje vse bolj pomembno vlogo. Pogosto se srečujemo z notranjim in zunanjim revidiranjem, pa pravzaprav niti ne vemo, kaj ju loči in čemu sta potrebna. Podjetje pridobiva storitve tako od zunanjih kot notranjih revizorjev in naletimo na primere, ko zunanji revizor revidira evidence, katere je že ocenil notranji revizor, zato je treba delo notranje revizije usklajevati na način, da se zagotovi zadostna pokritost z revizijami in kar najbolj zmanjša podvajanje dela. Za nadzor nad delom zunanjih revizorjev, tudi za usklajevanje z notranjerevizijsko službo, je na splošno odgovoren nadzorni svet. V resnici pa mora za usklajevanje odgovarjati predstojnik službe za notranjo revizijo, pri tem pa potrebuje podporo nadzornega sveta.

Namen mojega diplomskega dela je bilo ugotoviti razlike in podobnosti med notranjim in zunanjim revidiranjem. Za iskanje razlik in podobnosti je bilo potrebno zelo natančno proučiti posebej zunanje in notranje revidiranje ter njuno medsebojno sodelovanje, zato sem to precej obsežno predstavila v diplomskem delu.

Najprej sem opredelila kaj je revidiranje, razložila osnovne pojme in predstavila različne delitve revidiranja. Nadaljevala sem s podrobnim opisom zunanjega revidiranja, kjer sem predstavila zgodovinski razvoj, predpise, ki urejajo zunanje revidiranje, opredelila sem funkcijo zunanjega revidiranja in potek celotnega zunanjega revizijskega postopka. Pri revidiranju je tveganje neizogibno, zato sem omenila tudi to. Revizorjevo poročilo z mnenjem je pomemben del in najpogosteje zaključek postopka zunanjega revidiranja.

Začetki notranjega revidiranja so precej starejši in segajo v stari vek, pri nas pa se je sekcija za notranjo revizijo izoblikovala šele v letu 1997. O tem sem pisala v četrtem poglavju, kjer sem navedla predpise, ki veljajo za notranje revidiranje in vrste revidiranja, ki jih opravlja. Za večjo uspešnost pri postopkih revidiranja je

potrebno dobro načrtovati celoten postopek, vse od načrtovanja, razvijanja programa, dopolnjevanja dokazov do priprave in predstavitve poročila.

Peto poglavje sem namenila sodelovanju notranjih in zunanjih revizorjev, kajti zelo pogosto prihaja tam, kjer imajo notranjo revizijo, do medsebojnega sodelovanja. Tej temi je namenjen Mednarodni revizijski standard št. 10. Opisala pa sem tudi druge različne oblike sodelovanja.

S temi poglavji sem pripravila osnove za ugotavljanje razlik in podobnosti, katere sem ugotovila in jih v šestem poglavju tudi zapisala. Podobnosti se nahajajo večinoma le v predpisih in podobnem poteku dela, razlike pa se pojavljajo že v osnovnem namenu posamezne revizije.

Diplomsko delo sem zaključila s sklepom, v katerem sem na kratko povzela zaključke, do katerih sem prišla pri svojem delu, nato pa sem navedla še uporabljeno literaturo in vire.

2 OPREDELITEV REVIDIRANJA

S tehničnim razvojem in z razvojem delitve dela se je v razvitem svetu funkcija upravljanja ločila od funkcije vodenja. Lastniki podjetij so svojo funkcijo vodenja prepustili poslovodstvu, ki skrbi za doseg ciljev lastnikov, ki so, če jih združimo v dve primarni skupini, dobiček na dolgi rok in ustaljenost poslovođenja (Fabijan, 2000, str. 3). Hiter gospodarski napredek je podjetjem narekoval rast in razvoj, hkrati pa se je večalo še število lastnikov in število potencialnih investitorjev.

S takšnim sistemom gospodarstva je nastala potreba po preverjanju delovanja poslovodstva, in sicer po preverjanju resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov. Ta potreba je izoblikovala novo vrsto strokovnjakov, ki strokovno in neodvisno nadzorujejo delo in delovanje poslovodstev, predvsem z revidiranjem računovodskih izkazov.

Beseda revidiranje je latinskega izvora (*revidere*) in pomeni naknadno pregledovanje procesov in stanj zaradi presojanja njihove pravilnosti z vidika resničnosti in poštenosti. Gre za strokovno zelo zahtevno obliko nadziranja, saj ne gre samo za ugotavljanje formalne pravilnosti, ampak za miselno obnovo nastanka dejanja ali stanja, k temu pa je potrebno dodati še strokovno mnenje (Koletnik, 1997, str. 10).

Revidiranje opravljajo strokovno usposobljeni notranji in zunanji revizorji in se poklicno ukvarjajo s presojanjem celotnega ali delnega poslovanja. So dobri poznavalci metod in postopkov revidiranja, revidiranih področij in so nepogrešljiva opora poslovodstvu, nadzornim organom, lastnikom podjetij, upnikom in drugim. Na nepristranski način spoznavajo ter odkrivajo resničnost in poštenost poslovnih dogodkov, stanj in izidov. Cilj proučevanja so nepristranska mnenja o ugotovljenih dejstvih ter strokovno ukrepanje za izboljšanje učinkovitosti, uspešnosti in varnosti na revidiranem področju (Koletnik, 1999, str. 41).

Za pravilno izražanje je pomembno ločevati oziroma poznati razliko med revidiranjem in revizijo. Revidiranje je proces sistematičnega naknadnega spoznavanja strokovne in poklicno-moralne neoporečnosti poslovnih procesov in stanj. Omogoča ga zbirka logično zaporednih postopkov in metod, rezultat proučevanja pa so za posameznega uporabnika izpopolnjene ali nove informacije o revidiranem procesu ali stanju. Revizija je dejavnost oziroma opravilo strokovnih oseb pri preizkušanju pravilnosti in resničnosti postopkov, stanj ali drugih dejstev. Torej je revizija le posamezen posel revidiranja, ki je širše opredeljeno in lahko vsebuje več revizij.

Področje revidiranja v Republiki Sloveniji ureja Zakon o revidiranju, ki je bil prvotno sprejet leta 1993. Revidiranje računovodskih izkazov je po tem zakonu preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na podlagi tega dajanje neodvisnega strokovnega mnenja o tem, ali računovodski izkazi v vseh pomembnejših pogledih podajajo resničen in pošten prikaz finančnega stanja in poslovni izid pravne osebe v skladu s slovenskimi računovodskimi standardi (Zakon o revidiranju, 2001).

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

Revidiranje je širše opredeljeno kot sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti teh uradnih trditev z veljavnimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom (Taylor, Glezen, 1996, str. 32).

Različne vrste revidiranja onemogočajo skupno opredelitev revidiranja. Najpogosteje se revidiranje razvršča glede na cilje njegovega delovanja, in sicer na revidiranje računovodskih izkazov, revidiranje skladnosti s predpisi in na revidiranje poslovanja, glede na povezanost posameznika oziroma skupine, ki opravlja revizijo z revidiranim podjetjem, pa na zunanje revidiranje, notranje revidiranje in državno revidiranje (Taylor, Glezen, 1996, str. 33-36).

Revidiranje računovodskih izkazov je pogosto označeno kot revidiranje računovodstva (Turk, 1995, str. 129). Revizor pri revidiranju računovodskih izkazov preverja uradne trditve v računovodskih izkazih in na podlagi sodil, ki so v tem primeru splošno sprejeti računovodski standardi, napiše poročilo. V njem poda mnenje o tem, ali uradne trditve v računovodskih izkazih podjetja v vseh pomembnih pogledih ustrezajo uveljavljenim sodilom.

Pri revidiranju skladnosti s predpisi se ugotavlja, ali podjetje upošteva usmeritve, zakone in druge predpise. Revizor mora v tem primeru pripraviti revizijske postopke, ki bodo primerno zagotovilo za odkrivanje napak, nepravilnosti in nezakonitih dejanj posloводства in zaposlenih v podjetju. Sodila so lahko navodila posloводства ali zakon z zakonskimi akti in predpisi. Pri tej reviziji se poda mnenje o usklajenosti s sodili (Loncner, 2002, str. 3).

Revidiranje poslovanja sodi v širše pojmovanje revidiranja. Pri revidiranju poslovanja se preiskuje celotno delovanje organizacije ali njen del. Sodila so določeni cilji organizacije oziroma podjetja. Po opravljeni reviziji poslovanja revizor oceni dosežke in na podlagi tega napiše poročilo o priporočenih izboljšavah za nadaljnje delovanje.

Koletnik razdeli revidiranja glede na več kriterijev (Koletnik, 2000, str. 27):

1. Glede na namen revidiranja:

- gospodarska,
- državna revizija.

2. Z vidika obveznosti pri reviziji:

- obvezna revizija,
- neobvezna revizija.

3. Z vidika izvajalcev revizije:
 - notranja revizija,
 - zunanja revizija.

4. Z vidika predmeta revidiranja:
 - revidiranje enovitega podjetja,
 - revidiranje organizacijskega dela podjetja in
 - revidiranje povezanih podjetij.

5. Z vidika časa revidiranja:
 - stalna (periodična) revizija,
 - občasna revizija.

6. Z vidika kompleksnosti revizije:
 - splošna revizija in
 - specialna revizija.

7. Z vidika področij revidiranja:
 - revizija poslovanja,
 - revizija notranjega kontrolnega sistema,
 - revizija letnih in drugih računovodskih poročil,
 - revizija računovodenja,
 - revizija financiranja in drugih poslovnih funkcij,
 - revizija sredstev, virov sredstev, prvin, potroškov, stroškov, poslovnih učinkov, odhodkov, prihodkov in poslovnega ter finančnega izida,
 - revizija davkov in prispevkov,
 - revizija informacijskih sistemov,
 - druga področja revidiranja.

Z vidika izvajalcev revizije je Koletnik navedel notranjo in zunanjo revizijo, vendar se v današnjem času pogosto pojavlja tudi zunanje izvajanje notranjega revidiranja, ki ga opravljajo zunanji revizorji.

3 ZUNANJE REVIDIRANJE

3.1 Zgodovinski razvoj zunanjega revidiranja

V Evropi se je leta 1130 v Londonu pojavila prva revizija državne blagajne Anglije in Škotske. Razvoj zunanje revizije se je nadaljeval v Angliji, kjer so okrog leta 1200 opravili revizijo proračuna mesta London. V začetku 13. stoletja se je revizija pojavila tudi v Italiji (Odar, 1994, str. 79).

Prva strokovna organizacija revizorjev je bila leta 1581 ustanovljena v Benetkah. Leta 1854 je bilo v Angliji ustanovljeno prvo strokovno združenje revizorjev, ki mu je bilo s kraljevsko listino dano javno pooblastilo za revidiranje. V Angliji je bil leta 1892 uradno priznan poklic revizorja (chartered accountant). American Institute of Accountants, sedaj imenovan American Institute of Certified Public Accountants, je bil v Združenih državah Amerike ustanovljen leta 1887, kasneje pa so uvedli še naziv revizor (Certified Public Accountant). Za razvoj revizije v Evropi je bila tehtnega pomena ustanovitev Zveze berlinskih knjigovodskih revizorjev Nemčije leta 1896, istega leta je bil v Združenih državah Amerike sprejet prvi zakon o revidiranju. Skokovit razvoj revizije in poklicnih združenj se je v 20. stoletju nadaljeval tudi v drugih državah (Odar, 1994, str. 79).

V Sloveniji se je revizija kot samostojna dejavnost pojavila leta 1993, ko je bil ustanovljen Slovenski inštitut za revizijo, ki je edina vodilna institucija na tem področju in le njej so dana vsa pooblastila tega področja. Istega leta pa sta Zakon o gospodarskih družbah in Zakon o revidiranju vzpostavila temelje za normalno delovanje revizijske dejavnosti. Pred tem so bili edini pravi uporabniki revizijskih storitev tuji subjekti, revizijska dejavnost pa je bila pod monopolom Službe družbenega knjigovodstva (Fabijan, 2000, str. 4).

3.2 Predpisi, ki urejajo zunanje revidiranje

Slovenski inštitut za revizijo je izdelal hierarhijo pravil revidiranja, katero je treba določiti zaradi (Hierarhija pravil revidiranja, 2002):

- opredelitve pravil revidiranja in prioritete posameznih pravil revidiranja pri njihovi obvezni uporabi,
- zagotavljanja izvajanja revizijskih in njim sorodnih storitev na najvišji kakovostni ravni,
- ugotavljanja in določanja obsega revizorjeve odgovornosti do naročnikov in širše javnosti, ki uporablja in/ali se opira na revizorjeve storitve,
- zmanjševanja vrzeli v pričakovanih javnosti, kar pripomore k boljšemu razumevanju revizorjevega dela in njegovih izsledkov, ki se sporočajo naročnikom in širši javnosti, ter za preprečevanje sprejemanja predpisov, ki bi revizorju nalagali naloge, ki jih glede na družbeno delitev dela ne more ali ne sme sprejemati,
- povečevanja družbene in posamične učinkovitosti revidiranja,
- podpore pri izvajanju revidiranja in revidiranju sorodnih storitev, s ciljem širjenja najboljših strokovnih rešitev in pravil etičnega ravnanja oziroma delovanja revizorja.

Ravni pravil revidiranja določajo tudi prioriteto posameznih pravil revidiranja pri njihovi obvezni uporabi, tako da se v primeru nasprotja med pravilom na višji ravni in pravilom na nižji ravni uporabi pravilo na višji ravni, v primeru nasprotij med pravili iste ravni pa se uporabi višje razvrščeno pravilo revidiranja.

Ravni pravil revidiranja (Hierarhija pravil revidiranja, 2002):

Prva raven:

- zakon o revidiranju,
- avtentična razlaga določb zakona o revidiranju,
- predpisi državnih organov o revizorjevih poročilih (razširjeno poročanje) in njihove avtentične razlage, ki jih izdajajo Banka Slovenije, Agencija za trg vrednostnih papirjev, Agencija za zavarovalni nadzor, Urad Republike Slovenije za preprečevanje pranja denarja in Ljubljanska borza, ter navodila za njihovo izvajanje,
- mednarodni standardi revidiranja in mednarodni kodeks poklicne etike računovodskega strokovnjaka,
- temeljna revizijska načela,
- slovenski standardi revidiranja in slovenski kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev.

Druga raven:

- mednarodna stališča o revidiranju,
- stališča, pojasnila in priporočila revizijskega sveta inštituta.

Tretja raven:

- navodila za delovanje revizijskih družb,
- metodološka gradiva in priročniki inštituta.

Četrta raven:

- domača in tuja strokovna literatura,
- splošno sprejeto delovanje oziroma postopki delovanja revizorjev v tuji praksi.

Uporaba pravil, ki sodijo na prvo raven, je pri revidiranju računovodskih izkazov obvezna, zato jih bom na kratko predstavila.

Zakon o revidiranju smo v Sloveniji dobili sredi leta 1993. Z njim so dani okviri delovanja revizijske stroke v Sloveniji ter Slovenskega inštituta za revizijo, ki je na podlagi tega zakona sprejel statut, s katerim podrobneje opredeljuje in ureja svoje delovanje. Stroka je v obdobju po sprejetju starega zakona močno napredovala, rešile so se začetne dileme glede delovanja stroke, na dan pa so prišle tudi vse slabosti in pomanjkljivosti tega zakona. Leta 2001 je bil sprejet nov zakon o revidiranju, ki je prinesel kar nekaj novosti, predvsem pa opredelil nekatere zadeve, ki so se pokazale kot problematične in nedorečene. Razlog za novo sprejetje je bila tudi uskladitev po zakonu obveznega revidiranja z 8. smernico Sveta evropske skupnosti (Skitek, 2001, str. 7).

Temeljna revizijska načela služijo revizorjem in revizijskim družbam kot vodilo, da je njihovo delovanje glede strokovne usposobljenosti, izvajanja posameznih nalog in predstavljanja izsledkov v javnosti na zadovoljivi ravni. Najširše obravnavajo splošno priznana pravila za delovanje revizijske stroke ter oblikujejo podlago za standarde in postopke revidiranja pri izvajanju nalog za naročnike revizijskih storitev in omogočajo ustrezen strokovni nadzor nad delovanjem revizijskih družb in revizorjev, da bi se izboljševala kakovost storitev, ki jih nudi stroka.

Standardi revidiranja so sodila za ugotavljanje oziroma merjenje kakovosti izvedbe revizijskega posla oziroma revizijskih postopkov. Opredeljuje jih zakon ali drug predpis, njihova uporaba pa je obvezna pri izvajanju revizije ali sorodnih storitev. Mednarodne standarde revidiranja sprejema Mednarodni odbor za pravila revidiranja pri Mednarodnem združenju računovodij, slovenske standarde revidiranja pa revizijski svet Inštituta.

Kodeks poklicne etike je revizorjem vodilo pri opravljanju poklicnih dolžnosti, ki določa temeljne prvine etičnega in poklicnega obnašanja v stroki in v javnosti. Načela in pravila kodeksa zato zahtevajo od revizorjev, da neomahljivo služijo poslanstvu stroke, tudi z žrtvovanjem in na škodo osebnih koristi, ter da nenehno spremljajo njihovo uresničevanje tako v lastnem kot v širšem družbenem okolju.

Pravila revidiranja na drugi in tretji ravni se izdajajo, da bi pooblaščenim revizorjem in revizorjem pomagala pri izvajanju standardov ali pri širjenju dobrih rešitev. Nimajo veljave standardov, uporabljajo pa se, kadar se v različnih okoliščinah ugotavlja revizorjeva poklicna skrbnost.

Na četrti ravni se kot pravila revidiranja lahko uporabijo:

- strokovna literatura, če njene rešitve podpirajo in razširjajo ter dodatno osvetljujejo določbe mednarodnih in slovenskih standardov revidiranja,
- splošno sprejeto delovanje oziroma postopki delovanja revizorjev v tuji praksi, ki jih potrdi revizijski svet Inštituta, če ni možno pridobiti zadovoljivih odgovorov ali rešitev na prvi, drugi in tretji ravni te hierarhije.

3.3 Opredelitev funkcije zunanjega revidiranja

Zunanje revidiranje je postopek proučevanja in ocenjevanja podjetja, ki ga izvajajo strokovno usposobljeni neodvisni in za to delo pooblaščen revizorji. Z izrazom zunanja revizija poimenujemo dejavnost neodvisnih zunanjih pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb v okviru revidiranja v pogodbi dogovorjenih predmetov in področij poslovanja podjetja. Po naročilu lastnikov podjetja, vodstva, upnikov ali drugih, ki jim je dovoljen vpogled v položaj revidirane osebe, pridejo v podjetje zunanji revizorji in na nepristranski način presodijo resničnost in poštenost izkazanega ekonomskega položaja podjetja ali določenega stanja oziroma področja poslovanja ter o tem podajo neodvisno strokovno mnenje.

Najpogosteje z izrazom zunanje revidiranje mislimo revidiranje računovodskih izkazov. Cilj zunanjega revidiranja računovodskih izkazov je, da zunanji revizor poda mnenje o proučevanih izkazih, končni cilj pa je opozoriti naročnika na odkrite slabosti in nepravilnosti v njegovem poslovanju in mu svetovati izboljšave, predvsem pa izraziti mnenje o resničnosti in poštenosti podatkov v računovodskih izkazih (Lunar, 2001, str. 4).

Zunanji revizor zasleduje cilj, da oblikuje in izrazi mnenje o računovodskih izkazih, ki jih vodstvo podjetja pripravi v skladu z računovodskimi pravili (načeli, standardi) in zakonskimi predpisi. Da bi lahko revizor to mnenje oblikoval, mora pridobiti zadovoljiv obseg revizijskih dokazov o ustreznosti zbiranja in obravnavanja podatkov ter oblikovanja računovodskih informacij. Pri zbiranju dokazov se lahko opre na notranje kontrole in na delo notranjega revizorja (Koletnik, 1997, str. 120).

Da bi revizor lahko oblikoval mnenje, mora najprej proučiti in ovrednotiti celotni računovodski sistem podjetja ter kasneje preiti na preiskovanje letnih računovodskih izkazov. Najprej mora proučiti delovanje vgrajenih kontrol tako v samem izvajalnem podsistemu kot tudi v okviru računovodstva, pri čemer se lahko naslanja na notranjo revizijsko službo, če ta v danem poslovnem sistemu obstaja (Šerjak, 2003, str. 15). Torej je revidiranje računovodskih izkazov sestavljeno iz dveh delov, in sicer v prvem delu revizor prouči delovanje notranjih kontrol podjetja, v drugem pa na podlagi ugotovitev pravilnosti delovanja notranjih kontrol določi še potreben obseg preverjanja podatkov v evidencah in računovodskih izkazih.

3.4 Potek zunanjega revidiranja

Učinkovito opravljen revizijski postopek je posledica dobrega načrtovanja celotnega revidiranja. Če načrtovanje ni ustrezno izpeljano, se lahko zgodi, da revizor izda neustrezno mnenje, neustrezno revizijsko poročilo ali celo stroškovno neučinkovito izpelje postopek revidiranja.

Mednarodni revizijski standardi pravijo, da mora revizor tako načrtovati svoje delo, da lahko opravi revizijo učinkovito in uspešno, pa tudi pravočasno. Njegovi načrti morajo biti zasnovani na poznavanju naročnikovega poslovanja. Hkrati mora s preizkušanjem kontrol in podatkov zbrati dovolj ustreznih revizijskih dokazov, da lahko pride do utemeljenih sklepov, na podlagi katerih oblikuje mnenje o računovodskih informacijah.

Celovit revizijski program mora vsebovati (Taylor, Glezen, 1996, str. 43):

- določbe o sprejetju revizijskega posla in zakonske odgovornosti,
- roke poročil in druge oblike komuniciranja z naročniki,
- računovodske usmeritve, ki jih uporablja naročnik in njihove spremembe,
- vpliv novih računovodskih in revizijskih določil na revidiranje,
- določanje ravni pomembnosti vloge revidiranja,
- nekatere okoliščine, ki zahtevajo posebno pozornost,
- stopnjo opiranja na sistem notranjih kontrol,
- vrsto in obseg revizijskih dokazov,
- povezavo z notranjo revizijsko službo in
- vključevanje drugih revizorjev in veščakov v revidiranje.

Revidiranje bi lahko v grobem razdelili na štiri faze, čeprav se dejansko posamezna faza nikoli ne pojavlja kot časovno samostojna in neodvisna. Aktivnosti potekajo istočasno, v času revizije se pojavijo lahko večkrat ali pa potekajo ves čas revizije.

Revizijski proces poteka v naslednjih fazah (Taylor, Glezen, 1996, str. 296):

- načrtovanje revizije,
- spoznavanje in preizkušanje notranjih kontrol,
- preizkušanje podatkov in
- izdaja revizijskega poročila.

3.4.1 Načrtovanje revizije

Pri načrtovanju revizije gre za razvijanje splošne strategije in nadrobne izvedbe revizije s pričakovano vrsto, časom in obsegom. Revizor mora načrtovati učinkovito in pravočasno opravljeno revizijo. Načrtovati mora vse naslednje tri faze.

3.4.2 Spoznavanje in preizkušanje notranjih kontrol

Na tej stopnji revidiranja gre načeloma za preverjanje delovanja knjigovodstva, računovodskega oziroma informacijskega sistema podjetja. Tem boljše je delovanje informacijskega sistema oziroma notranjih kontrol, večje je zaupanje revizorja v računovodski sistem podjetja in manjši je potreben obseg preverjanja podatkov na naslednji stopnji revidiranja.

3.4.3 Preizkušanje podatkov

Preizkušanje podatkov dopolnjuje preizkuse kontrol, saj je z njihovo pomočjo moč zbrati dokaze o tem, ali notranje kontrole v praksi še vedno delujejo. Ko revizor ugotovi, da notranje kontrole delujejo popolno, točno in zanesljivo, je obseg revidiranja podatkov v evidencah in računovodskih izkazih manjši, kot če te ne delujejo tako. S preverjanjem notranjih kontrol in podatkov mora revizor zbrati dovolj ustreznih revizijskih dokazov, da lahko pride do utemeljenih sklepov, ki so podlaga za oblikovanje mnenja o obravnavanih računovodskih izkazih. Preverjanje podatkov je namenjeno pridobivanju dokazov, da so podatki, zbrani v okviru računovodskega sistema popolni, točni in zanesljivi.

3.4.4 Izdaja revizijskega poročila

Priprava revizijskega poročila predstavlja vrhunec revizijskega procesa. Le-to služi revizorju kot sredstvo komuniciranja med njim in uporabniki računovodskih izkazov ter predstavlja sklepni dokument, katerega revizor sestavi po opravljeni reviziji in v katerem je zapisano mnenje. V tej fazi se tudi ovrednoti celotno revizijsko tveganje, ki ga ponazarja zmnožek tveganja pri delovanju, tveganja pri kontroliranju in tveganja pri odkrivanju.

3.4 Tveganja pri revidiranju

Pri revidiranju mora revizor upoštevati pomembnost in razmerje do revizijskega tveganja. Ni namreč dovolj, da revizor določi, da so računovodski izkazi pošteno predstavljeni, če v njih ni napačnih navedb, ki bi presegle določeno vrednost, temveč je potrebno, da določi obseg tveganja, pri katerem bo navedeno mnenje izraženo.

Revizor pri revidiranju neleti na tri vrste tveganj:

- poslovno tveganje,
- tveganje pri delovanju zunanjega okolja in
- revizijsko tveganje.

Poslovno tveganje se nanaša na finančni položaj v podjetju, poslovne odločitve pri proizvodnji in pri prodaji. Tveganje pri delovanju zunanjega okolja zajema splošen gospodarski položaj, konkurenčni položaj in gospodarsko politiko.

Najpomembnejše je revizijsko tveganje, ki je kombinacija možnosti, da računovodska poročila vsebujejo materialno pomembne napake, vendar te med postopkom revizije ne bodo odkrite. Celotno revizijsko tveganje sestavljajo tri komponente (Fabijan, 2000, str. 20):

- tveganje pri delovanju,
- tveganje pri kontroliranju in
- tveganje pri odkrivanju.

Tveganje pri delovanju je nevarnost, da pride na posameznem kontu ali pri vrsti poslovnih dogodkov do napačne navedbe, ki bi sama ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami postala pomembna. Revizor najprej pregleda poslovanje podjetja, računovodske politike in opravi uvodni analitični pregled, nato preuči še značilnosti računov ter ozadje prevar in napak, da bi ugotovil pričakovano tveganje. Oceniti je potrebno, ali ima poslovodstvo kakšno posebno motivacijo za to, da bi popačilo računovodske izkaze. Tako se oceni, ali gre za tveganje prevare, ali tveganje napake in obseg tveganja, ki deluje na cilje revizije.

Tveganje pri kontroliranju, ki ga lahko poimenujemo tudi tveganje pri revidiranju delovanja notranjih kontrol, je tveganje, da naročnikov sistem notranjega kontroliranja ne prepreči nastanka prevar in napak. Nikogaršnji sistem notranjega kontroliranja ne zagotavlja popolne učinkovitosti, vendar je pri učinkovitem sistemu tveganje razmeroma majhno, pri manj učinkovitem sistemu pa se poveča.

Tveganje pri odkrivanju ali revidiranju podatkov je tveganje, da revizor preostalih napačnih navedb z revizijskimi postopki ne bo odkril. Bistveno je, da s tem tveganjem zmanjšamo celotno revizijsko tveganje na minimum, ki naj bi znašal 5%, da lahko rečemo, da računovodski izkazi prikazujejo resnično in pošteno sliko o poslovanju podjetja.

Revizijsko tveganje vedno obstaja, revizor pa mora revizijo načrtovati tako, da postane revizijsko tveganje čim manjše. V ta namen oceni tveganje pri delovanju in tveganje pri kontroliranju ter se nato odloči, kakšna naj bi bila raven tveganja pri odkrivanju, saj je le na ta način mogoče opredeliti potrebno vrsto, obseg in čas revizijskih postopkov preizkušanja podatkov.

3.5 Revizorjevo poročilo

Revizorjevo poročilo nadrobneje opredeljujejo Mednarodni revizijski standardi št. 13, in sicer, kako naj revizor sestavi poročilo o revidiranih računovodskih izkazih.

Revizor mora preiskati in oceniti sklepe, zasnovane na revizijskih dokazih, ki so podlaga za njegovo mnenje o računovodskih informacijah. Pri preiskovanju in ocenjevanju mora oblikovati splošne sklepe o tem (Mednarodni revizijski standardi, 1994, str. 118):

- ali so računovodske informacije pripravljene na podlagi sprejemljivih računovodskih pravil in ali se ta tudi dosledno uporabljajo,
- ali so računovodske informacije usklajene z ustreznimi pravili in zakonodajo,
- ali je videnje, predstavljeno v računovodskih informacijah, v celoti skladno z revizorjevim poznavanjem poslovanja revidiranega podjetja,
- ali ima revizor ustrezen dostop do vseh bistvenih podlag, potrebnih za primerno predstavitev računovodskih informacij.

Poenotenje vsebine revizorjevega poročila olajša bralcu razumevanje. Revizorjevo poročilo brez pridržkov običajno vsebuje odstavek, v katerem je opisan obseg revidiranja in poseben odstavek, v katerem je izraženo njegovo mnenje.

Revizorjevo poročilo mora vsebovati predpisane sestavine, ki so (Koletnik, 1997, str. 130):

- naslov,
- naslovnik,
- nazivi računovodskih izkazov, ki jih je treba revidirati,
- sklicevanje na uporabljene revizijske standarde ali pravila,
- mnenje ali zavrnitev mnenja o računovodskih izkazih,
- podpis,
- revizorjev naslov in
- datum poročila.

Naslov pomaga bralcu ugotoviti, da gre za revizorjevo poročilo in ga tudi takoj razlikovati od poročil, ki jih lahko pripravljajo drugi, zato mora imeti ustrezen naslov, na primer »Revizorjevo poročilo«.

Naslovnika zahtevajo okoliščine in državni predpisi. Običajno je poročilo naslovljeno na delničarje ali upravni odbor podjetja, katerega računovodski izkazi se revidirajo.

Nazivi računovodskih izkazov morajo biti označeni, navedeni morajo biti tudi ime obravnavanega podjetja, datum in obdobje, na katero se računovodski izkazi nanašajo.

Sklicevanje na uporabljene revizijske standarde ali pravila je zagotovilo, da je revidiranje potekalo v skladu s sprejetimi standardi ali pravili. Torej je potrebno napisati oznake revizijskih standardov ali pravil, ki so bili uporabljeni pri revidiranju.

Mnenje o računovodskih izkazih mora biti jasno izraženo, in sicer o predstavitvi finančnega stanja in poslovnih izidov podjetja v obravnavanih računovodskih izkazih.

Podpis – poročilo mora biti podpisano v imenu revizijske firme, v revizorjevem osebnem imenu ali po potrebi v imenu obeh.

Revizorjev naslov oziroma ime kraja, v katerem ima revizor svoj poslovni prostor.

Datum poročila daje bralcu informacijo, da je revizor pri svojem delu upošteval tiste dogodke ali opravila, s katerimi je bil seznanjen do navedenega datuma ter ki bi lahko vplivali na obravnavane računovodske izkaze in na njegovo poročilo.

3.5.1 Vrste revizorjevih mnenj

V revizorjevem poročilu mora biti jasno označeno, za kakšno mnenje gre, kar je najlažje doseči s poenotenim besedilom za vsako vrsto mnenja. Revizor lahko v svojem poročilu izrazi (Koletnik, 1997, str. 131):

- mnenje brez pridržka,
- mnenje s pridržkom,
- negativno mnenje ali
- mnenje zavrne.

Mnenje brez pridržka (pozitivno mnenje) revizor izrazi, če je v vseh bistvenih pogledih zadovoljen z zadevami. To zadovoljstvo mora biti izraženo na jasen in pritrdilen način. Torej mnenje brez pridržka pomeni, da so spremembe v

računovodskih načelih ali načinu njihove uporabe in njihove posledice primerno ugotovljene in razkrite v računovodskih izkazih (Koletnik, 1997, str. 131).

Revizor ne more podati mnenja brez pridržka, kadar gre za okoliščine, ki po revizorjevem mnenju lahko bistveno vplivajo na obravnavane računovodske izkaze (Koletnik, 1997, str. 131):

- omejitev glede obsega revizorjevega dela,
- velika negotovost, ki vpliva na obravnavane računovodske izkaze, katere odpravljanje je odvisno od prihodnjih dogodkov,
- nesoglasje s poslovodstvom glede obravnavanih računovodskih izkazov.

Prvi dve okoliščini lahko povzročita mnenje s pridržkom ali zavrnitev mnenja, tretja pa lahko povzroči mnenje s pridržkom ali negativno mnenje.

Mnenje s pridržkom lahko revizor izrazi, če ugotovi, da ne more podati mnenja brez pridržka. Posledice nesoglasja, negotovosti ali omejitve obsega ne vplivajo tako bistveno, da bi zahtevale negativno mnenje ali zavrnitev mnenja.

Negativno mnenje pa je izraženo, če so posledice nesoglasja tako bistvene in velike za računovodske izkaze, da njegovo mnenje s pridržkom v poročilu ne zadostuje za razkritje zavajajoče ali nepopolne narave računovodskih izkazov.

Mnenje zavrne revizor v primeru, če ugotovi, da je možna posledica omejitve obsega ali negotovosti tako pomembna, da mu onemogoča izraziti mnenje o računovodskih izkazih (Koletnik, 1997, str. 131).

Če revizor izda poročilo, ki vsebuje mnenje, drugačno od mnenja brez pridržka, mora vanj vključiti tudi opis vseh bistvenih razlogov za tako odločitev in, če je izvedljivo, njihov številčno opredeljeni možni vpliv na računovodske izkaze. To informacijo je najprimerneje razložiti v posebnem odstavku, ki stoji pred mnenjem ali zavrnitvijo mnenja.

4 NOTRANJE REVIDIRANJE

4.1 Zgodovinski razvoj notranjega revidiranja

Začetki notranjega revidiranja segajo daleč v stari vek. Vse najstarejše oblike revidiranja predstavlja notranje revidiranje državne uprave. Zasedimo jo že v starem Egiptu, Babilonu in Grčiji, kar pomeni, da so precej starejši od zunanje poklicne revizije, ki jo zasedimo šele v 15. stoletju v Italiji (Spremić, 1997, str. 8).

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

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

4.2 Predpisi, ki urejajo notranje revidiranje

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

Najbolj znani standardi notranje revizije so tisti, ki jih je izdal Ameriški inštitut za notranjo revizijo leta 1978 (Brink, Witt, 1982, str. 21, 22). Razvrščeni so na pet področij:

- neodvisnost – notranji revizorji morajo biti pri izvajanju revizije neodvisni,
- strokovnost – notranje revidiranje je potrebno opravljati strokovno in profesionalno,
- delovno področje – delovno področje notranjega revidiranja mora obsegati preiskovanje in ocenjevanje primernosti in učinkovitosti, tako sestava notranjih kontrol kot tudi opravljanja prevzetih nalog,
- opravljanje revizijskega dela – notranje revidiranje mora obsegati načrtovanje revizije, preiskovanje in ocenjevanje informacij, sporočanje izsledkov in popravljanje,
- vodenje notranjega revidiranja – vodi ga vodja notranjerevizijske službe.

Revizijski standardi, oblikovani za potrebe zunanjega revidiranja, so skoraj v celoti uporabni tudi za potrebe notranjega revidiranja. Zato notranje revidiranje uporablja pri svojem delu tudi mednarodne smernice za revidiranje (International Auditing Guidelines) in splošno sprejete revizijske standarde (Generally Accepted Auditing Standards – GAAS).

Vsaka stroka ima tudi svoja pravila obnašanja, ki so najpogosteje zasnovana na splošnih etičnih načelih ravnanja, katere je potrebno spoštovati, da se zavaruje poklicno dostojanstvo. Na področju notranjega revidiranja je to Kodeks poklicne etike notranjih revizorjev, ki ga je leta 1968 sprejel Inštitut notranjih revizorjev v New Orleansu. V Sloveniji je bil Kodeks poklicne etike notranjih revizorjev sprejet leta 1998 s strani strokovnega sveta Slovenskega inštituta za revizijo. Osnovna razdelitev kodeksa je naslednja:

- namen kodeksa,
- temeljna načela poklicne etike,
- načela obnašanja,
 - strokovnost in odgovornost,
 - zaupnost,
 - neoporečnost,
 - neodvisnost in prizadevnost,
 - sporočanje,
- sprejetje in uporaba kodeksa.

Strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo je leta 1998 sprejel tudi Strokovna načela notranjega revizorja, ki so izhodiščna pravila za pravilno, odgovorno in učinkovito delo notranjega revizorja (Hauptman, 2000, str. 6).

Predpisov, ki urejajo področje notranjega revidiranja, je dovolj in prav to omogoča posameznim podjetjem, da na njihovi podlagi izdelajo svoje lastne predpise, priročnike in usmeritve, v katerih se kažejo tudi posebnosti funkcije notranjega revidiranja kot posledica odvisnosti od posloводства, značilnosti podjetja ter njegovih ciljev. Notranjerevizijska služba mora namreč delovati v skladu s splošnimi zahtevami in pravili organizacije ter posebnimi pravili posloводства (Primožič, 2001, str. 12).

Pooblastila glede neomejenega vpogleda v poslovne knjige in v vso ostalo poslovno dokumentacijo ter glede neomejenega komuniciranja s preiskovanci, pravice do pregledovanja vseh delovnih področij družbe, pravila delovanja službe in s tem tudi poročanja so opredeljeni v ustanovni listini, ki je poimenovana Pravilnik za delovanje notranje revizije. Pravilnik predstavlja okvir delovanja notranjerevizijske službe, njen položaj ter zagotavlja zadostno stopnjo neodvisnosti. Pripravi ga vodja notranjerevizijske službe in s tem določi načrt za izvajanje nalog, v katerem se postavi cilje dela, pripravi razpored revizijskih del, izdelava načrte kadrovske zasedbe in določi, kako naj se sestavijo poročila o dejavnosti. Pomembno je, da ima vsaka gospodarska družba svoj pravilnik o delovanju notranjerevizijske službe ter da ta pravila sprejme uprava ob soglasju nadzornega sveta, kar zagotavlja službi notranje revizije posebno mesto v gospodarski družbi (Primožič, 2001, str. 12).

4.3 Opredelitev funkcije notranjega revidiranja

Opredelitev notranjega revidiranja ni povsem enotna, saj se pri različnih avtorjih pojavljajo precej raznolike opredelitve. Vsekakor pa so organizacije notranje revizije in njeni cilji v podjetjih med seboj tako raznoliki, da enotna opredelitev niti ni mogoča.

Po klasični opredelitvi pomeni notranje revidiranje neodvisno ocenjevalsko funkcijo znotraj organizacije, ki proučuje in vrednoti njene dejavnosti, njegov namen pa je pomagati članom organizacije, da uspešno opravljajo svoje naloge. Je oblika posrednega nadzora, ki ugotavlja in vrednoti primernost in uspešnost vseh kontrol, njeni izsledki pa so namenjeni predvsem poslovodstvu. Temeljni namen notranjerevizijske službe je strokovno presojanje ukrepov za varovanje sredstev ter za dobro gospodarjenje s sredstvi in poslovnim izidom, odkrivanje nesmotnosti in nepravilnosti pri poslovanju, ki se kažejo pri sredstvih in poslovnem izidu, ter oblikovanje predlogov za njihovo odstranjevanje (Primožič, 2001, str. 5).

Učinkovita notranjerevizijska služba zmanjšuje možnost prevar ali nepravilnosti v organizaciji, saj se brez notranjega kontroliranja prej pojavljajo napake, pogosteje prihaja do nezakonitega prisvajanja sredstev, vse skupaj pa močno otežuje pripravljane računovodskih izkazov in preverjanje računovodskih podatkov. Notranji revizorji so zato poslovodstvu s svojimi ugotovitvami in priporočili strokovni svetovalci in jim z njimi pomagajo pri sprejemanju odločitev (Praznik, 1999, str. 37).

Notranji revizor je v podjetju zaposlen zato, da opravlja tako revizijo računovodskih izkazov kot tudi revizijo poslovanja in revizijo skladnosti s predpisi. Ker je v podjetju zaposlen, torej navzoč ves čas, bi morale biti njegovo znanje o poslovanju podjetja ter o obstoju in delovanju notranjih kontrol v njem večje od znanja zunanjega revizorja. Pomen in število notranjih revizorjev se v zadnjem času v svetu močno povečujeta predvsem zaradi sprememb v poslovanju podjetij, ki postaja vse obsežnejše in vse bolj zapleteno, zaradi vedno večjega števila poslovnih dogodkov, uvajanja novih tehnologij in postopkov, raznolikosti proizvodov in storitev, vključevanja podjetij v mednarodne blagovne in finančne tokove ter s tem povezanega vedno večjega števila velikih mednarodnih podjetij pa tudi priporočil, naj vsaka delniška družba ustanovi oddelek notranje revizije (Hermanson, Strawser, Strawser, 1993, str. 862).

Najpomembnejše naloge notranjerevizijske službe so naslednje (Slovenski inštitut za revizijo, 1999, str. 18):

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

Zaradi novih razvojnih teženj v upravljanju podjetij in novih zahtev, ki se postavljajo pred notranje revizorje, se pospešeno pripravljajo tudi spremembe v opredelitvi notranjega revidiranja ter novih pristojnosti notranjerevizijske službe (Turk, 1999, str. 14).

Z delom na tem področju se je ukvarjala mednarodna skupina strokovnjakov, ki jo je sklical Inštitut notranjih revizorjev in rezultat njenega dela je spremenjeno pojmovanje notranjega revidiranja in okvirov delovanja notranjerevizijske službe. Torej je notranje revidiranje neodvisna in objektivna dejavnost s ciljem dajanja zagotovil in svetovanja, ki temelji na prizadevanju dodajati vrednost poslovanju podjetja. Podjetju pomaga pri doseganju postavljenih ciljev z načrtnim in urejenim načinom ocenjevanja ter s povečevanjem učinkovitosti obvladovanja tveganj ter kontrole in upravljalvske ureditve. Strokovnost in zavezanost k odličnosti se zagotavlja s strokovnim delovanjem, ki ga je opredelil Inštitut notranjih revizorjev (Turk, 1999, str. 14).

Po novi opredelitvi, ki jo je sprejel Inštitut notranjih revizorjev, je notranje revidiranje svetovalna dejavnost, ki daje neodvisna in objektivna zagotovila, njen osnovni namen pa je prispevati k dodani vrednosti organizacije z izboljšanjem njenih dejavnosti (Knafelc Žohar, 1999, str. 50).

Nova študija pravi, da je notranje revidiranje proces, v katerem si organizacija pridobi zagotovilo, da bo razumela in obvladala vsa tveganja, ki jim je izpostavljena ob hitro spreminjajočih se potrebah. Da bi notranji revizorji lahko dali takšno zagotovilo, morajo natančno poznati sestavo upravljanja organizacije, ureditev upravljanja tveganj in ustroj notranjih kontrol. Osnovni značilnosti vsakega preizkušenega notranjega revizorja pa sta visoka strokovnost in predanost odličnosti (Knafelc Žohar, 1999, str. 50).

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

Notranjerevizijska stroka je v zadnjih šestdesetih letih svojo vsebino močno nadgradila. V začetku smo jo lahko prepoznali z opredelitvijo kot »oči in ušesa poslovodstva«, danes pa predstavlja opredeljeno stroko, katere glavna značilnost je storitev zagotavljanja. Z njo notranji revizor na podlagi s standardi podprtega strokovnega pristopa daje določeno stopnjo zagotovil o obvladovanju tveganj delovanja, poročanja in usklajenosti z zakonodajo v obliki revizijski storitev, storitev pregledovanja ali drugih nerevizijskih storitev (Jagrič, 2004, str. 164).

4.4 Vrste revidiranja, ki jih opravlja notranje revidiranje pri zasledovanju svojih ciljev

Notranji revizorji pri svojem delovanju opravljajo štiri vrste revidiranja, na podlagi katerih zasledujejo svoje cilje. To so (Spremič, 1997, str. 12-14):

- *Revidiranje računovodskih izkazov* – s tem so povezani začetki razvoja notranje revizije, kjer je šlo v glavnem za revidiranje knjigovodstva. Kasnejši razvoj je bil usmerjen k računovodskim poročilom, predvsem k bilanci stanja in izkazu poslovnega izida. V naslednjem koraku pa se je notranje revidiranje računovodstva usmerilo še na področje načrtovanja, delno pa tudi na področju analiziranja in financiranja podjetja. Notranje revidiranje računovodstva je najpogosteje vključeno v reševanje operativnih problemov s področja računovodstva in financ. V svojih poročilih kaže ugotovljene pomanjkljivosti ter predlaga ukrepe in prizadevanja za njihovo odstranitev.

- *Revidiranje poslovanja* – temeljni cilj revidiranja poslovanja je preizkusiti učinkovitost sprotnega poslovanja in organiziranosti podjetja, da bi bile ugotovljene in uresničene boljše rešitve. Revidiranje poslovanja se nanaša na vse poslovne ter tudi na informacijske funkcije v podjetju. Notranje revidiranje poslovanja najpogosteje opredeli probleme in v poročilu predstavi splošne sklepe.
- *Revidiranje poslovanja* – ta vrsta revidiranja je usmerjena predvsem k prihodnosti. Temeljna naloga je doseganje kar največje učinkovitosti delovanja podjetja. Revidiranje poslovanja presoja področja verjetnosti uresnitve postavljenih ciljev, proces načrtovanja, predlagano organiziranost in primernost kontrolnih postopkov.
- *Revidiranje skladnosti s predpisi* – tu gre za preverjanje ali revidiranec pravilno upošteva zakone, podzakonske akte, različne druge zakonodajne uredbe ali notranje pravilnike.

Notranji revizorji se ukvarjajo predvsem z revidiranjem poslovanja, z revidiranjem skladnosti s predpisi ter v zadnjem času tudi z revidiranjem poslovanja, medtem ko je revidiranje računovodskih izkazov v domeni zunanjih revizorjev. Delo notranjih revizorjev je tako povezano z delovanjem računovodskega sistema, raziskovanjem računovodskih in drugih informacij za poslovanje ter preiskovanjem gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti poslovanja podjetja.

4.5 Potek notranjega revidiranja

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

- načrtovanje notranje revizije,
- razvijanje programa notranje revizije,
- dopolnjevanje dokazov,
- priprava in predstavitev dokazov.

4.5.1 Načrtovanje notranje revizije

Načrtovanje notranje revizije najpogosteje zajema načrt opravljanja dejavnosti in načrt potrebnih sredstev oziroma financiranja. Načrt opravljanja dejavnosti se sestavlja za obdobje petih in enega leta. Letni načrt se sestavi za vsako področje notranjega revidiranja, pri čemer je treba za vsako področje posebej obdelati revizijsko strategijo, razpored opravil na vsakem področju dela in sestavo potrebnih stroškov (Tušek, Žager, 1999, str. 32).

Petletni načrt ima okvirno vsebino in vsebuje obdobje na katero se nanaša, številke revizijskih projektov za vsako področje revizije, področje revizije, številke revizijskih podprojektov v okviru projekta posameznih področij revizije in načrtovani čas opravljanja revizije po letih, projektih in znotraj teh po podprojektih.

Načrt notranjega revidiranja se navadno dopolnjuje, kar je najpogosteje posledica spoznanja o možni pomembnosti novih dejavnosti, usmeritev in postopkov. Biti mora prožen, da ne omejuje notranjega revizorja pri strokovnem opravljanju njegovega dela (Tušek, Žager, 1999, str. 33).

4.5.2 Razvijanje programa notranje revizije

Program notranje revizije se sestavlja s ciljem podrobneje opredeliti postopke, ki so potrebni za uresničitev načrta notranje revizije. Najpogosteje ga sestavlja ravnatelj notranje revizije ali pooblaščen notranji revizor za posamezna področja notranje revizije. Obsega cilje notranje revizije, podrobna navodila pomočnikom, ki sodelujejo pri opravljanju revizije, čas opravljanja revizije, nadzor nad delom pomočnikov, pregled listin pomočnikov in njihovih predlogov (Spremić, 1997, str. 18,19).

4.5.3 Dopolnjevanje dokazov

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

Pri izbiri metode za zbiranje dokazov mora notranji revizor upoštevati področje dela in cilje notranje revizije na način, ki bo omogočil pridobitev dovolj ustreznih dokazov za pripravo in predstavitev poročila (Spremič, 1997, str. 19).

4.5.4 Priprava in predstavitev poročila

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

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

1. *uvod* – tu so predstavljeni področje, delovanje in funkcija ali organizacijska enota, ki je predmet preiskovanja,
2. *namen* – jasno opredeljen namen in cilj poročila, uporabnik se seznanja z vsemi sestavinami, ki so podrobneje pojasnjene v nadaljevanju poročila,
3. *področje* – navedeno področje dela notranjega revizorja ter obdobje, na katero se nanaša revizijsko preiskovanje,
4. *mnenje* – poročanje o celotni presoji in mnenju notranjega revizorja glede dejavnosti, ki je predmet preiskovanja,

5. *ugotovitve* – revizijske ugotovitve so podlaga za izražanje mnenja, tu so zajete ugotovitve, katere so potrebne za razumevanje mnenja in priporočil notranje revizije.

Poročilo notranje revizije je treba razumeti kot sredstvo komuniciranja med notranjerevizijsko službo na eni ter revidiranci in poslovodstvom na drugi strani. Cilj takšnega komuniciranja ni samo obveščanje o slabostih in pomanjkljivostih ureditve, ugotovljenih pri revidiranju, temveč tudi prepričevanje o potrebnih spremembah, da bi bilo poslovanje uspešnejše in učinkovitejše.

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

5 SODELOVANJE NOTRANJIH IN ZUNANJIH REVIZORJEV

Postopki zunanjega in notranjega revidiranja so v nekaterih delih podobni, kar omogoča medsebojno sodelovanje, pri čemer je pomembno upoštevati različno vlogo in odgovornosti notranjih in zunanjih revizorjev. Sodelovanje notranjih in zunanjih revizorjev opredeljujejo Mednarodni revizijski standardi št. 10.

Sodelovanje med notranjimi in zunanjimi revizorji naj bi bilo v korist obema revizijskima stranema in tudi samemu podjetju, v katerem se opravlja revizija računovodskih izkazov. Preprečilo naj bi istočasno pregledovanje istih evidenc ter obremenjevanje istih ljudi. Zagotavljalo naj bi izmenjavo izkušenj ter ugotovitev, povečalo učinkovitost sestava notranjih kontrol in manjšo porabo časa zunanjega revizorja in s tem znižanje cene za opravljeno storitev. Najpomembnejši pa sta izmenjava izkušenj in večja učinkovitost poslovanja, ki vplivata tako na uspešnost gospodarske družbe v prihodnje kot na njen poslovni izid (Suhadolnik, 1998, str. 72).

Za izboljšanje revizijske učinkovitosti in poslovanja podjetja obstajata dve osnovni poti sodelovanja z notranjim revizorjem (Suhadolnik, 1993, str. 53):

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

Uspešno sodelovanje med zunanjim in notranjim revizorjem je odvisno tudi od njunega medsebojnega odnosa. Ta bi moral biti zdrav in prijateljski in naj ne bi temeljil na ponosu, zavisti, sebičnosti in podobnem.

5.1 Mednarodni revizijski standard št. 10 »Uporaba storitev notranjega revizorja«

Mednarodni revizijski standard št. 10 govori o uporabi storitev notranjega revizorja in ga mora zunanji revizor upoštevati v primeru, da se pri svojem delu naslanja na delo notranjega revizorja, hkrati pa mu pomaga pri odločitvi, ali se bo sploh naslonil na njegovo delo ali ne.

Mednarodni revizijski standard št. 10 je razdeljen na šest poglavij, in sicer na (Mednarodni revizijski standardi, 1994, str. 99–102):

- *Uvod* – govori o vse večjem zavedanju posloводства o prednostih organizirane funkcije notranjega revidiranja, ki služi kot pomoč pri varovanju premoženja, zanesljivost računovodskih evidenc in učinkovitost poslovanja, kar predstavlja osnovne odgovornosti posloводства. Zunanjemu revizorju je delo oddelka notranje revizije lahko v veliko pomoč pri preiskovanju računovodskih informacij, saj lahko zaradi uporabe dela notranje revizije ustrezno zmanjša vrsto, časovni okvir in obseg revizijskih postopkov.
- *Obseg in cilji funkcije notranjega revidiranja* – ti so raznoliki in odvisni od velikosti in sestave podjetja, kakor tudi od potreb njegovega posloводства.
- *Razmerje med notranjimi in zunanjimi revizorji* – prikaže bistveno razliko med notranjimi in zunanjimi revizorji, ki je v tem, da je zunanji revizor popolnoma

samostojen pri poročanju o računovodskih informacijah, notranjemu revizorju pa njegovo funkcijo v okviru podjetja določi poslovodstvo. Smernica posebej opozarja, da uporaba dela notranjega revizorja ne zmanjšuje odgovornosti zunanjega revizorja.

- *Splošno ovrednotenje funkcije notranjega revidiranja* – prikaže sodila na podlagi katerih se zunanji revizor odloči glede možnosti uporabe storitev notranjega revizorja. Sodila, ki jih pri tem uporablja, so položaj v organizaciji, obseg funkcije, strokovna usposobljenost in potrebna poklicna varnost.
- *Časovna opredelitev sodelovanja in usklajevanja* – če se zunanji revizor odloči, da bo uporabil storitve notranjega revizorja, mora pregledati načrt notranjega revizorja za tekoče leto, se dogovoriti o časovnem okviru, obsegu revidiranja, obsegu preizkusov in o predlagani metodi izbire vzorca ter o dokumentiranju opravljenega dela, pregledovanju in poročanju.
- *Ovrednotenje posamezne notranjerevizijske storitve* – zunanji revizor se mora o delovnem gradivu notranjega revizorja prepričati, ali
 - so obseg dela in z njim povezani revizijski programi primerni za namene zunanjega revizorja,
 - je bilo delo ustrezno načrtovano, dejavnosti pomočnikov pa pod nadzorom pregledane in dokumentirane,
 - je na voljo dovolj ustreznih dokazov, ki bi lahko bili dobra podlaga za oblikovane sklepe,
 - so oblikovani sklepi pravilni glede na okoliščine in pripravljena poročila v skladu z izsledki opravljenega dela,
 - so izjeme ali neobičajne zadeve, ki jih je ugotovil notranji revizor, ustrezno razrešene.

5.2 Oblike sodelovanja zunanjih in notranjih revizorjev

Različni avtorji navajajo več oblik sodelovanja notranjih in zunanjih revizorjev (Brink, Witt, 1982, str. 787). Za katero od oblik sodelovanja in v kolikšni meri se bo odločil zunanji revizor, je odvisno od vrednotenja funkcije notranje revizije v podjetju. To ovrednotenje in z njim povezane odločitve zunanjih revizorjev o uporabi dela notranjih revizorjev so navadno predpisani v revizijskih priročnikih posameznih revizijskih družb. Stopnje pri odločanju so: kolikšno je razumevanje in ocenjevanje funkcije notranje revizije, odločanje o uporabi dela notranjih revizorjev v revizijskem

postopku, preizkušanje dela notranjih revizorjev in vpliv dela notranjih revizorjev na delo zunanjih revizorjev (Nemec, 1998, str. 45).

Najpomembnejše oblike sodelovanja med notranjimi in zunanjimi revizorji so:

- izmenjava revizijske dokumentacije,
- neposredna izmenjava informacij,
- uporaba skupne metodike,
- skupno delo,
- sodelovanje pri izobraževanju osebja,
- skupna skrb za uresničitev revizijskih ugotovitev,
- skupno načrtovanje,
- skupni revizijski zapiski,
- razdelitev revizijskega dela,
- skupno poročanje višjim organizacijskim ravnam,
- navzkrižno ovrednotenje dela revizorjev.

5.2.1 Izmenjava revizijske dokumentacije

Izmenjava revizijskega delovnega gradiva je najpomembnejši del sodelovanja med notranjimi in zunanjimi revizorji. Obsega tako delovno gradivo kot tudi revizijska poročila, in to tako notranjih kot zunanjih revizorjev. Zunanji revizor mora pregledati delovno gradivo notranjega revizorja kot del postopka, v katerem določi, ali se lahko zanese na notranjega revizorja ali ne. Da bo gradivo zunanjega revizorja na voljo notranjemu revizorju, pa ni samo po sebi umevno, saj lahko nastane problem neodvisnosti in odgovornosti zunanjega revizorja, predvsem v primeru zaupnih podatkov (Nemec, 1998, str. 41).

5.2.2 Neposredna izmenjava informacij

Notranji revizorji so stalno navzoči v podjetjih, če le te revizije ne opravljajo zunanji revizorji. Zato imajo vedno na voljo zelo podrobne informacije, ki pa ne zanimajo v celoti tudi zunanjih revizorjev. Zato se lahko k zunanjim revizorjem prenašajo le pomembnejše oziroma tiste informacije, ki jih utegnejo zanimati in vplivati na računovodske izkaze podjetij. Takšno sodelovanje ima pogosto obliko rednih srečanj.

Od zunanjih revizorjev k notranjim pa se prenašajo le tiste informacije, ki jih zunanji revizorji pridobijo od zaposlenih na višjih ravneh odločanja v podjetju in bi utegnile koristiti tudi notranjim revizorjem, pa jim niso bile predane zaradi različnih omejitev pri dostopih do podatkov (Nemec, 1998, str. 41).

5.2.3 Uporaba skupne metodike

Uporaba skupne metodike je zaželena predvsem pri oblikovanju delovnega gradiva notranjih revizorjev, saj zunanjim olajša pregledovanje in presojanje dela notranjih revizorjev. Skupna metodika lahko tudi ovira delo notranjih revizorjev, saj so njihovi cilji zastavljeni precej širše kot cilji zunanjih revizorjev, zato morajo ustrezno prilagoditi metodiko zunanjih revizorjev oziroma oblikovati svojo lastno za področja, ki jih zunanja revizija ne pokriva.

5.2.4 Skupno delo

Včasih so notranji revizorji delali skupaj z zunanjimi in pod nadzorom slednjih, tako so zunanji revizorji porabili manj časa in stroški zunanje revizije so se zmanjšali. Danes je bolj pogosta oblika sodelovanja med njimi. Zunanji revizorji se zgoj posvetujejo z notranjimi in jih ne nadzirajo. V primeru skupnega dela pa le-to mora biti skrbno vodeno, kajti notranji revizorji pri skupnem delu pogosto delajo na nižjih položajih, kot jih imajo v notranjervizijski službi. Problem se lahko reši, če dobi notranji revizor vlogo svetovalca oziroma če se v skupno delo vključijo najboljši revizorji, ne glede na to, ali so notranji ali zunanji, in ne glede na to, kdo je udeležen pri izdelavi delovnega gradiva (Lunar, 2001, str. 37).

5.2.5 Sodelovanje pri izobraževanju osebja

Izobraževanju zunanjih in notranjih revizorjev so skupna nekatera področja, zato tako zunanje kot notranje revidiranje lahko drugi strani nudi določena znanja. Obstaja obojestranska korist, zato se pomoči pri sodelovanju praviloma ne zaračunava. Zaračuna se le izobraževanje notranjih revizorjev na podlagi pogodb podjetja in revizijske družbe. Tako revizijske družbe prirejajo razne seminarje za revizorje, ki se jih udeležujejo tudi notranji revizorji (Suhadolnik, 1998, str. 90).

5.2.6 Skupna skrb za uresničitev revizijskih ugotovitev

Tako notranji kot zunanji revizorji ugotavljajo pomanjkljivosti v delovanju notranjih kontrol in v posameznih poslovnih funkcijah v podjetju. Svoje ugotovitve prenašajo na ustrezne ravni odločanja in spremljajo izvajanje ukrepov za njihovo odpravo. Njihovi predlogi niso obvezujoči, vendar pa poslovodstva prevzemajo odgovornost za posledice, če predlogov ne upoštevajo. Cilj notranjega in zunanjega revidiranja je tudi, da se njihove ugotovitve in priporočila čimprej realizirajo, s čimer lahko dosežeta želeno stopnjo učinkovitosti svojega dela (Lunar, 2001, str. 38).

5.2.7 Skupno načrtovanje

Za dobro sodelovanje je potrebno načrtovati in uskladiti potrebe tako zunanje kot notranje revizije. Notranji revizorji naj pripravijo svoj načrt dela tako, da bodo z njim čim bolj ustregli zahtevam zunanjih, zunanji pa naj skušajo predvideti, kaj lahko pri revidiranju računovodskih izkazov pričakujejo od notranjih. Pomembno je, da je načrt dela notranje revizije pripravljen pred načrtovanjem in strategijo dela zunanjih revizorjev (Nemec, 1998, str. 42).

5.2.8 Porazdeljevanje revizijskega dela

Načrtovano revizijsko delo je treba razdeliti na obe skupini revizorjev in jima zagotoviti samostojnost pri delu. To naj bi pripomoglo h kar najbolj učinkoviti reviziji. Ta oblika sodelovanja med notranjimi in zunanjimi revizorji pomeni neposredno sodelovanje notranjih revizorjev pri opravljanju zunanje revizije. Pri tem notranji revizorji, vključeni v zunanjo revizijo, ne delujejo več kot člani oddelka notranje revizije, temveč samostojno pod vodstvom in nadzorom zunanjih revizorjev. Ovrednotenje vloge notranjega revizorja je odvisno predvsem od njegove strokovne usposobljenosti. Pri tem delu bodo notranji revizorji običajno uporabljali metode in postopke zunanjih revizorjev ter njihove delovne programe (Nemec, 1998, str. 42).

5.2.9 Skupno delovno gradivo

Delovno gradivo, ki ga pripravljajo notranji revizorji, je mogoče uporabljati tudi kot skupno delovno gradivo, ki ga zunanji revizorji le še dopolnijo. V najboljšem primeru bi bilo k delovnemu gradivu notranjih revizorjev dodano le še delovno gradivo, v

katerem bi zunanji revizorji ovrednotili funkcijo notranje revizije v podjetju ter podali pregled delovnega gradiva notranjih revizorjev z morebitnimi dodatnimi preverjanji (Nemec, 1998, str. 42).

5.2.10 Skupno poročanje višjim organizacijskim ravnem

Skupno poročanje tako notranjih kot zunanjih revizorjev višjim ravnem odločanja ima lahko obliko posameznih poročil ali obliko skupnega poročila. Tako obe vrsti revizorjev izmenjujeta izkušnje z vodilnim osebjem.

Cilji skupnega poročila so: maksimirati pokritje organizacije z revidiranjem in minimizirati podvajanje revizijskega dela, seznaniti poslovodstvo s pomembnostjo notranjega in zunanjega revidiranja ter pojasniti razlike med njima in predlagati izboljšave sodelovanja med notranjim in zunanjim revidiranjem. V skupnem revizijskem poročilu so predstavljeni naslednji sklopi (Suhadolnik, 1998, str. 92):

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

5.2.11 Navzkrižno ovrednotenje dela revizorjev

Ovrednotenje dela notranjih revizorjev, ki ga opravijo zunanji revizorji, je del revidiranja računovodskih izkazov, če se hočejo zunanji revizorji opreti na delo in ugotovitve notranjih. Zaradi interesa zunanjih revizorjev za čim boljše notranjo revizijo in njihovih možnosti dostopa do višjih organizacijskih ravni odločanja lahko dobi notranja revizija ustrezen položaj znotraj podjetja (Nemec, 1998, str. 43).

Pri vrednotenju dela zunanjih revizorjev pa lahko notranji revizorji zadenejo ob nekatere probleme, saj zunanji revizorji ponavadi menijo, da njim posebni nasveti niso potrebni, vendar pa je tudi to nasprotno ovrednotenje zelo zaželeno (Nemec, 1998, str. 43).

6 PODOBNOSTI IN RAZLIKE MED ZUNANJIM IN NOTRANJIM REVIDIRANJEM

6.1 Podobnosti med zunanjim in notranjim revidiranjem

Zunanje in notranje revidiranje poslovanja sta kritično in načrtno proučevanje ter presojanje stanja in poslovanja podjetja. Obe vrsti revidiranja sta splošno priznani kot visoko strokovno delo, v kolikor delujeta v skladu z veljavnimi standardi (Suhadolnik, 1998, str. 73). Obe vrsti revidiranja se ukvarjata z ugotavljanjem popolnosti, pravočasnosti in pravilnosti računovodskih podatkov, ki služijo kot osnova za sestavitve resničnih in poštenih računovodskih izkazov. Notranji revizorji imajo še dodatne naloge, kot so posebna poizvedovanja, revizija dosežkov porabljenega denarja, pregled uporabljanja usmeritev, načrtov in postopkov, ki jih je sprejela družba.

Podobnosti zunanje in notranje revizije se kažejo v (Arens, Loebbecke, 1994, str. 749):

- nepristranskosti pri delu in poročanju,
- podobnem poteku dela (načrtovanje revizije, preverjanje notranjih kontrol, preizkušanje podatkov in poročanje),
- uporabi stopnje pomembnosti pri določanju obsega revidiranja in ovrednotenja ugotovitev revizije,
- upoštevanju kodeksa poklicne etike,
- upoštevanju revizijskih standardov,
- upoštevanju načel revidiranja:
 - načelo zakonitosti,
 - načelo ustaljene dobre delovne prakse,
 - načel dokumentiranega preverjanja.

Podobnosti so vidne tudi v revizijski dejavnosti, ki mora biti (Suhadolnik, 1998, str. 73):

- samostojna in neodvisna v dajanju sodb,
- izključno kritična in ne mehanska, kar seveda ne izključuje koriščenja informacij, dobljenih z mehanično ali elektronsko obdelavo podatkov;
- načrtovana in strokovna,

- nenapovedana,
- naknadna oziroma po izvršenem procesu.

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

6.2 Razlike med zunanjim in notranjim revidiranjem

Med zunanjo in notranjo revizijo je veliko razlik, ki se kažejo v načinu dela, izvajalcih in predvsem v različnih nalogah, ki jih opravljata notranja in zunanja revizija. Razlike med notranjo in zunanjo revizijo so:

- *cilj revidiranja* – končni cilj zunanjih revizorjev je oblikovanje mnenj o resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov podjetij in s tem zaščita upnikov, delničarjev in javnosti, medtem ko je končni cilj notranjih revizorjev precej širši, in sicer oblikovanje mnenj o resničnosti in poštenosti računovodskih informacij, ki se nanašajo na posamezne poslovne funkcije v podjetju in je hkrati zaščita podjetja samega (Turk, 1994, str. 45);
- *predmet revidiranja* – pri notranjem revidiranju se ugotavlja predvsem učinkovitost sistema notranjih kontrol, medtem ko so pri zunanji reviziji predmet obravnave letni obračuni in knjigovodstvo;
- *končni cilj* – zunanje revidiranje stremi k celoviti sodbi, in sicer tako, da se oblikuje mnenje o resničnosti in poštenosti v računovodskih izkazih navedenih sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov, odhodkov in poslovnega izida, notranje revidiranje pa za razliko od zunanjega oblikuje mnenje o resničnosti in poštenosti računovodskih informacij, ki se nanašajo na posamezne poslovne funkcije oziroma na posamezne smeri celotnega podjetja;
- *merilo za presojo* – pri zunanjem revidiranju je merilo za presojo skladnost s predpisi in gospodarnost, pri notranji pa poleg tega še uspešnost, učinkovitost in varnost;
- *revizijska metoda* – pri zunanji reviziji gre za revidiranje računovodskih izkazov in skladnost s predpisi, pri notranji pa za revidiranje vseh funkcij podjetja (Chambers, Selim, Vinten, 1993, str. 54);

- *revidirano obdobje* – pri zunanji reviziji je to obdobje vedno preteklost, pri notranji pa sedanjost;
- *aktivnosti* – notranji revizor ne sledi postavkam v bilanci stanja, kakor zunanji revizor, pač pa sledi organizacijskim potem podjetja;
- *izraženo mnenje* – mnenja zunanjih revizorjev so celovite sodbe, z razliko od mnenj notranjih revizorjev, ki so le delne sodbe, in šele združitev več mnenj lahko oblikuje celovito sodbo (Turk, 1994, str. 45);
- *odgovornosti* – notranji revizorji odgovarjajo za svoje delo poslovodstvu, torej uporabnikom znotraj podjetja, zunanji revizorji pa ne samo naročnikom revizije, ampak tudi uporabnikom revidiranih računovodskih izkazov, ki so večinoma zunaj podjetij (Arens, Loebbecke, 1994, str. 749);
- *neodvisnost* – zunanji revizorji so popolnoma neodvisni od revidiranih podjetij, pri notranjih revizorjih pa lahko zaradi odgovornosti poslovodstvu podjetij lahko njihova neodvisnost postane dvomljiva in najbrž notranji revizorji nikoli ne bodo dosegli ravni neodvisnosti zunanjih revizorjev;
- *naročilo* – zunanjim revizorjem da naročilo za opravljanje revidiranja skupščina in nadzorni svet, za notranje revidiranje pa poslovodstvo (Chambers, Selim, Vinten, 1993, str. 54);
- *prejemniki poročil* – notranji revizorji poročajo o svojem delu uporabnikom znotraj podjetja in njihova poročila so le redko predmet proučevanja zunaj njega, zunanji revizorji pa svoja poročila namenjajo zunanjim uporabnikom, to so delničarji, posojilodajalci, investitorji in drugi (Hermanson, Strawser, Strawser, 1993, str. 865);
- *vsebina poročil* – poročila notranjih revizorjev morajo obvezno vsebovati tudi priporočila za odpravo ugotovljenih slabosti in nepravilnosti, njihova oblika in vsebina pa sta odvisni od vrste opravljene revizije, ugotovljene slabosti in nepravilnosti v delovanju notranjih kontrol, ki jih ugotovi zunanji revizor pa so navadno vsebovane v pismu poslovodstvu (Hermanson, Strawser, Strawser, 1993, str. 865);

- *oblika poročil* – pri poročilu zunanjih revizorjev o računovodskih izkazih je oblika standardizirana; zaradi izredno obsežnega področja dela poročilo o notranji reviziji nima standardiziranega ustroja, vendar obstajajo načela ali smernice, ki so posledica praktičnih izkušenj in spoznanj, ki notranjemu revizorju pomagajo pri poročanju o izsledkih njegovega dela;
- *vrsta dela* – pri notranjih revizorjih določajo vrsto dela posloводства, ki jih zaposlujejo, pri zunanjih pa je vrsta dela, to je revizija računovodskih izkazov, določena z zakonom o revidiranju;
- *zaposlitev* – notranji revizorji so običajno zaposleni v podjetjih, za katera opravljajo različne vrste revizij in drugih storitev, medtem ko zunanji revizorji niso oziroma ne smejo biti zaposleni v podjetjih, za katera opravljajo revizije (Guy, Alderman, Winters, 1993, str. 971);
- *vklučenost v izvajanje priporočil* – notranji revizorji so zaposleni v revidiranem podjetju, zato so lahko vsakodnevno vključeni v izvajanje, medtem ko zunanji revizorji lahko le svetujejo in ne morejo ves čas spremljati revidiranega podjetja;
- *vrsta revizije* – notranji revizorji opravljajo poleg revizije računovodskih izkazov tudi revizijo skladnosti s predpisi, revizijo poslovanja in revizijo poslovođenja, medtem ko opravljajo zunanji revizorji ponavadi le revizijo računovodskih izkazov (Guy, Alderman, Winters, 1993, str. 971);
- *navzkrižno ovrednotenje dela* – ovrednotenje dela notranjih revizorjev, ki ga opravijo zunanji revizorji, je del revidiranja računovodskih izkazov, če se hočejo zunanji revizorji opreti na delo in ugotovitve notranjih, zato je le to obvezno; pri vrednotenju dela zunanjih revizorjev pa notranji revizorji zadenejo ob probleme, saj zunanji revizorji ponavadi menijo, da njim posebni nasveti niso potrebni (Nemec, 1998, str. 43).

7 SKLEP

Glavni namen mojega diplomskega dela je bilo poiskati razlike in podobnosti med notranjem in zunanjem revidiranjem. Za doseg tega cilja je bilo potrebno najprej spoznati vsako revizijo posebej in ju šele nato primerjati. V tem poglavju bom na kratko povzela vsebino svojega diplomskega dela.

Revidiranje opravljajo strokovno usposobljeni notranji in zunanji revizorji, ki se poklicno ukvarjajo s presojanjem celotnega ali delnega poslovanja. So dobri poznavalci metod in postopkov revidiranja, revidiranih področij in so nepogrešljiva opora poslovodstvu, nadzornim organom, lastnikom podjetij, upnikom in drugim. Na nepristranski način spoznajo ter odkrivajo resničnost in poštenost poslovnih dogodkov, stanj in izidov. Cilj proučevanja so nepristranska mnenja o ugotovljenih dejstvih ter strokovno ukrepanje za izboljšanje učinkovitosti, uspešnosti in varnosti na revidiranem področju.

V Sloveniji se je revizija kot samostojna dejavnost pojavila leta 1993, ko je bil ustanovljen Slovenski inštitut za revizijo, ki je edina institucija na tem področju in le njej so dana vsa pooblastila tega področja. Istega leta sta Zakon o gospodarskih družbah in Zakon o revidiranju vzpostavila temelje za normalno delovanje revizijske dejavnosti.

Zunanje revidiranje je postopek proučevanja in ocenjevanja podjetja, ki ga izvajajo strokovno usposobljeni neodvisni in za to delo pooblaščen revizorji. Z izrazom zunanja revizija razumemo dejavnost neodvisnih zunanjih pooblaščenih revizorjev in revizijskih družb v okviru revidiranja v pogodbi dogovorjenih predmetov in področij poslovanja podjetja. Torej po naročilu lastnikov podjetja, vodstva, upnikov ali drugih, ki jim je dovoljen vpogled v položaj revidirane osebe, pridejo v podjetje zunanji revizorji in na nepristranski način presodijo resničnost in poštenost izkazanega ekonomskega položaja podjetja ali določenega stanja, oziroma področja poslovanja ter o tem podajo neodvisno strokovno mnenje.

Najpogosteje z izrazom zunanje revidiranje mislimo revidiranje računovodskih izkazov. Cilj zunanjega revidiranja računovodskih izkazov je, da zunanji revizor poda mnenje o proučevanih izkazih, končni cilj pa je naročnika opozoriti na odkrite slabosti in nepravilnosti v njegovem poslovanju in mu svetovati izboljšave, predvsem pa izraziti mnenje o resničnosti in poštenosti podatkov v računovodskih izkazih.

Notranjerevizijska stroka je v zadnjih šestdesetih letih svojo vsebino močno nadgradila. V začetku smo jo lahko prepoznali z opredelitvijo kot »oči in ušesa poslovodstva«, danes pa predstavlja opredeljeno stroko, katere glavna značilnost je storitev zagotavljanja. Z njo notranji revizor na podlagi s standardi podprtega strokovnega pristopa daje določeno stopnjo zagotovil o obvladovanju tveganj delovanja, poročanja in usklajenosti z zakonodajo v obliki revizijski storitev, storitev pregledovanja ali drugih nerevizijskih storitev.

V Sloveniji je za razvoj notranjega revidiranja v prvi vrsti odgovoren Slovenski inštitut za revizijo, ki predstavlja poklicno organizacijo vseh strokovnjakov, ki delujejo na področju zunanje in notranje revizije. V začetku leta 1997 se je v okviru tega inštituta oblikovala posebna sekcija za notranjo revizijo. S tem je bila nekako vzpostavljena osnova za razvoj notranjega revidiranja pri nas, saj le-ta skrbi za strokovni razvoj notranjih revizorjev in zagotavlja možnosti medsebojnega strokovnega povezovanja.

Postopki zunanjega in notranjega revidiranja so v nekaterih delih podobni kar omogoča medsebojno sodelovanje, pri čemer je pomembno upoštevati različno vlogo in odgovornosti notranjih in zunanjih revizorjev.

Sodelovanje med notranjimi in zunanjimi revizorji naj bi bilo v korist obema revizijskima stranema in tudi samemu podjetju, v katerem se opravlja revizija računovodskih izkazov. Preprečilo naj bi istočasno pregledovanje istih evidenc ter obremenjevanje istih ljudi. Zagotavljalo naj bi izmenjavo izkušenj ter ugotovitev, povečalo učinkovitost sestava notranjih kontrol in zmanjšalo porabo časa zunanjega revizorja in s tem znižalo cene za opravljeno storitev. Najpomembnejši pa sta izmenjava izkušenj in večja učinkovitost poslovanja.

Uspešno sodelovanje med zunanjim in notranjim revizorjem je odvisno tudi od njunega medsebojnega odnosa. Ta bi moral biti zdrav in prijateljski in naj ne bi temeljil na ponosu, zavisti, sebičnosti in podobnem.

Večino podobnosti med notranjim in zunanjim revidiranjem najdemo predvsem v revizijski dejavnosti, ki mora biti načrtovana in strokovna, samostojna in neodvisna v dajanju sodb, pa tudi nepristranska pri poročanju. Hkrati pa podobnosti najdemo še v podobnih predpisih, ki urejajo in določajo notranje in zunanje revidiranje.

Med zunanjo in notranjo revizijo je več razlik kot podobnosti, ki jih najdemo v načinu dela, izvajalcih in predvsem v različnih nalogah, ki jih opravljata reviziji. Namen zunanjega in notranjega revidiranja je, da se medsebojno dopolnjujeta in s tem razlikujeta v nalogah, saj bi bilo nesmiselno izvajati iste naloge tako z zunanjim kot notranjim revidiranjem.

LITERATURA

1. Arens Alvin A., Loebbecke James K.: Auditing an Integrated Approach. Sixth Edition. Upper Saddle River : Prentice – Hall, 1994. 798 str.
2. Brink Victor, Witt Herbert: Modern Internal Auditing, Apraising Operations and Controls. Fourth Edition. New York : A Roland Press Publication, 1982. 882 str.
3. Chambers Andrew D., Selim Georges M., Vinten Gerald: Internal Auditing. London : Pitman Publishing, 1993. 439 str.
4. Fabijan Iris: Načrtovanje revizije v podjetju. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 43 str.
5. Guy Dan M., Alderman C. Wayne, Winters Alan J.: Auditing. Third Edition. New York : The Dryden Press, 1993. 1003 str.
6. Hauptman Maruša-Katarina: Zunanje izvajanje notranjega revidiranja. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 43 str.
7. Hermanson Roger H., Strawser Jerry R., Strawser Robert H.: Auditing Theory and Practise. Sixth Edition. Boston : R. R. Donnelly & Sons, 1993. 1003 str.
8. Jagrič Milan: Notranja revizija z novih zornih kotov. 36. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2004, 151-164.
9. Knafelc Žohar Nataša: Evropska konferenca notranjih revizorjev za leto 1999. Revizor, Ljubljana, 10(1999), 11, str. 47-58.
10. Koletnik Franc: Raziskovanje in dosežki v reviziji. Maribor : Ekonomsko-poslovna fakulteta, 1997, 169 str.
11. Koletnik Franc: Revidiranje. Maribor : Pravna fakulteta, 2000. 377 str.

12. Koletnik Franc: Soodvisnost in različnost notranje in zunanje revizije. 5. letna konferenca revizorjev. Portorož : Slovenski inštitut za revizijo, 1999, str. 31-43.
13. Loncner Matej: Razlike med revizijo poslovanja in revizijo računovodskih izkazov. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 49 str.
14. Lunar Špela: Povezanost notranje in zunanje revizije. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001, 44 str.
15. Nemeč Anica: Sodelovanje notranjih in zunanjih revizorjev. Revizor. Ljubljana, 9(1998), 2, str. 35-49.
16. Odar Marjan: Revidiranje računovodskih izkazov. Revizor, Ljubljana, 5(1994), 1, str. 72-91.
17. Praznik Ksenija: Ekonomske prednosti notranjega revidiranja za velika podjetja. Revizor, Ljubljana, 10(1999), 5-6, str. 34-51.
18. Primožič Petra: Ozaveščenost posloводства glede pomena notranje revizije. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 44 str.
19. Skitek Mitja: Zakon o revidiranju. Revizor, Ljubljana, 12(2001), 3, str. 7-16.
20. Spremič Ivo: Notranja revizija. Revizor, Ljubljana, 8 (1997), 2, str. 7-22.
21. Suhadolnik Valenka: Uporaba storitev notranjega revizorja. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1993. 82 str.
22. Suhadolnik Valenka: Vloga in pomen notranjega revidiranja v podjetju. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 102 str.
23. Šerjak Sonia Vera: Primerjava vplivnosti notranje in zunanje revizije na kakovost (odličnost) poslovanja podjetja. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003, 38 str.
24. Taylor Donald H., Glezen G. William: Revidiranje – zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1080 str.

25. Turk Ivan et al.: Notranje revidiranje poslovanja. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994. 282 str.
26. Turk Ivan: Pojemni okvir revidiranja. Revizor, Ljubljana, 6(1995), 2-3, str. 127-132.
27. Turk Metka: Razvoj notranjega revidiranja v novem tisočletju. Revizor, Ljubljana, 10(1999), 12, str. 9-21.
28. Tušek Boris, Žager Lajoš: Vloga notranjega revidiranja pri odločanju v podjetju. Revizor, Ljubljana, 10(1999), 11, str. 20-46.

VIRI

1. Hierarhija pravil revidiranja (Uradni list RS, št. 96/2002).
2. Mednarodni revizijski standardi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994. 313 str.
3. Slovenski inštitut za revizijo: Gradivo za pridobitev strokovnega naziva preizkušeni notranji revizor. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1998.
4. Zakon o revidiranju (Uradni list RS, št. 11/2001).