

Pomen revizije za odličnost delovanja organizacij

1. Uvod

Značilnost sodobnega okolja so nenehne spremembe. Zato je edina stalnica v današnjem okolju spremenljivost, ki pa pred organizacije postavlja vedno nove zahteve. Zapletene spremembe vplivajo na odločanje v podjetju ter s tem na njegovo sedanost in prihodnost. Organizacije, ki želijo sprejemati odločitve, ki bodo imele čim manj negativnih posledic, predvsem takih, ki jih ni bilo mogoče predvideti v času sprejema odločitve, morajo razpolagati s kakovostnimi informacijami. Na kakovost informacij, ki so podlaga za odločanje, pa bistveno vpliva tudi revidiranje. V teoriji in praksi najdemo več vrst revidiranja, ki jih lahko klasificiramo glede na cilj revidiranja, na področje revidiranja, izvajalce revidiranja, predmet revidiranja, obseg revidiranja, časovno opredelitev, način izpeljave, obdobje revidiranja in morda še glede na kakšno drugo sodilo. V nadaljevanju najprej podajamo splošno opredelitev revidiranja, nato pregled vrst revizije in končno še vpliv posamezne vrste revizije na kakovost oziroma odličnost¹ poslovanja organizacije

¹ V literaturi smo do nedavnega, ko je bilo govora o kakovostnem delovanju podjetja, govorili o 3 E, nato o 5 E, v zadnjem času je za oceno uspešnosti poslovanja podjetij upoštevanih 6E - gospodarnost, uspešnost, učinkovitost, okoljevarstvenost, etičnost in odličnost (economy, efficiency, effectiveness, environment, ethics, excellence: O tem glej več v Vinten, 1998: 89-94)



2. *Pojem revizije in revidiranja*

Kadar govorimo o reviziji ponavadi pomislimo na računovodsko revidiranje, čeprav se je v zadnjem času revidiranje razširilo tudi na druga področja delovanja podjetja in družbe kot celote. Tako najdemo v literaturi in praksi med najpogosteje omenjenimi okoljevarstveno revizijo (Environmental Audit), kjer ugotavljamo, če podjetje deluje v skladu z okoljevarstveno zakonodajo oziroma svojimi usmeritvami in si prizadeva za minimalno onesnaževanje okolja, revizijo človeških dejavnikov (human resource audit), kjer preverjamo ali podjetje obravnava zaposlenca v skladu s sprejetimi kolektivnimi pogodbami, revizijo managementa (Management Audit, Management Diagnosis), ki izhaja iz dejstva, da so ljudje najpomembnejša zmogljivost vsakega podjetja. Zato ugotovljamo prednosti in slabosti obstoječe organizacijske strukture, vodstvenega tima in podjetniške kulture. V središču pozornosti je strateški cilj in predlagana organizacijska struktura in sestava managementa morata biti temu podrejena. Ker je usmerjena v prihodnost, za nekatere ni primerljiva s klasično razumljeno revizijo. Vendar menimo, da je usmerjena v prihodnost tudi klasično razumljena revizija, saj odkriva pomanjkljivosti za nazaj zato, da bi odkrila možnosti za naprej. Čeprav tovrstne revizije enako ali pa še bolj kažejo oziroma odkrivajo odličnost ali neodličnost poslovanja podjetja, kot računovodske revizije, tem revizijam ne posvečamo posebne pozornosti. Pretežni del tega prispevka je namenjen računovodski reviziji, saj je pod pojmom revizija navadno smatrana le računovodska revizija, čeprav to ni posebej navedeno.

V Sloveniji govorimo o reviziji predvsem v zadnjem času, to je po sprejetju zakona o revidiranju iz leta 1993. To je tudi razlog, da najdemo v literaturi trditev, da se je sodobno revidiranje pri nas začelo na podlagi tega zakona (Turk, 1998: 10). Zakon o revidiranju govori predvsem o revidiranju računovodskih izkazov, manj pa o drugih vrstah revizij.

Obveznost revidiranja je v Sloveniji vpeljal zakon o gospodarskih družbah iz leta 1993. Ta določa organizacije, v katerih je revidiranje obvezno, in sicer pravi: da je revidiranje letnih računovodskih izkazov



obvezno za vse srednje in velike delniške družbe, za velike družbe z omejeno odgovornostjo, družbe, katerih delnice kotirajo na borzi in povezane družbe. Isti zakon tudi govori o tem, kateri so letni računovodski izkazi, ki morajo biti obvezno revidirani. Pravi, da so za vsa podjetja to: bilanca stanja, ki prikazuje stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev ob koncu poslovnega leta, izkaz uspeha, ki prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid v poslovnem letu in izkaz uporabe dobička in izgube. Poleg teh izkazov pa morajo družbe, pri katerih je obvezno revidiranje računovodskih izkazov, napraviti tudi izkaz finančnih tokov v skladu z računovodskimi standardi. Tudi v tem zakonu je torej poudarek na reviziji računovodskih izkazov, v teoriji pa poznamo tudi druge vrste revizije, ki preverjajo delovanja podjetij na podlagi računovodskih podatkov. Za vse vrste reviziji pa veljajo temeljna pravila, ki jih mora revizor upoštevati, ne glede na vrsto revizije, ki jo opravlja.

2.1 Opredelitev pojmov revidiranje in revizor

Revidiranje pomeni posebno vrsto nadziranja. Nadziranje pa je presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti. Kadar govorimo o nadziranju, imamo lahko v mislih odločevalno funkcijo v podjetju, ki pomeni nadziranje načrtovanja, pripravljanja izvajanja in izvajanja ter odstranjevanje nepravilnosti pri tem. V našem primeru nimamo v mislih nadziranja kot odločevalne funkcije, temveč nadziranje kot informacijsko funkcijo, to je nadziranje obravnavanja podatkov. Iz tega izhaja, da se ne ukvarjamo s pravilnostjo poteka temeljnih poslovnih ali izvajalnih funkcij, ampak s pravilnostjo njihovega izkazovanja s podatki in s pravilnostjo preoblikovanja podatkov v informacije. Ukvarjamo se torej z računovodskim nadziranjem, ki je lahko kontroliranje, inšpiciranje² in revidiranje. V našem sestavku nadrobneje obravnavamo le revidiranje.

² Kontroliranje je pretežno preprečevalno, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano vzporedno nadziranje, ki ga opravljajo zaposleni v organizaciji in delujejo stalno.

Inšpiciranje je pretežno popravljalo, na strokovnem ugotavljanju dejstev zasnovano poznejše nadziranje. Opravljajo ga organi zunaj podjetja in le občasno.



Revidiranje pomeni ponoven pregled, drugi pregled, pregledovanje posnetih poslovnih dogodkov, od njihovega začetka in izpeljave, do evidentiranja ter analiziranja in poročanje. Je postopek preverjanja, presojanja in ocenjevanja (Jamnik, 1998:38). Beseda izhaja iz latinske besede zaslišanje, poslušanje (audere). V starih časih se je to nanašalo na postopek, kjer je lastnik zemlje "zaslišal" upravitelja, le-ta pa je zagovarjal svojo oskrbniško delo (Temeljni pojmi, Manager 1994: 171-172)³.

Približno enako vsebino ima revidiranje tudi danes, s to razliko, da ne govorimo več o lastnikih zemlje, temveč o lastnikih podjetij, to je delničarjih in ne o upraviteljih, temveč o upravi (poslovodstvu), na katero so lastniki prenesli opravljanje nekaterih funkcij. Ker lastniki družbe – delničarji zaupajo opravljanje nekaterih funkcij upravi, nastane značilno razmerje principal-agent. Lastniki morajo zagotoviti, da se njihov interes uresničuje, čeprav tistih nalog, ki so zato najpomembnejše, sami ne opravljajo, in to, da so dosežki agentov pokazani resnično in pošteno (Več o problemih principal-agent glej Kavčič 1999: 39 – 51). To je razlog, da povsod po svetu zahtevajo, da obračune podjetja pregleda in preveri neodvisno podjetje uglednih revizorjev ali v ta namen imenovano državno telo. Neodvisno podjetje uglednih revizorjev pregleda ponavadi delovanje komercialnih podjetij, katerih osnovni cilj je dobiček, tistih organizacij, pri katerih osnovni cilj ni dobiček in jim zato, da lahko opravljajo svoje poslanstvo daje denar tudi država, pa vrhovna državna revizijska institucija. Enako kot drugod po svetu je tudi pri nas, saj imamo tako imenovanih komercialnih revizijskih družb, ki so vpisane v register pri Slovenskem inštitutu za revizijo (stanje januar 2000) 45 in eno vrhovno državno revizijsko institucijo, to je računsko sodišče⁴.

³ V povezavi s pojmom revidiranje se pojavlja tudi pojem revizija. Iz definicije revidiranje izhaja, da je to proces (dejavnost), revizija pa je rezultat te dejavnosti. V praksi se ta dva pojma pogosto zamenjujeta tako, da govorimo o reviziji tudi takrat, kadar sicer mislimo na proces oziroma dejavnost.

⁴ V svetu je bilo poznanih osem velikih revizijskih podjetij, ki so jih imenovali "Velikih osem". Revidirala so poslovne knjige več kot 80% največjih svetovnih podjetij in so imela (imajo) izpostave po vsem svetu (Temeljni pojmi MBA, 1994:160). Iz velikih osem je nastalo velikih 5 (Ernest & Yung, KPMG, Deloitte and Touche, Price-Waterhousecoopers, Arthur Andersen). Vse razen Arthur Andersen imajo izpostave tudi v Sloveniji in so vpisane v register revizijskih družb pri Slovenskem inštitutu za revizijo.



O tem kaj revidiranje je, je napisanih več definicij /Mednarodni revizijski standardi, posamezniki, kamor bi lahko uvrstili Turkovo definicijo (Turk 1995:127), definicijo Taylorja in Glezena (Taylor, Glezen 1991:32), definicije v različnih slovarjih enciklopedijah in leksikonih/. Večina opredelitev je zelo podobnih, z njihovo kombinacijo pa lahko pridemo do najširše opredelitve, ki pravi, da: *Revidiranje je sistematičen postopek neodvisnega, kritičnega preiskovanja delovanja, nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov, nepristranskega presojanja in ocenjevanja poslovanja, ugotavljanje skladnosti z uradnimi trditvami in poročanje o izsledkih* (Jamnik, 1999: 39).

Za revidiranje je bistveno poslušanje in videnje. To pomeni, da so dejavni predvsem ušesa in oči. Ušes in oči pa nimajo dejavnosti, temveč ljudje. Zato je za dobro opravljeno revizijo bistveno, koliko so dobri tisti, ki jo opravljajo, to pa so revizorji. Ti morajo znati tisto, kar vidijo in slišijo doumeti, povezati, pretehtati, presoditi ali oceniti. To pa znajo tisti, ki imajo določene lastnosti, kamor sodijo zaupnost, neoporečnost, neodvisnost, verodostojnost, objektivnost, integriteta, nepristranost, politična nevtralnost, prizadevnost in sposobnosti ter znanje, ki ju morajo nenehno izpopolnjevati⁵. Bistvo revizije namreč je v ustvarjalnem, raziskovalnem delu, kritičnem preiskovanju in kontroli celote (Ekonomska enciklopedija, 1986: 685), zato je ne more opravljati kdorkoli, temveč tisti, ki ima ustrezno strokovno in teoretično znanje. Lahko ima vse druge lastnosti, če revizor nima znanja, revizija ne more biti opravljena kakovostno.

Revizijo oziroma revidiranje pa ne moremo označiti katero koli dejavnost, ki pomeni nadziranje v podjetju: "Preden lahko rečemo neki dejavnosti revizija morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji:

- obstajati mora revizor, organizacija oziroma oseba, ki je revidirana (revidiranec) in prejemnik revizijskega poročila,

⁵ Tako kot za računovodje je tudi za revizorje sprejet kodeks poklicne etike. Ker imamo različne vrste revizorjev (zunanje, notranje in revizorje v javnem sektorju) je za vsako vrsto revizorjev sprejet poseben kodeks (poklicne) etike. Lastnosti, ki jih mora imeti posamezen revizor kot oseba, so povsod opredeljene približno enako. Poleg tega pa imamo v Sloveniji tudi posebne nazive pooblaščenih revizor in revizor, ki ga dobi tisti, ki opravi posebno izobraževanje pri Slovenskem inštitutu za revizijo. Ti revizorji dobijo tudi pooblastilo za delo, ki pa ga lahko izgubijo, če se ne izobražujejo ali napravijo večjo napako pri svojem delu. .



- obstajati mora odgovornostno razmerje med revidirancem in prejemnikom revizijskega poročila (višja avtoriteta),
- obstajati mora neodvisnost med revizorjem in revidirancem,
- izvedena mora biti preiskava in ocenitev določenih aktivnosti revidiranca s strani revizorja za prejemnika revizijskega poročila (Herbert, 1979:5)

Brez ustrezno usposobljenega revizorja ni prave revizije. Glavna naloga revizorja je, da ugotovi, če obračuni predstavljajo resnično in pošteno sliko poslovanja. Čeprav je "resnično in pošteno" osnovno načelo v računovodstvu, kar morajo upoštevati tudi revizorji, se lahko dogodi, da različni revizorji ocenijo posamezno zadevo različno. To je posledica različnega gledanja posameznega revizorja na posamezen ali več poslovnih dogodkov. V takem primeru pride na površje poklicna etika revizorja in njegov ugled tako z vidika znanja in drugih lastnosti oziroma z vidika njegove odličnosti⁶. Tudi to je eden izmed razlogov, da zlasti velike družbe v Sloveniji sprejemajo za opravljanje revizije svetovno znane revizijske hiše. Menijo namreč, da imajo te pri revidiranju velike izkušnje, kar pomeni za revidiranca in naročnika revizije manjše tveganje, da mnenje, ki ga dajo ne bi odražalo resničnega stanja in, da bi kdo mnenju revizorja iz tako ugledne revizijske hiše oporekal. Zlasti je to pomembno takrat, kadar ima podjetje partnerje v drugih državah, kjer naše mlade revizijske hiše niso poznane, svetovno znane pa imajo ugled.

Delo revizorjev je tudi v središču pozornosti javnosti. Njihovo mnenje zlasti o računovodskih izkazih dajejo podlago za trgovanje z vrednostnimi papirji, najemanje ali dajanje kreditov in posojil, parlamentarno nadziranje, nadziranje javnosti itd. Zato so revizijske družbe za delo revizorjev tudi materialno odgovorne.

⁶ O tem, kateri so znaki odličnosti pri človeku je na lanskem posvetovanju govoril I. Turk (Turk, 1999)



2.2 Vrste (računovodskih) revizij

Revidiranje je zbir različnih dejavnosti, ki jih izvedemo zato, da dosežemo namen in cilje revidiranja. Čeprav veljajo za vse vrste reviziji splošna pravila, je treba vsebino dejavnosti prilagoditi vrsti revizije. Zato mora revizor pred sprejetjem posla natančno vedeti kakšne vrste revizije bo opravljal in s tega zornega kota tudi pripraviti načrt revizije. V okviru sprejetega posla mora poskrbeti za zbiranje zadostnih in pomembnih dokazov, ki nudijo visoko raven zagotovila, da informacije, ki so predmet revidiranja, ne vsebujejo pomembnih napak.

Revidiranje lahko delimo po različnih vidikih, najpogostejša pa je delitev glede na predmet revidiranja⁷. S tega zornega kota poznamo:

- revidiranje računovodskih izkazov (financial statements auditing), včasih imenovano tudi revidiranje računovodstva. Temu revidiranju pogosto pravimo tudi komercialno revidiranje, kjer mora revizor podati mnenje o letnih izkazih gospodarskih družb – tistih, kjer je revizija obvezna po zakonu in tistih, ki se za to odločijo prostovoljno. Ta revizija je najpogostejša. To je razlog, da temu revidiranju posvečajo pozornost tudi slovenski računovodski standardi. Ti pravijo, da pomeni zunanje revidiranje računovodskih izkazov kasnejše presojanje poštenosti in resničnosti navedb v letni bilanci stanja in izkazu uspeha.

- revidiranje skladnosti s predpisi (compliance auditing). Pri tem revidiranju revizor preverja ali revidiranec pravilno upošteva zakone, podzakonske akte, različne druge zakonodajne uredbe, lahko pa tudi notranje pravilnike⁸.

- revidiranje izvajanja nalog, imenovana tudi revidiranje poslovanja (performance auditing, operational auditing, program auditing). Današnji cilj revizije poslovanja je izboljšanje postopkov poslovanja in ugotavljanje ali je bila organizacija (podjetje, javni zavod, državna agencija itn.) vodena ekonomično, uspešno in učinkovito. Revizija poslovanja lahko pokrije vsa področja delovanja poslovodstva

⁷ Takšna delitev računovodske revizije je sprejeta tudi pri nas.

⁸ Skupno ime za ti dve reviziji je tudi finančna revizija (financial audits).



od načrtovanja, proizvodnje, trženja, prodaje, razvoja do računovodstva in vse vrste programov od komercialnih do nekomercialnih. V literaturi najdemo tudi delitev tovrstne revizije na takoimenovano **revizijo posloводства**, pri kateri revizor zbira in ocenjuje podatke, na podlagi, katerih poda mnenje, ali so posloводство in drugi zaposlenci upoštevali zakone predpise in standarde, ter ostale postopke pri gospodarjenju s premoženjem, in **revizijo programom**, kjer revizor ocenjuje ali so zaposleni ali določeni agenti sprejeli in upoštevali standarde za dosego želenih rezultatov.

- davčno revidiranje, kjer revizor preverja pravilnost obračuna in plačila davkov in prispevkov glede na zahteve davčne uprave in drugih državnih organov.

- revidiranje informacijskih sistemov. Ta revizija se razlikuje od drugih revizij, ker pri njej ni prisotno ocenjevanje in tehtanje, ki je sicer značilnost revizije. V grobem pomeni revidiranje računalniških programov revidiranje programske dokumentacije in podobno.

- revidiranje javne porabe (proračunsko revidiranje). Nanaša se na sam proračun in na organizacije, ki dobivajo sredstva iz proračuna. Cilj revizije je presoja: porabe javnih sredstev, gospodarnosti pravnih oseb, ki ta sredstva dobijo in uresničevanje ciljev, zaradi katerih so bila ta sredstva dodeljena.

Pri nas se pojavljajo vse vrste revizij, opravljajo jih različne revizijske institucije. Iz tega moremo sklepati, da so vzpostavljene tako za revidiranje kot za naročnike revizije enake razmere, kot jih poznamo v državah, kjer ima revizija dolgoletno tradicijo.

Naslednja pogosta delitev revidiranja je delitev na notranje in zunanje revidiranje. Ta delitev je izvedena glede na povezanost posameznika ali skupine, ki opravlja revizijo, z revidirancem. S tega zornega kota imamo zunanje, notranje in državno revidiranje.

Zunanje revidiranje opravljajo revizorji, ki niso zaposlenci revidiranca. Ti lahko opravljajo različne vrste revizij, vendar v glavnem revidirajo temeljne računovodske izkaze.



Notranje revidiranje opravljajo notranji revizorji. Notranji revizorji izvajajo revizijo skladnosti s predpisi in revizijo poslovanja. Zato je njihovo delo povezano z delovanjem računovodskega sistema, raziskovanjem računovodskih in drugih informacij za poslovodstvo ter preiskovanjem gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti poslovanja podjetja. Notranji revizorji so zaposlenci revidiranca, kar pomeni, da so vpleteni v razmerja, v katera zunanji revizorji niso, kar zmanjšuje njihovo neodvisnost. To je razlog, da je slišati tudi mnenje, naj bi notranji revizor poročal ali neposredno nadzornemu svetu ali revizijskemu odboru⁹. Notranjo revizijo namreč poslovodstvo vzpostavi kot svojo "podaljšano roko", ki nadzira računovodstvo in notranje kontroliranje, ki ga opravljajo vsi zaposlenci v podjetju kot del svojega dela. Tako notranja revizija pomaga poslovodstvu pri uresničevanju njegovih ciljev. Poslovodstvo potrebuje notranjo revizijo, ker (Spremič, 1997:9):

- izboljšuje točnost in zanesljivost računovodskih in operativnih podatkov ter informacij, ki so podlaga za odločanje;
- ugotavlja, v kakšnem obsegu operativne službe upoštevajo politiko podjetja;
- preprečuje negospodarno rabo denarja in drugih sredstev;
- zmanjšuje možnost prevar, ker odkriva pomanjkljivosti pri poslovanju in kontrolah;
- presoja učinkovitost poslovanja podjetja;
- odkriva in odstranjuje neuspešne in neučinkovite postopke;
- pokaže spoštovanje zakonskih predpisov;
- pokaže spoštovanje notranjih navodil v podjetju.

Da so koristi notranje revizije praviloma večje od stroškov njenega delovanja, je videti tudi iz zakona o računovodstvu, ki v 53. členu predvideva oblikovanje notranje revizije tudi v vseh zavodih, ki imajo v svojih prihodkih več kot 100 milijonov tolarjev iz javnih financ, ali če je ustanovitvena vloga države ali lokalne skupnosti večja od 500 milijonov tolarjev.

⁹ Revizijski odbor je poseben organ nadzornega sveta, sestavljen iz članov nadzornega sveta, ki so strokovnjaki s področja računovodstva, financ, revizije itn. V svetu so ti organi zelo znani, pri nas manj, najdalj so na tem področju v bankah, kjer je obvezna notranja revizija (več o revizijskih odborih glej Logar, 1995; Kavčič, 1995; Duhovnik, 1997).



Državno revidiranje opravljajo državni uslužbenci na različnih ravneh, ki revidirajo posamezne ekonomske kategorije, dejavnosti itd. To revidiranje vključuje revizije financiranja, revizije skladnosti s predpisi in revizije poslovanja.

Poleg revidiranja poznamo tudi **revidiranju sorodne storitve**, ki so v mednarodnih računovodskih standardih revidiranja opredeljene, pri nas pa sorazmerno malo uporabljene. Vendar menimo, da so primerne povsod tam, kjer bi bilo revidiranje predrago ali pa iz različnih razlogov ni potrebe po zagotovitvi o poštem in resničnem prikazovanju podatkov v računovodskih izkazih. Med take organizacije sodijo predvsem majhna podjetja

Revidiranju sorodne storitve so:

1. preiskovanje računovodskih izkazov, ki obsega poizvedovanje in analitične postopke, namenjene preiskovanju zanesljivosti trditev, za katere odgovarja ena stranka, uporablja pa jih druga. Najpogostejši postopki, ki se uporabljajo pri preiskovanju so poizvedbe in analitični postopki, lahko pa si pomagamo tudi z metodo vzorčenja. Revizor, ki opravlja preiskovanje sicer poskuša ugotoviti vsa pomembna dejstva, vendar jih ne more, tako kot to uspe pri revidiranju. Zato tudi stopnja zagotovila o njegovih trditvah ni zanesljiva temveč le zmerna;

2. kompiliranje (paberkovanje). V tem primeru mora revizor, če to delo opravlja on in ne računovodja, uporabiti svoje računovodsko in ne revizijsko znanje. Zato govorimo, da je to dejavnost računovodje in ne revizorja. Paberkovalni posel ponavadi vključuje pripravljane računovodskih izkazov na podlagi računovodskih in drugih podatkov naročnika. Uporabniki računovodskih informacij tako sami odločajo o obsegu zagotovila (koliko so podatki v računovodskih izkazih odraz resničnega stanja) o računovodskih izkazih (ki ga ponavadi ni), saj vedo edino to, da je storitev revizorja ali računovodje zasnovana na njegovem znanju in poklicni vestnosti;

3. dogovorjeni postopki. Revizor se zaveže, da bo za naročnika opravil dogovorjeni postopek in o ugotovitvah poročal naročniku storitve. Vendar tudi v tem primeru ni zagotovila za trditev, zato morajo naročniki sami oblikovati sklepe (Nadrobnejšo predstavitev revidiranju sorodnih storitev glej Duhovnik, 1999: 275- 291)



Čeprav revidiranju sorodne storitve ne dajejo zagotovila visoke stopnje zanesljivosti revizorjeve trditve, je z vidika, da te storitve opravljajo strokovnjaki, storitev še vedno bolj kakovostna kot bi bila, če bi jo opravili nestrokovnjaki. Zato menimo, da bi se zaradi izboljšanja delovanja slovenskih podjetij povsod tam, kjer revizija iz različnih razlogov ni mogoča, lahko poslužili teh storitev.

3. Razlogi za revidiranje

Razloge za uvajanje revidiranja moremo ocenjevati z različnih zornih kotov, najmanj pa z dveh, to je z vidika revidiranca in z vidika tistega, ki naroči revizijo, zlasti takrat kadar revidiranec ne želi imeti revizije. Takrat ima revidiranje za revidirance negativen predznak. "V mnogih situacijah stroške storitev revidiranja vodstvo smatra kot nepotrebne stroške, kot škodo, ki mu je zakonsko vsiljena, z malo verjetnimi koristmi" (Woolf, 1994, 1). Natančno analiziranje vsebine revizije in vrst revizije, pa pokaže, da to ne drži, saj so koristi od revizije lahko velike, predvsem za tiste, ki so zainteresirani za dobro delovanje podjetij. Takih pa ni malo. Med temi najbolj izstopajo lastniki podjetij, ki imajo za revidiranje kar nekaj razlogov. Med bistvenimi je njihova želja, da ugotovijo ali je tisto, kar so njihovi "pooblaščenici" prikazali v poslovnih knjigah in potem v računovodskih poročilih, resnično in pošteno.

Pri tem je revidiranje pomembno zaradi zasebne lastnine, kar pomeni, da se je pri nas razvilo z uvedbo zasebne lastnine. Seveda je bilo revidiranje letnih računovodskih izkazov prisotno, in po zaslugi posameznikov, razvito že prej, čeprav je bil namen drug (o tem glej Turk, 1998).

Pri nas in drugod po svetu morajo vse organizacije za svoje potrebe in za potrebe zunanjih uporabnikov pripravljati računovodska poročila, med katerimi sta temeljna izkaz stanja in izkaz uspeha. Pripravljena sta predvsem iz treh glavnih razlogov (Muckian, 1998, 52):

- prikazujeta zbir vseh podatkov o poslovnih dogodkih, ki so izvirno evidentirani v poslovnih knjigah,



- sta vir, iz katerega se črpajo podatki za vsa računovodska poročila,
- dajeta smer revidiranja podatkov o posameznih transakcijah, če je treba le te revidirati.¹⁰

Dejstvo, da imata več namenov in da ju uporablja izjemno veliko uporabnikov, zahteva, da so podatki v njih resnični in pošteni. Služijo namreč ali nadziranju ali odločanju ali informiranju ali kakšnemu drugemu namenu vsem ali posameznemu uporabniku. Vsak uporabnik želi s svojega zornega kota oceniti podjetje oziroma dogajanje v njem, zato, da se more odločiti o nadaljnjih akcijah. Vsak pa tudi želi, da so računovodske informacije, na katerih sloni njegova odločitev, resnične, kar pomeni, da kažejo dejansko stanje. In prav to naj bi jim zagotovil neodvisni revizor s svojim mnenjem o računovodskih izkazih. Tako postaja revizija nepogrešljiva oblika nadziranja slehernega podjetja, da bi tako dosegli čimbolj kakovostno poslovanje in notranji nadzorni sistem. Problem je namreč nenehen potencialni konflikt med interesi vodstva podjetja in uporabniki računovodskih poročil, zlasti delničarji in posojilodajalci. Ker računovodska poročila dokazujejo kakovost delovanja vodstva, je zlasti vrhovno vodstvo lahko v skušnjavi, da podatke priredi po svoje, kar mora biti preprečeno. Ker je "revidiranje proces, ki ga opravlja ustrezno usposobljen revizor, ki tako natančno pregleduje računovodstvo gospodarskih osebkov, da lahko oblikuje mnenje o resnični in pošteni sliki finančnega stanja, je temu mnenju mogoče verjeti. To mnenje mora biti vključeno v revizorjevo poročilo in naslovljeno na tistega, ki je naročil revizijo ali na tistega, kateremu je revizor odgovoren po zakonu" (Woolf, 1994:1).

Revizorjevo mnenje je lahko:

1. Mnenje brez pridrška (pozitivno mnenje). Takšno mnenje, da revizor v primeru, če je zadovoljen z vsemi zadevami, ki jih revidira. S tem ugotovi, da je stanje po knjigah odraz resničnega stanja.

2. Mnenje s pridržkom. V tem primeru revizor ugotovi, da ne more dati mnenja brez pridrška, da pa posledice neusklajenosti niso tolikšne, da bi zahtevale odklonilno mnenje ali, da bi ne dal mnenja.

¹⁰ Isti avtor navaja, da je računovodstvo podjetja njegovo finančno telo, temeljna poslovna poročila, to je bilanca stanja in bilanca uspeha, pa srce tega telesa (str. 51)



3. Odklonilno mnenje (negativno mnenje). Revizor da negativno mnenje v primeru, če ugotovi, da glede na obstoječe stanje njegovo mnenje s pridržkom ne zadostuje. Z negativnim mnenjem pove tistim, ki so za njega zainteresirani, da podatki v računovodskih poročilih niso odraz resničnega stanja.

4. Zavrnitev mnenja. S tem mnenjem revizor izraža oceno, da ne obstaja dovolj prvin, na podlagi katerih bi mogel dati zanesljivo oceno.

Revizor da eno izmed teh vrst mnenj, ne glede na to, za kakšno vrsto revizije gre. Pri tem je pomembno poudariti, da je revizor odgovoren za mnenje, ki ga da, poslovodstvo podjetja pa je odgovorno za pripravo računovodskih poročil. Če revizor denimo daje mnenje o temeljnih računovodskih izkazih, so cilji revizorjevega delovanja preveriti vse trditve poslovodstva, ki se kažejo v računovodskih izkazih. Tako mora preveriti trditve o obstoju in pojavljanju sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov, odhodkov, o pravicah in dolžnostih, o dogajanju, o popolnosti, o vrednotenju, o točnosti in časovnem preseku ter o predstavitvi in razkritju vseh kategorij v računovodstvu. Za napačno mnenje je revizijska družba odgovorna tudi materialno.

Revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih je prvi dokaz kakovosti poslovanja revidiranca. Zato moremo reči, da je mnenje prvi prispevek revizije **k odličnosti poslovanja revidiranca**, saj mu revizorjevo mnenje pokaže, ali deluje v pravi ali v nepravi smeri. Nakaže mu popravljalne akcije, ki jih mora sprejeti, da bo izboljšal poslovanje.

Končni cilj revidiranja pa ni izdati le mnenje o poslovanju revidiranca, o verodostojnosti, poštenosti in resničnosti računovodskih podatkov, o namenski ter racionalni porabi sredstev, temveč tudi naročnika opozoriti na napake, slabosti in prevare in mu tvorno svetovati izboljšave. Praviloma je v vsakem poročilu o revizijskem pregledu, pa naj gre za komercialno revizijo ali revizijo javne porabe, priporočilo za izboljšanje poslovanja oziroma uspešnejše doseganje ciljev revidiranca. To je razlog, da nekateri govorijo o partnerskem odnosu med revidirancem in revizorjem.



Poleg običajne revizije, katere sestavni del je tudi svetovanje za izboljšave, se v zadnjem času vedno bolj poudarja tudi čista svetovalna dejavnost revizijskih hiš. To je na eni strani posledica porasta zanimanja za svetovalne storitve nasploh, na drugi strani pa zahteva po znanju, ki ga imajo revizorji. Znano je namreč, da je v zadnjem času vse pomembnejše svetovanje na tistih področjih, ki vodijo k uspešnejšemu poslovanju, kar vključuje vzpostavitev ustrežnejšega informacijsko kontrolnega sistema in na področjih odkrivanja poti za povečevanja dobička oziroma uvajanje metod za zniževanje stroškov. Za to potrebna znanja pa revizorji sorazmerno dobro obvladajo. Zahteva, da svetujejo revizorji in ne drugi svetovalci, izhaja iz dejstva, da revizor zelo dobro pozna podjetje in njegovo dejavnost, saj je sestavni del revizije tudi spoznavanje kontrolnega okolja. Revizor že z opravljeno revizijo spozna probleme podjetja, ki jih bi bilo treba odpraviti in prednosti, ki bi jih bilo treba izrabiti, kar pomeni, da z revizijo opravi prvo fazo svetovalnega dela. Zato je pričakovati, da bo njegovo svetovalno delo cenejše in kakovostnejše. Poleg tega so posamezni revizorji specializirani za določeno dejavnost, saj večkrat revidirajo različna podjetja, ki pa opravljajo enako dejavnost. Zato lahko uporabljajo pri svojem delu izkušnje drugih, zlasti najboljših. To prednost ima revizor četudi ne izvaja posebnih svetovalnih storitev, upošteva jih le pri dajanju priporočil.

Svetovalna dejavnost ali v okviru priporočil ali v okviru posebnega svetovanja dodatno opozarja, da revizije ne moremo obravnavati kot nepotreben strošek, temveč kot dejavnost, ki lahko veliko prispeva k odličnosti poslovanja.

Med razlogi za koristnost revidiranja moremo navesti tudi njegov preventivni učinek. Če tisti, ki so zadolženi za denimo gospodarjenje s sredstvi ali za gospodarno porabo proračunskega denarja ali pripravljanje računovodskih poročil, vedo, da bo njihovo delo pregledal neodvisni strokovnjak, se zaradi tega bolj potrudijo kot bi se sicer. S tem se preprečijo in odkrijejo številne napake ali nepravilnosti med tekočim poslovanjem, ki jih brez revizorjeve prisotnosti mogoče ne bi odkrili.



Razloge za revidiranje navajajo tudi strokovne organizacije. Tako najdemo v Stališčih o temeljnih zasnovah revidiranja, ki ga je izdala Ameriška zveza računovodij tele okoliščine, ki povzročajo potrebo po revidiranju (Taylor, Glezen, 1996:41-42):

1. Spor med pripravljalci informacij (managerij) in uporabniki (lastniki, upniki ali drugimi skupinami, ki ne vodijo podjetja) lahko povzroči izkrivljenost podatkov.

2. Informacije imajo lahko pomembne gospodarske posledice za tistega, ki odloča.

3. Za pripravo informacij in njih preverjanje je pogosto potrebno strokovno znanje.

4. Uporabniki pogosto ne morejo neposredno presoditi kakovosti informacij.

Povedano kaže, da so razlogi za uvedbo revizije predvsem trije:

- potrebe sedanjega ali mogočega naložbenika
- teorija skrbništva ali zastopanja (teorija agentov),
- teorija motivacije.

Vsi trije razlogi pa bistveno vplivajo na odličnost ali neodličnost poslovanja vsake organizacije, še posebej podjetja.

5. Sklepne ugotovitve

Pregled dejavnosti revizije pokaže, da je to dejavnost, ki lahko bistveno prispeva k izboljšanju, kar z drugimi besedami pomeni k odličnosti poslovanja vseh organizaciji, tako tistih, katerih cilj je dobiček, kot onih, ki jim je prvenstveni cilj splošnoblaginjski učinek, dobiček pa drugotnega pomena. Pogoji so, da revizijo opravljajo za to usposobljeni ljudje, s primernimi lastnostmi in, da revideiranci znajo pravilno izrabiti izsledke revizorjev. V organizacijah, kjer je revizija odkrila nepravilnosti, bi jim moralo biti to napotek, da morajo svoje delovanje spremeniti. Zlasti, je korist lahko velika, če revizor da tudi priporočilo, kako izboljšati poslovanje. Da imajo podjetja in javnost pri nas negativno mnenje o nekaterih revizorjih, ni krivda le na podjetjih, temveč tudi na revizorjih, ki imajo lahko premalo strokovnega znanja



ali pa ne delujejo po načelih poklicne etike. V tem primeru je revizor namesto odkrivalec napak, ki jih delajo v različnih organizacijah (vodstvo in drugi), njihov zakrivalec. Takšno delovanje pa ni v prid razvoju revizorske stroke v Sloveniji, niti izboljšanju poslovanja. S slabimi revizorji nameni revizije organizacij ne morejo biti doseženi. Takšni revizorji so s širšega družbenega vidika ne le nepotreben strošek temveč tudi velika škoda, saj s svojim mnenjem o računovodskih poročilih lahko zavedejo vse ali večino njihovih uporabnikov.

Literatura:

1. Craig _Cooper, M., De Backer, E.: The management Audit, Financial Times, Pitman Publishing, London, 1994.
2. Duhovnik M.: Revizijski odbor in njegova vloga v podjetju, Revizor števil.12, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 1997.
3. Duhovnik, M.: Revidiranju sorodne storitve, Zbornik 32. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji, Koordinacijski odbor Zveze ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Portorož, 2000.
4. Gabel.H.L., Sinclair-Desgagne,B.: Environmental Audits and Incentives Compansation, INSEAD, Working Papers , 95/25/MER.
5. Ekonomska enciklopedija, Savremena administracija, Beograd, 1986.
6. Herbert L.: Auditing the Performance of Management, Belmont California, Lifetime Learning Publications, 1979.
7. Jamnik, S.: Posebnosti revidiranja v javnih zavodih, magistrsko delo, Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, 1999.
8. Kavčič, S. : Računovodske informacije za nadzorni svet, Slovenska ekonomska revija, števil. 3, Ljubljana 1996.
9. Kavčič, S.: Analiza poročila poslovanja kot izhodišče za razpravo na skupščini delniške družbe, Zbornik 5. Strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije, Zveza ekonomistov Slovenije, Portorož, 1999.
10. Kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev, Revizor števil. 1, Slovenski inštitut za revizijo, 1994.
11. Kodeks poklicne etike notranjega revizorja, Revizor števil. 10, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 1998.
12. Kodeks etike za revizorje v javnem sektorju, Revizor števil. 2, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 1999.
13. Logar, R.: Kako zagotoviti uspešno delovanj nadzornih svetov gospodarskih družb, Slovenska ekonomska revija, števil. 1-2, Ljubljana, 1995
14. Mednarodni revizijski standardi, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 1994.
15. Muckian, M.: Complete Idiot's Guide to Finance and Accounting, Alpha books, New York, 1998.
16. Slovenki računovodski standardi, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Ljubljana, 1993
17. Spremič , I.: Notranja revizija, Revizor, števil. 2, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 1999.
18. Temeljni pojmi MBA, Državna založba Slovenije, Ljubljana, 1994.
19. Temeljni pojmi: Manager, Državna založba Slovenije, Ljubljana, 1994.
20. Taylor,D.H., Glezen,G.W.: Revidiranje, Zasnove in postopki, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana, 1996.
21. Turk, I.: Znaki odličnosti pri človeku, Zbornik referatov, 11. Forum odličnosti in mojstrstva, Zveza ekonomistov Slovenije, Društvo ekonomistov Dolenjske in Bele krajine, Otočec 20 in 21 maja 1999.
22. Turk, I: Iz zgodovine revidiranja: Revidiranje letnih računovodskih izkazov za leto 1955 pri nas, Revizor števil. 12/98, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 1998.
23. Woolf,E.: Auditing Today, (Fourth Edition), Prentice Hall, London, 1994.



Ključne besede: Revizija, uspešnost, odličnost, notranja revizija, zunanja revizija, organizacija, podjetje

Key Words: Audit, success, internal audit, external audit, organisation, enterprise.

Povzetek

Revizija sodi v dejavnost nadziranja, ki pa jo je treba ločiti od kontroliranja in inšpiciranja. V Sloveniji se je revizija v pravem smislu pojavila s zasebno lastnino, zato z njenim delovanjem nimamo velikih izkušenj. V prispevku avtorica najprej opredeljuje pojem revizije in revizorja, nato z različnih zornih kotov predstavlja vrste revizij in njihov vpliv na uspešnost delovanja organizacij, kjer poteka revizija. Z analizo razlogov za uvedbo revizije pride do zaključka, da ima revizija lahko velik vpliv na uspešnost poslovanja in s tem na odličnost delovanja organizacij. To je razlog, da revizije ni mogoče smatrati kot neko vsiljeno dejavnost, ki revidirancu povzroča le stroške ne pa tudi koristi.

Summary

INFLUENCE OF AUDITING ON EXCELLENCE OF BUSINESS PROCESS

Auditing is a part of the accounting supervision, but it should be distinguish from the accounting control and the accounting inspection. In Slovenia, the auditing was started with the privatisation, that is it the reason why Slovene auditing firms do not have many experiences in this field. In the article author first explains the terms of audit (auditing) and auditor, and then kind of auditing and their influence on business results. After analysing the reasons why the auditing have to be implemented in business, it is concluded, that auditing might have important influence on its success and therefor on excellency of business process. That is the reason why auditing should not be treated as a forced service which caused to firms only "overhead" but not benefits

