Milan Jagrič*

RAZKRITJA IN NOTRANJE KONTROLE - SODELOVANJE NOTRANJEGA IN ZUNANJEGA REVIZORJA

Disclosure and Internal Control – Cooperation Between the Internal and the External Auditor

POVZETEK ● *Kaj podaja prispevek? Pred kratkim sprejet Sarbanes-Oxley Act (SOA) je prinesel podrobna navodila vloge in odgovornosti poslovodstva, revizijskih odborov nadzornega sveta in zunanjega revizorja, še posebej v povezav s korporacijskim upravljanjem, nadziranjem in neodvisnostjo. Kar je akt žal zanemaril, je pomembna vloga neodvisnega notranjega revizorja, ki jo ta igra v povezavi z izvedbo vsebine akta: učinkovita uporaba COSO metodološkega pristopa pri razkrivanju notranjih kontrol.*

Zgodovina notranjega revidiranja, če jo gledamo v povezavi s koristmi, ki jih poslovodstvo pridobiva z nadzorom in priporočili notranjega revizorja, ima zaradi stroškovnega učinka negativen prizvok. Takšen odnos do notranjega revidiranja je v marsikateri organizaciji postavljal te aktivnosti na rob dogajanj, v devedesetih letih pa je celo prevladujoč trend prenosa teh aktivnosti na izvajalce, ki so zunaj organizacije, običajno v izvedbo zunanjih revizorjev. Nerazumevanje pomembne vloge notranjega revizorja pri udejanjanju metodičnega pristopa COSO je delno čutiti tudi v SOA. Kljub takšnim trendom pa poslovodstva organizacij postavljajo svoje notranjerevizijske službe v funkcijo taktičnih odgovora na zahteve, ki jih prinaša SOA.

Kaj prispevek prinaša bralcu? Najprej predstavitev vloge notranjega revizorja v povezavi z novo zahtevanimi strokovnimi pristopi preizkušanja notranjih kontrol. Za tem oblikovanje pristopa pri načrtovanju notranjih kontrol na temelju zahtev metode COSO. Končno pa tudi pomoč za ustrezno delovanje zunanjih revizorjev pri zagotavljanju usklajenosti strokovnega delovanja z zahtevami SOX.

Kakšne koristi prinaša prispevek organizacijam? Na temelju predstavljenih zasnov razvijanja metodičnih podlag obvladovanja tveganj bodo organizacije lažje opredelile vlogo in odgovornost notranje revizije. V primeru, ko bodo postavljene pred dejstvo, da se morajo uskladiti z zahtevami SOX, bodo primerno in pravočasno vključevale

* univ. dipl. ekon.; spec. rev.; pooblaščeni revizor; preizkušeni notranji revizor; pomočnik generalnega direktorja za kontroling, Autocommerce d.d., Ljubljana.

aktivnosti, ki jih strokovno izvaja notranjega revizorja. Na ta način bodo lažje opredelile potrebne strukture za oblikovanje »COSO kocke«. Prispevek usmerja organizacije na potrebno povezovanje notranjega in zunanjega revizorja in na njuno boljše sodelovanje.

Ključne besede ● *Korporacijsko upravljanje, računovodsko poročanje, poslovodske raziskave, notranje kontrole, overitev razkritij kontrol, preizkušanje notranjih kontrol, ocenitev tveganj, opredelitev verjetnosti, obvladovanje tveganj, kontrolne aktivnosti, matrika tveganj in kontrol, poročanje, pomembna slabost, pomembna pomanjkljivost, pozitivno mnenje, mnenje s pridržkom, negativno mnenje.*

1. SPREMEMBE GOSPODARSKEGA OKOLJA V 90-TIH LETIH

V devetdesetih letih smo bili priča hitrim spremembam okolja, v katerem poslujejo posamezne organizacije. Pri tem smo lahko opažali, da je bilo vedno bolj na udaru korporacijsko upravljanje, ki tem sprememba ni ustrezno sledilo. Problematična sta bila tako medsebojni odnos nosilcev upravljanja, kakor tudi metodika samega korporacijskega upravljanja. V slovenskih razmerah je k temu potrebno prišteti še prehod iz enega v drug gospodarski sistem, ki je vprašanje korporacijskega upravljanja, v strahu na dobro poznano upravljanje v prejšnjem sistemu, še dodatno zabrisal.

Tej problematiki je seveda sledila problematika računovodskega poročanja. Vse hitrejši tempo razvoja je zahteval nekaj več kot resnično in pošteno prikazovanje statičnega preseka poslovanja organizacij na temelju letnih računovodskih izkazov. Investitorji v razmerah obsežnih tveganj potrebujejo več, še posebej v razmerah, ko so zaradi načina financiranja objektivno precej odmaknjeni od poslovnih odločitev poslovodstev organizacij. Zaradi tega se je v spremenjenih razmerah vse bolj pojavljala zahteva po razkritjih obvladovanja tveganj, ki silijo poslovodstva v večje obvladovanje tveganj, s tem pa postaja varnejša tudi investitorjeva naložba.

Kdo je lahko v takšnih razmerah ključni poganjač. Spremembe zakonodaje in revizijske stroke odgovornost polagajo na izvršilne direktorje, ki so dejansko edini odgovorni za pravočasno sprožitev in nadzor mehanizmov upravljanja. Eno izmed temeljnih orodij ustreznega obvladovanja tveganj so notranje kontrole, ki jih je potrebno oblikovati, vgraditi v procese delovanja ter poročanja in usklajevanja z zakonodajo, nadzirati in o njih pregledno poročati.

Moj prispevek želi v nadaljevanju izpostaviti nekatera strokovna področja problematike notranjih kontrol, ki nedvoumno kažejo na nujnost večjega povezovanja notranjih in zunanjih revizorjev, kakor tudi na potrebno razmejevanje njunih odgovornosti.

2. FINANČNI ZLOMI SODOBNIH KORPORACIJ

Finančni zlomi velikih korporacij imajo mnogo skupnih vzrokov. Primer Enrona kaže na nekatere od njih. Če bi podrobneje analizirali poslovanje te korporacije, bi lahko med mnogimi izpostavljenimi področji tveganj našteli tista, ki so bližje opredelitvam problematik upravljanja, navedenih v prvi točki prispevka. Poglejmo si nekatera.

Zunanji revizor, Andersen, je svoje storitve širil tudi na področja, ki niso zgolj revizijska. Tako je v devetdesetih letih prenesel na Enron skoraj celotno ekipo za oblikovanje notranjerevizijske službe. Še več, pomemben del računovodskih delavcev je bil pred tem zaposlen v Andersenu. Enron je stimuliral delavce za nakup lastnih delnic. Prisotno je bilo agresivno računovodenje, ki je omogočalo prisotnost skritih dolgov in netransparentnost kompleksnih transakcij. Obseg izvenbilančnih postavk je bil obsežen in neprimerno nadzorovan. Andersen in Enron sta bila obtožena kriminalnega dejanja uničevanja dokumentacij. Administracija je izločila Enron iz vseh vladnih projektov. Ta in podobna dogajanja sta vzpodbudila AICPA, da je sprejel prepoved istočasnega opravljanja notranje in zunanje revizijskih aktivnosti pri istem naročniku.

3. ODZIV REVIZIJSKE STROKE IN ZAKONODAJE

Če ostanemo na aktualnem primeru Enrona, lahko ugotovimo, da je ameriški kongres skupaj s SEC-om hitro reagiral in zahteval od družb izdelavo zbira usmeritev korporacijskega upravljanja, javna razkritja ocenitev notranjih kontrol in obvezno organiziranje notranjerevizijskih funkcij v organizacijah.

V okviru prve zahteve so bile podane podrobnejše opredelitve, ki se v glavnem nanašajo na delovanje nadzornih svetov oziroma board-ov. Od vseh akterjev se zahteva izpostaviti osnovni namen delovanja nadzornih svetov, temeljno odgovornost nadzornega sveta, njegovo neodvisnost, potrebna strokovna znanja, način komuniciranja in informiranja, razmejevanje vlog vodenja, oblikovanje razkritij, imenovanje odborov in komuniciranje z notranjerevizijskimi službami.

Slika 1: Primer korporacijskega upravljanja

V okviru druge zahteve se od poslovodstev zahteva izdelava poročil, ki morajo vsebovati neodvisno vrednotenje tveganj in kontrol, ki ga opravi notranji revizor, preizkus notranjih kontrol, ki ga opravi zunanji revizor, poročilo uprave o zadostnosti notranjih kontrol in izdelava posebnih raziskav o notranjih kontrolah.

V okviru tretje zahteve se postavlja pred vse organizacije, ki kotirajo na borzi, zahteva po ustanovitve notranjerevizijske službe, oziroma v primeru, ko organizacija takšne službe nima, je potrebno v razkritjih navesti razloge za to in navesti pojasnila, kako so bile nadomeščene lastne notranjerevizijske aktivnosti.

Tudi v drugih vodilnih gospodarstvih sveta se v tem času pojavljajo zahteve po doslednem vključevanju notranjih kontrol in njihovem razkritju. Naj navedem samo nekaj primerov: Combined Code – Turnbull report v Angliji, Kontrag v Nemčiji, Vienot report v Franciji, Peters Committee na Nizozemskem, Intosai v Evropski uniji. V vseh primerih se zahtevam po razkritju notranjih kontrol dodaja tudi obvladovanje tveganj in korporacijskega upravljanja. Revizijska stroka enači korporacijsko upravljanje z izdelanim sistemom obvladovanja tveganj.

4. RAZKRITJA NOTRANJIH KONTROL

4.1. Zakonske in strokovne zahteve

Ameriška zakonodaja in revizijska stroka v zvezi z notranjimi kontrolami zahtevata predvsem dvoje: četrtletno overitev razkritij in letno ocenitev notranjih kontrol.

Četrtletna overitev razkritij notranjih kontrol izpostavlja odgovornost podpisnikov v zvezi s tem in potrebno vsebino razkritij. Podpisniki odgovarjajo za vzpostavitev celovitega procesa delovanja notranjih kontrol in ne zgolj računovodskih. Le ta zajema snovanje notranjih kontrol oziroma strokovno načrtovanje kontrolnih točk, implementacijo načrtov in vzdrževanje tako postavljenih kontrolnih točk, vrednotenje učinkovitosti notranjih kontrol in predstavitev zaključkov takšnega vrednotenja. Pri potrebni vsebini razkritij velja opozoriti, da ne gre zgolj za oblikovanje razkritij, kot smo jih navajen v povezavi s slovenskimi zakonskimi in strokovnimi zahtevami. Razkritja zahtevajo več. Podpisnik mora izpostaviti »pomembne slabosti« notranjih kontrol, ki so nekaj več kot »pomembne pomanjkljivosti« in zelo podobne že poznani opredelitvi »okoliščin, ki zahtevajo poročanje«. Razkritja morajo vsebovati poročilo o vseh zaznanih prevarah, pa četudi nepomembnih. Poročati je potrebno o vseh pomembnih spremembah notranjih kontrol, ki so bile opravljene tekom leta, ter o korektivnih ukrepih, ki jih je organizacija uvedla za učinkovitejše delovanje notranjih kontrol.

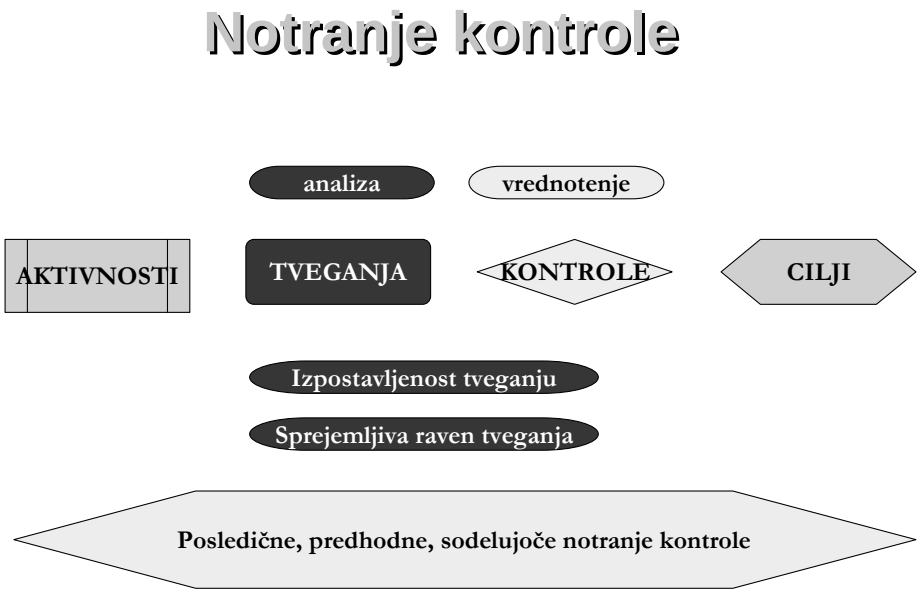
Letna ocenitev notranjih kontrol zahteva od nosilca pripravo izjave o delovanju notranjih kontrol, vključitev notranjega revizorja z vrednotenjem ustroja notranjih kontrol organizacije in preizkus ocenitve notranjih kontrol zunanjega revizorja. Preizkus ocenitve je sestavni del oblikovanja mnenja o resničnosti in poštenosti letnih računovodskih izkazov.

Povsem nova zahteva se pojavlja pri uporabi metode vrednotenja notranjih kontrol. Kot vemo, ta do sedaj ni bila predpisana. Revizor je lahko uporabljal metodični način, za katerega je sam presodil, da je najprimernejši. Sedaj je potrebno izbrati metodiko COSO (Comeette of sponsoring organizations), ali njej primerno metodo. V ta namen je bil že zamenjan SAS 55 (Statement on auditing standards), nadomestil ga je SAS 78.

4.2. Vloga notranjega revizorja

Ustroj notranjih kontrol je celovit sistem notranjih kontrol organizacije, ki naj bi pokrival vsa pomembna tveganja organizacije pri delovanju, računovodskem poročanju in pri usklajenosti z zakonodajo in predpisi. Sawyer[1] notranje kontrole opredeljuje kot: »Uporabo vseh sredstev znotraj organizacije, ki so namenjene pomoči, usmerjanju, obvladovanju, upravljanju in preverjanju njenih aktivnosti z namenom, da bi se dosegli cilji organizacije. Sredstva za doseganje kontrol lahko med drugim vsebujejo obliko organizacije, usmeritve, sisteme, postopke, navodila, standarde, odbore, kontni plan, napovedi, predračune, terminske plane, poročila, zapise, preverjevalne sezname, metode dela, razne druge pripomočke in notranje revidiranje.«

Slika 2: Metodični okvir ustroja notranjih kontrol



Notranji revizor igra ključno vlogo pri začetnem oblikovanju ustroja notranjih kontrol, pri vrednotenju notranjih kontrol, kakor tudi pri dograjevanju celotnega ustroja notranjih kontrol. Pri tem je njegovo delovanje dvojno: svetovanje in zagotavljanje. V okviru svetovanja se vključuje v ustrezne projektne skupine, ki

[1] Lawrence B.Sawyer: Sawyer's Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue, Altamote Springs, Florida, 2003, str.57

na posameznih pomembnih področjih delovanja organizacije oblikujejo potrebne notranje kontrole za ustrezno obvladovanje tveganj. V okviru zagotavljanja izvaja vrednotenje notranjih kontrol, na temelju katerega poslovodstvu pripravlja letno ocenitev uspešnosti delovanja ustroja notranjih kontrol.

Odgovornost postavitve, delovanja in vzdrževanja sistema notranjih kontrol leži na poslovodstvu. Notranji revizor v procesu zagotavljanja vrednoti ustreznost delovanja ustroja notranjih kontrol. V primeru svetovalnih storitev pa prevzema del nalog poslovodstva, kjer mora v okviru svojega sodelovanja posebno pozornost usmeriti na ohranjanje neodvisnosti in nepristranskosti.

Spremenjen odnos zakonodaje in revizijske stroke do notranjih kontrol se kaže tudi v tem, da mora revidiranje računovodskih izkazov vsebovati tudi mnenje zunanjega revizorja o stanju notranjih kontrol, oziroma, da se od notranjega revizorja zahteva tudi usmerjanje pozornosti na kontrole resničnega in poštenega prikazovanja bilančnih podatkov. Notranji revizor mora ugotavljati, ali notranje kontrole zagotavljajo: da so potrebne informacije knjižene, procesirane, zbrane in poročane v času, ki omogoča pravočasno odločanje za razkritja, kakor tudi, ali zagotavljajo obvladovanje pomembnih tveganj delovanja, računovodskega poročanja in usklajenosti z zakonodajo in predpisi. Obvladovanje tveganj se nanaša na prepoznavanje tveganj, ocenitev posledic in verjetnosti nastopa groženj ali priložnosti ter obvladovanje zaznanih tveganj s procesi blaženja, izogibanja, prenosa ali finančnega zavarovanja.

Notranji revizor uporablja za vrednotenje notranjih kontrol različne tehnike. Običajno se poslužuje kontrole samoocenitve, revidiranja in sprotnega ocenjevanja. Pri kontroli samoocenitve se najpogosteje uporablja vprašalnik »El Paso«, ki pa je večkrat nadgrajen z matrikami tveganj in kontrol in delavnicami, kjer sodelujejo »lastniki kontrol«. Tehnika je namenjena predvsem mehkim kontrolam, saj omogoča dostop do kontrol, ki jih sicer običajne tehnike ne dosežejo. Tako kot pri ostalih tehnikah je tudi tukaj namen vrednotenje kontrol, testiranje njihove učinkovitosti in razvijanje korektivnih aktivnosti. Njena prednost je predvsem v boljšem prepoznavanju mehkih kontrol. Revidiranje procesov je temeljna metoda vrednotenja notranjih kontrol. Sprotno ocenjevanje tveganj pa sloni na vzpostavitvi neprestanega nadzornega sistema, ki ga običajno izvaja poslovodstvo v okviru rednega delovanja.

Slika 3: Primer matrike tveganj in kontrol

Cilji	Tveganja	Kontrole
Natančnost	Pomote, opustitve, napake	Nadzor, potrjevanje
Pooblastitev	Neveljavna transakcija	Členitev zadolženosti

Pri oblikovanju mnenja, oziroma pisanju ugotovitev o primernosti ustroja notranjih kontrol, notranji revizor uporablja standardno strukturo ugotovitev, ki jo predstavlja opis stanja, primerjava stanja s kriterijem, ugotavljanje učinka in iskanje vzrokov za nastali učinek. Ugotovitev mora podati odgovor na vprašanje, ali so bile odkrite pomanjkljivosti kontrolnih aktivnosti, ali so slabosti odpravljene in ali so pomanjkljivosti »prodorne«. V primeru, ko poslovodstvo samo odkriva pomanjkljivosti kontrolnih aktivnosti, govorimo o prednostih notranjih kontrol. Pomembne slabosti, ki predstavljajo pomembne pomanjkljivosti pri notranjih kontrolah in katerih posledice povzročajo pomemben vpliv na računovodske izkaze, morajo biti odpravljene v primernem času. Pozornost je potrebno usmeriti tudi na tiste slabosti ki sicer niso pomembne, vendar zaradi svoje povezanosti z drugimi slabostmi, postanejo prodorne. Revizijske ugotovitve morajo biti podprte z zadostnimi dokazi. Notranji revizorji si pri pridobivanju dokaznega gradiva pomagajo s kriterijem izpolnjevanja šestih potrebnih lastnosti notranjih kontrol: preprečevanje prikrojevanja, verodostojnost, celovitost, potrditev, uporaba in jasnost notranjih kontrol.

Revidiranje notranjih kontrol v razvitih državah, tako kot zahteva njihova zakonodaja in revizijska stroka, mora temeljiti na COSO metodiki ali njej primerljivi. Potreba po podajanju večje pozornosti resničnemu in poštenemu prikazovanje računovodskih izkazov in ne zgolj pravočasnim in razpoložljivim računovodskim informacijam, tako, kot je to bilo do sedaj zahtevano od notranjega revizorja, seveda zahteva od notranjega revizorja večje sodelovanje z zunanjim revizorjem.

Zakaj se poglabljajo zahteve po razkritjih notranjih kontrol? Investitorji in kreditorji želijo od poslovodstev več kot zgolj resnično in pošteno poročanje o poslovanju. Svojo večjo varnost vidijo v transparentnem obvladovanju tveganj, ki so prisotna v posamezni organizaciji. Notranje kontrole naj bi poskrbele za obvladovanje tako tistih tveganj, ki so prisotna v organizaciji, ko govorimo o notranjih poganjačih tveganj, kakor tudi tistih tveganj, ki prihajajo iz okolja, ko govorimo o zunanjih poganjačih tveganj. Pozornost je potrebno usmeriti na vse vrste pomembnih tveganj, oziroma na vse ključne procese organizacije. Standard obvladovanja tveganj, ki ga je pripravil angleški Association of Insurance and Risk Managers – AIRMIC, ločuje finančna (obrestne mere, devizni tečaji, posojil, likvidnost, denarni tok), strateška (konkurenca, spremembe kupcev, spremembe v panogi, akvizicije, raziskave in razvoj, intelektualni kapital), slučajna tveganja (dobavitelji, naravni dogodki, podgodbe, sredstva, zaposleni, dostop do javnosti) in tveganja delovanja (kompenzacije, kultura, predpisi, dobaviteljske verige, informacijski sistem, računovodske kontrole).

Vsa, v prejšnjem odstavku našteta tveganja so povezana s posameznimi aktivnostmi oziroma procesi in pomenijo grožnje za doseganje načrtovanih ciljev. Notranje kontrole morajo predstavljati tiste ukrepe poslovodstva, s pomočjo katerih tveganja omejimo na sprejemljivo raven. Zaradi vseh omejitev, ki preprečujejo notranjim kontrolam v celoti odpraviti nevarnost prisotnih

tveganj, je potrebno pri izgradnji ustroja notranjih kontrol poseči po kombinaciji posledičnih, predhodnih in sodelujočih kontrolnih aktivnosti. Pri prvih izgradnja temelji na »gašenju požarov«. Kontrole vzpostavljamo tam, kjer prihaja pri tekočem poslovanju do pomembnih odmikov delovanja, poročanja oziroma usklajenosti z zakonodajo in predpisi. Najdražje so predhodne kontrole, ki jih postavljamo v naprej na temelju poglobljenega analiziranja in načrtovanja poslovanja. V tem primeru pridemo do »plana notranjih kontrol«, ki sistematično obdela vse procese v organizaciji, vsako pomembno aktivnost ovrednoti z obsegom tveganja in vsaki aktivnosti doda toliko kontrol, da se tveganje zniža na sprejemljivo raven. Sodelujoče kontrole so koristna metoda pridobivanja mehkih kontrol, ko lastnike procesov neposredno vključujemo v obvladovanja tveganj, kot so naprimer tveganja pri gospodarjenju z intelektualnim premoženjem.

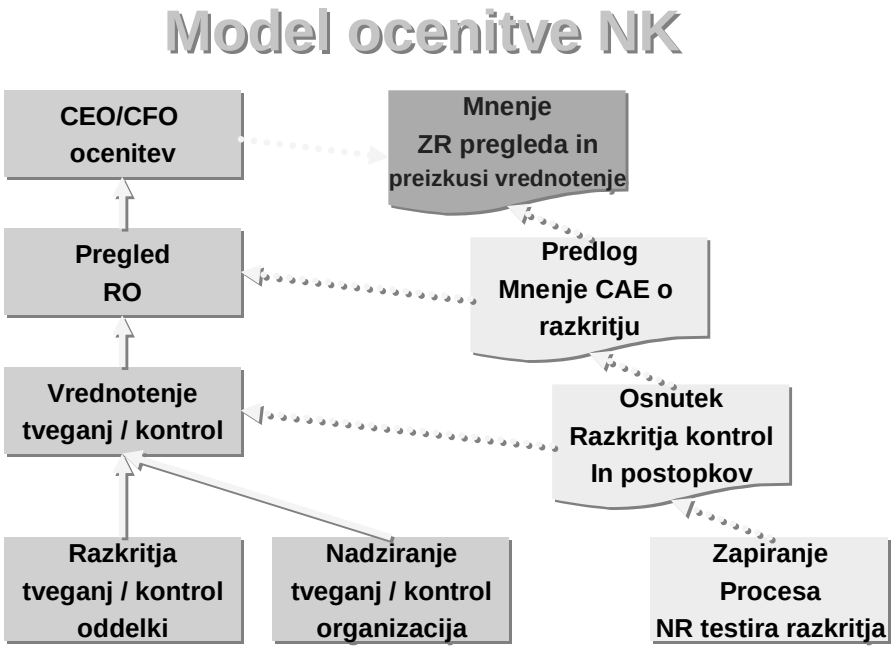
4.3. Model ocenitve notranjih kontrol

Slovenska zakonodaja na področju razkritij notranjih kontrol še ne zahteva oblikovanja modela ocenitve notranjih kontrol, kot je to primer za družbe, ki kotirajo na ameriških borzah. Enako velja tudi za sistematiko urejanja korporacijskega upravljanja, katerega vsebina temelji na celovitem obvladovanju tveganj. Vendar to ne pomeni, da se s takimi zahtevami ne bomo srečali že danes tudi pri nas. V primeru, ko je slovenska družba v kapitalski povezavi z ameriško korporacijo, ali korporacijo, ki kotira na ameriških borzah, se bosta notranji in zunanji revizor srečala s povsem enakimi zahtevami, kot so prisotne pri matičnem organizaciji.

Model ocenitve notranjih kontrol je potrebno pripraviti, oziroma se z njim čimprej seznaniti.

Če si ogledamo zaporedje opravil, ki jih je potrebno izvršiti, da bi prišli do potrebne ocenitve notranjih kontrol, jih lahko razdelimo v štiri zaporedja dveh vzporednih aktivnosti. Prve aktivnosti izvaja poslovodstvo, druge aktivnosti revizor. Prvo zaporedje zajema razkritje in nadziranje tveganj oziroma kontrol, vrednotenje tveganj in kontrol, pregled opravljenega vrednotenja, in podaja ocenitve. Drugo zaporedje zajema zapiranje procesov, pripravo osnutka razkritij kontrol in postopkov, izdelavo mnenja vodje notranjerevizijske službe o razkritju in izdelavo preizkusa vrednotenja ocene notranjih kontrol. Pri vrednotenju tveganj in kontrol, ki je zajeto v tretjem zaporedju druge aktivnosti, si notranji revizorji običajno pomagajo s COSO matriko, ki posamezne procese shematsko obarva z barvami semaforja (zeleno-dobro, rumeno-pomanjkljivosti, rdeče-slabosti) in sicer ločeno za okolje kontroliranja, ocenitev tveganj, ocenitev kontrol, informiranje in komuniciranje ter nadziranje.

Slika 4: Model postopka ocenitve notranjih kontrol



Model ocenitve notranjih kontrol lahko postane ustrezno orodje postopnega približevanja k optimalnemu ustroju notranjih kontrol, ki bo verjetno za vsako organizacijo predstavljal dolgoročni, težko dosegljiv cilj. Dograjevanje ustroja notranjih kontrol je nujnost. Prehod od nezanesljivega preko neformalnega v standardiziran oziroma nadzorovan ustroj notranjih kontrol je verjetno potreba vsakega poslovodstva. Nezanesljiv ustroj notranjih kontrol je prisoten v primeru, ko imamo nenapovedljivo okolje, kjer ni oblikovanih kontrolnih aktivnosti ali pa te sploh ne delujejo. Neformalen je v primeru, ko so kontrole prisotne, vendar ne dokumentirane. Kontrole so v glavnem odvisne od zaposlenih, ni prisotnega usposabljanja ter transparentnega informiranja in komuniciranja o problematikah, ki so povezane z notranjimi kontrolami. Standardiziran ustroj že dopušča oblikovanje pozitivnega mnenja, saj so kontrolne aktivnosti oblikovane in postavljene ter transparentno posredovane zaposlenim, njihovo neprimerno delovanje pa se pravočasno odkriva. Nadzorovan ustroj je verjetno cilj, ki ga želimo čimprej doseči. Notranje kontrole se v tem primeru občasno preizkušajo, uporabljena so avtomatizirana orodja, ki podpirajo kontrolne aktivnosti. Korak do optimalnega ustroja je

izgradnja celovitega sistema obvladovanja tveganj – ERM (enterprise risk management).

5. VLOGA ZUNANJEGA REVIZORJA

Če poizkušamo dosedanje aktivnosti zunanjega revizorja, ki so bile povezane s problematiko notranjih kontrol, v kratkem opredeliti, lahko rečemo, da se je zunanji revizor držal pravila poglabljanja preizkušanja podatkov v primerih, ko se ni mogel nasloniti na notranje kontrole. Pod notranjimi kontrolami je zunanji revizor v glavnem razumel tiste kontrole, ki so se nanašale na delovanje računovodskega poročanja.

Zunanji revizor bo moral v primeru, ko revidira družbo, ki kotira na ameriški borzi, svoje mnenje o poštenosti in resničnosti računovodskih izkazov dopolniti s preizkusom notranjih kontrol delovanja, računovodskega poročanja in usklajenosti z zakonodajo in predpisi. Pri tem bo lahko uporabil rezultate dela notranjerevizijskih postopkov, ki jih bodo naredili notranji revizorji, vendar bo lahko na njihovih osnovah le spremenil obseg, vrsto in čas svojega preizkušanja notranjih kontrol. Obseg njegovega preizkušanja bo odvisen od pomembnosti posameznega računa, transakcije ali razkritja, ki ga ta imajo na računovodske izkaze. Njegovo delo pa bo v posameznih primerih moralo temeljiti zgolj na vrednotenjih, ki jih bo opravil sam. Takšne zahteve se nanašajo na kontrolno okolje, na vse pomembne kontrole, na kontrole nerutinskih in nesistematičnih transakcij in na kontrole, ki se nanašajo na proces zapiranja knjig in pripravljanja računovodskih izkazov.

Zunanji revizor bo moral svojo pozornost usmeriti na iskanje pomanjkljivosti pri oblikovanju ali pri delovanju kontrol. Najpogostejše vzroke bo iskal v pomanjkanju ustreznih ali dovolj številčnih kontrol, nedelovanju kontrol tako kot je bilo načrtovano, ali zaradi tega, ker oseba, ki izvaja kontrolo, nima dovolj pooblastil ali znanja za izvedbo kontrole. Pomanjkljivosti kontrol bo potrebno ustrezno opredeliti. Ugotoviti bo potrebno, ali predstavljajo le pomanjkljivost ali slabost in ali je ugotovljena slabost pomembna za prikazovanje računovodskih izkazov. Pomembna pomanjkljivost lahko škodljivo vpliva na zmožnost organizacije pri iniciranju, knjiženju, procesiranju in poročanju računovodskih podatkov v skladu s poslovodskimi ocenitvami. Pomembna slabost preprečuje kontrolam zniževanje tveganj na sprejemljivo raven, ki bo zagotovila, da bodo pomembne napake v računovodskih izkazih pravočasno odkrite. Slabosti ali pomanjkljivosti lahko postanejo pomembne v primeru, ko se posamezne, sicer nepomembne slabosti, kumulirajo in postane njihov skupni učinek pomemben. Kumuliranje lahko pomeni tudi ponavljanje pomanjkljivosti ali večkratno pomanjkljivost na istem področju.

Pri ugotavljanju potrebne učinkovitosti notranjih kontrol mora biti zunanji revizor pozoren tudi na nekatere njihove medsebojne povezave. Neprisotnost prepoznanih napačnih navedb ne sme biti kriterij pri postavljanju zaključkov, da pomembne pomanjkljivosti ne povzročajo pomembnih slabosti. Odkrite napačne navedbe v računovodskih izkazih lahko spremenijo presojo o uspešnosti notranjih kontrol. Pomembne napačne navedbe, ki jih poslovodstvo ni odkrilo, so znaki pomembnih slabosti notranjih kontrol.

Opredelitev, da so v ustroju notranjih kontrol prisotne pomembne slabosti, onemogoča podajanje pozitivnega mnenja. Potrebno je podati mnenje s pridržkom ali celo negativno mnenje, ko se poda jasna nedvoumna ugotovitev, da notranje kontrole niso učinkovite. Zunanji revizor bo zaradi tega moral dograditi svojo metodiko ocenitve notranjih kontrol, ki bo morala zajemati opredelitve delovnega okvirja, izvedbo revizijskih presoj, uporabo določene metodike zagotavljanja, izvedbo meritev tveganj in kontrol, uporabo vprašalnika samoocenitve in končno izvedbo programa revizijskega preizkušanja.

Nenazadnje bi želel povzeti nekatera dejstva, ki bodo od zunanjega revizorja zahtevala dodatne aktivnosti. Spremembe v zakonodaji in revizijski stroki prinašajo za zunanjega revizorja precejšnje novosti. Svojo pozornost bo moral usmeriti na storitve, ki jih ne bo smel več izvajati. Oceniti bo moral primernost obvladovanj tveganj na temelju ustreznega ustroja notranjih kontrol. Pri tem bo moral uporabljati metodiko COSO ali njej primerljivo. Poskrbeti bo moral za pripravo kakovostnih razkritij, ki jih bo potrebno posredovati revizijskim odborom oziroma v primeru, da tega organizacija nima, nadzornemu svetu. Podati bo treba mnenje na ocenitev notranjih kontrol, ki ga pripravlja poslovodstvo. V povezavi s tem bo potrebno ažurirati revizijske postopke na delih kjer se že vršijo spremembe SAS kot jih predpisuje PCAOB (Public Company Oversight Board). Vršiti bo potrebno rotacijo vodij revizijskih skupin. Pričakovane spremembe v delu zunanjega revizorja kažejo na to, da bo prisotnih vedno manj tolerantnosti do napak, prisotno bo vedno večje vztrajanje na pridobivanju dodatnih dokazov in postavljanju več vprašanj. Vse to pa bo v končni fazi, žal, vodilo do višjih stroškov revidiranja.

SUMMARY ● *Why is the subject important? The recent passage of the Sarbanes-Oxley Act brought specific guidance on the roles and responsibilities of senior management, the audit committee of the board of directors, and the internal and external auditor, particularly as it pertains to corporate governance, monitoring and independence. What the Act was regrettably silent on was the role that the independent*

internal auditor should play in assuring that the "spirit" of the Act: a COSO-bases internal control integrated framework, is effectively applied in the organizations affected.

What are the challenges? The history of the role of internal audit has been littered with negative connotations in regards to interaction with management and the "benefit" of the monitoring and recommendations provided as opposed to the associated "costs." These negative paradigms have relegated the role of internal audit in many organizations to non-pertinent appendages, and clearly contributed to the push in the early 1990s to fully outsource the function to public accounting firms. It's misunderstanding as to the overall importance in the framework is clearly evident in the omission of the role in the Act, and in how some organizations are trying to have their internal auditor take on management type roles as part of their "tactical" response to the Act.

What should reader come away from the article with? 1. A consensus on the true "expertise" of internal audit; 2. A blueprint for applying internal control expertise across the integrated framework; and 3. How pursing this article helps ensure compliance with the spirit of the Sarbanes-Oxley Act.

How will it benefit their organization? 1. Better-defined roles and responsibilities for internal audit; 2. Better understanding of the role of internal audit in obtaining compliance with the Sarbanes-Oxley Act; 3. Defined structure to support the tenets of the "COSO cube"; and 4. Better cooperation between the external and the internal auditor.

Key words ● *Corporate governance, financial reporting, executive conduct, internal control, certification of disclosure control, internal control attestation, risk asessment, identify risks, determine likelihood, manage risk, control aktivities, risk/control matrix, reporting, material weakness, significant deficiency, unqualified opinion, qualified opinion, adverse opinion.*