Janez HOSTNIK

REVIZIJSKI POSTOPKI ZAKLJUČEVANJA REVIDIRANJA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV V REVIZIJSKI DRUŽBI ERNST & YOUNG

SLOVENSKI INŠTITUT za REVIZIJO

Radenci, 8. do 10. september 2004

1. UVOD

Revidiranje računovodskih izkazov še ni zaključeno, ko so opravljeni revizijski postopki, ki se nanašajo na preverjanje postavk v računovodskih izkazih. Nadaljuje se z zaključnimi revizijskimi postopki, ki jih je potrebno izvesti, da je v skladu z Mednarodnimi revizijskimi standardi možno izdati mnenje. Metodologija Ernst & Young dodatno zahteva, da se opravi tudi ocena klientovega zadovoljstva ter ocena naše učinkovitosti.

Metodologija Ernst & Young predvideva naslednje revizijske postopke pri zaključevanju revidiranja računovodskih izkazov:

- Kritična presoja uporabljenega zneska materialnosti
- Presoja ocene notranjih kontrol z vidika celotnega podjetja ter ocene možnosti prevar
- Razrešitev odprtih zadev
- Analiza in ovrednotenje revizijskih razlik, priprava poročila o revizijskih razlikah in pogovor z upravo glede revizijskih razlik
- Izdelava končnega skupnega finančnega pregleda računovodskih izkazov
- Dokumentiranje zaključkov
- Pregled in odobritev revizijskega poročila
- Vračilo zahtevane dokumentacije
- Zaključni sestanek z upravo klienta za pogovor o rezultatih revizije
- Predhodno načrtovanje revizije za naslednje poslovno leto

2. KRITIČNA PRESOJA UPORABLJENEGA ZNESKA MATERIALNOSTI

Po zaključku analitičnih postopkov, ki se nanašajo na preverjanje podatkov, izkazanih v računovodskih izkazih, je potrebno presoditi, če je znesek materialnosti, ki je bil določen v času načrtovanja revizije, še vedno ustrezna osnova pri ocenjevanju in ali so računovodski izkazi v vseh bistvenih pogledih poštena predstavitev finančnega stanja klienta.

Če smo pri reviziji identificirali dodatne dejavnike ali pogoje v klientovem okolju (na primer veliko razliko med pričakovanim in dejanskim rezultatom poslovanja, velik obseg revizijskih razlik), lahko ugotovimo, da bi bil drug znesek materialnosti bolj primeren.

Če je nov znesek materialnosti, določen na koncu revizije, bistveno manjši od prejšnjega, določenega pri predhodni reviziji, je potrebno presoditi, če je obseg izvedenih revizijskih postopkov zadovoljiv ali pa je potrebno opraviti še dodatne revizijske postopke. Da bi se izognili morebitnih negativnim presenečenjem, se primernost zneska materialnosti ocenjuje sproti v toku opravljanja revizije.

3. PRESOJA OCENE NOTRANJIH KONTROL Z VIDIKA CELOTNEGA PODJETJA TER OCENE MOŽNOSTI PREVAR

Obstoj ali manjko dejavnikov, ki vplivajo na pet komponent sistema notranjih kontrol (kontrolno okolje, ocena tveganja, informiranje in komuniciranje, kontrolne dejavnosti in nadzor) in tveganje, da so računovodski izkazi napačni zaradi prevar ugotavljamo že v fazi načrtovanja revizije in fazi predhodne revizije. Kljub temu je potrebno pri opravljanju končne revizije vseskozi ocenjevati, če so se pojavili novi dejavniki, zaradi katerih bi bilo potrebno spremeniti začetno oceno kakovosti notranjih kontrol in oceno tveganja napačnih prikazov v računovodskih izkazih zaradi prevar.

Če pri izvajanju revizijskih postopkov ugotovimo revizijske razlike ali odstopanja pri delovanju notranjih kontrol, moramo sproti presojati kvaliteto sistema notranjih kontrol in možnost pojavljanja prevar. Nadalje je potrebno presoditi, če je vpliv ugotovitev tolikšen, da je potrebno spremeniti tudi oceno tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju, s tem pa tudi obseg revizijskih postopkov.

Če ugotovimo napačne navedbe v računovodskih izkazih, moramo oceniti, če te napačne navedbe nakazujejo možnost pojavljanja prevar. Če je obseg napačnih navedb v računovodskih izkazih velik, lahko tako poveča revizijsko tveganje, da je potrebno razmisliti o prekinitvi revidiranja. Na to odločitev pa vplivata tudi ocena o integriteti poslovodstva in pripravljenost poslovodstva za sodelovanje pri raziskovanju okoliščin in izvajanje potrebnih ukrepov za preprečevanje napačnih navedb v računovodskih izkazih.

4. RAZREŠITEV ODPRTIH ZADEV

Razrešiti je potrebno še vse preostale odprte zadeve, ki so bile identificirane tekom revizije. Oceniti je potrebno, ali so bile že zadovoljivo rešene hkrati z opravljanjem drugih revizijskih postopkov, ali niso več pomembne ali pa jih je potrebno še dodatno obdelati. Običajno njihova razrešitev ne zahteva izvajanje obsežnih dodatnih revizijskih postopkov, ampak le redno sodelovanje vodje revizijske skupine oziroma partnerja.

Pri odprtih zadevah, ki so bile označene za nepomembne, je potrebno v delovnih papirjih dokumentirati, zakaj so nepomembne. Včasih pa je najbolje, da se celo izbrišejo povezave na te delovne papirje.

5. ANALIZA IN OVREDNOTENJE REVIZIJSKIH RAZLIK, PRIPRAVA POROČILA O REVIZIJSKIH RAZLIKAH IN POGOVOR Z UPRAVO GLEDE REVIZIJSKIH RAZLIK

Identificiranje in odprava revizijskih razlik je ena od najpomembnejših nalog in je kritičnega pomena pri oblikovanju revizijskega mnenja. Naš cilj je, da se vse revizijske razlike odpravijo in zato spodbujamo kliente, da naredijo potrebne popravke. Pričakuje se, da bodo klienti revizijske

razlike popravili, razen če so zneski resnično nepomembni ali bi strošek popravljanja presegel koristnost popravka samega.

Pri ugotovljenih revizijskih razlikah je potrebno:

- Razlike analizirati, poskušati ugotoviti vzroke za njihov nastanek in ugotoviti, če so razlike nastale namenoma ali slučajno ter upoštevati ostale vplive (na oceno revizijskega tveganja, na oceno delovanja notranjih kontrol, na možnost pojavljanja prevar);
- Razlike razvrstiti med napake ali pa razlike v oceni. Napake so tiste revizijske razlike, ki so nastale zaradi napačne uporabe računovodskih standardov, matematičnih napak ali izpustitve obstoječih dejstev. Razlike v oceni pa so tiste revizijske razlike, ki so nastale zaradi klientove ocene, ki je izven našega sprejemljivega intervala, ker klient pričakuje drugačen razvoj dogodkov kot mi;
- Razlike ovrednotiti, pri tem pa je potrebno upoštevati, da lahko večje število razlik manjše vrednosti skupno postane materialno pomembno;
- Razlike predstaviti poslovodstvu ter ga spodbujati, da odpravi ugotovljene razlike, tudi tiste nematerialne. Poslovodstvo namreč v poslovodski predstavitvi potrdi, da so nepopravljene razlike, posamično in skupaj, za pošteno predstavitev računovodskih izkazov nepomembne;
- Pripraviti zbirno poročilo o revizijskih razlikah, ki so bile ugotovljene med revizijo in jih klient ni odpravil;
- Pripraviti zaključke o materialnosti revizijskih razlik in ponovno oceniti primernost zneska materialnosti in tolerančne napake;
- Poslovodstvu ali revizijskemu odboru klienta predstaviti končni znesek nepopravljenih revizijskih razlik.

Najpomembnejši korak je klasifikacija in ovrednotenje razlik. Revizijske razlike, ki so označene kot napake, so ponavadi napake, nastale pri razmejevanju stroškov/obveznosti ter prihodkov/terjatev v napačno obdobje. Revizijske razlike, nastale zaradi razlik v oceni, pa so lahko ocene o potrebnem razvrednotenju osnovnih sredstev, o potrebnih popravkih vrednosti terjatev, o potrebnih popravkih vrednosti zalog in potrebnih rezervacijah za tožbe.

6. IZDELAVA KONČNEGA SKUPNEGA FINANČNEGA PREGLEDA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

Končna finančna analiza računovodskih izkazov se izvede ob koncu revizijskih postopkov. Z njo se prepričamo, da:

- So v računovodskih izkazih številke in razkritja smiselna glede na naše razumevanje klientovega poslovanja in panoge, v kateri deluje;
- Smo si pridobili obrazložitve bistvenih razlik iz primerjav podatkov za revidirano obdobje s predhodnimi obdobji oziroma z načrtovanimi vrednostmi;
- So računovodski izkazi pripravljeni skladno z računovodskimi standardi (principi);
- Posamezni trendi in povezave v računovodskih izkazih ne kažejo na predhodno neugotovljeno tveganje za napačna razkritja v računovodskih izkazih zaradi prevar.

Analiza nam pomaga pri pripravi na zaključni sestanek s poslovodstvom. Pri analizi se osredotočimo na razlike med posameznimi postavkami v povezavi z ostalimi razlikami, ne le na

enostavne primerjave vrednosti kontov. Tako imamo več možnosti, da identificiramo morebitne probleme, ki jih sicer ne bi opazili.

7. DOKUMENTIRANJE ZAKLJUČKOV

V zbirnem poročilu o reviziji dokumentiramo pomembne revizijske ugotovitve in zaključke ter osvetlimo pomembne zadeve. Zbirno poročilo omogoča revizijski skupini in neodvisnemu pregledovalcu, da pripravijo zaključne ugotovitve glede revidiranja računovodskih izkazov. Zbirno poročilo ponavadi vsebuje:

- Kratek opis vseh pomembnih računovodskih in revizijskih zadev. O vključenih zadevah se je potrebno predhodno uskladiti z vodjem revizijske skupine oziroma partnerjem;
- Spisek opravljenih posvetovanj z ostalimi eksperti (za davke, za informacijsko tehnologijo), ki se nanašajo na računovodske in revizijske zadeve, skupaj s povzetkom ugotovitev;
- Poročilo o revizijskih razlikah (kot priloga) ter povzetek ugotovitev o revizijskih razlikah;
- Končni skupni finančni pregled računovodskih izkazov (kot priloga) ter povzetek pomembnih ugotovitev;
- Predlog revizijske skupine o mnenju o računovodskih izkazih ali o potrebnih spremembah revizijskega mnenja.

V splošnem zbirno poročilo o reviziji osvetljuje pomembne zadeve, ki so povezane z revizijo računovodskih izkazov vendar običajno ne vsebuje informacij, ki ne bi bile dokumentirane že v ostalih delovnih papirjih.

8. PREGLED IN ODOBRITEV REVIZIJSKEGA POROČILA

Poročilo o pregledu in odobritvi revizijskega poročila zbirno povzema pomembne aspekte revizijskega projekta. To poročilo je tudi osnovni dokument, ki ga mora odobriti neodvisni partner, kadar naša revizijska metodologija to zahteva. Poročilo o pregledu in odobritvi revizijskega poročila vsebuje:

- Splošne podatke o klientu in revizijskem projektu;
- Premislek o nadaljevanju sodelovanja s klientom (če obstajajo kakršnikoli pomisleki o podaljševanju sodelovanja s klientom oziroma če bi bilo potrebno klienta razvrstiti med tiste z večjih revizijskim tveganjem);
- Pregled popolnosti opravljenih revizijskih postopkov
- Odobritev izdaje revizijskega mnenja, če so zaključeni vsi ostali revizijski postopki, če je poslovodstvo podpisalo revidirane računovodske izkaze ter poslovodsko predstavitev in če so bile vse odprte zadeve zadovoljivo rešene;

9. VRAČILO ZAHTEVANE DOKUMENTACIJE

Običajno se zadrži le tista dokumentacije, ki dokazuje, da so bili revizijski postopki ustrezno opravljeni. Večino dokumentacije se v teku opravljanja revizijskih postopkov elektronsko prekopira (skenira), tako da je obseg tiskanih dokumentov čim manjši. Običajno pa ne shranjujemo vseh kopij na primer bruto bilanc in finančnih izkazov, ampak le najnovejše.

Pregled shranjene dokumentacije je potrebno opraviti takoj po zaključku revizijskih postopkov in se z njim ne sme odlašati (zaradi priprave pisma poslovodstvu).

Iz dokumentacije (tudi elektronske) je potrebno odstraniti tisto dokumentacijo, ki ni potrebna za oblikovanje revizijskega mnenja. Ponavadi se izloči:

- Osnutke bruto bilanc in osnutke računovodskih izkazov;
- Osnutke delovnih papirjev;
- Dvojnike oziroma kopije računalniških dokumentov;
- Elektronska sporočila;
- Elektronske zapise podatkov klienta.

10. ZAKLJUČNI SESTANEK Z UPRAVO KLIENTA ZA POGOVOR O REZULTATIH REVIZIJE

Po zaključku revizije, ko smo pripravili revizijsko poročilo, naše pismo poslovodstvu in poročilo o pregledu koristi za klienta, se sestanemo s poslovodstvom in/ali revizijskim odborom, da predstavimo naše ugotovitve. Glavni dokument je vsekakor revizijsko poročilo. Na sestanku lahko predstavimo tudi pismo poslovodstvu, ki lahko vsebuje tudi točko o sistemu notranjih kontrol in drugih zadevah, ki so bile identificirate tekom opravljanja revizijskim postopkov (na primer zgodnja opozorila, morebitne primerjave glede na panogo, …).

Če smo pri reviziji odkrili dejavnike, ki vplivajo na neprekinjeno delovanje notranjih kontrol ali pa kažejo na možnost pojavljanja prevar, moramo presoditi, če je potrebno o njih razpravljati tudi s poslovodstvom.

11. PREDHODNO NAČRTOVANJE REVIZIJE ZA NASLEDNJE POSLOVNO LETO

Zadnje opravilo pri zaključku revizije za poslovno leto je lahko predhodno načrtovanje revizije za naslednje poslovno leto. Pripravimo lahko sestanek s poslovodstvom o revizijskem pristopu za naslednje poslovno leto, kjer lahko izpostavimo skupne ideje o dodatnih priložnostih za povečanje učinkovitosti. Smisel teh predhodnih opravil je v tem, da so vtisi iz tekoče revizije še sveži, pa tudi poslovodstvo lahko ima svoje predloge, da bi v naslednji reviziji poglobljeno obdelali kakšno področje.

12. ZAKLJUČEK

Zadnji postopki pri zaključevanju revizijskega projekta pa se nanašajo na ocenitev klientovega zadovoljstva in ocenitev naše uspešnosti.

Klientovo zadovoljstvo z našim delom in našimi storitvami poskušamo ugotavljati že sproti. Končni sestanek pa se mora organizirati čim prej po dokončanju revizije.

Drug način za ugotavljanje klientovega zadovoljstva z našimi storitvami pa predstavljajo vprašalniki, ki se pošljejo klientom. Vprašalniki se nanašajo na raven in kakovost storitev, ceno in dodano vrednost, splošno zadovoljstvo, dodatna vprašanja in dodatne pripombe. Celovita obdelava vrnjenih izpolnjenih vprašalnikov nam omogoča spremeniti naše delovanje, tako da naše storitve predstavljajo še večjo vrednost za klienta.

Oceniti pa je potrebno tudi uspešnost celotne revizijske skupine in vsakega posameznika v njej. Člani skupine morajo odgovoriti na naslednja vprašanja:

- Ali smo opravili revizijo na učinkovit način in ali smo zadovoljili (ali presegli) klientova pričakovanja?
- Kako bi lahko spremenili naš način izvajanja revizijskih postopkov, da bi tako na kratki kot dolgi rok izboljšali naše delovanje?
- Ali smo kot revizijska skupina izpolnili svoje cilje in če ne, zakaj ne in kakšne so posledice neizpolnitve ciljev?
- Ali smo delili svoje izkušnje tudi z ostalimi sodelavci?
- Kaj še moramo narediti za stalno doseganje ciljev in za popolno osredotočenost na uspeh?

13. VIR

1. Ernst & Young Global Audit Mehtodology.